T.C. KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI
KAMU HUKUKU BİLİM DALI

KARŞILAŞTIRMALI ÜLKE UYGULAMALARINDA YÜKSEK DENETİM KURUMU OLARAK SAYIŞTAY

(DOKTORA TEZİ)

Aidar ALTYNBEKULY

KOCAELİ 2018

T.C. KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI
KAMU HUKUKU BİLİM DALI

KARŞILAŞTIRMALI ÜLKE UYGULAMALARINDA YÜKSEK DENETİM KURUMU OLARAK SAYIŞTAY

(DOKTORA TEZİ)

Aidar ALTYNBEKULY

Prof. Dr. Müslüm AKINCI

KOCAELİ 2018

T.C.
KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI
KAMU HUKUKU BİLİM DALI

KARŞILAŞTIRMALI ÜLKE UYGULAMALARINDA YÜKSEK DENETİM KURUMU OLARAK SAYIŞTAY

(DOKTORA TEZİ)

Tezi Hazırlayan: Aidar ALTYNBEKULY

Tezin Kabul Edildiği Enstitü Yönetim Kurulu Karar ve No: 26.12.2018/34

Jüri Başkanı: Prof. Dr. Leyla ATEŞ **(İmza)**

Jüri Üyesi: Prof. Dr. Müslüm AKINCI **(İmza)**

Jüri Üyesi: Dr. Öğr. Üyesi Selçuk ÖZGENÇ **(İmza)**

Jüri Üyesi: Dr. Öğr. Üyesi Seydi ÇELİK **(İmza)**

Jüri Üyesi: Dr. Öğr. Üyesi Ömer Faruk DİREK **(İmza)**

(Jüri, Yüksek Lisans için en az üç, Doktora için en az 5 öğretim üyesi ile oluşur)

KOCAELİ 2018

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER……I
ÖZET……IX
ABSTRACT……... X
KISALTMALAR……..XI
GİRİŞ……...1

BİRİNCİ BÖLÜM

1. GENEL OLARAK DENETİM……..3
1.1. DENETİMİN DOĞUŞU VE TARİHİ GELİŞİMİ……...3
1.1.1. İlk Çağda Denetim……3
1.1.2. Rönesans Çağında Denetim……...6
1.1.3. Sanayi Devrimin Etkisi Altında Denetimin Gelişimi……7
1.2. ÇAĞDAŞ DENETİM……..7
1.2.1. Çağdaş Denetimin Tanımı ve Kapsamı……..7
1.2.2. Denetime Benzer Kavramlar……12
1.2.2.1. Kontrol.....13
1.2.2.2. Revizyon.....14
1.2.2.3. Teftiş.....14
1.3. DENETİMİN İŞLEVLERİ.....15
1.4. DENETİMİN UNSURLARI.....17
1.4.1. Denetimin Metodolojik Temeli.....17
1.4.2. Denetimin Hukuki Temeli.....17
1.4.3. Denetim Personeli.....18
1.4.4. Denetimin Maddi, Teknik ve Mali Güvencesi.....19
1.4.5. Bilgi ve İletişim Altyapısı.....19
1.5. DENETİMİN İLKELERİ.....20
1.5.1. Yasallık İlkesi.....20
1.5.2. Sorumluluk İlkesi.....21
1.5.3. Bağımsızlık İlkesi.....21
1.5.4. Yeterlilik İlkesi.....22
1.5.5. Nesnellik İlkesi.....22
1.5.6. Aleniyet İlkesi.....23
1.5.7. Sistemlilik İlkesi.....24
1.6. DENETİMİN AŞAMALARI.....24
1.6.1. Planlama Aşaması.....24
1.6.2. Denetimi Yürütme Aşaması.....25
1.6.3. Raporlama.....26

1.7. DENETİM SIRASINDA ELDE EDİLEN KANITLAR VE KANIT TOPLAMA TEKNİKLERİ.....26
1.8. DENETİMİN TÜRLERİ.....29
1.8.1. Yönetimin Denetlenmesi Açısından Denetimin Türleri.....29
1.8.1.1. Yasama Denetimi.....29
1.8.1.2. Yönetsel Denetim.....33
1.8.1.3. Yargı Denetimi.....34
1.8.1.4. Yasama Adına Denetim.....36
1.8.1.5. Kamuoyu Denetimi.....38
1.8.2. Amacı Yönünden Denetimin Türleri.....39
1.8.2.1. Düzenlilik Denetimi.....39
1.8.2.2. Performans Denetimi.....42
1.8.2.3. Ekonomik Denetim.....46
1.8.3. Denetimin Statüsüne Göre Sınıflandırılması.....47
1.8.3.1. İç Denetim.....47
1.8.3.2. Dış Denetim.....50
1.8.4. Zaman Yönünden Denetimin Türleri.....53
1.8.4.1. Ön Denetim.....53
1.8.4.2. Anında Yapılan Denetim.....53
1.8.4.3. Harcama Sonrası Denetim.....54
1.9. DENETİMİN STANDARTLARI.....54
1.9.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları.....55
1.9.2. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları..... 57
1.9.3. Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları.....58
1.9.4. Uluslararası Denetim Standartları.....59
1.9.5. Uluslararası İç Denetim Standartları.....60
1.9.6. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Birliği Denetim Standartları.....61
1.10. ÇAĞDAŞ KOŞULLARDA DENETİMİN RÖLÜ.....63

İKİNCİ BÖLÜM

2. YÜKSEK DENETİM.....66
2.1. TARİHSEL GELİŞİM SÜRECİNDE YÜKSEK DENETİM.....66
2.2. YÜKSEK DENETİM KURUMLARININ ÖRGÜTLENMELERİ.....68
2.2.1. Ofis Türü Yüksek Denetim Kurumları (Monocratic Form) 68
2.2.2. Kurul Türü Yüksek Denetim Kurumları (Collegiate Form) 69

2.2.2.1. Yargı Yetkisine Sahip Yüksek Denetim Kurumları (Latin Modeli) 70
2.2.2.2. Yargı Yetkisi Bulunmayan Yüksek Denetim Kurumları (Germen Modeli)....70
2.3. YÜKSEK DENETİM KURUMLARININ TEMEL GÖREVLERİ....71
2.3.1. Yüksek Denetim Görevi....71
2.3.2. Raporlama Görevi....72
2.3.3. Yargılama Görevi....73
2.3.4. Diğer Görevler....74
2.4. YÜKSEK DENETİMİN KAPSAMI VE TEMEL NİTELİKLERİ....75
2.4.1. Yüksek Denetim Kurumlarının Denetim Kapsamı....76
2.4.2. Yüksek Denetimin Temel Nitelikleri....78
2.5. YÜKSEK DENETİM KURUMLARININ İŞLEVLERİ....79
2.5.1. Sayıştayların Yürütmeyi Denetleme İşlevi....79
2.5.2. Hesap Verme Sorumluluğu ve Yüksek Denetim….....80
2.5.2.1. Yapısına Göre Hesap Verme Sorumluluğu....82
2.5.2.2. Niteliğine Göre Hesap Verme Sorumluluğu....82
2.5.2.3. Hesap Verebilirlikte Yüksek Denetim Kurumlarının Önemi....84
2.5.3. Kamuoyunu Bilgilendirme....86
2.5.4. Yolsuzlukla Mücadelede Yüksek Denetim Kurumlarının Rolü....88
2.5.5. Yüksek Denetim Kurumlarının Mali Saydamlığı Tesis Etme ve Koruma İşlevi....94
2.5.6. Yüksek Denetim Kurumlarının İç Denetim Sistemini Geliştirme Fonksiyonu....96
2.5.7. Kamu Yönetiminde Reformları Destekleme İşlevi....98
2.6. YÜKSEK DENETİM KURUMLARININ ORTAK ÖZELLİKLERİ....100
2.6.1. Bağımsızlık....100
2.6.1.1. Örgütsel (Kurumsal) ve Fonksiyonel Bağımsızlık....101
2.6.1.2. Yüksek Denetim Kurumun Başkanı, Üyeleri ve Denetçilerinin Bağımsızlığı....102
2.6.1.3. Yüksek Denetim Kurumun Mali Bağımsızlığı....102
2.6.2. Tarafsızlık....103
2.6.3. Yasallık....104
2.7. ÇAĞDAŞ YÜKSEK DENETİM KURUMLARININ ANAYASAL STATÜLERİ, DEVLET İKTİDAR

ORGANLARI ARASINDAKİ YERİ VE ÇEŞİTLİ HÜKÜMET SİSTEMLERİNDE DEVLET ORGANLARI İLE İLİŞKİLERİ.....104
2.7.1. Yüksek Denetim Kurumlarının Anayasal Statüleri.....107
2.7.2. Yüksek Denetim Kurumlarının Çeşitli Hükümet Sistemlerinde Devlet İktidar Organları Arasındaki Konumu ve Devlet Kurumları ile İlişkileri.....108
2.7.2.1. Demokratik Ülkelerdeki Yüksek Denetim Kurumları.....109
2.7.2.2. Demokratik Olmayan Ülkelerdeki Yüksek Denetim Kurumları.....111
2.8. YÜKSEK DENETİM KURUMLARI VE ÇEVRE DENETİMİ.....112
2.9. YÜKSEK DENETİM KURUMLARININ SOSYAL HAKLARI KORUMADAKİ ROLÜ.....120

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. KARŞILAŞTIRMALI HUKUK DÜZENLERİNDE YÜKSEK DENETİM SİSTEMLERİ.....125
3.1. YARGI YETKİSİNE SAHİP KURUL TİPİ SAYIŞTAYLAR.....125
3.1.1. Fransız Cumhuriyeti'nde Yüksek Denetim.....125
3.1.1.1. Fransa Yüksek Denetim Kurumunun Tarihi Gelişimi, Günümüzdeki Anayasal Konumu ve Teşkilat Yapısı.....125
3.1.1.2. Yetki ve Denetim Alanı.....130
3.1.1.3. Raporlama İşlevi ile Yasama ve Yürütme ile İlişkileri.....134
3.1.4. Yerel Yönetimlerin Denetimi.....135
3.1.2. İspanya Krallığı'nda Yüksek Denetim.....136
3.1.2.1. Yüksek Denetim Kurumunun Tarihi Gelişimi, Günümüzdeki Anayasal Konumu ve Teşkilat Yapısı.....136
3.1.2.2. Yetki ve Denetim Alanı.....144
3.1.2.3. Raporlama İşlevi ile Yasama ve Yürütme ile İlişkileri.....147
3.1.3. Belçika Krallığı'nda Yüksek Denetim.....148
3.1.3.1. Yüksek Denetim Kurumunun Tarihi Gelişimi, Günümüzdeki Anayasal Konumu ve Teşkilat Yapısı.....148
3.1.3.2. Yetki ve Denetim Alanı.....151
3.1.3.3. Yasama ve Yürütme ile İlişkileri.....154
3.2. YARGI YETKİSİ OLMAYAN KURUL TİPİ SAYIŞTAYLAR.....155
3.2.1. Almanya Federal Cumhuriyeti'nde Yüksek Denetim.....155

3.2.1.1. Yüksek Denetim Kurumunun Tarihi Gelişimi,
Anayasal Konumu ve Teşkilat Yapısı.....155
3.2.1.2. Yetki ve Denetim Alanı.....161
3.2.1.3. Yasama ve Yürütme ile İlişkileri.....163
3.2.1.4. Bölgesel Sayıştaylar.....165
3.2.2. Japonya'da Yüksek Denetim.....165
3.2.2.1. Yüksek Denetim Kurumunun Tarihi Gelişimi,
Anayasal Konumu ve Teşkilat Yapısı.....165
3.2.2.2. Yetki ve Denetim Alanı.....169
3.2.2.3. Yasama ve Yürütme ile İlişkileri.....173
3.2.3. Hollanda Krallığı'nda Yüksek Denetim.....174
3.2.3.1. Yüksek Denetim Kurumunun Tarihi Gelişimi,
Anayasal Konumu ve Teşkilat Yapısı.....174
3.2.3.2. Görev ve Yetkileri.....178
3.2.3.3. Yasama ve Yürütme ile İlişkileri.....180
3.3. OFİS TİPİ SAYIŞTAYLAR.....181
3.3.1. Amerika Birleşik Devletleri'nde Yüksek Denetim.....181
3.3.1.1. Yüksek Denetim Kurumunun Tarihi Gelişimi,
Yasal Durumu ve Teşkilat Yapısı.....181
3.3.1.2. Yetki ve Denetim Alanı.....187
3.3.1.3. Yasama ile İlişkileri.....190
3.3.1.4. GAO'nun Diğer Kurumlar Tarafından Denetlenmesi.....191
3.3.2. Büyük Britanya ve Kuzey İrlanda Birleşik Krallığı'nda
Yüksek Denetim.....193
3.3.2.1. Yüksek Denetim Kurumunun Tarihi Gelişimi,
Yasal Durumu ve Teşkilat Yapısı….....193
3.3.2.2. Yetki ve Denetim Kapsamı.....198
3.3.2.3. Parlamento ile İlişkileri.....202
3.3.3. Kanada'da Yüksek Denetim.....203
3.3.3.1. Yüksek Denetim Kurumunun Tarihi Gelişimi,
Yasal Durumu ve Teşkilat Yapısı.....203
3.3.3.2. Yetki ve Denetim Kapsamı.....208
3.3.3.3. Parlamento ile İlişkileri.....211
**3.4. KURUL VE OFİS TİPİ SAYIŞTAYLARIN
KARŞILAŞTIRILMASI**.....212

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

4. YÜKSEK DENETİM KURUMLARI ARASINDA İŞBİRLİĞİ VE ULUSLARARASI ÖRGÜTLER.....215
4.1. ULUSLARARASI YÜKSEK DENETİM KURUMLARI ÖRGÜTÜ (INTOSAI) 215
4.1.1. INTOSAI'nin Tarihi Gelişimi.....215
4.1.2. Kurumun Örgütsel Yapısı.....217
4.1.2.1. Kongre.....217
4.1.2.2. Yönetim Kurulu.....218
4.1.2.3. Genel Sekretarya.....219
4.1.2.4. Bölgesel Çalışma Grupları.....220
4.2. AVRUPA YÜKSEK DENETİM KURUMLARI ÖRGÜTÜ (EUROSAI) 221
4.2.1. EUROSAI'nin Tarihi Gelişimi.....221
4.2.2. EUROSAI'nin İlkeleri ve Amaçları.....222
4.2.3. Örgütün Teşkilatı.....224
4.2.4. Kurumun Mali Düzenlemeleri ile Denetçileri.....226
4.2.5. EUROSAI'nin Uluslararası İlişkileri.....227
4.3. LATİN AMERİKA VE KARAYİPLER YÜKSEK DENETİM KURUMLARI ÖRGÜTÜ (OLACEFS) 228
4.3.1. OLACEFS'in Kuruluşu, İşleyişi ve İlkeleri.....228
4.3.2. OLACEFS'in Teşkilat Yapısı.....230
4.4. AFRİKA ÜLKELERİ YÜKSEK DENETİM KURUMLARI ÖRGÜTÜ (AFROSAI) 234
4.4.1. AFROSAI'nin Tarihi Gelişimi, Amacı ve İlkeleri.....234
4.4.2. AFROSAI'nin Örgütsel Yapısı.....236
4.4.3. Kurumun Mali Düzenlemeleri ile Denetçileri.....239
4.5. ASYA YÜKSEK DENETİM KURUMLARI ÖRGÜTÜ (ASOSAI) 240
4.5.1. ASOSAI'nin Tarihi Gelişimi, Amacı ve İşlevleri.....240
4.5.2. Teşkilat Yapısı.....241
4.5.3. Kurumun Mali Düzenlemeleri.....244
4.6. ARAP ÜLKELERİ YÜKSEK DENETİM KURUMLARI ÖRGÜTÜ (ARABOSAI) 245
4.6.1. ARABOSAI'nin Kuruluşu, Amaçları ve Teşkilat Yapısı.....245
4.7. PASİFİK ÜLKELERİ YÜKSEK DENETİM KURUMLARI ÖRGÜTÜ (PASAI) 247

4.7.1. PASAI'nin Tarihi Gelişimi, Amaçları ve İlkeleri.....247
4.7.2. Örgütün Teşkilatı.....249
4.7.3. Örgütün Mali Düzenlemeleri ile Denetçileri.....252
4.8. KARAYİP ÜLKELERİ YÜKSEK DENETİM KURUMLARI ÖRGÜTÜ (CAROSAI) 253
4.8.1. CAROSAI'nin Tarihi Gelişimi, Amaçları ve İşlevleri.....253
4.8.2. Teşkilat Yapısı.....254
4.8.3. Örgütün Mali Düzenlemeleri ile Denetçileri.....257
4.9. EKONOMİK İŞBİRLİĞİ TEŞKİLATI ÜLKELERİ YÜKSEK DENETİM KURUMLARI BİRLİĞİ (ECOSAI) 258
4.9.1. ECOSAI'nin Tarihi Gelişimi ve Amaçları.....258
4.9.2. Teşkilat Yapısı.....259
4.9.3. Örgütün Mali Düzenlemeleri ile Denetçileri.....261

BEŞİNCİ BÖLÜM

5. KARŞILAŞTIRMALI OLARAK KAZAKİSTAN VE TÜRKİYE SAYIŞTAYI.....262
5.1. KAZAKİSTAN VE TÜRKİYE SAYIŞTAYLARININ KURULUŞU VE TARİHİ GELİŞİMİ.....262
5.1.1. Kazakistan Sayıştayının Tarihçesi ve Güncel Yasal Durumu.....262
5.1.2. Türk Sayıştayının Tarihçesi ve Güncel Yasal Durumu.....267
5.2. KAZAKİSTAN VE TÜRKİYE SAYIŞTAYLARININ MİSYONLARI, STATÜLERİ, ÖRGÜTLENMELERİ VE ÖZELLİKLERİ.....275
5.2.1. Karşılaştırmalı Misyon ve Örgütlenme.....275
5.2.2. Karşılaştırmalı Özellikler.....291
5.3. KAZAKİSTAN VE TÜRKİYE SAYIŞTAYLARININ BAĞIMSIZLIKLARI, GÖREVLERİ, YETKİLERİ VE DENETİM ALANLARI.....293
5.3.1. Karşılaştırmalı Görevler.....293
5.3.1.1. Türk Sayıştayının Görevleri.....293
5.3.1.1.1. Denetim Görevi.....294
5.3.1.1.2. Yargılama Görevi.....295
5.3.1.1.3. Raporlama Görevi.....297
5.3.1.1.4. Danışma ve Görüş Bildirme Görevleri.....299
5.3.1.2. Kazakistan Sayıştayının Görevleri.....300
5.3.1.2.1. Denetim Görevi.....300
5.3.1.2.2. Raporlama Görevi.....302

5.3.1.2.3. Danışma ve Görüş Bildirme Görevi.....303
5.3.2. Karşılaştırmalı Bağımsızlıkları.....303
5.4. KAZAKİSTAN VE TÜRKİYE SAYIŞTAYLARININ DENETLENMESİ.....304
5.5. TÜRKİYE VE KAZAKİSTAN SAYIŞTAYLARININ ÜYE OLDUĞU ULUSLARARASI ÖRGÜTLER.....305
5.6. KAZAKİSTAN VE TÜRKİYE SAYIŞTAYLARI İÇİN SORUN ALANLARI.....306
5.6.1. Denetim Alanı İle İlgili Sorun Alanları.....306
5.6.1.1. Türk Sayıştayının Denetim Alanının Sınırları.....306
5.6.1.2. Kazakistan Sayıştayının Denetim Alanının Sınırları.....307
5.6.2. Kuvvetler Ayrılığındaki Yeri Bakımından Sorun Alanları.....308
5.6.3. Denetçi Sayısının Yetersizliği.....309
5.6.4. Performans Denetimine İlişkin Karşılaşılan Muhtemel Güçlükler.....311

SONUÇ.....313
KAYNAKÇA.....320
ÖZGEÇMİŞ.....364

ÖZET

Yüksek Denetim Kurumları demokratik ülkelerde kurumsal yapının ayrılmaz bir parçası olarak kabul edilmektedir. Yüksek denetim sisteminin tarihi gelişimine bakıldığında, Sayıştayların görev ve yapıları ülkelerin siyasi sistemlerine, kültürüne, hukuki geleneğine ve bölgesel ilişkilerine göre farklı gelişmiş olduğu görülmektedir.

Günümüzde Yüksek Denetim Kurumları, kamu kaynaklarının hukuka uygun ve ne ölçüde verimli, etkin ve tutumlu kullanılıp kullanılmadığını tespit etmekte, denetim sonuçlarını yasamaya raporlayarak ve kamuoyuna duyurarak demokrasi gereklerinin yerine getirilmesinde vazgeçilmez bir aktör olarak yer almaktadırlar.

Bu çalışmada 9 gelişmiş ülkelerin Sayıştayları ile Türkiye ve Kazakistan Sayıştayları analiz edilip Sayıştayların uluslararası ilişkiler çerçevesinde sıkı işbirliği içerisinde olduğu görülmüştür. Türkiye ve Kazakistan Sayıştayları tarafından yapılan denetimler ve diğer görevleri incelendiğinde, gerekli niteliksel şartları taşıdıkları tespit edilmiş, ancak Kazakistan Sayıştayına bu niteliksel şartlarının geliştirilmesi için iyi uygulamalar çerçevesinde çeşitli öneriler getirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Denetim, Yüksek Denetim, Yüksek Denetim Kurumları, Sayıştay.

ABSTRACT

İn democratic countries Supreme Audit Institutions are the integral part of the institutional structure. The analysis of the Supreme Audit System's historical development showed that the SAIs duties and structures were developed according to the political system, culture, legal tradition and regional relations of the countries.

Today Supreme Audit Institutions as an indispensable part in fulfilling democracy check the legitimacy (legality), effectiveness and rationality of the exploitation of national resources, and report its results to the legislative bodies and the society.

This research analyses Supreme Audit Institutions in Kazakhstan and Turkey, and 9 developed countries as well. The paper shows close cooperation between SAIs in the context of international relations. The analysis of Kazakhstan and Turkey SAIs' functions finds out that SAIs in Kazakhstan have requisite qualitative terms. However, Kazakhstan's SAIs were given various recommendations in order to introduce and develop world's best practices.

Key Words: Audit, Supreme Audit, Supreme Audit Institutions.

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AFROSAI	: African Organization of Supreme Audit Institutions
a.g.e.	: Adı geçen eser
a.g.m.	: Adı geçen makale
AICPA	: American Institute of Certified Public Accountants
ASOSAI	: Asian Organization of Supreme Audit Institutions
ARABOSAI	: Arab Organization of Supreme Audit Institutions
b.	: Bent
bkz. / Bkz.	: Bakınız
BM	: Birleşmiş Milletler Örgütü
C.	: Cilt
c.	: Cümle
CAROSAI	: Caribbean Organization of Supreme Audit Institutions
çev.	: Çeviren
ECIIA	: European Confederation of Institutes of Internal Auditing
ECOSAI	: Economic Co-operation Organization Supreme Audit Institutions
E.T.	: Erişim Tarihi
EUROSAI	: European Organisation of Supreme Audit Institutions
f.	: Fıkra
IAPC	: International Auditing Practices Commitee
ICC	: International Chamber of Commerce
IFAC	: International Federation of Accountants
IIA	: The Institute of Internal Auditors
IMF	: International Monetary Fund
INTOSAI	: International Organisation of Supreme Audit Institutions
IPSASB	: International Public Sector Accounting Standards Board
ISAs	: International Standarts on Auditing
ISSAI	: International Standards of Supreme Audit Institutions
GAO	: Government Accountability Office
GKGDS	: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
GRECO	: Group of States Against Corruption
K.C.	: Kazakistan Cumhuriyeti
m. / md.	: Madde

M.Ö.	: Milattan Önce
NAO	: National Audit Office
No	: Number
OECD	: The Organisation for Economic Co-operation and Development
OLACEFS	: Organization of Latin American and Caribbean Supreme Audit Institutions
p.	: Page
PASAI	: Pacific Association of Supreme Audit Institutions
S.	: Sayı
s.	: Sayfa
SAI	: Supreme Audit Institutions
SIGMA	: Support for Improvement in Governance and Management
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
TEPAV	: Türkiye Ekonomi Politikaları Araştırma Vakfı
TESEV	: Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etüdler Vakfı
TİDE	: Türkiye İç Denetim Enstitüsü
UN	: United Nations
UNODC	: United Nations Office on Drugs and Crime
UDS	: Uluslararası Denetim Standartları
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UK	: United Kingdom
UMSK	: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
VET	: Verimlilik, Etkinlik, Tutumluluk
vd.	: Ve diğerleri
vb.	: Ve benzeri
WGEA	: Working Group on Environmental Auditing
YDK	: Yüksek Denetim Kurumu

GİRİŞ

Günümüzde Yüksek Denetim Kurumları, kamu kaynaklarının hukuka uygun ve ne ölçüde verimli, etkin ve tutumlu kullanılıp kullanılmadığını tespit edip denetim sonuçlarını yasamaya raporlayarak ve kamuoyuna duyurarak demokrasi gereklerinin yerine getirilmesinde vazgeçilmez bir aktör olarak yer almaktadırlar.

Yüksek denetim sisteminin tarihi gelişimine bakıldığında, Sayıştayların görev ve yapıları ülkelerin siyasi sistemlerine, kültürüne, hukuki geleneğine ve bölgesel ilişkilerine göre farklı gelişmiş olduğu görülmektedir. Bu bakımdan Sayıştayların örgütlenmeleri genellikle ofis (Monocratic Form) ve kurul tipi (Collegiate Form) olarak iki temel denetim modeline ayrılmaktadır. Kurul tipi Sayıştayları kendi arasında yargı yetkisine sahip (Latin Modeli) ve yargı yetkisi bulunmayan (Germen Modeli) Sayıştaylar olarak ikiye ayrılmaktadır.

Bu çalışmayla; yüksek denetim konusunda etkin sonuçlar elde etmiş olan gelişmiş ülkelerin Sayıştayları analiz edilerek Kazakistan Sayıştayı için yeni uygulamaları ve yeni bir teşkilat modeli önermek, yüksek denetim konusunda araştırma yapmak isteyen araştırmacılara öncülük etmek ve Kazakistan bürokratlarına yardımcı olmak amaçlanmaktadır.

Çalışma sürecinde kaynak tarama yöntemi kullanılarak İngilizce, Rusça, Kazakça ve Türkçe kaynaklardan faydalanılmıştır.

Çalışma beş bölümden oluşmaktadır;

Birinci bölümde denetim genel olarak araştırılılıp, denetimin doğuşu ve tarihi gelişimi, çağdaş denetimin tanımı ve kapsamı, denetimin işlevleri, unsurları, ilkeleri, aşamaları, türleri ve standartları, denetim sırasında elde edilen kanıtlar ve kanıt toplama teknikleri ile çağdaş koşullarda denetimin rölü üzerinde durulmuştur.

İkinci bölümde yüksek denetimin tarihi gelişimi, Yüksek Denetim Kurumlarının örgütlenmeleri, temel görevleri, işlevleri, ortak özellikleri, bağımsızlıkları ve tarafsızlıkları, anayasal statüleri, devlet iktidar organları arasındaki yeri ve çeşitli hükümet sistemlerinde devlet organları ile ilişkileri ve sosyal hakları korumadaki rolü konusunda bilgilere yer verilmiştir.

Üçüncü bölümde karşılaştırmalı hukuk düzenlerinde yüksek denetim sistemleri araştırılmış ve Fransa, İspanya, Belçika, Almanya, Japonya, Hollanda, Amerika Birleşik Devletleri, Büyük Britanya ve Kuzey İrlanda Birleşik Krallığı ile Kanada'da Yüksek Denetim Kurumlarının tarihi gelişimi, anayasal konumu, teşkilat yapısı, yetki ve denetim alanları, yasama ve yürütme ile ilişkileri ve diğer kurumlar tarafından denetlenmesi incelenmiştir. Ayrıca, kurul ve ofis tipi Sayıştayların karşılaştırılmalı ortak ve farklı yanları üzerinde durulmuştur.

Dördüncü bölümde Yüksek Denetim Kurumları arasında işbirliği ve uluslararası örgütler incelenip Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü, Avrupa Yüksek Denetim Kurumları Örgütü, Latin Amerika ve Karayipler Yüksek Denetim Kurumları Örgütü, Afrika Ülkeleri Yüksek Denetim Kurumları Örgütü, Asya Yüksek Denetim Kurumları Örgütü, Arap Ülkeleri Yüksek Denetim Kurumları Örgütü, Pasifik Ülkeleri Yüksek Denetim Kurumları Örgütü, Karayip Ülkeleri Yüksek Denetim Kurumları Örgütü ve Ekonomik İşbirliği Teşkilatı Ülkeleri Yüksek Denetim Kurumları Birliği'nin tarihi gelişimi, amaçları, işleyişi ve ilkeleri, teşkilat yapıları ve mali düzenlemeleri ile denetçileri konusunda bilgilere yer verilmiştir.

Beşinci bölümde karşılaştırmalı olarak özellikle Kazakistan ve Türkiye Sayıştaylarının kuruluşu, güncel yasal durumu, misyonları, statüleri, örgütlenmeleri, özellikleri, bağımsızlıkları, görevleri, yetkileri ve denetim alanları, üye olduğu uluslararası örgütler ile Sayıştayların sorun alanları üzerinde durulmuştur.

Sonuç kısmında Türkiye ve Kazakistan Sayıştayları incelenip gerekli niteliksel şartları taşıdıkları tespit edilmiş, ancak Kazakistan Sayıştayına bu niteliksel şartlarının geliştirilmesi için ve işleyişinde ortaya çıkan veya çıkabilecek sorunlara ilişkin çözüm önerilerinde bulunulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. GENEL OLARAK DENETİM

1.1. DENETİMİN DOĞUŞU VE TARİHİ GELİŞİMİ

1.1.1. İlk Çağda Denetim

Devletlerin varlığını devam ettirebilmesi ve bu varlığını kuvvetlendirebilmesi, doğrudan devlet iktidarının elindeki kaynakların varlığına ve bu kaynakların rasyonel bir şekilde kullanılma yeteneğine bağlıdır. Bu gerçeğin bilincine, eski uygarlıklar zamanında varılmıştır. Devletler geliştikçe de, kaynak kontrolü giderek daha önemli bir hale gelmiştir.[1]

Tarihçiler tarafından, insanlığın en az 5 000 yıl önce belirli sayım ve raporlama yöntemlerini bildiği iddia edilmektedir. Örneğin; Mısır firavunları tarafından, ordularının giderleri ile tapınak ve piramit inşaatlarının yapım masraflarını kontrol etmek için sayım ve raporlama yapılmıştır. Bununla birlikte, Sümer (M.Ö. 3000), Hindu (M.Ö. 2500), Çin (M.Ö. 2500) erken medeniyetlerinde de kontrol amaçlı sayım ve raporlama yapıldığı hakkında bilgilere ulaşılmıştır.[2]

Bunlar bize, eski medeniyet veya devletlerin de, daha kuruluş ve gelişim aşamalarından itibaren, sahip oldukları kaynaklar ve bunların tüketilmesi hususunda denetim bilincine sahip olduklarını göstermektedir.[3]

Bununla birlikte, eskiçağ devletlerinin de, çağdaş devletler gibi, masraflarını karşılamak için gelirlere ihtiyacı vardı. Ancak, eskiçağ devletlerde giderlerinin çok

---

1 **V.İ. Şleinikov,** *"Mali Kontrol ve Denetim: Geçmişten Geleceğe"*, **Denetim ve Finansal Analiz Dergisi**, S. 1, (2007), s. 1.

2 **F.L. Defliz, G.R. Jenik, V.M. O'Reilly, M.B. Hirsch**, **Audit Montgomery**, (Çeviren: Y.V. Sokolova), Moskova, UNITY Basımevi, 1997, s. 22.

3 Bu hususta ayrıntılı bilgi için bkz. **V.V. Kovalev, S.A. Belozerov, S.G. Gorbuşina, V.V. İvanov, G.V. Kalvarskiy, A.N. Kosmaçev, N.P. Kuznetsova, B.M. Lebedev, İ.N. Lyukeviç, V.L. Salin, G.V. Çernova, Maliye**, 2. Baskı, Moskova, Prospekt Basımevi, 2006, s. 26-34; **T.V. Nojkina, Uluslararası Denetim**, Petropavlovsk-Kamçatski, KamçatGTU Basımevi, 2007, s. 6.

daha az olduğu dönemlerde, bu giderleri karşılamak için nispeten düzensiz gelir kaynakları (gönüllü bağış, çeşitli vergi, savaş ganimeti vb.) yeterliydi.[4]

Buna karşılık, devletlerin gelişimi ve giderlerin büyümesi ile gelirlerin daha kapsamlı ve istikrarlı bir şekilde artmasına daha fazla ihtiyaç duyulmuştur. Bu bakımdan, devletler artan ihtiyaçlarının karşılanması için giderek istikrarlı ve düzenli kaynak arayışı, vatandaşlarını vergilendirmek suretiyle yaygın bir uygulamayı başlatmıştır.[5] Örneğin; Mısır firavunlarının ilk hanedanları sırasında, arazi vergisi alınmıştır. M.Ö. 13-12. yüzyıllarda ise Babil[6] ve Çin'de kelle vergisi adı ile anılan bir verginin var olduğundan söz edilmektedir.[7]

Devlet kaynaklarının[8] sayımı ve etkin bir şekilde kullanımını sağlamak için denetim yapmak amacıyla, hükümdarlar tarafından bazı özel insanların (devlet kontrolörlerinin) atanmasının ortaya çıkışı da bu zamana aittir. Devlet kontrolörleri hakkında en eski yazılı kanıt, Antik Pers kralı Darius (M.Ö. 522-486) zamanına aittir. Buna göre, devlet kontrolörleri eyalet satrapların[9] hükümdar hazinesine gelir toplama işlerini kontrol etmiştir. Antik Yunan çağında ise alimler, devlet kaynaklarının sayım ve kontrolün önemli olduğunu kabul etmiş ve sayım ile kontrol sorunları üzerinde sıkça çalışmışlardır.[10] Örneğin, Aristoteles kendi çalışmalarında sayım ve kontrolün fonksiyonlarını açıkça birbirinden ayırmış ve kontrolü daha da önemsemiştir.[11]

---

4 **A.V. Demin**, **Rusya Vergi Hukuku**, Krasnoyarsk: Krasnoyarsk Devlet Üniversitesi, Hukuk Enstitüsü, 2006, s. 8-10.

5 Bu hususta ayrıntılı bilgi için bkz. **N.L. Hantayeva**, **Vergilendirmenin Teorik Temelleri**, Ulan Ude, Doğu Sibirya Devlet Teknoloji Üniversitesi Basımevi, 2006, s. 3-20; **N.D. Eriashvili**, **Maliye Hukuku**, Moskova, Unity-Dana Basımevi, 2001, s. 13-14.

6 **N.Y. Zayats, M.K. Fisenko, T.Y. Bondar, T.İ. Vasilevskaya, Y.V. Verba, T.İ. Vukolova, Z.A. Glazkova, V.G. Dorofeyev, İ.N. Juk, M.A. Zaytseva, İ.İ. Zayaş, Y.F. Kireyeva, L.G. Kolpina, L.N. Litvinova, N.A. Martınenko, V.M. Maroçkina, Y.V. Nikitenko, T.V. Sorokina, T.N. Taraseviç, M.İ. Tkaçuk, A.V. Şaşkovskiy, Y.M. Şeleg**, **Maliye Teorisi**, 2. Basım, Minsk, Vışeyşaya Şkola Basımevi, 1998, s. 192.

7 Hantayeva, a.g.e., s. 6-12.

8 Devlet kaynakları konusu ile ilgili ayrıntılı bilgi için bkz. **P.İ. Vahrin, A.S. Neşitoy**, **Maliye**, 4. Baskı, Moskova, Daşkov i K Basımevi, 2005, s. 64-85.

9 Türk Dil Kurumunca *"satrap"* kelimesi *"eski Perslerde il yöneticisi, vali"* olarak tanımlanmaktadır, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.56df41396c0a81.12363015, (E.T. 29.05.2018).

10 **V.A. Maltsev**, **Maliye Hukuku**, 3. Baskı, Moskova, Academia Basımevi, 2008, s. 35; **M. Akram Khan,** *"Yeni Başlayanlar İçin Denetime Giriş",* (Çeviren: Faruk Eroğlu), **Sayıştay Dergisi**, S. 19, 1995, s. 15.

11 Şleinikov, a.g.m., s. 2.

Öte yandan, devletler henüz gelişme aşamasındayken, devlet kaynakları ile devlet yöneticisine ait malların arasında bir fark yoktu, devlet kaynakları hükümdarlarca kendi malı olarak kullanılmaktaydı.[12] Dolayısıyla, denetimi devletin diğer fonksiyonlarından (yasama, yürütme vb.) ayırt etmek çok zor olduğuna işaret edilmesi gerekir.

Böylece, insanlığın ekonomik ve sosyal ihtiyaçlarının gelişmesi, kaynak üzerinde kontrolünün ve daha sonra mali kontrolün, diğer ifadeyle denetimin ortaya çıkmasına objektif neden olduğunu göstermektedir. Ayrıca, mali kontrolün (denetimin) gelişmesi devletlerin ticaret ve ekonomik ilişkilerinin gelişmesine doğrudan bağlı olduğu söylenebilir.[13]

Bu bağlantı şöyle açıklanabilir. Bir taraftan, devletlerin gelişimi, ticari ve ekonomik ilişkilerin gelişmesine, toplumsal faaliyetlerin yoğunlaşmasına yardımcı olur. Ekonomik faaliyetlerin etkin bir şekilde yönetimi için ise gelişmiş bir sayım ve kontrolün uygulanmasına ihtiyaç duyulur.[14] Genellikle ticari ve ekonomik ilişkilerde en büyük katılımcı devlettir. Devlet, kaynakların etkili kullanımını ve çok çeşitli kaynaklar gerektiren, büyük ölçekli projeleri gerçekleştirir. Kontrol (denetim) sistemi bulunmadan bu tür kaynakları oluşturmak ve bunları etkin bir şekilde yönetmek pratik olarak imkansızdır.[15] Diğer taraftan, devletin durgunluğu ya da zayıflaması, onun sadece iş aktivitesini değil, aynı zamanda kamu gelir ve giderlerinin etkili bir şekilde denetim imkanını da azaltır. Bununla birlikte, devlet gelirleri hızla azalırken, yolsuzluklar ve çeşitli suistimaller de artabilir. Ayrıca ülkede ticari ve ekonomik ilişkilere ilişkin olanlar da dahil olmak üzere yasaların uygulama kabiliyetlerinde önemli aksaklıklar söz konusu olabilir. Netice olarak geçim ekonomisi aşamasına kadar ticari ve ekonomik aktivite düşer. Bunun bariz bir örneği, orta çağda ticaret ve ekonomik aktivitenin yavaşlaması neticesinde sayım ve kontrol bakımından gelişimin de fiilen durmasıdır.[16]

---

12 **G.B. Polyak**, **Maliye**, 3. Baskı, Moskova, Unity-Dana Basımevi, 2008, s. 10; Eriashvili, a.g.e., s.14.

13 Nojkina, a.g.e., s. 6-12; Maltsev, a.g.e., s. 35-36; **A.S. Neşitoy**, **Maliye ve Kredi**, 6. Baskı, Moskova, Daşkov i K Basımevi, 2011, s. 380-384; Şleinikov, a.g.m., s. 9.

14 **D.O. Ablenov**, **Mali Kontrol ve Derin Denetim: Teori, Metodoloji, Pratik**, Almatı, Ekonomika Basımevi, 2007, s. 8-9.

15 Bu hususta ayrıntılı bilgi için bkz. **O.N. Oksikbayev**, **Devlet Mali Kontrolü: Sorunlar ve Çözüm Aramaları**, Astana, Foliant Basımevi, 2008, s. 257-267.

16 Şleinikov, a.g.m., s. 3.

Yukarıda belirtilen ifadelere dayanarak, insanlığın antik çağlardan beri maddi kaynaklar üzerinde denetimin, daha sonra, para ve meta-para ilişkilerinin gelişimiyle mali kaynaklar üzerinde denetimin önemini kavramış olduğunu işaret edilmelidir. Öyle ki günümüzde "denetim" olarak adlandırılan kavramı, genel anlamda olsa da tanınmıştır.

1.1.2. Rönesans Çağında Denetim

Rönesans çağında bir çok ülkenin ekonomik aktivitesi yükselip, tüccarların ihtiyaçları karşılanması için, bankalar, kredi ve sigorta kurumları kurulmaya başlamıştır. Ancak tüccarlar, bankalar, kredi ve sigorta kurumları tarafından yapılan dolandırıcılık, ticari ve ekonomik ilişkilerin gelişmesini büyük ölçüde engellemiştir.[17] Bu zincir halkalarının güvenli bir şekilde çalışmasını sağlama gereksinimi, sayım ve mali kontrolün gelişmesini teşvik etmiştir.[18] Ayrıca, bu dönemde, İtalya topraklarında muhasebedeki çift taraflı kayıt yöntemi icat edilmiş ve ekonomik kurumların, özellikle kredi kurumlarının, mali faaliyetlerinin denetimi ortaya çıkmıştır. Mali denetimin önemliliği İtalyan matematikçisi Luca Pacioli tarafından yazılan *"Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita"* kitabında belirtilmiştir.[19] Bununla beraber, *"maliye"* kelimesinin de ortaya çıkması bu zamana ait olduğu düşünülmektedir.[20]

---

17 Ayrıntılı bilgi için bkz. **G.B. Polyak, V.S. Advadze, A.S. Kvasov, A.N. Markova, L.A. Nikitiç, A.N. Novikov, Y.K. Fedulov, N.D. Eriaşvili, F.O. Aysina, İ.A. Andreyeva, S.D. Borodina, İ.O. Voskresenskaya, T.B. Kvasova, Y.V. Kojevnikov, N.S. Krivtsova, Y.M. Muraşova, V.Y. Nosov, V.İ. Çernoskulov**, **Dünya Ekonomisinin Tarihi**, 3. Baskı, Moskova, Unity Basımevi, 2011, s. 139-150.

18 Şleinikov, a.g.m., s. 3.

19 **N.A. Skopintseva**, **Denetim**, Tomsk, Yönetim Sistemi ve Radyoelektronik Devlet Üniversitesi, Televizyon ve Yönetim Bölümü, 2012, s. 11; Kovalev vd., a.g.e., s. 27; Nojkina, a.g.e., s. 10-11.

20 Bu hususta farklı görüş ve ayrıntılı bilgi için bkz. **S.V. Zapolskiy, K.S. Belskiy, O.N. Gorbunova, Y.Y. Graçeva, D.Y. Fadeev, T.A. Verşilo, K.A. Pisenko, D.N. Heylo, A.R. Batyaeva, İ.A. Tsindeliani, Y.G. Kostikova, V.Y. Kirilina, G.V. Matvienko, Y.V. Migaçeva, M.M. Proşunin, K.A. Smirnov**, **Maliye Hukuku**, 2. Baskı, Moskova, "Kontrakt" Hukuk Şirketi ve Wolters Kluwer Basımevleri, 2011, s. 10-14; **A. Gryaznova, Y. Markina, V. Kuroçkin, L. Orlanyuk-Malitskaya, Y. Vavilov, M. Vasyunina, O. Gorlova, O. Polyakova, M. Sedova, N. Sinitsin, S. Solyannikova, A. Strokov, A. Çernov, N. Şmigol, T. Terehova**, **Maliye**, Moskova, Maliye ve İstatistik Basımevi, 2012, s. 11-21; Kovalev vd. a.g.e., s. 8-13; Zayats vd. a.g.e., s. 5-10; Maltsev a.g.e., s. 5-8; Nojkina, a.g.e., s. 10-11; Polyak vd. a.g.e., s. 8-15; **Y.İ. ŞUPLETSOVA**, **Maliye Hukuku**, 3. Baskı, Moskova, Yurayt Basımevi, 2009, s. 5-10.

1.1.3. Sanayi Devrimin Etkisi Altında Denetimin Gelişimi

18. yüzyılın ikinci yarısında buhar motorunun icat edilmesine bağlı olan sanayi devrimi mali denetimin gelişmesinin yeni bir aşamasına yol açmıştır. Sanayi devrimin başlamasıyla makineler yaygın olarak kullanılmaya başlanmıştır. Bu durum, iş verimliliğinin hızla artmasına ve daha önce görülmemiş oranda karlı üretim artışına neden olmuştur. Bunun neticesinde, yeni sanayi işletmelerin kurulma süreci hızlanmıştır.[21]

1844 yılından başlayarak İngiltere'de denetimin gelişimini daha da aktifleştiren anonim şirketler hakkında bir dizi kanun kabul edilmiştir. Bu yasaların kabul edilmesi sanayi devrimin doğal sonucudur. Örneğin, bu yasalara göre *"Her yıl şirketlerin hesap ve bilançolarının doğruluğu bir veya birden fazla denetçi tarafından denetlenecektir. Yapılan denetimler kapsamında denetçiler; şirketlerin tüm bilanço ve hesaplarını talep edip inceleyecek ve bunlara ilişkin kendi görüşlerinin de yer aldığı ayrıntılı bir rapor hazırlayacaktır. Bu incelemeler esnasında muhasebe birimleri ile diğer çalışanlar denetçilere yardımcı olacaktır"*.[22] Kısa bir süre sonra benzer kanunlar piyasa ekonomisine sahip olan Fransız, Almanya, Amerika Birleşik Devletleri gibi ülkeler tarafından da kabul edilmiştir.[23]

1.2. ÇAĞDAŞ DENETİM

1.2.1. Çağdaş Denetimin Tanımı ve Kapsamı

Çağdaş devletlerde, özellikle demokratik[24] ülkelerde, yürütme organlarına ve devletin fonksiyonlarını yerine getiren kurumlara bütçeden aktarılan kamu

---

21 Ayrıntılı bilgi için bkz. Polyak vd. a.g.e., s. 275-318.

22 Skopintseva, a.g.e., s. 12; Nojkina, a.g.e., s. 8; Zayats vd., a.g.e., s. 195.

23 Zayats vd., a.g.e., s. 195; Şleinikov, a.g.m., s. 4; Nojkina, a.g.e., s. 8; **A.D. Şeremet, V.P. Suyts**, **Denetim**, Moskova, İNFRA-M Basımevi, 2005, s. 15-16; **G.A. Yudina, M.N. Çernih, Denetimin Temelleri**, Moskova, Knorus Basımevi, 2006, s. 25.

24 Demokrasi kavramına ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz. **Kemal GÖZLER, Anayasa Hukukuna Giriş**, 21. Baskı, Bursa, Ekin Basın Yayın Dağıtım, 2013, s. 103-117; **A.A. Mişin, Dış Ülkelerin Anayasa Hukuku**, 14. Baskı, Moskova, Yustitsinform Basımevi, 2009, s. 71-82; **Müslüm Akıncı, Bayram Özbey, Ayşegül Gülhan, Nibal Fatma Tangör, Mehmet Kahraman, Mehmet Tan, Özcan Sezer, Hukukun Temel Kavramları**, 1. Baskı, İstanbul, Lisans Yayıncılık, 2013, s. 124-125; **Kenan Arıbaş, Ünal Şimşek, Siyaset Bilimine Giriş**, Konya: Çizgi Kitapevi, 2014, s. 125-144; **Esat Çam, Siyaset Bilimine Giriş**, 8. Basım, İstanbul, Der

kaynaklarının gerekli biçimde kullanılıp kullanılmadığının denetimi gerekmektedir.[25] Diğer ifadeyle, denetimsiz kaynak üzerinde yönetim yapılamaz, çünkü her türlü devlet yönetiminde kamu kaynakların en iyi biçimde kullanılıp en fazla kamu yararı sağlanabilmesi için devletin erkleri ve organları yoğun bir denetime tutulmak zorundadır. Denetimin temel amaçlarından biri düzenin sağlanmasıdır. Her yönetim bu amaca ulaşmak için denetime gereksinim duyar.[26]

20. yüzyılda demokratik devletlerin ve sivil toplumların oluşumu, tüm devlet kurumlarının değişimini ve gelişmesini gerektirmiştir. Güçlü bir devletin varlığı için en önemli koşullardan biri olan etkili bir denetim sisteminin oluşturulması, bu dönemde belirgin olmuştur.[27]

"Denetim; sorumluların sorumluluklarını kabul etmesini sağlamak, tazmin ettirmek veya ihlalleri engellemek veya en azından güçleştirmek için münferit vakalarda düzeltici adımların atılmasına olanak tanıyacak önceden kabul edilmiş standartlardan sapmaları ve mali yönetimin yasallık, verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkelerinin ihlallerini zamanında ortaya çıkarmayı amaçlayan düzenleyici sistemin vazgeçilmez bir parçasıdır".[28]

Amerikan Muhasebe Derneği'ne göre ise, *"Denetim, işletmelerin ekonomik faaliyetlerini ve faaliyet sonuçları ile belirlenmiş standart ölçütler (genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri) arasındaki uyum derecesini saptamak amacıyla sistematik ve objektif bir biçimde, kanıt toplanması, değerlendirilmesi ve sonuçlarının ilgili kullanıcılara iletilmesi surecidir".*[29]

Yayınevi, 2002, s. 385-412; **İbrahim Özden Kaboğlu, Anayasa Hukuku Dersleri (Genel Esaslar)**, 7. Baskı, İstanbul, Legal Kitapevi, 2011, s. 177-219.

25 **Gülay Coşkun, Devlet Bütçesi**, Gözden Geçirilmiş 4. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 1994, s. 245.

26 **Atilla İnan,** *"İç Denetim ve Dış Denetim Kuruluşları Arasındaki İlişkilerin Geliştirilmesi"*, **Sayıştay Dergisi**, S. 25, 1997, s. 43.

27 **A.Y. Bistryakov, Devlet Denetimi**, Moskova, Rusya Halkların Dostluğu Üniversitesi Basımevi, 2011, s. 7.

28 **ISSAI-1 (The Lima Declaration)**, m. 1; **Sayıştay Başkanlığı**, *"Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları"* (Çevirev: A. Ömer Karamollaoğlu, Murat İnce, Çiğdem Aslankara, Berna Erkan, Nurdan Yeşilyurt, Harun Saki, Seher Özer Ütük,), Ankara, T.C. Sayıştay 150. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, 2012, s. 28; **Javier Medina Guijarro,** *"The Court of Audit of Spain"*, **The European Organisation of Supreme Audit Institutions (EUROSAI) Magazine**, No: 13, 2007, p. 72.

29 **Hüseyin Özer,** *"Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi"*, Ankara, Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, 1997, s. 14; **Suna Oksay, Onur Acar, Avrupa Birliği ve Türk Sigorta Sektöründe Denetim**, İstanbul, Türkiye

Bununla birlikte, literatürde denetim kavramı tartışma konusu olmuş, ancak üzerinde ulaşılan bir tanımı verilememiş olmakla birlikte, çeşitli tanımları da yapılmıştır. Çünkü, denetim kategorisi sadece iktisat veya hukuk bilim dallarında değil, aynı zamanda felsefe, psikoloji, borsa işlemleri, askeri, sibernetik vb. pek çok alanda uzun süre içinde bulunmakta ve değişik anlamlarda kullanılmaktadır.[30] Başka bir deyişle, denetimin tanımı denetlenen faaliyet alanlarına göre değişmiştir. Örneğin, yargısal denetimde hukuka ilişkin terimler; finansal tablo denetiminde ise tanım içinde mali tablolarla ilgili terimler ağırlıklı tanımlamaya gidilmiştir.[31]

Köse denetimi genel olarak şöyle tanımlamaktadır. *"Denetim, bir kurum veya kuruluşun ya da belirli bir plan, program veya projenin yapısı, işleyişi ve çıktılarının önceden belirlenmiş standartlara uygunluk derecesinin araştırma, gözlemleme, sorgulama gibi yöntemlerle tespit edilmesi ve elde edilen bulguların objektif ve sistematik bir biçimde değerlendirerek ilgili taraf veya taraflara iletilmesi sürecidir".*[32]

Öte yandan, Durul denetimi, *"Yönetimin ortaya koyduğu standartlardan hareket ederek uygulamanın bu standartlara ve planan esaslara göre durumunu ortaya koymak ve mevcut standartlarda yapılması gereken değişiklikler varsa öneriler getirmek"* olarak tanımlamıştır.[33]

Dementyev ise, denetimi tanımlayarak şunun altını çizmektedir. Denetim, maliye sisteminin ve genel ekonominin normal işlemesinin vazgeçilmez koşuludur. Çünkü denetim maliyenin kontrol fonksiyonunun uygulama şeklidir, yani tüm toplumsal ürünlerin ve milli gelirlerin üretim, üleşim ve kullanımı üzerinde denetim aracıdır. Hiçbir devlet, düzenli bir denetim sistemine sahip olmadan etkin bir şekilde faaliyette bulunamaz.[34]

Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği, Sigorta Araştırma ve İnceleme Yayınları-9, Ceyma Matbaacılık, 2007, s. 16.

30 **Müslüm Akıncı, Bağımsız İdari Otoriteler ve Ombudsman**, 1. Bası, İstanbul, Beta Basım, 1999, s. 46.

31 **S. Tunahan Baykara,** *"Denetimin İlişkili Olduğu Disiplinler Üzerine Bir Değerlendirme"*, **Sayıştay Dergisi**, , S. 90, 2013, s. 99.

32 **H. Ömer Köse,** *"Denetim ve Demokrasi"*, **Sayıştay Dergisi**, S. 33, 1999, s. 63.

33 **İ. Vural Durul,** *"Türkiye'de KİT'lerin Denetimi"*, **Standard Ekonomik ve Teknik Dergisi**, Yıl 28, Sayı 17, 1989, s. 17.

34 Bistryakov, a.g.e., s. 9; Ayrıntılı bilgi için bkz. **V. Dementyevd, V.A. ŞERBAKOV**, **Rusya Federasyonu'nun Bütçe Sistemi**, Moskova, Knorus Basımevi, 2007, s. 195-228.

Falay'ın görüşüne göre, *"Denetim bir kişinin, kurumun veya sürecin önceden saptanmış bulunan kıstaslar (mevzuat, kural ve değerler) itibariyle izlenmesi, ölçülmesi, kıyaslanması ve bu kıstaslar çerçevesinde gözlenen kişi, kurum ve süreçlerin tutarlılık, çelişki veya eksiklik gösterip göstermediğinin sözlü veya yazılı olarak ortaya konulmasına yönelik bir çalışmadır"*.[35]

Bununla birlikte, bazı yazarlar denetimi geniş anlamda şöyle tanımlamaktadır: Denetim, ülkenin tamamı veya bazı bölgelerin etkin olarak sosyo-ekonomik kalkınmasını sağlamak amacıyla, devlet ve yerel yönetim fonlarının oluşturulması, paylaşım ve kullanılması bakımından yasallığı ve uygunluğu üzerindeki kontrolü ifade eder.[36] Diğerleri ise, dar anlamda tanımlamaktadır: Denetim, özel yetkili organlar tarafından gerçekleştirilen katılımcıların mali, parasal, kredi ve döviz işlemlerinin mevzuata, tüzük ve yönetmeliklere uygunluğu üzerinde kontrol faaliyeti olarak ifade edilmektedir.[37]

Graçeva denetimi, devlet, belediye, toplumsal örgütlerin ve diğer ekonomik süjelerin mali planlamalarının güncelliği ve yerindeliği ile, bunlara aktarılan bütçe ve mali kaynak veya fonların doğru ve etkin kullanımı üzerindeki kontrol faaliyeti olarak tanımlamaktadır.[38]

Brovkina ise denetimi, yönetim altında olan organın işlemlerinin, yöneten kurumun finansal çıkarlarına uygunluğunu değerlendirme faaliyeti olarak tanımlamakta ve bunu yönetim fonksiyonu olarak nitelendirmektedir.[39]

Oysa, Berladir denetimi, hukuki kurallarla düzenlenen, merkezden ve yerinden yönetim kurumlarına aktarılan mali kaynakların oluşumu, dağıtımı ve kullanımı üzerinde kontrol faaliyeti olarak tanımlamaktadır.[40]

---

35 **Nihat Falay,** *"Denetim, Verimlilik / Etkinlik / Tutumluluk (VET) ve Sayıştay"*, **Sayıştay Dergisi**, S. 25, 1997, s. 18; **Demokaan Demirel,** *"Hesap Verebilirlikte Denetimin Yeni Rolü"*, **Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, C. 17, S. 2, 2013, s. 368.

36 **V.N. Dodonov, M.A. Krilova, A.V. Şestakov**, **Finansal ve Bankacılık Hukuk: Sözlük-Rehber**, Moskova, İnfra-M Basımevi, 1997, s. 240; Bistryakov, a.g.e. s. 11; Denetimin geniş anlamına ilişkin farklı tanımlar için ayrıca bkz. **A.G. Volkov, Y.N. Çernişeva, Kontrol ve Revizyon**, Moskova, Avrasya Açık Enstitüsü Basımevi, 2011, s. 160-161.

37 **S.İ. Luşin, V.A. Slepov, Devlet ve Belediyeler Maliyesi**, Moskova: Ekonomist Basımevi, s. 591; Bistryakov, a.g.e. s. 11.

38 **Y.Y. Graçeva, E.D. Sokolova, Maliye Hukuku**, 2. Baskı, Moskova, Yurisprudentsiya Basımevi, 2000, s. 30.

39 **N.D. Brovkina, Denetim Temelleri**, Moskova, Magistr Basımevi, 2009, s. 39; Bistryakov, a.g.e., s. 12.

Yukarıda farklı tanımları verilen denetimin ortak özellikleri şöyle sıralanabilir:[41]

- Konusu yaşanmış veya yaşanacak ekonomik ve mali olaylardır;

- Önceden belirlenen standartlara ihtiyaç duyar;

- Kamu kurumları ile özel hukuka tabi işletme veya kuruluşların bilgilerinin güvenilirliğini test eder;

- Yönetimi ve yetkilileri hukuka bağlı ve uygun işlem yapmaya yahut çalışmaya zorlar;

- Yönetimin mevzuattan veya sözleşmelerden doğan yükümlülüklere uymasını sağlar;

- Denetlenen kişilerin kaynak kullanım şekilleri konusunda açıklama yapmalarını ve hesap vermelerini sağlar;

- Standartlara uygunluk araştırmasıdır;

- Denetlenen kurumun mali yapısı hakkında ilgili kişilere ve kurumlara fikir verir;

- Bir çok eylem veya işlem içeren faaliyetler dizisi olan bir işlev ve bununla beraber aynı zamanda bir muhasebe süreci dahilinde bir mekanizmadır;

- Kaynakların kullanılmasındaki performansın kontrol edilmesi veya gözlenmesi işidir;

- Öncelikle bir tespit, sonrasında değerlendirme ve yargıya varma işlemidir;

- Sonuçları ilgili taraflara, yönetime ve kamuoyuna bildirmesiyle gelişmelere yardımcı olur;

- Bağımsız bir incelemedir.

Denetim, genellikle bütün mali ve hukuki kurumlara özgü olan iktidar sistemindeki özel bir anabilim dalı olarak da kabul edilebilir.[42] Denetim görevinin

---

40 **M.İ. Abdulayev, S.İ. Nekrasov, V.V. Popov, M.V. Kolganova, İ.V. Matveyev, Y.V. Berladir, A.A. Svistunov, A.N. KOPILOVA, Hukuk**, Moskova, Denetim Basımevi, 2004, s. 392.

41 Özer (1997), a.g.m., s. 16-17.

42 **N.İ. Himiçeva, Y.V. Pokaçalova, Maliye Hukuku**, Moskova, Norma Basımevi, 2005, s. 16-17.

gerçekleştirilmesi neticesinde yasallığın bir ifadesi olarak mali disiplinin güçlendirilmesi önemlidir.[43]

Bununla birlikte, denetimin tanımı sadece devlet bütçesinin veya mali kaynaklarının kullanımının kontrol etmesiyle sınırlı kalmamalıdır. Çünkü denetim mali ilişkilerin katılımcıları olan insanların motivasyonunu doğrudan etkileyen bir faktördür.

1.2.2. Denetime Benzer Kavramlar

Denetim kavramının[44] kökenini Latince *"audire"* kelimesi oluşturmakta ve *"işitmek, dikkatlice dinlemek"* anlamına gelmektedir.[45] Diğer bir görüşe göre, denetim kavramı İngilizce'deki *"controlling"* sözcüğünün karşılığı olarak kullanılmaktadır.[46] Türkçe'de *"controlling"* sözcüğünü tam olarak karşılayan eş anlamlı bir kelime bulunmamakta ve bu sözcük, *"sevk ve idare etmek"*, *"düzenlemek, kurala bağlamak"*, *"kontrol etmek, gözetim altında tutmak"*, *"teftiş etmek, tahkik etmek"* gibi anlamlarda kullanılmaktadır.[47]

Bununla beraber, Türk Dil Kurumu sözlüğünde denetim *"denetlemek işi"*, *"murakabe"* ve *"kontrol"* olarak tanımlanmaktadır.[48] Muhtemelen bu nedenle, günümüzde denetim kavramı, bazı kayaklarda ve günlük dilde çoğu kez teftiş,

---

43 Bistryakov, a.g.e., s. 12.

44 Denetim kavramına ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz. **Türkiye Bilimler Akademisi, Türkçe Bilim Terimleri Sözlüğü**, Ankara, Yeni Reform Matbaacılık, 2011, s. 293; **Selahattin Bağdatlı, Hukuk Sözlüğü**, İstanbul, Der Yayınları, 1997, s. 93; **Safa Kılıçoğlu, Nazife Araz, Hakkı Devrim, Büyük Lugat ve Ansiklopedi (Meydan-Larousse)**, İstanbul, Meydan Yayınevi, C. 3, 1970, s. 528.

45 **Ayşe N. Yereli, Burak Özdoğan, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi**, Manisa, Celal Bayar Üniversitesi Rektörlüğü Matbaası, 2009, s. 13; **H. Abdullah Kaya,** *"İç Denetim"*, 20. Türkiye Maliye Sempozyumu, Türkiye'de Yeniden Mali Yapılanma, (Editörler: Selami Sezgin, Sevinç Yaraşır, Fatih Deyneli, Elvan Teke), Pamukkale Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü, Yayın No: 1, 2005, s. 97; Skopintseva, a.g.e., s. 31.

46 **İ.B. Lagutin, Rusya Federasyonu'n Bütçe Kontrolü ve Denetiminin Sistemliği: Mali ve Hukuki Uygulama**, Doktora tezi, Moskova, Moskova Devlet Hukuk Üniversitesi, 2014, s. 26-27.

47 **Veysel Eren,** *"Kamu Yönetiminde Denetim Anlayışındaki Gelişmeler"*, **Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Öneri, C. 7, S. 25, 2006, s. 256.

48 **Türk Dil Kurumu**, **Türkçe Sözlük**, 9. Baskı, Ankara, Türk Tarih Kurumu Basımevi, 1998, s. 553; **İbrahim Attila Acar, Hüseyin Güçlü Çiçek,** *"Denetimin Kamuyu Tökezletmesi: Kamu Mali Yönetimi Kontrol Yasası ve Denetim"*, 20. Türkiye Maliye Sempozyumu, Türkiye'de Yeniden Mali Yapılanma, Pamukkale Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü, Yayın No: 1, 2005, s. 355.

kontrol, revizyon, gözetim gibi benzer deyimlerle aynı anlamda kullanılmaktadır. Buna rağmen, denetim esasında belirlenen kavramların ötesinde amaç ve yöntemleri içeren ve genellikle söz konusu faaliyetlerin sonuçlarından da yararlanan, çeşitli hata ve yolsuzlukları ve bunların sorumlularını ortaya çıkarmanın yanı sıra, denetlenen birimlerde hata ve yolsuzluk riskini en aza indirgeyecek, mal ve hizmet üretiminde daha etkin, verimli ve tutumlu metotların uygulanmasını sağlayacak alternatifleri geliştirerek daha iyi bir yönetim için yol göstermeyi, önderlik yapmayı amaçlayan bir faaliyettir.[49]

1.2.2.1. Kontrol

Bu kavram Latince kökenli ve kayıtlar aracılığıyla bir işin doğru ve düzenli yapılıp yapılmadığını araştırmak, incelemek anlamına gelen *"contrarotula"* kelimesinden oluşmuştur.[50] Kontrol[51] bir kurumda ortaya çıkan hataların bulunmasını sonradan, bunları düzeltmek için alınan önlemler ile yapılan faaliyetleri anlatan bir kavramdır. Ayrıca, kontrol sözcüğü bakıp gözetme ve gözaltında bulundurma anlamlarını da taşımaktadır. En geniş anlamıyla, arzulanan bir amaca varılıp varılmadığı ya da hangi ölçüde varılmış olduğunu inceleyip araştırmak olarak tanımlanmaktadır.[52] Bununla beraber, kontrol ile revizyon bazen aynı anlamda kullanılmakta, çünkü kontrolün amacı revizyondan beklenen sonuçlara benzemektedir. Ancak kontrol kavramı daha ileri bir amacı hedef tuttuğundan bu kavramların aralarında fark bulunmaktadır. Ortak nokta, hataları meydana çıkarmak ve onları göstermektir.[53]

---

49 **H. Ömer Köse**, **Dünya'da ve Türkiye'de Yüksek Denetim**, 2. Basım, Ankara, Sayıştay Başkanlığı 145. Yıl Yayınları, 2007, s. 6; Baykara, a.g.m., s. 99.

50 **Figen Altuğ, Mali Denetim**, 2. Baskı, Bursa, Ezgi Kitapevi Yayınları, 1995, s. 1-2; **Hasan Gürbüz, Muhasebe Denetimi**, 4. Baskı, İstanbul, Bilim Teknik Yayınevi, 1995, s. 9.

51 Türk Dil Kurumuna göre, kontrol sözcüğü: *"1. Bir işin doğru ve usulüne uygun olarak yapılıp yapılmadığını inceleme, denetim, denetleme; 2. Bir şeyin gerçeğe ve aslına uygunluğuna bakma; 3. Yoklama, arama"* olarak tanımlanmıştır (Türk Dil Kurumu (1998), a.g.e., s. 1356); Bu hususta ayrıca bkz. Bağdatlı, a.g.e., s. 270.

52 Oksay ve Acar, a.g.e., s. 16.

53 Özer (1997), a.g.m., s. 10.

1.2.2.2. Revizyon[54]

Revizyon[55] kavramı da Latince *"devidere"* sözcüğünden üremiş ve tekrar görmek, kontrol etmek, bir daha incelemek anlamındadır.[56] Revizyon, prensip olarak, işletme dışı kurumlar tarafından dışarıdan yapılan bir inceleme olup, genellikle yapılmış işlemlerin ve bunlara ait kayıt ve hesapların sonradan gözden geçirilmesi suretiyle yapılır.[57] Daha detaylı anlatımla, revizyon, bir işletmenin ekonomik ve mali yapısının, faaliyet ve işlemleri ile bunlara ilişkin kayıtlarının sistemli bir şekilde ve eleştirel bir yaklaşımla incelenmesi olarak tanımlanabilir. Bu kavram geriye doğru sonradan yapılma ve eleştirel olma olarak iki temel özelliğini ortaya koymaktadır.[58] Ayrıca, revizyon kavramı daha çok muhasebe ile ilgili incelemelerde kullanılmakta, işletme hesaplarının incelenmesini ve denetlenmesini kapsamaktadır.[59]

1.2.2.3. Teftiş

Teftiş[60] sözcüğü Latince *"Inspicere"* kelimesinden üremiş ve revizyon ile kontrol kavramlarına eşanlamlı olarak kullanılmaktadır.[61] Başka bir görüşe göre, teftiş sözcüğü arapça *"fetş"* kökünden gelen bir kelime ve bir şeyin aslını veya

---

54 Bu konuda farklı görüş ve ayrıntılı bilgi için bkz. **S.A. Meşeryakov, Kontrol ve Revizyon**, Sankt Peterburg, Sankt Peterburg Orman Teknik Devlet Üniversitesi (Saint Petersburg State Forest Technical University) Basımevi, 2008, s. 26-36; **G.A. Şatunova, M.V. Melnik, T.A. Korneyeva, N.A. Arhipova, Kontrol ve Revizyon**, Moskova, EKSMO Basımevi, 2011, s. 179-327.

55 Türk Dil Kurumuna göre, revizyon sözcüğü *"yeniden gözden geçirme, düzeltme, yenileme, yenilenme, inceleme, kontrol etme"* olarak tanımlanmıştır (Türk Dil Kurumu (1998), a.g.e., s. 1859); Bu hususta ayrıca bkz. **Halil Seyidoğlu, Ekonomik Terimler: Ansiklopedik Sözlük**, 2. Baskı, İstanbul, Kurtiş Matbaacılık, 1999, s. 503.

56 Altuğ, a.g.e., s. 1; Özer (1997), a.g.m., s. 10; Gürbüz, a.g.e., s. 8.

57 Özer (1997), a.g.m., s. 11; Altuğ, a.g.e., s. 1.

58 **Maliye Hesap Uzmanları Derneği**, İstanbul, Acar Matbaacılık, C. 1, 1996, s. 113.

59 Oksay ve Acar, a.g.e., s. 16.

60 Türk Dil Kurumuna göre, teftiş sözcüğü *"bir görevin yolunda yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan araştırma, denetleme, denetim, bakı"* olarak tanımlanmıştır (Türk Dil Kurumu (1998), a.g.e., s. 2167); Bu hususta ayrıca bkz. Bağdatlı, a.g.e., s. 434-435; Seyidoğlu, a.g.e., s. 585-586.

61 Özer (1997), a.g.m., s. 10; Gürbüz, a.g.e., s. 9; Ayrıntılı bilgi için bkz. **Yaşar OKUR,** *"Türkiye'de Teftiş ve İç Denetim: Kavramlar, Beklentiler ve Hayatla Yüzleşme"*, **Maliye Dergisi**, S. 158, 2010, s. 573-576.

doğrusunu anlamak için yapılan araştırma, denetleme; bir işi veya yeri kontrol etmek anlamını taşımaktadır.[62]

Bununla birlikte teftiş, gözden geçirmek, incelemek, süzmek, tetkik etmek ve yoklamak gibi kavramlarını da kapsamaktadır. Diğer bir ifadeyle teftiş bir şeyin aslını, doğrusunu veya işlerin iyi yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan inceleme anlamında kullanılmaktadır.[63] Ayrıca teftiş gerek görüldükçe ve belirsiz zamanlarda yapılmakta; yönetime müdahale etmemekte, ancak gerektiğinde sorumlu memuru işten uzaklaştırılabilmektedir.[64]

1.3. DENETİMİN İŞLEVLERİ[65]

Denetimin amaç ve görevleri, onun temel işlevlerini belirlemektedir. Bazı kaynaklarda denetim, maliyenin kontrol fonksiyonuyla özdeşleşmekte[66] ve maliyenin bu fonksiyonu denetim organlarının görevi açısından ele alınmaktadır.[67]

Denetim, maliye yönetiminin bağımsız fonksiyonu olarak diğer işlevlerin verimli kullanılması hususunda aktif bir etkiye sahiptir. Denetimin temel işlevi, yasa dışı ihlalleri meydana çıkarma, mali kaynakların ve devlet mallarının kullanımı ile ilgili saptanan ihlallerin nedenlerini inceleme, ihlallerin giderilmesi ve yeni yasa dışı eylemleri önlemek amacıyla öneriler hazırlamaktır. Dünyada genel olarak kabul edilen denetim fonksiyonları şunlar:[68]

- Bütçe gelir ve giderlerini denetleme;

---

62 Altuğ, a.g.e., s. 2; Özer (1997), a.g.m., s. 10.

63 Oksay ve Acar, a.g.e., s. 16; Altuğ, a.g.e., s. 2; Özer (1997), a.g.m., s. 10.

64 Özer (1997), a.g.m., s. 10; Altuğ, a.g.e., s. 2.

65 Bu konu ile ilgili ayrıntılı bilgi için bkz. **A. Kovaleva, N. Barannikova, L. Burmistrova, A. Volodin, N. Yefimova, A. Jilkina, M. Karp, V. Konovalova, O. Mahalina, O. Revzon, N. Samsonov, L. Smirnova, N. Strokova, L. Tokun, Y. Şabalin, Maliye ve Kredi**, Moskova, Maliye ve İstatistik Basımevi, 2005, s. 331-349; **N. Samsonov, N. Barannikova, N. Strokova, M. Karp, N. Yefimova, V. Konovalova, L. Skamay, L. Burmistrova, A. Volodin, A. Kovaleva, Y. Şabalin, A. Jilkina, M. Traçenko, Maliye, Para Dolaşımı ve Kredi**, Moskova, İnfra-M Basımevi, 2003, s. 60-67.

66 Milyakova'ya göre maliye: dağıtım, teşvik ve kontrol işlevlerinden oluşmaktadır. Ayrıtılı bilgi için bkz. **N.V. Milyakov, Maliye**, 2. Baskı, Moskova, İnfra-M Basımevi, 2004, s. 40-46; Buna karşın farklı görüş ve ayrıtılı bilgi için ayrıca bkz. Vahrin ve Neşitoy, a.g.e., s. 17-22; Eriashvili, a.g.e., s. 32-37; Zayats vd., a.g.e., s. 19-28; Maltsev, a.g.e., s. 7-8.

67 Samsonov vd., a.g.e., s. 64; Kovaleva vd., a.g.e., s. 335.

68 Samsonov vd., a.g.e., s. 63-64; Kovaleva vd., a.g.e., s. 335.

- Devlet mallarının kullanımı, ayrıca özelleştirme ve kamulaştırma üzerinde performans denetimi;

- Devlet ve belediye bütçe dışı fonlarının kullanımı üzerinde denetim;

- Bütçenin yönetimi üzerinde denetim;

- Banka ve diğer kredi ve finansal kurumların devlet ve belediye bütçe dışı fonlarının denetimi;

- Vergi muafiyetlerinin ve alınan yardım ödeneklerin yasalara uygun kullanılıp kullanılmadığı üzerinde denetim;

- Finansal suiistimallere son vermek.

Bununla beraber denetim fonksiyonlarının temelini kanun, kararname, yönetmelik, uluslararsı standartlar vb. normlar oluşturmaktadır.

Denetim organlarının faaliyette bulunmaları için örgütsel ve yöntemsel bakımdan bir dizi koşullar gerekmektedir. Bunlar: denetleyen ve denetlenen organların; denetim faaliyetlerinin sınırlarının; denetim organlarının hak ve yükümlülüklerinin; denetim periyodunun; denetimin uygulama yöntemlerinin; denetim organlarının karşılıklı koordine edilmesinin belirlenmesidir.[69]

Bununla birlikte, yukarıda gösterilen denetim faaliyetlerinin koşulları ilgili yasal düzenlemeye tabi olmalıdır.[70]

Ayrıca, denetimden asıl beklenen iş, insan gelişimini engelleyen eskimiş sistemlerde yenilikler oluşturma imkanını arayıp bulmaktır. Bu nedenle, denetim sürekli olarak suç arayıcısı görev ve faaliyet anlayışından kaçınıp, yerine, insan gelişimine önem veren bir anlayış içinde yetiştirici, önleyici, yapıcı ve yardım edici roller oynayan ve devamlı surette sistemi geliştirici bir niteliğe büründürülmelidir. Denetim kurumlarının, toplumun kalkınma amaçları doğrultusunda en verimli, etkin ve ekonomik şekilde çalışması, ancak bu sayede mümkün olabilir.[71]

---

69 Samsonov vd., a.g.e., s. 64; Kovaleva vd., a.g.e., s. 335.

70 **E. Voznesenskiy**, **Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliği'nde Mali Kontrol**, Moskova, Hukuk Literatürü Basımevi, 1973, s. 25; Samsonov vd., a.g.e., s. 64.

71 **M. Ümit Ertong,** *"Çağdaş Denetimin Özü İnsan Sevgisidir"*, **Sayıştay Dergisi**, S. 4, 1991, s. 42.

1.4. DENETİMİN UNSURLARI

1.4.1. Denetimin Metodolojik Temeli

Denetimin esas unsurlarından biri denetimin tanımlarını, amaçlarını, görevlerini, ilkelerini, koşullarını ve türlerini içeren metodolojik temeldir. Zira uygun bir teorik temel olmadan denetimin diğer unsurları da ortaya çıkmayacaktır.[72]

Denetim metodolojisi, genel bilimsel metodik teknikler ve yöntemlerin bütünü olarak, ekonomik birimlerin faaliyet durumunun teorik bilgi ve incelemelerin bilimsel yöntemlerine dayanmaktadır. Denetim metodolojisinin yerine getirilmesi, araştırma yönteminin bilimsel açıdan gerekçeli seçimiyle, toplanan delillerle ve esas kriterlerin belirlenmesiyle sağlanır.[73]

Bununla birlikte, denetim metodolojisi denetçilerin bağımsızlık, yüksek mesleki, kültürel, ahlaki niteliklerine ve denetim prosedürlerinin bilimsel düzenleme ve ilerici yöntem uygulamalarına dayanmaktadır. Buradan hareket ederek denetimin metodik özelliklere ve denetim prosedürlerinin sorunlarına dikkat edilmelidir.[74]

1.4.2. Denetimin Hukuki Temeli

Denetim maliye işlevlerinden biridir. Dolayısıyla, maliyenin performansı denetimin düzenleme biçimine ve denetim faaliyetinin hukuki kalitesine büyük ölçüde bağımlıdır.[75]

Günümüzde, denetim faaliyeti ile ilişkili hukuki kurallar, hem devlet hem de bağımsız denetim kuruluşlar taraflarından hazırlanabilmektedir. Devlet tarafından hazırlanan denetimin temel hukuki kuralları, genellikle devletin anayasası, kanunları, yönetmelikleri ve tüzükleri; bağımsız denetim kuruluşları taraflarından hazırlanan hukuki kurallar ise denetim standartları, ilkeleri, etik kuralları, yöntemsel vb. hukuki

---

72 **V.V. Burtsev, Rusya Federasyonu'nda Devlet Denetimi Sisteminin Organizasyonu: Teori ve Pratik**, Moskova, Daşkov ve K Basımevi, 2002, s. 95.

73 Ablenov, a.g.e., s. 93-94.

74 Ablenov, a.g.e., s. 100.

75 Kovaleva vd., a.g.e., s. 331-333.

belgelerdir.[76] Bu yasal belgelerde, kontrol ve denetim faaliyetlerine ilişkin doğrudan en önemli kural ve düzenlemeler belirlenmektedir. Denetçiler bu hukuki belgeleri bilmeli ve pratikte doğru bir şekilde kullanmalıdırlar. Ayrıca, yürürlükteki mevzuatın sistematik olarak değişiklerini ve yeniliklerini göz önünde tutarak takip etmelidirler.[77]

1.4.3. Denetim Personeli

Denetim organları görevlerini tam olarak yerine getirebilmeleri için yeterince insan kaynaklarına ve diğer kaynaklara sahip olmalıdır.[78] Özellikle yüksek vasıflı personelin varlığı büyük önem taşımaktadır. Denetçiler, hızlı karar almada yardımcı olan analitik yetenek ile denetimin yeni alanlarını hızla öğrenme yeteneğine sahip kişilerden, uygun mesleki eğitim ve deneyime sahip personelden seçilmelidir. Bu nedenle, denetçilerden yüksek bir niteliğe sahip olmaları talep edilmektedir.[79]

Denetim kurumunun kalifiye denetçilerden oluşturulması, denetimin kaliteli yürütülmesini ve aynı zamanda metodolojik temelinin de oluşturulmasını olanaklı kılmaktadır. Bu amaçla, denetçilerin mesleki yeteneklerinin düzenli olarak yükseltilmesi gerekmektedir.[80]

Ayrıca, bu denetim unsuru, denetim organlarının başkanlarının atanmasını, personelin mesleki niteliklerinin belirlenmesini, göreve alınmasını, belirli niteliklere göre sınıflandırılmasını ve periyodik olarak sınavdan geçirme mekanizmalarını; personeli geliştirme sistemini; görevde yükselme ve değişim sistemini de içermektedir.[81]

---

76 Gryaznova vd. (2012), a.g.e., s. 147; Burtsev, a.g.e., s. 95.

77 Ablenov, a.g.e., s. 137-138.

78 Samsonov vd., a.g.e., s. 66.

79 **Abdullah Altıntaş, Can Mustafa Türkyener, Kamu Yönetiminde Dönüşüm ve Sayıştay Mali Denetimi**, Ankara, Ankara Yayınevi, 2012, s. 236.

80 Volkov ve Çernışeva, a.g.e., s. 165; Köse (2007), a.g.e., s. 57-58.

81 Burtsev, a.g.e., s. 95.

1.4.4. Denetimin Maddi, Teknik ve Mali Güvencesi

Denetim organları personelinin bağımsızlığı ve denetim faaliyetinin performansı, büyük ölçüde maddi, teknik, mali ve sosyal güvencesinin sağlanmasından etkilenmektedir. Başka bir deyişle, denetim organlarının belirlenen amaçlara ulaşılmasındaki zorlukları aşmak için öncelikle yüksek nitelikli personele ihtiyaç duyulmaktadır. Bu bakımdan, yüksek kaliteli denetim personelinin temini için maaşlar, böyle bir işin özel gereklilikleri ile orantılı olmalıdır,[82] yani personelin maaşları, teknik ve sosyal güvencelerinin seviyesi onlardan istenilen belirli şartlara uygun olmalıdır. Bu nedenle, gelişmiş ülkelerde denetçilerin maaşları, teknik ve sosyal güvencelerinin yüksek seviyede olması, saptanan ihlallerin gizlenmesi ile ilgili memurlar ve ticari yapıların denetçilere karşı baskılarını zorlaştırmaktadır.[83]

1.4.5. Bilgi ve İletişim Altyapısı

Denetimin bilgi ve iletişim altyapısı denetim sürecinde kullanılan bilgi teknolojilerini, denetlenen kurumu ve onun özgül özelliklerini karakterize eden bütün bilgileri içermektedir. Bu tür bilgiler, planlama, raporlama, istatistik bilgileri, belgelerin durumuyla ilgili bilgileri, finansal tablolar hakkında vb. bilgileri içermektedir.[84]

Denetimin uygulanmasında bilginin kalitesi, yani bilginin doğruluğu, güncelliği, tamlığı ve gerekliliği, büyük önem taşımaktadır. Ayrıca, denetimin uygulanmasında temel bilgi kaynağı olarak muhasebe ve finansal verileri sayılmaktadır.[85]

---

82 ISSAI-1, a.g.e., Bölüm 14; Sayıştay Başkanlığı (2012), a.g.e., s. 33.

83 **S.V. Stepaşin, A.V. Korovnikov, N.S. Stolyarov, K.V. Surkov, V.İ. Şleinikov, Rusya Federasyonu'n Denetim Kurumları**, Moskova, Mali Kontrol Basımevi, 2001, s. 94.

84 Burtsev, a.g.e., s. 95; **A.G. Gryaznova, Y.V. Markina, V.V. Kuroçkin, L.A. Orlanyuk-Malitskaya, Y.Y. Vavilov, M.L. Vasyunina, O.S. Gorlova, O.A. Polyakova, M.L. Sedova, N.A. Sinitsin, S.P. Solyannikova, A.Y. Çernov, N.S. Şmigol, A.İ. Strokov, T.B. Terehova, Maliye**, Moskova, Maliye ve İstatistik Basımevi, 2004, s. 142-143; Gryaznova vd. (2012), a.g.e., s. 146-147.

85 **İ.İ. Glotova, Y.P. Tomilina, O.N. Uglitskih, Y.Y. Klişina, Maliye**, Stavropol, AGRUS Basımevi, 2013, s. 156; Burtsev, a.g.e., s. 95; Gryaznova vd. (2004), a.g.e., s. 143; Gryaznova vd. (2012), a.g.e., s. 147.

1.5. DENETİMİN İLKELERİ

Denetimin ilkeleri bilimsel olarak geliştirilmiş ve uygulama ile kanıtlanmış denetim düzenlenmesinin siyasi örgütsel ve yasal dayanağının etkinliğini sağlayan temellerdir. Bu ilkeler maliye alanında denetim faaliyetinin genel kurallarını ve amaçlarını belirlerler.[86] Denetimin temel ilkeleri şunlardır: yasallık, sorumluluk, bağımsızlık, yeterlilik, nesnellik, aleniyet, sistemlilik. Ayrıca bu temel ilkelerden etkililik, dürüstlük, kanıtın yeterliliği ve yetkinliği, denetlenebilirlik, mesleki etik kurallarına uyma, uygunluk, süreklilik vb. diğer ilkeler doğmaktadır.[87]

1.5.1. Yasallık İlkesi

Yasallık ilkesinin önkoşulu, denetçilerin görevlerini yerine getirirken yürürlükteki mevzuata titizlikle uymasıdır.[88] Denetim organları, kendi faaliyetlerinde kesinlikle yasalara uymalı ve denetlenenlere karşı keyfi davranışlarda bulunmamalıdır.[89]

Ayrıca, yasallık ilkesi aşağıdaki hususları da öngörmektedir:

– Denetimin mevzuat temelinin kalitesi toplumun sosyal kalkınma amaçlarına uygun olmalı;

– Hukuk normlarına hem denetleyen hem de denetlenen kurumlarının uyması ve bu organlarla ilişkisi olan tüm kuruluşların hukuk normlarına uygun olarak faaliyetlerini yürütmesidir.[90]

---

86 Kovaleva vd., a.g.e., s. 337.

87 Zapolskiy vd., a.g.e., s. 106-107.

88 Zapolskiy vd., a.g.e., s. 105; Gryaznova vd. (2012), a.g.e., s. 146.

89 **S.M. Omirbayev, S.J. İntıkbayeva, A.A. Adambekova, R.S. Parmanova, Devlet Bütçesi**, Almatı, Dauir Basımevi, 2011, s. 577.

90 Omirbayev vd., a.g.e., s. 577.

1.5.2. Sorumluluk İlkesi

Sorumluluk ilkesi iki yönden ele alınabilir:

Birincisi, denetçilerin sorumluluğu. Sorumluluk ilkesi denetim organları görevlilerinin mesleki görevlerine dürüst davranışını,[91] denetim yöntemlerinin ayrıntılı biçimde seçimini, belirlenen standartlara uymasını ve görüş ve değerlendirme yaparken tüm faktörleri hesaba katmasını ifade eder. Bununla birlikte, denetim organının her görevlisinin, yüklenen görevlerinin yerine getirilmemesi halinde kanunlarda belirlenen durumlarda sorumlu olacağının farkına varması gerekir. Denetçilerin sorumluluğu, büyük önem taşımaktadır. Çünkü devletin ekonomik güvenliği ve kamu refahı, bu denetçilerin yaptıkları faaliyetlere ve sonuçlarına da bağlıdır.

İkincisi ise, denetlenenlerin sorumluluğu, yani devlet kaynaklarının yönetimi sırasında hata ve suiistimallere yol verenlerin sorumlu tutulmasıdır.[92]

1.5.3. Bağımsızlık İlkesi

Bağımsızlık ilkesi denetim kurumlarının örgütsel, işlevsel ve finansal bağımsızlıklarının kanunlarda belirtilmiş olmasını ve bunların, denetlenen veya mali ve maddi kaynakları yöneten organlarından resmi ve fiili bağımsızlığını kapsamaktadır.[93]

Ayrıca, denetim organlarının:

- Tüzel kişilik statüsü;

- Üst düzey yetkililerinin görev süresi parlamento milletvekillerinin görev süresinden daha fazla;

- Denetim sürecinde denetim konularını, zaman ve yöntemlerini bağımsız olarak belirleme hakkı;

---

91 Gryaznova vd. (2012), a.g.e., s. 146.

92 Omirbayev vd., a.g.e., s. 577-578.

93 Zapolskiy vd., a.g.e., s. 106; **Cevdet ATAY, Devlet Yönetimi ve Denetimi**, 2. Baskı, İstanbul, ALFA Basım, 1999, s. 45-46.

- Gerekli bilgilere serbest erişimi;

- ve siyasal tarafsızlığı ile her türlü siyasi etkilerden özgürlüğü olmalıdır.[94]

Bununla birlikte, denetçiler kendi görüş ve kararlarında meslektaş ve yöneticilerinden bağımsız olmalıdırlar. Üstelik, yukarıda belirlendiği gibi denetçilerin bağımsızlıklarının önemli güvencelerinden biri de yeterli derecede yüksek maaş, uygun sosyal güvenlik, hukuki statü garantisi ve devlet koruma tedbirleri olmalıdır.[95]

1.5.4. Yeterlilik İlkesi

Yeterlilik ilkesi: denetim kurumların görevlilerinin denetlenen alanın özelliklerine ve belirlenen görevlere uygun yeterli ve gerekli mesleki eğitim ve tecrübesini; denetim organlarının her düzeydeki uzmanları için, asgari eğitim yeterliliği dahil, gerekli mesleki niteliklerin oluşturulmasını; denetim personelinin sürekli mesleki geliştirilmesi için mesleki yetkinleşme kurslarına katılarak bilgilerinin gerekli düzeyde sürdürmesini; denetim organları yöneticilerinin elemanlarının yükselmesi için gerekli koşuların sağlanmasını öngörmektedir.[96]

1.5.5. Nesnellik İlkesi

Bu ilke, denetim görevlilerin eylemlerinin etik ilkelerine titizlikle uymasını; düzenli biçimde kendi faaliyetlerinin yasallığını ve etkinliğini değerlendirme ve kendini denetleme işlerini organize etmesini; denetim sonuçlarının tarafsızlığını ve somut delile dayalı olmasını öngörmektedir.[97]

---

94 Maltsev, a.g.e., s. 37; **S.İ. Luşin, V.A. Slepov, V.A. Galanov, A.G. İgudin, V.G. Knyazev, L.N. Ovsyannikov, Y.A. Peşehonov, V.İ. Ryabikin, O.İ. Sergeyeva, İ.P. Hominiç, Maliye**, 2. Baskı, Moskova, Ekonomist Basımevi, 2003, s. 418-419; **L.M. Podyablonskaya, Devlet ve Belediyeler Maliyesi**, Moskova, Unity-Dana Basımevi, 2009, s. 99; **L.M. Podyablonskaya, Maliye**, Moskova, UNİTY Basımevi, 2011, s. 64.

95 Omirbayev vd., a.g.e., s. 576.

96 Maltsev, a.g.e., s. 38; Zapolskiy vd., a.g.e., s. 106.

97 Maltsev, a.g.e., s. 37-38; Zapolskiy vd., a.g.e., s. 106; Podyablonskaya (2009), a.g.e., s. 99.

Ayrıca, nesnellik ilkesine göre denetçilerin ulaştıkları sonuçlarda, aynı zamanda denetimlerin planlama ve yürütme yaklaşımı herhangi bir ön yargı ve taraftarlığa yer verilmemelidir.[98] Örneğin, denetim faaliyetlerinin planlaması ve yürütülmesi sırasında denetlenen kurumların faaliyetlerinin olumsuz yönlerin varlığı hakkında herhangi bir önyargıya yer verilmemelidir.[99]

Denetimlerin sonuçları tarafsız, gerekçeli, ayrıca kaliteli bilgileri içeren ve uygun verilerle doğrulanmış olmalıdır.[100] Bununla birlikte, bilginin kaliteli olup olmadığı şu kriterlerden anlaşılabilir: gereklilik, yeterlilik, gerçeklik, vakitlilik, analitiklik ve örgütlülük.[101]

1.5.6. Aleniyet İlkesi

Denetimin aleniyeti, çağdaş demokratik toplumun gerekli niteliğidir. Çünkü denetim, yönetimin gerçek durumu hakkında kamuyu bilgilendirmektedir.[102]

Aleniyet ilkesi, denetim organlarının faaliyetinin açıklığını ve her vatandaşın denetim faaliyetlerinin sonuçları hakkında bilgilere erişebilirliğini öngörmektedir.[103] Bu nedenle, denetim kurumları ile medya arasında yakın bir ilişki kurulmalıdır. Ayrıca aleniyet medyada sadece denetim sonuçlarının yayınlanmasıyla sınırlanmamalı, aynı zamanda yürütme organları tarafından saptanan ihlallerin ortadan kaldırılmasıyla ilgili alınan önlemler de yayınlanmalıdır.[104]

Yukarıda aleniyetle ilgili söylenen bütün işlemler, ihlal edenleri sadece yasalar önünde değil, aynı zamanda tüm toplum önünde sorumlu kılar, onların itibarını zayıflatır ve toplum önünde güvensizliklerini gösterir. Ayrıca, denetim sonuçlarının yayınlanmasının, toplumda denetimin yararlı ve gerekli olduğu hakkında pozitif görüşe katkı da sağlayacaktır.[105]

---

98 Gryaznova vd. (2012), a.g.e., s. 146.

99 Omirbayev vd., a.g.e., s. 577.

100 Podyablonskaya (2011), a.g.e., s. 64.

101 Luşin vd., a.g.e., s. 418.

102 Omirbayev vd., a.g.e., s. 576.

103 Podyablonskaya (2009), a.g.e., s. 99; Luşin vd., a.g.e., s. 420; Podyablonskaya (2011), a.g.e., s. 64.

104 Maltsev, a.g.e., s. 38; Zapolskiy vd., a.g.e., s. 106; Omirbayev vd., a.g.e., s. 576-577.

105 Omirbayev vd., a.g.e., s. 576-577.

1.5.7. Sistemlilik İlkesi

Sistemlilik ilkesi aşağıda belirlenen hususları öngörmektedir:

- Dış ve iç denetim organları faaliyetlerinin hukuki temellerinin birliği;

- Dış ve iç denetim kurumları fonksiyonlarının birbirinden net olarak sınırlanması, yürütülen görevlerin aynı olmaması ve denetim sürecinde işbirliği;

- Önceden saptanan ihlallerin kaldırılması üzerinde dahil, denetime tabi kurumların belli aralıklarla denetlenmesi;

- Açıkça belirlenen ve mevzuatta saptanan yürütme organlarıyla ilişkilerin düzenlenmesidir.[106]

1.6. DENETİMİN AŞAMALARI

Denetim süreci sembolik olarak üç aşamaya ayrılabilir: Denetimin planlaması; Denetimin yürütülmesi; Denetimin raporlanması.[107]

Bununla birlikte, bu aşamalar kendi içeriğine göre homojen değildir ve çeşitli iç aşamalardan oluşmaktadır.

1.6.1. Planlama Aşaması

Denetim faaliyetinin planlama aşaması, denetim konusunun ve denetlenen organın ön incelenmesiyle nitelenir ve bundan hareket ederek bu aşama sürecinde denetimin amacı, görevleri ve uygulama yöntemlerinin saptanmasıdır. Genellikle bu aşamanın sonucunda denetim faaliyetinin programı ve planı onaylanır.[108]

---

106 Maltsev, a.g.e., s. 38; Bistryakov, a.g.e., s. 48.

107 Bu hususta ayrıntılı bilgi için bkz. **O.N. Oksikbayev, İstikrarlı Ekonomik Kalkınma Koşullarında Mali Kontrol Sisteminin Yönetimi**, Doktora Tezi, Almatı, Farabi Kazak Ulusal Üniversitesi, 2010/a, s. 38-40; Khan, a.g.m., s. 28-29; Özer (1997), a.g.m., s. 27-29.

108 **O.N. Oksikbayev** (2010/b), **Devlet Mali Kontrolünün Gelişimi ve Oluşumu**, Astana: Foliant Basımevi, s. 36-37.

Planlama olmadan kaliteli denetimin yürütülmesi imkansızdır. Bununla birlikte, planlamanın derecesi, derinliği ve detayları farklı olabilir ve iş hacmine, onun uygulanma ihtimallerine, zaman ve diğer faktörlere bağlıdır.[109]

Ayrıca, denetimin planlama aşaması genellikle şu hususları içermektedir: Denetim amaçlarının belirlenmesi; Ön inceleme ve dokümanlarının gözden geçirilmesi; Denetim ölçütlerinin belirlenmesi; Denetimin lüzum ve gerekli olduğunun belirlenmesi; Denetim risklerinin değerlendirilmesi; Denetim stratejilerinin belirtilmesi; Olası önemlilik sonuçlarının tanımlanması; Denetimin yürütülmesi ve rapor verilmesinin bir takvime bağlanması; Elektronik bilgi işlemli denetim halinde gerekli bilgisayar yazılım sisteminin geliştirilmesidir.[110]

Bununla beraber, doğru planlama, denetçiden denetim amaçlarına ulaşmak için gerekli olan kaynakların listesini ve hacmini belirlenmesini gerektirmektedir.[111]

1.6.2. Denetimi Yürütme Aşaması

Denetimi yürütme aşaması: Detaylı denetim programının yazılmasını; Denetim çalışmasına esas olacak çalışma kağıtlarının (Working Paper) tasarlanmasını; Kanıtların toplanmasını ve çözümlenmesini; Bulguların ortaya çıkarılıp denetlenen kurumun yönetimi ile tartışılmasını kapsamaktadır.[112]

Ayrıca, denetim faaliyeti zorunlu olarak belgelenmelidir, çünkü raporların hazırlanmasında belgeler temel önem taşımakta ve yürütülen denetimin kalitesini değerlendirmeye imkan vermektedir. Toplanan tüm gerekli bilgiler güvenilir, yeterli ve yetkili olmalıdır.[113]

---

109 **L.V. Zavyalova, K.Y. Şilehin,** *"Yeni Mevzuat Koşullarında İç Denetim"*, **Omsk Devlet Üniversitesi Dergisi**, No. 4, 2013, s. 97.

110 Khan, a.g.m., s. 28; Özer (1997), a.g.m. s. 27-28.

111 Oksikbayev (2010/b), a.g.m., s. 37.

112 Özer (1997), a.g.m., s. 28; Khan, a.g.m., s. 28.

113 Oksikbayev (2010/a), a.g.e., s. 39; Oksikbayev (2010/b), a.g.e., s. 37.

1.6.3. Raporlama

Denetim sürecinin son aşaması raporlama aşamasıdır. Her denetim faaliyetinin neticesinde denetim sonuçlarını açıklayan rapor genellikle şu nitelikleri taşımalıdır:

- Raporun içeriği tam olmalı ve belirsizlikler ile muallak ifadelerden bağımsız olmalıdır;

- Raporda yer alan bilgiler, yeterli, güvenilir, birbiriyle tutarlı ve geçerli kanıtlara dayalı olmalıdır;

- Rapor standartlara uygun olarak yürütüldüğü hakkında bilgiyi, ayrıca, denetimin yürütme sırasında standartlardan sapma ve kısıtlamaların olup olmadığı durumlarını da içermelidir.[114]

Bununla beraber, raporlama aşaması:

- Ulaşılan görev ve amaçları analiz etme;

- Planlanan ve fiili göstergeleri karşılaştırma;

- Planlanan ve fiili göstergelerin farklılıklarının nedenlerini analiz etme;

- Düzenlenen denetim faaliyetlerinin kalitesini değerlendirme;

- ve İhlallerin ortaya çıkma nedenleri ile koşullarını gösteren ve ihlallerin giderilmesi için eylemleri içeren sonuç belgesini verme gibi alt aşamalarından oluşmaktadır.[115]

1.7. DENETİM SIRASINDA ELDE EDİLEN KANITLAR VE KANIT TOPLAMA TEKNİKLERİ

Genellikle denetim bir kanıt toplama ve toplanan kanıtları değerlendirme faaliyetidir. Denetimi düzenleme aşamasında denetçiler, gerekli metot ve işlemleri kullanarak denetim konusuyla ilgili kanıtları toplarlar.[116] Denetim kanıtları, hem denetlenen kurum içinden ve dışından hem de denetçi tarafından sağlanan yazılı ve

---

114 Oksikbayev (2010/b), a.g.e., s. 37.
115 Zavyalova ve Şilehin, a.g.m., s. 98..
116 **Ersin Güredin, Denetim ve Güvence Hizmetleri**, 11. Bası, İstanbul, Arıkan Basım, 2007, s. 241.

sözlü olarak çeşitli bildirimlerden oluşabilir.[117] Ayrıca, denetimi yürütme safhasında denetçinin denetim amacına ulaşabilmesi, onun yeterli miktar ve kalitede kanıt toplamasına ve bu kanıtları uygun bir biçimde değerlendirmesine bağlıdır.[118]

Denetim kanıtları yasal kanıtlardan farklı[119] ve denetim amacı bakımından bir kanıtın geçerli olup olmayacağına denetçi karar verir. Diğer ifadeyle, denetçinin görüşüne etki edebilecek, denetçi tarafından toplanan her türlü bilgi ve veri denetim kanıtı olarak adlandırılabilir.[120] Bu nedenle denetim kanıtlarının türleri çok çeşitlidir.[121]

Ayrıca, bilimsel literatürde denetim kanıtlarının sınıflandırılmasına yönelik ortak bir bakış açısı geliştirilememiş ve genellikle bu sınıflandırmaların denetim kanıtının güvenilirliğine göre yapıldığı görülmektedir. Çünkü, en doğru denetim görüşü, en güvenilir denetim kanıtına dayanılarak oluşturulabilir.[122]

Genel olarak, elde ediliş biçimlerine, kaynaklarına ve diğer özelliklerine göre sınıflandırılabilen kanıt türleri şunlardır.[123]

a) Fiziksel kanıtlar.

Fiziksel kanıtlar denetçinin fiilen görebildiği deliller olup doğrudan doğruya ilgili varlığın fiziki olarak incelenmesi yoluyla elde edilir. Bu nedenle fiziki kanıtların güvenilirlik dereceleri çok yüksek olarak kabul edilmektedir.[124]

b) Doğrulamalar.

Denetçinin elde edebileceği kanıtlardan birisi de doğrulamadır. Bu tür kanıtlar üçüncü kişilerin beyanları, denetlenen kurum ile iş ilişkisi içinde bulunan kişi veya kuruluşlarla denetçinin doğrudan yazışmasıyla elde edilen delillerdir. Alınan bilgiler

---

117 **Fikret Gülen,** *"Finansal Denetim"*, Sayıştay Yayınları, Türkiye Cumhuriyeti'nin 75. Yıldönümü Dizisi, 1998, s. 32.

118 **Vasfi Haftacı, Muhasebe Denetimi**, 1. Baskı, İstanbul, Avcı Ofset, 2007, s. 5-6.

119 Gürbüz'e göre *"Yasal deliller, önceden konulmuş kesin kurallara belirlenmiştir. Denetim delilleri ise, yasal deliller gibi kesin olmayıp denetçinin sübjektif kararlarına bağlıdır. Denetim delilleri mutlak doğruluğa sahip hatasız nitelikte deliller olmayıp, inandırıcı nitelikte delillerdir"* (Gürbüz, a.g.e., s. 95).

120 **Celal Kepekçi, Denetim**, 1. Baskı, Siyasal Kitabevi, 1995, s. 93.

121 Haftacı, a.g.e., s. 174.

122 **Mehmet Şirin,** *"Denetimde Kanıt Teorisi ve Gelişimi"*, **Sayıştay Dergisi**, S. 61, 2006, s. 25.

123 Kanıt türleri hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Haftacı, a.g.e., s. 173-179; Skopintseva, a.g.e., s. 69-72; Gürbüz, a.g.e., s. 95-101; **Ersin Güredin, Denetim**, 10. Bası, İstanbul, Beta Basım, 2000, s. 97-122; Kepekçi (1995), a.g.e., s. 93-97.

124 Kepekçi (1995), a.g.e., s. 95; Güredin (2000), a.g.e., s. 114; Haftacı, a.g.e., s. 174; Gürbüz, a.g.e., s. 97.

sözlü veya yazılı olabilir, ancak çoğunlukla yazılı olarak başvurulan bir kanıt toplama yoludur. Ayrıca, dış kaynaktan elde edildikleri nedeniyle, bu tür delillerin güvenilirlik dereceleri çok yüksektir.[125]

c) Belgeler.

Genellikle denetçilerin görüşlerini oluşturan deliller, belgelerdir. Bu tür kanıtlar genellikle denetlenen kurum dosyaları arasında bulunur.[126] Bununla beraber, belgeler en güvenilir kanıt türü olarak kabul edilmekte ve belgeler, dosyalar, raporlar, rehberler, talimatlar vb. dokümanlardan oluşmaktadır.[127]

ç) Gözleme dayalı kanıtlar.

Gözleme dayalı kanıtları, denetçinin gözlemde bulunmak sureti ile elde ettiği bilgiler oluşturur. Ayrıca, bu tür deliller diğer delilleri destekleyici deliller olarak veya diğer delillere desteklenici deliller olarak kullanılırlar, çünkü sadece göz yoluyla bir algılama olduğundan, yapılan gözlem ile sınırlıdır.[128]

d) Soruşturmaya dayalı kanıtlar.

Bu tür kanıtları denetçinin denetlenen kurum çalışanlarına soru sormak sureti ile aldığı yanıtlardan elde ettiği bilgiler oluşturur. Alınan bilgiler yazılı veya sözlü olurlar. Bu arada, sözlü kanıtların güvenilirlikleri çok düşüktür, ancak hangi kanıtların toplanması, çalışmaların hangi denetim sahalarında yoğunlaştırılması gibi hususlarda fikir vermesi açısından yararlıdır.[129]

e) Hesaplamaya dayalı kanıtlar.

Matematiksel kanıtlar veya mekanik doğruluk kanıtlar olarak da adlandırılan bu tür kanıtları denetçinin denetlenen kurumun gerek belgeleri gerekse kayıtları üzerinde yapılan çeşitli matematik işlemlerini yeniden yapması ile elde ettiği bilgiler oluşturmaktadır. Bu tip deliller denetçiye bir tutarın aritmetik doğruluğu hakkında doğrudan doğruya bilgi verir.[130]

f) Analitik kanıtlar.

---

125 Kepekçi (1995), a.g.e., s. 96; Güredin (2000), a.g.e., s. 115; Haftacı, a.g.e., s. 175; Gürbüz, a.g.e., s. 97.

126 Gürbüz, a.g.e., s. 98; Güredin (2000), a.g.e., s. 115.

127 Köse (2007), a.g.e., s. 86.

128 Haftacı, a.g.e., s. 177; Güredin (2000), a.g.e., s. 116.

129 Haftacı, a.g.e., s. 178; Güredin (2000), a.g.e., s. 116; Kepekçi (1995), a.g.e., s. 96.

130 Güredin (2000), a.g.e., s. 116; Haftacı, a.g.e., s. 178; Kepekçi (1995), a.g.e., s. 96.

Analitik kanıtları, denetçi tarafından çeşitli analitik inceleme teknikleri uygulanmak sureti ile elde edilen bilgiler oluşturur.[131] Diğer bir ifade ile, bu tür kanıtlar, denetimin yürütülmesi safhasında ulaşılan delillerin analiz edilmesiyle elde edilir.[132] Bu tip delillerin güvenilirliği büyük ölçüde karşılaştırmaya konu olan bilgilerin geçerliliğine bağlıdır.[133]

Bununla birlikte, genellikle denetimde kanıt toplama teknikleri şu şekilde sıralanabilir: Belge ve doküman inceleme; Gözlem; Mülakat; Anket; İlgili taraf işlemlerinin incelenmesi; Yönetim bilgi sistemi ve dışsal kaynaklara başvurma; Denetlenen kurumun ürettiği diğer bilgi ve belgelerin incelenmesi; Dış teyit alınması; Diğer denetim elemanlarının çalışmalarından yararlanma; Yeniden hesaplama ve yeniden uygulama; Analitik prosedürler; Fiili fiziki denetim; Bilgisayar destekli denetim tekniklerinden yararlanma.[134]

1.8. DENETİMİN TÜRLERİ

1.8.1. Yönetimin Denetlenmesi Açısından Denetimin Türleri

1.8.1.1. Yasama Denetimi

Yasama denetiminin amacı, hükümetin yürüttüğü politikası hakkında farkında olma ve anayasal metotları ile hükümetin politikasını kamuya yararlı ve insan haklarının reel gelişmesini sağlamaktır. Diğer ifade ile, denetimin amacı, toplumun tüm faaliyet alanlarında mali ve maddi kaynakların oluşum ve etkin kullanım sürecinin sağlanması bakımından devlet fonksiyonlarının başarılı bir şekilde uygulanmasından ibarettir.[135]

Yasama organı, bütçe kanunu, kadro kanunu, yetki kanunu, uluslararası sözleşmelerin onayı ile ilgili kanunlar ve diğer her türlü kanunla yürütme organlarının faaliyet alanlarını belirleyeceği, planlayabileceği ve yönlendirebileceği

131 Haftacı, a.g.e., s. 179.
132 Köse (2007), a.g.e., s. 86.
133 Güredin (2000), a.g.e., s. 117.
134 Kanıt toplama teknikleri ile ilgili ayrıntılı bilgi için bkz. Altıntaş ve Türkyener, a.g.e., s. 324-328; **Hayrettin Usul, Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamalı Bağımsız Denetim**, Ankara, Detay Yayıncılık, 2013, s. 135-142; Skopintseva, a.g.e., s. 72-78; Gürbüz, a.g.e., s. 101-112; Güredin (2000), a.g.e., s. 123-131; Haftacı, a.g.e., s. 195-244; Kepekçi (1995), a.g.e., s. 101-114.
135 **A.V. Melehin, Devlet ve Hukuk Teorisi**, Moskova, Market DS Basımevi, 2007, s. 126.

gibi hükümet üzerinde sahip olduğu soru, gensoru, meclis araştırması, meclis soruşturması, genel görüşme gibi siyasal denetim yetkileriyle de yürütmeyi doğrudan denetleyebilir.[136]

Hükümet sisteminde[137] parlamento yerinin belirlenmesi için onun yetkisi önemlidir. Bu yetki, ülkenin yönetim biçimine, tarihsel koşullarına, demokratik derecesine, siyasi güçler oranına ve diğer faktörlere bağlıdır. Bu nedenle, ülkeden ülkeye parlamento denetiminin etkinlik derecesi değişmektedir. Örneğin, başkanlık sisteminde parlamento hükümet oluşumuna katılmaz ve onun yürütme üzerindeki kontrolü kısıtlıdır. Federal ülkelerde yasama organlarının yetkisi ise federal ve federe devletler[138] arasında paylaşılmaktadır. Totaliter rejim[139] olan ülkelerde anayasalarla parlamentoya geniş haklar verilebilir, ancak uygulamada yetkilerin çoğu fiktif olmaktadır.[140]

Birçok ülkenin anayasalarında, parlamentonun yetkileri yeterince açıkça düzenlenmemiştir. Böyle olmakla beraber, yasama organına kendi başına ya da devlet başkanı ile birlikte kanun çıkartma, vergileri belirleme, devlet bütçesini kabul etme hakları tanınmıştır.[141]

Bazı ülkelerde ise parlamentoya verilen yetkiler, daha detaylı olarak belirlenmiştir. Örneğin, İspanya anayasasına göre parlamento yasama erkini gerçekleştirir, bütçeyi kabul eder, hükümetin faaliyetlerini denetler, kendi iç yapısını ve çalışma düzenini, devlet organlarının kuruluş ilkelerini, vatandaş ve devlet

---

136 Ayrıntılı bilgi için bkz. Atay, a.g.e., s. 62; Mişin, a.g.e., s. 148-155; **Kemal Gözler, Gürsel Kaplan, İdare Hukuku Dersleri**, 14. Baskı, Bursa, Ekin Basım, 2013, s. 804; Akıncı, a.g.e., s. 61-63; **Bülent Tanör, Necmi Yüzbaşıoğlu, 1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku**, 13. Baskı, Beta Basım, 2013, s. 307-312; **A. Şeref Gözübüyük, Yönetim Hukuku**, 8. Basımdan Tıpkı Basım, Ankara, Turhan Kitapevi, 1996, s. 296-297; **M.V. Baglay, Y.İ. Leybo, L.M. Entin, Dış Ülkelerin Anayasa Hukuku**, Moskova, Norma Basımevi, 2004, s. 235-265.

137 Hükümet sistemlerine ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz. **Mehmet Kocaoğlu, Anayasa Hukuku**, Ankara, Yükseköğretim Kurulu Matbaası, 1998, s. 169-202; Melehin, a.g.e., s. 154-164; Gözler (2013), a.g.e., s. 73-102; Arıbaş ve Şimşek, a.g.e., s. 239-254.

138 Ayrıntılı bilgi için bkz. Melehin, a.g.e., s. 165-169; Gözler (2013), a.g.e., s. 65-72.

139 Bu hususta ayrıntılı bilgi için ayrıca bkz. Mişin, a.g.e., s. 82-86; Baglay vd., a.g.e., s. 145-149; Kocaoğlu, a.g.e., s. 197-202; Melehin, a.g.e., s. 195-196; Gözler (2013), a.g.e., s. 77.

140 Baglay vd., a.g.e., s. 245-246; Mişin, a.g.e., s. 149.

141 Baglay vd., a.g.e., s. 246.

memurlarının hukuki statüsünü, devletin bölgesel yapısını ve özerk bölgelerin statü temellerini belirler.[142]

Ayrıca, demokratik ülkelerin parlamentoları vatandaşların hak ve özgürlüklerinin kapsamını belirler ve koruma mekanizmalarını geliştirir.

Yasama denetiminin özel bir türü, devlet bütçesi üzerindeki denetimdir.[143] Yürütme organına devletin gelir ve giderlerine ilişkin işlemleri yapma izin verme yetkisini bütçe kanunu ile veren yasama organı, bütçe hakkının[144] doğal bir sonucu olarak denetimini de yapmak durumundadır. Parlamento bu denetimi, anayasada belirtilen çeşitli yöntemleri kullanarak kendisi veya oluşturulan özel denetim organları (sayıştayları) kullanarak yürütebilir.[145]

Parlamentonun bütçe üzerinde denetim yetkisi, onun en eski ayrıcalıklarındandır. Bütçe konusunda yetkisi ilk önce sadece genel giderlerin belirlenmesinden ibaret olmuş, sonradan bütçe kullanımı üzerinde denetim hakkına da sahip olmuştur. Daha sonra parlamentolar, bütçede tahsis edilen mali kaynaklarının nasıl harcanacağını belirleme ve paraların yeniden dağıtımını yasaklama hakkına sahip olmuştur.[146]

Ayrıca, İngiltere'de Haklar Bildirgesi'nin kabul edilmesi neticesinde devletin bütün gelir ve giderlerinin onaylanma işlemleri parlamentoya verilmiş ve böylece 1689'da yasa şeklinde biçimlenen ilk devlet bütçesi ortaya çıkmıştır. Bütçenin kanun şeklinde kabul edilmesinin pratiği, 1791'den sonra Fransız Anayasası'yla parlamentoya bütçeyi onaylama hakkının tanınmasıyla yaygınlaşmaya başlamıştır.[147]

Böyle olmakla beraber, günümüzde birçok ülke parlamentolarının bütçe üzerindeki hakları kısıtlanmaya başlamıştır.[148] Bu kısıtlamalar bütçenin daha genel

---

142 Bu hususta ayrıntılı bilgi için bkz. Mişin, a.g.e., s. 211-212, 306-314; **Yasama Derneği**, **İspanya Anayasası ve Kongre İç Tüzüğü** (Çeviren: Ahmet Yıldız, Fahri Bakırcı), 1. Baskı, Ankara, Sözkesen Matbaası, 2011, s. 25-90.

143 **M. Kamil Mutluer, Erdoğan Öner, Ahmet Kesik, Bütçe Hukuku**, 1. Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2005, s. 379-382.

144 *"Bütçe hakkı, devletin nelere ve ne ölçüde para harcaması gerekeceğine ve bu harcamalar dolayısıyla da halka ne gibi yükümlülükler getireceğine, milletin ya da millet adına karar vermeye yetkili temsili meclislerin söz sahibi olmalarıdır"* (Mutluer vd., a.g.e., s. 53).

145 Coşkun, a.g.e., s. 258-259.

146 Baglay vd., a.g.e., s. 248.

147 **Y.A. Krohina, Rusya'nın Maliye Hukuku**, 3. Baskı, Moskova, Norma Basımevi, 2008, s. 234; **Abdurrahman Akdoğan, Kamu Maliyesi**, 13. Baskı, Ankara, Gazi Kitapevi, 2009, s. 332; Ayrıntılı bilgi için bkz. Mutluer vd., a.g.e., s. 53-73.

148 Bu hususta ayrıntılı bilgi için bkz. Mişin, a.g.e., s. 148-151.

bir şekilde kabul edilmesinde, hükümete paraların yeniden dağıtım hakkının verilmesinde, bazı parlamentoların kendi daimi komisyonlarına bir kısım mali haklarının devredilmesinde kendini göstermektedir. Bazı ülkelerde, milletvekilleri bütçeye ek masrafları getirecek önerilerinde aynı zamanda bu masrafların gelir kaynaklarını da belirtilmek zorunda (Finlandiya Cumhuriyeti), bazı ülkelerde ise milletvekilleri tarafından bütçe giderlerinin artışına ya da gelirlerinin azalmasına neden olan yasa tasarıları ve değişiklikleri hiç önerilemez (Fransa ve Portekiz Cumhuriyetleri). Ayrıca, devlet tarafından verilen sipariş, sübvansiyon, kredi ve finansal garantilerinden faydalanan ve zenginleşmek amacıyla ek kaynak olarak devlet hazinesini kullanan bankacılık ve sanayi sektörü yasamanın bütçe üzerindeki haklarının sınırlandırılmasında ilgi göstermektedir. Bununla birlikte, parlamentoların mali haklarının tam olarak kullanılması sıklıkla parlamento içindeki siyasal güçlerin dizilişine bağlıdır. Örneğin, hükümetin meclis çoğunluğunun desteğine dayanmadığı durumlarda, genellikle bütçe taslakları çok ciddi tartışmalara tabi olur ve milletvekilleri çok sayıda değişiklikleri sunarlar, yani denetim yetkilerini tam olarak kullanırlar. Ama hal ve şartlar ne olursa olsun, hükümet bu konularda öncelik sahibidir. Çünkü bütçe taslağını hazırlarken, parlamentoda olmayan, ancak gerekli bilgiye sahip olan nitelikli idari personele dayanır.[149]

Ülkedeki yönetim biçimi, yasama denetiminin etkinlik seviyesini etkilemekte ve hatta belirleyici rol oynamaktadır. Örneğin, parlamenter sistemin olduğu ülkelerde yasama denetimi[150] daha etkin, bunun nedenlerinden biri kendisine karşı sorumlu olan hükümetlerin oluşturulmasıdır. Buna karşın, Sovyet Sosyalist Cumhuriyetleri Birliği'ndeki yasama organları, fiilen ikinci derece fonksiyonları gerçekleştirmekte ve parti kararlarının uygulama aracı idi.[151] Bu nedenle, yasama denetimin etkinliğinin önemli faktörü, demokrasinin kurulması ve gelişmesidir.

Bununla birlikte, yasama denetiminin zayıflaması olumsuz sonuçlara yol açabilir.[152] Özellikle, yürütme organlarında yolsuzluğun çoğalmasına neden

---

149 Baglay vd., a.g.e., s. 249.

150 Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. **Tülay Arın, Necdet Kesmez, İhsan Gören, Parlamento ve Sayıştay Denetimi**, İstanbul, TESEV Yayınları, 2000, s. 21-78.

151 Bu hususta ayrıntılı bilgi için bkz. **V.Y. Çirkin, Dış Ülkelerin Anayasa Hukuku**, Moskova, Yurist Basımevi, 1997, s. 233-264.

152 **Mehmet Akif Hamzaçebi,** 7 Mayıs 2012'de gerçekleşen Parlamenter Denetim Sempozyumu'nda konuşması, **Parlamenter Denetim Sempozyumu**, (Editörler: Hasan Erikli, Bahadır Yeşilırmak), Ankara, TBMM Basımevi, 2012, s. 33-34.

olabilir.[153] Bu nedenle, devletin demokratik ilkelerinin geliştirilmesi için iktidarın veya verilen yetkilerin kötüye kullanmasının önlenmesi için yasal mekanizmalarının olması önemlidir.

1.8.1.2. Yönetsel Denetim

Yürütmenin kendi içinde denetlenmesi, yönetsel veya idari denetim olarak da adlandırılmaktadır. Yani bu tür denetimde yürütme, yasama veya yargı tarafından değil, doğrudan yürütme tarafından denetlenmektedir.[154] Yönetsel denetim genel olarak hiyerarşik ve vesayet denetimi olarak iki gruba ayrılmaktadır.[155]

Hiyerarşi, yetkililer ile görevliler arasında göreve ilişkin emir ve direktif verme yetkisini ifade etmektedir. Bu yetki her toplumsal, siyasal ve yönetsel kurumda bulunan bir olgudur.[156] Diğer ifadeyle, bir kamu organı içinde yer alan kamu görevlileri arasında bir kademeleşme, yani ast-üst ilişkisidir. Her kamu kurumu, hiyerarşi bakımından bir bütün ve üstün ast üzerindeki denetimine hiyerarşik denetim denilmektedir.[157] Ayrıca, bir kamu kurumunda hiyerarşik üstün astını denetlemesi için mutlaka yasal bir düzenlemeye ihtiyaç duyulmamaktadır. Bu denetim, üstün yönetme görevi ve yetkisinin kapsamında yer almaktadır.[158]

Vesayet denetimi, yerinden yönetim kurumlarının, kendileri dışındaki, diğer bir yönetsel kurum tarafından, yasaların öngördüğü sınırlar içinde denetlenmesidir.[159] Diğer bir ifadeyle, anayasada belirlenen, yönetimin bütünlüğü ilkesi çerçevesinde, kamu görevlerinde birliğin sağlanması, toplum yararının korunması ve yerel gereksinmelerin gereği gibi karşılanması amacıyla, devlet tüzel kişliği altında yer

---

153 **N.N. Volçkova,** *"Dış Ülkelerin Yasama Denetimi"*, **"Tula Devlet Üniversitesi'nin Haberleri. İktisat ve Hukuk Bilimleri" Bilimsel Eserler Koleksiyonu**, Seri 1, C. 2, 2015, s. 44.

154 Gözler ve Kaplan, a.g.e., s. 805.

155 Ayrıntılı bilgi için bkz. **A. Şeref Gözübüyük, Turgut Tan, İdare Hukuku Cilt 1 Genel Esaslar**, 2. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi Yayınları, 2001, s. 929-940; **Bilal Eryılmaz, Kamu Yönetimi**, 3. Baskı, Ankara, Okutman Yayıncılık, 2010, s. 316-317.

156 Atay, a.g.e., s. 86.

157 Gözübüyük ve Tan, a.g.e., s. 930; **A. Şeref Gözübüyük, Türkiye'nin Yönetim Yapısı**, 7. Bası, Ankara, Turhan Kitapevi Yayınları, 2001, s. 296; Gözübüyük (1996), a.g.e., s. 292; **A. Turan Öztürk, Türk Kamu Yönetiminde Bireyden Devlete Yönetsel Denetim Süreci: Sorunlar, Öneriler ve Çözüm Yolları**, Ankara, Barış Platin Kitap, 2007, s. 30.

158 Akıncı, a.g.e., s. 77-78; Eryılmaz, a.g.e., s. 316.

159 Gözübüyük ve Tan, a.g.e., s. 932; Gözübüyük (2001), a.g.e., s. 298; Akıncı, a.g.e., s. 82; Gözübüyük (1996), a.g.e., s. 294; Öztürk, a.g.e., s. 30-31.

alan merkezi yönetimin, farklı kamu tüzel kişiliklere sahip yerinden yönetim kurumları üzerinde kanunlar çerçevesinde yaptıkları denetime vesayet denetimi denilmektedir.[160] Ayrıca, yönetsel vesayet, merkez ile yerel yönetim arasında bir dengeleme aracı olarak kullanılmakta, yani, vesayetle yerel yönetimin hukuk dışına taşan tutumu törpülenerek, genel yararla uyumlu kılınmaya çalışılmaktadır. Denetlenen kurumun işlemleri yerindelik, hizmetin gereklerine uygunluk, ihtiyaca uygunluk açısından denetlenmekte ve gerekli önlemler alınmaktadır.[161]

1.8.1.3. Yargı Denetimi

İktidar organları arasında yargı erki, özel bir yer almaktadır. Yasama ile yürütme erklerinin yanı sıra yargı erkinin varlığı, demokratik devletin bir belirtisidir.[162]

Yargı denetimi, hukuk devleti anlayışının[163] zorunlu bir sonucu olarak, yönetimin yasadışı eylem ve işlevleri karşısında kişilerin hak, çıkar ve özgürlüklerini koruyan, yönetimin hukuka uygun davranmasını sağlayan en etkili ve nesnel denetim mekanizmasıdır.[164] Yukarıda belirlenen yasama ve idari denetim türlerinin hiçbiri, hukuk devleti ilkesinin[165] bir gereği olan nesnel ve evrensel bağımsız yargı denetimi kadar yeterli, etkin ve objektif olamaz.[166]

Demokratik bir toplumda yargı denetiminin sosyal rolü, devlete karşı olan ihtilaflar dahil olmak üzere, her türlü hukuki ihtilaflarda hukukun üstünlüğünü sağlamaktır. Bu nedenle, yargı erki yasama ve yürütme erklerinde olmayan yetkilere sahiptir.[167] Örneğin, suç işlediğinden dolayı kişiyi hapsetmek hatta ölüm cezası vermek, gerçek veya tüzel kişilerin mülküne el koymak, siyasi partiyi kapatmak, yürütme organın kararını iptal etmek vb.

---

160 Eryılmaz, a.g.e., s. 316-317.

161 Akıncı, a.g.e., s. 83.

162 **O.V. Kovalevskaya,** *"Erkler Ayrılığı Sisteminde Yargı İktidarı"*, **Astrahan Teknik Üniversitesinin Bülteni**, S. 4/2008, 2008, s. 175, http://cyberleninka.ru/article/n/sudebnaya-vlast-v-sisteme-razdeleniya-vlastey-1 (E.T. 07.06.2018); Gözübüyük (1996), a.g.e., s. 299.

163 Bu hususta ayrıntılı bilgi için bkz. Gözübüyük ve TAN, a.g.e., s. 34-36.

164 Gözübüyük (1996), a.g.e., s. 299; Gözübüyük (2001), a.g.e., s. 304.

165 Hukuk devleti ilkesine ilişkin bkz. Gözübüyük ve Tan, a.g.e., s. 36-41.

166 Baglay vd., a.g.e., s. 328.

167 Mişin, a.g.e., s. 114-115.

Bununla birlikte, yargı erkinin durumu çelişkilidir. Bir taraftan, yasama ve yürütme erklerinde olmayan yetkilere sahip olması nedeniyle, çok güçlü bir iktidar dalıdır. Diğer taraftan, nispeten zayıftır. Çünkü yasama erki gibi seçmenlerin desteğine doğrudan dayanamaz. Ancak bazı ülkelerde, ilk derece mahkemelerinin hakimleri vatandaşlar tarafından seçilirler. Ayrıca, yargı erki kolluk mekanizmasına sahip olmamakla birlikte, gücünü mahkeme kararlarına duyulan saygı ve hakimlerin dokunulmazlığından almaktadır.[168]

Günümüzde yönetimin yargısal denetimi bakımından genel olarak iki sistem bulunmaktadır. Bunlar: Anglo-Sakson (Common Law) hukuk sistemi,[169] diğer ifadeyle yargı birliği sistemi ve Kıta Avrupası hukuk sistemi,[170] yani yargı ayrılığı sistemidir. Ülkeler kendi hukuk sistemlerine uygun olarak, bu sistemlerden birine ağırlık vererek veya ikisinin karışımı olan bir sistemi benimseyerek uygulamaktadırlar.[171]

Anglo-Sakson hukuk sisteminin uygulandığı ülkelerde tek bir yargı düzeni vardır. Hem kişiler arasında hem de kişiler ile yönetim arasında meydana gelen uyuşmazlıklar, adli mahkemeler tarafından yürütülür. Bu sistem genel olarak İngiltere, Amerika Birleşik Devletleri, Kanada ve Avustralya ülkelerinde uygulanmaktadır.[172]

Kıta Avrupası hukuk sistemin uygulandığı ülkelerde ise idarenin yargısal denetimini, yani kişiler ile idare arasında meydana gelen uyuşmazlıklar, adli mahkemeleri dışında, kendine özgü kuralları ve yargılama yöntemleri bulunan ayrı bir yargı mahkemesince yürütülür.[173]

---

168 **İ.A. Sizko, N.M. Çepurnova, Dış Ülkelerin Anayasa Hukuku**, Moskova, İktisat, İstatistik ve Enformatik Moskova Devlet Üniversitesi (MESI) Basımevi, 2007, s. 139-140.

169 Anglo-Sakson hukuk sistemi ile ilgili ayrıntılı bilgi için bkz. **M.N. Marçenko, Dünya Hukuk Sistemleri**, 2. Bası, Moskova, Zertsalo Basımevi, 2009, s. 134-245; **Edward Jenks,** *"İngiliz Hukuku Hakkında Genel Bilgiler"* (Çeviren: Mukbil Özyörük), **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 7, S. 1, 1950, s. 40-79.

170 Kıta Avrupası hukuk sistemi ile ilgili ayrıntılı bilgi için bkz. Marçenko, a.g.e., s. 29-133.

171 **Ramazan Çağlayan, İdari Yargılama Hukuku**, 3. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2013, s. 37; Gözübüyük (2001), a.g.e., s. 307-308; Akıncı vd., a.g.e., s. 35-37; Eryılmaz, a.g.e., s. 322-323.

172 **Halil Kalabalık, İdari Yargılama Usulü Hukuku**, 4. Baskı, Konya, Sayram Yayınları, 2011, s. 3; Çağlayan, a.g.e., s. 37.

173 Çağlayan, a.g.e., s. 38; Kalabalık, a.g.e., s. 3.

1.8.1.4. Yasama Adına Denetim

Günümüzde yasama organların iş hacimlerindeki aşırı artış, doğrudan denetim yapma olanaklarının büyük ölçüde sınırlandırılması nedeniyle, yasama adına denetim yapan kurumların önemi gittikçe artmaktadır. Parlamento adına denetim yürüten organlar, genellikle anayasalarda belirlenir. Genel olarak bunların başında Ombudsman ve Sayıştay kurumları yer almaktadır.[174]

a) Ombudsman[175]

Ombudsman kelimesinin kavramı, halkın şikayetlerini inceleyen, onlar adına hareket eden, haklarını koruyan ve yurttaş ile yönetim arasında bir çeşit hakem rolü oynamakla görevli kimseyi ifade etmek için İsveç dilinden alınmış ve temsilci veya sözcü anlamında *"ombuds"* ile kişi anlamında *"man"* sözcüklerinden oluşmaktadır.[176] Ombudsmanlık ülkeden ülkeye farklı isimlerle anılmaktadır. Örneğin, Fransa'da *"Cumhuriyet Arabulucusu"* (Mediator of Republic), Avusturya'da *"Halk Avukatı"* (Volksanwaltschaft), İspanya'da *"Halkın Savunucusu"* (Defensor del Pueblo), İtalya'da *"Sivil Savunucusu"* (Difensore civico), Portekiz'de ise*"Adalet Temsilcisi"* (Provedor de Justica) ifadeleri kullanılmaktadır.[177]

Vatandaşların, kendilerini idare edenlerin kötü yönetimlerine karşı tepki vermeleri, idarecileriyle ilgili şikayetçi olmaları ve bunların tarafsız ve bağımsız bir denetim birimince araştırılmasını istemeleri çok eskilere dayanmaktadır. Bilimsel literatürde bazı yazarlar ombudsmanlığın kökenlerini Roma İmparatorluğu'nda halkı Plebi Senatosu'nun yetki tecavüzlerine karşı koruyan *"Halk Tribünlerine"*, Çin'de

---

174 Köse (2007), a.g.e., s. 70-72.

175 Ombudsmanlık kurumu hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. **Vakur VERSAN, Kamu Yönetimi**, 10. Basım, İstanbul, Der Yayınları, 1990, s. 107-128; Atay, a.g.e., s. 271-293; **B. Zakir Avşar, Ombudsman (Kamu Hakemi): Türkiye İçin Bir Model Önerisi**, Ankara, Hak-İş Eğitim Yayınları, ty., s. 28-30; Akıncı, a.g.e., s. 266-372; **Metin Kazancı, Kamuda ve Özel Kesimde Halkla İlişkiler**, 7. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi Yayınları, 2007, s. 398-407; Eryılmaz, a.g.e., s. 317-322.

176 Akıncı, a.g.e., s. 266.

177 **Haydar Efe, Murat Demirci,** *"Ombudsmanlık Kavramı ve Türkiye'de Kamu Denetçiliği Kurumundan Beklentiler"*, **Sayıştay Dergisi**, S. 90, 2013, s. 51.

Han Hanedanlığı sırasında var olan *"Yuan Kontrol Kurumuna"* veya Amerika'da 17. yüzyılda kolonilerde görev yapan *"Cencors"* kurumuna kadar dayandırmışlardır.[178]

Genellikle parlamento tarafından görevlendirilen ve bağımsız olarak hareket eden ombudsman, yöneticilere karşı yapılan şikayetleri kabul eder ve yönetimin hukuka uygun hareket etmesini sağlar. Ombudsman parlamentoya sunduğu raporunda, yıl boyunca hangi şikayetlerin kendisine geldiğini, yönetimin hukuka aykırı eylem ve işlemlerinin neler olduğunu bildirir. Bununla birlikte, ombudsmanların yetki alanları ülkeden ülkeye değişmektedir. Örneğin, Finlandiya'da ombudsman yönetimden başka mahkemeleri de denetleme yetkisine sahipken, Norveç ile Danimarka'da ombudsman mahkemeleri denetleyememektedir.[179]

b) Sayıştay

Tarihsel süreci içinde Yüksek Denetim Kurumları, yasama organların denetim işlevlerini gereği gibi yerine getirememeleri ve bu alanda uzman bir kuruluşa gereksinim duyulması üzerine, yasama denetimi alanında parlamentoya yardımcı organ olarak oluşturulmuşlardır. Kamusal kaynakların hukuka, toplumsal çıkarlara ve performans ilkelerine uygun olarak kullanımını gözeterek, halk adına hazinenin denetim görevini yürüten Yüksek Denetim Kurumları, parlamentoların en güvenilir bilgi kaynağı olarak sayılmaktadır.[180]

Klasik bütçeyi denetleyerek işe başlayan Yüksek Denetim Kurumların denetim alanı zaman içinde genişleyerek kamu fonu kullanılan tüm alanlara yayılmış[181] ve günümüzdeki çağdaş demokratik ülkelerdeki Yüksek Denetim Kurumları ödedikleri her kuruş verginin nereye ve nasıl harcandığını bilmek isteyen vatandaşlar adına yönetimden hesap sorma işlevini üstlenmektedir. Diğer ifadeyle, günümüzde Sayıştaylar demokratik bir ortamın ürünü olup, güçlü bir demokrasinin korunmasında da önemli bir öğe olmaktadır.[182]

---

178 Efe ve Demirci, a.g.m., s. 52.

179 Gözübüyük (2001), a.g.e., s. 304; Gözübüyük (1996), a.g.e., s. 298-299.

180 Köse (1999), a.g.m., s. 71.

181 **Recai Akyel, Hasan Baş,** *"Kamu Yönetimi ve Denetimi Bağlamında Sayıştay'ın Anayasal ve Yargısal Konumu"*, **Maliye Dergisi**, S. 158, 2010, s. 376.

182 Köse (1999), a.g.m., s. 72.

1.8.1.5. Kamuoyu Denetimi[183]

Yönetim üzerindeki denetim yollarından biri de, kamuoyu denetimidir. Kamuoyu, *"belli bir zamanda, belli bir tartışmalı sorun karşısında, bu sorunla ilgilenen kişiler grubuna veya gruplara hakim olan kanaat"* olarak tanımlanmaktadır.[184] Kamuoyunu belirleyen ve oluşturan aktörler arasında, siyasal partiler, basın, görsel ve yazılı kitle iletişim araçları, sendikalar, meslek kuruluşları ve dernekler gibi hükümet dışı kuruluşlar sayılabilir.[185]

Halkın yönetimin eylemlerine veya eylemsizliğine karşı takındığı tutumun, yönetimi etkilemesi ve bu anlamda ortaya çıkan denetime kamuoyu denetimi denmektedir.[186] Bu denetimde, bireylerin tek tek veya toplu olarak yazılı, sözlü veya gösteri yaparak, kamu mallarından ya da bireysel imkanlarından yararlanarak fikir ve düşüncelerini, yönetimin yanlış buldukları eylem ve işleminin geri alınmasını, sonuçlarının tazminini, eylem ve işlemin kendi istekleri doğrultusunda yeniden düzenlenmesini talep etmeleri, bunun için de kamu makamlarını uyarma, kınama, protesto, aydınlatma, etkileme vb. yöntemleri kullanılmaktadır.[187]

Kamuoyunun denetim üzerinde etkili olabilmesi, kamuoyunu oluşturan yığın iletişim araçlarının gelişmiş olmasına bağlı, yani yönetsel kurumlar, kamu oyunun eğilimlerini dikkate almak, yaptıkları işleri kamu oyuna duyurmak ve açıklamak zorunluluğunu duyarlar. Basın bu yönden, yönetim üzerinde etkili bir denetim aracı olmaktadır.[188] Bununla birlikte, yönetsel işlemler ve kararlardan etkilenen veya etkilenme olasılığı olan bireylerin bir araya gelerek tepki göstermeleri; yanlış buldukları bir uygulamanın düzeltilmesi için görüş bildirmeleri ve bu yönde baskı

---

183 Kamuoyu denetimi ile ilgili ayrıntılı bilgi için bkz. Gözübüyük (2001), a.g.e., s. 303; Akıncı, a.g.e., s. 56-60; **Feyzullah Ünal, Türkiye'de Yerel Yönetimlerin Denetimi ve Yerel Yönetim Ombudsmanı**, Ankara, Savaş Yayınevi, 2013, s. 21-30; Eryılmaz, a.g.e., s. 323-326.

184 **Münci Kapani, Politika Bilimine Giriş**, 17. Basım, Bilgi Yayınevi, 2005, s. 147.

185 **Handan Temizel,** *"Kamuoyu Kuramları ve Kamuoyu Oluşumunda Kitle İletişim Araçları"*, **Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimleri Fakültesi Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, C. 8, S. 15, 2008, s. 130, http://dergipark.gov.tr/download/article-file/289409 (E.T. 11.06.2018).

186 Ünal, a.g.e., s. 22.

187 Avşar, a.g.e., s. 28-29.

188 Gözübüyük (2001), a.g.e., s. 303.

yapmaları, yönetimin etkili bir biçimde denetlenmesini içerir ve böylece, siyasal iktidara egemenliğin halka ait olduğunu hatırlatmaktadır.[189]

1.8.2. Amacı Yönünden Denetimin Türleri

1.8.2.1. Düzenlilik Denetimi

Geleneksel denetim olarak da adlandırılan düzenlilik denetimi,*"kamu fonlarının alınması, muhafazası ve harcanmasında yürürlükteki mevzuata uygun hareket edilip edilmediğini, mali tabloların önceden belirlenen usul ve esaslara göre hazırlanıp hazırlanmadığını ve hesapların doğruluğunun araştırılması suretiyle ilgililerin mali sorumluluklarının tespitine yönelik denetim"* olarak tanımlanmaktadır.[190]

INTOSAI[191] Denetim Standartlarına göre; *"Düzenlilik denetimi aşağıdakileri kapsamaktadır:*

- Mali kayıtların incelenmesi ve değerlendirilmesi ile mali tablolar hakkında görüş bildirilmesi dahil olmak üzere sorumlu kuruluşların mali hesap verme sorumluluğunun tasdik edilmesi;

- Devlet yönetiminin bir bütün olarak mali hesap verme sorumluluğunun tasdik edilmesi;

- İlgili kanun ve yönetmeliklere uygunluğun değerlendirilmesi dahil olmak üzere mali sistemlerin ve işlemlerin denetlenmesi;

- İç kontrol ve iç denetim fonksiyonlarının denetlenmesi;

- Denetlenen kuruluş bünyesinde alınan idari kararların dürüstlük ve yerindeliğinin denetlenmesi;

---

189 Akıncı, a.g.e., s. 60.

190 **İsmail Hakkı Sayın,** *"Avrupa Birliği Sayıştayı"*, **Sayıştay Başkanlığı**, Cumhuriyetin 75. Yıldönümü Dizisi, 1998, s. 24.

191 INTOSAI - International Organisation of Supreme Audit Institutions. Türkçe karşılığı Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı. 1953 yılında tüm dünya ülkelerinin Sayıştay Başkanlarını Havana'da toplantıya çağıran Küba Sayıştayı'nın liderliğinde, çeşitli ülkelerin Yüksek Denetim Kurumları arasındaki ilişkilerin geliştirilmesi ve güçlendirilmesi amacıyla oluşturulan bir Kurumdur, http://www.intosai.org/about-us.html (E.T. 11.06.2018).

- *Yüksek denetim kurumunun ifşa edilmesi gerektiğini düşündüğü, denetimle ilgili veya denetimden doğan diğer konuların raporlanması".*[192]

Düzenlilik denetimi mali denetim ve uygunluk denetimi olarak ikiye ayrılmaktadır.[193]

a) Mali Denetim

Mali denetim, kamu kaynaklarının elde edilmesinin, korunmasının ve kullanılmasının belirlenmiş standartlar ve mevzuat ile diğer ilke ve esaslara uygunluğunun denetlenmesi olarak tanımlanabilir.[194] Başka bir deyişle, mali denetim, bütçe uygulamasına ilişkin olarak kamu idarelerinin mali karar ve işlemlerinin denetimidir.[195]

Bununla birlikte, Türkiye Cumhuriyeti 6085 sayılı Kanunu'nun[196] 2. maddesinin c) bendine göre, mali denetim *"Kamu idarelerinin hesap ve işlemleri ile mali faaliyet, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin değerlendirme sonuçları esas alınarak, mali rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin denetimi"* olarak tanımlanmıştır.

Öte yandan, Kazakistan mevzuatında, mali denetim, denetlenen kurumun finansal tablolarının doğruluğu ile gerekçeliğinin ve finansal durumunun değerlendirilmesi olarak tanımlanmıştır.[197]

b) Uygunluk Denetimi

Bilimsel literatürde uygunluk denetimi, bir kurumun mali işlemlerinin ve faaliyetlerinin belirlenmiş yöntemlere, kurallara veya mevzuata uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla incelenmesi olarak tanımlanmaktadır.[198]

---

192 **ISSAI-100** (**Basic Principles in Government Auditing** - Devlet Denetiminde Temel Prensipler), m. 39; Sayıştay Başkanlığı (2012), a.g.e., s. 129-130; **Ekrem Candan, Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara, Ümit Ofset Matbaacılık, 2007, s. 45.

193 Sayın, a.g.m., s. 24; E. Candan, a.g.e., s. 45.

194 Mutluer vd., a.g.e., s. 348; **Ahmet Kesik,** *"5018 Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi"*, **Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, C. 1, S. 9, 2005, s. 102.

195 **Doğan Bayar,** *"Mali Denetim Nedir"*, **Maliye Dergisi**, S. 155, 2008, s. 3.

196 **T.C. Sayıştay Kanunu** (03.10.2010), S. 6085, **T.C. Resmi Gazete** (19.12.2010), S. 27790.

197 **K.C. Devlet Denetimi ve Mali Kontrol Hakkında Kanun** (12.11.2015), S. 392-V ЗРК, m. 3, b. 3, **Kazakistan Gerçeği Gazetesi** (17.11.2015), No. 220 (28096), **Bağımsız Kazakistan Gazetesi** (17.11.2015), No. 220 (28698), **K.C. Parlamento Bülteni** (2015), No. 21-II, m. 129.

198 Kepekçi (1995), a.g.e., s. 4.

6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 2. madde ç) bendinde, uygunluk denetimi, *"Kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunun incelenmesine ilişkin denetimi"* olarak tanımlanmıştır.

Kazakistan mevzuatında ise, uygunluk denetimi denetlenen kurumun veya bütçe paralarının alıcılarının Kazakistan Cumhuriyeti mevzuatına uymalarının denetlemesi ve değerlendirmesi olarak tanımlanmaktadır.[199]

Ayrıca, Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Birliği standartlarında, uygunluk denetimi kavramı, kamu idarelerinin faaliyetlerinin, uymakla yükümlü oldukları kanun ve diğer düzenlemelere uygun olarak yürütülüp yürütülmediğine ilişkin yapılacak denetim olarak tanımlanmaktadır.[200]

Böylece, genel olarak uygunluk denetimi, faaliyet ve işlemlerin ilgili yasa, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuata uygunluğunun denetimidir.[201]

Bununla birlikte, günümüzde demokratik toplumun ve hakların korunmasının gelişmesi ile denetimin düzenlenmesi sırasında mevzuata uyma sorunlarının değerlendirilmesi oldukça problemlidir. Çünkü demokratik ülkelerin anayasalarına göre mahkemede ispat edilmedikçe kimse yasayı ihlal etmekle suçlanamaz. Bu nedenle, denetim organları, raporlarında faaliyetler için "yasal" veya "yasadışı" olarak değerlendirme vermekten kaçınmakta ve çoğunlukla tercihen daha az anlaşılır ifadeler kullanmaktadırlar. Çünkü herhangi bir suçlayıcı ifade mahkemede ispat edilmemiş ise, denetim organının görevlisi tarafından denetlenen kurumun görevlisine yönelik iftira olarak kabul edilebilir.[202]

---

199 K.C. Devlet Denetimi ve Mali Kontrol Hakkında Kanun (12.10.2015), m. 3, b. 3.

200 **Düzenlilik Denetimi Rehberi** (2013), **Sayıştay Başkanlığı**, Yayın İşleri Müdürlüğü, Versiyon No: 2013/2, s. 7.

201 **Necip Polat,** *"Saydamlık Hesap Verme Sorumluluğu ve Denetimin Etkinliği"*, **Sayıştay Dergisi**, S. 49, 2003, s. 74; Oksay ve Acar, a.g.e., s. 19; Usul, a.g.e., s. 16.

202 **F.L. Şarov, V.T. Agayev, M.V. Gladkova, Y.P. Jarkovskaya, A.V. Koseviç, M.S. Selyanskiy, K.İ. Rezçikova, Kontrol ve Revizyon**, 2. Basım, Moskova, İktisat ve Hukuk Uluslararası Enstitüsü Basımevi, 2011, s. 32.

1.8.2.2. Performans Denetimi

Günümüzde gelişmiş ülkelerin denetim kurumlarının faaliyetlerinin en önemli denetim yöntemlerinden biri olan performans denetiminin dünyada önemi giderek artmaktadır. Performans denetimin temel amacı, devlet kaynaklarının kullanımının sosyo-ekonomik etkisini saptamak ve bütçe kaynaklarının daha etkin bir şekilde kullanımı için önerileri hazırlamaktır.[203] Daha geniş tanıma göre, performans denetiminin amacı ilgili yönetim kurumun kendisine tahsis edilen tüm kamu kaynaklarının ekonomik, verimli ve etkin kullanımını sağlayacak düzen ve mekanizmaları kurma ve bunları gereği gibi çalışır tutma yükümlülüğünü ne derece yerine getirdiğinin ve bu düzen ve mekanizmaların ne derece etkili işlediğinin bağımsız ve tarafsız olarak değerlendirmesiyle bu düzen ve mekanizmaların nasıl daha iyileştirilebileceğini, yöneticilerin hesap verme yükümlülüğünü takviye etmek üzere raporlamaktır.[204]

Performans denetimi ayrı bir denetim türü olarak 20. yüzyılın 60'larında İsveç, Amerika Birleşik Devletleri, Kanada, İngiltere ve diğer bazı ülkelerde düzenlenmeye başlamış[205] ve daha sonra diğer ülkelerin denetim organlarının uygulamalarında kullanılmaya başlanmıştır. Bu tür denetimin başarılı kullanımı, onun tanımını 1977'de IX. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı'nın (INTOSAI) kongresinde kabul edilen Lima Deklarasyonu Denetim Usulleri Rehberi'nin[206] içine girmesini mümkün kılmıştır. Performans denetimi ile ilgili Deklarasyon'un 4. maddesinde *"Yüksek Denetim Kurumlarının geleneksel görevi, muhasebe işlemleri ile mali yönetimin yasalara uygunluğunu ve düzenliliğini denetlemektir. Halen önemini koruyan bu denetim türüne ek olarak kamu kurumlarının performansını, tutumluluğunu, verimliliğini ve etkinliğini incelemeye yönelik eşit derecede önemli diğer bir denetim türü olarak performans denetimi bulunmaktadır. Performans denetimi, sadece belirli mali işlemleri değil aynı zamanda kurumsal ve idari sistemleri içeren kamusal faaliyetin tamamını kapsar"* denilmektedir.

---

203 **A.V. Burmistrov,** *"Performans Denetiminin Sosyal ve Ekonomik Boyutu"*, **Uluslararası Bilimsel Pratik ve Metodik Dergisi** (SMALTA), No 2, 2015, s. 22.

204 Arın vd., a.g.e., s. 124.

205 Mutluer vd., a.g.e., s. 349.

206 ISSAI-1, http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/ (E.T. 12.06.2018); Sayıştay Başkanlığı (2012), a.g.e., s. 23-37.

Bununla beraber, İNTOSAİ tarafından kabul edilen İSSAİ-100'ün 40. maddesine göre; *"Performans denetimi ekonomiklik, verimlilik ve etkinliğin denetimi ile ilgili ve şu hususları kapsamaktadır:*

- İdari faaliyetlerin ekonomikliğinin, uygun idari ilke ve uygulamalar ile yönetim politikalarına göre denetlenmesi;

- Bilgi sistemleri, performans ölçümleri ve izlemeye ilişkin düzenlemeler ile tespit edilen eksikliklerin giderilmesi için denetlenen kuruluşlarca izlenen yöntemlerin incelenmesi dahil olmak üzere beşeri, mali ve diğer kaynakların kullanımındaki verimliliğin denetlenmesi;

- Denetlenen kuruluşların hedeflerine ulaşması ile ilgili performans etkinliğinin denetlenmesi ve faaliyetlerin yarattığı gerçek etkinin amaçlanan etkiyle kıyaslanarak denetlenmesi".[207]

Böyle olmakla beraber, ülkelerin kendi mevzuatlarında performans denetimi kavramına ilişkin çeşitli tanımlar verilmektedir. Örneğin, 6085 sayılı Sayıştay Kanunu 2. maddesinin d) bendine göre, performans denetimi, *"Hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesini"* ifade etmektedir. Kazakistan mevzuatında ise, performans denetimi denetlenen kurumun veya bütçe paralarının alıcılarının faaliyetlerinin etkinlik, tutumluluk, verimlilik ve etkenlik konusunda değerlendirilmesi ve analizi olarak tanımlanmaktadır.[208]

Günümüzde literatürde performans denetiminin değişik şekillerde tanımının yapıldığını görüyoruz. Genel olarak, *"Performans denetimi daha çok verimlilik etkenlik ve tutumluluk sağlamaya yönelik olarak, mali veya mali olmayan olayların, faaliyetlerin, bağımsız, sistemli ve objektif olarak incelenmesi"* olarak tanımlanmaktadır.[209]

---

207 Sayıştay Başkanlığı (2012), a.g.e., s. 130.

208 K.C. Devlet Denetimi ve Mali Kontrol Hakkında Kanun (12.10.2015), m. 3, b. 3; Aynı Kanunun 4. maddesine göre: Etkinlik - alınan sonuçların, amaçlara ulaşmak için kullanılan kaynakları dikkate alarak, planlanan sonuçlarla karşılaştırmayı; Tutumluluk - gereken kalitesini sağlayarak değerlendirilen faaliyet sonuçları elde etmek için tahsis edilen kaynakların maliyetini azaltmayı; Verimlilik - ekonomi veya belirli bir yönetim alanı için, miktar, kalite ve süresini dikkate alarak tahsis edilen kaynakları kullanarak, en faydalı sonucu elde etmeyi; Etkenlik - planlanan görevlerin her faaliyeti üzerinde gerçekleştirilme derecesi ve planlanan (vasıtasız, nihai) ve fiili sonuçların ilgili faaliyetle kıyaslamayı, ifade etmektedir.

209 Özer (1997), a.g.m., s. 66.

Diğer bir görüşe göre, *"Performans denetimi, yargısal bir faaliyetle sonuçlanmayan, hedef tayini ve planlaması yapılan, tamamen teknik ve objektif olmasına azami özen gösterilen, ilgililerin görüşlerini de içeren, yönetimle ilgili özel noktaları değil, aynı zamanda örgütlenme ve yönetim faaliyetlerini de kapsayan, idarenin siyasi kararlarının eleştiri konusu yapılmadığı, alınan siyasi kararların verimliliğinin, tutumluluğunun ya da etkenliğinin araştırıldığı bir çalışma biçimidir"* şeklinde tanımlanmıştır.[210]

Yukarıda belirlendiği gibi, performans denetimini diğer denetim türlerinden ayıran en önemli unsurlar, etkinlik, ekonomiklik ve verimliliktir. Türk literatüründe bunlar şöyle tanımlanmaktadır: *"Etkinlik - bir faaliyetin gerçek ve beklenen etkisi arasındaki ilişki ile stratejik amaç ve hedeflerin gerçekleştirilme derecesini gösterir; Verimlilik - mal veya hizmet bakımından elde edilen çıktılar ile bunları üretmek için kullanılan kaynaklar arasındaki ilişkiyi ifade eder ve en az girdi ile en çok çıktı elde etmeyi amaçlar; Ekonomiklik - en uygun kaliteyi elde etmek için kaynak kullanmayı gerektiren faaliyetlerin maliyetinin en düşük seviyeye indirilmesi veya bir diğer tanıma göre; kamusal mal ve hizmet üretiminde en az maliyetle en çok çıktıyı elde etmeyi amaçlar"*.[211]

Bununla birlikte, düzenlilik denetimi ile performans denetimi arasındaki farklar şu şekilde sıralanabilmektedir.[212]

- Düzenlilik denetiminde mali durum ve mevzuata uygunluk hakkındaki kanaati açıklamak için sadece mali veriler kullanılabilir, oysa performans denetiminde kurumun başarısı ve gerçek performansı üzerinde değerlendirme yapmak için hem mali ve hem de mali olmayan veriler kullanılır;

- Düzenlilik denetiminin kapsamı dar, çünkü sadece harcamaların meşruluğu, uygunluğu ve düzenliliği yönlerinden inceleme yapar, performans denetimi ise verimlilik, etkinlik ve tutumluluğun gerçekleşme derecesini saptamak için çeşitli yönetim işlerini incelediğinden kapsamı geniştir;

---

210 **Sacit Yörüker, Fikret Güler,** *"Yeni Bir Sayıştay İçin Düşünceler"*, **Mülkiyeliler Birliği Dergisi**, C. 16, S. 140, 1992, s. 65; Özer (1997), a.g.m., s. 66; Performans denetimi kavramı ile ilgili Mutluer, Öner ve Kesik tarafından iki farklı tanım verilmektedir. Ayrıntılı bilgi için bkz. Mutluer vd., a.g.e., s. 349.

211 Mutluer vd., a.g.e., s. 349-350; Demirel, a.g.m., s. 370.

212 **Hüseyin Özer,** *"Performans Denetimi"*, **Sayıştay Dergisi**, S. 7, 1992, s. 31-32; Köse (2007), a.g.e., s. 77-78.

- Düzenlilik denetiminin süreci ve kriterleri belirlenmiş, buna karşın performans denetiminin belirli kriterleri yoktur. Bu denetim türü için uygulanacak denetim yaklaşımı ve kriterler, denetlenen kurumun türü ve niteliğine göre hazırlanır;

- Düzenlilik denetiminde işlemler üzerinde durularak hata, atlama, yolsuzluk ve uygunsuzluklar belirlenir, oysa performans denetiminde bir kuruluş, bir program veya projenin genel işleyişi hakkında rapor vermek asıldır. Bu genel işleyiş hakkında fikir verirken hata, atlama ve yolsuzluk konuları da incelenir;

- Düzenlilik denetimine karşın performans denetimi kurumların hedef ve amaçlarını gerçekleştirme derecesini değerlendirir;

- Düzenlilik denetimi işlemler bittikten sonra yapılan denetim türüdür. Performans denetimi ise geleceğe yönelik, yani geçmişi ve şu andaki durumu gelecekteki projeler açısından inceler;

- Düzenlilik denetiminde alışılmış mesleki kurallar ve denetim teknikleri kullanılır, oysa performans denetimi için uzmanlık bilgisi gerekmektedir;

- Düzenlilik denetimi sadece düşünceleri açıkladığı için statiktir; buna karşın performans denetimi sistemler, işlemler ve usullerin geliştirilmesi için genel yorumlarda bulunduğundan dinamiktir;

- Düzenlilik denetimi yönetimi sınırlayan etkenleri göz önüne almaz, oysa performans denetimi rapora yönetimin hem başarısızlıkları hem de başarılarını ve onu sınırlayan etkenleri de alarak mümkün olduğunca tarafsız olmaya çalışır.

Böylece, performans denetimi, ilgili kamu hizmetlerinin verilmesi, devlet ve bölgesel programların uygulanması için tahsis edilen bütçe paraların kullanımı üzerinde verimliliğini, etkinliğini ve tutumluluğunu saptaması amacıyla devlet organlarının faaliyetlerinin çeşitli yönlerinin denetimini içermektedir.[213]

Ayrıca, performans denetimi başarılı olabilmesi için performans incelemeleri:

- ekonomik, verimli ve etkin olarak yürütülmeli;

- denetlenen organlarla her düzeyde iyi çalışma ilişkileri kurulmalı;

- denetim neticesinde elde edilen bulgular ve sonuçlar, hizmetleri ve faaliyetleri yürütenlere, medyaya ve parlamentoya yararlı olacak bir şekilde sunulmalı;

---

[213] **L.A. Ugraitskaya, N.A. Gorlova,** *"Bütçe Kaynakları Kullanımı Üzerinde Performans Denetimi"*, **İktisat Bilimlerinin Güncel Sorunları Dergisi**, S. 41-2, 2014, s. 16-17.

- raporların yapıcı olması kadar, bulgu ve sonuçlara dengeli ve objektif bir şekilde yer verilmeli;

- somut iyileştirme olanakları gösterilerek, denetlenen organ tarafından ulaşılan performansa ek bir katkı sağlamalıdır.[214]

1.8.2.3. Ekonomik Denetim[215]

Bu tür denetim, 1938 yılında kurulan ve günümüzde "Kamu İktisadi Teşebbüsü" olarak ifade edilen kuruluşların denetimini 72 yıl sürdürdükten sonra 2010 yılında Sayıştaya devrolunarak tüzel kişiliği sonlandırılan Yüksek Denetleme Kurulu tarafından uygulanmıştır.[216]

Bütünleşik denetim olarak da adlandırılıran ekonomik denetim, finansal tablolar, uygunluk ve performans denetimlerinin birlikte yürütüldüğü ve raporlandığı bir denetim türüdür. Bu denetimin kapsamında; bir taraftan kuruluşun faaliyetlerinin yürürlükteki mevzuata uygun olarak yapılıp yapılmadığını, diğer taraftan finansal tablolarının mali mevzuat ve genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygunluğu ayrıntılı bir inceleme yapılmak yoluyla ortaya konulmaktadır. Öte yandan denetlenen kuruma tahsis edilen kaynakların tüm işletme fonksiyonları dikkate alınarak rasyonel esaslara göre etkinlik, verimlilik ve tutumluluk ilkeleri doğrultusunda kullanıp kullanılmadığı ölçülmekte ve bu doğrultuda önerilerde bulunulmaktadır.[217] Bu tür denetimde temel amaç performans denetimi olup, finansal tablolar denetimi ve uygunluk denetimi ile desteklenerek bütünlük kazanmaktır.[218]

---

214 Köse (2007), a.g.e., s. 90-91; **Sayıştay Başkanlığı**, *"Performans Denetimi Özet El Kitabı"* (Çeviren: Arife Coşkun), Ankara, Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Çeviri Dizisi, 1997, s. 7.

215 Ekonomik denetim ile ilgili ayrıntılı bilgi için bkz. **Recai Akyel, M. Bilada Özdemirci, İsmail Gülmez, M. Fahri Şimşek, Mehmet Seven,** *"Umumi Murakabe Heyeti'nden Sayıştay'a Yüksek Denetleme Kurulu (1938-2010)"*, Ankara, Sayıştay 150. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, No: 1, 2012, önsöz.

216 AKYEL vd., a.g.m., s. 3.

217 **Erdal Kenger,** *"Yüksek Denetim"*, **Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu Dergisi**, S. 2, 2002, s. 21.

218 **Erdal Kenger,** *"Bütünleşik Denetim, Yüksek Denetleme Kurulu Modeli"*, 07.09.2015, http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/erdal/005/ (E.T. 13.06.2018).

1.8.3. Denetimin Statüsüne Göre Sınıflandırılması

Önceki bölümlerde belirlendiği gibi devlet görevlerini gerçekleştirmek için para kaynaklarına ihtiyaç duyar.[219] Devletin gelirleri ne kadar fazla olur ve kamu ihtiyaçlarının karşılanması için bu gelirlerin ne kadar etkin kullanılır ise, devlet işlevlerini o kadar etkin yerine getirebilir. Bu nedenle, ekonomik ilişkilerinin herhangi bir biçiminde, devlet tarafından düzenlenen hem bütçe gelirlerinin bütünlüğünün hem de bütçenin amaca uygun, rasyonel ve etkin kullanımı üzerinde denetimi, devlet kaynaklarının kötü ya da etkisiz kullanımını önlemek ve suiistimalleri meydana çıkararak bunları kararlılıkla sona erdirmek çok önemlidir.[220]

Günümüzde dünyada etkin finansal sistemine sahip olan ülkelerde denetim genel olarak iç denetim, dış denetim ve yüksek denetim olarak üç gruba ayrılmaktadır.[221] Bununla birlikte, Lima Deklarasyonu'nda *"İç denetim birimleri, bakanlık ve kurumların bünyesinde kurulurken dış denetim birimleri denetlenecek kurumların örgütsel yapısının bir parçasını oluşturmaz"* şeklinde ifade edilmektedir.[222] Yüksek denetim ise genellikle Sayıştaylar tarafından yürütülmektedir.[223]

1.8.3.1. İç Denetim

İç denetim, *"kurum yönetimince görevlendirilen denetim elemanları tarafından, kurum sistem ve usullerini değerlendirmek ve hesaplardaki yolsuzluk, maddi hata, yanlışlık ve verimsiz uygulama ihtimallerini asgariye indirmek amacıyla yapılan denetim"* olarak tanımlanmaktadır.[224]

---

219 Gryaznova vd. (2012), a.g.e., s. 28.

220 **K.L. Golovin, Rusya Federasyonu ve Almanya Federal Cumhuriyeti'nin Bütçe Denetiminin Yasal Temelleri: Karşılaştırmalı Hukuksal İnceleme**, Doktora tezi, Moskova, Moskova Dış İlişkileri Devlet Enstitüsü (Üniversitesi), 2007, s. 3.

221 Köse (2007), a.g.e., s. 15.

222 ISSAI-1, Bölüm 3; Sayıştay Başkanlığı (2012), a.g.e., s. 29.

223 Köse (2007), a.g.e., s. 17.

224 Sayın, a.g.m., s. 22; Farklı tanımlar için ayrıca bkz. Mutluer vd., a.g.e., s. 348; Demirel, a.g.m., s. 369.

Bununla birlikte, 1941 yılında kurulan ve sonrasında uluslararası nitelik kazanan İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors – IIA),[225] iç denetimi şöyle tanımlamaktadır: *"İç denetim, kurumun faaliyetlerine değer katmak ve bunları geliştirmek amacıyla tasarlanmış bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir"*.[226]

Ayrıca, İNTOSAİ Denetim Standartları'nda, *"İç denetim, bir kurumun idarecilerinin, sorumlu oldukları süreçlerin hile, hata veya verimli ve tutumlu olmayan uygulamaların meydana gelme olasılığını en aza indirecek şekilde işlediğine dair güvence elde etmesini sağlayan işlevsel bir araçtır"* olarak tanımlanmaktadır.[227]

Türk mevzuatında, *"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 mali 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 gerçekleştirilir"* şeklinde tanımlanmıştır.[228]

Kazakistan mevzuatına göre ise, iç denetim denetlenen kurumun Kazakistan Cumhuriyeti Devlet Planlama Sistemi[229] belgelerinde yer alan doğrudan ve nihai

---

225 Oksay ve Acar, a.g.e., s. 33, 94; **İç Denetçiler Enstitüsü** (About The IIA), https://na.theiia.org/about-us/Pages/About-The-Institute-of-Internal-Auditors.aspx (E.T. 13.06.2018); H.A. Kaya (2005), a.g.m., s. 97; **Fatma Tektüfekçi,** *"İç Denetimin Değişen Rolü: Değer Yaratmak"*, Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı, **The World of Accounting Science Dergisi**, C. 10, S. 2, 2008, s. 82; Gürbüz, a.g.e., s. 51.

226 **Bayram Aslan,** *"Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim"*, **Sayıştay Dergisi**, S. 77, 2010, s. 66; **Recai Akyel,** *"Yönetimde İç Kontrol, İç Denetim ve Dış Denetim Fonksiyonlarının Birbirleri ile İlişkileri ve Türk Kamu Yönetiminde Uygulamalarının Değerlendirilmesi"*, **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, C. 19, S. 3, 2010, s. 5; **Davut Pehlivanlı, Modern İç Denetim**, İstanbul, Beta Basım, 2010, s. 8; Oksay ve Acar, a.g.e., s. 26; Tektüfekçi, a.g.m., s. 79; **Ertan Tosun, Kamu Mali Yönetimi: Devlet Bütçesi Odaklı Bir Yaklaşım**, Ankara, Ümit Ofset, 2007, s. 441.

227 Akyel (2010), a.g.m., s. 5; **INTOSAI GOV-9100** (Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector - Kamu Sektörü İçin İç Kontrol Standartları Rehberi), http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/intosai-gov.htm (E.T. 13.06.2018); Arın vd., a.g.e., s. 155.

228 **T.C. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu** (10.12.2003) S. 5018, m. 63, **T.C. Resmi Gazete** (24.12.2003), S. 25326 .

229 K.C. Devlet Planlama Sistemi ile ilgili ayrıntılı bilgi için bkz. **K.C. Devlet Planlama Sistemi Hakkında K.C. Hükümeti'nin Kararnamesi** (29.11.2017) S. 790, **Kazakistan Gerçeği Gazetesi** (07.12.2017) No. 236 (28615), (11.12.2017) No. № 238 (28617), **Bağımsız**

sonuçların amacına ulaşımı, mali ve yönetim bilgilerin güvenilirliği ve doğruluğu, devlet organlarının faaliyetlerinde iç süreçlerinin etkinliği, kamu hizmetlerinin kalitesi, devlet mallarının korunması üzerinde incelenme, değerlendirme ve kontrol olarak tanımlanmıştır.[230]

Tarih sürecine bakılırsa, 19. yüzyılın sonlarında Amerika Birleşik Devletleri topraklarında demiryolu, banka ve sigorta kurumlarının gelişmesiyle, bu kurumlar tarafından iç denetim yaygın kullanılmaya başlamıştır.[231] Özellikle, yukarıda belirtildiği gibi 1941 yılında New York'da Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün kurulmasıyla iç denetimin dünyada profesyonel bir mesleki disiplin ve kurumsal kimlik kazanması sağlanmıştır. Amerika'da başlayan örgütlenme, 1982 yılında Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu'nun (European Confederation of Institutes of Internal Auditing - ECIIA) kurulması ile mesleğin Avrupa Birliği'nde statüye kavuşmasını sağlamıştır.[232]

İç denetimin özellikleri şöyle sıralanabilir:

- Sağladığı güvence ve danışmanlık faaliyetleri bir arada yürütülmekte;

- Yönetimin bir parçası olduğu halde, fonksiyonel anlamda bağımsızlığa sahip bir mekanizma olarak faaliyette bulunmakta ve dolayısıyla kurum ve kuruluşlarda yönetsel hesap verebilirlik anlayışının yerleşmesine çok büyük katkı sağlamakta;

- Bireysel işlemleri incelemek yerine sistem odaklı bir denetim faaliyetine dayanmakta ve program sonuçlarının kalitesi üzerine odaklanmaktadır.[233]

Bu arada, günümüzde bağımsız ve eskiden Sovyetler Birliği'nin egemenliğinde olan bazı ülkelerde iç denetim, yürütme organları tarafından bütçe kaynaklarının kullanımı sırasında mali ihlalleri önleme ve engelleme amacıyla düzenlenen denetim olarak tanımlanmaktadır. Yani bu ülkelerde iç denetim bağımsız kamu kurumu olarak hem hükümet bünyesinde ayrı bir organ olarak yer alan hem de bakanlıklar ve kurumlar bünyesinde kurulan ikili iç denetim sistemi bulunmaktadır. Örneğin,

---

Kazakistan Gazetesi (07.12.2017) No. 236 (29217), (11.12.2017) No. 238 (29219), **K.C. Cumhurbaşkanı ve Hükümeti Belgelerinin Koleksiyonu** (2017), No. 64-65, m. 388, http://adilet.zan.kz/kaz/docs/P1700000790 (E.T. 13.06.2018).

230 K.C. Devlet Denetimi ve Mali Kontrol Hakkında Kanun,12.10.2015, m.3, b. 2.

231 Nojkina, a.g.e., s. 8; Sayın, a.g.m., s. 22.

232 Tektüfekçi, a.g.m., s. 82-83.

233 **Zuhal Tek, Egemen Mert Çetinkaya,** *"İç Denetim"*, **Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü**, ty., http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/6850,tek-z-cetinkaya-e-ic-denetim.pdf?0 (E.T. 13.06.2018).

Kazakistan denetim sistemi.[234] Gelişmiş demokratik ülkelerde ise, Lima Deklarasyonu'na uygun olarak, her kamu kurumun bünyesinde kurulan iç denetim birimleri iç denetim faaliyetini yürütmektedir.

Ayrıca, Bistryakov iç denetimi iç yönetim denetimi (iç idari denetim) ve iç finansal denetimi olarak ikiye ayırmakta ve bunları şöyle tanımlamaktadır:

- İç yönetim denetimi, hiyerarşik nitelikli ve üst kademe organları tarafından alt kademe organları üzerinde yürütülür;

- İç finansal denetim, yürütme organının özel birimlerinin iç standartları hazırlama ve bu standartlara uygunluk denetimini düzenleme, bütçeyi hazırlama ve uygulama usulleri üzerinde denetim, bütçe raporlarını hazırlama, bütçe kaynaklarının etkin, verimli ve ekonomik kullanımına yönelik tedbirleri hazırlama ve düzenleme faaliyetleridir.[235]

1.8.3.2. Dış Denetim

Kamunun iktidara güven duymasının hem iktidar hem de kamu istikrarının temeli olduğu eskiden fark edilmiştir. Vatandaşlar, iktidarın kaynakları akıllı, tutumlu ve etkili kullanmasına ve kamu yararına harcandığına emin olduğu zaman, iktidara daha fazla saygı gösterir ve destek verirler.[236]

Devlet kaynaklarını kullanan yürütme organlarının topluma ve yasama organına düzenli olarak hesap vermesi, demokrasinin en önemli özelliklerinden biridir. Ancak bilindiği gibi, devlet kaynaklarının kullanımında yürütme organının her kademesinde yasallık, verimlilik ve rasyonellik ilkelerine uymama ihtimali vardır. Bu nedenle, yüksek güvenilir, evrensel ve yürütme iktidarından bağımsız dış denetim sistemine ihtiyaç duyulmaktadır.[237]

---

234 Oksikbayev (2010/b), a.g.e., s. 196-197.

235 Bistryakov, a.g.e., s. 54.

236 **O.M. Nikulina,** *"Çağdaş Ekonomik Koşullarında Tomsk Bölgesinin Federal Finansal Bütçe Denetim Kurumu İle Denetim Rolünün Değişimi"*, **Kayıt ve Mali Sorunları Dergisi**, S. 3, 2011, s. 29.

237 Stepaşin vd., a.g.e., s. 6.

Dış denetim, denetlenen organın örgütsel yapısına dahil olmayan, ondan bağımsız bir dış organ tarafından yürütülen denetim olarak tanımlanmaktadır.[238] Bu tür denetimin temel amacı, hesapların, mali tablolarla işlemlerin ve mali yönetimin düzenliliği ve mevzuata uygunluğu hakkında kanaat bildirmek ve rapor vermektir.[239]

Bununla birlikte, 5018 sayılı Kanun'un 68. maddesine göre, *"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"*.

Kazakistan mevzuatında dış denetim, halkın yaşam koşullarının kalitesinin dinamik bir şekilde arttırılması ve ülkenin milli güvenliğinin sağlanması için ulusal kaynakların (mali, doğal, üretim, bilgi ve insan kaynakları) etkin ve hukuka uygun kullanımı üzerinde analiz etme, değerlendirme ve denetleme yapmak şeklinde tanımlanmaktadır.[240]

Dış denetim, bağımsız denetim ve kamu denetimi olarak ikiye ayrılır.[241]

a) Bağımsız Denetim[242]

Amerikan Yeminli Serbest Muhasebeciler Enstitüsü'ne göre (American Institute of Certified Public Accountants - AICPA), *"Denetim kuruluşları tarafından kamuya ve işletmeyle ilgili diğer kişi ve kuruluşlara sunulmak üzere düzenlenen mali tabloların yeterince doğru, gerçeğe uygun, muhasebe dönemleri arasında tutarlı ve muhasebe ilkelerine uygun düzenlendiğine ilişkin görüş verebilmek amacıyla yapılan incelemedir"*.[243]

Literatürde bağımsız denetim genel olarak şöyle tanımlanmaktadır, işletmenin talebi doğrultusunda ve bir denetim sözleşmesi çerçevesinde, serbest meslek sahibi olarak kendi adına çalışan veya bir denetim şirketinin ortağı olan kişiler tarafından

238 Demirel, a.g.m., s. 369.

239 Arın vd., a.g.e., s. 155.

240 K.C. Devlet Denetimi ve Mali Kontrol Hakkında Kanun (12.10.2015), m. 3, b. 2.

241 Kenger (2002), a.g.m., s. 23-25; Oksay ve Acar, a.g.e., s. 26.

242 Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. Ablenov, a.g.e., s. 31-35; Skopintseva, a.g.e., s. 29-37; Acar ve Çiçek, a.g.m., s. 357; Kepekçi (1995), a.g.e., s. 10-33; **Celal Kepekçi, Bağımsız Denetim**, 5. Baskı, İstanbul, Avcıol Basım Yayın, 2004, s. 8-16.

243 Oksay ve Acar, a.g.e., s. 20.

işletmelerin finansal tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk derecesini belirlemek amacıyla yapılan denetim çalışmasıdır.[244]

Bununla birlikte, günümüzde bağımsız denetimin bir kısmının muhasebe bilgileri ile ilgili olması, bu tür denetimi yapan birçok denetçinin muhasebe konusunda uzman olmasının gerektiği ve birçok ülkede bağımsız denetçilere muhasebe uzmanı ya da benzer bir unvan verilmesi nedeniyle, bazen muhasebe ve denetim kavramları birbirine karıştırılabilir. Örneğin, ABD'de bağımsız denetçilere "CPA - Certificated Public Accountant" (yeminli serbest muhasebeci) denilmektedir.[245]

b) Kamu Denetimi[246]

Kamu denetimi, görev ve yetkilerini ilgili kanunlardan alan ve kamu adına, kamunun ihtiyaçlarını karşılamak üzere devlet kurumları içinde örgütlenmiş olan kurumlarca gerçekleştirilen denetimdir.[247] Bununla birlikte, kamu denetim kuruluşları, dış denetim kuruluşu, iç denetim kuruluşu veya aynı zamanda hem iç hem de dış denetim kuruluşu olabilmektedir. Örneğin, bakanlıklar denetim organlarının, bakanlıklarına bağlı kurum ve kuruluşlardaki denetim görev ve yetkileri iç denetim olarak değerlendirilmektedir. Buna karşın, bakanlıklarına bağlı olmayan kurum ve kuruluşlardaki denetim görev ve yetkileri ise, dış denetim kapsamında değerlendirilmektedir.[248]

244 Kepekçi (2004), a.g.e., s. 8; Oksay ve Acar, a.g.e., s. 20; Kepekçi (1995), a.g.e., s. 10.
245 Kenger (2002), a.g.m., s. 23-24.
246 Bu konuda ayrıntılı bilgi için ayrıca bkz. Acar ve Çiçek, a.g.m., s. 357; Kepekçi (2004), a.g.e., s. 5-8; Kepekçi (1995), a.g.e., s. 6-9; Oksay ve Acar, a.g.e., s. 25-26.
247 Oksay ve Acar, a.g.e., s. 25; Kepekçi (1995), a.g.e., s. 6; Kepekçi (2004), a.g.e., s. 5.
248 Kenger (2002), a.g.m., s. 25; Oksay ve Acar, a.g.e., s. 25.

1.8.4. Zaman Yönünden Denetimin Türleri[249]

1.8.4.1. Ön Denetim

Ön denetim mali işlemlerin yapılmasından önce yürütülür.[250] Yasama organları tarafından bu tür denetim bütçe kanunu taslaklarının ve diğer bütçe ile mali konular üzerinde kanun taslaklarının tartışılması ve onayı sırasında yürütülmektedir. Bununla birlikte, bu denetim biçimi bir önleme niteliğini taşımakta, yani para kaynaklarının kötüye ve verimsiz kullanımının önlenmesine ve bütçe gelirlerinin büyümesi için rezervlerinin tespit edilmesine yardımcı olmaktadır. Bu tür denetim bütçe ödeneklerin en ekonomik seçeneklerinin belirlenmesini olanaklı kılmakta, ancak denetim organlarının iş miktarını artırmaktadır.[251]

1.8.4.2. Anında Yapılan Denetim

Anında yapılan denetim, diğer adıyla operatif denetimi, mali yıl içinde kamu kurumların bütçelerinin uygulanması sırasında yapılmaktadır. Bu denetim, yasama organı tarafından yapılan ilk belgelerin inceleme ve analizlerine dayanmaktadır. Anında yapılan denetim, bütçe denetiminin ana türü olarak, mali ihlalleri meydana çıkarmak ve saptanan mali kurallara ve göstergelere uymasını sağlamak amacıyla mali yıl içinde sürekli olarak yürütülen denetimdir. Ayrıca, bu denetim ilk belgeler, operatif ve muhasebe kayıtları, envanter ve görsel izleme bilgileri temelinde yürütülmekte ve genellikle ilk olarak paraların ödenmesi veya alınmasıyla doğrudan ilgili belgeleri denetlemektedir. Bu tür denetim aynen ön denetim gibi, mali alanda ihlallerin önlenmesine yardımcı olmaktadır.[252]

---

249 Zaman yönünden denetimin türleri konusunda bkz. Ünal, a.g.e., s. 12; Bistryakov, a.g.e., s. 62-65; Milyakov, a.g.e., s. 47-48; Omirbayev vd., a.g.e., s. 582; Polyak, a.g.e., s. 603; Himiçeva ve Pokaçalova, a.g.e., s. 153; Şupletsova, a.g.e., s. 32-33; **Y.N. Yevstigneyev, N.G. Viktorova, Maliye Hukuku**, Sankt Peterburg, Piter Basımevi, 2011, s. 35-36; Luşin vd., a.g.e., s. 422-423; Vahrin ve Neşitoy, a.g.e., s. 134-135; Oksikbayev (2010/b), a.g.e., s. 32-33; Atay, a.g.e., s. 39-41.

250 Atay, a.g.e., s. 39.

251 Bistryakov, a.g.e., s. 62-63.

252 Bistryakov, a.g.e., s. 63-64.

1.8.4.3. Harcama Sonrası Denetim

Harcama sonrası denetim, mali yıl sonunda düzenlen ve devlet kaynaklarının hedeflenen amaçlara uygun, zamanında ve etkili kullanımı üzerinde denetimdir. Diğer bir ifadeyle, karardan veya uygulamadan sonra yapılan denetimdir.[253] Yasama organı tarafından bu tür denetim yıllık bütçe raporunun inceleme ve onaylama aşamasında yürütülmektedir. Bununla birlikte, harcama sonrası denetim mali ve ekonomik faaliyetlerin derin incelemesiyle gercekleşmekte, ön denetim ve anında yapılan denetim aşamalarında aksaklıkların düzeltilmesini olanaklı kılmaktadır. Aynı zamanda, bu tür denetimin yapılması sırasında harcamaların yasallığı ve amaca uygunluğu denetlenmekte, genellikle suçluların hesaba çekilmesine ve verilen zararın tazminatının ödenmesine yol açmaktadır.[254]

1.9. DENETİMİN STANDARTLARI

Bilindiği gibi, hayatta hiçbir şey ideal, mutlak ve sonsuza dek kurulmuş değildir. Bununla birlikte, kamu ilişkileri için mükemmellik ve ideale ulaşma hevesi oldukça doğaldır. Devlet bu ilişkilerin düzenlenmesinde istisnai bir role sahiptir. Bu düzenleme rolü devletin tipine, ekonomik durumuna ve belirli tarihsel koşullarına bağlıdır. Devletin ekonomik süreç ve ilişkilerinin düzenlemesinde evrensel aracı standardizasyondur.[255]

Denetimin standardizasyonu çağdaş koşullarda son derece güncel ve objektif olarak gerekli bir süreçtir. Çünkü, denetim amaçlarına ulaşması için sonuçları yeterince açık, belirgin ve hepsinden önemlisi objektif olmalıdır. Objektifliği sağlamanın en güvenilir yolu ise, önceden birtakım kriterler belirlemek ve bunlara uygun hareket etmektir. Bu kriterler de, genel olarak denetim standartlarını oluştururlar.[256]

---

253 Atay, a.g.e., s. 40.

254 Bistryakov, a.g.e., s. 64-65.

255 **N.S. Stolyarov,** *"Denetim Stadartlaşmasının Problemleri"*, **Denetim ve Finansal Analiz Dergisi**, S. 4, 2006, s. 6.

256 Köse (2007), a.g.e., s. 50.

Böylece, bir ülkenin mali durumunun istikrarlı olabilmesi için, denetim sisteminin tutarlı ve etkili düzenlenmesine ve bu sistemin önceden birtakım kriterlere bağlı kılınmış olmasına ihtiyaç duyulmaktadır.

Günümüzde denetim ilkelerinin açıklamalarını, rapor verilerinin güvenilirliği ve tarafsızlığını kanıtlayan argümanları içeren uluslararası standartlarını şöyle sıralayabiliriz:

- Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS);
- Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS);
- Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (UKSMS);
- Uluslararası Denetim Standartları (UDS);
- Uluslararası İç Denetim Standartları;
- Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Birliği Denetim Standartları.

1.9.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları 1947 yılında AICPA tarafından kabul edilmiştir.[257] Bu uluslararası standartlar denetçiye mesleki sorumluluğunu yerine getirmesinde yardımcı olan, ona denetim faaliyetlerinde ışık tutan genel ilkelerdir.[258] AICPA tarafından yayınlanan bu standartlar, bir çok ülkede benimsenmiş olup, bugüne kadar çok az değişikliğe uğramıştır. Bununla beraber, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları bağımsız denetçilerin uyması gereken asgari standartlarıdır. Diğer ifadeyle, bu standartlar, denetçilere denetim sırasında neler yapmalarını veya hangi denetim işlemlerine başvurmaları gerektiğini vb. hususlarda ayrıntılı bilgiler vermemektedir. Ancak bağımsız denetçilerin sadece bu standartları dikkate alarak kapsamı sınırlandırmamaları gerekmektedir.[259]

---

257 **Murat Kiracı, Uluslararası Denetim Standartlarına Göre Örnekleme**, Ankara, Detay Yayıncılık, 2009, s. 29; **Adnan Dönmez, P. Başak Berberoğlu, Ayten Ersoy,** *"Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları - AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması"*, **Akdeniz İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, C. 5 S. 9, 2005, s. 54; Oksay ve Acar, a.g.e., s. 33; Usul, a.g.e., s. 36.

258 Nojkina, a.g.e., s. 25-26.

259 Yereli ve Özdoğan, a.g.e., s. 51.

Bu standartlar, üç ana gruba ayrılmakta ve aşağıda gösterilen hususları içermektedir:[260]

a) Genel Standartlar.

- Denetim bir uzman olarak gerekli teknik eğitim ve yeteneğe sahip kişi veya kişilerce yapılmalıdır;

- Denetim görevi ile ilgili tüm konularda denetçi veya denetçiler bağımsız düşünme mantığı içinde olmalıdır;

- İncelemenin yapılmasında ve denetim raporunun hazırlanmasında gerekli mesleki özen ve titizlik gösterilmelidir.

b) Çalışma Standartları.

- İş iyi bir biçimde planlanmalı ve varsa, yardımcılar iyi bir şekilde kontrol edilmelidir;

- Denetim işlemlerinin bağlı olduğu test sonuçlarının saptanması amacıyla ve güvenilir bir temel olarak, mevcut iç kontrol sisteminin gerektiği gibi incelenmesi ve değerlendirilmesi yapılmalıdır;

- İncelenen finansal raporlar hakkında bir denetim görüşüne varmak için soruşturmalar, gözlemler, teftiş ve doğrulamalar yoluyla yeterli ve uygun kanıtlar elde edilmelidir.

c) Raporlama Standartları.

- Denetim raporu finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp sunulduğunu belirtmelidir;

- Denetim raporu cari dönemdeki muhasebe ilkelerinin aynen geçen dönemdeki gibi, değişmeden uygulanıp uygulanmadığını belirtmelidir;

- Finansal tablolardaki açıklayıcı notlar, raporda aksi belirtilmedikçe, makul ölçüde yeterli sayılmalıdır;

- Denetim raporu, ya finansal tabloların tümü açısından bir görüşe yer verileceği ya da bir görüş belirtilemeyeceği savını açıklamalıdır. Genel bir görüş belirtilmediği zaman bunun nedeni de açıklanmalıdır. Herhalde bu denetçinin ismi ile

---

[260] Güredin (2007), a.g.e., s. 39-43; Yereli ve Özdoğan, a.g.e., s. 51-67; Kepekçi (1995), a.g.e., s. 19-26; Kiracı, a.g.e., s. 30; Dönmez vd., a.g.m., s. 54-57; Usul, a.g.e., s. 36-37; **D.M. Nurhaliyeva, Denetim Teorisi**, Astana, Yayınevi belirtilmemiş, 2009, s. 40-42.

finansal tablolar arasında bir ilişki varsa, rapor denetçinin incelemesinin niteliği ve varsa aldığı sorumluluğun derecesi hakkında çok belirgin bir açıklama getirmelidir.

1.9.2. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

1973 yılında bir dizi ülke (Avustralya, İngiltere, Almanya, Kanada, Amerika Birleşik Devletleri ve Fransa dahil olmak üzere) kamu muhasebe (denetim) kurumlarının anlaşması neticesinde Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (UMSK) (International Accounting Standards Board - IASB) olarak adlandırılan uluslararası hükümet dışı meslek örgütü oluşturulmuştur.[261] UMSK'nın temel amacı uluslararası muhasebe standartlarının hazırlanması ve yayımlanmasıdır.[262] UMSK tarafından kabul edilen UFRS, 1990'ların başında giderek dünyanın en büyük piyasalarını kazanmaya başlamıştır. Ayrıca, 1995 yılında Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü UFRS'in tüm maddeleri üzerinde çalışmalarının bittiğinden sonra bu standartların uluslararası listelemede kullanılmasını önereceğini duyurmuştur.[263]

2000 yılında UMSK yeniden düzenlenmiş ve denetim standartlarının hazırlama sürecinde uyumlaştırma politikasından yakınsama politikasına geçmiştir. Bu noktadan itibaren UFRS'nın dünya "zafer yürüyüşü" başlamıştır. 50'den fazla en büyük ülkeleri ulusal standartlarının UFRS'e geçiş veya yakınsaması için özel planları kabul etmiştir. Avrupa Birliği menkul kıymetleri avrupa borsalarında işlem gören şirketlerin 2005 yılından itibaren konsolide finansal tabloların hazırlanması sırasında UFRS kullanılmasını zorunlu kılmıştır.[264] Avustralya 2005 yılında UFRS'e

---

261 **Mevlüt Karakaya,** *"KOBİ'lerin Küresel Ekonomik İklime Uyumunda Uluslararası Finansal Raporlama Standartları"*, **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, C. 3,S. 2, 2010, s. 8; **Mustafa Aysan,** *"Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Küresel Uyum"*, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, S. 34, 2007, s. 52.

262 **Ümit Gücenme Gençoğlu, Yıldız Özerhan, Selahattin Karabınar, Türkiye Finansal Raporlama Standartları**, Sakarya Üniversitesi Sürekli Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezi, 2013, s. 19; **V.F. Paliy, Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları**, Moskova, İNFRA-M Basımevi, 2007, s. 9; **N.D. Brovkina, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları**, 2012, s. 4, http://www.ippnou.ru/docs/dipifr/msfo_brovkina.pdf (E.T. 19.06.2018).

263 **A. Barabanov, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları – Özet**, 30.01.2004, http://www.cfin.ru/ias/overview-4.shtml (E.T. 19.06.2018); **O.S. Şturmina, Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları**, Ulyanovsk, Ulyanovsk Devlet Teknik Üniversitesi Basımevi, 2010, s. 20; Paliy, a.g.e., s. 7.

264 Gençoğlu vd., a.g.e., s. 1; Karakaya, a.g.m., s. 9; Aysan, a.g.m., s. 54.

tam geçeceğini açıklamıştır. Ayrıca, Amerika Birleşik Devletleri Finansal Muhasebe Standartları Kurulu ile Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi arasında Amerika ve uluslararası muhasebe sistemleri arasındaki farklılıkların ortadan kaldırılması ile ilgili anlaşma imzalanmıştır.[265]

Böylece, günümüzde Uluslararası Finansal Raporlama Standartları özü itibariyle, muhasebe uygulamalarının yöntemini belirleyen düzenlemeler olup muhasebe kuramının önemli kaynaklarından birini oluşturmaktadır.[266]

1.9.3. Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları

Uluslararası uygulamada Uluslararası Finansal Raporlama Standartları dışında aktif olarak Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları da kullanılmaktadır. Bu standartlar Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu (International Public Sector Accounting Standards Board - IPSASB) tarafından oluşturulmaktadır. IPSASB ulusal, bölgesel ve yerel kamu kurumlarının muhasebe ve finansal raporlama konularına odaklanmakta ve bu çerçevede kamunun finansal raporlama sisteminin iyileştirilmesi amacıyla standartları oluşturmaktadır. Bununla beraber, IPSASB tarafından oluşturulan Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları kamu iktisadi teşebbüsleri dışında kalan kuruluşlarda, yani belediyeler, bakanlıklar ve benzeri diğer organlarda kullanılmaktadır. Kamu iktisadi teşebbüslerde ise Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından oluşturulan muhasebe standartlarının uygulanması teşvik edilmektedir.[267]

Ayrıca, uygulanmakta olan Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları kullanıcılar için finansal bilgilerin algılamasının basitliğiyle farklılığını göstermekte, aynı zamanda hazırlanması ve uygulanması için daha az masraf istemektedir.[268]

---

265 **K.Y. Reşetov,** *"Rusya'nın Muhasebe Faaliyetinin Gelişiminin Temel Yönü Olarak UFRS'e Geçiş"*, **İktisat ve Hukuk Dergisi**, S. 2, 2008, s. 349.

266 **Gönül İpek Alkan, Onur Doğan,** *"Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın Finanasal Rasyolara Kısa ve Uzun Dönemli Etkileri: İMKB'de Bir Araştırma"*, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, S. 54, 2012, s. 88.

267 Oksay ve Acar, a.g.e., s. 81.

268 Stolyarov, a.g.m., s. 7.

1.9.4. Uluslararası Denetim Standartları[269]

1970'lerin sonlarında, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu tarafından (International Federation of Accountants - IFAC)[270] Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi (International Auditing Practices Commitee - IAPC) kurulmuştur. 1980 ve 1991 arasında IAPC Uluslararası Denetim Kılavuzları'nı (International Auditing Guides) yayınlayarak ilk Uluslararası Denetim Standartları'nı (International Standarts on Auditing - ISAs) 1991 yayımladı.[271]

Günümüzde en yaygın olarak kullanılan denetim standartlarından biri Uluslararası Denetim Standartları bağımsız denetimin düzenlenmesi için gerekli temel ilkeleri ile prosedürlerini içermekte ve denetim kuruluşları tarafından yürütülen mali tabloların denetimlerinde kullanılmaktadır. Başka bir deyişle, muhasebe denetimi alanında yaygın olarak kullanılan Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları yerini Uluslararası Denetim Standartlarına bırakmıştır.[272]

Bu denetim standartları giriş ile başlamakta ve bu bölümde standartların amacı, kapsadığı alanla, standartların ilgi alanına girmeyen hususlar ile standartlarda yer alan tanımlar açıklanmıştır. İkinci bölümünde denetimle ilgili genel prensipler ve sorumluluklar incelenmiştir. Üçüncü bölümünde ise risklerin değerlemesi ve değerlemesi yapılan bu risklere karşı nasıl mücadele yapılması gerektiği açıklanmıştır. Standartların sonraki bölümlerinde denetim kanıtları, denetim çalışmalarında yardım alınmasının esasları ve denetim sonuçlarının raporlanması gösterilmektedir.[273]

---

269 Bu konu ile ilgili ayrıntılı bilgi için bkz. Nojkina, a.g.e., s. 17-21.

270 Oksay ve Acar, a.g.e., s. 79; IFAC, http://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview/history (E.T. 19.06.2018); Skopintseva, a.g.e., s. 66; Şeremet ve Suyts, a.g.e., s. 89.

271 Yereli ve Özdoğan, a.g.e., s. 71; Kiracı, a.g.e., s. 32; Usul, a.g.e., s. 37.

272 Usul, a.g.e., s. 37.

273 Usul, a.g.e., s. 38.

1.9.5. Uluslararası İç Denetim Standartları

Genel olarak bu denetim standartları, yapılacak denetim çalışmalarına ve bu denetimi yapacak kişilere ilişkin belirlenmiş asgari kriterlerden oluşmaktadır.[274]

1941 yılında New York şehrinde Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün (The Institute of Internal Auditors - IIA) kurulmasıyla[275] modern iç denetimin oluşumu gerçekleştirilmiştir.[276] İç denetim alanında önemli olarak nitelendirilen diğer bir kurum, 1982 yılında kurulan, Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu'dur (European Confederation of Institutes of Internal Auditing - ECIIA). Bu kurumun kurulması ile mesleğin Avrupa Birliği'nde statüye kavuşmasını sağlamıştır.[277]

Uluslararası İç Denetim Standartları'nın yapısı, nitelik, performans ve uygulama standartlarından oluşmaktadır. Nitelik standartları, iç denetim faaliyetlerini yürüten kurumların ve kişilerin özelliklerine yönelik olup, iç denetim faaliyetinin amaç, yetki ve sorumluluklarının bir yönetmelikle tanımlanması, bağımsızlık ve tarafsızlık, mesleki yeterlilik, mesleki özen ve dikkat, sürekli mesleki gelişim, kalite güvence ve geliştirme programından oluşmaktadır. Performans standartları ise iç denetimin tabiatını açıklar ve bu hizmetlerin performansını değerlendirmekte kullanılan kalite kıstaslarını sağlar, diğer ifadeyle, iç denetim faaliyetinin yönetimi, işin niteliği, görev planlaması, görevin yapılması, sonuçların raporlanması, gelişmelerin izlenmesi, bakiye riskin yönetimce üstlenilmesini içerir. Nitelik ve performans standartları tüm iç denetim hizmetlerine uygulanır, uygulama standartları ise güvence ve danışmanlık faaliyetleri gibi belirli görev türlerine tatbik edilir. Söz konusu iç denetim standartları uygulama önerileri ile desteklenerek iç denetçilere çalışmalarında kılavuzluk sağlamaktadır.[278]

---

274 Aslan, a.g.m., s. 75.

275 IIA (About The IIA), https://na.theiia.org/about-us/Pages/About-The-Institute-of-Internal-Auditors.aspx (E.T. 19.06.2018).

276 **Mehri Tufan, Mustafa Görün,** *"Türkiye'deki Kamu İç Denetim Sisteminin Uluslararası İç Denetim Standartları Çerçevesinde İncelenmesi"*, **Sayıştay Dergisi**, S. 89, 2013, s. 117.

277 Aslan, a.g.m., s. 80.

278 Tufan ve Görün, a.g.m., s. 123; Aslan, a.g.m., s. 82; **Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Uluslararası İç Denetim Standartları - Mesleki Uygulama Çerçevesi**, İstanbul, TİDE Yayınları, No: 4, 2008, s. 16; **Reşat Karcıoğlu, Ramazan Yanık,** *"Uluslararası İç Denetim Standartları ve Türkiye'nin İlk 500 Büyük Sanayi Kuruluşunda Bir Uygulama"*, **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, C. 24, S. 4, 2010, s. 230-231.

1.9.6. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Birliği Denetim Standartları

Birçok gelişmiş ülkelerin devlet denetim organlarının (kamu denetimi) faaliyetleri devlet dışı denetim organlarının (bağımsız denetim) faaliyetleri gibi standartlaştırılmıştır. Genellikle devlet denetim organlarının standartları ile özel denetim organlarının standartları birbirine benzer ve sadece bazı alanların detaylandırılmasıyla farklılaşmaktadır.[279]

1984 yılında INTOSAI tarafından kurulan Denetim Standartları Komitesi, üye ülke Sayıştayları arasında denetim usul, metod ve teknikleri yönünden bir birliktelik sağlamak amacıyla denetimde uyulması gereken standartları saptamış ve 1987 yılında yayınlayarak üye ülkelere duyurmuştur. Ancak, 1989 yılında Berlin'de düzenlenen XIII. INTOSAI Kongresinde, bu denetim standartlarında mahkeme şeklinde kurulmuş Sayıştayların özelliklerinden kaynaklanan belirli ihtiyaçlarına cevap verecek biçimde değişikler yapılarak standartların yeniden oluşturulması onerilmiştir. Bu tavsiye çerçevesinde gerekli değişiklikler yapılmış ve INTOSAI Yönetim Kurulunun Ekim 1991 tarihinde Washington DC'de düzenlenen toplantıda onaylanmıştır.[280]

Günümüzde INTOSAI Denetim Standatlarının iskeletini Lima ve Tokyo'da kabul edilen bildirileri, INTOSAI tarafından çeşitli kongrelerde onaylanmış rapor ile bildirileri ve Birleşmiş Milletlerin Gelişmekte olan Ülkelerin Kamu Muhasebesi ve Denetimi konulu Uzman Grup Toplantısı raporu oluşturmaktadır.[281]

INTOSAI Denetim Standartları dört gruba ayrılmaktadır. Bunlar Temel Önermeler, Genel Standartlar, Çalışma Standartları ve Raporlama Standartlarıdır.[282]

Bunlardan temel önermeler şunlardır:

a) Sayıştaylar önemli olarak nitelendirilebilecek her konuda INTOSAI denetim standartlarına uymak zorundadırlar;

---

279 Stolyarov, a.g.m., s. 8.

280 **Sayıştay Başkanlığı, Dış İlişkiler Grubu,** *"INTOSAI Denetim Standartları"*, **Sayıştay Dergisi**, S. 14, 1993, s. 3; **H. Ömer KÖSE,** *"Yeni Çerçevesi ile Yüksek Denetimin Uluslararası Standartları"*, **Sayıştay Dergisi**, S. 71, 2008/a, s. 112.

281 **Gül Alptürk,** *"INTOSAI Denetim Standatları"*, **Sayıştay Dergisi**, S. 1, 1990, s. 33; Tosun, a.g.e., s. 449; Oksikbayev (2010/b), a.g.e., s. 157.

282 Sayıştay Başkanlığı, Dış İlişkiler Grubu (1993), a.g.e., s. 4; Oksikbayev (2010/b), a.g.e., s. 157; Sayıştay Başkanlığı (2012), a.g.e., s. 123.

b) Sayıştaylar devlet denetimi sırasında önlerine çıkan değişik durumlarda kendi kararlarını uygulamalıdırlar;

c) Artan kamu bilinciyle birlikte kamu kaynaklarını yöneten kişi ve kuruluşlardan beklenen hesap verme sorumluluğunun giderek belirginleşmesi, sorumluluk sürecinin varlığını ve etkin bir şekilde uygulanmasını gerekli kılmıştır;

ç) Devlet / Hükümet bünyesindeki yeterli bilgi, kontrol, değerlendirme ve raporlama sistemlerinin gelişmesi sorumluluk işlevini kolaylaştıracaktır. Mali raporların ve diğer bilgilerin şekil ve muhtevasının doğruluğundan ve yeterliliğinden idare sorumludur;

d) İlgili makamlar, devlet / hükümetin ihtiyaçlarına uygun mali raporlama ve söz konusu raporlarda yer alacak açıklamaya ilişkin kabul görmüş muhasebe standartlarını yürürlüğe koymalı ve denetlenen kurumlar da belirli ve ölçülebilir amaçlar ve performans hedefleri geliştirmelidir;

e) Genel kabul görmüş muhasebe standartlarının tutarlı ve devamlı bir şekilde uygulanması, mali durum ve faaliyet sonuçlarının doğru ve tam olarak gösterilmesi sonucunu doğurmalıdır;

f) Yeterli bir iç kontrol sisteminin varlığı hata ve düzensizliklere ilişkin riski asgariye indirir;

g) Yasal düzenlemeler, denetime tabi faaliyetlerin kapsamlı bir şekilde değerlendirilmesi için gerekli tüm ilgili verilere ulaşabilme konusunda denetlenen kuruluşların Sayıştayla işbirliği yapmasını kolaylaştırmalıdır;

ğ) Bütün denetim faaliyetleri Sayıştayın denetim görev ve yetki alanı içinde olmalıdır;

h) Sayıştaylar performans ölçülerinin geçerliliğini denetleyecek teknikler geliştirmelidir;

i) Sayıştaylar denetçilerle denetlenen kurumlar arasındaki menfaat çatışmasını önlemelidirler.[283]

---

[283] ISSAI-100, m. 6; Sayıştay Başkanlığı, Dış İlişkiler Grubu (1993), a.g.e., s. 4-5; Alptürk (1990), a.g.m., s. 34; Sayıştay Başkanlığı (2012), a.g.e., s. 123-124; **Okan Veli Şafaklı,** *"KKTC ve AB'de Sayıştay Müesseselerinin Etkinlik Üzerine Karşılaştırmalı Analizi"*, **Akademik Bakış Dergisi**, S. 20, 2010, s. 5-6.

Genel standartlar denetçilere ve Yüksek Denetim Kurumlara uygulanacak ortak standartlar ile yalnız Sayıştaylara uygulanacak standartları belirler. Yüksek Denetim Kurumları ve denetçiler için ortak standartlara göre, denetçi ve Yüksek Denetim Kurumu bağımsız ve istenilen yeterliliğe sahip olmakla beraber, INTOSAI denetim standartlarına uymakta gerekli ilgi ve özeni göstermelidir. Bu özen denetimi planlama, denetim kanıtını belirleme, toplama ve değerlendirme ile denetim bulgularını, sonuçlarını ve tavsiyelerini rapor etmedeki gerekli özeni içerir.[284]

Yabancı ülkelerin Sayıştay denetçilerinin mesleki faaliyetleri bir dizi özel hüküm, talimat, yönetmelik ve kanunlar ile düzenlenmektedir. Bunların arasında 1998 yılında INTOSAI tarafından onaylanan Mesleki Etik Standartları da var. Lima Deklarasyonu'na dayalı Mesleki Etik Standartlarının kabul edilmesiyle uluslararası denetim standartlarına yeni bir halka eklenmiştir.[285]

Mesleki Etik Standartları denetçilerin kendi işlerinde kullandığı ahlaki ve etik değerlerin ve ilkelerin detaylı listesidir. Etik Kuralları hem denetçinin kişiliğine bağlı - dürüstlük, güvenilirlik, etik çatışmaları önleme ve çözme yeteneği, hem de mesleki becerilerine bağlı - yetkinlik, objektiflik, tarafsızlık, siyasi tarafsızlık talepleri içeren birkaç bölümden oluşmaktadır.[286]

Böylece, denetimin standardizasyonu sadece devletin piyasa ekonomisini düzenlemesinin bir yolu değil, aynı zamanda iktidarın her zaman ihtiyaç duyan kamu güvenini güçlendirmenin bir yoludur. Denetim faaliyetinin uluslararası standartlara göre düzenlenmesi denetimin aleniyet ilkesinin gerçekleştirilmesini de olanaklı kılmaktadır.[287]

1.10. ÇAĞDAŞ KOŞULLARDA DENETİMİN RÖLÜ

Finansal sistemin farklı kurumları arasında mali kaynakların üleşim süreci her zaman belli hedeflere ulaşmayı ve sorunları çözmeyi amaçlar, bu nedenle kendiliğinden yapılanmaz ve devlet tarafından düzenlenmesini ve yönetimini

284 Şafaklı, a.g.m., s. 6.
285 Köse (2008/a), a.g.m., s. 112.
286 **ISSAI-30** (Etik Kurallar - Code of Ethics), http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/2-prerequisites-for-the-functioning-of-sais.htm (E.T. 19.06.2018); Şafaklı, a.g.m., s. 6; Sayıştay Başkanlığı (2012), a.g.e., s. 95-102.
287 Stolyarov, a.g.m., s. 9.

gerektirir. Bu bağlamda, devlet tarafından devamlı olarak kamunun sosyo-ekonomik gelişmesine gerekli olan para fonlarının oluşumu ile ilgili ilişkilerin iyileştirilmesini ve bu fonların rasyonel ve etkin yönetiminin denetimini geliştirilmesini gerektirmektedir. Bundan şu sonuca varılabilir, denetim altyapı ile üstyapı arasındaki geri bildirimi sağlayan yönetim sürecinin vazgeçilmez bir bileşenidir. Altyapı olarak toplum, üstyapı olarak ise devlet yönetimi ifade edilmektedir.[288]

Mali kaynakların üleşimi sürecinde denetim özel rol oynamaktadır, çünkü toplumun ihtiyaçlarını karşılayarak ekonomi, finans ve sosyal alanlarında yürütme organlarının eylemlerini değerlendirmektedir.[289] Kuşkusuz, bu eylemlerin sonuçlarını mali kaynaklarının etkin, rasyonel ve ekonomik kullanımını etkilemektedir. Böylece, hem denetimin hem de maliyenin esas görevi kamu yararıdır.

Bununla beraber, denetim mali kaynakların oluşumu, üleşimi ve kullanımı hakkında kamuoyuna bilgi vermesine, eksiksiz ve objektif görünüm oluşturulmasına yardımcı olmaktadır.[290] Örneğin, Lima Deklarasyonu'nda, *"Kamu kaynaklarının yönetimi bir ortaklığı temsil ettiğinden denetim müessesesi kamu mali yönetiminin doğasında vardır"* denilmektedir.[291] Bu tanımda denetim ile mali yönetim arasındaki bağlantı açıkça görülmektedir. Denetim finans faaliyetinin bir aracı olduğunu güvenle işaret edilebilir, yani devletin varlığı için gerekli koşullarından biri olarak kabul edilebilir.[292]

Ayrıca, denetim organlarının en önemli faaliyetlerinden biri, verilen yetkilerin kaliteli yerine getirilmesi için, denetim mekanizmalarını sürekli geliştirerek, denetlenen organlarının ihlallere ve yanlış karar almalarına karşı korunmasının zeminini hazırlamasıdır. Yani, denetim, vücudu çeşitli hastalıklardan korumak için organların ve hücrelerin bütününü birleştiren ve immünolojik görevleri yapabilen, sürekli olarak yeni yöntemlerin gelişmesini içeren, insanın bağışıklık sistemine benzetilebilir. Diğer ifadeyle, denetim devletin ayrılmaz bir parçasıdır. Bununla birlikte, karmaşık bir kategori olduğundan sistemli bir analiz temelinde ele alınmalıdır. Yani, bir taraftan diğer olaylarla işbirliği yapan bütünsel bir olgu olarak,

---

288 **Z.P. Zagoskina, Kazakistan Ekonomisinin Yönetiminde Devlet Denetiminin Aktifleşmesi**, Doktora tezi, Almatı, Abay Kazak Ulusal Pedagoji Üniversitesi, 2010, s. 12.

289 Oksikbayev (2010/a), a.g.e., s. 31.

290 Zagoskina, a.g.e., s. 13.

291 ISSAI-1, Bölüm 1; Sayıştay Başkanlığı (2012), a.g.e., s. 28.

292 Zagoskina, a.g.e., s. 13-14.

diğer taraftan ise, birbiriyle karşılıklı bağlanan ve belirli unsurlardan oluşan bir sistem olarak ele alınmalıdır.[293]

Böylece, kamu yönetim sistemlerinin istikrarlı ve sürdürülebilir bir yapıya ulaşması, değişen ihtiyaçlar doğrultusunda sürekli geliştirilmesi ve risklerden mümkün olduğu kadar arındırılması, fırsat ve tehditlerinin en iyi şekilde yönetilmesi için etkin bir denetim, yaşamsal öneme sahiptir. Ayrıca, yoksulluğun giderilmesi ve açlığın azaltılması, ekonomik büyümenin ve sürdürülebilir kalkınmanın sağlanması için kamu kaynaklarının verimli, tutumlu, etkin, saydam ve hesap verebilir bir tarzda kullanılması önemli olup, bunu güvence altına alacak temel mekanizma, kuşkusuz denetimdir.[294]

[293] Zagoskina, a.g.e., s. 15.

[294] **H. Ömer Köse,** *"Küresel Krizle Mücadelede Denetimin Önemi ve Yüksek Denetim Kurumlarının Rolü",* **Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, C. 12, S. 3, 2012, s. 105.

İKİNCİ BÖLÜM

2. YÜKSEK DENETİM

2.1. TARİHSEL GELİŞİM SÜRECİNDE YÜKSEK DENETİM

Tarihsel gelişim bakımından Yüksek Denetim Kurumlarının ortaya çıkması ile parlamenter demokrasinin gelişimi arasında bir paralellik olduğu görülür. Bununla beraber, parlamenter demokrasinin gelişimine bütçe kurumu ve bütçe hakkı önderlik etmiştir. Tarihsel süreç içinde, mutlak iktitarın yasama yetkilerini parlamentolara devretmek zorunda kalmasıyla birlikte bütçe hakkı halkın temsilcilerinden oluşan yasama organlarına geçmiştir. Zamanla mali işlemlerin artmasına bağlı ve denetim faaliyetinin daha karmaşık ve profesyonel bir iş haline gelmesiyle birlikte bu görevin tarafsız, uzman bir kurum tarafından yerine getirilmesi ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Böylece, yasama organı adına görev yapan uzman ve tarafsız kuruluşların oluşturulması zorunlu hale gelmiştir.[295]

Günümüzde tüm gelişmiş ülkelerin, tarihsel özellikleri ve gelişim süreçlerine bağlı, kendine has özellikleriyle denetim sistemleri vardır. Tarihi belgelere göre yüksek denetim faaliyeti uzun bir geçmişe sahiptir. Bu arada yüksek denetim sisteminin tarihi gelişim süreci ülkeden ülkeye onlarca, yüzlerce yıldır değişmektedir. İlk yüksek denetim kuruluşları 14. yüzyılın başında ortaya çıkmıştır. Örneğin, İngiltere'de 1314 yılında Hazine Murakabı (Auditor of the Exchequer) görevi kurulmuş,[296] 1319 yılında ise Fransa'da Hesap Dairesi oluşturulmuştur.[297]

---

295 **Özgür Önder, İrfan Türkoğlu,** *"Denetim Anlayışının Değişimi: Yeni Sayıştay Kanunu Üzerine Değerlendirmeler"*, **Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi**, C. 8, S. 17, 2012, s. 199; **H. Ömer Köse,** *"Kamu Harcamalarında Etkinlik Arayışı ve Performans Denetiminin Gelişimi"*, **Türk Kooperatifçilik Kurumu, Üçüncü Sektör Sosyal Ekonomi Dergisi**, S. 48-2, 2013, s. 34-35.

296 **National Audit Office of UK**, **State Audit in the European Union**, London, National Audit Office of UK Publishes, 2005, p. 265; **Tolga Demirbaş,** *"Sayıştaylar Tarafından Gerçekleştirilen Performans Denetimleri ve Türk Sayıştayı Uygulaması"*, **Sayıştay Yayınları, Araştırma / İnceleme / Çeviri Dizisi**, 2001, s. 5; **Atilla İnan, Bütün Yönleriyle Türk Sayıştayı**, Ankara, Yayınevi belirtilmemiş, 1992, s. 5.

297 **Gül Alptürk, Erol Akbulut,** *"Fransız Sayıştayı"*, **Sayıştay Dergisi**, S. 12, 1993, s. 3; Köse (2007), a.g.e., s. 121.

Bununla birlikte, yüksek denetim, başlangıçta hükümdarın emrinde olan hazine hesaplarının doğru tutulmasını sağlamak ve hükümdarı devletin mali durumu hakkında bilgilendirmek amacıyla yapıldığını belirtmek gerekir. Zamanla hazine, hükümdarın özel mal varlığı olmaktan çıkıp devlet hazinesi haline gelince Yüksek Denetim Kurumlarının yürüttüğü denetiminin muhatabı hükümet olmuştur. Günümüzde ise uygulanmakta olan yüksek denetim önce yasama organı adına sonra da halk için yapılmaktadır.[298]

Dünya genelinde Yüksek Denetim Kurumlarının doğuşu, bütçe hakkının tam olarak yasama organlarına geçmesi ve bugünkü anlamıyla parlamenter demokrasinin yerleşmeye başlaması ile 1750-1800'lü yıllarda gerçekleşmiştir.[299] Örneğin, 1761'de Avusturya-Macaristan'da Avusturya'daki çağdaş Sayıştayının öncüsü olarak Hesap Dairesi kurulmuştur.[300] Belçika ve Finlandiya Sayıştayları 1807 ve 1809'da kurulmuştur.[301] 1862'de ise İtalya'da Hesap Odası[302] ve Türkiye'de Fransa modeli örnek alınarak Divan-ı Muhasebat adıyla Sayıştay kurulmuştur.[303]

20. yüzyılın başında Yüksek Denetim Kurumlarının bağımsızlıklarının ilanı ile ilişkili ve sadece Avrupa'da değil, aynı zamanda diğer kıtalarda da yaygınlaşan yeni denetim modeli ortaya çıkmıştır.[304] Bu model 10 Kasım 1920 tarihinde Avusturya Anayasa'sı ile düzenlenmiştir. Anayasaya göre, Yüksek Denetim Kurumun statüsü şöyle düzenlenmiştir: *"Sayıştay, Federal Hükümetten ve Eyalet Hükümetinden bağımsızdır ve sadece kanun hükümlerine tabidir"*.[305] 1921'de Amerika Birleşik Devletleri'nde Bütçe ve Muhasebe Kanunu ile yürütme organından bağımsız kurum olarak Sayıştay (The Government Accountability Office - GAO) kurulmuştur.[306]

---

298 **Mehmet Efendi,** *"Çevre ve Sayıştay"* (Araştırma), **Sayıştay Başkanlığı, Sayıştay Bilgi Notları**, 2005/a, s. 88; Arın vd., a.g.e., s. 187.

299 Demirbaş (2001), a.g.m., s. 5; Önder ve Türkoğlu, a.g.m., s. 199.

300 **Edith Goldeband,** *"Financial Audit in Austria: An İntroduction To The Austrian Court Of Audit"*, **EUROSAI Magazine** (Avrupa Yüksek Denetim Kurumları Örgütü Dergisi), No. 3, 1996, p. 20; **Avusturya Sayıştayı**, http://www.rechnungshof.gv.at/en/aca/history/historical-milestones.html (E.T. 20.06.2018).

301 National Audit Office of UK, a.g.e., s. 31, 79.

302 National Audit Office of UK, a.g.e., s. 145.

303 İnan (1992), a.g.e., s. 16; Arın vd., a.g.e., s. 188.

304 **N.D. Pogosyan, Rusya Federasyonu'nun Hesap Odası**, 1998, s. 18.

305 **Adalet Bakanlığı,** *"Avusturya Federal Anayasası"*, **Avrupa Birliği Üyesi Bazı Ülkelerin Anayasaları**, Ankara, Adalet Bakanlığı Yayın İşleri Daire Başkanlığı, Mayıs 2011/a, s. 70, http://www.adalet.gov.tr/duyurular/2011/eylul/anayasalar/ulkeana/pdf/04-AVUSTURYA%201-98.pdf (E.T. 20.06.2018).

306 **Fehmi Başaran,** *"ABD Sayıştayı"*, **Sayıştay Dergisi**, S. 34, 1999, s. 3.

20. yüzyılın ikinci yarısında bazı objektif nedenlerle denetimin uygulama alanı özellikle aktifleşmiştir. Bunun bir sonucu olarak 1953 yılında kurulan ve günümüzde 194 üye ve 5 ortak üyeyi içeren[307] Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı'nın (INTOSAI) 1977 yılında Lima'da toplanan 9. Kongresi'nde devlet kaynakları üzerinde dış denetimin temel ilkelerini ve amaçlarını belirten Denetim Usulleri Rehberi kabul edilmiştir.[308]

Bu uluslararası belge sırf tavsiye niteliğinde ve Yüksek Denetim Kurumlarının faaliyeti için önemli metodolojik değer taşımaktadır. Deklarasyon'u imzalayan devletler, onun hükümlerini göz önüne alarak, denetim alanında yasal ve anayasal temel olarak kullanmaktadırlar.

2.2. YÜKSEK DENETİM KURUMLARININ ÖRGÜTLENMELERİ

Günümüzde ülkeden ülkeye farklılıklar gösteren Sayıştayların örgütlenmeleri büyük ölçüde ülkelerinin seçtiği hukuk anlayışları doğrultusunda biçimlenmiş ve genel olarak iki temel denetim modeline ayrılmıştır: Ofis Tipi Sayıştaylar (Monocratic Form) ve Kurul Tipi Sayıştaylar (Collegiate Form).[309]

2.2.1. Ofis Türü Yüksek Denetim Kurumları (Monocratic Form)

Ofis tipi Yüksek Denetim Kurumları Genel Denetçi (Auditor General) veya Komptrolör ve Genel Denetçi (State Comtroller and Auditor General) gibi unvanlara sahip kılınan bir yüksek yönetici tarafından yönetilen ve başkan yardımcıları ile denetçilerden oluşan yüksek denetim birimleridir. Monokratik modelini benimseyen bu Yüksek Denetim Kurumlarının yöneticileri, tüm örgütün başı, yöneticisi,

307 **İNTOSAİ**, http://www.intosai.org/about-us.html, (E.T. 21.06.2018).

308 **Sayıştay Başkanlığı**,*"Lima Deklarasyonu Denetim Usulleri Rehberi"* (The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts) (Çeviren: Gonca İstanbulluoğlu), **Sayıştay Yayınları,** 2005; Sayıştay Başkanlığı (2012), a.g.e., s. 23-37.

309 **Doğan Bayar,** *"Sayıştayın Anatomisi",* **Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı**, **Maliye Dergisi**, S. 148, 2005, s. 64-65; Arın vd., a.g.e., s. 197; Akyel ve Baş, a.g.m., s. 376; Guijarro, a.g.m., s. 72; **Servet Köksal,** *"Sayıştay'ın Görev Alanı",* **Cumhuriyetin 50. Yılında Sayıştay**, **Sayıştay Yayınları**, Ankara, Başbakanlık Basımevi, 1973, s. 198.

temsilcisi ve sorumlusudur.[310] Ayrıca, bu tür Yüksek Denetim Kurumları Common Law hukuk sistemini benimseyen ülkelerde bulunmakta, yani İngiltere başta olmak üzere Amerika Birleşik Devletleri, Kanada ve Avustralya gibi ülkelerde uygulanmaktadır.[311]

Ofis modelini benimseyen Yüksek Denetim Kurumlarının özelliklerini şöyle sıralayabiliriz: Monokratik kurumsal yapıya sahip olması; Yargısal yetkilerinin bulunmaması; Yasama organlarıyla yakın ilişki içinde yürütülmesi; Denetimden sonuç alınmasının daha çok yasama ve kamuoyu baskısı aracılığıyla gerçekleşmesidir.[312] Bu tür sistemde yasamanın incelenmesini istediği konulara öncelik tanımakta, ayrıca Sayıştayın denetimi ağırlıklı olarak büyük projelerin performans denetimi ile, iç denetim ve iç kontrol mekanizmalarının işleyişi konularına yöneliktir. Kamu yönetiminin denetimi ise büyük ölçüde iç denetim organları tarafından yürütülmektedir.[313]

2.2.2. Kurul Türü Yüksek Denetim Kurumları (Collegiate Form)

Kurul tipi Yüksek Denetim Kurumları hukuk sistemi bakımından Kıta Avrupası, diğer ifade ile Romano-Germanik, geleneğine sahip olan ülkelerde uygulanmaktadır.[314]

Bu tür Sayıştayların yönetim ve karar organları kurullar halinde oluşturulmuştur. Bu kurumların başkanı, kurumun genel işleyişinden ve yönetiminden sorumlu olarak kurumu dışarıya karşı temsil eder ve yargı daireleri dışında diğer kurulların başkanlığını yapar. Bununla beraber, belli konularda kararlar kurullar aracılığıyla alındığından bu konularda başkanın tek başına karar alma yetkisi bulunmamaktadır. Ayrıca, bu tip birimlerde, başkan diğer üyeler bakımından eşitler

---

310 Bayar (2005), a.g.m., s. 64; Demirbaş (2001), a.g.m., s. 16.

311 **H. Ömer Köse,** *"Parlamenter Sistemde Sayıştay'ın Yeri ve İşlevleri"*, **Sayıştay Dergisi**, S. 39, 2000, s. 42.

312 **Yiğit Karahanoğulları,** *"Birleşik Krallık'ta Merkezi Yönetim Bütçe Süreci"*, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, C. 69, No. 1, 2014, s. 105.

313 Köse (2007), a.g.e., s. 316; **İclal Dağlıoğlu Şanlı, Şefika Eda Çiçek,** *"Federal Almanya Cumhuriyeti'nde Yüksek Denetim"*, **Sayıştay Dergisi**, S. 96, 2015, s. 7.

314 **Mehmet Alpertunga Avcı, Sayıştay'ın Kamu Harcamalarına İlişkin Performans Denetiminin Temelleri**, Doktora tezi, Erzurum, T.C. Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı, 2012, s. 160.

arasında birinci konumundadır, başkanlık görevi ise sureli olup, süresi sona eren başkan görevden ayrılır veya üyeliğe döner.[315]

Kurul tipi Yüksek Denetim Kurumları ikiye ayrılmaktadır: Yargı Yetkisine Sahip Yüksek Denetim Kurumları (Latin Modeli) ve Yargı Yetkisi Bulunmayan Yüksek Denetim Kurumları (Germen Modeli).[316]

2.2.2.1. Yargı Yetkisine Sahip Yüksek Denetim Kurumları (Latin Modeli)

Latin modelini benimseyen ve Hesap Mahkemesi (Court of Accouts) olarak da adlandırılan[317] bu tip Sayıştaylar, denetim sonuçlarının bir bölümünü kendi içinde yargılama yoluyla hükme bağlarlar. Yargı yoluyla hükme bağlanmayacak denetim bulgularını ise, uygunluk bildirimleri ya da raporlarla parlamentoya sunarlar.[318] Bu bakımdan Yüksek Denetim Kurumları, yargı sisteminin bir parçası olup, kamu kurumları tarafından kullanılan kamu fonlarının denetlenmesi ve yargılanması fonksiyonuna sahiptirler.[319] Ayrıca, yargı yetkisi ile donatılan bu Yüksek Denetim Kurumları, gerek iş programlarının oluşturulması ve icra edilmesi, gerekse de kaynaklarının ve varlıklarının yönelmesinde güçlü bir bağımsızlığa sahip olduklarının belirtilmesi gerekir.[320] Fransa, Belçika, İtalya, İspanya ve Türkiye Sayıştayları bu tip Yüksek Denetim Kurumlarının örneklerindendir.[321]

2.2.2.2. Yargı Yetkisi Bulunmayan Yüksek Denetim Kurumları (Germen Modeli)

Germen modelini benimseyen Yüksek Denetim Kurumları (Örneğin, Hollanda, Almanya ve Japonya Sayıştayları) denetim faaliyetlerini doğrudan dış raporlamaya

---

315 Bayar (2005), a.g.m., s. 65; **İ.O. Yevsikova,** *"Yüksek Denetim Kurumları Başkanlarının Satatüleri (Dış Ülkelerin Deneyimi Temelinde)"*, **Business in law Dergisi**, S. 1, 2011, s. 128.

316 Altıntaş ve Türkyener, a.g.e., s. 225; Köse (2007), a.g.e., s. 43; Demirbaş (2001), a.g.m., s. 17; Avcı, a.g.e., s. 160; Bayar (2005), a.g.m., s. 65.

317 Demirbaş (2001), a.g.m., s. 17.

318 Köse (2007), a.g.e., s. 43; Dağlıoğlu Şanlı ve Çiçek, a.g.m., s. 7.

319 Avcı, a.g.e., s. 160; Dağlıoğlu Şanlı ve Çiçek, a.g.m., s. 7.

320 **Yusuf Sünbül,** *"Yargı Tipi Sayıştaylar Forumu 1. Toplantısı"*, **Sayıştay Dergisi**, S. 95, 2014, s. 117.

321 Altıntaş ve Türkyener, a.g.e., s. 225; Avcı, a.g.e., s. 160; Köse (2007), a.g.e., s. 43.

yönelik olarak yürütürler ve sonuçlarını parlamento ve/veya hükümete bildirirler,[322] ayrıca, bu kurumların yargısal fonksiyonları olmadığı için, mali yönetimde yapılan usulsüzlüklere mahkemeler tarafından bakılmaktadır. Bu tip Sayıştaylar yapısal olarak ofis tipi Sayıştaylarına benzemekte, ancak bir denetim kurulunun var oluşu ve parlamentonun teşkilat yapısı altında yer almaması bakımından ofis tipinden ayrılmaktadır.[323]

2.3. YÜKSEK DENETİM KURUMLARININ TEMEL GÖREVLERİ

Dünya genelinde Yüksek Denetim Kurumlarının ortak ve temel görevleri: Denetim; Raporlama; Yargı görevleri sayılabilir. Bu görevlerin yanında ombudsmanlık ve diğer benzer görevler ülkeden ülkeye değişmektedir.[324]

2.3.1. Yüksek Denetim Görevi

Dünya genelinde Sayıştayların temel görevlerinden biri yüksek denetimdir. Yüksek denetim; kamu gelirlerinin elde edilmesi, kamu harcamalarının yapılması ve kamu mallarının korunmasıyla görevli olanların hesap ve işlemleri üzerinde, yasama ve yürütme erkinden bağımsız bir kurum tarafından; denetlenen organların hesap ve işlemlerinin düzenliliği, yasallığı ve mali yönetiminin performansının önceden belirlenmiş standartlara uygunluğunun belirlenmesi ile mevcut veya muhtemel aksaklıkların giderilmesi ve sorumluların sorumluluklarının tespiti için yasama organı veya yargıya rapor hazırlama süreci olarak tanımlanmaktadır.[325] Daha kısa bir anlatımla, kaynağını anayasadan alan, meslek mensuplarının anayasal ve yasal güvencelere sahip bulunduğu ve ülkelerin çoğunda yargısal yetkilerle de donatılmış bağımsız kurumlarca yasama adına yürütülen denetime yüksek denetim denilmektedir.[326]

---

322 Köse (2007), a.g.e., s. 43.
323 Avcı, a.g.e., s. 160.
324 Köse (2007), a.g.e., s. 44.
325 Sayın, a.g.m., s. 23.
326 Köse (2007), a.g.e., s. 17.

Bununla birlikte, İNTOSAİ Denetim Standartlarına göre, dünyada hemen hemen her Sayıştay mali ve uygunluk denetimlerini içeren düzenlilik ve performans denetimlerini kullanarak yüksek denetimi yürütmektedir.[327]

2.3.2. Raporlama Görevi

Sayıştayların önemli bir görevlerinden birisi de raporlama görevidir. Bu görev bilgi verme işlevi olarak da adlandırılabilir.[328] Yüksek Denetim Kurumlarının denetim sonuçları hazırladığı raporlarla somutlaştırılır.[329] Bu raporlar yöneticiler tarafından alınacak tedbirlere temel oluşturur. Bu nedenle Sayıştaylar, kamu fonlarının kullanımının korunmasında vazgeçilmez düzenleyici organ olarak yer almaktadırlar.[330]

Bununla birlikte, uluslararası düzeyde Yüksek Denetim Kurumlarının raporlama faaliyeti Lima Deklarasyonu'nda saptanmış ve Deklarasyonu'n giriş bölümünde, Birleşmiş Milletler kurallarına göre istikrarın sağlanması ve devletin daha da geliştirilmesi amacıyla denetim organları tarafından denetim sonuçlarının yayımlanması gerektiği hakkında söz edilmektedir. Ayrıca Deklarasyon'un 16. Bölümünde Sayıştayların raporlama görevleri ile ilgili şu hususlar belirlenmektedir.[331]

"1. Yüksek Denetim Kurumu, bulgularını Parlamentoya ve diğer sorumlu kamu kurumlarına bağımsız ve yıllık olarak raporlamaya Anayasa ile yetkilendirilir ve zorunlu kılınır. Bu raporlar yayımlanır. Bu husus, Yüksek Denetim Kurumu bulgularının daha geniş alanlara yayılması, tartışılması ve bulguların uygulamaya konulması olanaklarını arttırır.

2. Ayrıca Yüksek Denetim Kurumu, yıl içinde özel önem ve anlama sahip bulguları raporlama yetkisine sahiptir.

---

327 ISSAI-1; Sayıştay Başkanlığı (2012), a.g.e., s. 23-37.
328 Köse (2007), a.g.e., s. 45.
329 Avcı, a.g.e., s. 85.
330 **Domingo L. Cruz,** *"INTOSAI'nin 30. Yılı"* (Çeviren: Semiramis Serin), Ankara, Sayıştay Başkanlığı 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Yayın No: 23/5, 1987, s. 8.
331 Sayıştay Başkanlığı (2012), a.g.e., s. 34.

3. Genelde yıllık rapor Yüksek Denetim Kurumunun bütün faaliyetlerini kapsar; sadece güvence altına almaya değer veya kanunlarla korunan menfaatler söz konusu olduğu hallerde, Yüksek Denetim Kurumu menfaatler ile menfaatlerin açıklanmasının getireceği faydayı dikkatlice kıyaslamalıdır."

Ayrıca, raporlama görevine ilişkin İNTOSAİ tarafından kabul edilen Devlet Denetiminde Raporlama Standartları'na göre: *"Her denetimin sonunda denetçi, bulguları uygun bir formda ortaya koyan yazılı bir görüş belirtir veya rapor düzenler. Bu raporun içeriğinin kolay anlaşılır olması, belirsizliklere yer vermemesi, yalnız yeterli ve ilgili denetim kanıtına dayanan bilgileri içermesi ve bağımsız, objektif, güvenilir ve yapıcı olması gerekir. Denetçilerce ortaya çıkarılan yolsuzluk veya önemli usulsüzlüklerle ilgili yapılması gerekenler hakkında nihai kararı vermek, denetçinin bağlı olduğu yüksek denetim kurumuna aittir".*[332]

Günümüzde Sayıştayların raporlama görevi ülkeden ülkeye değişmekte ve bazı ülkelerde Yüksek Denetim Kurumları raporlarını Parlamentoya, bazıları ise Hükümete veya bir bakanına sunmaktadırlar. Bununla beraber raporlar Parlamentoya düzenli aralıklarla sunulduğu gibi (3 aylık, yıllık vb.) Parlamentonun talebine bağlı olarak veya resen bir süre kısıtlaması olmadan da düzenlenebilir.[333]

2.3.3. Yargılama Görevi

Dünya genelinde Yüksek Denetim Kurumlarının bir bölümü yargısal güçle de donatılmıştır. Örneğin; Fransa, Belçika, İtalya, İspanya, Yunanistan, Lüksemburg, Portekiz ve Türkiye ülkelerinin Sayıştayları yargısal yetkiye sahiptir.[334]

Genellikle bu tür Sayıştaylar kendi ülkelerindeki diğer yüksek yargı organları ile aynı statüye sahiptir. Ancak, yargı görevlerinin niteliği ve kapsamı bakımından diğer yargı organlarından kimi yönleriyle ayrılmaktadır. Örneğin, klasik yargı organlarına göre yargılama alanı daha dar kapsamlı ve sorumlu tutulan kişiler son

---

332 **ISSAI-400** (Reporting standards in Government Auditing - Devlet Denetiminde Raporlama Standartları) m. 6; Sayıştay Başkanlığı (2012), a.g.e., s. 163-164; **Sayıştay Başkanlığı, Dış İlişkiler Grubu,** *"INTOSAI Denetim Standartları"*, **Sayıştay Dergisi**, S. 15, 1994, s. 30; ISSAI-400, http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/3-fundamental-auditing-priciples.htm (E.T. 21.06.2018).

333 Köse (2007), a.g.e., s. 45-46; Avcı, a.g.e., s. 85; Demirbaş (2001), a.g.m., s. 21-23.

334 Köse (2007), a.g.e., s. 111.

derece sınırlıdır. Bununla beraber, örgütsel yapıları bakımından da farklılıklar gösterir. Bu tür Sayıştayların çoğu, alt veya taşra mahkemeleri olmamasına rağmen, nihai hüküm merciidirler. Ancak, yargı organları için son karar mercii olan bir yüksek mahkemenin olduğu sistemlerde, Yüksek Denetim Kurumu kararları için de son temyiz kurumu bu mahkeme olmaktadır. Bölgesel Sayıştayların var olduğu ülkelerde ise, bunların kararlarına karşı temyiz talebi genellikle ulusal Sayıştayca incelenir.[335]

Ayrıca, önceki bölümde belirlendiği gibi bu tür Yüksek Denetim Kurumlarının denetim bulguları ya yargılama yoluyla sonuçlandırılmakta ya da uygunluk bildirimi yoluyla denetim sonuçları yasama organına bildirilmektedir.[336]

2.3.4. Diğer Görevler

Sayıştayların diğer önemli görevlerinden birisi de danışma görevi. Bu görev, başka bir kurumun talebi üzerine gerçekleşen bir bilgi verme işlemidir.[337]

Lima Deklarasyonu'na göre, *"Yüksek Denetim Kurumları, gerektiğinde Parlamentoya ve idareye taslak kanun ve diğer mali düzenlemelere ilişkin görüşlerini ve uzman görüşü niteliğinde mesleki bilgisini sunabilir. İdari yetkililer, bu uzman görüşünü kabul etme veya reddetme sorumluluğunu tek başlarına üstlenir. Dahası bu ek görev, Yüksek Denetim Kurumunun gelecekteki denetim bulguları ile ilgili bir beklenti oluşturmamalı ve denetimlerinin etkinliğini engellememelidir. Uygun ve mümkün olduğunca yeknesak muhasebe prosedürlerine yönelik yasal düzenlemeler, ancak yüksek denetim kurumuyla mutabakat sağlandıktan sonra kabul edilir".*[338]

Ayrıca, INTOSAI tarafından kabul edilen ISSAI-30 Sayıştayların danışma görevi ile ilgili şu hususları öngörmektedir: *"Denetçilere, denetlenen kuruluşa denetim dışında danışmanlık yapma veya diğer hizmetleri sunma izni verilmesi halinde bu hizmetlerin, bir çıkar çatışmasına yol açmamasına özen gösterilmelidir. Özellikle denetçiler, bu tür danışmanlık hizmetinin veya diğer hizmetlerin katiyetle*

335 Köse (2007), a.g.e., s. 46.
336 Kenger (2002), a.g.m., s. 28.
337 Avcı, a.g.e., s. 86; Köse (2007), a.g.e., s. 46.
338 ISSAI-1, Bölüm 12; Sayıştay Başkanlığı (2012), a.g.e., s. 32.

denetlenen kuruluşun idaresinde kalması gereken idari sorumluluk veya yetkileri içermemesini temin etmelidir".[339]

Bununla birlikte, bazı Yüksek Denetim Kurumları tarafından ombudsman görevi de yerine getirilmektedir. Örneğin, İsrail Sayıştayının faaliyetleri arasında ombudsmanlık işlevi de bulunmaktadır.[340]

2.4. YÜKSEK DENETİMİN KAPSAMI VE TEMEL NİTELİKLERİ

Yaşadığımız günlerde Sayıştayların yürüttüğü denetim faaliyeti karar alıcılar açısından büyük önem taşımaktadır. Zira demokratik ülkelerde vatandaşlar, milletvekilleri ve uluslararası yatırımcılar kamu kaynaklarının nasıl kullanıldığı hakkında bilgi sahibi olmak isterler. Bu nedenle vatandaşlar kamusal tercihlerini belirler, milletvekilleri temsil yetkisi ile yürütme organlarının faaliyetlerini denetler, uluslararası yatırımcılar ise yatırım kararlarını şekillendirirler. Bu bakımdan Sayıştayların denetim sonuçları çok önemli ve yukarıda belirlenen tespit ve kararlar için ana referans kaynağı olarak kullanılmaktadır. Bu nedenle etkili bir yüksek denetimden bahsedilmesi için uygulanan yüksek denetimin kapsamı oldukça geniş olmalıdır.[341] Ayrıca yüksek denetime tabi olan her alan, aynı zamanda yasama organın egemenliğinin sağlandığı alanı ifade etmektedir. Diğer ifadeyle, yüksek denetimin uzanamadığı alanlar, yasamanın, dolayısıyla halkın egemen olamadığı alanlar durumundadır.[342]

Bununla birlikte, yüksek denetim devlet maliyesi, mülkiyet, doğal kaynaklar, entelektüel sermaye gibi ulusal kaynaklarının etkin yönetimini yükseltmeye yönelik mesleki faaliyetin bir türü olarak da kabul edilebilir. Yüksek denetim, devlet organlarının yalnızca mali tablolarını denetlemekle sınırlı değildir; onun misyonu ve

339 ISSAI-30, m. 22; Sayıştay Başkanlığı (2012), a.g.m., s. 100.
340 Köse (2007), a.g.e., s. 46-47.
341 **Metin Bayrak, Mehmet Alpertunga Avcı,** *"Yüksek Denetim Kuruluşlarının Denetim Kapsamı"*, **Sayıştay Dergisi**, S. 86, 2012, s. 101.
342 **Safiye Kaya,** *"Uluslararası Belgelerde ve Ülke Uygulamalarında Sayıştayların Denetim Alanları"*, **Sayıştay Dergisi**, S. 39, 2000, s. 19; Avcı, a.g.e., s. 67.

temel amacı devlet ve kamu adına iktidar organlarının kamu kaynaklarının yönetimi üzerinde faaliyetlerinin bağımsız, objektif ve aleni olarak denetimi sağlamaktır.[343]

Yüksek denetim aracılığıyla kamu ve ülkenin siyasi liderleri kamu kaynaklarının yönetiminin ekonomik açıdan doğru ve akıllı, diğer ifadeyle etkin, tutumlu ve verimli kullanıp kullanılmadığı hakkında objektif bilgi almaktadır.[344] Etkili uygulanan yüksek denetim, mali suistimaller ve ihlaller karşısında sadece bir savunma bariyeri değil, aynı zamanda gelecek nesiller için de önemli bir güvenlik mekanizmasıdır, çünkü onun en önemli görevlerinden biri kamu servetini korumak ve daha da arttırmaktır.[345]

2.4.1. Yüksek Denetim Kurumlarının Denetim Kapsamı

Sayıştayların anayasası olarak kabul edilen Lima Deklarasyonu, yüksek denetimin kapsamının geniş tutulması ile ilgili açık hükümleri içermektedir. Özellikle, Deklarasyon'un 18. bölümün 3. maddesinde, yüksek denetimle ilgili şu ifadelere vurgulanmıştır:[346] *"Ulusal bütçede yer alıp almadığına ve nasıl yer aldığına bakılmaksızın bütün kamu mali faaliyetleri, Yüksek Denetim Kurumunun denetimine tabidir. Mali yönetime ait bölümlerin ulusal bütçeden çıkarılması, bunların Yüksek Denetim Kurumu denetiminden muaf tutulması sonucunu doğurmaz"*. Bununla beraber, Deklarasyon'un 23, 24 ve 25. bölümlerinde yüksek denetimin kapsamı kamu mali yönetimi ile sınırlı tutulmamış ve özel hukuk kapsamında yapılan yatırımlarda önemli ölçüde devlet katkısı varsa (özellikle devlet payı yarıdan fazlaysa) bu alanların; kamu kaynaklarından sağlanan sübvansiyonların[347] kullanımının; üstelik belli şartlar altında üye ülkeler tarafından

---

343 **V.V. Mizintseva,** *"Devlet Denetimi Kurumu: Tarihi Gelişim ve Çağdaş Durum"*, **Rusya ve Dış Ülkelerde Servis Bilimsel Dergisi**, S. 3, 2011, s. 148-149.

344 **S.V. Stepaşin, Anayasal Denetim**, Moskova, Nauka Basımevi, 2006, s. 61.

345 **S.M. Shachray,** *"Hukuk ile İktisat Eğitimlerin Entegrasyonu Olarak Devlet Denetimi (The state audit as a result of economic and judicial education integration)"*, **Rusya Federasyonu Hükümetine Bağlı Mali Üniversitesi Dergisi**, Sayı: 4 (58), 2010, s. 21.

346 ISSAI-1, Bölüm 18, m. 3; Sayıştay Başkanlığı (2012), a.g.e., s. 34-35.

347 Türk Dil Kurumuna göre sübvansiyon: *"Destekleme; Devlet tarafından üretici veya tüketicilere dolaylı veya dolaysız olarak yapılan karşılıksız mali yardım; Desteklenen belirli mal veya hizmetlerle ilgili plan veya program"* olarak tanımlanmaktadır, http://www.tdk.gov.tr (E.T. 21.06.2018).

finanse edilen uluslararası ve uluslar üstü kurumların yüksek denetimin kapsamı içinde olması gerektiği belirtilmiştir.[348]

Ayrıca, Avrupa Birliğiyle Entegrasyon Bağlamında Yüksek Denetim Kurumlarının İşleyişiyle İlgili Tavsiyeler'inde *"Yüksek denetim kurumları ulusal bütçede yer alıp almadığına ve kimler tarafından toplandığına ve yönetildiğine bakılmaksızın, tüm kamu fonlarını, kaynaklarını ve faaliyetlerini denetlemek üzere Anayasada ve kanunlarda açıkça ifade edilen yetkilere ve araçlara sahip olmalıdırlar"* ifadesiyle vurgulanmıştır.[349]

Bu bağlamda dünya Sayıştaylarının büyük çoğunluğunda denetim alanı merkezi yönetim kurumlarını, diğer ifadeyle bakanlıkları ve bunlara bağlı diğer kurumları kapsamaktadır. Bazı ülkelerin Sayıştayları bölgesel veya yerel nitelikteki yönetimlerin (eyaletlerin) denetimini de üstlenmiştir. Bunun bariz örneklerinden biri Avusturya Sayıştayı (Rechnunghshof). Bu ülkenin Yüksek Denetim Kurumu eyalet yönetimlerinin hesaplarını denetlediğinde eyalet yönetiminin bir parçası olarak Eyalet Parlamentosu adına hareket eder. Buna karşın, ülkelerin bir kısmında yerel yönetimlerin özel denetim sistemleri mevcut olup merkezi yönetim kurumlarının belediyeler üzerindeki yetkileri çok sınırlıdır. Bunun açık bir örneği de Hollanda ülkesinde uygulanan denetim sistemidir.[350]Ayrıca bazı ülkelerde kamu teşebbüslerinin tamamı veya bir kısmı Sayıştayların denetimine tabi tutulmuştur. Diğer Avusturya ve Almanya gibi ülkelerde ise Yüksek Denetim Kurumları devlet tarafından özel sektör kuruluşlarına aktarılan mali kaynakların üzerinde denetim yetkisine sahiptirler.[351]

Bununla birlikte, Almanya, Amerika Birleşik Devletleri ve Fransa Sayıştaylarının[352] özelliklerine bakıldığında, bu Yüksek Denetim Kurumlarının bütün kamu idarelerini denetim kapsamına aldıkları ve hesap verebilir, saydam bir mali yapının oluşması için çok farklı alanlarda denetimlerini gerçekleştirdikleri

---

348 Bayrak ve Avcı, a.g.m., s. 102; Avcı, a.g.e., s. 67-68; Sayıştay Başkanlığı (2012), a.g.e., s. 36-37.

349 **Sayıştay Başkanlığı,** *"Avrupa Birliğiyle Entegrasyon Bağlamında Yüksek Denetim Kurumlarının İşleyişiyle İlgili Tavsiyeler"* (Çeviren: Baran Özeren, Cem Suat Aral), **Sayıştay Yayınları, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi**, 2000, s. 8; Bayrak ve Avcı, a.g.m., s. 103; Avcı, a.g.e., s. 68; Safiye Kaya (2000), a.g.m., s. 24.

350 Ayrıntılı bilgi için bkz. **Özgür Önder,** *"Hollanda Yerel Yönetimleri"*, **Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi**, C. 14, S. 2, 2005, s. 49-51.

351 Köse (2007), a.g.e., s. 110-111.

352 Ayrıntılı bilgi için bkz. Alptürk ve Akbulut, a.g.m., s. 3-7; Avcı, a.g.e., s. 108-119, 161-180; **Bülent Kent,** *"Türk ve Alman Sayıştayları"*, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 11, S. 1-2, 2007, s. 981-1003; Köse (2007), a.g.e., s. 120-134, 163-178.

görülmektedir. Örneğin, ABD Sayıştayı (GAO) düzenlilik denetiminden politika analizine kadar çok kapsamlı denetimler gerçekleştirmektedir.[353]

2.4.2. Yüksek Denetimin Temel Nitelikleri

Sayıştaylarca düzenlenen yüksek denetim faaliyeti denetlenen kurum dışındaki denetçiler tarafından yürütüldüğünden dış denetime benzemektedir. Ancak, bu denetimin dış denetimden çok farklı özellikleri bulunmakta ve bunlar aynı zamanda yüksek denetimin temel nitelikleri olarak kabul edilmektedir:[354]

- Yüksek denetim öncelikle yasama organı adına yürütülen bir faaliyettir. Böyle olmakla beraber, Sayıştaylar denetimin planlanmasında, programlanmasında ve yürütülmesinde, uygun metot ve tekniklerin seçiminde yasama organından bağımsızdır;

- Yüksek denetim kendine özgü kamusal bir faaliyet olup yasama, yürütme ve yargı organlarının hiçbirine girmediği gibi dördüncü bir kuvvet de değildir. Diğer bir ifadeyle yüksek denetim yasama, yürütme ve yargı içine alınamayan "sui generis" bir devlet faaliyetidir;

- Yüksek denetim dışsal karakter taşımaktadır;

- Görev ve yetkilerini çoğunlukla Anayasalardan almaktadır;

- Yüksek denetimin dayanağı hesap verme sorumluluğu ilişkisinin tarafları temelde yürütme ile yasama organlarıdır;

- Uygulanma alanı oldukça geniş ve hemen hemen tüm kamu fonlarını kapsamaktadır;

- Meslek mensuplarının Anayasal veya yasal teminatları bulunmaktadır;

- Mali bağımsızlığı vardır;

- Yüksek denetim INTOSAI tarafından yayınlanan Uluslararası Denetim Standartlarına bağlı olan bir faaliyettir;

---

353 **Şahin Binici, Sinan Çalıkoğlu,** *"Savunma, İstihbarat ve Güvenlik Kurumlarında Taşınır Mal Yönetimi ve Sayıştay Denetimi",* **Sayıştay Dergisi**, S. 82, 2011, s. 85.

354 Demirbaş (2001), a.g.m., s. 41-42; **H. Ömer Köse,** *"Yüksek Denetimde Çağdaş Gelişmeler ve Sayıştayın Konumu",* **Sayıştay Dergisi**, S. 65, 2007, s. 113; Özer (1997), a.g.m., s. 47-48; Kenger (2002), a.g.m., s. 26.

- Yargı yetkisine sahip Yüksek Denetim Kurumların yargısal kararları kesindir.

2.5. YÜKSEK DENETİM KURUMLARININ İŞLEVLERİ

Kamu yönetiminde hesap verme sorumluluğu, saydamlık ve iyi yönetim demokrasinin temelleri olarak kabul edilmektedir.[355] Bu bağlamda, Sayıştaylar tarafından yürütülen yüksek denetimin işlevleri de büyük ölçüde denetimin demokratik niteliğiyle ilişkili olduğunu işaret edilmesi gerekir. Denetimin bu niteliği ise, onun demokratik yönetimin vazgeçilmez bir unsuru olmasından kaynaklanmaktadır.[356] Bununla birlikte, günümüzde Yüksek Denetim Kurumlarının işlevleri ülkeden ülkeye değişmekte ve yukarıda değindiğimiz gibi dünyada bazı Yüksek Denetim Kurumlarının çok geniş yetkileri bulunmaktadır. Buna rağmen, dünya Sayıştaylarının ortak ve temel işlevlerini: Yürütmeyi Denetleme; Kamuda Hesap Verme Sorumluluğunu Tesis Etme; Kamuoyunu Bilgilendirme;[357] Yolsuzlukla Mücadele; Mali Saydamlığı Tesis Etme ve Koruma; İç Denetim Sistemini Geliştirme; Kamu Yönetiminde Reformları Destekleme gibi ana başlıklarla ele almak mümkündür.[358]

2.5.1. Sayıştayların Yürütmeyi Denetleme İşlevi

Yukarıda değinildiği gibi yasama organlarının en önemli görevlerinden biri bütçe hakkını etkin bir biçimde kullanmaktır. Bütçe hakkı bilindiği üzere, yasamanın hükümetlere bütçe kanunlarıyla verdiği yetkiyi hükümetlerin nasıl kullandığını denetleme yetkisidir. Diğer ifadeyle, devletin hangi alanlara ne kadar harcama yapacağına, bu harcamaların finansmanı için vatandaşlara nasıl bir yükümlülük getireceğine, yasama organlarının kanun şeklinde karar vermesi ve yürütmeye

---

355 Demokrasi temelleri ile ilgili ayrıntılı bilgi için bkz. **Philippe C. Schmitter, Terry Lynn Karl, Demokrasinin Küresel Yükselişi** (Editörler: Larry Diamond, Marc F. Platter), Ankara, Yetkin Basımevi, 1995, s. 67-81; **Nesrin Demir,** *"Demokrasinin Temel İlkeleri ve Modern Demokrasi Kuramları"*, **Ege Akademik Bakış Dergisi**, C. 10, S. 2, 2010, s. 598-610.

356 Köse (2007), a.g.e., s. 92.

357 Köse (2007), a.g.e., s. 95-96.

358 Avcı, a.g.e., s. 75-80.

verilen yetkinin nasıl kullanıldığının yasama organı tarafından denetlenmesi hakkına bütçe hakkı denilmektedir.[359]

Bununla birlikte, ilk başta bütçenin uygulanması ve denetimi, doğrudan yasama organları tarafından yapılırken, zamanla uzmanlaşmış kuruluşlar, diğer ifadeyle günümüzde Sayıştay olarak bildiğimiz Yüksek Denetim Kurumları, aracılığı ile yapılması zorunlu hale gelmiştir.[360]

Böylece, günümüzde birçok gelişmiş ve demokratik ülkelerde genellikle yasama organları adına görev yapan ve temelde yürütmeyi denetleme işlevi ile görevlendirilen Yüksek Denetim Kurumları, parlamento dahil herhangi bir üst kuruma bağlı olmayıp, yüksek denetim faaliyetini tamamen bağımsız bir şekilde yürütmekte ve raporlarıyla yasama organlarının siyasal denetiminde ve yasama işlevlerinde güçlendirici rol oynamaktadır.[361]

2.5.2. Hesap Verme Sorumluluğu ve Yüksek Denetim

Hesap verme sorumluluğu kavramı, amaçlara ve beklentilere göre değişik anlamlarda tanımlanmaktadır. Örneğin, Baş, hesap verme sorumluluğunu, kelime anlamı itibarıyla, *"bir cevap verme, açıklamada bulunma yükümlülüğü"* olarak tanımlamıştır.[362] Aktan, Ağcakaya ve Dileyici ise,*"bir kimsenin yaptıklarından dolayı başka bir otoriteye açıklamada bulunma"* olarak tanımlamışlardır.[363] Öte yandan, Kaya, hesap verebilirliği, *"üzerinde mutabakata varılmış hedefler çerçevesinde belirli bir performansın gerçekleştirilmesine yönelik sorumluluğun*

---

359 **Sadık Yakut,** 29 Mayıs 2013 tarihinde düzenlenen Sayıştay'ın 151. Kuruluş Yıl Dönümü Töreninde Konuşması, **Sayıştay'ın 151. Kuruluş Yıldönümü Yayınları**, 2013, s. 9; Akyel ve Baş, a.g.m., s. 375.

360 **Fatih Karaosmanoğlu,** *"Sayıştay'ın Anayasal Konumu"* konulu konferans, **Sayıştay'ın 151. Kuruluş Yıl Dönümü Yayınları**, 2013, s. 30.

361 **H. Ömer Köse,** *"Parlamento Adına Denetim İşlevi ve Yüksek Denetim Kurumlarının Parlamento ile İlişkileri"*, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi**, S. 40, 2001, s. 25.

362 **Hasan Baş,** *"Hesap verme Sorumluluğu ve Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu"*, 20. Türkiye Maliye Sempozyumu, Türkiye'de Yeniden Mali Yapılanma, **Pamukkale Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü**, Yayın No: 1, 2005, s. 401.

363 **Coşkun Can Aktan, Serpil Ağcakaya, Dilek Dileyici,** *"Kamu Maliyesinde Hesap Verme Sorumluluğu ve Mali Saydamlık"*, Yeni Maliye Değişim Çağında Kamu Maliyesi: Yeni Trendler, Yeni Paradigmalar, Yeni Öğretiler, Yeni Perspektifler (Editörler: Coşkun Can Aktan, Ahmet Kesik, Dilek Dileyici), Ankara, **Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı**, Yayın No: 2012/420, 2012, s. 537.

üstlenilmesine ve bunun açıklanması yükümlülüğüne dayanan bir ilişkidir" olarak tanımlamaktadır.[364] Bununla birlikte, Polat'a göre hesap verme sorumluluğu, *"her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumlu ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorunda olmasıdır"*.[365]

Böylece, genel olarak, hesap verme sorumluluğu kavramını *"kendisine yetki verilen ve kaynak tahsis edilen kimselerin bu yetkileri ve kaynakları nasıl kullandıkları konusunda rapor vermesi"* olarak tanımlayabiliriz.[366]

Ayrıca, hesap verebilirlik kavramı uluslararası örgütler tarafından da tanımlanmaktadır. Örneğin, INTOSAI'ce hesap verme sorumluluğu *"kamu teşebbüsleri ve şirketleri de dahil olmak üzere, kendilerine kamu kaynakları emanet edilen kişi ve idarelerin mali, idari ve program görevlerinden ötürü açıklama yapma ve bu görevleri kendilerine verenlere durumu bildirme mecburiyetleridir"*.[367] SIGMA'ya göre ise, hesap verebilirlik, *"siyasilerin ve kamu görevlilerinin faaliyetlerine ilişkin sorulara periyodik olarak cevap verme zorunluluğu ve kendilerine verilen yetkiyi kullanmaları konusunda sorumlu tutulmaları"* anlamına gelen bir kavramdır.[368]

Hesap verme sorumluluğu yapısına göre: dikey hesap verme sorumluluğu ve yatay hesap verme sorumluluğu; niteliğine göre genel olarak: siyasi hesap verme

---

364 **Safiye Kaya,** *"Hesap Verme Sorumluluğu Parlamento ve Sayıştay"*, 2. Kamu Mali Yönetim Reformu Arenası, Ankara, Hilton Oteli, 2003, s. 1; **Recep Kaplan, Türk Kamu Harcama Yönetiminde Hesap Verme Sorumluluğu**, Ankara, Hermes Matbaacılık, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2012/419, 2012, s. 54-55; Aktan vd., a.g.m., s. 537; **Emine Kızıltaş,** *"Bütçe Hakkının Kullanımında Gelinen Aşama: Doğrudan Demokrasi",* 20. Türkiye Maliye Sempozyumu, Türkiye'de Yeniden Mali Yapılanma, Pamukkale Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü, Yayın No: 1, 2005, s. 384.

365 Polat, a.g.m., s. 71; Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (10.12.2003), m. 8.

366 **Mehmet Karakaş,** *"Kamu Mali Yönetiminde Yeniden Yapılanma Aracı Olarak Hesap Verme Sorumluluğu ve Saydamlık"*, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, C. 10, S. 2, 2005, s. 292; Kızıltaş, a.g.m., s. 383; Baş, a.g.m., s. 404.

367 **Ahmet Kesik, Gamze Kıral,** *"Yeni Kamu Mali Yönetiminde Hesap Verebilirlik"*, **Yeni Maliye Değişim Çağında Kamu Maliyesi: Yeni Trendler, Yeni Paradigmalar, Yeni Öğretiler, Yeni Perspektifler** (Editörler: Coşkun Can Aktan, Ahmet Kesik, Dilek Dileyici), Ankara, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2012/420, 2012, s. 517; Baş, a.g.m., s. 402.

368 **Nihal Samsun Karabacak,** *"Hesap Verme Sorumluluğu"*, **Yeni Maliye Değişim Çağında Kamu Maliyesi: Yeni Trendler, Yeni Paradigmalar, Yeni Öğretiler, Yeni Perspektifler** (Editörler: Coşkun Can Aktan, Ahmet Kesik, Dilek Dileyici), Ankara, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2012/420, 2012, s. 556.

sorumluluğu, idari hesap verme sorumluluğu, mali hesap verme sorumluluğu, hukuki hesap verebilirlik, profesyonel hesap verebilirlik ve sosyal hesap verebilirlik boyutlarına ayrılmaktadır.[369]

2.5.2.1. Yapısına Göre Hesap Verme Sorumluluğu

a) Dikey Hesap Verme Sorumluluğu

Hükümetin veya genel anlamda kamunun, doğrudan seçim yolu ile veya dolaylı olarak sivil toplum örgütleri ve medya aracılığıyla vatandaşlara karşı hesap verebilirliğine dikey hesap verme sorumluluğu denilmektedir. Tanımdan göründüğü gibi bu tür hesap vermenin üç aracı bulunmaktadır, bunlar: seçimler, sivil toplum kuruluşları ve medyadır.[370]

b) Yatay Hesap Verme Sorumluluğu

Yatay hesap verme sorumluluğu devletin kötüye kullanma ve etkin olmayan uygulamalarını kontrol etmek için oluşturulmuş kamu kurumlarını kapsar ve yasama, yargı, dış denetçiler, yolsuzlukla mücadele kurumları, seçimle ilgili kurumlar ve insan hakları komisyonları, ombudsman veya kamu şikayet komisyonları gibi kurumlar tarafından sağlanır.[371]

2.5.2.2. Niteliğine Göre Hesap Verme Sorumluluğu

a) Siyasal Hesap Verme Sorumluluğu

Hesap verme sorumluluğu bilindiği üzere demokratik rejimlerin temel unsurlarından birisidir. Bu nedenle demokratik ülkelerde yönetenler, yönetilenlere karşı hesap verme sorumluluğu ile karşı karşıyadır. Yani, yönetenler yönetilenler adına kamu gücünü kullanmakta ve bu gücün kullanımı nedeniyle yönetilenlere karşı

---

369 Kaplan, a.g.e., s. 66-71; **Hakan Bakkal, Alper Kasımoğlu,** *"Bütçe Sürecinde Mali Saydamlık ve Hesap Verebilirliğin Önemi"*, (ty), http://yalova.edu.tr/Files/UserFiles/60/Butce_Surecinde_Mali_Saydamlk_Ve_Hesap_Verebilirliin_Onemi.pdf (E.T. 21.06.2018); Kesik ve Kıral, a.g.m., s. 519-520; **Duygu Demirol,** *"Doğrudan Hesap Verebilirlik Aracı Olarak Sosyal Hesap Verebilirlik: Nepal ve Türkiye Örnekleri Üzerinden Bir Değerlendirme"*, **Sayıştay Dergisi**, S. 92, 2014, s. 65-91.

370 Kaplan, a.g.e., s. 66-68; Samsun Karabacak, a.g.m., s. 559-560.

371 Samsun Karabacak, a.g.m., s. 560; Kaplan, a.g.e., s. 68.

yükümlü tutulmaktadır. Bu tür hesap verme sorumluluğu, yasama organı, hükümet ve bakanları kapsamı içine almaktadır. Yasamanın sorumluluğu halka karşı iken, hükümetin sorumluluğu ise yasamaya karşıdır.[372]

b) İdari Hesap Verme Sorumluluğu

İdari veya yönetsel olarak da adlandırılan hesap verme sorumluluğu, yetki sahibi kişilerin, toplum içerisindeki ilgili hesap verme sorumluluğu mekanizmaları ile tam olarak işbirliğinde bulunmak ve bunun yanı sıra bilgiye serbestçe ulaşılabilmesini ve kamuoyunun politika ve uygulamalardan haberdar edilmesini sağlamak için, belirli bir konuda özellikle menfaati olan kişileri, bir kararın neden alındığına dair bilgilendirme zorunluluğu olarak tanımlanabilir.[373]

c) Mali Hesap Verebilirlik

Mali hesap verme sorumluluğu, hükümetin ve kamu idarelerinin kamu kaynaklarının yönetimi ve kullanılmasına ilişkin faaliyetlerinde hiyerarşik üstlerine, yasamaya ve kamuoyuna hesap vermesidir.[374] Bu tür hesap verebilirlik, mali yönetim ve kontrolle ilgili kanunlara, kurallara ve düzenlemelere uygunluk konusuyla ilgilidir.[375]

ç) Hukuki Hesap Verebilirlik

Seçilmiş ve atanmış, yöneticilerin anayasa ve ilgili mevzuat çerçevesinde denetlenmesine hukuki hesap verme sorumluluğu denilmektedir. Bu tür hesap verme sorumluluğu, hukukun üstünlüğünü sağlamanın araçlarından biri olarak da düşünülebilir,[376] çünkü hukuki hesap verebilirlikle kişilerin haklarını ve menfaatlerini bağımsız yargı organları karşısında hem savunmalarına hem de korumalarına imkan tanınmaktadır.[377]

d) Profesyonel Hesap Verebilirlik

Bu tür hesap verme sorumluluğu, işletmecilik ilkelerinin kamu alanında uygulanmaya başlamasıyla bu örgütlerde çalışan profesyonellerin bireysel standartlar

372 Kesik ve Kıral, a.g.m., s. 519; Kaplan, a.g.e., s. 68-69; Aktan vd., a.g.m., s. 539; Samsun Karabacak, a.g.m., s. 558.
373 Samsun Karabacak, a.g.m., s. 558; Demirel, a.g.m., s. 366.
374 Kesik ve Kıral, a.g.m., s. 520; Aktan vd., a.g.m., s. 540; Samsun Karabacak, a.g.m., s. 559.
375 Kaplan, a.g.e., s. 71.
376 Kesik ve Kıral, a.g.m., s. 520.
377 Demirel, a.g.m., s. 367; Aktan vd., a.g.m., s. 540.

ve karar vermeleri açısından uzmanlık, takdir ve özel çalışma alanlarının değerlendirilmesini kapsamaktadır.[378]

e) Sosyal Hesap Verebilirlik

Sosyal hesap verme sorumluluğu, *"halk grupları tarafından başlatılan, kamu kurumları, kamu görevlileri ve hizmet sağlayıcıların davranış ve performanslarının hesap verebilirliğini sağlayan, insanların yaşamını geliştiren ve insan haklarını koruyan eylemler"* olarak tanımlanabilir.[379]

Böylece hesap verme sorumluluğu kamu yönetiminin faaliyetlerini sorumluluk bilinci içinde yürütmesini sağlayan kavramlardan biri olarak bir kimsenin başka bir otoriteye karşı yapmış olduğu eylem ve işlemlerden ötürü belli konularda yükümlülükler taşımasını ifade etmektedir. Bununla birlikte hesap verme sorumluluğunun temel amacı, kamu yönetiminin meşru sınırlar içerisinde otoritesini kullanmasını sağlamak ve bu amaçla kamu kaynaklarının değerlendirilmesi yöntemlerini kontrol altına almaktır.[380]

Ayrıca, yukarıda belirtildiği gibi hesap verebilirlik çok boyutlu bir kavram ve sadece mali yönetim ile doğrudan ilgili olan kişileri kapsayan bir süreç değildir. Hesap verebilirlik, kamu idarelerinin iş süreçleri içinde yer alan siyasi ve idari kademedeki herkesi kapsayan bir süreç olup mevzuat düzenlemelerinin ötesine geçen ve gücünü demokrasiden alan bir anlayış yaklaşımıdır.[381]

2.5.2.3. Hesap Verebilirlikte Yüksek Denetim Kurumlarının Önemi

Halk adına egemenlik yetkisini kullanan yasama organının, demokrasinin ve demokratik yönetim sisteminin temel organı olduğu kuşkusuzdur. Parlamentonun yasamadan sonra ve aynı zamanda yasama işlevini destekleyen en önemli fonksiyonu ise yürütme erki ve bu erki kullanan kurumların eylem ve işlemleri üzerinde halk adına denetim sağlamaktır.[382] Parlamento, yürütme organlarından verimli, etkin ve tutumlu bir şekilde devlet kaynaklarının kullanılmasını, kendi onayıyla uygulanan

---

378 Demirel, a.g.m., s. 367; Kesik ve Kıral, a.g.m., s. 520.
379 Demirol, a.g.m., s. 74-75; Samsun Karabacak, a.g.m., s. 559.
380 Demirel, a.g.m., s. 374.
381 Kesik ve Kıral, a.g.m., s. 533.
382 Köse (2001), a.g.m., s. 24.

programların ne ölçüde başarılı olduğunun takibini ve isteklerinin yerine getirilmesini bekler. Yürütme de, devlet kaynaklarının kullanımında ve yükümlülüklerini yerine getirmede yasama organına karşı hesap vermek durumundadır.[383] Bu karşılıklı ilişkide hesap verebilirliği güçlendirecek temel mekanizma ise bağımsız yüksek denetim olgusudur. Parlamento adına yürütülen yüksek denetimde temel amaç, yönetilenler adına, diğer ifadeyle halk adına yönetim yetkisini yürütme organlarına devreden yasama organlarına, bu yetkinin amacına uygun ve gereği gibi kullanılıp kullanılmadığını ortaya koyarak yardımcı olmaktır.[384]

Yüksek Denetim Kurumlarının kendilerine anayasa ve kanunlarla verilen görev ve sorumlulukları etkili bir şekilde yerine getirebilmeleri için kamuoyu ile etkili bir iletişim içerisinde olmaları gerekir. Çünkü denetlenen kaynaklar sonuçta kamuya, diğer ifadeyle halka ait kaynaklar olup, denetim neticelerinin de halkın bilgisine sunulması, Yüksek Denetim Kurumları için yasal ve aynı zamanda etik bir yükümlülüktür. Böylece hem toplum içindeki itibar ve etkinliğini artırmak, hem de kamu mali yönetiminde şeffaflık ve hesap verebilirliğin yerleşmesine daha fazla katkı sağlamak için Sayıştayların iletişim kapasitesini güçlendirmeyi temel öncelikleri arasına almaları gerekir.[385] Bu bağlamda, hesap verme sorumluluğu konusunda INTOSAI tarafından Saydamlık ve Hesap Verme Sorumluluğu İlkeleri (ISSAI 20 - Principles of transparency and accountability) kabul edilmiştir.[386]

Ayrıca, hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesi için INTOSAI ve onun bölgesel teşkilatları tarafından çeşitli konferans, sempozyum vb. etkinlikler düzenlenmektedir. Bunlardan biri 2011'de Viyana'da Birleşmiş Milletler Örgütü ve INTOSAI tarafından düzenlenen "Kamuda Hesap Verebilirliğin Geliştirilmesi İçin Vatandaşlar ve Sayıştaylar Arasındaki İşbirliğinin Etkili Uygulamaları" konulu 21. Sempozyumudur.[387]

---

383 Baş, a.g.m., s. 410.

384 Köse (2007), a.g.e., s. 94; Baş, a.g.m., s. 410.

385 **Recai Akyel, H. Ömer Köse,** *"Kamu Mali Yönetiminde İyi Yönetişim İçin Sayıştayların İletişim Kapasitesinin Güçlendirilmesinin Önemi"*, **Sayıştay Dergisi**, S. 82, 2011, s. 6.

386 **ISSAI-20** (Saydamlık ve Hesap Verme Sorumluluğu İlkeleri - Principles of transparency and accountability), http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/2-prerequisites-for-the-functioning-of-sais.htm (E.T. 21.06.2018); Sayıştay Başkanlığı (2012), a.g.e., s. 71-79.

387 **İNTOSAİ**, **Effective Practices of Cooperation Between SAIs and Citizens to Enhance Public Accountability**, **Report on the 21st UN/INTOSAI Symposium on Government Audit**, Vienna, 2011, http://www.intosai.org/events/unintosai-symposia/chronology-topics-reports.html (E.T. 21.06.2018).

Böylece Sayıştaylar tarafından gerçekleştirilen yüksek denetim faaliyeti, devlet kaynaklarının mevzuata uygun olarak kullanılıp kullanılmadığı, yürütme organı faaliyetlerinin sonuçlarının başarılı olup olmadığı ve verilen hizmetlerinin etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde sunulup sunulmadığının açıklığa kavuşturulması, hesap verme sorumluluğunun hayata geçirilmesi açısından büyük önem taşımaktadır.[388]

2.5.3. Kamuoyunu Bilgilendirme

Yüksek Denetim Kurumlarının en önemli ve temel işlevlerinden bir diğeri kamuoyunu bilgilendirme işlevidir.

Genel olarak bilgi edinme hakkı, kişinin kendisini veya ülkeyi ilgilendiren bilgi, belge ve her türlü veriyi idareden ve kamusal yetki kullanan kurumlardan edinebilme hakkı olarak tanımlanabilir.[389]

Bununla birlikte, bilgi edinme hakkına yönelik doktrinde değişik tanımlar yapılmıştır. Örneğin, Eken, bilgi edinme hakkını dar ve geniş anlamda tanımlamaktadır. Dar anlamda, *"bilgi edinme hakkı, hakkında eylem, işlem yapılacak/yapılmış veya karar alınacak/alınmış kişilerin yönetimden ihtiyaç duydukları bilgileri öğrenebilmeleri temeline dayanmaktadır"*. Geniş anlamda ise, *"yönetimin elinde bulundurduğu her türlü bilgi, belge ve verilere ulaşabilmeyi kapsamaktadır"*.[390] İyimaya ise, bilgi edinme hakkını *"idarenin kurduğu ve kurmakta olduğu işlemler ile eylemler hakkında bireyin bilgi almasını, belgeleri elde etmesini öngören temel bir insan hakkı"* olarak tanımlamıştır.[391] Oysa, Canöz'e göre, bilgi edinme hakkı, *"kurum ve kuruluşların yapmış olduğu eylem ve almış olduğu kararlarda açıklık ilkesini savunan, kanun çerçevesinde belirlenen sınırlar içerisinde*

---

388 **S. Mustafa Önen, Bedrettin Özmen,** *"Kamu Mali Yönetiminde Kontrol ve Sorumluluk"*, **Sayıştay Dergisi**, S. 81, 2011, s. 94.

389 **Cemil Çiçek, Vatandaşın Bilgi Edinme Hakkı Uluslararası Konferansı**, TESEV Yayınları, İstanbul, Tavaslı Matbaacılık, 2006, s. 14.

390 **Musa Eken, Yönetimde Şeffaflık**, 1. Baskı, Sakarya Kitapevi, 2005, s. 64; **Ramazan Şengül,** *"Bilgi Edinme Hakkının Kurumsallaşmasında Bilgi Edinme Değerlendirme Kurulunun Rolü"*, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, S. 34, 2012, s. 54.

391 **Ahmet İyimaya,** *"Bilgi Edinme ve Verilere Ulaşma Özgürlüğü"*, **Ankara Barosu Dergisi**, S. 1, 2003, s. 41.

kalmak kaydıyla her vatandaşın bu bilgilere ulaşabilmesine imkan veren bir hak" olarak tanımlanmaktadır.[392]

Dünya genelinde ileri demokratik ülkelerde bilgi edinme, temel hak ve özgürlüklerin kullanılması bağlamında vazgeçilmez temel haklardan biri olarak kabul edilmektedir.[393] Diğer ifadeyle, bilgi edinme hakkı saydam yönetimin vazgeçilmez koşuludur. Günümüzde gerçek demokratik sistemlerde, siyasal gücün bireyden saklayacağı bir şey olamayacağı kabul edildiği için, demokrasi ile saydam yönetim eş anlamlı kabul edilmiştir. Saydam yönetim sayesinde ise bireyin bilgilenme hakkı işlerlik kazanır.[394]

Ayrıca, açık ve sorumlu yönetim ilkesi gereğince, yönetimlerin faaliyetleri halkın gözü önünde yapılması ve yurttaşların istedikleri bilgilere ulaşabilmelerinin sağlanması gerekmektedir. Bu ilke, despotik[395] ve demokratik rejimleri birbirinden net olarak ayıran önemli bir farka işaret etmektedir. Demokratik ve hukuka bağlı olan bir yönetim sisteminde halkın karar alma süreçlerine katılımı ancak, onun bilgi sahibi olabilmesi ile mümkün olmaktadır. Başka bir deyişle, eğer yönetilenler idari işlem ve eylemler hakkında bilgi sahibi olamazsa, herhangi bir biçimde yönetime katılması da mümkün olamamaktadır.[396]

Böylece, günümüzde demokrasinin ve hukukun üstünlüğünün gereklerinden biri olarak sayılan bilgi edinme hakkı, bireylere daha yakın bir yönetimi, halkın denetimine açıklığı, şeffaflığı sağlama işlevlerinin yanı sıra halkın devlete karşı duyduğu kamu güvenini daha yüksek düzeylere çıkarmada olmazsa olmaz önemli bir rol oynamaktadır. Bu hakkın kullanılması sayesinde bir taraftan halkın devleti

---

392 **Kadir Canöz,** *"Kamuda Halkla İlişkilerin Yeni Yüzü: Bilgi Edinme Yasası"*, **Selçuk Üniversitesi İletişim Fakültesi Akademik Dergisi**, C. 5, S. 3, 2008, s. 144.

393 Çiçek, a.g.e., s. 14.

394 **M. Nejat Özüpek, Necdet Aksoy,** *"Bir Halkla İlişkiler Fonksiyonu Olarak Bilgi Edinme Hakkı ve Belediyelerdeki Uygulamaları"*, **Selçuk Üniversitesi İletişim Fakültesi Akademik Dergisi**, C. 6, S. 2, 2010, s. 50.

395 Türk Dil Kurumunca despotik kelimesi *"despotça"* olarak, despot kelimesi ise: 1. Bir ülkeyi zora ve baskıya dayanarak yöneten kimse; 2. Her istediği ve dilediğini yaptırmak isteyen kimse, tiran olarak tanımlanmıştır. Bkz. **Türk Dil Kurumu, Türkçe Sözlük**, 10. Baskı, Ankara, 4. Akşam Sanat Okulu Matbaası, Türk Dil Kurumu Yayınları: 549, 2005, s. 510.

396 **Turgay Uzun,** *"Kamu Yönetiminde Değişim ve Bilgi Edinme Hakkı"*, **Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, S. 9, 2005, s. 230.

denetimi kolaylaşmakta, diğer taraftan, devletin demokratik karakteri güçlenmektedir.[397]

Bilgi edinme hakkı ışığında yönetilenler, parlamento üyelerini seçip hükümeti oluştururken, miktarını, niteliğini, kapsamını dolaylı olarak belirledikleri kamu mal ve hizmetlerinin finansmanına vergi, borç vb. yükümlülüklere katılırlar, dolayısıyla kendilerinden toplanan paraların nerede ve nasıl kullanıldığını bilmeleri ve bu bilgileri değerlendirmeleri gerekir.[398] Bu bağlamda, günümüzde denetim kurumları açısından faaliyetlerinin ve raporlarının medya aracılığıyla baskı grupları, meslek kuruluşları ve genel kamuoyu nezdinde ilgi ve tartışma alanı bulmasının sağlanması, vazgeçilmez bir önem taşımaktadır. Devlet kaynaklarının kullanımı ve yönetimi ile ilgili konularda toplumun bilgilendirilmesi, Yüksek Denetim Kurumları için artık bir hak değil, bir sorumluluk haline gelmektedir.[399]

2.5.4. Yolsuzlukla Mücadelede Yüksek Denetim Kurumlarının Rolü

Günümüzde, yolsuzluk hemen hemen tüm dünya ülkelerinde meydana getirdiği birçok olumsuz etkiler nedeniyle mücadele edilmesi gereken bir olgu olarak görülmektedir.[400] Yolsuzluğun ülkeye ve topluma olumsuz etkilerini genel olarak şöyle sıralayabiliz. Yolsuzluk nedeniyle: Demokrasiye olan inanç temelinden sarsılır; Hukukun üstünlüğü ilkesi önemsiz hale getirilir; Devlete olan güven sarsılır; Ekonomik rekabet olumsuz yönde etkilenir; Verimsiz yatırımlara yol açılır; Yabancı sermayenin gelmesi engellenir; Ekonomik kalkınma geciktirilir; Fakir halk yığınlarının durumları daha da zorlaştırılır; Haklar ihlal edilir; Yoksulluğun ve geniş halk kitlelerin arasındaki eşitsizlik artırılır.[401]

---

397 **Tuğba Asrak Hasdemir, Kamusal İletişimde Bilgi Edinme Hakkı**, 1. Baskı, Ankara, Mattek Matbaacılık, 2007, s. 52.

398 Altuğ, a.g.e., s. 8.

399 Köse (2007), a.g.e., s. 95.

400 **Tolga Demirbaş,** *"Yolsuzlukla Mücadelede Ulusal Dürüstlük Sisteminin Temel Direği: Yüksek Denetim Kurumları"*, **Amme İdaresi Dergisi**, C. 39, S. 2, 2006, s. 72.

401 **Mehmet Karakaş, Murat Çak,** *"Yolsuzlukla Mücadelede Uluslararası Kuruluşların Rolü"*, **Maliye Dergisi**, S. 153, 2007, s. 97; Yolsuzluğun olumsuz etkilerine ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz. Demirbaş (2006), a.g.m., s. 73-74; **Mehmet Fatih Gür,** *"Yolsuzluk Nedir? Yolsuzluk Çeşitleri ve Ülkeler Arası Yolsuzluk Algılaması"*, **Mali Çözüm Dergisi**, S. 124, 2014, s. 205-207; **Mehmet Karakaş,** *"Yolsuzluğun Nedenleri, Etkileri ve Yolsuzlukla Mücadelede Alternatif Bir Yaklaşım Olarak Yönetişim"*, **Maliye Araştırmaları Merkezi Konferansları Dergisi**, S. 50,

Bugüne kadar dünya genelinde farklı uluslararası örgütler tarafından, ülkelerin kanunlarında ve literatürde yolsuzluk kavramına ilişkin değişik tanımlar yapılmıştır.[402] Bunlardan yaygın olarak bilinen ve akademik çevreler ile ilgili kuruluşlar tarafından kabul edilen Dünya Bankası'nın yolsuzluk tanımıdır. Bu tanıma göre, yolsuzluk *"kamu gücünün özel çıkar sağlamak için kötüye kullanılması"*dır.[403] Aynı görüşte olan Uluslararası Saydamlık Örgütü, kamu görevlilerinin rüşvet almasını, zimmetine para geçirmesini, devlet ihalelerinden komisyon almasını, maddi veya maddi olmayan şekillerde çıkar sağlamasını da yolsuzluk olarak kabul etmektedir.[404]

Bununla birlikte, yukarıda belirlendiği gibi literatürde yolsuzluk kavramına ilişkin farklı tanımlar verilmiştir. Örneğin, Çakır yolsuzluk kavramını *"kamu gücüyle sınırlı olmayan herhangi bir görevin özel çıkarlar için kötüye kullanılması veya kişisel menfaatin genel menfaate tercih edilmesi"* olarak tanımlamıştır.[405] Öte yandan, Nye tarafından yolsuzluk *"bir kamu görevinin özel çıkar, maddi kazanç veya statü edinme amaçlarıyla mevcut formel yapısından saptırılması davranışı"* olarak tanımlanmıştır.[406] Fredrich'e göre ise, *"yolsuzluk davranışı; elinde belirli faaliyetleri yapabilme gücünü bulunduran kişilerin kendilerine yasal olmayan yollardan parasal veya farklı formlarda ödüller sunabilen şahıslar lehine sözkonusu yetkilerini kullanmaları ve bunun bir sonucu olarak da kamu çıkarına zarar vermeleridir"*.[407] Ayrıca, Karakaş ve Çak tarafından yolsuzluk kavramı *"ellerinde kamusal güç bulunduran şahısların özel çıkar ve statü kazanabilmek amacıyla sözkonusu*

2007, s. 58-59; **Musa Hikmet Yavuzyiğit,** *"Türkiye'de Rüşvet ve Yolsuzlukların Nedenleri ile Çözüm Yollarının Tartışılması"*, **Sayıştay Dergisi**, S. 23, 1996, s. 24-26.

402 Yolsuzluk kavramının farklı tanımları ile ilgili ayrıntılı bilgi için bkz. **Kemal Özsemerci,** *"Türk Kamu Yönetiminde Yolsuzluklar, Nedenleri, Zararları ve Çözüm Önerileri"*, **Sayıştay Yayınları, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi**, 2003, s. 4-6.

403 **Nedim Şener, Tepeden Tırnağa Yolsuzluk**, İstanbul, Metis Yayınları, 2001, s. 17; **Mürteza Hasanoğlu, Ziya Aliyev, Yönetimde Yolsuzluk ve Mücadelede Stratejileri**, 1. Basım, Ankara, Nobel Yayın Dağıtım, 2007, s. 3; Gür, a.g.m., s. 193; **R. Bülent Tarhan, Ömer Faruk Gençkaya, Ergin Ergül, Kemal Özsemerci, Hakan Özbaran, Bir Olgu Olarak Yolsuzluk: Nedenler, Etkiler ve Çözüm Önerileri**, 2. Basım, Türkiye Ekonomi Politikaları Araştırma Vakfı, Matsa Basımevi, 2006, s. 23; **Gökhan Erkal, Merter Akıncı, Ömer Yılmaz,** *"Yolsuzluk ve İktisadi Büyüme İlişkisi: OECD ve AB Ülkeleri Üzerine Panel Sınır Testi Analizi"*, **Sayıştay Dergisi**, S. 92, 2014, s. 144.

404 Şener, a.g.e., s. 18.

405 **Yafes Çakır,** *"Yolsuzlukla Mücadelede Uluslararası Organizasyonlar"*, **Sayıştay Dergisi**, S. 91, 2013, s. 129.

406 **J.S. Nye,** *"Corruption and Development: A Cost-Benefit Analaysis"*, **Development Digest**, 1968, p. 106-115 (Aktaran: Karakaş ve Çak, a.g.m., s. 76).

407 **C.J. Friedrıch**, "Political Pathology", **The Political Quarterly**, Volume 37, Issue 1, 1966, p. 74 (Aktaran: Karakaş ve Çak, a.g.m., s. 76).

yetkilerini ilgili toplumdaki örf, adet, gelenek, görenek ve hukuk kurallarına aykırılık gösterecek şekilde belirli kişi veya gruplar lehine kullanmaları eylemi" olarak tanımlanmıştır.[408] Bununla beraber, Çukurçayır, Özer ve Turgut tarafından *"kamu gücü kullanılsın veya kullanılmasın, karar verme mekanizmalarından bu kararların uygulandığı alt kademelere kadar, kamusal veya özel görevin ifa edildiği, herhangi bir yetkinin kullanıldığı her aşamada kamusal veya özel çıkarları zedeleyecek ve kişisel ya da bağlı olunan grubun çıkarının hedeflendiği her türlü davranış ve kötüye kullanım"* yolsuzluk olarak nitelendirilmektedir.[409]

Yolsuzluk yapanların temel amacı bir menfaat elde etmektir. Bu nedenle yolsuzluk genel olarak maddi çıkar içeren yolsuzluk (rüşvet, zimmet, rant kollama ve haraç) ve maddi olmayan çıkar karşılığı yolsuzluk olarak ikiye ayrılmaktadır (akraba kayırmacılığı, eş-dost kayırmacılığı, siyasal kayırmacılık, hizmet kayırmacılığı, oy ticareti, lobicilik).[410]

Yolsuzluklara neden olan sebeplerin[411] çok olmasıyla beraber, genel olarak bu sebeplerin birkaç örnekleri verilebilir. Bunlar: Kamu otoritesinde aşırı derecede merkezileşme ve yoğunlaşma; İdari sistemin zayıf olması; Yasal düzenlemelerin net ve açık olmaması (hukuki boşluklar); Gerektiği ölçüde etkin ve verimli iç ve dış denetim sisteminin yokluğu; Kamu sektörünün mali idaresinde şeffaflığın olmayışı; Yetki erkinde çok fazla bölünmenin bulunması; Bazı kamu görevlilerinde dürüstlüğün mevcut olmayışı; Memurların mali durumunun zayıflığı.[412]

Bununla birlikte, dünya genelinde yolsuzluğun artmasına bağlı, yolsuzlukla mücadele çalışmalarını yürüten uluslararası örgütler de bu konuya odaklanmıştır. Bunlar genellikle şöyle sıralanabilir:[413]

---

408 Karakaş ve Çak, a.g.m., s. 77.

409 **M. Akif Çukurçayır, M. Akif Özer, Kasım Turgut,** *"Yerel Yönetimlerde Yolsuzlukla Mücadelede Yönetişim İlke ve Uygulamaları"*, **Sayıştay Dergisi**, S. 86, 2012, s. 4.

410 Yolsuzluğun çeşitleri ile ilgili ayrıntılı bilgi için bkz. Hasanoğlu ve Aliyev, a.g.e., s. 7-14; Şener, a.g.e., s. 19-21; Karakaş ve Çak, a.g.m., s. 77-78; Tarhan vd., a.g.e., s. 25-31; Gür, a.g.m., s. 197-205; Karakaş, a.g.m., s. 47-50; Yavuzyiğit, a.g.m., s. 21-23.

411 Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. Karakaş, a.g.m., s. 50-58.

412 **Franz Friedler,** *"21 ve 25 Ekim 1996 tarihleri arasında Viyana'da düzenlenen Birleşmiş Milletler ve INTOSAI tarafından desteklenen Yüksek Denetim Kurumlarının Yolsuzluklarla ve Kötü Yönetimlerle Mücadeledeki Rolü"* konulu uluslararası seminerde konuşması, (Çeviren: İbrahim Uzunöz), **Sayıştay Dergisi**, S. 27, 1997, s. 97.

413 Ayrıntılı bilgi için bkz. Çakır, a.g.m., s. 130-133; **Burcu Gediz Oral,** *"Yolsuzlukla Uluslararası Alanda Mücadele ve Türkiye'de Yolsuzlukla Mücadelenin Kurumsal Yapısı"*, **Marmara Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, S. 1, 2011, s. 168-181; **M. Hakan**

- Birleşmiş Milletler Uyuşturucu ve Suç Ofisi (United Nations Office on Drugsand Crime - UNODC);[414]

- Yolsuzluğa Karşı Olan Ülkeler Topluluğu (The Group of States Against Corruption - GRECO);[415]

- Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (The Organization for Economic Cooperation and Development - OECD);[416]

- Dünya Ekonomik Forumu (The World Economic Forum);[417]

- Uluslararası Şeffaflık Örgütü (Transparency International);[418]

- Uluslararası Ticaret Odası (The International Chamber of Commerce - ICC);[419]

- Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (INTOSAI).[420]

Özetle, bu uluslararası örgütlerin ortak amacı; yolsuzluğun önlenmesi ile ilgili politikaların ve stratejilerin gözden geçirilmesi, ülkeler arasında yolsuzlukla mücadele konusunda yapılan yasal düzenlemeler ve uygulamalarla ilgili bilgi alışverişinin artırılması, yolsuzlukla mücadele alanında elde edilen başarıların ve bu alandaki iyi uygulama örneklerinin paylaşılmasıdır.[421]

Ayrıca, belirtilen uluslararası örgütler kapsamında birçok uluslararası sözleşme imzalanmıştır.[422] Bu uluslararası sözleşmelerden en önemlisi olan ve 14 Aralık 2005 tarihinde yürürlüğe giren kuşkusuz Birleşmiş Milletler'in Yolsuzluğa Karşı

Özbaran, *"Yolsuzluk ve Bu Alanda Mücadele Eden Uluslararası Örgütler ve Birimler"*, **Sayıştay Dergisi**, S. 50-51, 2003, s. 19-33.

414 **UNODC**'nin yolsuzluk ve ekonomik suçlarla mücadele ile ilgili ayrıntılı bilgi için bkz. http://www.unodc.org/unodc/en/corruption/index.html?ref=menuside (E.T. 22.06.2018).

415 **GRECO** hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. https://www.coe.int/t/dghl/monitoring/greco/general/about_en.asp (E.T. 22.06.2018).

416 **OECD**'nin yolsuzluğa karşı işlevleri ile ilgili ayrıntılı bilgi için bkz. http://www.oecd.org/corruption/ (E.T. 22.06.2018)

417 **Dünya Ekonomik Forumu** ile ilgili ayrıntılı bilgi için bkz. https://www.weforum.org (E.T. 22.06.2018).

418 **Uluslararası Şeffaflık Örgütü** hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. https://www.transparency.org/about/ (E.T. 22.06.2018)

419 **ICC** hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. http://www.iccwbo.org/about-icc/ (E.T. 22.06.2018).

420 **INTOSAI** hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. http://www.intosai.org/about-us.html (E.T. 22.06.2018).

421 Çakır, a.g.m., s. 134.

422 Yolsuzluğa karşı uluslararası sözleşmeler ve belgeler ile ilgili ayrıntılı bilgi için bkz. Tarhan vd., a.g.e., s. 75-82.

Sözleşmesi'dir. Günümüzde bu sözleşmeye hemen hemen tüm dünya devletleri üye olmaktadır.[423]

Denetim alanında yukarıda belirtilen Yüksek Denetim Kurumları Örgütü ve bu örgüte üye olan Sayıştayların yolsuzlukla mücadelede kamu kesiminde, hesap verme sorumluluğun ve saydamlığın sağlanmasında oldukça büyük önem taşımaktadır. Örneğin, yolsuzlukla mücadele konusunda Uruguay ülkesinin Montevideo kentinde 1998'de INTOSAI tarafından düzenlenen 16. Kongresinin başlıklarından birisi *"Sahteciliğin ve Yolsuzluğun Önlenmesinde ve Ortaya Çıkarılmasında Sayıştayların Rolü"*[424] olarak belirlenmiştir. Düzenlenen kongrenin neticesinde yayınlanan Montevideo Deklarasyonu'na göre Sayıştaylar:

- Mali ve işlevsel bağımsızlığa ilişkin duyarlılıkları net bir şekilde ortaya konmalı ve denetim alanının genişletilmesi konusunda gayret göstermelidirler;

- Sahtecilikle mücadele konusunda risk göstergeleri oluşturarak denetimlerini sahtecilik ve yolsuzluk alanlarına yönlendirmelidirler;

- Mali ve iç kontrol sistemlerinin verimliliğini ve etkinliğini değerlendirmede daha aktif rol üstlenmeli ve kendi tavsiyelerinin yerine getirilmesini ısrarla takip etmelidirler;

- Yolsuzlukla mücadele konusunda ulusal ve uluslararası kuruluşlarla olan ilişkileri geliştirmeli ve bu konuyla ilgili bilgi paylaşım fırsatlarını değerlendirmelidirler;

- Kamuda görev yapan kimselerin INTOSAI'nin Meslek Ahlakı Kuralları'ndan yararlanmalarını sağlamalıdırlar;

- Denetim raporlarının ve gerekli bilgilerin kamuoyuna sunulması için etkin araçlar oluşturmalıdırlar;

- Anlaşılır ve okuyucuya yararlı nitelikte uygun denetim raporları üretmelidirler;

---

423 Ayrıntılı bilgi için bkz. Gediz Oral, a.g.m., s. 169-170; **United Nations,** *"United Nations Convention Against Corruption"*, New York, 2004, http://www.unodc.org/unodc/en/treaties/CAC/index.html (E.T. 22.06.2018).

424 **INTOSAI,** *"Bibliography of Congress Themes"*, Rechnungshof, Vienna, 2013, p. 8, http://www.intosai.org/fileadmin/downloads/downloads/5_events/congresses/Kongressthemen_E.pdf (E.T. 22.06.2018).

- Kamu hizmetleri için dürüst ve yetenekli kişilerin seçilmesine ve istihdamına imkan veren personel yönetim sistemleri oluşturulmasını teşvik etmelidirler;

- Kamu görevlilerinin mali beyanlarıyla ilgili yönlendirici ilkeler oluşturulmasını desteklemeli ve bu ilkelere uygunluğu, süregelen denetimlerin bir parçası olarak izlemelidirler;

- Dikkat çeken usulsüzlükler hakkında kamuoyundan bilgi almak ve bu bilgileri işlemek üzere etkin tanıtım araçlarının oluşturulmasını dikkate almalıdırlar;

- INTOSAI'nin halihazırda oluşturulmuş bulunan komiteleri ve çalışma grupları aracılığıyla sahtecilik ve yolsuzlukla ilgili çalışmalarını sürdürmelidirler.[425]

Bununla birlikte, yolsuzlukla mücadele konusunda, Temmuz 2005'de Kolombiya ülkesinin Cartegana şehrinde INTOSAI ve Güney Amerika Ülkeleri Yüksek Denetim Kurumlarının bir araya gelmesiyle düzenlenen çalışma sonucunda kabul edilen Cartegana Deklarasyonu da yukarıda gösterilen benzer tavsiyeleri içermektedir.[426]

Ayrıca, yolsuzlukla mücadele konusunda yukarıda bahsedilenleri göz önünde tutarak, denetim mekanizmalarının gelişmediği ya da etkin kılınamadığı ülkelerde, yolsuzlukların daha yaygın olarak görüldüğü bir gerçek olduğunu işaret edilmesi gerekir. Bu nedenle yolsuzlukla mücadelede denetim kurumlarının özellikle Yüksek Denetim Kurumlarının faaliyetleri hayati bir öneme sahiptir.[427]

Günümüzde, dünya genelinde Yüksek Denetim Kurumları, ulusal maliyenin denetimi ve kontrolü için en verimli araçlar olarak kabul edilmektedir. Çünkü yürüttükleri denetimleri ile, potansiyel düzensizlikleri ortaya çıkarmakta, yolsuzluk riskine karşı uyarılarda bulunmakta ve bu bağlamda, yolsuzlukları önlemeye yönelik uygun çözüm önerilerinde bulunmaktadırlar.[428]

---

425 Karakaş ve Çak, a.g.m., s. 96; **Bayram Barun, Yolsuzlukla Mücadelede Dış Denetimin Rolü**, Ankara, TEPAV Yayınları, 2007, s. 14-15; **M. Hakan Özbaran,** *"Şeffaflık ve Hesap Verme Sorumluluğu Bağlamında Yolsuzlukla Mücadelede Sayıştayların Rolü"*, **Sayıştay Dergisi**, S. 43, 2001, s. 7-8; **Klaus-Henning Busse,** *"Yolsuzlukla Mücadelede Sayıştayların Rolü"* (Çeviren: Seher Özer), **Sayıştay Dergisi**, S. 66-67, 2007, s. 47; Gediz Oral, a.g.m., s. 177.

426 Barun, a.g.e., s. 15.

427 **Erol Akbulut,** *"Sayıştay Denetimi ve Yolsuzlukla Mücadeledeki İşlevi"*, **Sayıştay Dergisi**, S. 50-51, 2003, s. 3.

428 **Do Binh Doung,** *"Kamu Kesimi Yatırım Projelerinde Yolsuzluk: Sayıştayların Önleyici Rolü"* (Çeviren: Ahmet Okur), **Sayıştay Dergisi**, S. 53, 2004, s. 143.

Yolsuzluğa karşı performanslarını artırmak amacıyla, dünyanın birçok Sayıştayları tarafından aşağıdaki faaliyetler yerine getirilmektedir:

- Sahtecilik ve yolsuzlukla mücadelede daha çok seminer ve konferans düzenlemek;

- Araştırma güçlerini güçlendirmek;

- Adli denetim birimleri kurmak;

- Yolsuzluk denetim standartlarını oluşturmak;

- Daha profesyonel unvanları teşvik etmek;

- Transparency International'ı desteklemek;

- Ulusal sahtecilik karşıtı ajansları desteklemek ve onlarla işbirliği içerisinde olmak;

- Etik ve sahtecilik ile ilgili farkındalık yaratan eğitim programlarını teşvik etmek;

- Bakanlıkları, kamu kurumlarını ve daireleri sahtecilik kontrol planları oluşturmaları için teşvik etmek.[429]

Böylece, dünya genelinde Yüksek Denetim Kurumları yolsuzlukla mücadele konusunda büyük önem taşımaktadırlar, ve bu alanda, Montevideo Deklarasyonu'nda belirlendiği gibi, denetim kalitesinin yükseltilmesi amacıyla diğer Sayıştaylarla ve uluslararası kurum ve kuruluşlarla mesleki tecrübenin artırılması ve ortak kullanılabilecek bilgilerin alışverişi noktasında işbirliği yapmalıdırlar.[430]

2.5.5. Yüksek Denetim Kurumlarının Mali Saydamlığı Tesis Etme ve Koruma İşlevi

Mali saydamlık kavramı *"devletin işleyişi ve yapısının, uygulayacağı maliye politikaları konusundaki niyetlerinin, devlet hesapları ve projeksiyonlarının kamuya açık olması"* olarak tanımlanabilir.[431] Başka bir deyişle, mali saydamlık, *"kamu*

---

429 Barun, a.g.e., s. 16-17.

430 Doung, a.g.m., s. 144.

431 **M. Ferhat Emil, H. Hakan Yılmaz, Mali Saydamlık İzleme Raporu**, İstanbul, TESEV Yayınları, 2004, s. 15.

kaynaklarının kim tarafından, nasıl ve hangi amaçla kullanıldığı bilgisinin mevcut olması" demektir.[432]

Bununla beraber, günümüzde mali saydamlıkla ilgili maddeler ülkelerin mevzuatlarında[433] veya uluslararası örgütler tarafından kabul edilen kanun, tüzük, yönetmelik vb. belgelerde yer almaktadır. Örneğin, Uluslararası Para Fonu (International Monetary Fund - IMF) tarafından Mali Saydamlıkla İlgili İyi Uygulamalar Tüzüğü kabul edilmiştir. Bu tüzüğe göre, mali saydamlığın sağlanması için aşağıda belirlenen önlemlerin alınması gerekir.[434]

- Rollerin ve sorumlulukların açık olması (Kamu kesiminin ekonominin kalan kısmından açık bir şekilde ayrılması ve kamunun politika ve yönetim rollerinin açıkça ve net bir biçimde ortaya konulması; Mali yönetim için açık ve net bir yasal ve yönetsel çerçeve olması);

- Bütçe sürecinin açık olması (Bütçenin hazırlanmasının belli bir takvime göre ve çok iyi tanımlanmış makroekonomik ve mali politika hedeflerinin rehberliğinde yapılması; Bütçenin uygulanması, izlenmesi ve raporlanması için açık ve net süreçlerin bulunması);

- Bilginin kamuya açık olması (Kamuya, geçmiş, şimdiki ve geleceğe dönük planlanmış mali faaliyetlere ve temel mali risklere ilişkin kapsamlı bilginin sağlanması; Mali bilgilerin hesap verilebilirliğin geliştirilmesine yönelik ve politika analizlerini kolaylaştıracak yöntemlerle sunulması; Mali bilgilerin zamanında yayımlanması konusunda taahhüt);

---

[432] Mutluer vd., a.g.e., s. 138; Mali saydamlık kavramı ile ilgili farklı tanımlrı için bkz. **Musa Gök, Sevda Akar,** *"Türkiye'de Kamu Denetim Birimlerinde Saydamlık Uygulamalarının Genel Bütçeli Kuruluşlar Açısından Değerlendirilmesi"*, **Business and Economics Research Journal** (İşletme ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi), C. 5, S. 4, 2014, s. 45-46; ISSAI-20; Sayıştay Başkanlığı (2012), a.g.e., s. 74.

[433] Bu hususta Türkiye ve Kazakistan örnekleri için bkz. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (10.12.2003), m. 7; **K.C. Bütçe Kanunu** (04.12.2008), S. 95-IV, m. 4, b. 4, **Kazakistan Gerçeği Gazetesi** (05.12.2008), No. 265-266 (25712-25713); **Bağımsız Kazakistan Gazetesi** (05.12.2008), No. 370-374 (25343), **K.C. Parlamento Bülteni** (2008), No. 21 (2525), m. 93, http://adilet.zan.kz/rus/docs/K080000095_ (E.T. 22.06.2018).

[434] **İlhami Söyler,** *"Kamu Mali Yönetim Sisteminin Bütçe İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi (Eleştirel ve Normatif Bir Yaklaşım)"*, **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, C. 8, S. 1, 2006, s. 197; **IMF Mali Saydamlık İyi Uygulamalar Tüzüğü** (Gayri Resmi Çeviri) http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/3712,imfmsydmlik2007pdf.pdf?0 (E.T. 22.06.2018); Polat, a.g.m., s. 67.

- Dürüstlüğün güvencesi (Mali verilerin kabul edilmiş kalite standartlarını karşılaması; Mali faaliyetlerin etkili iç gözetim ve koruma önlemlerine tabi olması; Mali bilgilerin dış denetime tabi tutulması).

Ayrıca, Yüksek Denetim Kurumlarının saydamlığın sağlanmasına büyük katkılarda bulunmakta olduğuna işaret edilmesi gerekir.[435] Yukarıda da belirtildiği gibi, ülke yönetiminin saydam olarak yürütülmesini sağlayan unsurlardan biri güvenilir denetimdir. Çağdaş denetimin güvenilirliği ise, demokratik, hukuk devletinde saydam denetimi düzenleyen Yüksek Denetim Kurumları tarafından sağlanmaktadır.[436]

Yüksek Denetim Kurumları, kamu kaynaklarının hukuka uygun ve yerinde kullanılıp kullanılmadığını tespit etmekle beraber, performans denetimlerini düzenleyerek, denetim sonuçlarını yasamaya raporlayarak ve kamuoyuna duyurarak mali saydamlığın oluşmasına katkı sağlamakta ve böylece, demokrasinin gereklerinin yerine getirilmesinde vazgeçilmez bir aktör olarak yer almaktadırlar.[437]

2.5.6. Yüksek Denetim Kurumlarının İç Denetim Sistemini Geliştirme Fonksiyonu

Bilindiği gibi kamu mali yönetimi hem iç, hem de dış denetimi gerektirmektedir. Önceki bölümde belirtildiği gibi, iç denetim, *"kurum yönetimince görevlendirilen denetim elemanları tarafından, kurum sistem ve usullerini değerlendirmek ve hesaplardaki yolsuzluk, maddi hata, yanlışlık ve verimsiz uygulama ihtimallerini asgariye indirmek amacıyla yapılan denetim"*dir.[438] İç denetimin görevi kurumun üst yönetimine yardımcı olmak ve bu nedenle iç denetçiler ilgili kurumun elemanıdırlar ve onun faaliyet ve kayıtlarını sistematik olarak incelemektedirler. Dış denetim organları ise, diğer ifadeyle Yüksek Denetim

---

435 **Bayram Barun, Mustafa Ekinci, Özlem Temizel,** *"Kamu Mali Yönetiminin Etkinliğinin Sağlanmasında Dış Denetimin Rolü"*, **22. Türkiye Maliye Sempozyumu, Mali Yapılanma Sürecinde Stratejik Yönetim ve Sosyal Güvenlik Sisteminin Kamu Maliyesine Etkileri**, (Sirene Golf Hotel, Belek / Antalya), **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü Yayınları**, No. 1, 2007, s. 111.

436 Avcı, a.g.e., s. 79; **Bedii Feyzioğlu,** *"Sayıştay ve Saydamlık"*, **Sayıştay Dergisi**, S. 25, 1997, s. 7.

437 Barun vd., a.g.m., s. 142.

438 Sayın, a.g.m., s. 22.

Kurumları, denetlenen kurum ve kuruluşlardan tamamen bağımsız olmaları şarttır. Böyle bir bağımsızlığın olmaması demek dış denetimin de olmadığı anlamına gelir. Dünya genelinde gelişmiş ülkelerdeki uygulamalara göre dış denetçilerin incelemesi zorunlu olarak seçmecidir. Bu seçimler de çoğu kez bir ölçüde sağlıklı işlediği saptanmış iç kontrollere ve iç denetçilerin kalitesi değerlendirilmiş çalışmalarına dayandırılır.[439]

Yüksek Denetim Kurumları ile iç denetim kurumları arasında farkları ve net bir biçimde tanımlanmış rolleri olmasına rağmen, her iki kurumun ortak amaçları bulunmaktadır. Bunlar, kamu kaynaklarının kullanımında saydamlık ve hesap verebilirliğe katkıda bulunmak suretiyle iyi yönetişimi desteklemek ve aynı zamanda verimli, etkin ve ekonomik kamu yönetimini teşvik etmektir.[440] Dolayısıyla, Sayıştayların ihtiyaç duyulan alanlarda güçlü iç denetim organlarının mevcudiyetini sağlamada çıkarları bulunmaktadır. Çünkü, iç denetim organları hataları, atlamaları, usulsüzlükleri ve sahtekarlıkları dış denetim organlarından daha erken aşamalarda fark edilebilir ve inceleyebilir, ayrıca iç denetim sistemlerinin güvenilirliği ve etkinliği Sayıştayların kaynaklarını tutumlu biçimde kullanmasını sağlayabilir.[441] Bu nedenle Sayıştaylar, kurumlarda iç denetim organlarının kurulmasını, bağımsızlığını ve güçlenmesini desteklemelidirler. Sayıştay deneyim ve bilgi paylaşabilmek, göreve karşılıklı şekilde katkıda bulunabilmek ve onu tamamlayabilmek için iç denetim organları ile iş ilişkileri geliştirmeye önem verir.[442] Bu bağlamda, Yüksek Denetim Kurumlarının Anayasası olarak kabul edilen Lima Deklarasyonu da iç denetim ve dış denetim organlarının işbirliği ile ilgili maddeleri içermektedir. Örneğin, Deklarasyon'a göre; *"Yüksek Denetim Kurumları, dış denetim organı olarak iç denetimin etkinliğini incelemekle görevlidir. İç denetimin etkin olduğu kanaatine varılmış ise, Yüksek Denetim Kurumunun genel denetim yapma yetkisi saklı kalmak kaydıyla, Yüksek Denetim Kurumu ile iç denetim arasında en uygun görev paylaşımı veya tayininin yapılması ve işbirliğinin sağlanması için çaba sarf edilmelidir"*.[443]

Bununla birlikte, bu konuda Güney Afrika Cumhuriyeti'nin Johannesburg şehrinde düzenlenen INTOSAI'nin 20. Kongresinde INTOSAI GOV 9150 standardı

439 Arın vd., a.g.e., s. 129-130.
440 Altıntaş ve Türkyener, a.g.e., s. 207.
441 Sayıştay Başkanlığı (2000), a.g.e., s. 28.
442 Akyel (2010), a.g.m., s. 9.
443 ISSAI-1, Bölüm 3, m. 3; Sayıştay Başkanlığı (2012), a.g.e., s. 29.

(Kamu Sektöründe Yüksek Denetim Kurumları ile İç Denetçiler Arasında Koordinasyon ve İşbirliği) kabul edilmiştir.[444] Bu standart, iç ve dış denetim kurumlarının kendine özgü fonksiyonları ile mesleki gerekliliklerinin de dikkate alınması suretiyle, kamu sektöründe Sayıştaylar ile iç denetçiler arasında koordinasyon ve işbirliğinin nasıl gerçekleştirileceğine rehberlik etmektedir.[445]

Ayrıca, Uluslararası düzeyde INTOSAI'nin çeşitli çalışmaları aracılığıyla teşvik ettiği bu işbirliğinin: Sınırlı denetim kaynaklarının daha verimli ve rasyonel kullanımı; Bilgi ve görüş paylaşımı; İyi yönetim ve hesap verme sorumluluğu uygulamalarının desteklenmesi amacıyla ortak çabalarının güçlendirilmesi ve iç kontrolün öneminin idarece daha fazla anlaşılmasının sağlanması; Denetimde gereksiz tekrarların önlenmesi; Koordineli planlama ve iletişim sonucunda iç ve dış denetimlerin daha etkin olması; Sağlıklı bir planlama ile denetim dışı kalan alanların azaltılması; İç denetçiler ile Sayıştay denetim kapsamının net olması; Denetlenen kurumdaki aşamaların asgari seviyeye indirilmesi; Risk değerlendirmeleri ve önemli risklerin tespit edilmesi yoluyla denetim kapsamının iyileştirilmesi ve azami seviyeye çıkarılması; Denetim hizmetlerinin etkinliğini artırabilecek denetim tavsiyeleri ile ilgili karşılıklı destek sağlanması gibi hususlarda sağlayacağı yararlar çok önemlidir.[446]

Yukarıda bahsedilenleri göz önünde tutarak, denetimde etkinliğin sağlanması bakımından Sayıştaylar ile iç denetim organları arasındaki ilişkinin yaşamsal öneme sahip olduğuna işaret edilmelidir. Bu nedenle Yüksek Denetim Kurumlarının iç denetim sistemini geliştirme fonksiyonu da günümüzde önemli olduğu kuşkusuzdur.

2.5.7. Kamu Yönetiminde Reformları Destekleme İşlevi

Bütün toplumun iç içe girmiş ve çoğu zaman birbiriyle çelişen sorunları arasında işleyen bir idari mekanizma olarak tanımlanan kamu yönetiminin[447] belli

444 **INTOSAI GOV 9150** (Kamu Sektöründe Yüksek Denetim Kurumları ile İç Denetçiler Arasında Koordinasyon ve İşbirliği - Coordination and Cooperation between SAIs and Internal Auditors in the Public Sector), http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/intosai-gov.htm (E.T. 24.06.2018).

445 Akyel (2010), a.g.m., s. 10.

446 Köse (2007), a.g.e., s. 49; Akyel (2010), a.g.m., s. 11.

447 Eryılmaz, a.g.e., s. 6.

dönemlerde kendini yenilemesi gerekmektedir. Reform olarak da adlandırılan bu süreç, her örgütün belli ölçü ve seviyede yüzleşmek durumunda olduğu bir değişme prosedürüdür.[448]

Kamu yönetimi sisteminin değişimini zorunlu kılan nedenlerin çok olması ile birlikte, genel olarak bunları şöyle sıralayabiliriz: Sanayi toplumundan bilgi toplumuna geçilmesi; Küreselleşen dünyada yeni yönetsel değerlerin ortaya çıkması; Küreselleşme ile birlikte uluslararası kuruluşların yönetimler üzerindeki etkilerinin artması; Devlet anlayışının değişmesi; Ekonomik ve sosyal nedenlerle verimlilik yönündeki arayışların artmasıdır.[449]

Bununla birlikte, kamu yönetimi tarafından düzenlenen reformların kamuya yararlı olması önemli olduğunu işaret edilmelidir. Bu bağlamda, kamu yönetiminde reformları destekleme işlevini, yasama adına görev yapan ve temelde yürütmeyi denetleme işlevi ile görevlendirilen Yüksek Denetim Kurumları üstlenmektedir. Bu işlevin yerine getirilmesi için Sayıştayların ellerinde birtakım araçlar bulunmalıdır. Bunlardan en önemlilerinden biri bağımsızlıktır. Sayıştayların bağımsız olması, onları politik ve bürokratik çıkarların üstünde kılmakta ve daha iyi bir yönetim için tarafsız ve çıkar gözetmeyen çalışmaların ürünü olan tavsiyelerinin toplumun dikkatini çekmesini ve çoğunlukla genel kabul görmesini sağlamaktadır. Ayrıca, Sayıştayların prestiji ve güvenilirliği baskı gruplarının, özellikle medya ve meslek kuruluşlarının ilgisini sağlamakta ve raporları, devlet organlarının işleyişiyle ve özellikle işlemeyen, ağır aksak işleyen yönleriyle, kamusal kaynakların ve vatandaşların ödediği vergilerinin nasıl değerlendirildiğiyle ilgilenen herkes tarafından kullanılmaktadır.[450]

Böylece, Sayıştaylar tarafından düzenlenen yüksek denetim işlevi mutlak manada sadece denetim faaliyeti değildir, aynı zamanda kamu yönetiminin gelişimini sağlamak amacıyla iyi uygulamaları teşvik etme ve destekleme konusunda yaşamsal öneme sahiptir.[451]

---

448 **Önder Kutlu, Karşılaştırmalı Kamu Yönetimi Teorik Çerçeve ve Ülke Uygulamaları**, Çizgi Kitapevi, 2006, s. 53.

449 **Hülya Eşki,** *"Kamu Yönetiminde Değişim ve Yeni Yönetim Modelleri"*, **Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, S. 17, 2009, s. 492; Bu hususta ayrıntılı bilgi için bkz. Kutlu, a.g.e., s. 60-68.

450 Köse (1999), a.g.m., s. 79.

451 Avcı, a.g.e., s. 80.

2.6. YÜKSEK DENETİM KURUMLARININ ORTAK ÖZELLİKLERİ

2.6.1. Bağımsızlık

Lima Deklarasyonu'nda işaret edildiği gibi, ulusal veya bölgesel düzeyde denetim organlarının bağımsızlığı denetimin etkin uygulanması için temel koşuldur. Bununla birlikte, özel gizli bağlantıların ve siyaset ile finans çıkarlarının iç içe geçmiş olmasının varlığını göz önüne alarak, denetim organlarının bağımsızlığı yasama düzeyinde belirtilmeli ve bağımsızlıkla ilgili kurallar hem denetim organlarının üyelerini hem de denetçilerini kapsamalıdır. Yüksek Denetim Kurumları işlevlerini yasama organları adına yürüttüğü halde, birçok demokratik ülkelerin kanunlarında Yüksek Denetim Kurumlarının tüm iktidar organlarından bağımsız oldukları açıkça belirtilmektedir. Böylece, kamunun yürütme veya yasama tarafından herhangi bir baskıya tabi olmayan denetime ihtiyacı olduğunu göstermektedir.[452]

Bağımsızlık tüm sanayileşmiş ülkelerde denetim organlarının ana ilkesidir. Neredeyse tüm demokratik ülkelerde Yüksek Denetim Kurumlarının başkanları, politikacıların veya yürütmenin müdahalesi olmadan, doğrudan ve sürekli olarak parlamentoya rapor verme imkanına sahiptir.[453]

Ayrıca, Lima Deklarasyonu'nda belirtildiği gibi, Yüksek Denetim Kurumları görevlerini nesnel ve etkili bir şekilde yerine getirebilmeleri için denetlenen kurumdan bağımsız olmaları ve dış etkilerden korunmaları gerekir.[454] Bu bağlamda, Sayıştaylar denetim faaliyetlerinde serbestliğe, yeterli mali ve insan kaynaklarına ihtiyaç duymaktadır. Böyle olmakla beraber, Lima Deklarasyonu Sayıştayların denetlenen organlardan, yani, yürütmeden bağımsız olması hakkında yeterince açık ifadeler içermesine rağmen, Parlamento ile ilişkileri hakkında bu ilişkilerin her ülkenin şartları ve gerekliliklerine uygun olarak anayasaları tarafından düzenlenir ifadesinin kullanılmış olmasına işaret edilmesi gerekir.[455]

---

452 Stepaşin vd., a.g.e., s. 16.
453 Ablenov, a.g.e., s. 44.
454 ISSAI-1, Bölüm 5, m. 1; Sayıştay Başkanlığı (2012), a.g.e., s. 30.
455 ISSAI-1, Bölüm 8; Sayıştay Başkanlığı (2012), a.g.e., s. 31.

2.6.1.1. Örgütsel (Kurumsal) ve Fonksiyonel Bağımsızlık

Yüksek Denetim Kurumları bütün devlet iktidarlarından örgütsel ve işlevsel bağımsızlığına sahip olarak, bu iktidar organlarının görevlerinin uygulanmasına yardım etmeyi amaçlamaktadır. Bu nedenle, Sayıştaylar yasama ve yürütme organlarından tamamen ayrılamaz. Bazı konularda bu organların sıkı işbirliği gerekmektedir, örneğin, kanun tasarıları üzerinde danışma, denetim sonuçlarıyla ilgili bilgilendirme veya yasama ile siyasal kararlarının etkisinin değerlendirilmesi konularında işbirliği şarttır. Bu işbirliği hem yürütme ve yasama organları için faydalı, hem de aynı zamanda denetimin önleyici şeklidir.[456]

Yüksek Denetim Kurumların bağımsızlıklarının göstergelerinden biri, denetime tabi olan organları seçme özgürlüğüdür. Hemen hemen tüm gelişmiş ülkelerde, yürütmenin denetime tabi olan kurumların seçimine müdahalesi asgari ölçüde veya hiç yoktur. Yüksek Denetim Kurumu vereceği bilgileri belirleme özgürlüğüne sahiptir. Raporlanacak bilgiler, Yüksek Denetim Kurumu tarafından bağımsız bir kararı ile belirlenir.[457] Sayıştayların bağımsızlığına ilişkin ilan edilen bu tür uluslararası normlar, anlık siyasi, popülist ve bazen çıkarcı yapıların Sayıştaylar üzerinde etkisini sınırlamaktadır.[458]

Böylece, Lima ve Meksiko Deklarasyonları'na göre, Yüksek Denetim Kurumları bağımsız olmalı ve kimsenin emirlerine boyun eğmemeli ifadelerinin altını çizmektedir. Ancak, böyle olmasına rağmen, belirli konularda yasama veya yürütme organları denetim yapma teklifinde bulunabilir. Özellikle, çoğu ülkede yasamanın Sayıştaya belirli incelemelerin yapılmasına ilişkin başvurma ve sonuçlarını bildirme mekanizmaları bulunmaktadır.[459]

---

456 Stepaşin vd., a.g.e., s. 17.

457 **ISSAI-10** (Yüksek Denetim Kurumlarının Bağımsızlığına İlişkin Meksiko Deklarasyonu - Mexico Declaration on SAI Independence), 3. ilke; http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/2-prerequisites-for-the-functioning-of-sais.htm (E.T. 24.06.2018); Sayıştay Başkanlığı (2012), a.g.e., s. 42-43.

458 Stepaşin vd., a.g.e., s. 17

459 Stepaşin vd., a.g.e., s. 17-18.

2.6.1.2. Yüksek Denetim Kurumun Başkanı, Üyeleri ve Denetçilerinin Bağımsızlığı

Lima Deklarasyonu'nun 6. bölümüne göre, Yüksek Denetim Kurumlarının bağımsızlığı, üyelerinin bağımsızlığına ve öncelikle başkanının bağımsızlığına bağlıdır.[460] Diğer ifadeyle, eğer Yüksek Denetim Kurumu hükümetin mali faaliyetlerini denetleme niyetinde ise, kurumun başkanı yeterli bağımsızlığa sahip olmalıdır. Birçok ülkenin anayasaları Yüksek Denetim Kurumların başkanları ve üyelerinin bağımsızlığını güvence altına almaktadır.[461]

Ayrıca, Sayıştay denetçilerinin bağımsızlığı ile ilgili Lima Deklarasyonu, denetçilerin mesleki kariyerleri süresince, denetlenen kurumlarca etki altına alınmamalı ve bu kurumlara bağımlı olmamalı ifadesine vurgulamaktadır.[462]

2.6.1.3. Yüksek Denetim Kurumun Mali Bağımsızlığı

Sayıştay faaliyetlerinin özerk yürütülmesinin gerekli ve temel şartlarından biri mali bağımsızlık olduğunu işaret edilmelidir, çünkü denetim kurumunun mali kısıtlanmasıyla birlikte faaliyetleri de kısıtlanır.[463]

Lima Deklarasyonu'nun 7. maddesine göre, Yüksek Denetim Kurumu görevlerini yerine getirmeye imkan verecek mali olanaklara sahip olmalı, gerekli mali olanaklar için ulusal bütçeye ilişkin karar alan kamu kurumuna gerektiğinde doğrudan başvurmak konusunda yetkilendirilmeli ve kendine tahsis edilen kaynakları uygun gördüğü ayrı bir bütçe başlığı kapsamında kullanma hakkına sahip olmalıdır.[464]

460 ISSAI-1, Bölüm 6; Sayıştay Başkanlığı (2012), a.g.e., s. 30.
461 Stepaşin vd., a.g.e., s. 18.
462 ISSAI-1, Bölüm 6; Sayıştay Başkanlığı (2012), a.g.e., s. 30.
463 Stepaşin vd., a.g.e., s. 19.
464 ISSAI-1, Bölüm 7; Sayıştay Başkanlığı (2012), a.g.e., s. 30-31.

2.6.2. Tarafsızlık

Yüksek Denetim Kurumun bağımsızlığı ve tarafsızlığı birbiriyle bağlıdır. Tarafsızlık denetimin etkin çalışması için belirleyici bir koşul, ayrıca tarafsızlık olmadan denetimin anlamı da kaybolacaktır. Yönetimin finansal ve ekonomik faaliyetlerinin tarafsız ve objektif yansıtılması için denetim organları örgütsel ve işlevsel bağımsızlığa ihtiyaç duymaktadır. Üstelik, objektif bir değerlendirme denetim ve denetlenen organların faaliyetlerinin sadece yasallığı temelinde olabilmektedir, diğer bir ifadeyle yasallık nesnelliğin temel kriteridir.[465]

Aynı zamanda, denetim sonuçlarının güvenilirliği konusunda sorumluluğun saptanması Sayıştay çalışmalarının nesnelliği sağlanmasında önemli bir rol oynamaktadır.[466]

Bununla birlikte, denetimin objektifliği sağlanması için güvenilir bilgi büyük önem taşımaktadır, çünkü eksik veya tahrif edilmiş bilgilere dayanarak doğru sonuçlara ulaşmak mümkün değildir. Diğer ifadeyle, *"denetçiler tarafından yürütülen bütün çalışmalarda özellikle de doğru ve objektif olması gereken raporlarda nesnellik ve tarafsızlığa ihtiyaç vardır. Dolayısıyla görüş ve raporlarda yer alan sonuçlar, yalnızca Yüksek Denetim Kurumlarının denetim standartlarına uygun olarak elde edilen ve bir araya getirilen kanıtlara dayandırılmalıdır"*.[467]

Ayrıca, INTOSAI'nin Etik Kuralları'na göre, Sayıştayın siyasi tarafsızlığının hem gerçekte hem de görünüşte muhafaza edilmesi önemlidir. Bu nedenle görevlerini tarafsız ifa edebilmeleri için denetçilerin, bağımsızlıklarını siyasi etkiden korumaları önemlidir. Sayıştay; yasama organları, yürütme organı veya kanunlarca raporlarını mütalaa etme yetkisi verilen diğer devlet kuruluşlarıyla yakın çalıştığından bu husus, denetçiler için de geçerlidir.[468]

---

465 Stepaşin vd., a.g.e., s. 47.
466 Stepaşin vd., a.g.e., s. 48.
467 Stepaşin vd., a.g.e., s. 49; ISSAI-30, m. 18; Sayıştay Başkanlığı (2012), a.g.e., s. 100.
468 ISSAI-30, m. 20; Sayıştay Başkanlığı (2012), a.g.e., s. 100.

2.6.3. Yasallık

Yasallık denetim kurumlarının faaliyetlerinin temel kriterlerinden biridir. Yüksek Denetim Kurumları kamu kaynaklarının kullanımı üzerinde kanunlara uygun olup olmadığı denetimini yürüttüğüne göre, kendileri de bu bağlamda kusursuz olmalıdırlar.[469]

Yüksek Denetim Kurumların faaliyetlerini düzenleyen kanunlar, genellikle bu organların ve yöneticilerinin dış etkilerden korunması ile ilgili maddeleri içermektedir. Örneğin, birisi tarafından görevlerinin yürütülmesini engellemek veya birinin lehine karar alma amacıyla denetim kurumunun görevlilerini etkilemesi, görevlilere karşı şiddet eylemlerini düzenlemesi, tahkir edilmesi, iftira veya çarpıtılmış bilgi yayınlanması durumunda yasalar çerçevesinde cezalandırılabilir.[470]

Bununla birlikte, yasallık ilkesine göre, Sayıştay görevlileri yüksek denetimle ilgili mevzuata titizlikle uymak zorundadır ve otoriteyi kötüye kullanmamalıdırlar. Diğer bir ifadeyle, Yüksek Denetim Kurumları kesinlikle ülke yasalarına ve diğer hukuk normlarına uymak zorunda ve denetlenen organlara karşı keyfi hareketlere yol açmamalıdırlar.[471]

2.7. ÇAĞDAŞ YÜKSEK DENETİM KURUMLARININ ANAYASAL STATÜLERİ, DEVLET İKTİDAR ORGANLARI ARASINDAKİ YERİ VE ÇEŞİTLİ HÜKÜMET SİSTEMLERİNDE DEVLET ORGANLARI İLE İLİŞKİLERİ

Yukarıda belirlendiği gibi devlet kaynaklarının kullanımı sırasında hesap verebilirlik demokratik bir toplumun temel gereklerinden biridir. Demokratik ülkelerde yasama organları devletin gelir ve giderlerinin denetiminde önemli rol oynamaktadır. Birçok ülkenin anayasalarıyla yasamaya aşağıda belirlenen temel işlevler yüklenmiştir: Bütçe gelir ve giderlerini; Devlet mülkiyetinin etkin kullanımı, özelleştirilme ve kamulaştırılmasını; Bütçe dışı fonlar ve hesapların kullanımını;

469 Stepaşin vd., a.g.e., s. 45.
470 Stepaşin vd., a.g.e., s. 46.
471 Stepaşin vd., a.g.e., s. 47.

Bankalar ve diğer mali kurumların bütçe fonların kullanımını; Vergi muafiyetlerini, devlet yardım ödeneklerini ve diğer finansal yardımların etkinliğini denetleme ve mevcut mevzuat boşlukları ortadan kaldırarak yasama yöntemleri ile finansal suistimallere ve paraların boşa harcanmasına son vermek.[472]

Bu işlevleri parlamentonun birkaç kurulları gerçekleştirebildiğinden, genellikle bu işlevlerin belli bir kısmı, yasama organları tarafından doğrudan değil, dolaylı olarak Yüksek Denetim Kurumları aracılığıyla yürütülmektedir. Ayrıca, günümüzde yasama adına yürütmeyi denetleyen yüksek denetim; yasama, yürütme ve yargı kuvvetleriyle doğrudan ilişkili olup, bu üç kuvvetler arasında bir denge unsuru olarak yer almaktadır.[473]

Yüksek Denetim Kurumlarının temel görevleri parlamento ile toplumu devlet maliyesinin durumu hakkında bağımsız bilgilendirmesini sağlamak, yetkililer tarafından sunulan raporların güvenilirliğini onaylamak ve kendi görüşünü bildirmektir.[474]

Dünya genelinde Yüksek Denetim Kurumlarının farklı adlandırılmasına rağmen (Hesap Odası, Ulusal Denetim Ofisi, Hesap Mahkemesi vb.), tüm bu kurumların esas olarak asıl amaçları aynı: iktidar organlarının kamuya hesap vermekle yükümlülüğünü gerçeğe dönüştürmektir.[475] Ancak değişik ülkelerde denetim organlarının belirli bir tarihsel gelişim etkisi altında oluşması nedeniyle ve devlet yapısında her kurumun yeri değişik olduğundan belirlenen amaca ulaşma yolları farklılaşmaktadır. Bununla birlikte, sanayileşmiş demokratik ülkelerde devlet kaynaklarının rasyonel ve etkin yönetiminin sağlanması için Yüksek Denetim Kurumlarının denetim deneyimi büyük önem taşımaktadır. Özellikle, demokratik bir toplumda Yüksek Denetim Kurumları, devletin gelir ve giderlerin üzerinde denetiminden, finansal kusursuzluk ve devlet sisteminin hesap vermekle yükümlülüğü sağlanmasından sorumludurlar.[476]

---

472 Stepaşin vd., a.g.e., s. 8.

473 Köse (1999), a.g.m., s. 76; Köse (2007), a.g.e., s. 38-40.

474 **Y.İ. İvanova,** *"Bilgi Kaynakları ve Devlet Denetim Organlarının İşbirliği"*, **Denetim ve Finansal Analiz Dergisi**, S. 3, 2007, s. 1.

475 **V.S. Grişin,** 12 Kasım 2012'de İvanovo şehrinde düzenlenen Rusya Federasyonu İvanovo ve Yaroslav İllerinin Kontrol ve Denetim Odalarının 2. Bölgelerarası Konferansı'nda yapılan konuşma, **Rusya Federasyonu İvanovo İli Kontrol ve Denetim Odası'nın Bülteni**, 2013, s. 7-8.

476 Stepaşin vd., a.g.e., s. 8.

Günümüzde Sayıştaylar tarafından düzenlenen yüksek denetim; yasallık, hesap vermekle yükümlülük, tutumluluk, etkinlik ve verimlilik ilkelerinin ihlali hakkında topluma bilgi verilmesinin sağlamasını olanaklı kılmaktadır. Bununla birlikte, yüksek denetim yürütmenin saydamlık ve açıklığın sağlanmasında önemli bir faktör olarak devletin ekonomik politikasının gelişmesine büyük katkı sağlamakta ve yolsuzlukla mücadelede yardımcı olmaktadır.[477]

Yüksek Denetim Kurumlarının kamuya yararı, halkın yaşam standartlarının düzeyini etkilemesiyle, yoksulluğun azaltılmasına katkısıyla, sosyal garantilerin ve devlete olan kamu güveninin artırılmasıyla, yolsuzluğun kökünü kazımasıyla kendini belli etmektedir. Günümüzde tüm kıtalarda yer alan siyasi ve sosyal değişimler, insanların kendi hakları hakkında bilgili olduklarını göstermekte ve bu hakların korunmasını ve yaşam standartlarının iyileştirilmesini istemektedirler. Sayıştaylar halkın bu haklı isteklerini karşılamayı, tek yararlanıcıları olarak çıkarlarını korumayı ve kamunun yönetime güvenini artırmayı amaçlamaktadır. Bu görevlerin gerçekleşmesi için Yüksek Denetim Kurumlarının faaliyetleri zamanında, yüksek kalitede ve nesnel olarak yürütülmelidir.[478]

Üstelik, yukarıda belirlendiği gibi Yüksek Denetim Kurumları amaçlarına ulaşması için yeteri kadar bağımsız olmalıdırlar. Sayıştayların denetlenen kurumlara herhangi bir bağımlılığı yüksek denetimi etkisizleştirebilir. Bu bağlamda, Lima ve Meksiko Deklarasyonları, Yüksek Denetim Kurumlarının Bağımsızlığına İlişkin INTOSAI Esasları ve İyi Uygulamaları dünya çapında Sayıştayların bağımsızlıklarını güçlendirme ve desteklemenin temel araçlarıdır. Bütün ülkelerin yasama ve yürütme iktidarlarının temsilcilerinin bu belgelerin içeriğini bilmeleri gerekir ve yüksek denetimin güçlendirilmesi için bunları kullanmalıdırlar.[479]

Bununla birlikte, kuşkusuz Yüksek Denetim Kurumlarının faaliyetleri sivil toplumun geniş desteğine dayalı olmalıdır. Vatandaşların devlet yönetimine katılımı, özel dikkat gerektiren bir konudur, çünkü, halkın güveni tüm kanun ve yönetmeliklerin üstünde ve devlet iktidarının meşruluğu için nihai kriterdir. Demokratik bir ülkede, vatandaşlar ülkenin yüce başkanı ve genel denetçisidir. Bu

---

477 Stepaşin vd., a.g.e., s. 9.

478 **Carlos Polit Faggioni,** *"The Strengthening of External Public Control: Guarantee for Financial Sustainability and Good Governance"*, **European Organisation of Supreme Audit Institutions Magazine**, No. 18-2012, 2012, p. 81.

479 Faggioni, a.g.m., p. 82; Sayıştay Başkanlığı (2012), a.g.e., s. 23-37, 39-45, 47-70.

nedenle, kamu düzenini bozmadan ve demokrasi fikrini çarpıtabilen ilgili çevrelerin etkilerini dışlamayarak vatandaşların yönetim sürecine mümkün olduğu kadar geniş katılımının sağlanması gerekir.[480]

2.7.1. Yüksek Denetim Kurumlarının Anayasal Statüleri

Önceki bölümlerde bahsedildiği gibi dünya genelinde Sayıştayların statüleri çoğunlukla Anayasa veya ilgili denetim kanunlarınca belirlenmektedir. Bu hususa INTOSAI de önem vermekte, bu nedenle Lima Deklarasyonu'nda Yüksek Denetim Kurumlarının kuruluşu ve gerekli düzeydeki bağımsızlıkları ile ilgili maddelerin ülke Anayasalarında belirlenmesinin gerekli olduğu ifade edilmektedir.[481]

Çeşitli devlet yapılarına ve hükümet sistemlerine göre Yüksek Denetim Kurumları tam özerk olabilmekte veya yasama organının bir bölümü olarak düzenlenebilmekte ya da yasama ve yürütme organı bu kurumlar üzerinde değişen derecelerde yetkilere sahip olabilmektedir.[482] Örneğin, Fransa'da Sayıştay bağımsız bir kuruluş olarak yer almakta, Avusturya ve İsrail gibi ülkelerde ise bu kurumlar parlamentoya bağlıdır.[483] Öte yandan, Finlandiya ve İsveç gibi ülkelerde Sayıştaylar Maliye Bakanlığına bağlı olarak kurulmaktadırlar.[484] Ancak buna rağmen Yüksek Denetim Kurumları daima devlet yapısı içinde önemli bir konuma sahip olmaktadırlar.[485]

Bununla birlikte, Yüksek Denetim Kurumlarının şeklen yasama veya yürütme organlarına bağlı olsalar da düzenledikleri yüksek denetimin planlanması, yürütülmesi, raporlanması ve izlenmesinde bağımsızdırlar.[486]

Dünya genelinde ülkelerin anayasal düzenlemelerine göre Sayıştaylar genellikle en üst kuruluşlar arasında yer aldıkları, bağımsızlıklarını garanti edecek bir statüye kavuşturuldukları ve diğer iktidar kurumlarıyla ilişkilerinde saygın bir

480 Faggıonı, a.g.m., p. 83.
481 ISSAI-1, Bölüm 5; Sayıştay Başkanlığı (2012), a.g.e., s. 30.
482 Köse (2007), a.g.e., s. 39.
483 Köse (2007), a.g.e., s. 39, 122, 156.
484 Demirbaş (2001), a.g.m., s. 14; Köse (2007), a.g.e., s. 105, 162; Avcı, a.g.e., s. 89; **Füsun Karaman, Cem Suat Aral,** *"Avrupa Birliği'ne Adaylık Sürecinde Sayıştay"*, **Sayıştay Dergisi**, S. 46-47, 2002, s. 64-65.
485 Arın vd., a.g.e., s. 179.
486 Demirbaş (2001), a.g.m., s. 15.

konuma sahip kılındıkları açıkça görülmektedir. Örneğin, Türkiye Anayasası'nda, *"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"* şeklinde ifade edilmektedir.[487] Ayrıca, Anayasa ve Sayıştay Kanunu ile Sayıştaya bağımsızlık yönünden birtakım güvenceler getirilmiştir.[488] Buna karşılık yukarıda belirlendiği gibi bazı ülkelerin Sayıştaylarının yürütmenin örgütsel yapısı içinde yer aldığı görülmektedir. Ancak bu ülkelerde dahi Sayıştayların bağımsızlıklarının güçlü güvencelere bağlandığı görülmektedir. Böyle olmakla beraber, günümüzde demokratik olmayan ülkelerde hükümete bağlı ve bir bakanlığın bünyesinde yer alan Sayıştaylar, çoğunlukla ülkenin en üst yöneticisine bağlanarak güvenceleri ve bağımsızlıkları güçlendirilmeye çalışılmaktadır. Demokratik gelişimini tamamlayamamış ülkelerdeki Yüksek Denetim Kurumların bağımsızlıklarının çoğunlukla sembolik düzeyde kaldığı, anayasa ve kanunlarda güçlü ve bağımsız bir konuma sahip görünseler de, uygulamada birçok engel ve sınırlamalarla karşı karşıya kaldıkları görülmektedir.[489]

2.7.2. Yüksek Denetim Kurumlarının Çeşitli Hükümet Sistemlerinde Devlet İktidar Organları Arasındaki Konumu ve Devlet Kurumları ile İlişkileri

Günümüzde hükümet sistemleri, anayasa hukuku alanındaki yazarlara göre, kuvvetler birliği ve kuvvetler ayrılığı sistemleri olarak ikiye ayrılmaktadır. Kuvvetler birliği sistemleri de ikiye ayrılmaktadır. Bunlar yürütmede veya yasamada birleştiği sistemlerdir. Yürütmede birleştiği sistemler diktatörlük veya monarşi ise, yasamada birleştiği sisteme *"meclis hükümeti sistemi"* denmektedir. Bununla birlikte, kuvvetler ayrılığı sistemleri genel olarak kendi içinde sert ve yumuşak olarak ikiye ayrılmakta olup sert kuvvetler ayrılığı sistemine *"başkanlık sistemi"*, yumuşak kuvvetler ayrılığı

487 **T.C. Anayasası** (1982), m. 160, **T.C. Resmi Gazete** (09.11.1982), S. 17863 (Mükerrer).
488 T.C. Sayıştay Kanunu (03.10.2010), m. 3., m. 35, b. c).
489 Köse (2007), a.g.e., s. 40.

sistemine ise *"parlamenter sistem"* denilmektedir.[490] Ayrıca, başkanlık ve parlamenter öğelerini aynı zamanda uygulayan bir rejim *"yarı başkanlık"* sistemi olarak bilinmektedir.[491]

Bununla beraber, kuvvetler ayrılığı kuramına göre, devletin üç temel işlevi (yasama, yürütme, yargı) farklı organlar arasında paylaştırılmakta ve böylece siyasal iktidar sınırlandırılmaktadır. Aynı zamanda, erkler ayrılığının demokrasinin temellerinden biri olduğuna işaret edilmelidir.[492]

Ayrıca, günümüzdeki devletleri şekillerine göre üniter, konfederasyon, federasyon veya siyasal rejimine göre liberal, sosyalıst, faşist devlet olarak da ayırabiliriz.[493]

2.7.2.1. Demokratik Ülkelerdeki Yüksek Denetim Kurumları

Tarihsel süreçte demokrasi ile denetim birbiriyle sıkı ilişkili olup gelişmiştir. Demokrasi olgusunun gelişmesiyle birlikte denetim duygusu da, halkın kamusal alanda denetim istemlerinin bir sonucu olarak yer almıştır. Demokrasi için iktidarın denetlenebilirliği temel koşullardan biri olduğundan, etkin ve sağlıklı bir denetim

---

490 **Kemal Gözler, Anayasa Hukukunun Genel Esasları**, 2. Baskı, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2011, s. 223.

491 Ayrıntılı bilgi için bkz. Kaboğlu, a.g.e., s. 137-140; Ayrıca, kuvvetler birliği ve kuvvetler ayrılığı sistemleri ile ilgili ayrıntılı bilgi için bkz. **Kemal Gözler, Anayasa Hukukuna Giriş,** 14. Baskı, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2009, s. 82-109; Gözler (2011), a.g.e., s. 217-257; Parlamenter, başkanlık ve yarı başkanlık sistemlerine ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz. **Mehmet Gökhan Genel,** *"Türkiye Basınında Başkanlık Sistemi Tartışmaları: Köşe Yazarları Özelinde Bir Araştırma"*, **Academic Journal of Information Technology**, C. 6, S. 19, 2015, s. 60-65; **Vildan İyigüngör,** *"Küreselleşme ve Yürütmenin Güçlendirilmesi: Siyasal Sistem Tartışmaları"*, **İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, S. 26, 2002, s. 86-100; Arıbaş ve Şimşek, a.g.e., s. 240-250.

492 Kaboğlu, a.g.e., s. 108.

493 Ayrıntılı bilgi için bkz. Gözler (2011), a.g.e., s. 184-216; Kaboğlu, a.g.e., s. 92-97; **Andrew Vincent, Modern Politik İdeolojiler,** (Çeviren: Arzu Tüfekçi), İstanbul, Paradigma Yayıncılık, 2006, s. 33-84, 131-175, 219-269; Arıbaş ve Şimşek, a.g.e., s. 123-124; **Ali Öztekin, Siyaset Bilimine Giriş**, 3. Baskı, Ankara, Siyasal Kitapevi, 2001, s. 35-39; **Davut Ateş, Demokratik Siyaset**, Bursa, Dora Basım Yayın Dağıtım, 2015, s. 111-179; **Michael Mann, Faşistler** (Çeviren: Ulaş Bayraktar), İstanbul, İletişim Yayınları, 2015, s. 13-79; **Ayferi Göze, Siyasal Düşünceler ve Yönetimler**, İstanbul, Beta Basım Yayım Dağıtım, 2011, s. 258-389; **Cahit TALAS,** *"Sosyal Haklar ve Türk Anayasalarında Sosyal Hakların Evrimi"*, TODAİE, **İnsan Hakları Yıllığı Dergisi**, S. 3-4/1, 1982, s. 44-45.

için de en uygun ortamı demokrasi sağlamıştır. Diğer ifadeyle, denetim ile demokrasi arasında bir tür karşılıklı bağımlılık ilişkisi bulunmaktadır.[494]

Çağdaş demokratik ülkelerdeki Yüksek Denetim Kurumları, bulundukları ülkeleri: ister başkanlık, yarı başkanlık veya parlamenter sistemlerini uygulasın; isterse üniter, konfederasyon, federasyon ya da monarşi veya cumhuriyet şeklinde biçimlensin devlet kaynaklarının doğru, dürüst, verimli, etkin ve tutumlu kullanılmasında hayati öneme sahiptir. Çünkü demokrasiyi işleten ülkelerdeki Sayıştaylar çoğunlukla bağımsız olarak yüksek denetim görevlerini düzenlemektedirler. Örneğin, parlamenter monarşi rejimini uygulayan ve üniter devlet olarak bilinen Büyük Britanya ve Kuzey İrlanda Birleşik Krallığı'ndaki Sayıştay (National Audit Office - NAO) yüksek denetim işlevini bağımsız olarak yürütür ve ülke parlamentosu ile yakın ilişkilidir.[495] Öte yandan, üniter devlet olarak bilinen ve parlamenter rejimini uygulayan Polonya Cumhuriyeti'ndeki Sayıştay (Supreme Audit Office) bağımsız, tarafsız ve mesleki ehliyeti haiz bir kurum olarak denetim faaliyetini Parlamento adına yürütmektedir.[496] Bununla birlikte, federal bir ülke olarak ve başkanlık sistemini benimsemiş olan Amerika Birleşik Devletleri'ndeki Sayıştay (GAO) yasamanın teşkilat yapısı altında yer almasına rağmen denetim faaliyetlerinde bağımsızdır. GAO'nun temel işlevi, yasamanın yardımcı denetim ve danışma organı olarak faaliyette bulunmaktır.[497]

Ayrıca, demokratik ülkelerin pek çok Yüksek Denetim Kurumları yasama organlarından gelen talepleri karşılamakla yükümlüdür. Ancak, Parlamento ve Yüksek Denetim Kurumları arasındaki bu ilişkiler bir ast üst ilişkisi niteliğinde değildir, sınırları önceden anayasa ve kanunlarla tespit edilen karşılıklı idari işlem niteliğinde olduğuna işaret edilmesi gerekir. Sayıştaylar tarafından hazırlanan yıllık raporlar genellikle yürütmeye (denetlenen kuruma) ve ilgili komisyon aracılığıyla yasamaya sunulur. Aynı zamanda, Sayıştaylar raporlarını medya kanalıyla kamuoyuna açıklarlar. Örneğin, bu tür işlemler, Büyük Britanya ve Kuzey İrlanda

494 Köse (1999), a.g.m., s. 62.
495 Ayrıntılı bilgi için bkz. Köse (2007), a.g.e., s. 148-155.
496 **Sayıştay Başkanlığı,** *"Polonya Sayıştayı Denetim Standartları",* (Çeviren: Baran Özeren), Sayıştay Yayınları, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi, 2004, s. 3.
497 Ayrıntılı bilgi için bkz. Avcı, a.g.e., s. 108-119; Köse (2007), a.g.e., s. 163-178.

Birleşik Krallığı, Danimarka, Norveç, Fransız, Almanya ve İspanya Sayıştayları tarafından yürütülmektedir.[498]

2.7.2.2. Demokratik Olmayan Ülkelerdeki Yüksek Denetim Kurumları

Anti-demokratik rejimler arasında hiç şüphesiz mutlak monarşi ve diktatörlük sistemleri sayılmaktadır. Mutlak monarşi rejiminin uygulandığı ülkelerde yasama, yürütme ve hatta yargı kuvvetleri devlet başkanının elinde toplanmaktadır. Dolayısıyla, bu sistemin uygulandığı ülkelerde başkan kanun koymakta, kanunları uygulamakta ve ortaya çıkan uyuşmazlıkları çözmektedir. Günümüzde bu tür rejimler az sayıdadır.[499]

Diktatörlük rejimi mutlak monarşiye benzemektedir, çünkü yasama, yürütme ve bazen yargı erkleri tek bir kişinin veya grubun elinde toplanır. Bu anti-demokratik rejimi uygulayan ülkeler bazen kendilerinin demokratik olduğunu iddia ederler ve bunu kanıtlamak amacıyla düzmece seçimler ve halkoylamaları düzenlerler. Ancak, düzenlenen seçimlerden ve halkoylamalarından devamlı olarak iktidardaki kişi veya grup galip çıkar. Diktatörlük rejimi genel olarak totaliter[500] ve otoriter diktatörlük[501] olarak ikiye ayrılmaktadır.[502]

Dünya genelinde özellikle azgelişmiş veya gelişme yolundaki ülkelerin çoğunluğundaki rejimlerin karakteri otoriterliktir. Bugün dünyada otoriter ülke olarak sayılan, yani anti-demokratik ülke olarak bilinen birçok ülke bulunmaktadır. Bunlardan bazıları Rusya Federasyonu, Kazakistan, Azerbaycan, Özbekistan, Türkmenistan, Beyaz Rusya, Çin, Tacikistan ve Kuzey Kore ülkeleridir.[503]

---

498 Bu hususta ayrıntılı bilgi için bkz. Avcı, a.g.e., s. 93-94, 139, 153-154, 164-165, 179-180, 215; Köse (2007), a.g.e., s. 126, 151-152, 161; Dağlıoğlu Şanlı ve Çiçek, a.g.m., s. 17-18.

499 Gözler (2009), a.g.e., s. 85-86.

500 Totaliter diktatörlükle ilgili ayrıntılı bilgi için bkz. **Halis Çetin,** *"Totalitarizm: İdeolojik Kökenleri ve Toplumsal İnşa Araçları"*, **Cumhuriyet Üniversitesi Fen Edebiyat Fakültesi Sosyal Bilimler Dergisi**, C. 26, S. 1, 2002, s. 15-41; Öztekin, a.g.e., s. 93; **Raymond Aron, Demokrasi ve Totalitarizm,** (Çeviren: Vahdi Hatay), İstanbul, Milli Eğitim Basımevi, 1976, s. 282-300; Ateş, a.g.e., s. 174-176; **Atilla Yayla, Liberal Bakışlar**, 4. Baskı, İstanbul, Profil Yayıncılık, 2014, s. 9-43.

501 Otoriter diktatörlükle ilgili ayrıntılı bilgi için bkz. Ateş, a.g.e., s. 172-174; Öztekin, a.g.e., s. 93.

502 Gözler (2009), a.g.e., s. 86.

503 Ateş, a.g.e., s. 172; **Democracy Index 2017**, http://pages.eiu.com/rs/753-RIQ-438/images/Democracy_Index_2017.pdf (E.T. 24.06.2018); Bu konuda farklı görüş ve ayrıntılı bilgi için bkz. **The İnternational Democracy Watch**,

Bu ülkelerdeki Yüksek Denetim Kurumları yukarıda da belirlendiği gibi genellikle ülkenin en üst yöneticisine doğrudan veya dolaylı olarak bağlıdırlar. Dolayısıyla yeteri kadar bağımsız değil ve böylelikle üstlendikleri görevlerini gerektiği kadar etkin yürütememektedirler. Örneğin, Kazakistan Sayıştayı doğrudan Cumhurbaşkanı'na bağlıdır. Sayıştay başkanı ise yerli mevzuata göre direk Cumhurbaşkanı tarafından atanmaktadır.[504] Beyaz Rusya Anayasası'nın maddelerinden de Sayıştayın tamamen Cumhurbaşkanı'na bağımlı olduğu görülmektedir.[505] Öte yandan, Rusya Federasyonu ve Tacikistan ülkelerinin Sayıştay başkanları Cumhurbaşkanı'nın önerisi üzerine yasama organı tarafından tayin edilmekte ve görevlerine son verilmektedir.[506] Böylece, yukarıda gösterilen diktatör ülkelerin cumhurbaşkanlarına Sayıştay faaliyetleri ile ilgili geniş yetkiler verilmesinden dolayı, Yüksek Denetim Kurumları işlevlerini gerekli düzeyde açık, objektif ve bağımsız olarak yürütememektedirler.

2.8. YÜKSEK DENETİM KURUMLARI VE ÇEVRE DENETİMİ

Tarihsel sürece bakıldığında insan eski çağlardan beri doğayla iç içe yaşamış ve bir süre içinde onun verdikleriyle yetinmiştir. Ancak, teknolojinin gelişmesi ve insan tarafından doğanın canlı ve cansız kaynaklarının kendi çıkarlarına göre bilinçsiz ve

---

http://www.internationaldemocracywatch.org/index.php (E.T. 08.11.2018); **The İnternational İnstitute for Democracy and Electoral Assistance**, https://www.idea.int (E.T. 08.11.2018).

504 **K.C. Anayasası (**30.08.1995), m. 44, b. 7), **K.C. Parlamento Bülteni** (1996), No. 4, m. 217; http://adilet.zan.kz/kaz/docs/K950001000_ (E.T. 24.06.2018); **K.C. Sayıştayı Tüzüğü Hakkında K.C. Cumhurbaşkanı'nın Fermanı** (05.08.2002), S. 917, m. 1, 18, **K.C. Cumhurbaşkanı ve Hükümeti Belgelerinin Koleksiyonu** (2002), No. 26, m. 273; http://adilet.zan.kz/kaz/docs/U020000917_ (E.T. 24.06.2018).

505 **Beyaz Rusya Anayasası** (15.03.1994) S. 2875-XII, m. 84, 129-131; http://etalonline.by/?type=text&regnum=v19402875#load_text_none_1_ (E.T. 24.06.2018), **Beyaz Rusya Hukuki Belgelerin Ulusal Kayıt Sistemi** (04.01.1999), No. 1/0 (05.01.1999 tarihinde yayınlanmıştır), **Yıldız Gazetesi** (27.11.1996), No. 276, **Halk Gazetesi** (27.11.1996), No. 298, **Beyaz Rusya Cumhuriyeti'nin Yüksek Konseyi Gazetesi** (1994), No. 9, m. 144.

506 **Rusya Federasyonu Sayıştayı Hakkında Kanun** (05.04.2013) S. 41-ФЗ, m. 7, **Rusya Federasyonu Mevzuatının Koleksiyonu** (2013), No. 14, m. 1649, **Rusya Gazetesi** (10.04.2013), http://pravo.gov.ru/proxy/ips/?docbody=&nd=102164449&rdk=&intelsearch=%EE+%F1%F7%E5%F2%ED%EE%E9+%EF%E0%EB%E0%F2%E5 (E.T. 24.06.2018); **Tacikistan Cumhuriyeti Sayıştayı Hakkında Kanun** (28.06.2011) S. 749, m. 11, 14, http://www.sai.tj/images/Law%20rus.pdf (E.T. 24.06.2018).

cömertçe kullanılması, dünyanın ekolojik dengesinin bozulmasına neden olmuştur. Böylece dünya genelinde bazı çevre sorunları ortaya çıkmıştır.[507]

Çevre sözcüğünün kavramı sözlüklerde[508] uzun zamandan beri var olmasına rağmen, günümüzde çevre sorunlarının ortaya çıkma nedenleri, önemi, özellikleri ve çözümü ile ilgili öneriler, bir çok bilim dalının ve disiplinin ilgi alanına[509] girmesinden dolayı çeşitli bilimsel eserlerde, ülkelerin iç mevzuatlarında ve uluslararası kuruluşlarda pek çok farklı tanımı yapılmıştır.[510]

Günümüzde çevre sorunları arasında genellikle; su kirlenmesi, hava kalitesinin bozulması, toprak kirliliği, doğal bitki örtüsünün tahribi, hayvan varlığı ve türlerinin neslinin tükenmesi, kültürel çevrenin kirlenmesi ve bozulması, gürültü, radyoaktif kirlenme ve küresel çevre sorunları görülmektedir.[511] Gösterilen çevre sorunların ortaya çıkma nedenlerinden bazıları, yukarıda genel olarak belirlendiği gibi, şöyle sıralanabilir: insan nüfusunun hızla artması; kentleşme; endüstrileşme; teknolojik gelişmeler; teknolojideki çok hızlı gelişmeler sonucu üretilen çeşitli elektronik

---

507 **Kazım Yıldız, Şengül Sipahioğlu, Mehmet Yılmaz, Çevre Bilimi**, Ankara, Gündüz Eğitim ve Yayıncılık, 2005, s. 84-85; Ayrıntılı bilgi için bkz. **Ruşen Keleş, Birol Ertan, Çevre Hukukuna Giriş**, Ankara, İmge Kitapevi, 2002, s. 20-24.

508 Türk Dil Kurumuna göre çevre sözcüğü *"1. Bir şeyin yakını, dolayı, etraf; 2. Kişinin içinde bulunduğu toplumu oluşturan ortam; 3. Sırma işlemeli mendil; 4. Aynı konu ile ilgisi bulunan kimselerin tümü, muhit; 5. Bir kimse ile ilişkisi bulunanlar, muhit; 6. Bir birimden önce veya sonra gelen aynı türden birimlerin tümü, bunların oluşturduğu küçük grup, kontekst; 7. Düzlem üzerindeki bir şekli sınırlayan çizgi; 8. Hayatın gelişmesinde etkili olan doğal, toplumsal, kültürel dış faktörlerin bütünlüğü"* olarak tanımlanmaktadır. (Türk Dil Kurumu (2005), a.g.e., s. 420)

509 Günümüzde çevre sorunları çok boyutlu ve geniş bir konu olduğundan dolayı çevre ile bir çok bilim dalı ilgilenmektedir. Bunlardan birkaçları: Çevre Bilimi; Ekoloji; Çevre Hukuku; Çevre Politikası; Çevre Yönetimi ve Planlaması; Çevre Ekonomisi; Çevre Sağlığı vd. Bkz. Yıldız vd., a.g.e., s. 86, 253-263.

510 Çevre kavramı ile ilgili farklı tanımları için bkz. **Ergun Gürpınar, Kent ve Çevre Sorunlarına Bir Bakış**, İstanbul, Der Yayınları, 1993, s. 77-78; **Kemal Görmez, Çevre Sorunları ve Türkiye**, 2. Baskı, Ankara, Gazi Kitapevi, 1997, s. 9-10; **Bahattin Duman, Çevre Hukuku**, Sakarya: Sakarya Üniversitesi, Yayın No. 47, 2002, s. 14; **Ruşen Keleş, Can Hamamcı, Çevrebilim**, Ankara, İmge Kitapevi, 1993, s. 21-23; Keleş ve Ertan, a.g.e., s. 13-18; **Nükhet Turgut, Çevre Hukuku**, Ankara, Savaş Yayınevi, 1998, s. 66-71; **Mehmet Efendi,** *"Çevre ve Sayıştay"*, Doktora tezi, Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2005/b, s. 14-15; **Süleyha Suzan Alıca,** *"Türkiye'de Çevre Sorunları Yasal ve Kurumsal Yapı"*, *"Çevre Denetimi ve Sayıştaylar"* konulu Uluslararası Sempozyumu, **Sayıştay'ın 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları**, 2007, s. 13-14; Efendi (2005/a), a.g.e., s. 14-15; **E. Yasemin Özdek, İnsan Hakkı Olarak Çevre Hakkı**, Ankara, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları, No. 249, 1993, s. 57-59; **Çevre Kanunu** (09.08.1983), S. 2872, m. 2, **Resmi Gazete** (11.08.1983), S. 18132; **Emrullah Güney, Türkiye Çevre Sorunları**, İstanbul, Çantay Kitapevi, 2002, s. 5.

511 Keleş ve Ertan, a.g.e., s. 24-38; Ayrıntılı bilgi için bkz. Yıldız vd., a.g.e., s. 85-211; Görmez, a.g.e., s. 35-46; **Zeynel Dinler, İktisada Giriş**, 19. Basım, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2013, s. 317-318; Duman, a.g.e., s. 29-37; Gürpınar, a.g.e., s. 89-113.

cihazların yaygınlaşması ile meydana gelen radyasyonun elektromanyetik kirliliğe yol açması; katı atıklar vb.[512]

Belirlenen sorunların ortak özelliklerinden biri, bunların doğrudan veya dolaylı olarak evrensel nitelik taşımalarıdır. Diğer ifadeyle, yerel ölçeklerde ortaya çıkan ve bu nedenle tamamen yerel nitelikli olarak kabul edilen sorunların, gözden kaçan uzun vadeli etkiler nedeniyle, aşama aşama, önce bölgesel, sonra evrensel sonuçlar yaratmalarıdır. Örneğin, ozon tabakasının incelmesi, küresel ısınma, ormansızlaşma ve asit yağmurları yerel düzeylerde yaşanan kirlilik ve diğer çevresel bozulmaların birer sonucudurlar.[513] Bu nedenle bugün çevre sorunlarıyla mücadele bütün insanlığı ilgilendirmekte ve bu yönde uluslararası işbirliğini zorunlu kılmaktadır.[514]

Uluslararası düzeyde, ülkelerin tümünü kapsamaya yönelik ilk ve en önemli adım Birleşmiş Milletler tarafından yapılmıştır. 5 Haziran 1972 yılında Stockholm'de Birleşmiş Milletler tarafından Çevre Konferansı düzenlenip, Konferans neticesinde Birleşmiş Milletler İnsan Çevresi Konferansı Stockholm Deklarasyonu kabul edilmiştir. Bu Deklarasyon'da insan ile çevre ilişkilerine, insan faaliyetlerinin sonucunda çevreye verdiği olumsuz etkilerine, ülkelerin iktisadi gelişme sorunlarına, yaşam koşullarının geliştirilmesine, uluslararası örgütlere ve hukuka değinilerek, uluslararası işbirliği ve dayanışmanın altı çizilmiştir.[515] Bu Konferans neticesinde çevre sorunları konusunda duyarlılık daha da artmış ve aynı yıl Birleşmiş Milletler Çevre Örgütü kurulmuştur.[516] Böyle olmakla beraber, günümüze kadar çevre sorunları ile ilgili çok sayıda uluslararası ve hükümetlerarası sempozyumlar, konferans ve toplantılar düzenlenmiş ve birçok uluslararası özelliğe sahip kurum ve kuruluşlar oluşturulmuştur.[517] Organize edilen bu uluslararası toplantılar, konferans ve sempozyumlar neticesinde ve oluşturulan uluslararası

---

512 Çevre kirlenmesinin nedenleri ile ilgili ayrıntılı bilgi için bkz. Efendi (2005/b), a.g.e., s. 18-32; Keleş ve Hamamcı, a.g.e., s. 81-125; Keleş ve Ertan, a.g.e., s. 24-38; Yıldız vd., a.g.e., s. 86-168; Efendi (2005/a), a.g.e., s. 18-32.

513 Turgut, a.g.e., s. 7.

514 Yıldız vd., a.g.e., s. 264; Keleş ve Hamamcı, a.g.e., s. 147.

515 Keleş ve Hamamcı, a.g.e., s. 153-154; **Uğur Kalelioğlu, Noyan Özkan, Uluslararası Çevre Sözleşmeleri**, İzmir, İzmir Barosu Yayınları, 2000, s. 16-20.

516 Kalelioğlu ve Özkan, a.g.e., s. XV.

517 Ayrıntılı bilgi için bkz. Keleş ve Ertan, a.g.e., s. 206-222; Yıldız vd., a.g.e., s. 264-266; Keleş ve Hamamcı, a.g.e., s. 153-168.

kurum ve kuruluşlar çerçevesinde birçok uluslararası çevre koruma sözleşmeleri imzalanmıştır.[518]

Ayrıca, 1970'lerden başlayıp çevre hakkına[519] ve/veya devlet ve yurttaşların çevreyi korumadaki ödevleri ile ilgili hükümler anayasalara girmeye başlamıştır.[520] Yine aynı dönemden itibaren birçok ülkede hem merkezi hem de yerel düzeyde çevreden sorumlu yönetim birimleri kurulmuştur.[521]

Bununla birlikte, uluslararası düzeyde çeşitli ülkelerin Yüksek Denetim Kurumları arasındaki ilişkilerin geliştirilmesi ve güçlendirilmesi amacıyla oluşturulan INTOSAI ve EUROSAI,[522] ASOSAI,[523] AFROSAI,[524] ARABOSAI,[525] OLACEFS,[526] PASAI[527] ve CAROSAI[528] gibi Bölgesel Yüksek Denetim Kurumları Birlikleri de çevrenin korunmasına büyük önem vermektedirler.[529] Bu konuda 1992 yılında Washington D.C.'de INCOSAI (International Congress of Supreme Audit Institutions) ile başlayan XIV. INTOSAI Kongresi yapılmıştır. Kongre'de çevre denetimi konusunun giderek artan önemi kabul edilmiş ve üye Yüksek Denetim Kurumlarına bu konuda yardımcı ve rehber olacak çalışmaların yapılması gereği vurgulanmıştır. Bu amaçla INTOSAI Çevre Denetimi Çalışma Grubu (WGEA - Working Group on Environmental Auditing) oluşturulmuştur.[530] Daha sonra 1995 yılında Mısır'da düzenlenen XV. INTOSAI Kongresi'nde çevre denetimi özel olarak

---

518 Uluslararası çevre koruma sözleşmelerine ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz. Kalelioğlu ve Özkan, a.g.e., s. 1-404; **Türkiye Barolar Birliği, Uluslararası Çevre Koruma Sözleşmeleri**, 2. Baskı, Ankara, Türkiye Barolar Birliği Yayınları: 247, 2014, s. 39-567; **Derya Kubalı,** *"Çevre Korumada Sayıştayların Rolü, Türk Sayıştayının Deneyimleri ve Öneriler", "Çevre Denetimi ve Sayıştaylar"* konulu Uluslararası Sempozyumu, **Sayıştayın 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları**, 2007, s. 94.

519 Çevre hakkına ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz. Keleş ve Ertan, a.g.e., s. 70-100; Turgut, a.g.e., s. 121-155.

520 Bu hususta ayrıntılı bilgi için bkz. Turgut, a.g.e., s. 123-131; Özdek, a.g.e., s. 57-121.

521 Efendi (2005/b), a.g.e., s. 33; Efendi (2005/a), a.g.e., s. 33.

522 **EUROSAI**, http://www.eurosai.org/en/about-us/about-eurosai/ (E.T. 26.06.2018).

523 **ASOSAI**, http://asosai.org/asosai/about/brief_history.jsp?gubun=ABOUT01 (E.T. 26.06.2018).

524 **AFROSAI**, http://www.intosai.org/regional-organizations/afrosai.html (E.T. 26.06.2018).

525 **ARABOSAI**, http://www.arabosai.org/Ar/ (E.T. 26.06.2018).

526 **OLACEFS**, http://www.olacefs.com/history/?lang=en (E.T. 26.06.2018).

527 **PASAI**, https://www.pasai.org/about-pasai/ (E.T. 26.06.2018).

528 **CAROSAI**, http://www.carosai.org (E.T. 26.06.2018).

529 **H. Ömer Köse,** *"Çevre Denetiminde Küresel Yaklaşımlar ve EUROSAI İklim Değişikliğinin Denetimi Semineri"*, **Sayıştay Dergisi**, S. 76, 2010, s. 135.

530 **Background on WGEA**, https://www.environmental-auditing.org/about/ (E.T. 26.06.2018).

ele alınmış ve Kongre sonucunda INTOSAI'nin Çevre Denetimi Tavsiye Kararlarını içeren Kahire Bildirisi kabul edilmiştir.[531]

Bununla birlikte, hem Bölgesel Yüksek Denetim Kurumları Birlikleri hem de dünya ülkelerinin Sayıştayları bu konuya özel önem vermekte ve çeşitli toplantı, seminer ve sempozyumlar düzenlemektedirler. Örneğin, EUROSAI tarafından Mayıs 2001 yılında Norveç'in başkentinde çevre denetimi konusunda ilk seminer düzenlenmiş,[532] ayrıca, EUROSAI tarafından kurulan Çevre Denetimi Çalışma Grubu[533] çerçevesinde her yıl toplantı organize edilmektedir.[534]

Yukarıda da belirlendiği gibi, ülke Sayıştayları tarafından da çeşitli toplantı ve sempozyumlar organize edilmektedir. Bunun bir örneği de Türkiye Sayıştayı tarafından Sayıştay başkanlığının 145. kuruluş yıldönümü etkinlikleri çerçevesinde 30 Mayıs 2007 tarihinde Ankara'da "Çevre Denetimi ve Sayıştaylar" konulu uluslararası sempozyumun düzenlenmesidir.[535]

Böylece, çevre koruması ile ilgili imzalanan uluslararası sözleşmeler çerçevesinde çeşitli ülkelerde çevreye ilişkin birçok kurum ve kuruluşlar oluşturulup çevre konusunda teknik denetim veya iç kontrolün gereği olarak denetim yaparlarken, Yüksek Denetim Kurumları bu konuda çevre denetimini düzenlemeye başlamışlardır.[536]

Bununla beraber, uluslararası düzeyde çevre sözleşmelerinin etkinliğinin bilinmesi ve taraf olan ülkelerin yükümlülüklerini yerine getirmeleri noktasında denetime ihtiyaç duyulmuş ve bu sözleşmelerin iki veya çok taraflı olmasından dolayı, sözleşmelerin denetimi konusunda uluslararası işbirliği yapmak gereği de ortaya çıkmıştır. Bu konuda Sayıştayların işbirliği çerçevesinde genellikle

---

531 Efendi (2005/b), a.g.e., s. 157-158; Efendi (2005/a), a.g.e., s. 157-158; INTOSAI (2013), a.g.e., p. 8.

532 **Therese Johnsen,** *"The first European Seminar on Environmental Auditing"*, **EUROSAI Magazine**, No: 8, 2001, p. 44-47.

533 **EUROSAI WGEA**, http://www.eurosaiwgea.org/Pages/aboutus.aspx (E.T. 26.06.2018).

534 **Jørgen Kosmo,** *"Achievements and challenges of the EUROSAI Working Group on Environmental Auditing (WGEA)"*, **EUROSAI Magazine**, No: 16, 2010, p. 113-115.

535 Ayrıntılı bilgi için bkz. **Sayıştay Başkanlığı**, *"Çevre Denetimi ve Sayıştaylar"* Uluslararası Sempozyumu (Çeviren: Zehra Sözer, Züleyha Sezen Dolanay, Ferişte Zaralı, Seher Özer), **Sayıştayın 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları**, 2007, s. 3-139, https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/yayinlar/Cevre_Denetimi_Sayistaylar.pdf (E.T. 26.06.2018).

536 Kubalı (2007), a.g.m., s. 95.

performans denetimi yöntemi tercih edilerek üç tür denetim yapılabilmektedir. Bunlar: eş zamanlı (paralel), ortak ve koordineli denetim türleridir.[537]

Bu hususta çeşitli ülke Sayıştaylarının işbirliğinde bugüne kadar çok sayıda çevre denetimleri düzenlenmiştir.[538] Örneğin, EUROSAI Çevre Denetimi Çalışma Grubu üyeleri tarafından gerçekleştirilen uluslararası denetim faaliyetlerinden bazıları şunlardır:

- Ekonomik faaliyetlerin Białowieża Ormanı çevresi üzerindeki etkileri (Beyaz Rusya ve Polonya ülkeleri Sayıştaylarının işbirliğinde düzenlenmiştir, 1995);

- Selden korunma ve sel hasarlarının giderilmesi (Çek ve Polonya ülkeleri Sayıştaylarının işbirliğinde düzenlenmiştir, 2001);

- Baltık Denizi Bölgesindeki Deniz Çevresinin Korunması Sözleşmesi (Helsinki Sözleşmesi)[539] hükümleri uygulamalarının birinci ve ikinci denetimi (Polonya Sayıştayının koordinatörlüğünde Danimarka, Estonya, Finlandiya, Letonya, Litvanya, Rusya Federasyonu, İsveç ve Almanya ülkeleri Sayıştaylarının işbirliğinde düzenlenmiştir, 2001);

- Tuna Nehrini Koruma ve Sürdürülebilir Kullanma İşbirliği Sözleşmesinin yasalara uygunluk ve uygulanmasının denetimi (Tuna Nehrini Koruma Sözleşmesi)[540] (Bulgaristan, Hırvatistan, Romanya, Slovak ve Slovenya ülkeleri Sayıştaylarının işbirliğinde düzenlenmiştir, 2001-2002);

- Denizlerin Gemiler Tarafından Kirletilmesi (MARPOL, OPRC, ve Bonn sözleşmeleri)[541] (Kıbrıs, Yunanistan, Büyük Britanya ve Kuzey İrlanda Birleşik

---

537 Kubalı (2007), a.g.m., s. 97-99; **Sayıştay Başkanlığı, Dış İlişkiler Grubu,** *"Çevre Denetimi"*, (03.12.1999), http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/cevre.htm (E.T. 23.05.2016).

538 Çevre denetimi konusunda Sayıştayların işbirliği ile ilgili ayrıntılı bilgi için bkz. Efendi, (2005/b), a.g.e., s. 163-165; Efendi (2005/a), a.g.e., s. 163-165.

539 **The Convention on the Protection and Use of Transboundary Watercourses and International Lakes** (17.03.1992), Helsinki, http://www.unece.org/fileadmin/DAM/env/water/pdf/watercon.pdf (E.T. 26.06.2018).

540 **The Danube River Protection Convention** (29.06.1994), Sofia, https://www.icpdr.org/main/icpdr/danube-river-protection-convention (E.T. 26.06.2018).

541 **International Convention for the Prevention of Pollution from Ships (MARPOL)**, http://www.imo.org/en/About/Conventions/ListOfConventions/Pages/International-Convention-for-the-Prevention-of-Pollution-from-Ships-(MARPOL).aspx (E.T. 26.06.2018); **International Convention on Oil Pollution Preparedness, Response and Co-operation (OPRC)**, http://www.imo.org/en/About/Conventions/ListOfConventions/Pages/International-Convention-on-Oil-Pollution-Preparedness,-Response-and-Co-operation-(OPRC).aspx (E.T. 26.06.2018); **The Convention on the Conservation of Migratory Species of Wild Animals** (1979), https://www.cms.int/sites/default/files/instrument/CMS-text.en_.PDF (E.T. 26.06.2018).

Krallığı, İtalya, Malta, Hollanda ve Türkiye ülkeleri Sayıştaylarının işbirliğinde düzenlenmiştir, 2001-2005);

- Demokratik Kore Halk Cumhuriyeti yasal kurumlarına 2000-2002 yıllarında tahsis edilen Rusya Federasyonu münhasır ekonomik bölgesindeki su ve biyolojik kaynaklara ait kota uygulamalarının etkinliği (Kuzey Kore ve Rusya Federasyonu ülkeleri Sayıştaylarının işbirliğinde düzenlenmiştir, 2002);

- Yurtdışı çevre yardımları (Avusturya ve Macaristan ülkeleri Sayıştaylarının işbirliğinde düzenlenmiştir, 2003);

- 2001-2002 yılları için Azov ve Karadeniz çevre koruma ve rehabilitasyon tedbirleri ulusal programı uygulamalarına ilişkin bütçe fonu kullanımı (Rusya Federasyonu ve Ukrayna ülkeleri Sayıştaylarının işbirliğinde düzenlenmiştir, 2003);

- Ormanların yeniden oluşturulması, korunması (ormanların korunması ve sürdürülebilir gelişimi) ile sınır bölgelerde orman yangınlarının kontrolünü içeren tedbirlerin finansmanı için tahsis edilen Rusya Federasyonu Federal bütçe fonları, federasyona bağlı bölgelerin bütçe fonları ile Kazakistan Cumhuriyeti bütçe fonlarının kullanımı (Rusya Federasyonu ve Kazakistan ülkeleri Sayıştaylarının işbirliğinde düzenlenmiştir, 2005).[542]

Ayrıca, çevre denetimi ile ilgili INTOSAI ve Bölgesel Yüksek Denetim Kurumları Birlikleri tarafından bugüne kadar düzenlenen çeşitli toplantı, konferans ve sempozyumların kapsamında çevre denetimi alanında ülke Sayıştaylarına yönelik birçok tavsiyelerin kabul edilmiş olduğuna işaret edilmesi gerekir. Örneğin, yukarıda belirlenen Mısır ülkesinde 1995 yılında düzenlenen XV. INTOSAI Kongresi sonucunda kabul edilen Kahire Bildirisi'ne göre:

- Yüsek Denetim Kurumları görevlerini yaparken çevre ile ilgili hususları da göz önüne almaları gerekir. Ayrıca, farklı tanımlara yol açmamak için, çevre denetimi tanımı içinde mali, uygunluk ve performans unsurlarının ve denetlenen hükümet program veya projelerinin bir parçası olması halinde çevre denetimlerinin

542 **Zbigniew Wesołowski,** *"Uluslararası Çevere Koruma Denetimlerinin Başlatıcısı Olarak EUROSAI Çevre Çalışma Grubu", "Çevre Denetimi ve Sayıştaylar"* Uluslararası Sempozyumu, **Sayıştayın 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları**, 2007, s. 56-57; Ayrıntılı bilgi için bkz. **EUROSAI WGEA**, http://www.eurosaiwgea.org/audits (E.T. 26.06.2018); **INTOSAI WGEA**, http://www.environmental-auditing.org (E.T. 26.06.2018).

bir kısmı olarak sürdürülebilir kalkınma kavramının içerdiği bir çerçeve yaklaşımını kabul etmelidirler;

- INTOSAI WGEA çevre denetimi alanında bilgi toplama işini sürdürmeli ve toplayan bilgileri INTOSAI üyelerine iletmesi gerekir;

- INTOSAI üyeleri, doğal kaynaklar ve bunların denetimi ile ilgili normlar ve araçları geliştirme konusunda gösterdikleri ilgi ışığında, INTOSAI WGEA çevre denetimi konusuna daha ayrıntılı biçimde eğilmeli ve edinen bilgileri ilgilenen üyelere iletmelidir;

- Sayıştaylar, hükümetlerini, planlama ve karar verme süreçlerine çevre maliyetlerini de dahil etme konusunda harekete geçirmek suretiyle ülkelerinde etkin bir rol oynamaya teşvik etmelidirler.[543]

Sayıştayların denetim faaliyetlerinde başarılı olması için, denetçilerin çevre mevzuatı ile birlikte, uzmanlık bilgilerinin de farkında olmaları gerekir. Bu nedenle, Yüksek Denetim Kurumlarının çevre denetimi kapasitelerinin güçlendirilmesi için INTOSAI WGEA ve diğer Bölgesel Yüksek Denetim Kurumları Birlikleri'nin Çevre Denetimi Çalışma Grupları kapsamında çeşitli kurslar, seminerler ve anketler düzenlenmektedir. Örneğin, 3-14 Kasım 2003 tarihleri arasında Türkiye Yüksek Denetim Kurumunun ev sahipliğinde, INTOSAI WGEA ve INTOSAI Geliştirme Girişimi (INTOSAI Development Initiative) ile ortaklaşa, Antalya'da ilk çevre denetimi eğitimi düzenlenmiştir. Şubat 2004 yılında Kenya ülkesinin Nairobi şehrinde, bu konuda ikinci pilot kurs gerçekleştirilmiştir.[544]

Böylece, günümüzde çevre sorunların küresel boyutta olması nedeniyle Yüksek Denetim Kurumlarının bu konuda düzenledikleri çevre denetimlerinde gittikçe artan bir işbirliği görülmektedir.[545] Ancak, bu sorunlar kısa zaman içinde ve yalnızca Yüksek Denetim Kurumların çabasıyla çözülebilecek sorunlar değildir. Buna rağmen

---

543 Çevre denetimine ilişkin Kahire Bildirisi'nde belirlenen tavsiyeler için ayrıntılı bilgi için bkz. Efendi (2005/b), a.g.e., s. 158-160; Efendi (2005/a), a.g.e., s. 158-160; Sayıştay Başkanlığı, Dış İlişkiler Grubu (03.12.1999), a.g.e..

544 **Mehmet Damar,** *"Çevre Denetimi ve Sayıştaylar"* Uluslararası Sempozyumu, **Sayıştayın 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları**, 2007, s. 4; **John Reed,** *"Okula Geri Dönüş: Çevre Denetimi Eğitiminde Yeni Bir Yaklaşım"* (Çeviren: H. Ömer Köse), **Sayıştay Dergisi**, S. 54, 2004, s. 157, 161; INTOSAI WGEA ve diğer Bölgesel Yüksek Denetim Kurumları Birlikleri'nin Çevre Denetimi Çalışma Grupları kapsamında düzenlenen eğitim kurs ve seminerlerine ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz. Efendi (2005/b), a.g.e., s. 167-180; Efendi (2005/a), a.g.e., s. 167-180.

545 **Neil Maxwell,** *"Sayıştaylar Tarafından Yapılan Çevre Denetimi Önemi ve Eğilimler"*, *"Çevre Denetimi ve Sayıştaylar"* Uluslararası Sempozyumu, **Sayıştay 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları**, 2007, s. 45.

Yüksek Denetim Kurumları tarafından düzenlenen denetimleri, kamu yararını korumayı amaçlayan kamu denetimleri arasında yüksek denetim özelliğiyle, çevre yönetimlerine önemli katkılar sağlayabilmektedir.[546]

2.9. YÜKSEK DENETİM KURUMLARININ SOSYAL HAKLARI KORUMADAKİ ROLÜ

Birleşmiş Milletler Genel Kurulu tarafından 16 Aralık 1966 yılında kabul edilen ve 3 Ocak 1976 yılında yürürlüğe giren Ekonomik, Sosyal ve Kültürel Haklar Uluslararası Sözleşmesi'ne göre sosyal haklar arasında şu haklar yer almaktadır: Adil ve uygun işte çalışma hakkı; Sendikal haklar; Sosyal güvenlik hakkı; Ailenin, anneliğin, çocukların ve gençlerin korunması; Yaşam standardı hakkı; Eğitim hakkı; Sağlık standardı hakkı; Zorunlu ilköğretimi sağlama yükümlülüğü; Kültürel yaşama katılma hakkı.[547] Ayrıca, belirtilen sosyal hakların korunması ile ilgili maddeler Birleşmiş Milletler tarafından 10 Aralık 1948 yılında ilan edilen İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi[548] ve 16 Aralık 1966 yılında kabul edilen Kişisel ve Siyasal Haklar Uluslararası Sözleşmesini de içermektedir.[549]

Ancak önemle belirtilmesi gerekir ki, sosyal haklar tüm insan hakları gibi dinamik bir özellik taşıdığından sayılarının zamanla artması mümkündür. Böyle olmakla beraber, günümüzde çoğu anayasa ve uluslararası belgelerin içerdiği ve güvence altına aldığı sosyal haklar şöyle sıralanabilir: Çalışma hakkı ile çalışma koşullarına ilişkin haklar; Eşit işe eşit ücret hakkını da içeren adil ücret hakkı; Sosyal güvenlik hakkı; Sendika hakkı; Toplu sözleşme hakkı; Grev hakkı; Sağlık hakkı; Eğitim hakkı; Beslenme hakkı; Konut hakkı; Ailenin, ana ve çocuğun korunması hakkı; Yaşlıların korunması hakkı; Engellerin korunması hakkı; Gençlerin korunması

---

546 Kubalı (2007), a.g.m., s. 115.

547 **Ekonomik, Sosyal ve Kültürel Haklar Uluslararası Sözleşmesi (**16.12.1966), S. 2200 A (XXI), http://www.unicankara.org.tr/doc_pdf/metin134.pdf (E.T. 26.06.2018).

548 **İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi (**10.12.1948) S. 217A (III), http://www.ombudsman.gov.tr/contents/files/688B1--Insan-Haklari-Evrensel-Beyannamesi.pdf (E.T. 26.06.2018).

549 **Kişisel ve Siyasal Haklar Uluslararası Sözleşmesi** (16.12.1966) S. 2200 A (XXI), https://www.tbmm.gov.tr/komisyon/insanhaklari/pdf01/53-73.pdf (E.T. 26.06.2018).

hakkı; Göçmen işçilerin korunması hakkı; Sosyal refah hizmetlerinden yararlanma hakkı; Toplumsal dışlanma ve yoksulluğa karşı korunma hakkı.[550]

Bununla birlikte, bilimsel literatürde sosyal haklar kavramına ilişkin birçok tanım verilmiştir.[551] Örneğin, TALAS sosyal hakları *"ekonomik bakımdan zayıf ve güçsüz olanların ve özellikle işçilerin haklarının ve çıkarlarının korunması, geliştirilmesi ve emek ile ana mal arasındaki ilişkilerde bir güç dengesi kurulması için devletin gerçekleştirme sorumluluğunu üstlendiği ekonomik ve sosyal nitelikli ve özgürlükçü önlemlerin bütünüdür"*olarak tanımlamıştır.[552] GÖZE ise, sosyal hakları kişi açısından şöyle tanımlamaktadır: *"Toplumda sosyal ve ekonomik yönden güçsüz ve korunmaya muhtaç durumda olanları, yani çalışanları, kadını, çocuğu ve aile kurumunu koruyan haklardır"*.[553] Öte yandan TANÖR'e göre *"sosyal haklar asıl olarak sosyal adaleti sağlamak, sosyal eşitsizlikleri azaltmak, toplum içinde ekonomik bakımdan zayıf olanları korumak amacına yönelmiş haklardır"*.[554]

Sosyal hakların tarihsel gelişim sürecine bakıldığında, 1776 Amerika Birleşik Devletleri ve 1789 Fransız Bildirgeleri'ne[555] kadar dayandığını görmekteyiz.[556] Özellikle, Fransız Ulusal Meclisi tarafından 26 Ağustos 1789 yılında kabul edilen İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi özgürlük, mülkiyet, güvenlik ve baskıya karşı direnme haklarını içermekte ve evrensellik iddiasını taşımaktaydı.[557] Ayrıca, bu bildiri düşünsel dayanakları itibarıyla doğal hukuk doktrinine bağlanmaktaydı.[558]

19. yüzyılın ilk yarısından başlayarak ortaya çıkan mücadelede siyasal ve ekonomik talepler öne çıkmıştır. Bunların arasında seçme, seçilme ve örgütlenme hakları, çalışma koşullarının düzeltilmesi, iş olanaklarının yaratılması, sosyal güvenliğin sağlanması gibi konular olmuştur. Verilen mücadeleler sonucunda, insan

---

550 **Nihat Bulut, Sanayi Devriminden Küreselleşmeye Sosyal Haklar**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2009, s. 72-73.

551 Sosyal haklar kavramına ilişkin farklı görüşler için bkz. Göze, a.g.e., s. 403-405; **Z. Gönül Balkır, Türk Anayasa Yargısında Sosyal Hakların Korunması**, Ankara, Kuban Matbaacılık, Kocaeli Üniversitesi Yayınları, No: 335, 2009, s. 90-93; Bulut, a.g.e., s. 60-66.

552 Talas, a.g.m., s. 43.

553 Göze, a.g.e., s. 406.

554 **Abdulkadir Şenkal, Mahmut Doğan,** *"Sosyal Politika ve Sosyal Haklar; Vatandaşlık Haklarının Yeniden Kavramllaştırılması Arayışı"*, **Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, C. 9, S. 17, 2012, s. 66; **Bülent Tanör, Anayasa Hukukunda Sosyal Haklar**, İstanbul, May Yayınları, 1978, s. 92 (Aktaran: Şenkal ve Doğan, a.g.m.).

555 Bkz. Göze, a.g.e., s. 513-516, 579-592.

556 Balkır, a.g.e., s. 94.

557 Göze, a.g.e., s. 585-586.

558 Bulut, a.g.e., s. 25.

hakları konusunda önemli gelişme sağlanmış ve toplumun yoksul kesimlerinin insan haklarından tam olarak yararlanmalarını temin eden bir takım kamusal hizmetler hak olarak kabul edilmiştir.[559]

Sosyal hakların ülke anayasalarına yansıması çoğunlukla Birinci Dünya Savaşı sonlarına rastlamıştır.[560] Örneğin, 1917 tarihli Meksika anayasası tarafından işverene çalıştırdığı işçilere sağlık koşullarına uygun ve kullanışlı meskenler sağlama borcu yüklenmiştir. Bu arada, Estonya (1920), Yugoslavya (1921), Polonya (1921), Romanya (1923) ve İspanya (1931) anayasaları da bir takım sosyal hakları içermiştir.[561]

İkinci Dünya Savaşı sonrasında batı demokrasilerde yapılan yeni anayasalarda sosyal haklara ayrıntılı ve geniş yer verilmiştir. Bu dönemde çeşitli ülkeler tarafından kabul edilen anayasaları devletin tüm yurttaşlarının beden ve ruh sağlığı içinde ve insan onuruna yaraşır biçimde yaşamalarını sağlamakla yükümlü hükmüne yer vermiştir. Örneğin, Fransız (1946), Alman (1949) ve İtalyan (1947) anayasaları bu konuda hükümleri içermiştir.[562] Ayrıca, İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra kurulan Birleşmiş Milletler Örgütü çerçevesinde sosyal haklar konusunda önemli birtakım uluslararası sözleşmeler imzalanmıştır. Bunların arasıda en önemlilelri, yukarıda da belirtildiği gibi; İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi; Ekonomik, Sosyal ve Kültürel Haklar Uluslararası Sözleşmesi; Kişisel ve Siyasal Haklar Uluslararası Sözleşmesi'dir. Bununla birlikte, uluslararası düzeyde sosyal hakların korunmasında Kadınlara Karşı Her Türlü Ayrımcılığın Önlenmesi Sözleşmesi[563] ile Çocuk Hakları Sözleşmesi[564] de önemli yer almaktadır.[565]

Ayrıca, 20. yüzyılın ikinci yarısında uluslararası ve bölgesel düzeyde sosyal hakların korunmasına ilişkin bir çok kurum ve kuruluşlar oluşturulmuştur.[566] Bunlardan en önemlilerinden biri Birleşmiş Milletler Örgütü içinde yer alan

559 Bulut, a.g.e., s. 30; Göze, a.g.e., s. 394-395.
560 Talas, a.g.m., s. 46.
561 Göze, a.g.e., s. 395.
562 Göze, a.g.e., s. 399.
563 **Kadınlara Karşı Her Türlü Ayrımcılığın Önlenmesi Sözleşmesi (**18.12.1979) S. 34/180, https://www.tbmm.gov.tr/komisyon/kefe/docs/cedaw.pdf (E.T. 26.06.2018).
564 **Çocuk Hakları Sözleşmesi** (20.11.1989), S. 44/25, http://www.ombudsman.gov.tr/contents/files/20512--Cocuk-Haklarina-Dair-Sozlesme.pdf (E.T. 26.06.2018).
565 Bulut, a.g.e., s. 79; Ayrıntılı bilgi için ayrıca bkz. **Mesut Gülmez, Birleşmiş Milletler Sisteminde İnsan Haklarının Korunması**, Ankara, Şen Matbaa, 2004, s. 200-324.
566 Sosyal hakların evrensel ve bölgesel düzeyde korunması ile ilgili ayrıntılı bilgi için bkz. Bulut, a.g.e., s. 77-86.

Ekonomik ve Sosyal Konsey. Bu organ ekonomik, sosyal, eğitsel, kültürel, genel sağlık ve diğer konularda inceleme ve raporlar gerçekleştirir ve tavsiyelerde bulunur.[567]

Günümüzde yurttaşların sosyal haklarının korunmasında Yüksek Denetim Kurumları da önemli rol oynamaktadırlar. Örneğin, ulusal düzeyde her ülke sosyal haklar kapsamında yürütmenin bünyesinde çeşitli organlara yer vermekte ve bu organlar tarafından yurttaşlara birçok hizmet verilmektedir. Örneğin T.C. Hükümeti'nin bünyesinde yer alan Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı ile Sosyal Güvenlik Kurumu gösterilebilir.[568] Belirtilen organlar dahil, bünyesinde çeşitli organlara yer veren yürütme, yukarıda da belirlendiği gibi, devlet kaynaklarının kullanımında ve yükümlülüklerini yerine getirmede, Parlamentoya karşı hesap vermekle yükümlüdür. Bu karşılıklı ilişkide yüksek denetim sistemi ise hesap verebilirliği güçlendirecek temel mekanizma olarak sayılmaktadır.[569]

Böyle olmakla beraber, dünya genelinde insanların sosyal güvenlik, çalışma, sağlık, emeklilik gibi sosyal ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kurulan sosyal kamu kurumlarının sosyal güvenliğe ve istihdama ilişkin kurumlar olarak örgütlenmelerine rağmen devlet bütçesinden yardım almaları için Sayıştayların denetim kapsamına girmektedirler. Örneğin, Norveç, Fransa, Almanya ve İspanya Sayıştayları tarafından bu kurumlar denetlenebilmektedir.[570]

Ayrıca, sosyal haklar konusuna ilişkin dünyada bir çok ülkelerin Yüksek Denetim Kurumlarına anayasa ve kanunlarla, yürütme tarafından gerçekleştirilen sosyal ve diğer çeşitli devlet programlarını değerlendirme yetkisi verilmiştir. Değerlendirme sonucunda veya bütçenin oluşturulması aşamasında devlet programlarının performanslarını yükseltme amacıyla, Sayıştaylar tavsiye verme veya görüş bildirme yetkilerine sahiptir. Sözü edilen yetkilere sahip olan Yüksek Denetim Kurumlardan bazıları ABD, Avustralya, Danimarka, Fransa, Almanya ve Belçika Sayıştaylarıdır.[571]

---

567 Gülmez, a.g.e., s. 5-6; **Birleşmiş Milletler Örgütü**, https://www.un.org/ecosoc/en (E.T. 26.06.2018).

568 Bkz. **Aile ve Sosyal Politakalar Bakanlığı**, http://www.aile.gov.tr (E.T. 26.06.2018); **Sosyal Güvenlik Kurumu Kanunu** (16.05.2006) S. 5502, m. 3, **Resmi Gazete** (20.05.2006), S. 26173.

569 Köse (2007), a.g.e., s. 94; Baş, a.g.m., s. 410.

570 Avcı, a.g.e., s. 71, 158, 161, 165, 175, 215.

571 Avcı, a.g.e., s. 112-118, 127, 141, 167, 169, 176, 179, 198.

Böylece, Yüksek Denetim Kurumlarının yürütme tarafından verilen hizmetlerin etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde sunulup sunulmadığının üzerinde denetim faaliyeti, yurttaşların sosyal hakları kullanımı açısından büyük önem taşımakta[572] ve hatta devletin sosyal haklar politikasının gelişmesine katkı sağlamaktadır.

[572] Önen ve Özmen, a.g.m., s. 94.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. KARŞILAŞTIRMALI HUKUK DÜZENLERİNDE YÜKSEK DENETİM SİSTEMLERİ

3.1. YARGI YETKİSİNE SAHİP KURUL TİPİ SAYIŞTAYLAR

3.1.1. Fransız Cumhuriyeti'nde Yüksek Denetim

3.1.1.1. Fransa Yüksek Denetim Kurumunun Tarihi Gelişimi, Günümüzdeki Anayasal Konumu ve Teşkilat Yapısı

Fransa 1958 tarihli Anayasası'na göre, parlamenter-başkanlık sistemiyle yönetilen, güçler ayrılığı ilkesine göre örgütlenen[573] ve bölünmez, laik, demokratik sosyal bir Cumhuriyet[574] olarak bilinmektedir. Cumhurbaşkanı geniş yetkilere sahip olarak doğrudan halk tarafından seçilmekte ve en fazla iki dönem görev yapabilmektedir. Cumhurbaşkanı, Hükümetin işleyişinin içinde olmakla birlikte parlamentoya karşı sorumluluk taşımamaktadır. Buna karşın Cumhurbaşkanı tarafından atanan Başbakan'ın parlamentoya karşı siyasi sorumluluğu bulunmaktadır. Parlamento, Ulusal Meclis ve Senato olmak üzere iki kanatlıdır. Ulusal Meclis doğrudan halk tarafından seçilen toplam 577 üyelerden oluşmaktadır. Bunların 556'sı anayurt Fransa'dan, 10'u denizaşırı bölgelerden ve 11'i yurt dışında yaşayan vatandaşlar tarafından seçilmektedir. Parlamentonun ikinci kanadı olan Senato 348 üyeli olup ulusal ve yerel düzeylerdeki seçilmiş kişilerden oluşan bir "ikinci seçmen" grubu tarafından seçilmektedir.[575]

---

573 **Yusuf Erbay,** *"Fransa'da İdari Sistem ve Yerel Yönetimler"*, **Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi**, C. 8, S. 2, 1999, s. 58.

574 **Nevşehir Barosu,** *"4 Ekim 1958 Fransa Cumhuriyeti'nin Anayasası"*, **Nevşehir Barosu Dergisi**, S. 1, 2014, s. 313.

575 Ayrıntılı bilgi için bkz. **Hüdai Şencan,** *"Çatışmacı Parlamentarizmden Melez Bir Çözüme: Fransa'da Yarı Başkanlık Sistemi"*, **Karşılaştırmalı Hükümet Sistemleri, Yarı-Başkanlık Sistemi (Fransa, Polonya ve Rusya Örnekleri)**, TBMM Araştırma Hizmetleri Başkanlığı, TBMM Araştırma Merkezi Yayınları, No. 6, (Editörler: Havvana Yapıcı Kaya, Kasım Erdem, Hüdai Şencan, Kadir Candan), 2014, s. 27-98.

Günümüzde Fransız Cumhriyeti yönetiminde yer alanYüksek Denetim Kurumu (Cour des Comptes) en köklü ve en prestijli kurumlardan biri olarak bilinmektedir. Tarihsel sürece bakıldığında bu kurumun varlığının Orta Çağa kadar uzandığı görülmektedir. Önceki bölümde de belirtildiği gibi, Fansız Sayıştayı ilk olarak 1319 yılında Kral V. Philip tarafından Hesap Dairesi şeklinde kurularak Fransız İhtilali'ne kadar varlığını sürdürmüştür. İhtilalden sonra 1807 yılında I. Napolyon tarafından Cour des Comptes adıyla kurumsallaştırılmıştır.[576] 1789 yılında kabul edilen Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesinin 15. maddesinde yer alan *"Toplumun tüm kamu görevlilerinden, görevleriyle ilgili olarak hesap sorma hakkı vardır"*[577] ifadesi çerçevesinde Fransız Sayıştayı'nın temel görevi, kamu fonlarının kullanımı üzerinde kamusal hesap verebilirliğin güvence altına almak, Fransız yasama ve yürütme organlarına yardımcı olmak ve vatandaşlarını bilgilendirmek olarak özetlenebilir.[578]

Zamanla Fransız Sayıştayı çeşitli anayasalar ile kanunlar tarafından yeniden düzenlenerek ve daha geniş yetkilere sahip olarak varlığını devam etmiştir. Örneğin, bugünkü şekliyle "Cour des Comptes" 16 Kasım 1907 yılında kabul edilen kanunla düzenlenmiştir. Ayrıca, Fransız Cumhuriyeti'nin 1946 ile 1958 yıllarında kabul edilen anayasalarında bu kuruma yer verilmiş ve kurumun yetkileri genişletilmiştir.[579] Örneğin, 1946 tarihli Anayasa'nın 18 maddesi uyarınca, *"Milletin hesaplarını milli meclis keser. Bu hususta, Sayıştay kendisine yardım eder. Milli Meclis Sayıştayı gelirlerin toplanması, giderlerin harcanması ve hazine yönetimine dokunan her türlü soruşturmaların ve incelemelerin yapılması ile görevlendirebilir"*.[580] 1958 tarihli Fransız Anayasası'nın 47. maddesine göre ise, *"Sayıştay, mali yasaların uygulanmasının denetiminde Parlamentoya ve Hükümete yardımcı olur"*.[581]

Daha sonra 22 Haziran 1967 yılında kabul edilen kanunla kurumun yasal statüsü düzenlenmiş ve bütün bakanlıkların ve kamu kurumların denetimi yetkisi

---

576 Alptürk ve Akbulut, a.g.m., s. 3; Avcı, a.g.e., s. 161; Köse (2007), a.g.e., s. 121.

577 **Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesi** (26.08.1789), http://www.hist.msu.ru/ER/Etext/cnst1791.htm (E.T. 26.06.2018).

578 Köse (2007), a.g.e., s. 121; National Audit Office of UK, a.g.e., p. 91; https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2005/12/State_Audit_Book.pdf (26.06.2018).

579 **Fransız Cumhuriyeti Sayıştayı**, https://www.ccomptes.fr/en/who-we-are-and-what-we-do/history (E.T. 26.06.2018).

580 **Bülent Nuri Esen,** *"Fransa Cumhuriyeti Anayasası"*, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 5, S. 1, 1948, s. 4-5.

581 **Danıştay, Fransız Anayasası**, (Çeviren: Ahmet Şükrü Özeren), Ankara, Danıştay Matbaası, Danıştay Yayınları, No. 58, 1994, s. 17.

verilmiştir.[582] Teşkilat yapısı ise 20 Eylül 1968 tarihli kararname ile doğrulanmıştır.[583] Belirtilen düzenlemelerle denetim anlayışı önemli ölçüde değişikliğe uğramıştır. Özellikle devlet kaynaklarının rasyonel kullanımının incelenmesi sorumluluğu doğrudan Sayıştaya verilerek performans denetimi için gerekli yasal altyapı oluşturulmuştur.[584]

1976 yılında yapılan yeni düzenlemelerle denetimden sorumlu olan diger bazı kurumlar Yüksek Denetim Kurumu ile birleştirilip sosyal guvenlik kurumları, kamu işletmeleri ve ulusallaştırılmış endüstriler üzerinde denetim görevleri Yüksek Denetim Kurumunun işlevlerine dahil edilmiştir.[585]

1980'li yıllarda düzenlenen reformlar neticesinde 1982 yılında Fransa'da Bölge Sayıştayları (Chambre Régionales Des Comptes) oluşturulmuştur.[586] Ayrıca, bu reform kanunları çerçevesinde yerel kamu kurumları, şirketleri ve ortaklarının yönetim ve hesapları üzerinde denetim işlevi oluşturulan Bölge Sayıştaylarına verilmiştir.[587] Bu kurumlar tarafından verilen yargısal kararların temyiz mercii de Sayıştay olmuştur.[588]

1996 tarihinde düzenlenen anayasal değişikliklerle Sayıştaya, sosyal güvenlik finansman kanunların uygulanmasının denetimine yönelik, yıllık rapor düzenleme işlevi verilmiştir. Bununla birlikte, Sayıştay ile Bölge Sayıştaylarına ilişkin bütün yasal düzenlemeler Mali Kurullar Kanunu'nda (Code des juridictions financières) birleştirilmiştir.[589]

2001'de anayasal kararname ile Sayıştaya hesapları onaylama ve devletin bütçe programlarının performansını değerlendirme işlevi verilmiştir. 2005'ten itibaren ise kurum genel sosyal güvenlik sisteminin hesaplarını onaylama görevini

582 Avcı, a.g.e., s. 161.
583 **Paul Marie Gaudemet, Maliye Hukuku**, (Çeviren: O. Halfinar), Moskova, Progres Basımevi, 1978, s. 289.
584 Köse (2007), a.g.e., s. 121; Gaudemet, a.g.e., s. 292.
585 Safiye KAYA (2000), a.g.m., s. 26.
586 National Audit Office of UK, a.g.e., p. 93; Demirbaş (2001), a.g.m., s. 164; **G.V. Stankevich, T.V. Kara-Kazaryan, E.V. Kasevich,** *"State financial control: Comparative analysis of Russia and France"*, **Life Science Journal**, Volume 11, Special Issue 11, 25.11.2014, p. 351.
587 Alptürk ve Akbulut, a.g.m., s. 4; Avcı, a.g.e., s. 161.
588 Köse (2007), a.g.e., s. 121.
589 Avcı, a.g.e., s. 161.

üstlenmiştir.[590] Aynı tarihte düzenlenen reform sonucunda Sayıştayın bütçesi Maliye Bakanlığı bütçesinden çıkarılmış ve böylece kurum bütçe özerkliğini kazanmıştır.[591]

2008 yılında Fransız Anayasası'na yeni madde eklenerek (47-2) Sayıştayın yetkileri daha da genişletilmiştir. Özellikle verilen kamu politikalarının değerlendirilmesi işlevi aracılığıyla yürütme ve yasama organlarına önemli ölçüde destek olmuştur. Son olarak, 2011 yılında kabul edilen birtakım kanunlarla Sayıştay'ın bir mahkeme olarak kamu politikalarının değerlendirilmesindeki rolü güçlendirilmiştir.[592]

Böylece son 50 yıl içinde Fransız Sayıştayının yetkileri önemli ölçüde genişlemiş olup en önemli anayasal ve yasal değişikliklerin 1967, 1968, 1976, 1982, 1996, 2001, 2005, 2008 ve 2011 yıllarında gerçekleştirildiği görülmektedir.

Belirtildiği gibi Fransız Sayıştayı anayasal bir kurumdur. Yürürlükteki Anayasa'nın 47-2. maddesine göre, *"Sayıştay, Hükümetin faaliyetlerinin denetiminde Parlamentoya yardımcı olur. Sayıştay, sosyal güvenlik finansmanı yasalarının uygulanmasının denetiminin yanı sıra kamu politikalarının değerlendirilmesinde Hükümete ve Parlamentoya yardımcı olur. Sayıştay, kamuya açık raporlar marifetiyle halkın bilgilendirilmesine katkıda bulunur"*.[593]

"Cour des Comptes" Fransız idari sisteminin temel organlarından biri olarak yürütme ve yasama karşısında bağımsız, üyeleri ise hakim bağımsızlığına sahiptir. Ayrıca, bütün meslek mensupları (Savcı hariç) yargıç statüsüne sahip olup görevden azledilemezler. Kurumun teşkilat yapısı Başkan, Sayıştay Başsavcısı ve Daire Başkanlıklarından oluşmaktadır.[594]

Sayıştay Başkanı Bakanlar Kurulu kararnamesi ile Cumhurbaşkanı tarafından tayin edilip görevini 68 yaşına kadar sürdürebilmektedir.[595] Kurum Başkanı görevlerinin arasında Sayıştayın genel organizasyonunu belirleme, kurumun yetki ve

---

590 Fransız Cumhuriyeti Sayıştayı, https://www.ccomptes.fr/en/who-we-are-and-what-we-do/history (E.T. 27.06.2018).

591 National Audit Office of UK, a.g.e., p. 91.

592 Fransız Cumhuriyeti Sayıştayı, https://www.ccomptes.fr/en/who-we-are-and-what-we-do/history (E.T. 27.06.2018).

593 Nevşehir Barosu, a.g.e., s. 333; **Jean-Raphael Alventosa, Adeline Baldacchıno,** *"An Overview of the Cour des Comptes of France"*, **International Journal of Government Auditing**, Vol. 40, No. 2, 2013, p. 16; **T.C. Adalet Bakanlığı**, *"4 Ekim 1958 tarihli Fransa Cumhuriyeti Anayasası"*, http://www.adalet.gov.tr/duyurular/2011/eylul/anayasalar/ulkeana/pdf/07-FRANSA%20169-208.pdf (E.T. 27.06.2018).

594 Avcı, a.g.e., s. 162-163.

595 National Audit Office of UK, a.g.e., p. 92.

görevlerini Daireler arasında dağıtma ve kurumun geçici çalışma programını onaylamaktır.[596]

Kurum Başsavcısı ise Bakanlar Kurulu kararnamesi ile atanır. Temel görevleri de, Sayıştaya kendi görüşlerini bildirerek danışmanlık yapmak, kurum kararlarının uygulanmasında yardımcı olmak ve kurum faaliyetlerini kontrol etmektir. Ayrıca, yasaların doğru uygulanmasını sağlayarak Sayıştay ile Bölge Sayıştayları tarafından kullanılan kanunların tutarlılığını takip eder.[597] Bunların dışında, Savcı yasal konularda kuruma tavsiye verebilmekte, kurumun denetim raporlarını inceleyerek kalite kontrol sürecine katkı sağlamakta ve bazı sınırlı durumlarda cumhuriyet savcısı gibi hareket edebilmektedir.[598]

Fransız Sayıştayının teşkilat yapısı içinde yer alan 7 dairenin her birine kurumda 3 yıldan fazla görev yapmış olan kıdemli hakimler arasından, Sayıştay Başkanı önerisi üzerine Bakanlar Kurulu Kararnamesiyle tayin edilen ve görevlerini 65 yaşına kadar sürdürebilen Sayıştay üyesi başkanlık etmektedir.[599]

Günümüzde, 2013 yılı sonu itibariyle, Sayıştayda Başkan ve Başsavcı dışında 8 Daire Başkanı, 142 Sayıştay Üyesi (conseillers-maîtres), 66 başdenetçi (conseillers référendaires) ve 17 denetçi (audıteurs) görev almaktadır. Bunlar hakim statüsünde olarak Cumhurbaşkanlığı Kararnamesiyle ömür boyu görev yapmak için atanırlar. Üyelerin üçte ikisi başdenetçilerin arasından diğerleri de üstdüzey devlet memurları arasından seçilip atanırken, başdenetçilerin dörtte üçü Sayıştay denetçileri arasından, diğerleri de genellikle Maliye Bakanlığı personeli arasından olmak üzere kamu görevlileri arasından seçilip atanmaktadırlar. Öte yandan, denetçiler stajyer statüsünde göreve başlayarak "Ecole Nationale d'Administration"da kamu hukuku, finans ve ekonomi branşları üzerinde lisansüstü eğitim görürler.[600]

Bununla birlikte, Sayıştay teşkilatında destek hizmetlerini yürütmekle görevlendirilen ve "A" kategori devlet memurları olarak sayılan, 70 asistan ve 80 dış raportörü (external rapporteurs) yer almaktadır. Dış raportörleri 2 veya maksimum 6

---

596 Fransız Cumhuriyeti Sayıştayı, (Sayıştay Başkanı'nın görevleri), https://www.ccomptes.fr/en/who-we-are-and-what-we-do/first-president#a (27.06.2018).

597 Fransız Cumhuriyeti Sayıştayı, (Sayıştay Savcısı'nın görevleri) https://www.ccomptes.fr/en/who-we-are-and-what-we-do/general-prosecutor#a (27.06.2018).

598 **SİGMA, Yüksek Denetim Kurumlarının Çalışmalarında Üstün Kaliteye Ulaşmak**, SİGMA Belgesi: 34, 2004, s. 13, 45.

599 National Audit Office of UK, a.g.e., p. 92; SİGMA, a.g.e., s. 45.

600 National Audit Office of UK, a.g.e., p. 92-93.

yıllık geçici bir pozisyona atanan ve "ENA" (Ecole Nationale d'Administration) çıkışlı veya eşdeğer yüksek eğitim gören üstdüzey devlet memurları, devlet mühendisleri, hakimler, parlamento devlet memurları, yerel hükümet memurları, hastane memurları, sosyal güvenlik üstdüzey kamu görevlileri, muhasebeciler (senior civil servants, state engineers, legal magistrates, officers, parliamentary civil servants, local government civil servants, hospital civil servants, social security senior civil servants and accountants) vb. memurlarından oluşmaktadır. Bunlar yargı yetkileri dışında hakimler statüsündedir ve hakimlerle aynı işlevlere sahiptirler. Asistanlar ise raportör ve hakimlerin otoritesi altında çalışarak denetim faaliyetine katkıda bulunurlar.[601] Sayıştay meslek mensuplarının çoğu hukuk, ekonomi ve maliye konularında yüksek eğitim görmüştür, ancak performans denetimi kapsamında, uzman görüşlerine ihtiyaç duyulması halinde diğer kamu kurumlarında görevli personelden yararlanabilmektedir.[602]

3.1.1.2. Yetki ve Denetim Alanı

Belirtildiği gibi Fransız Sayıştayının yetkileri kurulduğu günden beri sürekli genişlemiştir. Özellikle, 23 Temmuz 2008 tarihindeki anayasal düzenlemelerden itibaren Fransız Sayıştayı denetleme, yargılama, değerlendirme ve tasdik etme (certifying) faaliyetlerini yürütmektedir.[603]

a) Denetim Faaliyeti

Fransa Sayıştayının denetim faaliyeti, dünyada bulunan diğer YDK'lerin denetim görevlerine benzemekte olup mali tabloların ve mevzuata uygunluğun denetiminden oluşan düzenlilik denetimi ile kamu kaynakların verimlilik, etkinlik ve tutumluluk kriterlerine uygun kullanımını sağlamak üzere yürütülen performans denetiminden oluşmaktadır.[604]

Düzenlilik denetimi kurumun geleneksel denetim işlevidir. Ancak Sayıştay bu denetim işlevini yerine getirirken, denetlenen işlemlerin mali mevzuata uygun olarak

---

601 Fransız Cumhuriyeti Sayıştayı, (Mahkeme organizasyonu), https://www.ccomptes.fr/en/who-we-are-and-what-we-do/cour-des-comptes#c (27.06.2018).

602 Avcı a.g.e., s. 164; Köse (2007), a.g.e., s. 122; Alptürk ve Akbulut, a.g.m., s. 3.

603 **The Cour des comptes,** 2015, p. 4, https://www.ccomptes.fr/en (E.T. 03.06.2016).

604 Avcı, a.g.e., s. 166.

etkin bir şekilde yerine getirilip getirilmediğini de tespit etmektedir. Bu tür denetim yönetim denetimi veya etkinlik kontrolü olarak da adlandırılmaktadır.[605]

Sayıştaya, performans denetimine ilişkin yetki, yukarıda belirtildiği gibi, 22 Haziran 1967 tarihli kanunla verilmiştir. Bu kanunla kurum kamu fonlarının iyi kullanımının sağlanması görevini üstlenmiştir. Diğer ifadeyle, kanun çerçevesinde Sayıştay denetlenen kurumların organizasyonunu, çalışanlarının sayısı, özellikleri ve bunlara ödenen ücretlerin, satın alma politikasının ve techizat politikasının incelenmesini ve söz konusu denetlen kurumun bu anlamdaki maliyetlerine kıyasla ürettiği hizmetlerinin devlete ve kamuya sağladığı faydalarını karşılaştırılarak değerlendirilmesini yürütmeye başlamıştır.[606]

Günümüzde Fransa Sayıştayının her dairesi tarafından kendi görevleri kapsamında yürütülen performans denetimi etkinlik ve program verimliliği denetimi şeklinde yürütülmekte ve kamu kurumlarının, hizmetlerinin ve programlarının yönetiminin kalitesine ve düzenliliğine, faaliyetlerin etkinliğine yönelik gerçekleştirilmektedir.[607] Kurum bu tür denetime kaynaklarının üçte ikisini ayırmaktadır.[608] Bu arada, Sayıştay dairelerinin denetim görevleri şöyle sıralanmaktadır: 1. daire, maliye, ekonomi ve bütçe bakanlıklarını; 2. Daire, savunma, sanayi, enerji, dış ticaret, ticaret ve zanaat endüstrileri alanlarından sorumlu devlet bakanlıkları ile bu bakanlıklara bağlı kamu kurumlarını ve belirlenen sektörlerde çalışan sanayi kuruluşları; 3. daire, eğitim, kültür, araştırma ve kamu yayıncılığından sorumlu bakanlıkları; 4. daire, Bölge Sayıştayları kararlarına karşı itirazlara bakmakta ve Başbakanlık, adalet, içişleri ve dışişleri bakanlıkları; 5. daire, istihdam, çalışma, mesleki eğitim, barınma ve sosyal işlerden sorumlu bakanlıkları ile kamu katkılarıyla finanse edilmiş kuruluşları; 6. daire, sağlık ve sosyal güvenliğinden sorumlu bakanlıklar ile sağlık ve sosyal güvenlik kurumları; 7. daire, kamu işleri, bölgesel kalkınma planlaması, tarım ve balıkçılık, çevre ve turizm alanlarından sorumlu devlet bakanlıkları ile bu sektörlere bağlı kamu kurum ve kuruluşları denetlemekle görevlidir.[609] Sayıştay daireleri tarafından performans denetimi konuları seçilirken risk durumuna, denetim dönemine, ilgili alan hakkında

605 Köse (2007), a.g.e., s. 123; Alptürk ve Akbulut, a.g.m., s. 4; Gaudemet, a.g.e., s. 297.
606 Köse (2007), a.g.e., s. 125.
607 Avcı, a.g.e., s. 166.
608 National Audit Office of UK, a.g.e., p. 94.
609 The Cour des comptes, a.g.e., p. 14.

sahip olunan tecrübeye, siyasal ve toplumsal ilgiye önem verilmektedir.[610] Sayıştay daireleri tarafından performans denetimi konuları seçilirken risk durumuna, denetim dönemine, ilgili alan hakkında sahip olunan tecrübeye, siyasal ve toplumsal ilgiye önem verilmektedir.[611]

Böyle olmakla beraber Fransa bütçeleme sistemine göre her bir bakanlık her bir programın ulaştığı hedefleri tespit etmek üzere dönemlik performans planını, etkinlik ve verimlilik değerlendirmesi için performans göstergelerini ve dönemlik performans raporlarını hazırlamakla yükümlü olduğuna işaret edilmesi gerekir. Bakanlıklar bu performans raporlarıyla her bir programın amacına ulaşma derecesini ve amaçlara ulaşmada verimlilik, etkinlik ve tutumluluk göstergelerini ve bütçe kaynaklarının önceden belirlendiği şekilde neden kullanılamadığının açıklamasını yapar. Bu süreçte Sayıştay, genel bir rapor hazırlayarak bakanlıklarda performans ölçümü sisteminin kulanımı ile ilgili genel değerlendirmelere yer verir. Ayrıca kurum bakanlıkların dönemlik performans raporlarını göz önüne alarak, yürüttüğü performans denetimleri sonucunda hazırlanan uygunluk raporlarda performans göstergelerinin etkinliğinin ve verimliliğinin değerlendirmeye elverişli olup olmadığı hakkında görüşünü belirtir.[612]

Sayıştay performans denetimini geliştirmek amacıyla çeşitli rehber ve kılavuzları yayınlamakta ve bu yönde kurum çalışanlarına eğitim vermektedir. Performans denetiminin gelişmesiyle birlikte Fransa Parlamentosu bu yönde Teknoloji Seçimi Değerlendirme Ofisini, Eğitim Bakanlığı ise Üniversitelerin Değerlendirilmesi Ulusal Komisyonunu kurmuştur.[613]

b) Yargılama

Bilindiği gibi Fransa Sayıştayı bir mahkeme olarak 1807 yılından beri çalışmaktadır.[614] Bu hususta günümüzde Sayıştay kamu gelirleri ve giderlerinin mevzuata uygun olarak toplanması, harcanması ve kontrolü ile yükümlü olan kamu saymanlarının sorumlulukları hakkında karar vermektedir.[615] Sayıştay tarafından hesap yargılama işlevi yapılması için kuruma ibraz edilen hesaplar ve ilgili belgeler

---

610 The Cour des comptes, a.g.e., p. 14.
611 National Audit Office of UK, a.g.e., p. 94; Avcı, a.g.e., s. 167.
612 **Mustafa Sakal, Elif Ayşe Şahin,** *"Kamu Kurumlarında Performans Ölçümü ve Sayıştay Denetimi İlişkisi: Türkiye'deki Düzenlemeler Bakımından Bir Değerlendirme"*, **Sayıştay Dergisi**, S. 68, 2008, s. 15.
613 National Audit Office of UK, a.g.e., p. 95.
614 SİGMA, a.g.e., s. 45.
615 Köse (2007), a.g.e., s. 124; Alptürk ve Akbulut, a.g.m., s. 5.

incelenirken, gelirlerin tahsili ile yapılan harcamaların mevzuata uygun olup olmadığı denetlenir. Eğer hesaplar düzenli ise ilgili saymanın ibrasına, harcamalar düzensiz ise ilgili sayman hakkında geri ödeme veya benzeri şekilde mali sorumluluğa karar alınır. Aynı zamanda sayman olarak isimlendirilmeyen ancak kamu idarelerine ve işletmelerine ait kaynaklarla ilgilisi olan kişilerce tutulan hesaplar, Sayıştay tarafından incelenmektedir. Bu kişiler hakkında yapılan incelemeler sonucunda verilen hükümler saymanlara verilen hükümlerle aynı olarak nitelendirilmektedir.[616]

c) Değerlendirme

Belirlendiği gibi 23 Temmuz 2008 tarihinde yapılan anayasal değişiklerin neticesinde Fransa Sayıştayı kamu politikalarını değerlendirme göreviyle yetkilendirilmiştir.[617] Diğer ifadeyle, Sayıştay kamu politikaların etkinliğini denetlemeye ve sonuçları değerlendirmeye başlamıştır.[618]

Kurum bu tür faaliyeti ile hem genel olarak devletin kamu politikalarını hem de belirli bir organın politikasını değerlendirebilmektedir. Ayrıca eğer kamu politikaları hem ulusal hem de yerel seviyede düzenleniyorsa değerlendirilmesi Sayıştay ve Bölge Sayıştayları tarafından ortaklaşa yapılmaktadır. Bununla birlikte denetim ile değerlendirme arasında önemli farklar bulunmaktadır. Örneğin denetim kritik bakış açısıyla bir işletmenin hesapları ile belirli bir standart arasındaki farklılıkları tespit etmekte odaklanır. Değerlendirme ise kimin sorumlu olduğuna yönelik değildir. Objektif bir bakış açısı ile başlar ve olumsuz tarafların eleştirilmesiyle olumlu taraflara vurgulanır. Öte yandan değerlendirme sonuçları bir kamu politikasının onaylanmasına yardımcı olabilmekte veya aksine politikanın uygun olmadığı hakkında görüş bildirilmektedir. Ayrıca Fransa Sayıştayının geniş görevleri ile çalışma yöntemlerinin tarafsızlık, bağımsızlık, kolektif sorumluluk ve adil yargılama ilkeleri temelinde yürütülmesi değerlendirmelerin düzgün ve etraflıca yapılmasına yardımcı olmaktadır.[619]

ç) Tasdik Etme (certifying)

---

616 Avcı, a.g.e., s. 168.
617 The Cour des comptes, a.g.e., s. 4.
618 Avcı, a.g.e., s. 169.
619 Fransız Cumhuriyeti Sayıştayı, https://www.ccomptes.fr/en/Our-organisations/Cour-des-comptes (E.T. 07.06.2016), https://www.ccomptes.fr/en/who-we-are-and-what-we-do/cour-des-comptes#d (E.T. 27.06.2018).

Tasdik etme faaliyeti Fransa Sayıştayı için yeni bir yetkidir. 2008 yılından itibaren yürütülmektedir.[620] Bu yetki çerçevesinde, Sayıştay tarafından Devlete ve Genel Sosyal Güvenlik Sistemine bağlı kuruluşların hesapları ve sosyal güvenlik sistemi tahsilatlarının yasallığı ve doğruluğu tasdik edilmektedir.[621] Sayıştayın bu faaliyeti sayesinde kamu yönetimi tablolarının ve mali durumunun doğruluğu garantilenmektedir.[622]

3.1.1.3. Raporlama İşlevi ile Yasama ve Yürütme ile İlişkileri

Fransa Anayasası'na göre Cour des Comptes Hükümete ve Parlamentoya yardım etmekle görevlidir. Özellikle sosyal güvenlik finansmanı yasalarının uygulanmasının denetimi ile kamu politikalarının değerlendirilmesinde yardımcı olmaktadır.[623] Böyle olmakla beraber, kurum her iki organlardan da bağımsızdır.[624] Ancak Senato ve Kamu Maliyesi Komisyonu, Sayıştaydan özel soruşturma yürütmesini talep etme yetkisine sahip olduğuna işaret edilmesi gerekir.[625]

Fransa Sayıştayının anayasada belirlenen Hükümete ve Parlamentoya yardımcı olma işlevi çeşitli şekillerde yerine getirilmektedir. Bu işlevlerin en önemlilerinden biri raporlamadır. Günümüzde Sayıştay tarafından Parlamentoya birkaç yıllık rapor verilmektedir. Bunlar: Mali yasaların uygulanması ile mali denge hakkında rapor; Kamu maliyesinin durumu ile ekonomik beklentileri hakkında rapor; Sosyal Güvenlik raporu; Devlet hesaplarına ilişkin görüş bildirme (certification).[626] Bunların dışında, eğer Parlamento tarafından talep edilirse, Sayıştay talep edilen konuda rapor vermekle görevlidir, ancak yıl boyunca bu tür raporların sayısı on beşi aşmamalıdır.[627]

Vatandaşları bilgilendirme konusunda ise Sayıştay tarafından yaklaşık 20 olaya ilişkin kısa belgeleri içeren yıllık raporlar yayınlanır. Ayrıca bakanlara düzenli olarak belirli spesifik sorunlarla ilgili mektuplar gönderilir ve iki ay sonra bu mektuplar

620 The Cour des comptes, a.g.e., s. 4.
621 Avcı, a.g.e., s. 168.
622 Alventosa ve Baldacchıno, a.g.m., p. 16.
623 Nevşehir Barosu, a.g.e., s. 333; Alventosa ve Baldacchıno, a.g.m., p. 16.
624 Alptürk ve Akbulut, a.g.m., s. 3.
625 Avcı, a.g.e., s. 164.
626 National Audit Office of UK, a.g.e., p. 96.
627 Alventosa ve Baldacchıno, a.g.m., p. 16-17.

kamuya açıklanır. Bununla birlikte, Sayıştay tarafından her yıl sayısı dört ile altı arası tematik rapor yayınlanır. Son olarak Sayıştay kamu katkılarıyla finanse edilmiş kuruluşlar hakkında rapor vermektedir.[628]

3.1.4. Yerel Yönetimlerin Denetimi

Fransa Cumhuriyeti'nde 1980'lerde art arda başlayan reformlar neticesinde merkezi yönetimin ve valilerin yerindelik denetim yetkisine son verilerek hukuki denetim yetkisi ile sınırlandırılmıştır. Yerel yönetimlerin yetkileri arttırılarak bölge yönetim birimleri kurulmuştur.[629] 2 Mart 1982 tarihinde kabul edilen kanunla Fransa Bölge Sayıştayları (Chambre Régionales Des Comptes) oluşturulmuştur. Yapılan bu reformlar neticesinde Bölge Sayıştayları yerel yönetimlerin, bağlı kamu işletmelerinin ve bağlı şirketlerin hesaplarının denetimi ve yargılama yetkileri ile görevlendirilmiştir.[630] Bununla birlikte Bölge Sayıştaylarına yerel yönetimlerin işleyişleri ile ilgili gözlemlerde bulunmak, rapor hazırlamak ve görüş bildirmek işlevleri de verilmiştir.[631]

Günümüzde, 2012'den itibaren, Fransa Metropoliteninde bulunan 15 Bölge Sayıştayları dışında, Guadeloupe, Guyana, Martinique, Réunion ve Mayotte, Yeni Kaledonya, Fransız Polinezyası, Saint Barthélemy, Saint Martin ve Saint Pierre ve Miquelon Bölge Sayıştayları bulunmaktadır.[632]

Ayrıca, Bölge Sayıştaylarının kararları, belirlendiği gibi, Sayıştaya başvurularak temyiz edilebilmektedir diğer ifadeyle Sayıştay bu kurumların üzerinde

---

628 Alventosa ve Baldacchıno, a.g.m., p. 17.

629 **Zafer Özdemir,** *"Türkiye ve Fransa: İki Üniter Devletin Adem-i Merkeziyetçilik Yaklaşımı"*, **Akademik Perspektif Enstitüsü,** (19.02.2014), http://akademikperspektif.com/2014/02/19/turkiye-ve-fransa-iki-uniter-devletin-adem-merkeziyetcilik-yaklasimi/ (E.T. 02.07.2018).

630 Köse (2007), a.g.e., s. 127.

631 **Michel Belanger,** *"Fransız Yerel Yönetimleri Hesaplarının Yargısal Denetimi: Bölge Hesap Mahkemeleri"* (Çeviren: Durmuş Tezcan), **Sayıştay Dergisi**, S. 17, 1995, s. 8.

632 Fransız Cumhuriyeti Sayıştayı, https://www.ccomptes.fr/en/Our-organisations/Regional-and-Territorial-Chambers-of-Accounts (E.T. 08.06.2016), https://www.ccomptes.fr/en/who-we-are-and-what-we-do/regional-and-territorial-chambers-accounts (E.T. 02.07.2018).

ikinci derece inceleme merciidir.[633] Bu kurumların denetim gözlemleri ise Sayıştayın yıllık raporuna alınıp yayınlanmaktadır.[634]

3.1.2. İspanya Krallığı'nda Yüksek Denetim

3.1.2.1. Yüksek Denetim Kurumunun Tarihi Gelişimi, Günümüzdeki Anayasal Konumu ve Teşkilat Yapısı

1978 yılında kabul edilen İspanya Anayasası'nın 1. maddesine göre *"İspanya, üst değerler olarak hürriyet, adalet, eşitlik ve siyasi çoğulculuğu savunan hukukun üstünlüğü ilkesine tabi, sosyal ve demokratik bir devlettir"*.[635] Yönetim şekli ise parlamenter demokrasiye dayalı monarşidir. Kral'ın yetkileri büyük ölçüde sembolik olmasına rağmen yasama organını feshetme ve Anayasa'da belirtilen durumlarda halkoyuna başvurma yetkisine sahiptir. Esas yetkilere sahip olan ve Kral tarafından atanan Hükümet siyasi işlerinin yürütülmesinden Parlamento karşısında sorumludur. Parlamento Temsilciler Meclisi (350 üye) ile Senatodan (266 üye) oluşmaktadır.[636]

Günümüzde bu özgün yapı içerisinde anayasal kurum olarak kabul edilen İspanya Sayıştayı (Tribunal de Cuentas) *"Devletin ve kamu sektörünün hesaplarını ve mali yönetimini denetlemekle görevli en üst organdır"*.[637]

Böyle olmakla beraber, tarihsel süreç bakımından İspanya Sayıştayının kuruluşu Orta Çağ'a kadar uzanmakta ve dünyanın en eski Yüksek Denetim Kurumlarından biri olarak sayılmaktadır.[638] 15. yüzyılda Kastilya Kralı II. Juan'ın hükümdarlığı zamanında "Casa de Cuentas de Valladolid" ve "Contaduría Mayor de Cuentas" adıyla kurulan organlar günümüzdeki İspanya Sayıştayının tarihsel arka planını oluşturmaktadır. 16. yüzyılda ise II. Felipe, önceden bulunmuş ve kamu mali yönetimi alanında anlaşmazlıkların üzerinde karar verme yetkisine sahip kurumların

---

633 Bayar (2005), a.g.m., s. 65.

634 Köse (2007), a.g.e., s. 127; Alptürk ve Akbulut, a.g.m., s. 7.

635 **Adalet Bakanlığı,** *"İspanya Anayasası"*, **Avrupa Birliği Üyesi Bazı Ülkelerin Anayasaları**, Ankara, Adalet Bakanlığı Yayın İşleri Daire Başkanlığı, 2011/b, s. 539, http://www.adalet.gov.tr/duyurular/2011/eylul/anayasalar/ulkeana/pdf/14-İSPANYA%20533-584.pdf (E.T. 02.07.2018).

636 Ayrıntılı bilgi için bkz. **TBMM,** *"İspanya Anayasası ve Kongre İç Tüzüğü"* (Çeviren: Ahmet Yıldız, Fahri Bakırcı), Ankara, Sözkesen Matbaası, 2011, s. 19-90.

637 TBMM, a.g.e., s. 70; Adalet Bakanlığı (2011/b), a.g.e., s. 567.

638 Köse (2007), a.g.e., s. 157; National Audit Office of UK, a.g.e., p. 242.

yerine, Hesap Mahkemesinin kurulmasını emretmiştir. Bir sonraki yüzyıllarda bu kurum birçok değişikliklerden geçerek farklı isimler altında varlığını devam ettirmiştir. 1812'de "Cortes de Cádiz" tarafından kabul edilen Anayasa ile kamu fonlarının tüm hesapları incelenmesi amacıyla Hesap Ofisinin oluşturulması sağlanmıştır. 1828 yılında kabul edilen ve 1851 yılına kadar yürürlükte olan kararname ile Yüksek Denetim Mahkemesi kurulmuştur. 1845 Anayasası ile kurulan rejim sırasında Devletin mali yönetimine ilişkin yapılan bir dizi önemli reformlar neticesinde, 1851'de Yüksek Denetim Mahkemesinin halefi olan ve kamu yönetimi üzerinde mali kontrol yetkisi ile görevlendirilen Sayıştay hakkında kanun kabul edilmiştir. Yine 1870 yılında Sayıştay hakkında yeni bir kanun kabul edilmiş, ancak bu kanun 1924 yılında "Tribunal Supremo de la Hacienda Pública" kurulmasıyla yürürlükten kalkmıştır. Bu kurum, kamu fonlarının yönetimi üzerinde iç ve dış denetimini yürütmekteydi.[639] 1931 Anayasası tarafından kamu maliyesi ve yönetimi üzerinde yüksek denetim organı olarak Cumhuriyet Sayıştayının (Tribunal de Cuentas de la República) kurulması öngörülmüştür. Kurum hakkında kanun ise 1934'te kabul edilmiştir. Kurumun siyasi rejime uyum sağlaması için kurallar sonradan kabul edilerek yürürlüğe girmiştir. Cumuriyet Sayıştayının organizasyonu, fonksiyonları ve usulleri hakkında kanun 1953 yılında onaylanmış ve 1961'de düzeltilmiştir. Kanuna göre, Sayıştay yüksek dış denetim organı olarak tanımlanarak yargılama faaliyetini üstlenmiş ve Devlet Başkanı'na raporlama işlevi ile görevlendirilmiştir.[640]

Daha sonra, 1978 yılında kabul edilen ve günümüzde yürürlükte olan İspanya Anayasası Sayıştaya yer vererek devletin ve kamu sektörünün hesaplarını ve mali yönetimini denetlemekle görevlendirmiştir. Anayasa tarafından kurumun işlevleri, bağımsızlığı, yönetim ilkeleri ve üyelerinin statüsü düzenlenmiş ve aynı zamanda kurumun oluşumu, teşkilatlanması ve görevleri düzenleyen kanunun kabul edilmesine yönelik normları içermiştir. Bu doğrultuda, 1982'de Sayıştay hakkında kanun (Ley Organica 2/1982) kabul edilmiştir. Bu yasayla Sayıştayın kendi faaliyetlerinde kanuna bağlılığı dışında tamamen bağımsız olduğu ve Parlamento tarafından onaylanan Genel Devlet Bütçesi'ne otomatik olarak dahil edilen kendi

639 National Audit Office of UK, a.g.e., p. 242.

640 **Tribunal de Cuentas** (history), http://www.tcu.es/tribunal-de-cuentas/en/la-institucion/historia/ (E.T. 02.07.2018).

bütçesini kabul etme yetkisi tanınmıştır.[641] Söz konusu bu kanun 1988 yılında kurumun denetim ve yargı fonksiyonlarının usullerini düzenleyen Sayıştay Fonksiyonları Kanunuyla (Ley 7/1988) geliştirilmiştir.[642]

Böylece çağdaş İspanya Sayıştayı, 15. yüzyıldan beri varlığını devam eden tarihsel süreç içerisinde düzenlenen bir çok reformların neticesinde çeşitli anayasalar ile kanunlar tarafından yeniden düzenlenen ve böylelikle günümüzde dünya genelinde en eski Sayıştaylardan biri olarak bilinen Yüksek Denetim Kurumudur. Yukarıda belirlendiği gibi Sayıştay anaysal bir kurum ve devletin kamusal denetimi alanında en üst kurumudur. Anayasanın 136. meddesine göre:

"1. Sayıştay devletin ve kamu sektörünün hesaplarını ve mali yönetimini denetlemekle görevli en üst organdır.

Doğrudan Parlamento'ya karşı sorumludur ve Devletin genel hesaplarını incelerken ve doğrularken Parlamento'nun kendisine verdiği yetkiyi kullanarak görev yapar.

2. Devletin ve Devlet kamu sektörünün Hesapları Sayıştay'a gönderilir ve Sayıştay tarafından denetlenir.

Sayıştay, kendi yetkilerine halel getirmeksizin, Parlamento'ya yıllık rapor sunar ve kendi görüşüne göre ihlaller ve maruz kalınan borçlanmalar konusunda Parlamento'yu bilgilendirir.

3. Sayıştay üyeleri de hakimler gibi azledilmeme güvencesinden yararlanır ve hakimlerdeki gibi görevleriyle bağdaşmayan durumlarla ilgili kurallara tabidir.

4. Sayıştayın oluşumu, teşkilatlanması ve görevleri bir kuruluş kanunuyla düzenlenir".[643]

Bununla birlikte, İspanya devlet yapısı içerisinde yer alan 17 özerk topluluğun pek çoğunda kendine ait Sayıştayların bulunmasına rağmen, Anayasa tarafından Sayıştay Özerk Toplulukların organlarının mali ve bütçe konularına ilişkin denetimi

---

641 Ayrıntılı bilgi için bkz. **İspanya Sayıştayı hakkında Organik Yasa** (12.05.1982) S. 2/1982, (Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas), **İspanya Resmi Devlet Bülteni** (21.05.1982), S. 121, (Boletín Oficial del Estado), https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1982-11584 (E.T. 02.07.2018).

642 **İspanya Sayıştay Fonksiyonları Kanunu** (05.04.1988) S. 7/1988, (Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas), **İspanya Resmi Devlet Bülteni** (07.04.1988), S. 84, (Boletín Oficial del Estado), https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1988-8678 (E.T. 02.07.2018); National Audit Office of UK, a.g.e., p. 242.

643 TBMM, a.g.e., s. 70-71; Adalet Bakanlığı (2011/b), a.g.e., s. 567.

ile görevlendirilmiştir.[644] Böylelikle, Sayıştayın denetim yetkisi sadece merkezi hükümetle sınırlı tutulmamıştır. Diğer ifadeyle Özerk Toplulukların Sayıştaylarının varlığı, merkezi Sayıştayın denetim yetkisini sınırlandırmamaktadır.[645]

Ayrıca, Sayıştay anayasal kurum olarak doğrudan Parlamentoya karşı sorumlu olmasına rağmen denetim sürecinde hem yasamadan hem de yürütmeden bağımsız hareket etmektedir.[646]

Böyle olmakla beraber, Kurumun bağımsızlığı sadece devlet teşkilatı içindeki konumu ile sınırlı kalmamakta, aynı zamanda, kendi işleyişine ilişkin bir dizi teminatlarla da belirlenmektedir. Böyle teminatlardan biri devlet ekonomi politikasının imkanları ile ihtiyaçları çerçevesinde kurumun gerekli mali olanakları için ulusal bütçeye ilişkin karar alan kamu kurumuna gerektiğinde doğrudan başvurmak yetkisini gerektiren mali bağımsızlıktır.[647] Bu bağlamda Kurumun bütçesi, 2/1982 sayılı Sayıştay Hakkında Organik Yasa'nın 6. maddesine göre, kurum tarafından hazırlanmakta ve Genel Devlet Bütçesi'ne dahil edilip Parlamento tarafından onaylanmaktadır. Aynı şekilde, Kurum üyelerinin bağımsız olmaları da kaçınılmaz önkoşullardan biridir. Bu nedenle, gerek kurul şeklinde gerekse tek tek karar veren Sayıştay üyeleri, anayasal statüye sahip olmalı veya uygun görülen yasal bir şekilde bağımsızlıkları güvence altına alınmalıdır. Bu amaca ulaşılması için Kurum üyelerinin yetkileri ile yetki kullanım prosedürleri ayrıntılı olarak belirlenmeli ve onların seçimi demokratik meşruiyetin garantörü olan Parlamento tarafından yapılmalıdır. Seçilen üyelerin görev süresi ise mümkün olduğu kadar denetime tabi kılınacak yönetimin süresine denk gelmemelidir. Ayrıca önemli güvencelerden biri üyelerin görevlerinden azledilememesidir. Bununla birlikte Sayıştay üyelerine herhangi bir kurum veya yetkili makam tarafından emir, talimat ya da önerilerin verilmesi durumunda üyeler tarafından kabul edilmemeli, üstelik üyeler diğer ücretsiz veya ücretli mesleki faaliyetlerden kaçınmalı ve kendi görevinden kaynaklanan yükümlülüklere uymaları gerekir. Özellikle, dürüstlük, doğruluk, gizlilik ile nesnellik ilkelerinden kaynaklanan yükümlülüklere uygun olarak görevlerini yerine getirmeleri gerekir. Bu bağlamda İspanya Sayıştayı üyelerinin statüsü Anayasa'nın 136. maddesinin 3) bendinde belirlenerek şu ifadelere

644 TBMM, a.g.e., s. 81; Adalet Bakanlığı (2011/b), a.g.e., s. 574.
645 Avcı, a.g.e., s. 212.
646 İspanya Sayıştayı hakkında Organik Yasa (12.05.1982), m. 5.
647 ISSAI-1, Bölüm 7, m. 2; Sayıştay Başkanlığı (2012), a.g.e., s. 30.

yer vermektedir: *"Sayıştay üyeleri hakimler gibi azledilmeme güvencesinden yararlanır ve hakimlerdeki gibi görevleriyle bağdaşmayan durumlarla ilgili kurallara tabidir"*.[648]

Günümüzde İspanya Sayıştayı 12 üyeden oluşmakta ve üyelerin altısı Senato kanadı, diğer altısı Temsilciler Meclisi tarafından, 15 yıllık hakimlik, savcılık, üniversite profesörlüğü, yeminli mali müşavirlik ve ekonomistlik kadrolarında görev yapmış olan kamu görevlileri arasından dokuz yıllık bir dönem için seçilirler. Üyelerden biri Sayıştaya başkanlık etmekte, diğer dördü Yargı Seksiyonunda, yedisi de Denetim Seksiyonunda görev yapmaktadır. Tüm Sayıştay üyeleri aynı zamanda Genel Kurula da üye olmaktadır.[649]

Bununla birlikte 2/1982 sayılı Sayıştay Hakkında Organik Yasa'nın 19. maddesine göre, İspanya Sayıştayı, Başkanlık (El Presidente), Genel Kurul (El Pleno), Yönetim Komitesi (La Comisión de Gobierno), Denetim Seksiyonu (La Sección de Fiscalización), Yargılama Seksiyonu (La Sección de Enjuiciamiento), Denetim Kurulu (Los Consejeros de Cuentas), Savcılık (La Fiscalía) ve Genel Sekreterlik (La Secretaría General) birimlerinden oluşmaktadır.[650]

a) Sayıştay Başkanı (El Presidente)

Sayıştay Başkanı, kurumun kendi üyeleri arasından Genel Kurulla düzenlenen gizli oylamada seçilip Kral tarafından ve Genel Kurulun önerisi üzerine, 3 yıllık bir dönem için atanmaktadır. Tayin edilen Sayıştay Başkanı Kral önünde ant içip göreve başlar. Başkan'ın temel görevleri arasında: Sayıştayı temsil etmek; Genel Kurulu ve Yönetim Komitesini toplamak ve bunlara başkanlık etmek ile birlikte verilmiş oyların eşitliği durumunda kesin oy vermek; Üst düzey yöneticilerin atamasını ve kurumun yönetimini organize etmek işlevleri bulunmaktadır.[651] Başkan'ın hastalık veya diğer herhangi bir yasal engeli durumunda, şu sıraya göre, Denetim Dairesinin Başkanı, Başsavcı veya kurumun en kıdemli üyesi kuruma başkanlık yapmaktadır.[652]

b) Genel Kurul (El Pleno)

---

648 Guijarro, a.g.m., s. 73-75.

649 Köse (2007), a.g.e., s. 158.

650 Avcı, a.g.e., s. 213; İspanya Sayıştayı hakkında Organik Yasa (12.05.1982), m. 19.

651 İspanya Sayıştayı hakkında Organik Yasa (12.05.1982), m. 20.

652 National Audit Office of UK, a.g.e., p. 243; Tribunal de Cuentas (President of the Court of Auditors), http://www.tcu.es/tribunal-de-cuentas/en/organizacion/organos-del-tribunal-de-cuentas/presidente-del-tribunal-de-cuentas/ (E.T. 02.07.2018).

İspanya Sayıştayı bünyesi içinde yer alan Genel Kurul Başsavcı ile 12 üyeden oluşmaktadır (üyeler arasında kurum Başkanı da yer almaktadır).[653] Sayıştay Genel Sekreteri Genel Kurulun sekreteri olarak hareket etmekte ve Kurul kararlarını içeren belgeleri hazırlamaktadır.[654]

Genel Kurulun temel görevleri arasında şunlar sayılabilir: Denetim işlevinin yerine getirilmesi ile ilgili usul ve esasları belirlemek; Kurumun yıllık denetim programlarını onaylamak ve Parlamento'ya göndermek; Genel Devlet Bütçesi'ne dahil edilen kurumun bütçesini kabul etmek ve gerekli durumlarda bütçedeki değişiklikleri onaylamak; Kamu mali yönetimi iyileştirecek tedbirleri içeren raporları, müzekkereleri ve notaları onaylamak; Rapor, tezkere ve notaları yasamaya ve gerekli görüldüğü durumlarda Özerk Toplulukların parlamentolarına veya yerel kuruluşların genel kurullarına göndermek; Genel Sekreteri ve diğer makamlara gelecek kişileri seçmek ve görevden almak; Üyelerin görevlerine ilişkin yetersizlik, uygunsuzluk ve bağdaşmazlık durumlarında işlem başlatmak; İlgili dosyanın karara bağlanması için yasamaya göndermek; Denetim Dairelerinin teşkilat yapısını yeniden kurmak ve değiştirmek.[655]

Kurul, Sayıştay Başkanı veya Kurulun en az üç üyesi tarafından çağrılması halinde belirlenen gün ve saatte toplanır. Ağustos ayı ile belirlenen durumların dışında en azından ayda bir toplanır. Kurulun toplantı yeter sayısı üye tamsayısının üçte ikisi, karar yeter sayısı ise nitelikli çoğunluğu gerektiren durumlar dışında, hazır bulunan üyelerin salt çoğunluğudur. Tartışmaları gizlidir dolayısıyla katılımcılar tarafından gizli tutulmaktadır.[656]

c) Yönetim Komitesi (La Comisión de Gobierno)

Yönetim Komitesi, Sayıştay Başkanı, Denetim Daireleri Başkanları ve Başsavcıdan oluşmaktadır. Genel Sekreter Yönetim Komitesinin sekreteri olarak hareket etmekte ancak oy kullanamamaktadır. Ayrıca Genel Kurul için sağlanan toplantıya çağırma, toplantıyı yürütme ve zaman usulleri ile igili kurallar Yönetim Komitesi için de geçerlidir. Yönetim Komitesi genel olarak kurumun çalışma

653 Köse (2007), a.g.e., s. 158.

654 Tribunal de Cuentas (Plenum), http://www.tcu.es/tribunal-de-cuentas/en/organizacion/organos-del-tribunal-de-cuentas/pleno/ (E.T. 02.07.2018).

655 Köse (2007), a.g.e., s. 158; Tribunal de Cuentas(Plenum), http://www.tcu.es/tribunal-de-cuentas/en/organizacion/organos-del-tribunal-de-cuentas/pleno/ (E.T. 02.07.2018).

656 İspanya Sayıştay Fonksiyonları Kanunu (05.04.1988), m. 4-5.

koşullarını belirler. Görevi kötüye kullanma durumlarında disiplin cezasını verme yetkisini kullanır ve daireler arasında davaları dağıtır. Bununla birlikte, 7/1988 sayılı İspanya Sayıştay Fonksiyonları Kanunu'nun 6. maddesine göre, Yönetim Komitesi: Temsilciler Meclisi ile Senato tarafından oluşturulan Komite aracılığıyla Parlamento ile kalıcı ilişkileri sürdürür; Genel Kurul oturumlarını ve toplantı gündemini hazırlar ve Sayıştay Başkanı'na doğru gündemi önerir; Genel Kurul toplantısında Genel Sekreter'in ve uygun görüldüğünde Teknik Dairesinin Başkanı ile üyelerinin seçimi veya görevden alınması ile ilgili teklifte bulunur; Genel Kurula denetim için uzmanları önerir.[657]

ç) Denetim Seksiyonu (La Sección de Fiscalización)

Sayıştay teşkilat yapısında yer alan diğer birim de Denetim Seksiyonudur. Bu organ denetim daireleri tarafından seçilen 7 üyeden oluşur ve genel olarak denetim daireleri tarafından yürütülen denetim prosedürlerini inceler ve denetim sonuçlarına ilişkin Genel Kurulda önerilerde bulunur. Seksiyonun toplantıları da mevzuatta belirlenen düzenli aralıklarla yapılmaktadır. Ayrıca bu organ teşkilatında 8 daire yer almaktadır. Her daire kendi yetki kapsamında Seksiyon fonksiyonlarının geliştirilmesinden sorumlu olup farklı alanda denetim faaliyetini yürütmektedir:

- 1. Dairenin denetim faaliyeti kamu ekonomi yönetimi alanında olup Maliye ve Kamu Yönetimi, Sanayi, Enerji ve Turizm, Tarım, Gıda ve Çevre, Ekonomi ve Rekabet, Sağlık, Sosyal Hizmetler ve Eşitlik bakanlıkları ve bunlara bağlı kuruluşları;

- 2. Daire, Dışişleri ve İşbirliği Bakanlığı, Adalet, Milli Savunma Bakanlığı, İçişleri, Eğitim, Kültür ve Spor bakanlıkları ile Başbakanlığı;

- 3. Daire, sosyal ve çalışma yönetimi ile sosyal güvenlik alanındaki kuruluşları;

- 4. Daire, diğer dairelerin denetimleri dışında kalan kamu kurum ve kuruluşları;

- 5. Daire, finansal devlet kurumları, vakıfları ve diğer kamu kuruluşları;

- 6. Daire, özerk bölge ve şehirleri;

[657] Tribunal de Cuentas (Management Board), http://www.tcu.es/tribunal-de-cuentas/en/organizacion/organos-del-tribunal-de-cuentas/comision-de-gobierno/ (E.T. 02.07.2018).

- 7. Daire ise yerel yönetimleri denetlemektedir.[658]

Belirtilen denetim daireleri dışında Denetim Seksiyonu bünyesinde denetim çalışmalarının koordinasyonunu yürüten ve yıllık denetim programlarını hazırlayan Denetim Seksiyonu Başkanlığı Dairesi yer almaktadır. Bu dairenin başkanı aynı zamanda Denetim Seksiyonuna da başkanlık etmektedir.[659]

d) Yargılama Seksiyonu (La Sección de Enjuiciamiento)

Yargılama Seksiyonu 4 daireden oluşmakta ve her birine Sayıştay üyesi başkanlık etmektedir. Dairelerden üçü ilk derece mahkemesi, birisi de Yargılama Seksiyonu Başkanlığı Dairesidir. Bu Sayıştay biriminin genel görevleri arasında: Yargılama işlevi, İlgili mali yıl içinde duruşmaların özetini hazırlama ve Genel Kurulda uygun bir öneride bulunma, ve Seksiyon yapısı ile ilgili Genel Kurula öneri vermek işlevleri bulunmaktadır.[660]

e) Denetim Kurulu (Los Consejeros de Cuentas)

Sayıştayın bu organı yukarıda belirlendiği gibi Parlamento tarafından seçilen 12 üyeden oluşmaktadır. Sayıştay Başkanı dışında her üye Denetim ve Yargılama seksiyonlarında yer alan dairelere başkanlık yapmaktadır.[661]

f) Savcılık (La Fiscalía)

Savcılık birimi Başsavcı ile savcılardan oluşmaktadır. Başsavcı İspanya mevzuatına göre Hükümet tarafından tayin edilmekte ve görevlerini yasallık, tarafsızlık ve hiyerarşik bağlılık ilkelerine göre yerine getirmektedir. Savcılık birimi genel olarak yargılamaya esas raporları ile diğer işleri inceleyerek düşüncesini bildirmek ve Sayıştay denetimlerinin neticesinde bulunan ihlaller ile ilgili dava açmak görevlerini yürütmektedir.[662]

g) Genel Sekreterlik (La Secretaría General)

---

658 Tribunal de Cuentas (Audit section), http://www.tcu.es/tribunal-de-cuentas/en/fiscalizacion/seccion-de-fiscalizacion/ (E.T. 02.07.2018)

659 Tribunal de Cuentas (Audit section), http://www.tcu.es/tribunal-de-cuentas/en/fiscalizacion/seccion-de-fiscalizacion/ (E.T. 02.07.2018); National Audit Office of UK (2005), p. 243.

660 Tribunal de Cuentas (Prosecution Section), http://www.tcu.es/tribunal-de-cuentas/en/enjuiciamiento/seccion-de-enjuiciamiento/ (E.T. 02.07.2018).

661 Tribunal de Cuentas (Audit Counsellors), http://www.tcu.es/tribunal-de-cuentas/en/organizacion/organos-del-tribunal-de-cuentas/consejeros-de-cuentas/ (E.T. 02.07.2018).

662 Tribunal de Cuentas (Court of Auditor's Prosecutors Office), http://www.tcu.es/tribunal-de-cuentas/en/organizacion/organos-del-tribunal-de-cuentas/fiscalia-del-tribunal-de-cuentas/ (E.T. 02.07.2018).

Genel Sekreterlik Sayıştayın iç sistemi ile ilgili tüm konularda ve Sayıştay Başkanı'nın, Genel Kurul ve Yönetim Komitesinin yönetim ve dokümantasyon işlemlerinin yürütülmesi ile görevlendirilmiştir.[663] Genel Sekreterliğine başkanlık eden Genel Sekreter Yönetim Komitesi teklifi üzerine Genel Kurul tarafından seçilmekte ve görevinden alınabilmektedir.[664]

Bununla birlikte Sayıştay üyeleri dışında kurumda denetçi, denetçi yardımcıları, bilgi teknolojisi uzmanları ile idari ve destek personeli de görev yapmaktadır. Örneğin 2005'te kurumda yaklaşık 800 personel görev yapmış, bunlardan 200'ü denetçi, 250'si denetçi yardımcıları, diğerleri ise idari ve destek personelinden oluşmaktadır.[665]

3.1.2.2. Yetki ve Denetim Alanı

İspanya Krallığı'nda devletin ve kamu sektörünün hesaplarını ve mali yönetimini denetleyen en üst kurumu olan Sayıştayın genel olarak iki fonksiyonu öne çıkmaktadır. Bunlar, denetim ve yargılama görevleridir.[666]

a) Denetim Görevi

Sayıştay tarafından gerçekleştirilen denetim görevi aşağıda belirlenen farklı denetim tipleri ile yapılmaktadır:

- Uygunluk denetiminin amacı denetlenen kurumların ekonomik ve mali yönetimleri ile faaliyet veya programlarının yasal ve düzenleyici hükümlere uygun olup olmadığını tespit etmek,

- Finansal denetiminin amacı ilgili ilke, kriter ve standartlar çerçevesinde denetlenen kurumun mali tablolarının güvenilirliği hakkında görüş bildirmek,

- Faaliyet veya yönetim denetimi olarak da adlandırılan denetim tipinin amacı denetlenen kurumun faaliyetlerini, yönetim sistemleri ile prosedürlerinin tümünün

663 İspanya Sayıştayı hakkında Organik Yasa (12.05.1982), m. 28; National Audit Office of UK, a.g.e., p. 243.

664 Tribunal de Cuentas (General Secretariat), http://www.tcu.es/tribunal-de-cuentas/en/organizacion/organos-del-tribunal-de-cuentas/secretaria-general/ (E.T. 02.07.2018).

665 National Audit Office of UK, a.g.e., p. 243.

666 Tribunal de Cuentas (Functions), http://www.tcu.es/tribunal-de-cuentas/en/la-institucion/regimen-juridico-y-economico/funciones/ (E.T. 02.07.2018); National Audit Office of UK, a.g.e., p. 243-244.

veya bir kısmının değerlendirilmesini ve denetlenen program veya faaliyetin tutumluluğu ile finansal rasyonelliği ve iyi yönetim ilkesine uymasını sağlamaktır. Bu tür değerlendirme ile belirlenen hedefler ile gerçekleştirilen sistem ve yönetim prosedürlerinin yeterliliğinden (sistem ve prosedürler denetimi) ve verimlilik, etkililik ve tutumluluk ilkelerine uyumasından (verimlilik, etkililik ve tutumluluk denetimi) bahsedilmektedir.[667]

Bu denetim tipler çerçevesinde Sayıştayın denetim kapsamı çok geniş ve merkezi hükümetten başlayarak özerk kurumlara kadar uzanmaktadır. Bu bağlamda Sayıştay kamu yönetimini, yerel yönetimleri, özerk bölgeler ile kuruluşları, sosyal güvenlik sistemini, devlet işletmelerini ve diğer kamu kurumlarını denetleyebilmektedir. Bu kurumlar dışında Sayıştay ayrıca, sübvansiyon, kredi, ciro veya benzeri şekilde kamu yardımlarını alan özel sektör kuruluşları ile kişileri,[668] kamu bütçesinden finanse edilen siyasi partilere ait hesapları ve mali tabloları,[669] seçim fonundan yararlanan partilerin seçim kampanyaları ile ilgili hesaplarını ve mali tablolarını[670] denetleme yetkisine sahiptir.[671]

Yukarıda belirtilen kurum ve kuruluşların denetimleri, Sayıştay denetim birimleri tarafından hazırlanıp Genel Kurulla onaylanan yıllık denetim programlarına göre yapılmaktadır. Yıl içerisinde gerçekleşen bildirim, şikayetler ve özellikle yasamadan gelen talepler ile ilgili konular programa dahil edilmektedir.[672]

Bununla birlikte, Sayıştayın denetim faaliyetinin daha etkin ve verimli yerine getirilmesi için, diğer ifadeyle Sayıştay faaliyetlerinin kamuya daha yararlı olması amacıyla kurum tarafından çeşitli standart, kılavuz, yönetmelik ve belgeler hazırlanıp kabul edilmektedir. Örneğin bu amaçla, Genel Kurul toplantılarında, özellikle 23

---

667 Tribunal de Cuentas (Audit function), http://www.tcu.es/tribunal-de-cuentas/en/fiscalizacion/funcion-de-fiscalizacion/ (E.T. 05.07.2018).

668 İspanya Sayıştayı hakkında Organik Yasa (12.05.1982), m. 4.

669 **İspanya Siyasi Partilerin Finansmanı Hakkında Yasa** (04.07.2007) S. 8/2007, m. 16, (Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, Sobre Financiación De Los Partidos Políticos, Artículo 16), **İspanya Resmi Devlet Bülteni** (05.07.2007), S. 160, (Boletín Oficial del Estado), https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2007-13022 (E.T. 05.07.2018).

670 **İspanya Genel Seçim Usulü Yasası** (19.06.1985),S. 5/1985, (Ley Orgánica 5/1985, de 19 de junio, Del Régimen Electoral General), **İspanya Resmi Devlet Bülteni** (20.06.1985), S. 147, (Boletín Oficial del Estado), https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1985-11672 (E.T. 05.07.2018); National Audit Office of UK, a.g.e., p. 244.

671 Avcı, a.g.e., s. 215; National Audit Office of UK, a.g.e., p. 244.

672 Köse (2007), a.g.e., s. 159.

Aralık 2013 tarihinde Sayıştay Denetim Standartları,[673] 30 Nisan 2015'te Performans Denetimi Kılavuzu,[674] 30 Haziran 2015'te ise Düzenlilik Denetimi Kılavuzu[675] onaylanmıştır.[676]

Ayrıca, Sayıştay iç denetim sonuçlarını ve gerekli durumlarda iç denetim organlarını da denetleyebilmektedir.[677]

b) Yargı Görevi

İspanya Sayıştayı yargılama yetkisini teşkilatında yer alan Yargılama Seksiyonu aracılığıyla yerine getirmekte ve Sayıştay Savcısı, denetim daireleri veya halk tarafından gelen başvuruları incelemektedir. Günümüzde kurumun yargı görevi oldukça gelişmiş ve kamu malını, parasını ve diğer varlıklarını toplayan, denetleyen, yöneten, muhafaza eden, sevk ve kullanımından sorumlu olan görevliler tarafından verilmesi gereken hesaplar üzerinde yürütülmektedir.[678]

Sayıştayın yargı yetkisi ile ilgili ayrıca belirtilmesi gerekir Kurum: Anayasa Mahkemesi ile İdare Mahkemelerinin yetkilerine giren konuları, Ceza kovuşturmasını gerektiren veya kabahat oluşturan eylemleri konularında, Medeni, emek alanında veya herhangi diğer yargı organlarının yetkileri altında olan konuları inceleyememektedir.[679] Bununla birlikte, Kurumun yargı yetkisi kapsamında aldığı kararları Yüksek Mahkemeye temyiz edilebilmektedir.[680]

c) Diğer Görevler

---

673 **İspanya Sayıştayı Denetim Standartları** (23.12.2013) (Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas), http://www.tcu.es/export/sites/default/.content/pdf/NormasManuales/Normas-Fiscalizacion-TCu.pdf (E.T. 05.07.2018).

674 **İspanya Sayıştayı Performans Denetimi Kılavuzu** (30.04.2015) (Manual de Fiscalización Operativa o de Gestión), http://www.tcu.es/export/sites/default/.content/pdf/NormasManuales/ManualFiscalizacionOperativa.pdf (E.T. 05.07.2018).

675 **İspanya Sayıştayı Düzenlilik Denetimi Kılavuzu** (30.06.2015) (Manual de Procedimientos de Fiscalización de Regularidad), http://www.tcu.es/export/sites/default/.content/pdf/NormasManuales/ManualProcedimientosFiscalizacionRegularidad.pdf (E.T. 05.07.2018).

676 Tribunal de Cuentas (Standards and Manuals), http://www.tcu.es/tribunal-de-cuentas/en/fiscalizacion/NormasManuales/ (E.T. 05.07.2018).

677 Köse (2007), a.g.e., s. 160.

678 Köse (2007), a.g.e., s. 160; National Audit Office of UK, a.g.e., p. 244.

679 İspanya Sayıştayı hakkında Organik Yasa, 12.05.1982, m. 16; Tribunal de Cuentas (Prosecution of accounting liability function), http://www.tcu.es/tribunal-de-cuentas/en/enjuiciamiento/funcion-de-enjuiciamiento/ (E.T. 05.07.2018).

680 İspanya Sayıştayı hakkında Organik Yasa (12.05.1982), m. 49; Avcı, a.g.e., s. 217-218; Köse (2007), a.g.e., s. 160-161.

Sayıştay tarafından yerine getirilen diğer bir işlev danışma görevidir. 2014 yılında 7/1988 sayılı İspanya Sayıştay Fonksiyonları Kanunu'na değişiklikler yapılarak Kuruma sınırlı bir şekilde danışma yetkisi verilmiştir. Bu kanuna göre, Sayıştayın statüsü, denetim veya yargısal işlevleri ile ilgili kanun ve yönetmelik taslakları Kurumdan görüş alınmadan Parlamentoya gönderilemez.[681]

3.1.2.3. Raporlama İşlevi ile Yasama ve Yürütme ile İlişkileri

Sayıştay kendi faaliyetleri kapsamında aşağıda belirtilen raporları hazırlamaktadır: Mali yıl boyunca düzenlenen denetim ile ilgili sonuçları içeren *Yıllık Performans Bildirisi*; Devlet İdari Kurumlarının, Devlet Kamu Kuruluşları ile Devlet Vakıflarının genel hesaplarını içeren ve bu konuda tam ve kapsamlı yorum veren *Devlet Muhasebat Genel Tablosu Sonuç Bildirgesi*. Bu rapor Sayıştayın Genel Kurulu tarafından onaylanıp Parlamento ve Hükümete gönderilmektedir; Özerk Topluluklarda ve yerel yönetimlerde yürütülen denetim faaliyetlerinin sonuçlarını içeren *Yerel ve Bölgesel Kamu Sektörünün Faaliyetleri ile İlgili Yıllık Rapor*; Parlamento ve Hükümet tarafından gelen özel denetim taleplerine yönelik hazırlanan ve düzenli olarak Sayıştay Başkanı aracılığıyla Parlamentoya sunulan *Özel Denetim Raporları*.[682] Sayıştay tarafından yasamaya sunulan tüm raporlar Parlamento ile onaylanıp Resmi Gazete'de yayınlanır.[683]

---

681 **İspanya Kamu Sektörünün Rasyonalizasyonu ve İdari Reform Hakkında Kanun** (16.09.2014) S. 15/2014, (Ley 15/2014, de 16 de septiembre, de racionalización del Sector Público y otras medidas de reforma administrativa), m. 22, **İspanya Resmi Devlet Bülteni** (17.09.2014), S. 226, (Boletín Oficial del Estado), http://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2014-9467 (E.T. 05.07.2018); Tribunal de Cuentas (Limited Advisory Function), http://www.tcu.es/tribunal-de-cuentas/en/la-institucion/regimen-juridico-y-economico/funcionConsultiva/ (E.T. 05.07.2018).

682 National Audit Office of UK, a.g.e., p. 246-247; İspanya Sayıştayı hakkında Organik Yasa (12.05.1982), m. 12-13.

683 National Audit Office of UK, a.g.e., p. 247.

3.1.3. Belçika Krallığı'nda Yüksek Denetim

3.1.3.1. Yüksek Denetim Kurumunun Tarihi Gelişimi, Günümüzdeki Anayasal Konumu ve Teşkilat Yapısı

17 Şubat 1994 tarihli Belçika Anayasası'na göre Belçika'nın yönetim biçimi anayasal monarşidir. Ülkenin devlet sistemi ise dil toplulukları (Flaman Topluluğu, Fransız Topluluğu ve Almanca Konuşanlar Topluluğu) ile bölgelerden oluşan (Flaman Bölgesi, Valon Bölgesi ve Brüksel Bölgesi) ve kuvvetler ayrılığı ile hukuk devleti ilkelerine dayanan bir federal devlettir.[684] Kral, devletin başı olarak sorumsuz ve dokunulmazdır. Ancak resmi işlerde yetkileri sınırlı tutulmaktadır. Örneğin, Anayasa'nın 105. ve 106. maddelerine göre, Kral Anayasa ve Anayasa'ya istinaden çıkartılmış özel kanunlar ile resmi olarak kendisine verilen yetkiler haricinde başka bir yetkiye sahip değil ve hiçbir işlemi bir bakanın karşı imzası olmadan yürürlüğe girmemektedir.[685]

Ülkenin yasama organı Temsilciler Meclisi ile Senatodan oluşmaktadır. Temsilciler Meclisi nispi temsiliyet sistemine göre dört yıllığına seçilen 150 üyeden oluşur. Senato ise toplam olarak 71 üyeden oluşmaktadır. Bunların yirmi beşi Flaman seçim çevresi tarafından seçilir, on beşi Fransız seçim çevresi tarafından seçilir, onu Flaman Parlamentosu adıyla anılan Flaman Topluluğu Parlamento üyeleri arasından atanır, onu Fransız Topluluğu Parlamentosu üyeleri arasından atanır, biri Alman Topluluğu Parlamentosu üyeleri arasından atanır, altısı Flaman seçim çevresi tarafından seçilen ve Flaman Topluluğu Parlamentosunun üyeleri arasından atanan senatörler tarafından atanır, dördü Fransız seçim çevresi tarafından seçilen ve Fransız Topluluğu Parlamentosu üyeleri arasından atanan senatörler tarafından atanır. Senato üyelerinin görevde kalma süresi 4 yıldır.[686]

Belirtilen Kral ve Parlamentonun yanında federal düzeyde devletin en üst kurumlarından biri de en az 15 üyeden oluşan Federal Hükümet'tir. Kral, Hükümetin

---

684 National Audit Office of UK, a.g.e., p. 30.

685 **Adalet Bakanlığı,** *"Belçika Anayasası"*, **Avrupa Birliği Üyesi Bazı Ülkelerin Anayasaları**, Ankara, Adalet Bakanlığı Yayın İşleri Daire Başkanlığı, 2011/c, s. 125, http://www.adalet.gov.tr/duyurular/2011/eylul/anayasalar/ulkeana/pdf/05-BELÇİKA%2099-148.pdf (E.T. 05.07.2018).

686 Adalet Bakanlığı (2011/c), a.g.e., s. 115-118.

bakanlarını atar ve görevden azleder. Bakanlar da Temsilciler Meclisine karşı sorumludurlar.[687]

Bununla birlikte, günümüzde Belçika'nın üst kurumlarından biri olan Belçika Sayıştayı devletin idari yapısında bir yüksek yargı kurumu olarak yer almaktadır. Sayıştayın tarihsel geçmişine bakılırsa, 14. yüzyıla kadar uzandığı görülmektedir. Örneğin 1386 yılında Burgonya ve Flandra Kontluğu'nun Dükü Filip tarafından Lille'de Hesap Odası oluşturulmuştur. Zamanla bu kurumun yetkisi Burgonya Kontluğu topraklarının genişlemesiyle birlikte Namur Kontluğu ile Hainaut ve Tournaisis Kontluğu için de geçerli olmuş ve 1830 yılına kadar varlığını sürdürmüştür. 30 Aralık 1830 tarihinde Belçika Ulusal Kongresi'nin Kararı'yla Sayıştay yeniden kurulmuş ve 7 Ocak 1831 tarihinde kabul edilen Anayasa'nın 116. maddesinde yer almıştır. 29 Ekim 1846 tarihinde ise Sayıştay Teşkilatı Hakkında Kanun kabul edilerek 1830 yılındaki Ulusal Kongrenin Kararı yürürlükten kaldırılmıştır.[688]

1921 yılında kabul edilen kanunla Sayıştaya verilen harcama sonrası ve harcama öncesi denetim görevleri ile denetim yetkisi daha da genişlemiştir. Ayrıca bir başkan, dört üye ve bir genel sekreterden oluşan iki komisyon kurulmuştur. 1922 yılından itibaren ise kurumun işlevleri belirlenen iki komisyon arasında paylaştırılmıştır. Komisyonların biri, devlete ait genel hesapları ve saymanların hesaplarını denetlemekle görevlendirilmiş diğeri de bütçede tahsis edilen ödenekleri aşan borçlanmaları engellemek, ödeme ve transfer emirleri ile ilgili Sayıştaya gönderilen sorulara cevap vermekle yetkilendirilmiştir. Daha sonra 1989'da Sayıştay federal kurumları ile yerel ve bölgesel yönetimlerin kaynaklarını denetim yetkisini üstlenmiştir. 1998 yılında yapılan düzenlemelerle Sayıştaya harcama öncesi uygunluk denetimi, yanı sıra harcama sonrası performans denetimini yürütme yetkisi ile performans denetimi sonuçlarını ve elde edilen bulgularını, yönetimin iyileştirilmesi amacıyla yürütme tarafından alınabilecek önlemler hakkında yasamayı bilgilendirme işlevi verilmiştir.[689]

Bununla birlikte 1995 ve 2004 yıllarında bir dizi kanunların kabul edilmesiyle Sayıştaya kamu görevlilerin mal bildirimlerinin denetimi görevi yüklenmiştir.

687 Adalet Bakanlığı (2011/c), a.g.e., s. 123-124.
688 Court of Audit of Belgium (Historical survey), https://www.courdescomptes.be/EN/Presentation/HistoricalSurvey.html (E.T. 05.07.2018).
689 Avcı, a.g.e., s. 191.

1998'de ise diğer bir kanunla, siyasi partilerin seçim kampanyalarının maliyeti ve finansmanı kontrolünde danışmanlık rolünü üstlenmiştir.[690]

Günümüzde Sayıştay ile ilgili temel düzenlemeler Belçika Anayasası ile 29 Ekim 1846 tarihinde kabul edilen Sayıştay Teşkilatı Hakkında Kanun'da[691] belirtilmektedir. Anayasa'nın 180. maddesine göre,

"Sayıştay üyeleri, Temsilciler Meclisi tarafından kanunda belirtilen süreyle göreve atanırlar.

Bu Mahkeme, genel idari hesapların ve tüm muhasebat memurlarının kamu hazinesine hesap vermekle yükümlü oldukları hesapların incelenmesinden ve doğruluklarının denetlenmesinden sorumludur. Mahkeme ayrıca, vergi alacakları dahil Devlet alacaklarının tesisi ve tahsiliyle ilgili işlemlerin genel olarak gözetiminden de sorumludur. Devletin çeşitli idarelerinin hesaplarını denkleştirir ve bu amaçla lüzum görülen tüm bilgi ve muhasebat belgelerinin toplanmasından sorumludur. Devletin genel hesapları Sayıştayın gözlemleriyle birlikte Temsilciler Meclisine sunulur.

Bu Mahkemenin teşkilatı kanunla kurulur".[692]

Bununla birlikte, Sayıştay altı yıllık bir dönem için Temsilciler Meclisi tarafından seçilen 12 üyeden oluşmaktadır. Bu üyeler aynı zamanda Sayıştay teşkilatında yer alan Fransızca ve Flemenkçe konuşan iki dairenin üyeleridir. Her daire 1 başkan, 4 üye ve 1 genel sekreterden oluşmaktadır. Öte yandan bu iki dairenin birleşimi de Sayıştayın en üst kurumunu (Genel Kurul) meydana getirmektedir.[693] Belirtilen 12 üye Sayıştay Teşkilatı Hakkında Kanun'un 1. maddesine göre doğrudan Temsilciler Meclisi tarafından seçilirken daire başkanları ile üyeleri en az 30 yaşını, genel sekreter ise en az 25 yaşını doldurmalı ve devlet dairelerinin üst düzey pozisyonları için aranan yüksek öğrenim (1. derece) görmüş olmaları gerekir.[694]

---

690 Ayrıntılı bilgi için bkz. **Court of Audit of Belgium,** *"New fields for the Court of Audit of Belgium"*, **EUROSAI Magazine**, No: 12, 2006, p. 81-86.

691 **Belçika Sayıştayı'nın Teşkilatı Hakkında Kanun** (29.10.1846), https://www.courdescomptes.be/EN/Presentation/ReferenceTexts/ReferenceText1846.html (E.T. 05.07.2018).

692 Adalet Bakanlığı (2011/c), a.g.e., s. 143-144.

693 National Audit Office of UK, a.g.e., p. 31.

694 Belçika Sayıştayı'nın Teşkilatı Hakkında Kanun (29.10.1846), m. 1.

Bir kez atanan üye tekrar aynı göreve atanabilmektedir. Ancak böyle olmakla beraber üyelerin genel görev süreleri, belirlendiği gibi minimum 30 maksimum 70 yaşla sınırlanmaktadır.[695]

Üyeler dışında Sayıştay tarafından diğer personel görevlileri de istihdam edilmektedir. Günümüzde Sayıştayda dengeli bir şekilde Fransızca ve Flemenkçe konuşan yaklaşık 550 personel görev yapmaktadır. Bunlardan çoğu denetçi veya kontrolördür. 2017 yılında ise, Sayıştay yaklaşık 506 personeli istihdam etmiştir. Personelin üçte ikisi denetçi ve denetçi yardımcılarından oluşurken, diğerleri idari ve destek hizmetlerden sorumludur.[696] Kurumun personeli üç sektöre ayrılmış ve Başdenetçi – Müdürleri tarafından yönetilen 10 müdürlükten oluşmaktadır. 1. Sektör diğer Sayıştay organlarına destek sağlamakla görevli olup Koordinasyon ve Araştırma Müdürlüğü ile Genel İşler Müdürlüğünden oluşmaktadır. 2. Sektör Federal düzeyde, 3. Sektör ise Bölge düzeyinde mali ve tematik yönlere ayrılan işlemsel sektörlerdir. Mali yönü bütçe analizleri ile mali denetimi ve kamu hizmetlerinin ve mali yönetiminden sorumlu üst düzey yöneticilerinin denetimini kapsamaktadır. Tematik yönü ise denetimlerin yasallığı, işlem ve prosedürlerinin doğruluğu yanı sıra hizmet, süreç veya politikaların, etkinlik, verimlilik ve tutumluğunu değerlendirmek amacıyla kamu fonlarının yasal kullanımı ile ilgilenmektedir. Sektörlerin teşkilat yapısı Sayıştayın Genel Kurulu tarafından düzenlenmektedir.[697]

3.1.3.2. Yetki ve Denetim Alanı

Günümüzde Belçika Sayıştayı; bütçe üzerinde danışmanlık, mali denetimi, yasallık ve düzenlilik denetimi, kamu fonlarının kullanımı üzerinde performans denetimi, yargılama, bilgilendirme ve diğer spesifik işlevleri yürütmektedir. Ayrıca kurumun denetim yetkisi oldukça geniş ve merkezi hükümeti, yerel ve bölgesel yönetimleri, kamu kurum ve kuruluşlarını kapsamaktadır. Denetimler neticesinde

695 Avcı, a.g.e., s. 194.

696 **Court of Audit of Belgium,** *"Annual Activity Report 2017 (abridged version)"*, Brussels, 2018, p. 5; https://www.courdescomptes.be/EN/Publications/AnnualReports.html (E.T. 05.07.2018).

697 **Court of Audit of Belgium** (Organisation), https://www.courdescomptes.be/EN/Presentation/Organisation.html (E.T. 05.07.2018).

elde edilen bulgular Sayıştay tarafından belli aralıklarla Federal ve Yerel Meclislere raporlar verilmektedir.[698]

Belirtilen faaliyetler, objektiflik ve tarafsızlık ilkeleri çerçevesinde, Sayıştay tarafından kendi inisiyatifiyle yürütülmektedir.[699] Ancak Kurumun yetki kapsamına göre Temsilciler Meclisi Sayıştaydan denetim düzenlemesi talebinde bulunabilir.[700]

a) Bütçe üzerinde danışmanlık

Bu görev kapsamında Sayıştay, yürütme tarafından yasamaya sunulan devlet bütçesi üzerinde kanun taslaklarını inceler ve milletvekilleri tarafından kanun taslağı üzerinde oy verilmeden önce Parlamentoya görüş bildirir.[701]

b) Mali denetim

Bu yetki kapsamında kurum, Federal Devlet, Komünler, Bölgeler ve bunlara bağlı kamu hizmet kuruluşları tarafından hazırlanan ve kamu fonlarının kullanımı ile ilgili bilgileri içeren yıllık raporlar ve mali tabloları üzerinde, güvenilirlik, doğruluk ve özellikle muhasebe mevzuatına uygunluk açısından mali denetimini yürütmektedir. Bununla birlikte Sayıştay bu tür denetim çerçevesinde kamu gelir ve giderlerinden sorumlu olan saymanların hesaplarını kontrol eder ve kapatır.[702] Kamu zararı tespit edilmesi durumunda yargılama yetkisini işletir.[703]

c) Yasallık ve düzenlilik denetimi

Sayıştay tarafından yürütülen diğer denetim türü de kamu gelirleri ile giderleri üzerinde yasallık ve düzenlilik denetimidir. Bu denetim çerçevesinde kurum kamu gelir ve giderlerinin bütçe kanununda belirlenen ödenek tutarlarına ve diğer ilgili yasal düzenlemelere uygun olup olmadığını kontrol etmektedir.[704]

ç) Kamu fonlarının kullanımı üzerinde performans denetimi

---

698 Court of Audit of Belgium (Competences), https://www.courdescomptes.be/EN/Presentation/Competences.html (E.T. 05.07.2018); Avcı, a.g.e., s. 196.

699 Court of Audit of Belgium (Reviewing approaches), https://www.courdescomptes.be/EN/Presentation/ReviewingApproaches.html (E.T. 05.07.2018).

700 Belçika Sayıştayı'nın Teşkilatı Hakkında Kanun (29.10.1846), m. 5.

701 Belçika Sayıştayı'nın Teşkilatı Hakkında Kanun (29.10.1846), m. 5; Court of Audit of Belgium (Budget analysis), https://www.courdescomptes.be/EN/Presentation/Competences.html (E.T. 05.07.2018).

702 Belçika Sayıştayı'nın Teşkilatı Hakkında Kanun (29.10.1846), m. 8.

703 Court of Audit of Belgium (Financial audit), https://www.courdescomptes.be/EN/Presentation/Competences.html (E.T. 05.07.2018).

704 Court of Audit of Belgium (Legality and regularity audit), https://www.courdescomptes.be/EN/Presentation/Competences.html (E.T. 05.07.2018).

Bu tür denetimi çerçevesinde Sayıştay, sağlık, adalet, istihdam, vergilendirme, eğitim, tarım, turizm vb. kamu politikalarının yönetimini etkinlik, verimlilik ve tutumluluk ilkelerine göre yerine getirilip getirilmediğini incelemektedir.[705]

d) Yargılama

Yukarıda belirtildiği gibi, Sayıştay kamu gelir ve giderlerinden sorumlu olan saymanların hesaplarını kontrol etmek ve onaylamakla görevlendirilmiştir. Bu bağlamda 1846 tarihli Belçika Sayıştayının Teşkilatı Hakkında Kanun'un 7. maddesine göre, hesaplar sayman tarafından her yıl veya saymanın görevden ayrılması durumunda görevden ayrıldığı zaman Sayıştaya gönderilmektedir. Düzenlenen inceleme neticesinde kamu zararı tespit edilirse Kurum yargılama yetkisini işletebilmektedir. Ancak verilen kararlar kesin olmayıp Yüksek Mahkemeye temyiz edilebilmektedir. Söz konusu Sayıştay kararı Yüksek Mahkeme tarafından bozulursa dosya yasama üyelerinden oluşan uygun bir "ad hoc" komitesine sevk edilir.[706]

e) Bilgilendirme işlevi

Yürütmenin faaliyetleri ile ilgili kapsamlı bilgi edinilmesi amacıyla Sayıştay düzenlenen denetimlerinin sonuçlarını Federal ve Yerel Meclislere belli aralıklarla ve çeşitli şekillerde bilgi vermektedir. Bilgilendirme şekillerinden en önemlileri de yıllık ve özel denetim raporlarıdır.[707] Meclislere gönderilen raporlar meclis komitelerinde Sayıştay temsilcilerinin katılımıyla tartışılırken, raporlar Sayıştayın web sitesinde de yayınlanmaktadır.[708]

f) Diğer spesifik işlevler

Sayıştay, 1989'da düzenlenen kurumsal reformlar çerçevesinde, federe kurumların arasında kaynakların dağılımı ile ilgili bir dizi spesifik işlevler ile görevlendirilmiştir. Söz konusu Fransız ve Flaman Toplulukları arasında katma değer vergilerinin doğru dağıtılması amacıyla belirlenen Komünler tarafından yürütülen öğrenci sayımı kontrole tabi tutulmaktadır. Bununla birlikte Sayıştay

---

705 Court of Audit of Belgium (Audit of the sound use of public funds), https://www.courdescomptes.be/EN/Presentation/Competences.html (E.T. 05.07.2018).

706 Court of Audit of Belgium (Informational task), https://www.courdescomptes.be/EN/Presentation/Competences.html (E.T. 05.07.2018).

707 Avcı, a.g.e., s. 197.

708 Court of Audit of Belgium (Informational task), https://www.courdescomptes.be/EN/Presentation/Competences.html (E.T. 05.07.2018).

Bölgeler arasındaki vergi rekabeti önlemek amacıyla Bölgelerin mali özerkliği üzerinde kişisel gelir vergisi ile ilgili tavsiye ve bilgi vermektedir. Üstelik, Sayıştay iyi yönetişim görevlerini de yürütmektedir. Özellikle, seçim giderlerinin sınırlanması ve kontrolü konusunda, aday ve siyasi partiler tarafından yapılan harcamalar hakkında raporların doğruluğu ve bütünlüğü ile ilgili yasama meclislerine tavsiyeler sunulmaktadır. Siyasi partilerin finansmanı konusunda ise Sayıştay, partilerin yıllık hesapları üzerinde Federal Parlamentosu'na tavsiyelerde bulunabilmektedir.[709] Ayrıca yukarıda da belirtildiği gibi, kurum 1 Ocak 2015 tarihinden itibaren kamu görevlilerin mal bildirimlerinin denetimini de yürütmektedir.[710]

3.1.3.3. Yasama ve Yürütme ile İlişkileri

Belçika Sayıştayı ile Parlamentosu arasındaki ilişkiler Parlamento teşkilatında bulunan çeşitli komiteler aracılığıyla kurulmaktadır. Sayıştay tarafından Parlamentoya gönderilen raporlar yasama komitelerinde Sayıştay temsilcilerinin katılımıyla tartışılmaktadır. Ayrıca Sayıştay denetim sonuçlarının daha sistematik bir şekilde takip edilmesi amacıyla yasama bünyesinde yer alan komitelerin dışında çeşitli alt komiteler bulunmaktadır. Bu alt komitelerin temel görevi, denetlenen kurumun ilgili bakanı ve Sayıştay temsilcisinin katılımı ile Sayıştay tarafından verilen yıllık raporlarında belirtilen hususları incelemektir. Bu bağlamda Parlamento komiteleri ile alt komitelerinin tüm üyeleri raporla ilgili bilgi sormak ve belgeleri incelemek yetkisine sahiptirler. Diğer ifadeyle yasama üyeleri raporla ilgili Sayıştay ile danışabilir ve Sayıştay Genel Kurulu ve dairelerinin toplantı tutanaklarının, Sayıştay ile bakanlar arasındaki mektupların, bütçe ve mali bilgilerin ve saymanlık belgelerin kopyasını almak hakkına sahiptirler.[711]

---

709 Ayrıntılı bilgi için bkz. Court of Audit of Belgium (2006), a.g.e., p. 84-86.

710 Court of Audit of Belgium (Specific tasks), https://www.courdescomptes.be/EN/Presentation/Competences.html (E.T. 05.07.2018); **Court of Audit of Belgium,** 2015, p. 9, https://www.courdescomptes.be/EN/Publications/AnnualReports.html (E.T. 05.07.2018); Ayrıntılı bilgi için bkz.Court of Audit of Belgium (2006), a.g.e., p. 81-83.

711 National Audit Office of UK, a.g.e., p. 33.

Bununla birlikte, Sayıştay anayasal kurum olarak hem yasama hem de yürütmeden bağımsızdır. Ancak buna rağmen Federal ve Yerel Meclis üyeleri kurumdan her an bilgi isteyebilmektedir.[712]

3.2. YARGI YETKİSİ OLMAYAN KURUL TİPİ SAYIŞTAYLAR

3.2.1. Almanya Federal Cumhuriyeti'nde Yüksek Denetim

3.2.1.1. Yüksek Denetim Kurumunun Tarihi Gelişimi, Anayasal Konumu ve Teşkilat Yapısı

23 Mayıs 1949 tarihinde kabul edilen Federal Almanya Cumhuriyeti Anayasası'nın 20. maddesine göre, Almanya Cumhuriyeti, demokratik, sosyal ve hukuka bağlı bir Federal Devlettir.[713] Yönetim şekli ise Parlamenter Federal Devlet olarak bilinmektedir.[714]

Yasama organı iki kanatlı olup Federal Meclis (Bundestag) ile Federal Konseyden (Bundesrat) oluşmaktadır. Federal Meclis genel, doğrudan, serbest, eşit ve gizli oyla, 4 yıllık bir dönem için seçilen 598 milletvekillerinden oluşurken, Federal Konsey Eyalet hükümetlerinin atayıp görevden alabildikleri 69 üyeden oluşur. Federal Meclis üyeleri bütün halkın temsilcisi olarak kendilerine verilen temsil yetkisi ile talimatlara bağlı değil yalnızca vicdanlarına karşı sorumludurlar. Buna karşın Federal Konsey üyeleri serbest iradeleriyle karar verememekte olup eyaletlerin ve geldikleri kabinenin resmi politik anlayışlarına göre hareket etmektedirler.[715]

Yürütmenin başı olan ve Parlamentoya karşı sorumluluğu taşımayan Cumhurbaşkanı Federal Meclis üyeleri ve aynı sayıda eyalet parlamentolarının nispi seçim sistemine göre seçeceği üyelerin bir araya gelmesiyle oluşan Federal Kongre

---

712 Avcı, a.g.e., s. 195.

713 **Adalet Bakanlığı,** *"Federal Almanya Cumhuriyeti Anayasası"*, **Avrupa Birliği Üyesi Bazı Ülkelerin Anayasaları**, Ankara, Adalet Bakanlığı Yayın İşleri Daire Başkanlığı, 2011/ç, s. 223, http://www.adalet.gov.tr/duyurular/2011/eylul/anayasalar/ulkeana/pdf/08-ALMANYA%20209-276.pdf (E.T. 08.07.2018).

714 **Kadir Candan,** *"Koalisyon Kültürüne Dayalı bir Parlamenter Sistem Örneği: Almanya Federal Cumhuriyeti"*, **Karşılaştırmalı Hükümet Sistemleri: Parlamenter Sistem (Almanya, Güney Afrika, Hindistan, İngiltere, İtalya ve Japonya Örnekleri)** (Editör: Havvana Yapıcı Kaya), Ankara, TBMM Araştırma Merkezi Yayınları, No. 8, 2015, s. 41.

715 K. Candan, a.g.m., s. 48, 57; Adalet Bakanlığı (2011/ç), a.g.e., s. 229, 232.

(Bundesversammlung) tarafından 5 yıl için seçilmektedir. Temel görevleri arasında; Federal Meclise Başbakan önerisinde bulunmak, Başbakan'ı ve bakanları atamak ve görevden almak, Federal yargıçları, federal memurları, subayları ve astsubayları atamak, Münferit hallerde Federal Devlet adına kullanılan af yetkiyi kullanmak, Federal Meclisi toplantıya çağırmaktır.[716]

Federal Hükümet, Federal Başbakan ve Federal Bakanlardan oluşmaktadır. Federal Başbakan Federal Cumhurbaşkanı'nın önerisi üzerine Federal Meclis tarafından seçilir ve seçimi kazanan aday, Federal Cumhurbaşkanı'nca atanır. Başbakan, hükümetin başı olarak kabine oturumlarını yönetir ve hükümet politikasının ilkelerini belirler. Ayrıca Federal Hükümet Federal Meclise karşı surumlu bulunmaktadır.[717]

Günümüzde Almanya devlet sisteminin üst kurumları arasında yer alan ve Federal Yüksek Denetim Mahkemesi olarak adlandırılan Sayıştayın statüsü, teşkilat yapısı ve faaliyetleri Anayasa ve ilgili kanunlarda belirlenmektedir.[718] Örneğin, Almanya Anayasası'nın 114. maddesine göre, Sayıştay, hesap ve bütçenin iktisadi yerindeliği ve usule uygunluğunu denetleme yetkisine sahiptir.[719]

Almanya Federal Cumhuriyeti Sayıştayının tarihi geçmişi 18. yüzyılın başlarına kadar gitmektedir. 1714 yılında Prusya Kralı 1. Frederick William tarafından "Genel Hesap Odası" ("General-Rechen-Kammer", "General Chamber of Accounts") adı altında, sonradan "Yüksek Hesap Odası" ("Preußische Oberrechnungskammer", "Superior Chamber of Accounts") olarak adlandırılan bağımsız dış denetim kurumu oluşturulmuştur. Prusya idaresi içinde yer alan bu bağımsız, dış denetim kurumu; devlet hesaplarını denetlemek, denetim neticesinde elde edilen bulguları yıllık rapor aracılığıyla sunmak, idari reformlar konusunda uzman görüşler bildirmek işlevlerini yürütmüştür. Ayrıca kuruluşundan itibaren Kurum hükümdara bağlıydı, ancak Prusya'da meşruti monarşi kabul edildikten sonra 1848 yılından itibaren Kurum yıllık "Gözlemler"ini Parlamentoya sunmaya başlamıştır. 1868 yılında Prusya'nın Yüksek Hesap Odası ayrıca Kuzey Almanya

---

716 K. Candan, a.g.m., s. 62, 64; Adalet Bakanlığı (2011/ç), a.g.e., s. 229, 233-235.

717 K. Candan, a.g.m., s. 65, 67; Adalet Bakanlığı (2011/ç), a.g.e., s. 235; **Tacettin Karaer,** *"Federal Almanya'da Siyasal ve Yönetsel Yapının Genel Görünümü"*, **Amme İdaresi Dergisi**, S. 22/3, 1989, s. 20.

718 Dağlıoğlu Şanlı ve Çiçek, a.g.m., s. 6.

719 Adalet Bakanlığı (2011/ç), a.g.e., s. 260.

Federasyonu'nun hesaplarını denetleme yetkisiyle görevlendirilmiştir. 1871 yılında ise "Alman Reich Denetim Mahkemesi" olarak yeniden adlandırılan Sayıştay Alman Reich hesaplarını denetlemekle görevlendirilmiştir. 1945 yılına kadar görevine devam eden bu Kurum, İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra "Özel Görevler Hesap Mahkemesi" adını alarak varlığını devam etmiştir. 1948 yılında ise "Karma Ekonomi Alanı Sayıştayı" olarak yeniden adını değiştiren bu Kurum, ülke Anayasası'nın yürürlüğe girmesinden sonra geçici olarak yüksek denetim görevini üstlenmiştir. Son olarak 1950 yılında bugünkü şekliyle Sayıştay (Bundesrechnungshof) kurulmuştur. Düzenlenen reformlar neticesinde 1969'dan itibaren Sayıştayın denetim yetkisi ve Federal Parlamentosu ile Hükümete verdiği danışmanlık görevi daha da gelişmiştir. Ayrıca Federal Meclise doğrudan erişim hakkı verilerek Sayıştayın Federal Hükümet düzeyinde bağımsız ve tarafsız denetim ve danışma organı olarak rolü güçlendirilmiştir. 1985'de çıkarılan Federal Sayıştay Kanunu'yla Sayıştay bağımsız bir kurum olarak kabul edilmiştir. 1998'in başlarında, hükümet denetim çalışmalarının geliştirilmesi amacıyla var olan 9 Bölge Denetim Büroları optimize edilerek, yerine Federal Sayıştaya bağlı ve onun teknik rehberliğine ve yönetimine tabi 9 Bölgesel Sayıştay kurulmuştur.[720] Aynı zamanda öndenetim faaliyetini yürüten tüm kurumlar likidasyona uğramıştır.[721]

Yukarıda belirtildiği gibi Almanya Sayıştayı devlet sisteminin üst kurumları arasında yer almakta ve bağımsız bir kurum olarak sadece hukuka tabidir. Bir üst federal kurumu olan Sayıştay, Federal kurumlar hiyerarşisinde Federal Cumhurbaşkanı, Başbakan ve Federal Bakanlıklar ile aynı statüye sahiptir.[722] Kurumun ve üyelerinin statüsü ve temel fonksiyonları ülke anayasasında açıkça tespit edilmiştir.[723] Anayasa'nın 114. maddesine gore: *"Üyeleri yargıç bağımsızlığına sahip olan Federal Sayıştay, hesap ve bütçenin iktisadi yerindeliği ve usule uygunluğunu denetler. Federal Hükümet ile Federal Meclis ve Federal*

---

720 2013 yılı itibarıyla Bölgesel Sayıştayların sayısı 9'dan 7'ye indirilmiştir. Bkz. **Bundesrechnungshof,** *"The Bundesrechnungshof and it's Field Offices"* (Edited by: Martin Winter Dieter Naumann), Stuttgart, W. Kohlhammer Druckerei GmbH&Co. KG, 2015, p. 12; https://www.bundesrechnungshof.de/en/veroeffentlichungen/the-bundesrechnungshof-and-the-regional-audit-offices (E.T. 08.07.2018).

721 National Audit Office of UK, a.g.e., p. 103; Avcı, a.g.e., s. 169-170; **Bundesrechnungshof** (History), https://www.bundesrechnungshof.de/en/bundesrechnungshof/geschichte (E.T. 08.07.2018).

722 Avcı, a.g.e., s. 172.

723 Bundesrechnungshof (Status), https://www.bundesrechnungshof.de/en/bundesrechnungshof/stellung (E.T. 08.07.2018).

Konseye her yıl rapor verir. Federal Sayıştayın diğer yetkileri federal bir yasayla düzenlenir".[724] Ayrıca, Sayıştayın statüsü, teşkilat yapısı ve faaliyetleri ile ilgili hususlar daha ayrıntılı bir şekilde, 19 Ağustos 1969 tarihli Bütçe İlkeleri Kanunu (Gesetz über die Grundsätze des Haushaltsrechts des Bundes und der Länder),[725]19 Ağustos 1969 tarihli Federal Bütçe Kanunu (Bundeshaushaltsordnung),[726] 11 Temmuz 1985 tarihli Federal Sayıştay Kanunu (Gesetz über den Bundesrechnungshof),[727] 19 Kasım 1997 tarihli Sayıştay İçtüzüğü (Geschäftsordnung des Bundesrechnungshofes)[728] ve 19 Kasım 1997 tarihli Sayıştay Denetim Kuralları (Prüfungsordnung des Bundesrechnungshofes)[729] tarafından düzenlenmektedir.

Günümüzde Almanya Yüksek Denetim Kurumu, Sayıştay Başkanı tarafından yönetilmekle birlikte, Başkan yardımcısı, Sayıştay üyeleri ve personelden oluşmaktadır.

Sayıştay Başkanı ve Başkan Yardımcısı Federal Hükümetin önerisi üzerine Parlamentonun her iki meclisinin gizli oylamasıyla ve üyelerinin oy çoğunluğu ile seçilir. Parlamento tarafından seçilen adaylar Federal Cumhurbaşkanı'nca atanır. Görev süreleri 12 yıl ancak bu süre emeklilik yaşıyla (65 yaş) sınırlanmaktadır. Kurumu temsil eden Sayıştay Başkanı, Kurumun genel yönetiminden sorumludur. Mevzuatta belirtilen durumlarda Sayıştay Başkan Yardımcısı veya en kıdemli üyelerden birisi Kuruma başkanlık etmektedir. Bununla birlikte Sayıştay üyeleri Kurum Başkanı önerisi üzerine Federal Cumhurbaşkanı tarafından tayin edilmektedir. Üye olarak atanabilmek için, aday geniş mesleki deneyime sahip

---

724 Adalet Bakanlığı (2011/ç), a.g.e., s. 260.

725 **Almanya Federal Cumhuriyeti'nin Bütçe İlkeleri Kanunu** (19.08.1969), (Gesetz über die Grundsätze des Haushaltsrechts des Bundes und der Länder), http://www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/hgrg/gesamt.pdf (E.T. 08.07.2018).

726 **Almanya Federal Cumhuriyeti'nin Federal Bütçe Kanunu** (19.08.1969), (Bundeshaushaltsordnung), http://www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/bho/gesamt.pdf (E.T. 08.07.2018).

727 **Almanya Federal Cumhuriyeti'nin Federal Sayıştay Kanunu** (11.07.1985), (Gesetz über den Bundesrechnungshof), http://www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/brhg_1985/gesamt.pdf (E.T. 08.07.2018).

728 **Almanya Sayıştaynın İçtüzüğü** (19.11.1997), (Geschäftsordnung des Bundesrechnungshofes), https://www.bundesrechnungshof.de/de/bundesrechnungshof/rechtsgrundlagen/geschaeftsordnung-brh (E.T. 08.07.2018).

729 **Almanya Sayıştaynın Denetim Kuralları** (19.11.1997), (Prüfungsordnung des Bundesrechnungshofes), https://www.bundesrechnungshof.de/de/bundesrechnungshof/rechtsgrundlagen/pruefungsordnung-brh (E.T. 08.07.2018).

olmalıdır. Özellikle Sayıştay Başkanı, Başkan Yardımcısı ve üyelerin en az üçte biri hakim statüsündeki bir makama atanabilmesi için yeteri kadar kalifiye olmalıdırlar.[730]

Belirtilen makamların dışında Sayıştay tarafından gerekli sayıda denetim yönetici, denetçi ve destek personeli istihdam edebilmektedir.[731]

2017 yılı itibarıyla yaklaşık 1200 personel görev yaptığı Sayıştay teşkilatı Başkanlık Dairesi dışında 9 denetim dairesi ile 50 denetim biriminden oluşmaktadır:

- Başkanlık Dairesi bir iç hizmet yöneticisi olarak merkezi yönetim işlevlerini yürütmekte ve Sayıştay Başkanı görevlerinin yerine getirilmesinde destekçi olmaktadır. Ayrıca, Başkanlık Dairesi Sayıştay ile Bölgesel Sayıştayların bütçesini yönetmekte olup Kurumun mülk, personel yönetimi, operasyonel organizasyon ve iletişim teknolojilerinden sorumlu olmaktadır;

- 1. Daire, denetim rehberliği, bütçe kanunu ve idari reformlar üzerinde çalışmakla birlikte Sayıştayın yasama ile yürütmeye yönelik raporlama görevini de koordine etmektedir. Aynı zamanda Alman Parlamentosu Bütçe Komitesinin Kamu Hesapları Komitesi, yanı sıra bölgesel denetim kuruluşları ile ilişkilerinin yürütülmesinden sorumludur. Bununla birlikte Daire bünyesinde düzenleyici etki analizleri ile bağlantılı olarak diğer denetim birimlerine destek veren merkezi uzman birimi bulunmaktadır. Buna ek olarak anayasal kurumların idari birimlerini de denetlemektedir (Cumhurbaşkanlığı, Federal Meclis ile Federal Konsey, Federal Başbakanlık ve Federal Anayasa Mahkemesi);

- 2. Dairenin denetim çalışmaları Dışişleri, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma, İnşaat, Çevre Koruma ve Nükleer Güvenlik bakanlıkları üzerinde odaklanmaktadır;

- 3. Daire, Federal Ekonomi ve Enerji, Federal Eğitim ve Araştırma, Federal Gıda ve Tarım bakanlıklarını denetlemektedir. Ayrıca, Alman postaneleri, telekomünikasyon, demiryolu şirketleri ve havalimanları sektörlerinde federal hisse senetleri ile Alman Merkez Bankası (Bundesbank), Güven Fonu ve Federal Demiryolu Varlıkları Fonu da bu daire denetimi kapsamındadır;

---

730 Almanya Federal Cumhuriyeti'nin Federal Sayıştay Kanunu (11.07.1985), m. 3, 5-6; National Audit Office of UK, a.g.e., p. 103.

731 Almanya Federal Cumhuriyeti'nin Federal Sayıştay Kanunu (11.07.1985), m. 4.

- 4. Daire, dış güvenlik (Federal Savunma Bakanlığı) ve iç güvenlik (Federal Polis, sivil savunma ve istihbarat servisleri) alanlarında denetim yürütmektedir;

- 5. Daire, Federal Ulaştırma Bakanlığının bütçesini yanı sıra federal hava, su, demir ve kara yol çalışmalarının denetiminden sorumludur;

- 6. Daire, Federal Çalışma ve Sosyal İşler, Aile İşleri, Kıdemli Vatandaşlar, Kadınlar ve Gençler bakanlıklarının yanı sıra Federal İstihdam Kurumunun bütçelerini denetlemektedir;

- 7. Dairenin denetim alanı devletin iç işleri ile iç güvenlik işlerini kapsamaktadır. Bununla beraber, daire Federal İçişleri Bakanlığı ile göç, mülteciler ve entegrasyon alanındaki bütçeleri ve yetkilileri üzerinde denetim yetkisine sahiptir;

- 8. Daire, Federal Maliye Bakanlığının bütçesi ile mali ve gümrük yönetimi üzerinde denetiminden sorumludur;

- 9. Daire, Federal Sağlık Bakanlığı ile onun alt kuruluşlarını denetlemekle birlikte sağlık, emeklilik, iş kazası sigortası ve rehabilitasyon alanlarına odaklanmaktadır.[732]

Günümüzde Sayıştayda, hukuk, işletme, ekonomi, bilgisayar, makine mühendisliği, telekomünikasyon, elektrik mühendisliği, bilgi teknolojisi, kamu hizmeti, vergi veya gümrük yönetimi, sosyal güvenlik, çevre yönetimi, yanı sıra istatistik, muhasebe, siyaset bilimleri, sosyoloji ve benzeri uzmanlık gerektiren pek çok alanda lisans ve lisansüstü eğitimini gören personel görev yapmaktadır. Ayrıca, kurum, bilgisayar ve savunma konularda daha fazla bilgisayar uzmanlara ve askeri görevlilere ihtiyaç duymaktadır. Bununla birlikte kendi çalışmaları sırasında uzmanlık gerektiren alanlarda bilirkişilik hizmeti de satın alabilmektedir.[733]

---

732 Bundesrechnungshof (2017), p. 26, 29-34, 37, https://www.bundesrechnungshof.de/en/bundesrechnungshof/booklet/booklet-the-bundesrechnunghof-pdf (E.T. 08.07.2018); Bundesrechnungshof (Divisions), https://www.bundesrechnungshof.de/en/bundesrechnungshof/organisation/abteilungen (E.T. 08.07.2018).

733 Bundesrechnungshof (2017), a.g.e., p. 38; Avcı, a.g.e., s. 173.

3.2.1.2. Yetki ve Denetim Alanı

Günümüzde Sayıştayın temel görevi, federal gelirleri ile giderlerin, malvarlığının ve borçların denetimini yürütmek ve Parlamento ile Hükümete çeşitli konularda tavsiyelerde bulunmaktır. Sayıştay, yasama ve yürütmeye tavsiye vererek federal hükümet faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliğine katkıda bulunmayı amaçlamaktadır. Buna ek olarak kurum, harcaması henüz yapılmamış ancak mali etkileri gözlenen tüm hükümet programlarını denetleyebilmektedir.[734]

a) Denetim Görevi

Yukarıda belirtildiği gibi Almanya Sayıştayının denetim alanı oldukça geniş tutulmuştur. Bu çerçevede Kurumun denetim alanı, Federasyon'un ve onun güven fonlarının mali yönetimi, Federal kanunlara göre oluşturulan kamu kuruluşları, Federal Hükümet tarafından mali destek alan veya Federasyon tarafından garanti altına alınan ve federal ya da eyalet mevzuatına göre kurulan sosyal güvenlik kurum ve kuruluşları, Federal Hükümet ile ortaklaşa kurulan ve özel hukuka tabi olan işletmelerin yönetimi üzerinde denetimini içermektedir.[735]

Denetim çalışmalarının esaslarını, zamanını ve önceliklerini belirleme konularında tamamen bağımsız[736] olan Sayıştay denetim kapsamında herhangi bilgi ve belgeye erişim hakkına sahiptir.[737] Bu çerçevede denetim konuları yıllık denetim programları hazırlanırken seçilmektedir. Denetim programlamasının başlıca amaçları federal mali yönetim üzerinde güvenilir bakışı sağlamak ve denetim faaliyetini mümkün olduğu kadar kapsamlı tutmaktır. Sayıştay denetim konularını seçerken denetim çalışmaları sırasında toplanan her türlü bilgi dahil olmak üzere vatandaşların dilekçelerine ve medya tarafından duyurulan sorunlara önem vermektedir. Buna ek olarak, denetim konularının seçiminde Sayıştay, geniş kapsamlı mali etkileri olan veya yüksek derecede denetim riskini taşıyan büyük ölçekli hükümet programlarının

---

734 Bundesrechnungshof (2017), a.g.e., p. 14-15; Avcı, a.g.e., s. 176; Bundesrechnungshof (Independent, Objective and Target-Oriented Audit Procedures), https://www.bundesrechnungshof.de/en/bundesrechnungshof/pruefungsverfahren (E.T. 16.07.2018); Köse (2007), a.g.e., s. 132.

735 Bundesrechnungshof (2017), a.g.e., p. 14.

736 Almanya Federal Cumhuriyeti'nin Federal Bütçe Kanunu (19.08.1969), m. 94.

737 Bundesrechnungshof (2015), a.g.e., p. 22; Bundesrechnungshof (Regular Information and Audit Access), https://www.bundesrechnungshof.de/en/bundesrechnungshof/pruefungsverfahren/der-bundesrechnungshof-ist-zu-informieren (E.T. 16.07.2018).

sistemli analizini göz önünde bulundurmaktadır. Ayrıca Parlamento veya onun komiteleri tarafından sunulan denetim talepleri mümkün olduğu kadar karşılanmaktadır.[738]

Alman Sayıştayı, kamu hesaplarına yönelik denetim faaliyetini düzenlilik ve performans denetim türleri aracılığıyla yürütmektedir:

- Düzenlilik denetimi çerçevesinde, mali yönetimin Bütçe Kanunu ile diğer kanunlar ve ilgili düzenlemelere, hüküm ve kurallara uygun hareket edip edilmediği araştırılmaktadır,

- Performans denetimi kapsamında ise verimlilik, etkinlik ve tutumluluk kriterlerine göre belirlenen hedef ve amaçların gerçekleştirme derecesi değerlendirilir. Bu tür denetim sırasında denetçiler denetlenen kurumun personel kaynakları ile kamu sektörü yönetiminin etkinliğine özellikle önem vermektedir. Ayrıca performans denetimi genellikle büyük ölçekli hükümet projeleri ile hükümet programları denetiminde kullanılmaktadır.[739]

Bununla birlikte Sayıştay kendi denetim çalışmalarında denetimin amacına, denetlenecek konuların niteliğine ve uygulanan denetim tekniklerine göre çeşitli denetim yöntemleri uygulamaktadır. Bunlar: Önlem denetimi, Fikir edinme denetimleri, Proje denetimi, Ağırlık noktası denetimleri, Enine kesit denetimi, Sistem ve program denetimleri, Gözetim denetimi, Tamamlayıcı denetim.[740]

b) Danışmanlık ve Tavsiye Verme Görevi

Sayıştay düzenlenen ön denetim çalışmaları temelinde ve kalitenin geliştirilmesi, potansiyel tasarrufların ve gelirlerin artırılması amacıyla denetlenen organlara, Federal Parlamento ile Hükümete tavsiye vererek danışmanlık görevini yürütmektedir.[741] Bu görev, özellikle denetim neticesinde elde edilen bulgular temelinde denetlenen organlara "yönetim mektuplarının" gönderilmesiyle Federal Parlamento ile Hükümete yıllık raporun sunmasıyla gerçekleşmektedir. Ayrıca

738 Bundesrechnungshof (Scope and Depth of Audit Work), https://www.bundesrechnungshof.de/en/bundesrechnungshof/pruefungsverfahren/der-bundesrechnungshof-entscheidet-ueber-die-pruefung (E.T. 16.07.2018).

739 Bundesrechnungshof (Regularity, Compliance and Performance Auditing), https://www.bundesrechnungshof.de/en/bundesrechnungshof/pruefungsverfahren/pruefungsmassstaebe-sind-ordnungsmaessigkeit-und-wirtschaftlichkeit (E.T. 16.07.2018); Bundesrechnungshof (2017), a.g.e., p. 23.

740 Ayrıntılı bilgi için bkz. Köse (2007), a.g.e., s. 132-134.

741 Almanya Federal Cumhuriyeti'nin Federal Bütçe Kanunu (19.08.1969), m. 88.

Kurum kendiliğinden ve istediği zaman Federal Parlamento ile Hükümete büyük ve önemli konulara ilişkin özel raporları da sunabilmektedir. Buna ek olarak Sayıştay devlet tahvilleri ile büyük satın alma projeleri gibi güncel konularda veya yıllık bütçe prosedürü sırasında sözlü veya yazılı bir şekilde yorum yaparak tavsiyelerde bulunabilmektedir.[742]

Bununla birlikte Sayıştayın siyasi kararlar üzerinde denetim yetkisi bulunmamakta ancak alınan siyasi kararların etkileri ile rasyonelliği üzerinde inceleme ve raporlama yetkisine sahiptir. Ayrıca Kurumun verdiği tavsiyeleri bağlayıcı değildir.[743]

3.2.1.3. Yasama ve Yürütme ile İlişkileri

Tarihsel açıdan 1960'lı yılların sonlarına kadar, Almanya Federasyonu'nda denetlenen organlar, yürütme ve yasama kurumları arasındaki ilişkilerinde çeşitli belirsizlikler bulunmaktaydı. 1969 yılında düzenlenen bütçe reformu kapsamında ilişkilerin belirli esaslar üzerine kurulması için gayret edilmiştir. Bu tarihten itibaren belirtilen ilişkiler gelişerek 1985 yılında kabul edilen Federal Sayıştay Kanunu'yla (Gesetz über den Bundesrechnungshof) Kuruma yasama ve yürütmeye yardım etme fonksiyonu tanınmış ve her iki kurumdam bağımsız olduğunu belirtmiştir.[744]

Bununla birlikte yukarıda Sayıştayın danışmanlık ve tavsiye verme görevi çerçevesinde belirlendiği gibi Kurumun yasama ve yürütme ile ilişkileri denetim neticesinde elde edilen bulgular temelinde denetlenen organlara "yönetim mektuplarının" gönderilmesi ve yasama ile yürütmeye yıllık raporların sunmasıyla gerçekleşmektedir.[745] Böyle olmakla birlikte Sayıştay kendiliğinden ve istediği

---

742 Bundesrechnungshof (Auditing and Advisory Functions), https://www.bundesrechnungshof.de/en/bundesrechnungshof/aufgaben (E.T. 16.07.2018); Alman Sayıştayı'nın Danışmanlık ve tavsiye verme görevi ile ilgili ayrıntılı bilgi için bkz. Bundesrechnungshof (2017), a.g.e., p. 13-19.

743 Bundesrechnungshof (2017), a.g.e., p. 25; Bundesrechnungshof (No Audit of Policy Decisions), https://www.bundesrechnungshof.de/en/bundesrechnungshof/pruefungsverfahren/der-bundesrechnungshof-hat-politische-entscheidungen-zu-respektieren (E.T. 16.07.2018); Bundesrechnungshof (No Powers of Enforcement), https://www.bundesrechnungshof.de/en/bundesrechnungshof/pruefungsverfahren/der-bundesrechnungshof-hat-keine-exekutivgewalt (E.T. 16.07.2018).

744 Almanya Federal Cumhuriyeti'nin Federal Sayıştay Kanunu (11.07.1985), m. 1.

745 Almanya Federal Cumhuriyeti'nin Federal Bütçe Kanunu (19.08.1969), m. 96-97.

zaman Federal Parlamento ile Hükümete büyük ve önemli konulara ilişkin özel raporları da sunabilmektedir.[746]

Sayıştay tarafından hazırlanıp yasama ve yürütmeye sunulan yıllık rapor Federal Parlamento tarafından Federal Hükümetin hesaplarını onaylama sürecinde önemli rol oynamaktadır.[747] Bu bağlamda yıllık rapor: bütçe tutarları ile sermaye hesaplarının defteri kebire ve denetlenen makbuzları ile ödeme belgelerinin düzgün bir şekilde harcama belgelerine uygun olup olmadığını, ilgili düzenleme, kural ve mali yönetim ilkelerinin ihlali ile ilgili durumları, sermayesinde kamu payı olan bağımsız yasal statüye sahip işletmelerin denetimi esnasında ortaya çıkan esas eleştirileri ve tavsiyeleri içermektedir.[748]

Yıllık raporun hazırlanması sırasında Sayıştay, rapor taslağını denetim kanıtlarının doğrulanması amacıyla denetlenen ilgili kurum ve kuruluşlara göndermektedir. Sunulan bulgu ve rakamlar hakkında farklı görüşler açıkça raporda belirlenirken ilgili kurum ve kuruluşlar tarafından çizilmiş sonuçlara ilişkin farklı görüş dile getirildiği durumlarda, bu görüşler de yıllık raporda belirtilmektedir. Yıllık rapor Sayıştay Senatosu[749] kararı ile kabul edildiğinden[750] sonra kurum Başkanı tarafından Federal Parlamento ile Hükümete sunulmaktadır. Öte yandan Parlamentoya sunulan yıllık rapor, müzakere konusunda büyük rol oynayan Tahsisat Komitesi ve bir alt komite düzeyindeki Kamu Hesapları Komitesi aracılığıyla incelenmektedir.[751]

---

746 Almanya Federal Cumhuriyeti'nin Federal Bütçe Kanunu (19.08.1969), m. 99.

747 National Audit Office of UK, a.g.e., p. 107.

748 Almanya Federal Cumhuriyeti'nin Federal Bütçe Kanunu (19.08.1969), m. 97.

749 Alman Sayıştayı teşkilatı içerisinde yer alan Senato Sayıştay Başkanı (Senenato Başkanı olarak), Başkan Yardımcısı, Denetim Daireleri'nin Üst Müdürleri ve üç Denetim Daireleri'nin Müdürleri'nden oluşmaktadır. Ayrıntılı bilgi için bkz. Almanya Federal Cumhuriyeti'nin Federal Sayıştay Kanunu (11.07.1985), m. 13-14.

750 Almanya Federal Cumhuriyeti'nin Federal Sayıştay Kanunu (11.07.1985), m. 14.

751 Bundesrechnungshof (2017), a.g.e., p. 16; Bundesrechnungshof (Procedure for drafting and adopting the annual report), https://www.bundesrechnungshof.de/en/veroeffentlichungen/bemerkungen-jahresberichte-en/bemerkungsverfahren (E.T. 01.07.2016).

3.2.1.4. Bölgesel Sayıştaylar

Önceki konularda belirtildiği gibi 1990'lı yılların sonlarında düzenlenen reformlar neticesinde Almanya yönetim sisteminde Bölgesel Sayıştaylar kurulmuştur. Federal Sayıştayın yönetimine ve teknik rehberliğine bağlı olan bu kurumlar Federal Sayıştay tarafından yürütülen mali yönetimin üzerinde denetiminde yardımcı olmaktadırlar. Federal Sayıştaya benzer denetim görev ve yetkilerine sahip Bölgesel Sayıştaylar, günümüzde Berlin, Frankfurt, Hamburg, Hannover, Coblence, Münih ve Stuttgart şehirlerinde yerleşmekte ve yaklaşık toplam 520 personeli istihdam etmektedir.[752]

Bununla birlikte Federal Sayıştay ile Bölgesel Sayıştaylar dış denetim sisteminde özerk ve bağımsız kurumlardır. Ancak Federasyon ile eyaletlerin mali sistemlerinin büyük ölçüde iç içe geçtiğinden bu kurumlar yakın işbirliğine ihtiyaç duymaktadırlar. Bu bağlamda Federal Sayıştay ile herhangi bir Bölgesel Sayıştay denetim sorumluluklarını paylaşabilir, ortak denetimi düzenleyebilir veya denetim işlevlerinin delege edilmesine ilişkin karar alabilirler. Ayrıca bütçe kanunu, genel politika ve rehberlik, vergilendirme, kamu işleri, bilgi teknolojisi, ekonomi vb. konular üzerinde müzakere etmek amacıyla Sayıştaylar tarafından oluşturulan çalışma grupları aracılığıyla Federal ve Bölgesel Sayıştayların başkanları düzenli aralıklarla buluşmaktadırlar.[753]

3.2.2. Japonya'da Yüksek Denetim

3.2.2.1. Yüksek Denetim Kurumunun Tarihi Gelişimi, Anayasal Konumu ve Teşkilat Yapısı

3 Kasım 1946 tarihinde Japon İmparatoru tarafından onaylanan ve 3 Mayıs 1947 tarihinde yürürlüğe giren Japonya Anayasası'nın getirdiği hükümet modeli,

---

752 Bundesrechnungshof (Regional Audit Offices), https://www.bundesrechnungshof.de/en/bundesrechnungshof/organisation/pruefungsaemter (E.T. 16.07.2018).

753 Bundesrechnungshof (2017), a.g.e., p. 47-48.

parlamenter sistemdir.[754] Kuvvetler ayrılığı kuramına göre ülkenin yasama, yürütme ve yargı işlevleri farklı organlar arasında paylaştırılmıştır. Bu bağlamda devletin yürütme görevi İmparator ve Hükümet tarafından yerine getirilmektedir. İmparator'un görev ve yetkilerinin tümü sembolik niteliktedir. Yürütmenin ikinci kanadı olan Hükümet Başbakan ve Bakanlardan oluşmaktadır. İmparator, yasama tarafından seçilen Başbakanı tayin ederken, Başbakan bakanları atamaktadır. Bununla birlikte yürütme erki bakımından Hükümet, Parlamentoya sorumludur. Japonya'da yasa yapma yetkisine sahip en yüksek ve tek organı olan Parlamento: Temsilciler Meclisi (Shungiin) ve Senato (Sangiin) olarak ikili yapıya sahiptir. Dört yıllığına seçilen Temsilciler Meclisi üyelerinin sayısı Haziran 2015 tarih itibarıyla 475'tir. Öte yandan 6 yıllık dönem için seçilen Senato üyelerinin sayısı ise 242'dir.[755]

Günümüzde yasama ve yürütme arasındaki ilişkilerde önemli role sahip olan ve Japon anayasal monarşi sisteminin üst kurumları arasında yer alan, Japon Yüksek Denetim Kurumunun statüsü, teşkilat yapısı ve faaliyetleri Anayasa[756] ve ilgili kanunlarda[757] belirlenmektedir. Sayıştayın tarihi geçmişi ise 1869 yılına kadar uzanmaktadır. Bu tarihte Sayıştay ilk olarak Maliye Bakanlığı bünyesinde kurularak faaliyete başlamıştır. 1880 yılında ise Sayıştay, "Dajokan" olarak adlandırılan Yüksek Devlet Konseye (Hükümet) doğrudan bağlı kılınmıştır. Şubat 1889'da Meiji Anayasası'nın ilan edilmesiyle, Sayıştay anayasal statüye sahip olmuş ve sonraki 60 yıl boyunca doğrudan İmparator'a bağlı bir kurum olarak kamu maliyesini denetlemiştir. 1947 yılında, günümüzde yürürlükte olan Japon Anayasası'nın kabul edilmesiyle, kurum yürütmeden bağımsız hale getirilmiştir. Bununla birlikte Anayasa'nın 90. maddesi uyarınca Sayıştay Kanunu kabul edilerek yürürlüğe girmiştir. Bu kanunun kabulü sayesinde Kurum ile yasama arasındaki ilişkiler

---

754 **Akif Erginay,** *"Yeni Japon Anayasası"*, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 7, S. 1-2, 1950, s. 494-506; **Hüdai Şencan,** *"Japonya Hükümet Sistemi: Yarışan Partiler Değişmeyen İktidar"*, **Karşılaştırmalı Hükümet Sistemleri: Parlamenter Sistem (Almanya, Güney Afrika, Hindistan, İngiltere, İtalya ve Japonya Örnekleri)**, TBMM Araştırma Hizmetleri Başkanlığı, TBMM Araştırma Merkezi Yayınları, No. 8, (Editör: Havvana Yapıcı Kaya), Haziran 2015, s. 287, 298.

755 Şencan (2015), a.g.m., s. 301, 304, 309-310.

756 **The Constitution of Japan** (Promulgated on 03.11.1946. Came into effect on 03.05.1947), http://www.shugiin.go.jp/internet/itdb_english.nsf/html/statics/english/constitution_e.htm (E.T. 16.07.2018).

757 **The Board of Audit Act** (1947), No.73 (latest amendment by Act No. 53 of 2006), http://www.jbaudit.go.jp/english/jbaudit/law.html#header (E.T. 16.07.2018).

güçlendirilmiş, denetimin kapsamı genişletilmiş ve denetim raporları ile raporlara ekli tablolar ve bilgiler yayınlanmaya başlamıştır.[758]

Yukarıda belirlendiği gibi Sayıştayın temel görevleri Anayasa'nın 90. maddesinde yer almaktadır. Bu maddeye göre, *"Devlet gelirleri ve harcamaları ile ilgili kesin hesaplar yıllık olarak Sayıştay tarafından denetlenir ve bu hesaplar, ilgili olduğu dönemin hemen ardından mali yıl boyunca denetim raporu ile birlikte bakanlar kurulu tarafından Parlamentoya sunulur".*[759]

Öte yandan, 1947 yılında kabul edilen Sayıştay Kanunu'nun 20. maddesinde Kurumun genel görevleri şu şekilde düzenlenmiştir:

"1. Sayıştay tarafından Anayasa'nın 90. maddesi uyarınca, devletin gelirleri ile harcamalarına ilşkin yıllık kesin hesapları ile birlikte kanunda belirlenen hesaplar denetlenir.

2. Sayıştay sürekli olarak mali yönetimi üzerinde denetim faaliyetini yürütür, denetimin yeterliliğini sağlar ve herhangi bir eksikliği düzeltir.

3. Sayıştay doğruluk, süreklilik, verimlilik, etkinlik, tutumluluk veya denetim için gerekli diğer amaçlara göre denetim faaliyetini yürütür."[760]

Bununla birlikte yürütmeden bağımsız ve yasama ile yargı iktidarlarına ait olmayan Sayıştayın teşkilat yapısı Denetim Komisyonu ile Genel Yönetim Bürosundan oluşmaktadır.[761] Üç üyeden oluşan Denetim Komisyonu'nun temel işlevi Genel Yönetim Bürosunun faaliyetlerini yönetmek ve gözetmektir. Komisyon üyeleri, Parlamento muvafakati ve İmparator onaylanması ile Hükümet tarafından atanmaktadırlar.[762] Görev süreleri 7 yıl ancak bu süre emeklilik yaşıyla (65 yaş) sınırlanmaktadır.[763] Denetim Komisyonu üyeleri arasından Komisyonun ortak kararı ile seçilen aday Hükümet tarafından Sayıştay Başkanı olarak tayin edilmektedir.[764] Sayıştay Başkanı Kurumu temsil ederken aynı zamanda Denetim Komisyonuna

---

758 **Board of Audit of Japan** (History of the Board), http://www.jbaudit.go.jp/english/jbaudit/history.html (E.T. 16.07.2018).

759 The Constitution of Japan (03.05.1947), Article 90; Avcı, a.g.e., s. 219.

760 The Board of Audit Act (1947), Article 20; **Nobuo Azuma,** *"Auditing of Fraud and Corruption: The current situation and challenges of the Board of Audit of Japan"*, **Asian Journal of Government Audit (ASOSAI)** (Editor: Mrs. Sudha Krishnan), 2008, http://asosai.org/asosai/documents/doc_journal_detail.jsp?idx=105 (E.T. 16.07.2018).

761 The Board of Audit Act (1947), Article 1-2.

762 The Board of Audit Act (1947), Article 4.

763 The Board of Audit Act (1947), Article 5.

764 The Board of Audit Act (1947), Article 3.

başkanlık etmektedir.[765]Ayrıca süresi sona eren Kurum üyesi sadece bir kere tekrar atanabilmektedir.[766]

Kurum teşkilatında yer alan diğer birim ise Genel Yönetim Bürosudur. Bu birim Sekreterlik ile 5 bürodan oluşmaktadır. Denetim faaliyetinden sorumlu olan bürolar kendi arasında birçok denetim birimlerine bölünmüş ve farklı alanlarda denetim yürütmektedirler. Örneğin; Birinci Büro, Mali, Milli Servet, Adli İşler, Yerel Yönetim Sübvansiyonları, Dışişleri, 1. ve 2. vergi denetim birimlerinden oluşmakta ve genel olarak Parlamento, Başbakanlık, Maliye Bakanlığı, Japon Merkez Bankası, Japon Mevduat Sigorta Şirketi, Adalet Bakanlığı, Ulusal Kamu Güvenliği Komisyonu, İçişleri ve Ulaştırma Bakanlığı, Dışişleri Bakanlığı, Maliye Bakanlığın Vergi ile Gümrük daireleri, Milli Vergi Ajansı üzerinde denetim yürütmektedir. İkinci Büro, Sağlık ve Refah, İş, Sağlık Yardımı, Kamu Emekliliği, Kara Savunma, Deniz Savunma, Hava Savunma denetim birimlerinden oluşur ve Sağlık, Refah ve İş Bakanlığı, Japon Emeklilik Hizmeti, Savunma Bakanlığı üzerinde denetim yürütmektedir. Üçüncü Büro, İnşaat, Planlama ve Konut, Liman ve Havacılık, Su Kaynakları, Yol İnşaatı, Yüzey Taşımacılığı, Çevre ve Bölgesel Kalkınma denetim birimlerinden oluşup Arazi, Altyapı, Ulaştırma ve Turizm Bakanlığı ile bakanlığa bağlı kurum ve kuruluşlarını denetlemektedir. Dördüncü Büro, Eğitim, Bilim ve Teknoloji, Tarım, Tarım Enfrastrüktürü, Balıkçılık ve Hayvancılık, Ormancılık denetim birimlerinden oluşmakta ve Eğitim, Kültür, Spor, Bilim ve Teknoloji Bakanlığı ile Tarım, Ormancılık ve Balıkçılık Bakanlığı ve bunlara bağlı kurum ve kuruluşları üzerinde denetim yürütmektedir. Beşinci Büro, Bilgi ve İletişim, Ticaret ve Sanayi, Doğal Kaynaklar ve Enerji, Kamusal Mali Kurumları, Posta, Bakanlıklar ve Ajans Özel Konuları ile ilgili denetim birimlerinden oluşup Bilgi ve İletişim Bürosu, Bilgi ve İletişim Teknolojileri Ulusal Enstitüsü, Ekonomi, Ticaret ve Sanayi Bakanlığı, Doğal Kaynaklar ve Enerji Ajansı, Gelişmiş Sanayi Bilim ve Teknoloji Ulusal Enstitüsü, Japon Posta Şirketi, Japon Kalkınma Bankası ile diğer birçok kurum ve kuruluşları üzerinde denetim faaliyetini yürütmektedir. Bununla birlikte Ocak 2015 tarihi itibariyle Sayıştay tarafından 1254 personel istihdam edilmiştir.

765 The Board of Audit Act (1947), Article 10.

766 **ASOSAI,** *"Challenges that the SAI Faces in Adopting the ISSAI's - SAI Japan"*, **Asian Journal of Government Audit** (Editor: Mr. S. Subramaniank), 2015, p. 11, http://asosai.org/asosai/documents/doc_journal_detail.jsp?idx=10626 (E.T. 16.07.2018); Board of Audit of Japan (Audit Commission), http://www.jbaudit.go.jp/english/jbaudit/commission.html (E.T. 16.07.2018).

Bunlardan çoğu denetçi veya denetçi yardımcıları olarak çeşitli denetim birimlerinde çalışmaktadırlar. Kurumun denetim fonksiyonu geniş olduğundan, hukuk, maliye, ekonomi, mühendislik, inşaat, elektrik, bilgi, telekomünikasyon gibi çeşitli alanlarda eğitim gören personele ihtiyaç duyulmaktadır. Bu nedenle Sayıştay personeli ihtiyaç duyulduğu alanlarda uzman ve aynı zamanda lisans veya lisansüstü eğitim gören ve Ulusal Personel Kurumu tarafından düzenlenen Kamu Hizmetine Giriş Sınavı'ndan geçen adaylar arasından işe alınmaktadır. Bunun yanı sıra yeminli mali müşavir (certified public accountant - CPA) veya uzmanlık bilgisine sahip kişiler de bellli bir süre için istihdam edilmektedir. İşe alınan yeni personel çeşitli alanlarda gerekli bilgi ve becerilere sahip olması amacıyla kapsamlı bir eğitimden geçip sınavlara alınmakta ve birkaç yıllık denetim deneyiminden sonra Sayıştay denetçisi olarak çalışmalarını devam etmektedir. Ayrıca denetime tabi kurum ve kuruluşların çok çeşitli uzman faaliyetleri olması nedeniyle ve personelin denetim yetkinliği artırılması ve güçlendirilmesi amacıyla Sayıştay tarafından eğitim merkezi oluşturulmuş ve personele sistemli bir şekilde gelişmiş profesyonel eğitim verilmektedir.[767]

3.2.2.2. Yetki ve Denetim Alanı

Sayıştay Kanunu'na göre: Devletin aylık gelir ve giderleri; Devlet mallarına ait tablolar; Devlet iktisapları ile kayıpları ve ulusal devlet tahvillerinin ve diğer borç senetlerin artışları ile azalışları; Japonya Merkez Bankası tarafından devlet adına alınan değerli metal ve tahvillerin ödeme belgeleri; Sermayesinin yarısı veya yarıdan fazlası devlete ait olan özel sektör şirketleri Sayıştayın denetim kapsamındadır.[768]

Bu çerçevede, Sayıştay tarafından yürütülen denetim faaliyeti ile kesin hesapların doğru yansıtılıp yansıtılmadığı, mali yönetimin kabul edilen bütçeye, kanun ve yönetmeliklere uygun olarak yürütülüp yürütülmediği, projelerin, programların ya da bütçenin verimli, etkin ve tutumlu bir biçimde uygulanıp uygulanmadığı tespit edilmektedir.[769] Böyle olmakla beraber Kurum tarafından

---

[767] Board of Audit of Japan (General Executive Bureau), http://www.jbaudit.go.jp/english/jbaudit/bureau.html (E.T. 16.07.2018).

[768] The Board of Audit Act (1947), Article 22.

[769] Board of Audit of Japan (Objectives of Audit), http://www.jbaudit.go.jp/english/effort/aspect.html (E.T. 16.07.2018).

düzenlilik ve performans denetimleri arasında herhangi bir ayrım yapılmamakta ve birlikte yürütülmektedir.[770]

Sayıştay tarafından yürütülen denetim süreci: Denetimin temel politikası ile denetim planını hazırlama; Denetimi uygulama; Denetim bulgularını analiz etme ve değerlendirme; Görüş ve/veya önlemler talebini sunma; Raporlama; Denetim bulgularını takip etme aşamalarından oluşmaktadır.[771]

Denetimin temel politikası ile denetim planını hazırlama: Sınırlı insan kaynakları ile verimli, etkin ve tutumlu bir şekilde denetimlerinin yürütülmesi için uygun bir denetim planı ayarlanması gerekir. Her yıl, Sayıştay tarafından gelecek yıl için denetimin temel politikası hazırlanmakta ve bu politikaya göre her daire kendi denetim planını hazırlamaktadır. Her daire denetim planını hazırlarken denetime tabi kurum ve kuruluşların bütçelerinin ölçek ve içeriklerinin ayrıntılı analizi temelinde ve iç kontrolün durumunu, önceki denetim sonuçlarını, kamu yararı ve yasama müzakerelerini dikkate alarak öncelikli denetim konularını belirlemektedir.[772]

Denetimi uygulama aşaması: Bu aşamada Sayıştay tarafından denetim uygulanmaktadır. Denetim faaliyeti genellikle "Belge denetimi" ile "Saha denetimi" olarak iki yöntemle yürütülmektedir.

"Belge denetimi" kapsamında denetime tabi kurum ve kuruluşlar tarafndan Hesap Sunulması Hakkında Yönetmelik uyarınca Sayıştaya belirli bir süreye ait delil belgeleri ile birlikte tüm mali yönetimi yansıtan hesaplar sunulmaktadır. Kuruma sunulan hesaplar mali yönetimin sayısal sonuçlarını gösterirken sözleşme belgeleri, fatura ve makbuzlar gibi belgesel deliller bu hesapların doğru, yasal ve makul olduğunu kanıtlamaya yardımcı olmaktadır. Bu bağlamda denetlenen organlar tarafından sunulan hesaplar sürekli olarak Sayıştay tarafından denetlenmektedir. Örneğin 2016 yılında Sayıştay tarafından yaklaşık 130 bin hesap ve 43,66 milyon sayfa belge denetlenmiştir. Bir mali yıl için hesapların denetimi bittikten sonra,

---

770 **Nobuo Azuma,** *"The Role of the Supreme Audit Institution in the New Public Management: International Trend"*, **Board of Audit of Japan, Government Auditing Review**, Volume 10, 2003, p. 88, http://report.jbaudit.go.jp/english_exchange/volume10/e10d07.pdf (E.T. 16.07.2018); Avcı, a.g.e., s. 223.

771 Board of Audit of Japan (Procedures of Audit), http://www.jbaudit.go.jp/english/effort/procedure.html (E.T. 16.07.2018).

772 Board of Audit of Japan (Preparation of Basic Policy on Audit and Audit Plan), http://www.jbaudit.go.jp/english/effort/procedure1.html (E.T. 16.07.2018).

Sayıştay belirlenmiş prosedürlere göre Bakanlar Kurulu tarafından hazırlanan devletin kesin hesaplarını sayısal doğruluğunu teyit eder.[773]

Kuruma sunulan hesaplar ile belgesel kanıt tablolarından elde edilebilir bilgi mali yönetimin veya projelerin uygulanması için sınırlı ve her zaman yeterli olmadığından, Sayıştay, "Saha denetimi" çerçevesinde bakanlıklar ile devlet kurumlarına denetimin yürütülmesi için denetçilerini göndermektedir.[774]

Denetim bulgularını analiz etme ve değerlendirme aşaması. Denetim bulgularını analiz etme ve değerlendirme çerçevesinde Sayıştay denetim bulgularını teyit etme amacıyla denetlenen kurum ve kuruluşlara "sorgulama mektupları" göndermekte veya üçüncü bir taraftan ilgili bilgi ve/veya teknik değerlendirme yapılması için talep edebilmektedir.[775]

Görüş ve/veya önlemler talebini sunma aşaması. Sayıştay denetim neticesinde denetlenen kurum ve kuruluşların mali yönetimine ilişkin bulunan ilgili kanun ve düzenlemelerin ihlallerin düzeltilmesi amacıyla görüşler ve/veya önlemler sunabilmektedir. Bu görüşler ve/veya önlemler aynı zamanda yıllık raporda da yer almaktadır.[776]

Raporlama aşaması. Japon Anayasası'nın 90. maddesi uyarınca; Sayıştay, her yıl gerçekleştirilen tüm denetimlerin sonuçlarını gösteren bir Denetim Raporunu hazırlamakta ve Bakanlar Kuruluna göndermektedir. Öte yandan Bakanlar Kurulu bu denetim raporu Parlamentoya sunmaktadır.[777]

Denetim bulgularını takip etme aşaması. Bu aşamada Kurum denetim neticesinde bulunan ihlallerin düzeltilmesi amacıyla Denetim Raporunda, Usulsüzlükler, Görüş Bildirme ve/veya Önlemler Talebi adı altında yer alan denetim bulgularını takip etmektedir. Diğer ifadeyle devlete verilen zararların giderilip

---

773 Board of Audit of Japan (In-office documentary audit), http://www.jbaudit.go.jp/english/effort/procedure2.html (E.T. 16.07.2018).

774 Board of Audit of Japan (Field audit), http://www.jbaudit.go.jp/english/effort/procedure2.html (E.T. 16.07.2018).

775 Board of Audit of Japan (Analysis and Review of the Audit Findings), http://www.jbaudit.go.jp/english/effort/procedure3.html (E.T. 16.07.2018).

776 Board of Audit of Japan (Presentation of Opinions and/or Demand for Measures), http://www.jbaudit.go.jp/english/effort/procedure4.html (E.T. 16.07.2018); The Board of Audit Act (1947), Article 34.

777 Board of Audit of Japan (Audit Report), http://www.jbaudit.go.jp/english/effort/procedure5.html (E.T. 16.07.2018).

giderilmediği, ihlallerin tekrarlanmaması için gelişimlerin olup olmadığı ve sorumlu görevlilere karşı hangi disiplin cezası alındığı takip edilmektedir.[778]

Bununla birlikte günümüzde Japon Sayıştayı denetim faaliyeti dışında tazminat sorumluluğuna hükmetme, disiplin cezası talebi ve davanın sulhüne karar verme işlevlerini yürütmektedir.[779]

Tazminat sorumluluğuna hükmetme. Denetime tabi kurum ve kuruluşlardaki saymanların hesaplarında azalış veya sayman tarafından bütçe veya mevzuata aykırı ödeme yapılması halinde, Kurum tarafından söz konusu durumun ortaya çıkmasında profesyonel dikkatsizlik nedeniyle veya kasıtlı olup olmadığı araştırılmakta ve tazminat sorumluluğuna sahip olup olmadığı incelenmektedir. Saymanın tazminat sorumluğuna hükmedildiğinde, Sayıştay tarafından saymanın bağlı olduğu Bakana veya kurum yöneticisine bildirilmektedir. Bakan veya kurum yöneticisi tarafından ise ilgiliden zarar tazmin edilmektedir.[780]

Disiplin cezası talebi. Sayıştay denetim neticesinde hesaplardan sorumlu görevlinin kasıtlı veya ağır ihmal nedeniyle devleti büyük hasara uğrattığını, ilgili kanun, yönetmelik veya bütçeye aykırı ödeme yaptığını tespit ederse görevlinin bağlı olduğu yöneticisinden kişinin disiplin cezasına çarptırılmasını talep edebilmektedir. Bununla birlikte Kurum, düzenlenen denetimleri ile ilgili belge ve bilgiyi sunmaktan imtina eden görevlilerin disiplin cezasını talep etme hakkına sahiptir.[781]

Davanın sulhüne karar verme. İlgili taraflardan Sayıştaya denetime tabi kurum ve kuruluşların hesaplarından sorumlu görevlilerin mali işlemleri ile ilgili bir sulh talebi yapıldığında, talep Kurum tarafından incelenir ve söz konusu mali işlemin düzeltilmesi için talebi gerekli görmesi durumunda, Sayıştay davanın sulhüne karar

778 Board of Audit of Japan (Follow-up of the Audit Findings), http://www.jbaudit.go.jp/english/effort/procedure6.html (E.T. 16.07.2018).

779 Board of Audit of Japan (Other Activities), http://www.jbaudit.go.jp/english/effort/other.html (E.T. 16.07.2018).

780 Board of Audit of Japan (Adjudication on the liability for indemnity), http://www.jbaudit.go.jp/english/effort/other.html (E.T. 16.07.2018); Azuma (2008), a.g.m.; The Board of Audit Act (1947), Article 32.

781 Board of Audit of Japan (Demand for disciplinary action), http://www.jbaudit.go.jp/english/effort/other.html (E.T. 16.07.2018); Azuma (2008), a.g.m.; The Board of Audit Act (1947), Article 31.

vermektedir. Yetkili makamlar ve kişiler, Sayıştayın sulh kararına uygun olarak tedbirleri almakla yükümlüdür.[782]

3.2.2.3. Yasama ve Yürütme ile İlişkileri

Sayıştayın yasama ve yürütme ile ilişkileri büyük ölçüde bütçe süreci vasıtasıyla kurulmaktadır.[783] Bu bağlamda yukarıda Sayıştayın raporlama işlevi kapsamında belirtildiği gibi Kurum tarafından her yıl gerçekleştirilen tüm denetimlerin sonuçlarını gösteren Denetim Raporu hazırlanıp[784] Bakanlar Kuruluna gönderilmektedir. Bakanlar Kurulu da bu denetim raporunu yasamaya sunmaktadır.[785]

Ayrıca yasamanın ilgili komitelerinden özel bir konuya ilişkin denetim talebi gelmesi durumunda, Sayıştay talep edilen spesifik konuyla ilgili denetimi gerçekleştirdikten sonra denetim sonuçlarını raporla yasamaya sunmaktadır.[786]

Denetim Raporu Parlamento oturumlarında devlet kesin hesaplarının görüşülmesinde mali yetkililer tarafından gelecekte kullanılacak uygulamaları ve devlet bütçesinin kullanım sonuçları hakkında kamuoyuna bilgi verilmesi bakımından önemli role sahiptir.[787]

Belirlendiği gibi Sayıştay tarafından hazırlanan Denetim Raporu kesin hesapla birlikte görüşülmesi için Bakanlar Kurulu aracılığıyla yasamaya sunulmaktadır. Devletin kesin hesapları ile ilgili görüşmeler Temsilciler Meclisi teşkilatında yer alan Yönetimin Denetimi ve Gözetimi Komitesi ile Senato bünyesindeki Denetim Komitesinde yapılmaktadır. Denetim Raporu'nun içeriği ile Sayıştay görüşlerinin açıklanması amacıyla Yüksek Denetim Kurumun üst düzey görevlileri her zaman Parlamento komitelerinin görüşmelerine katılmaktadırlar. Ayrıca yasamada düzenlenen görüşmeler dışında, Sayıştayın denetim neticelerine daha iyi bir şekilde

---

782 Board of Audit of Japan (Examination), http://www.jbaudit.go.jp/english/effort/other.html (E.T. 16.07.2018); The Board of Audit Act (1947), Article 35.

783 Avcı, a.g.e., s. 221.

784 The Constitution of Japan (03.05.1947), Article 90.

785 Board of Audit of Japan (Audit Report), http://www.jbaudit.go.jp/english/effort/procedure5.html (E.T. 16.07.2018).

786 The Board of Audit Act (1947), Article 30-3.

787 Board of Audit of Japan (Audit Report), http://www.jbaudit.go.jp/english/effort/procedure5.html (E.T. 16.07.2018).

yanıt verilmesi ve Denetim Raporunda yer alan bulgularının açıklanması ve görüşlerinin bildirilmesi amacıyla Sayıştay ile Maliye Bakanlığı Bütçe Bürosu ve Finansal Bürosu arasında her yıl düzenli aralıklarla toplantılar yapılmaktadır.[788]

3.2.3. Hollanda Krallığı'nda Yüksek Denetim

3.2.3.1. Yüksek Denetim Kurumunun Tarihi Gelişimi, Anayasal Konumu ve Teşkilat Yapısı

Hollanda ülkesinin yönetim şekli Anayasal Monarşi'dir.[789] Yürütme erki Hükümet ve Bakanlar Kurulu olarak ikiye ayrılmaktadır. Hükümet Kral ve bakanlardan oluşmaktadır. Devlet yönetiminde siyasi sorumluluk Kraliyet kararnamesiyle atanan ve görevden alınan başbakan ve bakanlardadır. Görüldüğü gibi parlamenter sistemlerden farklı olarak Kral Hükümetin bir üyesi olarak kabul edilmekte ancak Bakanlar Kurulunda yer almamakla birlikte siyaseten yasamaya karşı bir sorumluluğu bulunmamaktadır. Başbakan, Bakanlar ve Devlet Sekreterlerinden oluşan Bakanlar Kurulu genel hükümet politikasını görüşerek kararlaştırır ve bu politikayı bir bütün olarak gerçekleştirmeye çalışır. Tüm Hollanda halkını temsil eden yasama organı 150 üyeli Temsilciler Meclisi (Tweede Kamer) ile 75 üyeli Senatodan (Eerste Kamer) oluşmaktadır. Her iki meclis üyelerinin görev süresi 4 yıldır.[790] Temsilciler Meclisi yasama görevini yaparken Senato Temsilciler Meclisinin yasama yetkisini kontrol görevi üstlenmektedir. Bununla birlikte Hükümet Temsilciler Meclisine kanun teklifi sunabilmekteyken Temsilciler Meclisi hükümetten bağımsız olarak da kanun yapması mümkündür. Kanunlar Temsilciler Meclisi tarafından kabul edildikten sonra Senatonun onayına sunulur ve Senato tarafından kabul edilmesi durumunda yürürlüğe girerler.[791]

---

788 Board of Audit of Japan (Promotion of Audit Findings), http://www.jbaudit.go.jp/english/effort/reflect.html (E.T. 16.07.2018).

789 National Audit Office of UK, a.g.e., p. 190.

790 **Adalet Bakanlığı**, *"Hollanda Krallığı Anayasası"*, **Avrupa Birliği Üyesi Bazı Ülkelerin Anayasaları**, Ankara, Adalet Bakanlığı Yayın İşleri Daire Başkanlığı, 2011/d, s. 366-367, http://www.adalet.gov.tr/duyurular/2011/eylul/anayasalar/ulkeana/pdf/11-HOLLANDA%20355-384.pdf (E.T. 16.07.2018).

791 **Ahmet Suat Arı,** *"Hollanda'nın İdari Yapısı ve Siyasi Katılım"*, **VI. Avrupa Süreli Yayınlar Sempozyumu**, *"50. Kuruluş Yıldönümünde Avrupa Birliği, Türkler ve Siyasi Katılım"* bildirisi, 2007, http://asuatari.blogspot.com.tr/2007/06/hollandann-idari-yaps-ve-siyasi-katlm.html (E.T. 16.07.2018).

Günümüzde Hollanda üst kurumları arasında yer alan Yüksek Denetim Kurumu (Algemene Rekenkamer) ülkenin en eski kurumlarından birisi olarak kabul edilmektedir.[792] Kurumun tarihsel geçmişine bakıldığında 15. yüzyıla kadar uzandığı görülmektedir. 1447 yılında Burgundy Hollanda'sında ilk olarak kurulan[793] Sayıştay 17. yüzyılın başlarına kadar varlığını sürdürmüştür. 1608'de Sayıştay 9 bağımsız ülkeden oluşan Utrecht Konfederasyonu tarafından "De Generaliteitsrekenkamer" olarak adlandırılarak yeniden kurulmuştur. 1802 yılında ise Lahey şehrinde Fransız etkisi altında oluşturulan Batavya Cumhuriyeti zamanında, "Ulusal Denetim Mahkemesi" olarak yeniden düzenlenmiştir. 1814 yılında Hollanda Anayasası'nın yürürlüğe girmesiyle Sayıştay "Algemene Rekenkamer" adı altında anayasal kimliğine kavuşmuş ve günümüze kadar varlığını devam etmektedir. Bu Anayasa tarafından Kuruma bütün bakanlıklara ve devlete ait yıllık mali hesapları denetleme ve onaylama yetkisi verilmiştir. Ancak 1814 ile 1841 yılları arasında Kurum yasama ile herhangi bir ilişkisi olmadan devlet kralına bağlıydı.[794] Bununla birlikte Sayıştayın genel çalışma esasları ile yetkilerinin açıkça belirlenebilmesi için özel bir kanuna ihtiyaç duyulmuş çünkü Kurumun yetkileri yönetmeliklerle düzenlenmiştir. Bu nedenle 1927 yılında Devlet Hesapları Yasası kabul edilmiştir. İkinci Dünya Savaşı sonrasında Sayıştayın performans denetimine ihtiyacı giderek artmış ve 1976'da düzenlen reform neticesinde Devlet Hesapları Yasası'na değişiklik yapılarak Kuruma performans denetimini yürütme yetkisi verilmiştir. 1980'li yıllarda merkezi yönetim hesaplarına yönelik büyük sorunlar ortaya çıkması nedeniyle 1985 yılında Sayıştay tarafından inceleme çalışması başlatılmıştır. İnceleme neticesinde yaşanan sorunun Kurumun nicel ve nitel olarak personel yetersizliğinden, zayıf denetim programlarından ve zayıf muhasebe sistemi ile prosedürlerinden kaynaklandığı tespit edilmiştir. Bununla birlikte 1986'da yasamanın büyük bir baskısıyla Maliye Bakanlığı tarafından Yönetim Muhasebe Reformu yayınlamış ve 1990'ların ortalarında Sayıştayın katılımıyla reform tamamlanmıştır. 1998 yılında ise finansal

792 Köse (2007), a.g.e., s. 134.

793 **Gerrit De Jong, Brord Van Westing,** *"Audit and arms. The role of the Audit Office in Legislative Oversight of the Armed Forces"*, **EUROSAI Magazine**, No: 10, 2004, p. 37.

794 **The Netherlands Court of Audit** (Bicentennial of the Court of Audit and public finances), http://www.courtofaudit.nl/english/Latest_News/All_newsitems/2014/10/Bicentennial_of_the_Court_of_Audit_and_public_finances (E.T. 11.07.2016); The Netherlands Court of Audit (Bicentennial of the Court of Audit and public finances), https://english.rekenkamer.nl/latest/news/2014/10/09/bicentennial-of-the-court-of-audit-and-public-finances (E.T. 16.07.2018).

yönetimin ve Avrupa Birliği fonlarının kalitesinin artırılmasına yönelik Sayıştayın görev alanı daha da genişletilmiştir. Son olarak, 1999'da çıktı odaklı bütçeleme ilkesine dayalı "Politika Bütçesinden Politika Sorumluluğuna" adlı yeni değişim süreci başlatılmıştır. Sayıştay da bu sürece aktif bir şekilde katılmıştır. 2001 yılında yeni Kamu Hesapları Kanunu'nun[795] kabul edilmesi de yapılan reformlar neticelerinin biridir.[796]

Günümüzde Sayıştayın anayasal konumu yürürlükteki Anayasa'nın 57, 76, 77, 78 ve 105. maddelerinde düzenlenmiştir. Örneğin Anayasa'nın 76. maddesinde Kurumun temel görevine ilişkin *"Sayıştay, devletin gelir ve giderlerini denetlemekle görevlidir."* şeklinde belirlenmiştir.[797] Anayasa'nın 77. maddesine göre ise:

"1. Her bir Sayıştay üyesi, Temsilciler Meclisi tarafından hazırlanan üç kişilik aday listesinden Kraliyet kararnamesiyle ömür boyluğuna atanır.

2. Kendi istekleriyle veya kanunun belirleyeceği bir yaşta üyelikleri son bulur.

3. Kanunun belirlediği durumlarda üyeler Yüksek Mahkeme tarafından geçici bir süre görevden alınabilir veya üyeliklerine son verilebilir.

4. Üyelerin hukuki statüleri kanunla belirlenir."[798]

Bununla birlikte, Kurum üyeleri ile ilgili Anayasa'nın 57. maddesinin 2. fıkrasında, *"Bir Parlamento Üyesi, aynı zamanda ... Sayıştay Üyesi, ... olamaz"* hükmü yer almaktadır.[799]

Öte yandan Anayasa'nın 78. maddesine göre, *"1. Sayıştayın teşekkülü, yapısı ve yetkileri kanunla düzenlenir. 2. Sayıştaya kanunla başka görevler de verilebilir."*[800]

---

795 **Ministry of Finance Directorate of Budget Affairs,** *"Government Accounts Act 2001"* (English translation of the Dutch Comptabiliteitswet 2001), Hague, 2004, https://www.rijksacademie.nl/wp-content/uploads/2014/11/Government-Accounts-ACT-2001.pdf (E.T. 16.07.2018).

796 National Audit Office of UK, a.g.e., p. 193; Avcı, a.g.e., s. 198-199.

797 Adalet Bakanlığı (2011/d), a.g.e., s. 371; **Government of the Netherlands,** *"The Constitution of the Kingdom of the Netherlands 2008"*, Published by the Ministry of the Interior and Kingdom Relations, Constitutional Affairs and Legislation Division in collaboration with the Translation Department of the Ministry of Foreign Affairs, 22.09.2008, p. 19, https://www.government.nl/documents/regulations/2012/10/18/the-constitution-of-the-kingdom-of-the-netherlands-2008 (E.T. 16.07.2018).

798 Adalet Bakanlığı (2011/d), a.g.e., s. 371; Government of the Netherlands (22.09.2008), a.g.e., p. 19-20.

799 Adalet Bakanlığı (2011/d), a.g.e., s. 368; Government of the Netherlands (22.09.2008), a.g.e., p. 16.

Son olarak Anayasa'nın 105. maddesinin 3. fıkrasında, *"Devletin gelir ve giderlerini gösteren hesap tablosu ilgili kanun hükümlerine uygun olarak Parlamentoya sunulur. Sayıştay tarafından onaylanmış bilanço Parlamentoya sunulur"* ifadesi yer almaktadır.[801]

Yürütme ve yasama organlarından bağımsız olan Hollanda Yüksek Denetim Kurumunun teşkilat yapısı Yönetim Kurulu, Genel Sekreterlik, Yönetim Ekibi ve Danışma Komitesinden[802] oluşmaktadır.[803]

Yönetim Kurulu Temsilciler Meclisi tarafından hazırlanan üç kişilik aday listesinden Kraliyet kararnamesiyle atanan[804] 3 üyeden oluşmaktadır. Sayıştayın başyöneticisi İçişleri ve Krallık İlişkileri Bakanı tavsiyesi üzerine üyeler arasından yine Kraliyet Kararnamesi ile tayin edilmektedir. Bununla birlikte her üyelik için birer yedek üye atanmaktadır.[805] Kurum üyelerinin ömür boyu görevde kalmasına rağmen, görev süreleri Kamu Hesapları Kanunu tarafından 70 yaşla sınırlandırılmıştır.[806]

Günümüzde Sayıştay tarafından istihdam edilen yaklaşık 300 personel yönetiminden sorumlu olan Genel Sekreter Sayıştay önerisi üzerine Kraliyet Kararnamesi ile atanmaktadır.[807] Personelin %80 kamu yönetimi, sosyoloji, muhasebe, siyaset bilimi, tarih, hukuk ve ekonomi gibi branş mezunudurlar.[808] Kurum teşkilatında yer alan ve Genel Sekreter yönetimi altında çalışan 7 daireden altısı denetim faaliyetini yürütmekte diğeri de operasyonel yönetimi, politika tespiti ve kurum içi iletişimden sorumludur. Belirtilen 7 daire yöneticileri, birlikte Yönetim

---

800 Adalet Bakanlığı (2011/d), a.g.e., s. 371; Government of the Netherlands (22.09.2008), a.g.e., p. 20.

801 Adalet Bakanlığı (2011/d), a.g.e., s. 375; Government of the Netherlands (22.09.2008), a.g.e., p. 25.

802 The Netherlands Court of Audit (Audit Advisory Committee), https://english.rekenkamer.nl/organisation/board-and-staff/audit-advisory-committee (E.T. 22.07.2018).

803 The Netherlands Court of Audit (Board and staff), http://www.courtofaudit.nl/english/Organisation/Board_and_staff (E.T. 12.07.2016), https://english.rekenkamer.nl/organisation/board-and-staff (E.T. 22.07.2018).

804 Government of the Netherlands (22.09.2008), a.g.e., p. 19 (Article 77).

805 Ministry of Finance Directorate of Budget Affairs (2004), a.g.e., p. 26 (Government Accounts Act (2001), Section 70); The Netherlands Court of Audit (The Board), https://english.rekenkamer.nl/organisation/board-and-staff (E.T. 22.07.2018).

806 Ministry of Finance Directorate of Budget Affairs (2004), a.g.e., p. 27 (Government Accounts Act (2001), Section 74).

807 Ministry of Finance Directorate of Budget Affairs (2004), a.g.e., p. 26 (Government Accounts Act (2001), Section 72).

808 The Netherlands Court of Audit (Board and staff), http://www.courtofaudit.nl/english/Organisation/Board_and_staff (E.T. 12.07.2016).

Grubunu oluşturur. Bu grup, Genel Sekreter başkanlığında Kurumun yönetim kalitesi ile denetim çalışmalarından sorumludur.[809]

3.2.3.2. Görev ve Yetkileri

Yürütmeden ve yasamadan bağımsız olan Hollanda Sayıştayının[810] başlıca görevi devletin gelir ve giderlerini denetlemektir.[811] Bu bağlamda merkezi yönetim, diğer ifadeyle bakanlıklar ile bakanlıklara bağlı kurum ve kuruluşlar, yürütmeden bağımsız kuruluşlar, kamu işletmeleri, Avrupa Birliği fon akımları, devlet tarafından doğrudan kaynak transferi şeklinde finanse edilen, devlet garantisinden faydalanan ve devlet kredisi ile hibesi kullanan özel sektör kuruluşları Kurumun denetim kapsamına girmektedir.[812] Ancak Kurumun yerel yönetimler üzerinde denetim yetkisi bulunmamaktadır.[813]

Bununla birlikte Sayıştay yürütme tarafından devlet politikalarının ve uluslararası sözleşmeler çerçevesinde yükümlülüklerinin düzgün bir şekilde uygulanıp uygulanmadığını da denetlemektedir.[814]

---

809 The Netherlands Court of Audit (Organisation chart), http://www.courtofaudit.nl/english/Organisation/Organisation_chart (E.T. 12.07.2016); The Netherlands Court of Audit (Secretary-General, Management team), https://english.rekenkamer.nl/organisation/board-and-staff/secretary-general, https://english.rekenkamer.nl/organisation/board-and-staff/management-team (E.T. 22.07.2018).

810 **Algemene Rekenkamer,** *"The Netherlands Court of Audit"*(Translation: HYDE, Alan), Hague: Printed by Ando bv, 2003, p. 13; Yürütme ve yasama organlarından bağımsız olmasına rağmen diğer pek çok Yüksek Denetim Kurumları uygulamalarından farklı olarak, Hollanda Sayıştayı'nın bütçesi, Maliye Bakanlığı ve İç İşleri ve Kraliyet İlişkileri Bakanlığı ile Sayıştay arasında yapılan görüşmelerle tespit edilmektedir. Görüşmeler sırasında uyuşmazlığın ortaya çıkması durumunda, görüşmeler Kamu Hesapları Komitesi'nde devam ederek kurum bütçesi kesinleştirilmektedir. Bkz. National Audit Office of UK, a.g.e., p. 199; Avcı, a.g.e., s. 204.

811 Government of the Netherlands (22.09.2008), a.g.e., p. 19 (The Constitution of the Kingdom of the Netherlands (2008), Article 76).

812 AVCI, a.g.e., s. 204; Ministry of Finance Directorate of Budget Affairs (2004), a.g.e., p. 31-33 (Government Accounts Act (2001), Section 91); **Algemene Rekenkamer,** *"2016 Annual Report Netherlands Court of Audit"*, 2017, p. 10-11, https://english.rekenkamer.nl/publications/annual-reports/2017/03/30/annual-report-2016 (E.T. 22.07.2018); The Netherlands Court of Audit (What we audit), https://english.rekenkamer.nl/organisation/what-we-do/what-we-audit (E.T. 22.07.2018).

813 Köse (2007), a.g.e., s. 136; Avcı, a.g.e., s. 205.

814 National Audit Office of UK, a.g.e., p. 194; **Algemene Rekenkamer,** *"2014 Annual Report Netherlands Court of Audit"*, 2015, p. 7, https://english.rekenkamer.nl/publications/annual-reports/2015/03/21/annual-report-2014 (E.T. 22.07.2018); The Netherlands Court of Audit (Mission and strategy of the Netherlands Court of Audit), http://www.courtofaudit.nl/english/Organisation/Mission_and_strategy_of_the_Netherlands_Court_of_Audit (E.T. 14.07.2016).

Sayıştayın, belirlenen kurum ve kuruluşların hesaplarına yönelik denetim faaliyeti düzenlilik ve performans detetim türleri aracılığıyla yürütülmektedir.[815]

Kurum, düzenlilik denetimi çerçevesinde kamu harcamalarının mevzuata uygun olup olmadığını, bütçe kanunlarının sınırları içinde kalıp kalmadığını ve hesapların ve kayıtların tam ve doğru olup olmadığını kontrol etmektedir.[816]

Performans denetimi çerçevesinde ise Hükümet tarafından devlet politikalarının etkin ve verimli uygulanıp uygulanmadığı ve mali yönetiminin etkin olarak yürütülüp yürütülmediği incelemektedir.[817] Sayıştay inceleme sonrasında yürütme tarafından düzenlenen politikaların daha etkin ve verimli uygulanması amacıyla görüş bildirme hakkına sahip[818] olmasına rağmen, politikalar üzerine siyasal bir görüş beyan etmesi mümkün değildir.[819]

Belirtildiği gibi Hollanda Sayıştayı denetim görevi dışında danışma işlevini de üstlenmekte ve bu fonksiyon çerçevesinde denetim ve inceleme neticesinde önemli gördüğü herhangi bir sorun üzerinde yorum veya şüphelerini ilgili bakanlığa bildirmektedir.[820]

Bu görevler dışında Kurum tarafından onaylama ve raporlama görevleri de yürütülmektedir. Örneğin, ülkenin Anayasası'na göre, devletin kesin hesabı Sayıştayca onaylanması gerekmektedir.[821] Bu bağlamda yürütme tarafından yıllık kesin hesabının Parlamentoya sunulup yayınlanmasından sonra Sayıştay tarafından merkezi hükümetin mali hesapları ile ilgili uygunluk bildirimi hazırlanmakta ve bu

---

815 Ministry of Finance Directorate of Budget Affairs (2004), a.g.e., p. 29-31 (Government Accounts Act (2001), Sections 82-89).

816 Köse (2007), a.g.e., s. 138; National Audit Office of UK, a.g.e., p. 197-198; The Netherlands Court of Audit (Regularity audits), https://english.rekenkamer.nl/organisation/what-we-do/regularity-audit (E.T. 22.07.2018); Algemene Rekenkamer (2017), a.g.e., p. 11.

817 Ministry of Finance Directorate of Budget Affairs (2004), a.g.e., p. 30 (Government Accounts Act (2001), Section 85); The Netherlands Court of Audit (Performance audits), https://english.rekenkamer.nl/organisation/what-we-do/performance-audit (E.T. 22.07.2018).

818 The Netherlands Court of Audit (Performance audits), http://www.courtofaudit.nl/english/Organisation/What_do_we_do/Performance_audits (E.T. 14.07.2016); Algemene Rekenkamer (2017), a.g.e., p. 11.

819 Avcı, a.g.e., s. 204; National Audit Office of UK, a.g.e., p. 198; The Netherlands Court of Audit (We do not express political opinions), https://english.rekenkamer.nl/organisation/position-and-powers (E.T. 22.07.2018).

820 Ministry of Finance Directorate of Budget Affairs (2004), a.g.e., p. 34 (Government Accounts Act (2001), Section 94).

821 Government of the Netherlands (22.09.2008), a.g.e., p. 25 (The Constitution of the Kingdom of the Netherlands (2008), Article 105); Köse (2007), a.g.e., s. 137.

bildirimle merkezi hükümetin harcama, bilanço ve gelir hesapları onaylanmaktadır.[822]

Raporlama görevi çerçevesinde Sayıştay tarafından belli aralıklarla Yıllık Rapor ile Devlet Hesaplarına İlişkin Rapor hazırlanıp yürütme ve yasama organlarına sunulmaktadır.[823] Bununla birlikte Sayıştay, özel bir konu ile ilgili uzman görüşü almak isteyen yasamadan gelen denetim taleplerini de karşılamakla yükümlüdür.[824] Bu talepler neticesinde yürütülen denetimlerin sonuçları hazırlanan özel raporlarla maddileşmekte ve yasama ile yürütmeye sunulmaktadır.[825]

3.2.3.3. Yasama ve Yürütme ile İlişkileri[826]

Sayıştayın başlıca "müşterileri" Parlamentonun Temsilciler Meclisi ile Hükümettir. Bu bağlamda Kurumun denetim programları ile denetim raporları müşteri odaklı bir anlayışla hazırlanmakta[827] ve bu raporlarla bakanlar tarafından düzenlenen politikaların etkili olup olmadığı hakkında bilgiler yasamaya sunulmaktadır.[828]

Sayıştay tarafından yürütülen görevlerinin etkili olabilmesi için yasamanın desteğine ihtiyaç duyulmaktadır. Bu nedenle Kurum ile Parlamento arasındaki ilişkler yıllar içerisinde karşılıklı anlayış çerçevesinde kurularak gelişmiş[829] ve günümüzde Sayıştay tarafından hazırlanan raporlar Temsilciler Meclisinin bakanları sorgulamak için kullanılan temel dokümanlar haline gelmiştir.[830] Bu çerçevede Hollanda Yüksek Denetim Kurumu ile Parlamento arasındaki ilişkiler yasama

822 Avcı, a.g.e., s. 206.
823 National Audit Office of UK, a.g.e., p. 199.
824 Ministry of Finance Directorate of Budget Affairs (2004), a.g.e., p. 31 (Government Accounts Act (2001), Section 90).
825 Avcı, a.g.e., s. 203; Köse (2007), a.g.e., s. 138.
826 Ayrıntılı bilgi için ayrıca bkz. **Omar Ramadan, Steven Jongejan,** *"Relations Between the Netherlands Court of Audit and Parliamentary Committees"*, **OECD**, **Relations Between Supreme Audit Institutions and Parliamentary Committees**, SIGMA Papers, No. 33, 09.12.2002, p. 65-68, https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/5kml60vd5x8r-en.pdf?expires=1532285086&id=id&accname=guest&checksum=0BEE054E481CEF7D94875C36189405E1 (E.T. 22.07.2018).
827 Köse (2007), a.g.e., s. 139.
828 The Netherlands Court of Audit (What is the Court of Audit?), http://www.courtofaudit.nl/english/Organisation (E.T. 17.07.2016); Algemene Rekenkamer (2017), a.g.e., p. 12.
829 National Audit Office of UK, a.g.e., p. 196.
830 Ramadan ve Jongejan, a.g.m., p. 65; Avcı, a.g.e., s. 203.

bünyesinde yer alan komiteler aracılığıyla yürütülmektedir. Yukarıda belirlendiği gibi Sayıştay belli aralıklarla Yıllık Raporu ve Devlet Hesaplarına İlişkin Raporu hazırlayıp yürütme ve yasama organlarına sunmaktadır. Bu raporların dışında özel konu ile ilgili uzman görüşü almak isteyen Parlamentodan gelen denetim taleplerini de karşılayarak yürütülen denetimlerin sonuçlarını özel raporlarla yine yasama ile yürütmeye sunmaktadır.[831]

Sayıştay raporları Parlamento teşkilatında yer alan herhangi bir komite tarafından görüşebilinirken,[832] öncelikli olarak Kamu Hesapları Komitesi tarafından kabul edilmektedir. Görüşmelerin tamamlanması ardından raporlar kamuoyu ile paylaşılmaktadır.[833]

3.3. OFİS TİPİ SAYIŞTAYLAR

3.3.1. Amerika Birleşik Devletleri'nde Yüksek Denetim

3.3.1.1. Yüksek Denetim Kurumunun Tarihi Gelişimi, Yasal Durumu ve Teşkilat Yapısı

Amerika Birleşik Devletleri 50 eyaletten oluşan ve başkanlık sistemi ile yönetilen federal bir cumhuriyettir. Güçler ayrılığı ilkesine göre federal yönetim sistemi yasama, yürütme ve yargı organlarından oluşmaktadır. Yasama organı, Temsilciler Meclisi ile Senatodan oluşmaktadır. Her eyaletten seçilen Temsilciler Meclisi üyelerinin sayısı, eyaletin nüfus oranına göre saptanmakta ve her 10 yılda bir yapılan nüfus sayımına göre Temsilciler Meclisi sandalyelerinin dağılımı değişebilmektedir. Bununla birlikte federal halkı temsil eden Temsilciler Meclisi üyelerinin seçimleri 2 yılda bir yapıldığından, Temsilciler destek toplamak için sık sık seçim bölgelerine gider ve seçmenleri ile fazla vakit geçirirler. Yasama organının üst meclisi olan Senato 100 üyeden oluşmaktadır. Temsilciler Meclisinden farklı olarak Senatörter 6 yıllık bir dönem için seçilmekte ancak 2 yılda bir yapılan seçimlerde Senatonun üçte biri yenilenmektedir. Yürütme erki ise 4 yıllık bir dönem

831 National Audit Office of UK, a.g.e., p. 199; Ministry of Finance Directorate of Budget Affairs (2004), a.g.e., p. 31 (Government Accounts Act (2001), Section 90); Avcı, a.g.e., s. 203; Köse (2007), a.g.e., s. 138.

832 National Audit Office of UK, a.g.e., p. 196.

833 Avcı, a.g.e., s. 203.

için ve iki dereceli halk oylaması ile seçilen Cumhurbaşkanı ve Cumhurbaşkanı Yardımcısı tarafından yönetilmektedir. Öte yandan yargı erki Yüce Mahkeme, Temyiz Mahkemeleri ve Bölge Mahkemelerinden oluşmaktadır.[834]

Günümüzde Federal Parlamento adına yüksek denetim görevini yürüten yanı sıra özerkliğe sahip, herhangi bir parti ile ilişkisi olmayan (nonpartisan) ve *"Kongrenin bekçisi"* (congressional watchdog) olarak anılan[835] ABD Sayıştayı (Government Accountability Office - GAO) federal düzeyde üst kurumların arasında yer almaktadır.[836] Tarihsel açıdan bakıldığında, ABD'nin Birinci Dünya Savaşı yıllarında kamu harcamalarının artması nedeniyle Parlamentonun harcamalarla ilgili bilgi ihtiyacının karşılanması ve mali yönetimdeki dağınık yapının giderilmesi amacıyla 1921'de kabul edilen "Bütçe ve Muhasebe Kanunu" ile Parlamentonun teşkilat yapısı altında, bağımsız bir kurum olarak ABD Sayıştayı kurulmuştur.[837] GAO kuruluşundan itibaren birçok değişiklerden geçerek ve Parlamento ile kamunun ihtiyaçlarını karşılayarak yıllar içerisinde gelişmiştir. İkinci Dünya Savaşı'nın sonuna kadar öncelikli olarak devlet harcamalarının yasallığı ile yeterliliği üzerinde odaklanmıştır. 1921'den 1940 yılına kadar GAO tarafından 1700 personel istihdam edilirken, 1940 tarihinde personel sayısı 5000'e kadar ulaşmış ve ABD'nin İkinci Dünya Savaşı'na katılmasıyla askeri harcamaların büyümesi ve denetime tabi dokümantasyonun çoğalması nedeniyle personel sayısı 14000'i aşmıştır.[838]

İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra, GAO yasama ve kamuya en iyi şekilde hizmet verebilmek amacıyla hükümet işlemlerinin tutumluluğu ile verimliliğini inceleyerek denetim faaliyetini daha kapsamlı bir şekilde yürütmeye başlamıştır. Bu bağlamda Kurum tarafından personel sayısı azaltılmış ve 1951 yılı itibarıyla 7000'nin altına inmiştir. Ayrıca ödemeyi ispatlayan belgeleri denetleme gibi bazı görevler yürütme erkine devredilmiştir. 1950'lerde "Soğuk Savaş" ile Avrupa ve Asya kıtalarında ABD'nin asker güçlerinin artırılması nedeniyle hükümet harcamalarında da bir artış

---

834 **Konur Alp Koçak,** *"ABD Başkanlık Sistemi: "Ayrı" ama "Birlikte" Çalışan Organlar"*, **Karşılaştırmalı Hükümet Sistemleri: Başkanlık Sistemi (ABD, Arjantin, Azerbaycan, Brezilya ve Nijerya Örnekleri),** (Editör: Havvana Yapıcı Kaya), TBMM Araştırma Hizmetleri Başkanlığı, TBMM Araştırma Merkezi Yayınları, No. 7, 2015, s. 25, 34-35, 38-39, 45-46, 50.

835 **Yiğit Karahanoğulları,** *"ABD'nin Federal Bütçe Süreci"*, **Maliye Dergisi**, S. 160, 2011, s. 285.

836 Köse (2007), a.g.e., s. 163.

837 **U.S. Government Accountability Office** (The History of GAO – GAO's Start), http://www.gao.gov/about/history/ (E.T. 23.07.2018); Avcı, a.g.e., s. 108.

838 U.S. Government Accountability Office (The History of GAO - The Early Years), http://www.gao.gov/about/history/earlyyears.html (E.T. 23.07.2018).

olmuştur. Bu nedenle GAO'nun çalışmaları giderek savunma harcamaları üzerinde ve sözleşmelerin değerlendirmesinde odaklanmıştır. Bu çerçevede GAO 1952'de Avrupa ve Uzak Doğu topraklarında, Vietnam Savaşı sırasında ise Ho Chi Minh (Saygon) şehrinde bölgesel ofislerini açmıştır. Ayrıca Parlamentoya daha fazla bilgi vermek amacıyla, GAO hükümet programlarını inceleyerek enerji politikası, tüketicinin korunması, çevre ve ekonomi gibi alanlarda önemli çalışmalar yapmıştır. Bu çerçevede, 1974'de Parlamento tarafından GAO'nun bütçe sürecindeki görev alanı daha da genişletilmiştir. Değişikliklere uymak amacıyla 1970'lerde Kurum tarafından sağlık hizmetleri, kamu politikası, bilgisayar ve diğer birçok alanda uzmanlar istihdam edilmeye başlamıştır.[839]

Görüldüğü gibi ABD Sayıştayı kuruluşundan itibaren günümüze kadar pek çok değişikliğe uğramıştır. Bu değişimlerin en önemlilerinden biri 2004'te kabul edilen "Beşeri Sermaye Reformu Kanunu"[840] ile Sayıştayın resmi adı: "General Accounting Office" (Genel Muhasebe Ofisi) iken, "Government Accountability Office" (Devlet Hesap Verebilirlik Ofisi) olarak değiştirilmiştir.[841] Ayrıca bu kanunla; GAO federal çalışanlar ödeme sisteminden ayrılmış, çalışma performansına daha fazla önem veren bir tazminat sistemi kurulmuş, çalışanlara gönüllü erken emeklilik fırsatı tanınmış ve çalışanların gönüllü olarak Kurumdan ayrılmaları durumunda bu kişilere ödeme yapma konusunda GAO'ya kalıcı bir yetki verilmiş, GAO personelinin taşınması durumunda taşınma parasının geri ödenmesinde daha fazla esneklik sağlanmış, Federal hizmette üç yıldan az görev yapan bazı çalışanlara ve memurlara yıllık iznin miktarının arttırılması için imkan verilmiş, GAO özel sektör kuruluşlarıyla değişim programlarını yürütmek işleviyle yetkilendirilmiştir.[842]

Böylece bir zamanlar Hükümetin milyonlarca ödeme belgelerini denetleyen GAO, günümüzde Parlamento adına denetim ve değerlendirme işlevlerini yürüten multidisipliner bir kuruluş haline gelmiştir.[843]

---

839 U.S. Government Accountability Office (The History of GAO - After World War II), http://www.gao.gov/about/history/postwwii.html (E.T. 23.07.2018).

840 **GAO Human Capital Reform Act (**2004), https://www.gpo.gov/fdsys/pkg/PLAW-108publ271/pdf/PLAW-108publ271.pdf (E.T. 23.07.2018).

841 **International Journal of Government Auditing,** *"News in Brief"*, Vol. 31, No. 4, 2004, p. 8.

842 U.S. Government Accountability Office (Our Name), http://www.gao.gov/about/namechange.html (E.T. 23.07.2018); Avcı, a.g.e., s. 108-109.

843 U.S. Government Accountability Office (The History of GAO - Recent Years), http://www.gao.gov/about/history/recent.html (E.T. 23.07.2018).

Bununla birlikte ABD Anayasası'na bakıldığında Sayıştayın yasal durumu ile ilgili kesin bir hüküm bulunmamakta olduğu görülmektedir. Ancak Anayasa'nın 1. maddesinde *"Yasa'nın verdiği harcama yetkileri haricinde hazineden para çekilmeyecek ve zaman zaman kamu gelir ve giderlerinin düzenli bir raporu yayınlanacaktır"*[844] ifadesi ile GAO'nun Parlamentoya yönelik raporlama görevine işaret edilmektedir.[845]

Böyle olmakla beraber GAO kendi faaliyetleri esnasında bir çok kanuna göre hareket etmekte ve bu çerçevede en çok kullanılan ve atıf yapılan kanunlar Federal Yöneticilerin Dürüstlük Kanunu (Federal Managers Financial Integrity Act),[846] Devlet Performansı ve Sonuçları Kanunu (Government Performance and Results Act),[847] Federal Bilgi Güvenliği Yönetimi Kanunu (Federal Information Security Management Act),[848] Bütçe ve Muhasebe Kanunu (The Budget and Accountıng Act)[849] ve Devlet Hesap Verebilirlik Ofisi Kanunu'dur (Government Accountability Office Act).[850]

Monokratik örgüt yapısına sahip olan GAO'nun teşkilatı Genel Komptrolör (Office of the Comptroller General), 4 Genel Komptrolör yardımcısı, Başmüfettişlik Ofisi (Office of Inspector General), Başhukuk Müşavirliği (Office of the General Counsel), İşletme Müdürü (Chief Operating Officer), İdari ve Mali İşler Müdürü

844 **ABD Büyükelçiliği,** *"Amerika Hakkında: Açıklamalı Amerika Birleşik Devletleri Anayasası"*, Madde I, Bölüm 9, ty., http://photos.state.gov/libraries/turkey/231771/PDFs/abd-anayasasi.pdf (E.T. 23.07.2018); **The Constıtutıon of the United States** (1787), Article I, Section 9, http://constitutioncenter.org/media/files/constitution.pdf (E.T. 23.07.2018).

845 Avcı, a.g.e., s. 109.

846 **Federal Managers Financial Integrity Act** (08.09.1982), https://www.whitehouse.gov/omb/financial_fmfia1982 (E.T. 23.07.2016), https://www.dol.gov/ocfo/media/regs/FMFIA.pdf (E.T. 23.07.2018).

847 **Government Performance and Results Act** (05.01.1993), https://www.whitehouse.gov/omb/mgmt-gpra/gplaw2m#h1 (E.T. 23.07.2016), https://www.dol.gov/ocfo/media/regs/GPRA.pdf (E.T. 23.07.2018).

848 **Federal Information Security Management Act** (2002), http://csrc.nist.gov/drivers/documents/FISMA-final.pdf (E.T. 23.07.2018).

849 **The Budget and Accountıng Act** (1921), http://www.gao.gov/assets/660/651187.pdf (E.T. 23.07.2018).

850 **Government Accountability Office Act** (22.09.2008), https://www.congress.gov/110/plaws/publ323/PLAW-110publ323.pdf (E.T. 23.07.2018); **U.S. Government Accountability Office,** *"GAO Performance and Accountability Report 2015"*, **U.S. Government Accountability Office Publishes**, 2015, p. 9, http://www.gao.gov/assets/680/673653.pdf (E.T. 23.07.2018).

(Chief Administrative Officer / Chief Financial Officer) ile değerlendirme, denetim ve araştırma alanlarından sorumlu 14 Birimlerden oluşmaktadır.[851]

Genel Komptrolör (The Comptroller General) olarak adlandırılan GAO Başkanı, ABD Anayasası'nın II. maddesinin 2. bölümü[852] çerçevesinde Kongre tarafından oluşturulan Komisyonun hazırladığı aday listesi içerisinden ve Senatonun önerisi ve onayı ile ABD Cumhurbaşkanı tarafından 15 yıllık bir dönem için atanmaktadır. Komisyon; Temsilciler Meclisi Başkanı, Senato geçici Başkanı, Temsilciler Meclisi ile Senatonun çoğunluk ve azınlık liderleri, Senatonun Devlet İşleri ve İç Güvenlik Komitesinin Başkanı ile kıdemli üyesi, Temsilciler Meclisinin Gözetim ve Hükümet Reformu Komitesinin Başkanı ve kıdemli üyesinden oluşmaktadır.[853] Görev süresi sona eren Sayıştay Başkanı yeniden atanamamaktadır. Genel Komptrolör GAO'nun tüm işlemlerinden sorumlu olup çalışmalarını siyasal parti veya ideolojiye taraf olmadan objektif bir şekilde yürütmektedir.[854] Bununla birlikte belirtildiği gibi GAO Başkanı'nın 4 yardımcısı bulunmakta, bunlardan birileri kamu işleri ile stratejik planlama ve dış ilişkilerde yardımcı olurken, diğerleri Kongre ile ilişkiler ve fırsat ve kapsayıcılık konularda yardımcı olmaktadır.[855]

22 Eylül 2008 tarihli Devlet Hesap Verebilirlik Ofisi Kanunu ile GAO bünyesinde Başmüfettişlik Ofisi (Office of Inspector General) kurulmuştur. Ofisin yöneticisi olan Başmüfettiş (Inspector General) Genel Komptrolör tarafından atanmakta ve görevden alınabilmektedir. Başmüfettişlik Ofisi GAO programları ile faaliyetlerini denetimi ve değerlendirmesinden sorumlu olup Kurumun verimlilik, etkinlik ve tutumluluk kriterlerine uygun çalışmasını teşvik etmek amacıyla tavsiyelerde bulunabilmektedir. Ayrıca bulgularını açıklayan yarı yıllık raporlar aracılığıyla ayrıntılı bir biçimde Genel Komptrolör ile Kongreyi bilgilendirmektedir. Bununla birlikte Başmüfettişlik Ofisi GAO faaliyetlerine ilişkin herhangi bir kanun, yönetmelik veya kural ihlali, kötü yönetimi, kurum fonlarının yasalara aykırı

851 U.S. Government Accountability Office (The Government Accountability Office Organization Chart), http://www.gao.gov/about/workforce/orgchart.html (E.T. 01.09.2016); U.S. Government Accountability Office (2015), a.g.e., p. 11-12.

852 ABD Büyükelçiliği, Madde II, Bölüm 2, ty.; The Constıtutıon of the United States (1787), Article II, Section 2.

853 U.S. Government Accountability Office (How the Comptroller General Is Selected), http://www.gao.gov/about/cgprocess.html (E.T. 23.07.2018).

854 U.S. Government Accountability Office (Office of the Comptroller General), http://www.gao.gov/about/workforce/ocg.html (E.T. 23.07.2018).

855 U.S. Government Accountability Office (2015), a.g.e., p. 11.

kullanımı veya diğer suçlarla ilgili kurum görevlilerinin veya diğer ilgili tarafların iddialarını inceleyebilmektedir.[856]

Başhukuk Müşavirliği (Office of the General Counsel) GAO görevlilerine geniş ve kapsamlı hukuk hizmetleri vererek Kurumun verimli, etkin ve tutumlu çalışmasına yardımcı olmaktadır. Günümüzde Başhukuk Müşavirliğinde yaklaşık 130 personel çalışmaktadır.[857]

Bununla birlikte, İşletme Müdürü (Chief Operating Officer) GAO tarafından yürütülen denetim konularında planlama ve raporlama alanından sorumlu iken, İdari ve Mali İşler Müdürü (Chief Administrative Officer / Chief Financial Officer) GAO'nun bilgi teknolojileri, bütçe, insan kaynakları, eğitim ve iş ilişkileri gibi yönetsel işlerinden sorumludur.[858]

Günümüzde GAO tarafından iktisat, sosyal bilimler, muhasebe, kamu politikası, hukuk, bilgisayar, dış politika, sağlık hizmetleri gibi çok çeşitli alanlarda yaklaşık 3000 personel istihdam edilmektedir. Personelin yaklaşık %70 GAO merkez ofisinde çalışmakta, diğerleri GAO'nun 11 eyalette bulunan şubelerinde (Seattle, Los Angeles, Denver, Chicago, Dayton, Boston, San Francisco, Dallas, Huntsville, Atlanta, Norfolk) çalışmaktadır.[859] GAO, kendi personel eğitimine büyük önem vermesi nedeniyle istihdam edilen personelin çoğu akademik derecede eğitim görmüştür.[860] Bu çerçevede GAO eğitim programlarına ciddi kaynaklar aktarmakta ve her personelin belirli alanlarda uzmanlaşması ve çok çeşitli alanlarda detaylı bilgilerle donatılması için sürekli olarak eğitim gerçekleştirmektedir.[861]

---

856 Government Accountability Office Act (22.09.2008), Section 5; U.S. Government Accountability Office (2015), a.g.e., p. 12; U.S. Government Accountability Office (Office of Inspector General), http://www.gao.gov/about/workforce/ig.html (E.T. 23.07.2018).

857 U.S. Government Accountability Office (Office of the General Counsel), http://www.gao.gov/about/workforce/ogc.html (E.T. 23.07.2018).

858 U.S. Government Accountability Office (The Government Accountability Office Organization Chart), http://www.gao.gov/about/workforce/orgchart.html (E.T. 23.07.2018); U.S. Government Accountability Office (2015), a.g.e., p. 11.

859 U.S. Government Accountability Office (Our Location), http://www.gao.gov/about/location/ (E.T. 23.07.2018); U.S. Government Accountability Office (Our Workforce), http://www.gao.gov/about/workforce/ (E.T. 23.07.2018); U.S. Government Accountability Office (2015), a.g.e., p. 13.

860 **U.S. Government Accountability Office,** *"Serving the Congress and the Nation, GAO Strategic Plan: 2014-2019"*, **U.S. Government Accountability Office Publishes**, 2014, http://www.gao.gov/assets/670/661281.pdf (E.T. 23.07.2018), p. 8.

861 Köse (2007), a.g.e., s. 170; **Gül Alptürk,** *"Amerikan Sayıştayı ve Performans Denetimi"*, **Sayıştay Dergisi**, S. 4 (Özel Sayı), 1991, s. 47, 52.

3.3.1.2. Yetki ve Denetim Alanı

GAO'nun misyonu Kongrenin anayasal yükümlülüklerini karşılamada desteklemek ve performansını artırmak, bununla birlikte Amerikan halkı yararına Federal Hükümetin hesapverebilirliğini sağlamaktır.[862] Kurumun en önemli sorumlulukları arasında: Kamu hizmetinin mali açıdan arzu edilen amaçlara ve standartlara uygun bir şekilde sunulmasını sağlamak; Kamu kaynaklarının verimli, etkin, tutumlu ve uygun bir şekilde kullanılmasını sağlamak amacıyla birimlerin mali denetimini yapmak; Yasadışı veya yanlış uygulamaların ortaya çıkarılmasını sağlamak ve bunlarla ilgili yasal hükümler vermektir.[863] Bu bağlamda GAO tarafından şu faaliyetler yerine getirilmektedir:

- Federal programları ile işlemleri denetlemek ve değerlendirmek;

- Federal ceza hukuku kapsamında iddia edilen ihlaller, özellikle menfaat çatışması veya ihalelere ilişkin ihlaller üzerinde özel incelemeleri yürütmek;

- Federal Hükümet programları ve faaliyetleri ile ilgili hukuki konularda danışmanlık dahil olmak üzere Kongre'ye çeşitli hukuki hizmet vermek;

- Yürütme organına denetimin ilkeleri ile standartlarını belirtmek, federal kurumlara maliye ve diğer politikaları ile prosedürlerine ilişkin tavsiye vermek ve hükümet programları ile ilgili denetim standartlarını oluşturmak;

- Denetim metodolojisi ve yaklaşımları konularında devam eden gelişmeleri takip ederek profesyonel denetim ve değerlendirmenin gelişmesine yardım etmektir.[864]

Belirtilen sorumluluk ve faaliyetler çerçevesinde Kurumun temel görevi devletin harcamaları ile gelirlerini denetlemek ve değerlendirmekdir. Bu bakımdan GAO'nun kamu sektörü alanında denetim kapsamı oldukça geniş olup kamu

---

862 U.S. Government Accountability Office (About GAO), http://www.gao.gov/about/ (E.T. 23.07.2018); U.S. Government Accountability Office (2015), a.g.e., p. 10.

863 Karahanoğulları (2011), a.g.m., s. 286.

864 **Frederick M. Kaiser,** *"GAO: Government Accountability Office and General Accounting Office"*, **Congressional Research Service Report for Congress**, 10.09.2008, p. 2-3, https://www.fas.org/sgp/crs/misc/RL30349.pdf (E.T. 23.07.2018).

güvenliği, sigorta, satın alma ve sözleşme yönetimi, program verimliliği ile etkinliği, iş süreçleri ve yönetimi üzerinde denetim ve değerlendirmeleri içermektedir.[865]

Düzenlenen denetimler Parlamentonun herhangi bir üyesinin veya komitesinin özel denetim talebiyle veya Genel Komptrolör tarafından onaylanan GAO'nun kendi inisiyatifi ile başlatılabilmektedir.[866]

Amerikan Sayıştayı tarafından yayınlanan ve "Sarı Kitap" (Yellow Book) olarak anılan Devlet Denetimi Standartları'na (Government Auditing Standards) göre GAO denetim faaliyetini mali ve performans detetimleri aracılığıyla yürütmektedir.[867]

a) Mali denetim aracılığıyla denetlenen kurum ve kuruluşlar tarafından raporlanan finansal bilgilerin tanınan kriterlere uygun olup olmadığı hakkında bağımsız değerlendirme sağlanmaktadır. Bu denetim türü Mali Tablo Denetimi ve Diğer İlgili Mali Denetimi olarak ikiye bölünmektedir:

- Mali Tablo Denetimi'nin temel amacı, denetlenen kurum ve kuruluşlar tarafından sunulan mali tablolarının bütün taraflarıyla yürürlükteki finansal raporlama kurallarına uygun olup olmadığı hakkında görüş sağlamaktır.

---

865 Avcı, a.g.e., s. 112, 117; Ayrıntılı bilgi için bkz. U.S. Government Accountability Office (Acquisition and Sourcing Management) http://www.gao.gov/careers/asm.html, (Applied Research and Methods) http://www.gao.gov/careers/arm.html, (Defense Capabilities and Management) http://www.gao.gov/careers/dcm.html, (Education, Workforce, and Income Security) http://www.gao.gov/careers/ewis.html, (Financial Management and Assurance) http://www.gao.gov/careers/fma.html, (Financial Markets and Community Investment) http://www.gao.gov/careers/fmci.html, (Forensic Audits and Investigative Service) http://www.gao.gov/careers/fais.html, (Health Care) http://www.gao.gov/careers/healthcare.html, (Homeland Security and Justice) http://www.gao.gov/careers/hsj.html, (Information Technology) http://www.gao.gov/careers/infotech.html, (International Affairs and Trade) http://www.gao.gov/careers/iat.html, (Natural Resources and Environment) http://www.gao.gov/careers/nre.html, (Physical Infrastructure) http://www.gao.gov/careers/physicalinfrastructure.html, (Strategic Issues) http://www.gao.gov/careers/strategicissues.html (E.T. 23.07.2018)

866 **OECD,** *"Relations Between Supreme Audit Institutions and Parliamentary Committees"*, **SIGMA Papers**, No. 33, 09.12.2002, p. 84, https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/5kml60vd5x8r-en.pdf?expires=1532285086&id=id&accname=guest&checksum=0BEE054E481CEF7D94875C36189405E1 (E.T. 22.07.2018); **U.S. Government Accountability Office,** *"GAO's Agency Protocols"*, **U.S. Government Accountability Office Publishes**, 2004/a, http://www.gao.gov/assets/80/76875.pdf (E.T. 23.07.2018), p. 4, 9; **U.S. Government Accountability Office,** *"GAO's Congressıonal Protocols"*, **U.S. Government Accountability Office Publishes**, 2004/b, http://www.gao.gov/assets/80/76826.pdf (E.T. 23.07.2018), p. 4, 5.

867 **U.S. Government Accountability Office,** *"Government Auditing Standards"*, **U.S. Government Accountability Office Publishes**, 2011, http://gao.gov/assets/590/587281.pdf (E.T. 23.07.2018).

- Diğer İlgili Mali Denetimi ise finansal tablolar hakkında görüş oluşturmak için yeterli ve uygun delil elde edilmesi, hükümet programlarının uygunluğunun denetlenmesi şeklinde yürütülmektedir.[868]

Ayrıca mali denetim aracılığıyla finansal tabloların genel olarak değerlendirilmesi yapılmakla birlikte yönetim tarafından kullanılan muhasebe politikaların ve yapılan önemli muhasebe tahminlerin uygunluğu da değerlendirilmektedir.[869] Bu bağlamda mali denetimi çerçevesinde 2008 yılı itibariyla GAO tarafından yürürlükteki Mali Denetimi Kılavuzu (Financial Audit Manual) kullanılmaktadır.[870]

b) Performans detetimleri belirli kriterler çerçevesinde yeterli ve uygun kanıt değerlendirilmesine dayalı bulguları veya sonuçları sağlayan denetimler olarak tanımlanmaktadır. Performans denetimi aracılığıyla devlet kurumları ile kuruluşlarının program ve faaliyetlerinin gelişmesi için objektif analiz sağlanmaktadır. Diğer ifadeyle performans denetimi maliyetlerin azaltılmasına, düzeltici eylemlerin zamanında başlatılmasına, kamusal hesap verme sorumluluğunun gelişmesine ve tarafların karar verme faaliyetinin kolaylaştırılmasına yardımcı olmaktadır. Performans denetimin hedefleri oldukça geniş ve devlet kurumları ile kuruluşların program ve faaliyetlerinin verimlilik, etkinlik ve tutumluluk bakımından değerlendirmelerinin, yanı sıra iç denetim ve ileriye yönelik analizlerinin değerlendirmelerini de içermektedir. Bu genel amaçlar birbirini dışlayan amaçlar değildir, zira performans denetiminde birden fazla genel amaç olabilmektedir. Örneğin devlet kurumları ile kuruluşlarının program ve faaliyetlerinin etkinliğini belirlemesini veya değerlendirmesini amaçlayan bir performans denetimi denetlenen kurum ve kuruluşların program ve faaliyetlerinin eksik olmasının nedenlerini belirlemek veya performansını geliştirmek maksadıyla ek olarak iç denetim değerlendirme amacını da kapsayabilmektedir.[871]

---

868 U.S. Government Accountability Office (2011), a.g.e., p. 14-15.

869 U.S. Government Accountability Office (2015), a.g.e., p. 98.

870 Ayrıntılı bilgi için bkz. **U.S. Government Accountability Office,** *"Financial Audit Manual"*, Volume 1, 2008/a, http://www.gao.gov/assets/80/77063.pdf (E.T. 24.07.2018); **U.S. Government Accountability Office,** *"Financial Audit Manual"*, Volume 2, 2008/b, http://www.gao.gov/assets/80/77097.pdf (E.T. 24.07.2018); **U.S. Government Accountability Office,** *"Financial Audit Manual"*, Volume 3, 2007, http://www.gao.gov/assets/80/76993.pdf (E.T. 24.07.2018).

871 U.S. Government Accountability Office (2011), a.g.e., p. 17-18.

3.3.1.3. Yasama ile İlişkileri

ABD Yüksek Denetim Kurumu ile Parlamento arasındaki ilişkiler yasama teşkilatında yer alan komiteler aracılığıyla yürütülmektedir. Bu bağlamda yukarıda belirtildiği gibi ABD Sayıştayı yüksek denetim faaliyetini bağımsız ve tarafsız bir şekilde Parlamentonun herhangi bir üyesinin veya komitesinin özel denetim talebiyle veya Genel Komptrolör tarafından onaylanan GAO'nun kendi inisiyatifi ile yürütebilmektedir. Bu nedenle GAO denetimlerinin çoğu Parlamento komiteleri veya doğrudan üyelerinin talebi üzerine gerçekleştirilmektedir.[872] Örneğin 2015 yılında Kongre tarafından 813 talep gönderilmiştir.[873] Bu çerçevede, Parlamento tarafından verilen özel denetim taleplerinin çok olması nedeniyle GAO tarafından bu taleplerin karşılanmasıyla ilgili öncelikler kabul edilmiştir. Bunlar şöyle sıralanabilmektedir: Temsilciler Meclisi ile Senato başkanları ve komitelerinin liderleri tarafından verilen talepler en yüksek öncelikli, Temsilciler Meclisi ile Senato bünyesinde yer alan komitelerin azınlık ve çoğunluk liderlerinin talepleri ise eşit önceliğe sahip olarak tanınmış; Bir sonraki öncelik sıralamasında komite yetkisinde olan konularda komite üyelerinin bireysel talepleri; Komite yetkisinde olmayan konularda ise bu komite üyelerinin bireysel talepleri en düşük öncelikli olarak tanınmıştır.[874]

GAO Parlamentodan gelen özel denetim taleplerine genellikle 10 iş günü içerisinde olumlu veya olumsuz cevap vermektedir. Talep kabul edildiğinde, GAO tarafından denetimin ne zaman düzenleneceği (hemen, birkaç hafta veya ay içinde, denetim tarihinin gelecekte belirleneceği) hakkında bilgi verilmektedir. Talep reddedildiğinde ise GAO reddetme nedenleri ile ilgili (talep edilen denetim veya değerlendirme görevi GAO yetkilerinin dışında olması, talep edilen denetimin konusu diğer üye veya üyeler talebi kapsamında ele alınması, kaynak kısıtlılığı nedeniyle talep edilen konuda denetim kabiliyetinin sınırlı olması) bilgi vermektedir. Ayrıca uygun olduğunda, özel denetim talebi sahibinin ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla GAO tarafından alternatifler önerilmektedir.[875]

872 Köse (2007), a.g.e., s. 172.
873 U.S. Government Accountability Office (2015), a.g.e., p. 21, 60.
874 OECD (09.12.2002), a.g.e., p. 85.
875 U.S. Government Accountability Office (2004/b), a.g.e., p. 13.

Bununla birlikte önemle belirtmek gerekir ki Sayıştayın yasama organında en yakın ilişkisi içerisinde olan komiteler Senato "Hükümet İşleri Komitesi" (Governmental Affairs Committee) ile Temsilciler Meclisi "Hükümet Reform Komitesi"dir (Government Reform Committee). Bu iki komite tarafından GAO'nun faaliyetleri denetlenmekte ve onun denetim faaliyetleri neticesinde hazırlanan raporları kabul edilmektedir. Ancak bu iki komitelerin Parlamento teşkilatında yer alan diğer komitelere göre herhangi bir özel yetkisi bulunmamakta, üstelik bu komitelerin GAO'yu denetleme yetkisi dahil, devlet bütçesini kontrol etmek ve düzenli olarak bütçe ödeneklerini değiştirmek yetkisine sahip olan Senato ve Temsilciler Meclisi'nin "Ödenek Komiteleri" (Appropriations Committees) ile paylaşılmaktadır.[876]

3.3.1.4. GAO'nun Diğer Kurumlar Tarafından Denetlenmesi

ABD Sayıştayı Kongre tarafından denetlenmesinin dışında, denetimlerinin etkinliğini artırmak, kalite kontrol sistemlerinin uygunluğunu ve faaliyetlerinin etkin şekilde yürütülüp yürütülmediğini tespit etmek amacıyla her 3 yılda bir bağımsız dış denetime tabi tutulmaktadır.[877]

Bu bağlamda son 15 yılda 2005, 2008, 2011, 2014 ve 2017 yıllarında çeşitli Yüksek Denetim Kurumlarından oluşan uluslararası denetim ekibi ve uluslararası yeminli mali müşavirlik firması tarafından GAO'nun performans ve mali denetim uygulamaları üzerinde denetimler yürütülmüştür. Yapılan denetimler sonucunda GAO'nun kalite güvence sisteminin uygun olarak tasarlandığını ve etkin olduğunu belirtilerek çeşitli tavsiyeler verilmiştir.[878]

GAO 2005 yılında KPMG isimli uluslararası yeminli mali müşavirlik firması ve Kanada, Avustralya, Meksika, Hollanda, Norveç, Güney Afrika Cumhuriyeti ve İsveç Sayıştaylarından oluşan bir ekip tarafından denetlenmiştir. KPMG tarafından yapılan dış denetim sonucunda Sayıştaya kalite kontrol politikaları ve prosedürleri ile

876 OECD (09.12.2002), a.g.e., p. 84; Avcı, a.g.e., s. 112.
877 U.S. Government Accountability Office (2011), a.g.e., p. 61, 66.
878 U.S. Government Accountability Office (Peer Review), http://www.gao.gov/about/review.html (E.T. 24.07.2018).

ilgili tavsiyeler verilmişken,[879] çeşitli Yüksek Denetim Kurumlarından oluşan ekibi tarafından düzenlenen dış denetim neticesinde GAO'ya denetim ve denetim dışı hizmetler arasındaki ayrım yapılması, raporlamanın güçlendirilmesi, kalite güvence sisteminin gözden geçirilmesi, dokümantasyon koşullarının uygun hale getirilmesi ve teftiş programının daha etkin kılınması ile ilgili çeşitli tavsiyeler verilmiştir.[880]

2008 yılında ise GAO yine KPMG uluslararası yeminli mali müşavirlik firması ve Kanada, Avustralya, Hollanda ve Büyük Britanya ve Kuzey İrlanda Birleşik Krallığı Sayıştaylarından oluşan ekip tarafından denetlenmiştir. KPMG denetimi neticesinde kalite güvence sisteminin standartlara uygun tasarlandığını ve etkin çalıştığı belirtilmiştir.[881] Öte yandan çeşitli Sayıştaylardan oluşan ekip tarafından yürütülen dış denetim sonucunda ise ABD Sayıştayına daha açık kriterlerin geliştirilmesi, veri güvenilirliği kitinin kullanılmasının zorunlu hale getirilmesi, denetim dokümantasyonunun geliştirilmesi ve üçüncü taraf görüşlerinin değerlendirilmesine ilişkin politikaların belirginleştirilmesi ile ilgili çeşitli tavsiyeler verilmiştir.[882]

Öte yandan 2011 tarihinde Norveç, Kanada, Hollanda, İsveç ve Büyük Britanya ve Kuzey İrlanda Birleşik Krallığı Sayıştaylarından oluşan ekip tarafından; 2014 yılında ise Norveç, Kanada, Büyük Britanya ve Kuzey İrlanda Birleşik Krallığı, Danimarka ve Bahamalar Sayıştaylarından oluşan ekip tarafından denetlenmiştir. 2011'de düzenlenen denetim sonucunda: Denetim alanındaki önemli değişikliklerin üzerinde gözetiminin sağlanması, performans denetimi raporlarında belirlenen denetim amaçlarının ve sonuçlarının kriterlerle daha iyi bağlantılı olması, GAO'nun konsolide finansal tabloların denetimi ile ilgili çok yıllık stratejisinin güncellenmesi, önemli konulara ilişkin belgelerin geliştirilmesi, üst düzeyde çalışan görevlilerin çalışma alanlarının ve/veya bu görevlilerin denetim sorumluluklarının rotasyonu,

879 **KPMG,** *"Report of the International Certified Public Accounting Firm on GAO's Financial Audits"*, **KPMG LLP**, 29.04.2005, https://www.gao.gov/assets/690/687905.pdf (E.T. 24.07.2018).

880 **International Peer Review of the Performance Audit Practice of the United States Government Accountability Office,** 2005, https://www.gao.gov/assets/210/202639.pdf (E.T. 24.07.2018); **H. Ömer Köse,** *"Sayıştay Denetiminin Denetlenmesi: Uluslararası Uygulama Örnekleri Çerçevesinde Bir Değerlendirme"*, **Sayıştay Dergisi**, S. 70, 2008/b, s. 21.

881 **KPMG,** *"Report of the International Certified Public Accounting Firm on GAO's Financial Audits"*, **KPMG LLP**, 23.05.2008, https://www.gao.gov/assets/690/687901.pdf (E.T. 24.07.2018).

882 **International Peer Review of the Performance Audit Practice of the United States Government Accountability Office,** 2008, https://www.gao.gov/assets/210/203625.pdf (E.T. 24.07.2018); Köse (2008/b), a.g.m., s. 24-25.

denetim için planlanan ve fiili harcanan günler arasındaki farklılığı izleyerek denetim faaliyetinin geliştirilmesi ile ilgili tavsiyeler verilmiştir.[883] 2014'te ise yürütülen denetim neticesinde Sayıştaya, performans denetimi kriterlerinin daha açık bir biçimde belirtilmesi, raporların saydamlığı ve yıllık denetim programının geliştirilmesi ile ilgili tavsiyeler verilmiştir.[884]

Son olarak, GAO 2017 yılında Danimarka, Finlandiya, Yeni Zelanda ve Büyük Britanya ve Kuzey İrlanda Birleşik Krallığı Sayıştaylarından oluşan ekip tarafından denetlenmiştir. Bu denetim neticesinde GAO'nun kalite güvence sisteminin standartlara uygun tasarlandığını ve etkin çalıştığını belirtilmiştir.[885]

3.3.2. Büyük Britanya ve Kuzey İrlanda Birleşik Krallığı'nda Yüksek Denetim

3.3.2.1. Yüksek Denetim Kurumunun Tarihi Gelişimi, Yasal Durumu ve Teşkilat Yapısı

Büyük Britanya ve Kuzey İrlanda Birleşik Krallığı köklü siyasi ve idari geleneklere sahip parlamenter bir demokrasi olarak anayasal monarşi sistemi ile yönetilmektedir. Devletin resmi başkanı kral veya kraliçedir. Ancak monarşinin görev ve yetkileri sembolik niteliktedir. Diğer ifadeyle monarşi görev ve yetkilerini yerine getirirken herhangi bir takdir yetkisini kullanamamaktadır. Her bir konuda kendisine ilgili devlet kurumundan gelen ilgili belgeyi sadece onaylamakla yükümlüdür. Gerçek yetki ve otoriteye sahip olan kişi ise Hükümet yönetiminden sorumlu olan Başbakan'dır. İngiliz sistemine göre Parlamentonun Avam Kamarasında çoğunluğu elinde bulunduran partinin lideri Başbakan olarak atanmaktadır. Yasama organının ileri gelen üyeleri ise kabine ve kabine dışı bakanlıklara atanmaktadır. Herhangi bir partinin Avam Kamarasında çoğunluğu elde

883 **International Peer Review of the Performance and Financial Audit Practices of the United States Government Accountability Office,** 2011, https://www.gao.gov/assets/690/687908.pdf (E.T. 24.07.2018).

884 **International Peer Review of the Performance and Financial Audit Practices of the United States Government Accountability Office,** 2014, https://www.gao.gov/assets/670/665766.PDF (E.T. 24.07.2018).

885 **International Peer Review of the Performance and Financial Audit Practices of the United States Government Accountability Office,** 2017, https://www.gao.gov/assets/690/687903.pdf (E.T. 24.07.2018).

edememesi durumunda koalisyon hükümet kurulmaktadır. Ülkenin yasama organı Avam Kamarası ile Lordlar Kamarasından oluşmaktadır. Avam Kamarasının üyeleri 5 yıl bir süre için seçilen 650 üyeden oluşurken, Lordlar Kamarası bir kısmı seçimle gelen bir kısmı ise çeşitli şekillerde atanan yaklaşık 847 üyeye sahiptir. Yasama açısından esas güç sahibi Avam Kamarasıdır. Hükümetin kurulması ve güvenoyu alması tamamen bu meclis tarafından belirlenmektedir.[886]

Günümüzde Büyük Britanya ve Kuzey İrlanda Birleşik Krallığı'nın üst kurumları arasında yer alan Ulusal Denetim Ofisi (National Audit Office) dünyadaki ilk Yüksek Denetim Kurumu olarak kabul edilmektedir. Kurum 1314 yılında "Auditor of the Exchequer" adı altında Parlamento tarafından kralı vergisel yönden denetleme ihtiyacının bir ürünü olarak ortaya çıkmıştır.[887] 16. yüzyılın ortasına kadar varlığını devam eden "Auditor of the Exchequer", 1559 yılında değişikliğe uğrayarak I. Elizabeth Kraliçesine bağlı kılınmış ve hazine ödemelerini denetlemekle görevlendirilmiştir. 1780 tarihinde "Kamu Hesapları Denetçileri" (Commissioners for Auditing the Public Accounts) yasasının kabul edilmesiyle Kurumun monarşiye bağlılığı yavaş yavaş sona erdirilmiştir. 1834 yılından itibaren ise bu "Denetçiler" (Commissioners) hükümet fonlarının denetlenmesiyle görevlendirilen "Hazine Komptrolörü" ile (Comptroller of the Exchequer) çalışmalarına ortaklaşa devam etmiştir. Bununla birlikte ülke Parlamentosunun birkaç yüzyıl boyunca kamu gelirleri ile harcamaları üzerinde önemli yetkilerinin var olmasına rağmen denetim ve kamu harcamalarını inceleme konularında yasama organının yetkileri yeteri kadar bulunmamıştır. Bu nedenle 1860'larda belirtilen konularda ve yasama organına hesap verme sorumluluğu ile ilgili ilk önemli adımlar atılmıştır. Özellikle 1859-1866 yılları arasında Maliye Bakanı olarak görevde bulunan William Ewart Gladstone tarafından kamu maliyesi ve Parlamentoya hesap verme sorumluluğuna ilişkin önemli reformlar başlatılmıştır. Bu reformlar neticesinde 1866 yılında Sayıştay

886 **Murat Bilgin,** *"Parlamenter Sistemin Doğduğu Ülke: İngiltere"*, **Karşılaştırmalı Hükümet Sistemleri: Parlamenter Sistem (Almanya, Güney Afrika, Hindistan, İngiltere, İtalya ve Japonya Örnekleri),** (Editör: Havvana Yapıcı Kaya), TBMM Araştırma Hizmetleri Başkanlığı, TBMM Araştırma Merkezi Yayınları, No. 8, 2015, s. 190, 208, 210, 219-221; **Fatih Kara,** *"Birleşik Krallık Avam Kamarası Çalışma Usul ve Esasları Üzerine"*, **Yasama Dergisi**, S. 21, 2012, s. 10.

887 Demirbaş (2001), a.g.m., s. 5.

Kanunu (Exchequer and Audit Departments Act)[888] kabul edilmiş ve böylece İngiliz Yüksek Denetim Kurumu bugünkü modern şekliyle yapılandırılmıştır. Kanun çerçevesinde Avam Kamarası kamu harcamalarını onaylamakla, Genel Denetçi ise kamu hesaplarını inceleme ve incelemelerin neticesinde ulaşılan sonuçları Parlamento teşkilatında yer aldığı Kamu Hesapları Komitesi aracılığıyla yasama organına raporlamakla görevlendirilmiştir. Ayrıca önemle belirtilmesi gerekir ki Sayıştay kuruluşundan itibaren yapılan reformlar neticesinde bir çok değişikliğe uğramıştır. Özellikle 1921'de Sayıştay Kanunu'nun (Exchequer and Audit Departments Act),[889] 1957'de yeni Sayıştay Kanunu'nun (Exchequer and Audit Departments Act),[890]1983'te Ulusal Denetim Kanunu'nun (National Audit Act),[891] 2000'de Hükümet Kaynakları ile Hesapları Kanunu'nun (Government Resources and Accounts Act),[892] 2006'da Şirketler Kanunu'nun (Companies Act),[893] 2011'de Bütçe Sorumluluğu ve Ulusal Denetim Kanunu'nun (Budget Responsibility and National Audit Act)[894] ve son olarak 2014 yılında Yerel Denetim ve Sorumluluk Kanunu'nun (Local Audit and Accountability Act)[895] kabul edilmesiyle Kurumun genel yapısı, yetkileri ve sorumlulukları genişletilmiştir. Örneğin 1921 yılında kabul edilen kanun çerçevesinde Sayıştay paraların Parlamento isteklerine uygun kullanıp kullanılmadığına ilişkin yasama organına rapor vermekle görevlendirilmişken, 1980'lerde yapılan büyük reformlar neticesinde Kurum Ulusal Denetim Ofisi (National Audit Office) olarak adlandırılmış ve kamu kurumları ile kuruluşları tarafından kullanılan kaynakların verimlilik, etkinlik ve tutumluluk kriterlerine göre

888 **Exchequer and Audit Departments Act** (28.06.1866), http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1866/39/pdfs/ukpga_18660039_en.pdf (E.T. 18.09.2016), http://www.legislation.gov.uk/ukpga/Vict/29-30/39/contents (E.T. 24.07.2018).

889 **Exchequer and Audit Departments Act** (19.08.1921), http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1921/52/pdfs/ukpga_19210052_en.pdf (E.T. 18.09.2016), http://www.legislation.gov.uk/ukpga/Geo5/11-12/52/contents (E.T. 24.07.2018).

890 **Exchequer and Audit Departments Act** (17.07.1957), http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1957/45/pdfs/ukpga_19570045_en.pdf (E.T. 24.07.2018).

891 **National Audit Act** (13.05.1983), http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1983/44/pdfs/ukpga_19830044_en.pdf (E.T. 24.07.2018).

892 **Government Resources and Accounts Act** (28.07.2000), http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2000/20/pdfs/ukpga_20000020_en.pdf (E.T. 24.07.2018).

893 **Companies Act** (08.11.2006), http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2006/46/pdfs/ukpga_20060046_en.pdf (E.T. 24.07.2018).

894 **Budget Responsibility and National Audit Act** (22.03.2011), http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2011/4/pdfs/ukpga_20110004_en.pdf (E.T. 24.07.2018).

895 **Local Audit and Accountability Act** (30.01.2014), http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2014/2/pdfs/ukpga_20140002_en.pdf (E.T. 24.07.2018).

yerine getirilip getirilmediğini denetlemek ve bu denetim sonuçlarını kendi takdiriyle Parlamentoya raporlamak yetkisi verilmiştir.[896]

Ayrıca Birleşik Krallık'ın biçimsel anlamda bir anayasası olmadığından Ulusal Denetim Ofisi anayasal statüye sahip olmadığını belirtmek gerekir. Bu nedenle Kurum kendi çalışmalarını yasama tarafından kabul edilen kanunlar çerçevesinde yürütmektedir. Bu bağlamda Sayıştay tarafından en çok kullanılan ve atıf yapılan yasalar: 1866, 1921 ve 1957'de kabul edilen Sayıştay kanunları, 1983 tarihli Ulusal Denetim Kanunu ve 2000 yılında kabul edilen Hükümet Kaynakları ile Hesapları Kanunu'dur.[897]

Monokratik kurumsal yapıya sahip olan İngiltere Ulusal Denetim Ofisi Genel Denetçi (The Comptroller and Auditor General), 7 Yönetici Lider (Executive Leader)[898] ve Yönetim Kurulu başta olmak üzere çeşitli komitelerinden oluşmaktadır.[899] Kurum, Genel Denetçi tarafından yönetilmektedir. Genel Denetçi, Parlamento Kamu Hesapları Komitesi Başkanı'nın görüşü üzerine Avam Kamarası adına Başbakan'ın sunumu ile monarşi tarafından 10 yıllık bir süre için atanmaktadır. Görev süresi sona eren Genel Denetçi yeniden bu makama atanamamaktadır.[900] Bununla birlikte, Genel Denetçi ancak yasamanın her iki meclisinin ortak isteği ile monarşi tarafından görevinden alınabilirken kendi isteğiyle de Başbakan'a yazılı

---

896 **National Audit Office** (History of the NAO), https://www.nao.org.uk/about-us/our-work/history-of-the-nao/ (E.T. 24.07.2018).

897 National Audit Office (Legislation underpinning the work of the NAO), https://www.nao.org.uk/about-us/our-powers/ (E.T. 19.09.2016); National Audit Office (History of the NAO) https://www.nao.org.uk/about-us/our-work/history-of-the-nao/ (E.T. 26.07.2018); National Audit Office of UK, a.g.e., p. 269.

898 National Audit Office (NAO Board and Leadership Team), https://www.nao.org.uk/about-us/our-work/governance-of-the-nao/nao-board/ (E.T. 26.07.2018); **National Audit Office,** *"An Introduction to the National Audit Office"*, ty., p. 24-26, https://www.nao.org.uk/about-us/wp-content/uploads/sites/12/2016/07/Introduction-National-Audit-Office.pdf (E.T. 26.07.2018).

899 National Audit Office (NAO Board), https://www.nao.org.uk/freedom-of-information/publication-scheme/how-we-make-decisions/nao-board/ (E.T. 26.07.2018); **National Audit Office Terms of Reference for the Board** (2015), https://www.nao.org.uk/freedom-of-information/wp-content/uploads/sites/13/2013/02/Board-Terms-of-Reference-2015.pdf (E.T. 26.07.2018); **National Audit Office Terms of Reference for the Audit Committee** (2009), https://www.nao.org.uk/freedom-of-information/wp-content/uploads/sites/13/2013/03/Audit-Committee-ToR-updated-and-approved-by-the-Board-18-January-2018.pdf (E.T. 26.07.2018); **National Audit Office Terms of Reference for the Remuneration and Nominations Committee** (2009), https://www.nao.org.uk/freedom-of-information/wp-content/uploads/sites/13/2013/03/Remuneration-Committee-Terms-of-reference-October-2012.pdf (E.T. 26.07.2018).

900 Budget Responsibility and National Audit Act (22.03.2011), Section 11.

bildirimde bulunmak suretiyle görevinden istifa edebilmektedir.[901] Ayrıca Kurum Başkanı Avam Kamarasının bir görevlisi olarak ne yasama organının üyesi olabilir ne de monarşi tarafından diğer makama atanabilir.[902]

Son yıllarda yapılan reformlar neticesinde, özellikle 2011 tarihinde kabul edilen Bütçe Sorumluluğu ve Ulusal Denetim Kanunu çerçevesinde Ulusal Denetim Ofisinin teşkilatı içerisinde 9 üyeden oluşan Yönetim Kurulu oluşturulmuştur. Kurul üyeliğinde beşi Sayıştayda çalışmayan (non-executive members), üçü Sayıştayda çalışan (employee members) ve Sayıştay Genel Denetçisi yer almaktadır.[903] Yönetim Kurulunun Sayıştayda çalışmayan üyeleri, 1983'te kabul edilen Ulusal Denetim Kanunu çerçevesinde Sayıştayın faaliyetlerini denetlemek amacıyla oluşturulan Parlamentonun Kamu Hesapları Komitesi tarafından en fazla 3 yıllık bir süre için atanmaktadır. Görev süresi sona eren üye maksimüm bir kez daha bu makama atanabilmektedir.[904] Sayıştayda çalışan üyeler ise bu Kurulun Sayıştayda çalışmayan üyeleri tarafından 12 aylık bir süre için atanırken görev süresi sona eren üye yeniden bu makama atanabilmektedir.[905] Bununla birlikte Sayıştayda çalışmayan beş üyenin birisi Kurula başkanlık etmektedir. Başkan Parlamento Kamu Hesapları Komitesi Başkanı'nın görüşü üzerine Avam Kamarası adına Başbakan'ın sunumu ile monarşi tarafından en çok 3 yıllık bir süre için atanmaktadır.[906]

Yönetim Kurulunun temel görevleri arasında: Genel Denetçi ile birlikte Ulusal Denetim Ofisi'nin stratejisini geliştirmek, Ulusal Denetim Ofisinin kaynak yönetimi üzerinde gözetimi sağlamak ve Genel Denetçi'ye tavsiye vererek yardımcı olmaktır.[907]

---

901 Budget Responsibility and National Audit Act (22.03.2011), Section 14; **National Audit Office,** *"Transparency report 2015"*, **National Audit Office Press Office**, 2015/a, p. 7, https://www.nao.org.uk/about-us/wp-content/uploads/sites/12/2013/02/NAO_Transparency_Report_2015.pdf (E.T. 20.09.2016).

902 Budget Responsibility and National Audit Act (22.03.2011), Section 12; Avcı, a.g.e., s. 92.

903 Budget Responsibility and National Audit Act (22.03.2011), Schedule 2, Section 1; **National Audit Office,** *"Transparency Report 2017-18"*, 2018, p. 24, https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2018/06/NAO-Transparency-Report-2017-18.pdf (E.T. 27.07.2018).

904 Budget Responsibility and National Audit Act (22.03.2011), Schedule 2, Section 4, 5.

905 Budget Responsibility and National Audit Act (22.03.2011), Schedule 2, Section 12, 13.

906 Budget Responsibility and National Audit Act (22.03.2011), Schedule 2, Section 3, 5; **National Audit Office,** *"Terms of Reference for the Board"*, **National Audit Office Publishes**, 2015/b, p. 1-2, https://www.nao.org.uk/freedom-of-information/wp-content/uploads/sites/13/2013/02/Board-Terms-of-Reference-2015.pdf (E.T. 27.07.2018).

907 Bu hususta ayrıntılı bilgi için bkz. National Audit Office (2015/b), a.g.e., p. 10-13.

Belirtilen Kurulun dışında Sayıştay bünyesinde çeşitli işlevlerle görevlendirilen Ücretlendirme ve Adaylık Komitesi (Remuneration and Nominations Committee), Denetim Komitesi (Audit Committee), Paranın Değeri Denetimi Komitesi (Value For Money Quality Committee), İşletme Kabiliyeti Komitesi (Operational Capability Committee), Yönetim Değişimi ve Güvence Komitesi (Change Management and Assurance Committee) ve Mali Denetim Yönetmen Grubu (Financial Audit Director Group) yer almaktadır.[908]

2016-2017 yıllarında Sayıştay tarafından, muhasebe, istatistik, iktisat, sosyal bilimler, teknik ve müşteri gibi çok çeşitli alanlarda, toplam olarak 803 personel istihdam edilmiştir.[909] Ancak şu hususu önemle belirtmek gerekir ki Kurum tarafından istihdam edilen personel devlet memuru olarak sayılmamakta, maaşları ve durumları belirli kurallar çerçevesinde Genel Denetçi tarafından belirlenmektedir.[910]

3.3.2.2. Yetki ve Denetim Kapsamı

Yürütmeden bağımsız ve Parlamento adına yüksek denetim faaliyetini yütüten Ulusal Denetim Ofisinin temel görevleri arasında: mali denetim, performans denetimi, inceleme, danışmanlık, parlamentoyu ve kamuoyunu desteklemek ve uluslararası çalışmaları yürütmek faaliyetleri bulunmaktadır.[911] Bu görevler çerçevesinde Sayıştay: Kamu parasının en iyi şekilde kullanılmasını sağlamak amacıyla hükümet performansının artırılması; Mali kısıtı altında yerel hizmetlerin etkinliğinin sağlanması; Kamuya yüksek hacimli hizmetlerin verilmesi amacıyla bu hizmetlerin doğruluğunun ve etkinliğinin artırılması; Temel program ve projelerin etkinliğinin geliştirilmesi üzerinde odaklanmaktadır.[912]

a) Mali denetim. Bu tür denetim, Ulusal Denetim Ofisi çalışmalarının çekirdeğini oluşturmakta olup ve Denetim Uygulamaları Kurulu (Auditing Practices

---

908 National Audit Office (2018), a.g.e., p. 32, 34-35.

909 National Audit Office (ty.), a.g.e., p. 30-31.

910 **Comptroller and Auditor General and National Audit Office Unıted Kıngdom,** ty., http://www.intosaiitaudit.org/mandates/writeups/uk.htm (E.T. 27.07.2018); National Audit Act (13.05.1983), Part 1, Section 3; Avcı, a.g.e., s. 93; National Audit Office (About us), https://www.nao.org.uk/about-us/ (E.T. 27.07.2018).

911 National Audit Office (ty.), a.g.e., p. 10; National Audit Office (2018), a.g.e., p. 10-11.

912 National Audit Office (Our work), https://www.nao.org.uk/about-us/our-work/ (E.T. 27.07.2018).

Board) tarafından 2009 yılında kabul edilen Uluslararası Denetim Standartları'na (Birleşik Krallık ve İrlanda) ve Finansal Raporlama Konseyi (Financial Reporting Council) tarafından 2016 yılında kabul edilen Uluslararası Denetim Standartları'na (Birleşik Krallık) göre yürütülmektedir.[913] 2009'da kabul edilen standartlar 15 Aralık 2010 tarihinde veya bu tarihten sonra sona eren hesap dönemleri için geçerliyken,[914] 2016'da kabul edilen standartlar ise 17 Haziran 2016 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan hesap dönemleri için geçerli olmaktadır.[915]

Bu denetim standartlarına göre finansal tabloların incelenmesine yönelik yürütülen mali denetim aracılığıyla genel olarak mali tabloların önemli yanlışlıklarının hata veya hile yüzünden olup olmadığı hakkında makul bir güvence sağlanmakta ve böylece denetçi tarafından incelenen finansal tabloların, bütün önemli taraflarıyla uygulanabilir finansal raporlama sistemine uygun olup olmadığına ilişkin görüş bildirilmektedir.[916] Ulusal Denetim Ofisi tarafından yürütlen mali denetim çerçevesinde tüm merkezi hükümet kurumlarının, dairelerinin ve diğer kurumlarının finansal tabloları denetlenmekte ve denetim sonuçları yasamaya sunulmaktadır.[917]

b) Performans Denetimi. Bilindiği gibi dünyada performans denetimini tanımlayan birçok terim bulunmaktadır. Bunlardan bazıları: Program Değerlendirmesi, Verimlilik-Etkinlik-Tutumluluk Denetimi, Sistem Kaynaklı Denetim, Verimlilik Denetimi, Yönetimin Denetimi ve İşlemsel Denetim'dir.

---

913 **National Audit Office** (Audit approach), https://www.nao.org.uk/about-us/our-work/audit-of-financial-statements/audit-approach/ (E.T. 22.09.2016); **National Audit Office** (Audit approach, International Standards on Auditing), https://www.nao.org.uk/about-us/wp-content/uploads/sites/12/2016/10/Audit-approach.pdf (E.T. 27.07.2018).

914 **Financial Reporting Council** (2009 Auditing Standards), https://www.frc.org.uk/Our-Work/Codes-Standards/Audit-and-assurance/Standards-and-guidance/Standards-and-guidance-for-auditors/Auditing-standards.aspx (E.T. 27.07.2018).

915 Financial Reporting Council (2016 Auditing Standards), https://frc.org.uk/Our-Work/Audit/Audit-and-assurance/Standards-and-guidance/Standards-and-guidance-for-auditors/2016-Auditing-Standards.aspx (E.T. 27.07.2018).

916 **Financial Reporting Council,** *"International Standard on Auditing (UK) 200"*, 2016, p. 4, https://frc.org.uk/Our-Work/Publications/Audit-and-Assurance-Team/ISA-(UK)-200-Revised-June-2016.pdf (E.T. 31.07.2018); **Financial Reporting Council,** *"International Standard on Auditing (UK and Ireland) 200"*, 2009, p. 4, https://www.frc.org.uk/getattachment/8cc7a18f-08cf-4904-9673-65f8633193ac/ISA-200.pdf (E.T. 31.07.2018).

917 **National Audit Office,** *"Report of the Comptroller and Auditor General: Whole of Government Accounts 2014-15"*, 2016, https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2016/05/Whole-Government-Accounts-2014-15.pdf (E.T. 31.07.2018); National Audit Office (2018), a.g.e., p. 10, 17, 19, 43; National Audit Office (Financial Audits), https://www.nao.org.uk/about-us/our-work/audit-of-financial-statements/ (E.T. 31.07.2018).

Birleşik Krallık ülkesinde ise harcanan paraların karşılığının alınması anlamına gelen "Value for Money" terimi kullanılmaktadır.[918]

Ulusal Denetim Ofisi 1980'lerde yapılan reformlar neticesinde kabul edilen Ulusal Denetim Kanunu ile verilen yetkiler çerçevesinde yasal olarak performans denetimi çalışmalarını yürütmeye başlamıştır.[919] Kanun tarafından Sayıştay Başkanı'na performans denetiminin yapılıp yapılmayacağına, ne zaman ve nasıl yapılacağına, denetim sonuçlarının yasamaya raporlanıp raporlanmayacağına, ne zaman ve hangi yönlerden raporlanacağına ilişkin karar verme yetkisi verilmişken, her türlü belgeyi işin gerektirdiği her zaman görme ve gerekli olan ek bilgi ve açıklamaları isteme yetkisi de verilmiştir. Böyle olmakla beraber Kurumun performans denetimlerinde politika hedeflerinin yerindeliğini sorgulamayacığı öngörülmüştür.[920]

Günümüzde Sayıştay tarafından yürütülen Para Değeri Denetimi (Value for Money Audit) olarak adlandırılan performans denetiminin temel amaçları: denetlenen kamu kurum ve kuruluşları tarafından kullanılan kaynakların verimlilik, etkinlik ve tutumluluk kriterlerine uygun olup olmadıkları hakkında yasamaya bağımsız bilgi sağlamak ve tavsiyeler vermek, VET'e ulaşmak için de çalışmalarını geliştirmek ve denetlenen kurumlara yardımcı olmaktır.[921]

Sayıştay tarafından yürütülen performans denetimleri sırasında genellikle finansal analiz, yönetim bilgilerinin analizi, belgesel inceleme, görüşme, kaynak tarama, hizmet uygulayıcıları ile kullanıcılarına anket yapma ve diğer kurumlar veya ülkeler ile karşılaştırma yöntemleri kullanılmaktadır. Bu çerçevede Kurum performans denetimlerini kapsamlı ve en iyi şekilde yürütmek amacıyla her bir performans denetimi için genellikle 3 aydan 12 aya kadar zaman harcamaktadır.[922]

---

[918] **Derya Kubalı,** *"Performans Denetimi"*, **Amme İdaresi Dergisi**, C. 32, S. 1, 1999, s. 32.

[919] National Audit Act (13.05.1983), Section 6; Sayıştay Başkanlığı (1997), a.g.e., s. 3; Kubalı (1999), a.g.m., s. 33; **Derya Kubalı, Performans Denetimi - Kavram, İlkeler, Metodoloji ve Uygulamalar**, Ankara, Sayıştay Başkanlığı, Cumhuriyetin 75'inci Yıldönümü Dizisi: 11, 1998, s. 134.

[920] Sayıştay Başkanlığı (1997), a.g.e., s. 4; National Audit Act (13.05.1983), Section 6-9; Köse (2007), a.g.e., s. 149; National Audit Office (History of the NAO), https://www.nao.org.uk/about-us/our-work/history-of-the-nao/ (E.T. 31.07.2018); National Audit Office (Value for money studies), https://www.nao.org.uk/about-us/our-work/value-for-money-programme/ (E.T. 31.07.2018).

[921] Sayıştay Başkanlığı (1997), a.g.e., s. 6; National Audit Office (2018), a.g.e., p. 11.

[922] National Audit Office (What is a value for money study?), https://www.nao.org.uk/about-us/wp-content/uploads/sites/12/2016/10/What-is-a-value-for-money-study.pdf (E.T. 31.07.2018).

Her yıl boyunca ise yaklaşık 60 performans denetimi yürütülmektedir.[923] Örneğin 2015-2016 mali yılında Kurum tarafından 50 performans denetimi yapılmıştır.[924]

c) İnceleme. Kamu kaynaklarının kullanımı ile ilgili endişe duyulduğunda veya bu konuda Parlamento ile kamu tarafından talep edildiği durumunda Sayıştay gerçek durumu saptamak amacıyla incelemeler yürütebilmektedir. Bu bağlamda kamu veya yasama organı kamu kurumlarında mevzuata uymama, kasıtlı kötü yönetim, ticari açıdan hassas bilgilerin uygunsuz paylaşımı, yasadışı istihdam veya ihale, yetkilerin kötüye kullanımı, harcamalarını yanlış yapma, yanlış performans raporlama, hırsızlık, rüşvet ya da dolandırıcılık konularında endişe duyulduğunda Sayıştaya inceleme düzenleme talebiyle başvurabilmektedir. Böylece yapılan inceleme çalışmaları dolandırıcılık, görevi kötüye kullanma veya sistem zayıflıklarını bulmaya imkan vermektedir.[925]

d) Diğer Görevler. Ulusal Denetim Ofisinin diğer temel görevleri arasında yer alan parlamentoyu ve kamuoyunu desteklemek işlevi çeşitli şekillerde yerine getirilebilmektedir. Bu yönlerin en önemlilerinden biri de bağımsız danışmanlık hizmetidir. Bu görev genellikle denetim sonucunda hazırlanan raporlarda yer alan görüş ve önerileriyle yerine getirilmektedir.[926]

Bununla birlikte İngiltere Sayıştayı dünyanın önde gelen denetim kuruluşlarından biri olarak açıklık ve şeffaflık ilkeleri çerçevesinde güçlü yönetimi teşvik etmektedir. Bu yönde Kurum birçok uluslararası örgütlerin dış denetimini yürütmekte ve diğer ülkelerin Yüksek Denetim Kurumları ile kamu hesapları komitelerine teknik ve yönetime ilişkin tavsiyelerde bulunarak kamu sektöründe denetim ve muhasebe uluslararası standartlarının gelişimine yardımcı olmaktadır. Bu çalışmalar çerçevesinde Sayıştay BM Sekreterliği, BM Mülteciler Yüksek Komiserliği ve dünya çapında altı BM Barış operasyonları üzerinde uluslararası kuruluşların ve girişimlerin denetim faaliyetine katılmaktadır. Ayrıca Kurum

---

923 National Audit Office (Value for money studies), https://www.nao.org.uk/about-us/our-work/value-for-money-programme/ (E.T. 31.07.2018).

924 **National Audit Office,** *"Annual Report and Accounts 2015-16"*, **National Audit Office Press Office**, 29.06.2016, p. 30, https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2016/06/NAO-Annual-Report-2015-16.pdf (E.T. 31.07.2018).

925 National Audit Office (Investigations), https://www.nao.org.uk/about-us/our-work/investigations/(E.T. 31.07.2018); National Audit Office (29.06.2016), a.g.e., p. 21, 30; **National Audit Office,** "Annual Report and Accounts *2017-18"*, 28.06.2018, p. 19, 27, https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2018/06/NAO-Annual-Report-and-Accounts-2017-18.pdf (E.T. 31.07.2018); National Audit Office (2018), a.g.e., p. 11, 18, 21, 23, 46.

926 Sayıştay Başkanlığı (1997), a.g.e., s. 6, 55-57.

İNTOSAİ ve EUROSAİ gibi uluslararası Yüksek Denetim Kurumlarının aktif üyesi olarak yüksek denetim standartlarının gelişimine yardımcı olmaktadır.[927]

3.3.2.3. Parlamento ile İlişkileri

Ulusal Denetim Ofisi öncelikli olarak Parlamentonun Kamu Hesapları Komitesiyle ilgili faaliyette bulunmaktadır. Bu Komite, yasamanın üst ihtisas komisyonu[928] olarak diğer Parlamento komitelerine göre ayrıcalıklı ve önemli bir role sahiptir. Komitenin temel görevleri arasında: mali hesaplarla ilgili incelemeler yapmak, paranın değeri ve kullanılmasına ilişkin incelemelerde bulunmak, genel olarak hükümet ve memurların idarenin niteliğine ve hizmetlerin kalitesiyle ilgili incelemeleri yürütmektir. Parlamento muhalefet partisinin başkanı ise Komiteye başkanlık etmektedir. Böylece yürütme tarafından yapılan harcamaların denetiminin yasama tarafından daha etkili bir şekilde yapılması amaçlanmaktadır.[929]

Ayrıca Komite tarafından Sayıştayın denetimi, bütçesinin onaylanması, çalışma maliyetlerinin ve performansının değerlendirilmesi faaliyetleri yerine getirilmektedir.[930]

Yukarıda belirtildiği gibi Ulusal Denetim Ofisi kamu kurum ve kuruluşları üzerinde mali ve performans denetimleri ile incelemelerini yürütüp sonuçlarını Parlamento bünyesinde yer alan Kamu Hesapları Komitesi aracılığıyla yasamaya sunmaktadır. Her yıl Sayıştay tarafından Parlamentoya yaklaşık 60 rapor sunulmaktadır.[931] Örneğin 2015-2016 mali yılında hükümet ve vatandaşlar için en

---

927 National Audit Office (International activities), https://www.nao.org.uk/about-us/our-work/international-activities/ (E.T. 31.07.2018); National Audit Office (29.06.2016), a.g.e., p. 32.

928 Köse (2007), a.g.e., s. 151; Sayıştay Başkanlığı (1997), a.g.e., s. 12.

929 **Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi,** *"İngiltere Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Sisteminin İncelenmesi"*, Maliye Bakanlığı ile Birleşik Krallık Ulusal Denetim Ofisi arasında ortaklaşa yürütülen *"Türkiye'de Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sisteminin Güçlendirilmesi"* Eşleştirme Projesi kapsamında, Londra'da 03-28 Ocak 2011 tarihleri arasında gerçekleştirilen staj programı, 2011, s. 4.

930 Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi, a.g.e., s. 31.

931 National Audit Office of UK, a.g.e., s. 267.

önemli konuları içeren 65 rapor yayınlanmıştır. Yayınlanan bu raporlar çerçevesinde verilen 228 tavsiyelerin 187'si hükümet tarafından kabul edilmiştir.[932]

3.3.3. Kanada'da Yüksek Denetim

3.3.3.1. Yüksek Denetim Kurumunun Tarihi Gelişimi, Yasal Durumu ve Teşkilat Yapısı

Kanada federal devlet yapısına sahip olarak Birleşik Krallık Kraliçesi'ne bağlı bir anayasal monarşi yönetim biçimini benimsemiştir. İngiltere Kraliçesi temsil ve sembolik içerikli görevleri çerçevesinde Kanada Hükümeti'nin önerisi üzerine Genel Vali'yi atamaktadır. Kraliçe'nin ülkedeki temsilcisi olarak görev yapan Genel Vali'nin yetkileri de büyük ölçüde sembolik ve formalite niteliktedir. Bu konuda Genel Vali tarafından yürütülen görevlerinin birçoğu Kanada Hükümeti'nin önerisi üzerine yapılmaktadır. Ülkenin yasama organı ise üyeleri seçimle belirlenen Avam Kamarasından ve üyeleri Başbakan'ın önerisi üzerine Genel Vali tarafından atanan Senatodan oluşmaktadır. Devletin yürütme erkini de Başbakan ve Kabinesi icra etmektedir.[933]

Federal düzeyde üst kurumlar arasında yer alan yanı sıra monokratik yapıya sahip olan Kanada Sayıştayı büyük ölçüde ABD modeline benzemektedir. Kurumun temel görevi yasama adına denetim faaliyetini yürütmek ve sonuçlarını yasamaya sunmaktır.[934]

Kanada Sayıştayının tarihi geçmişi 1878 yılına kadar uzanmaktadır. Bu tarihte Kurumun ilk bağımsız başkanı (Genel Denetçi) atanmıştır. Belirtilen tarihten önce ise Genel Denetçi'nin işlevleri maliye bakan yardımcısı tarafından yürütülmüştür. Böylece Sayıştayın ülke idari yapısında yürütmeden bağımsız bir kurum olarak kuruluşu 1878 olarak kabul edilebilmektedir. Bu dönemde Kurumun iki ana işlevi bulunmaktaydı. Bunlar: Geçmiş işlemleri denetlemek ve denetim sonuçlarını

---

932 National Audit Office (29.06.2016), a.g.e., p. 40.

933 **Dış Ekonomik İlişkiler Kurulu,** *"Kanada Ülke Bülteni"*, 2013, s. 2, https://www.deik.org.tr/KonseyIcerik/5244/Kanada_Ülke_Bülteni_2013.html (E.T. 28.09.2016); **R.L. Khachaturov,** *"On the Legal System of Canada"*, **Journal "Vector of Science of Togliatti State University. Series: Legal science"**, No. 4 (11), 2012, p. 59; **Dış Ekonomik İlişkiler Kurulu** (2015), *"Kanada Ülke Raporu"*, https://www.deik.org.tr/uploads/kanada-ulke-raporu-agustos-2015-2.pdf (E.T. 06.08.2018).

934 Köse (2007), a.g.e., s. 178.

raporlamak, hükümet çeklerinin ihracını onaylamak veya reddetmektir. Bu görevler çerçevesinde Genel Denetçi'nin Avam Kamarasına sunduğu raporlarda ayakkabı bağcıklarından köprü inşaatına kadar her hükümet işlemi yer almaktaydı. Böylece Sayıştayın ilk kuruluş yıllarında Kurum en küçük harcama kaleminden en yüksek maliyetli harcamalara kadar yürütmenin her işlemini denetlemekteydi. 1931 yılında ise düzenlenen reformlar çervesinde çek ihracına ilişkin sorumluluk hükümete devredilerek Genel Denetçi ve hükümet görevleri arasında açık bir çizgi çizilmiştir. Diğer ifadeyle hükümet kamu fonlarının toplanmasından ve dağıtımından sorumlu kılınmışken, Genel Denetçi kamu fonlarının kullanımı üzerinde denetim ve denetim sonuçlarını raporlamasından sorumlu kılınmıştır. 1950'lerde ise Sayıştayın görevleri ile sorumluluğu bugünkü durumuna yaklaşarak verimsiz ödemeleri de raporlamaya başlamıştır. Ancak bu raporlar hükümet yetkilileri tarafından Genel Denetçi'nin hükümet politikasının üzerinde yorum yaptığını ve böylece yetki alanını aştığını düşüncesiyle tartışılmıştır. Bu nedenle 1977 yılında kabul edilen Sayıştay Kanunu (Auditor General Act) ile Genel Denetçi'nin sorumlulukları netleştirilip genişletilmiştir. Kanun çerçevesinde Sayıştay, mali tabloların doğruluğunu inceleme yetkisi ile birlikte hükümet çalışmalarının ne kadar iyi yönetildiğini inceleme görevi verilmiştir. Bununla birlikte Kanun tarafından Genel Denetçi'nin politika seçimi ile ilgili yorum yapmaması ilkesi korunup politikaların nasıl uygulandığını inceleme işlevi verilmiştir. Diğer ifadeyle Genel Denetçi Para Değeri Denetimi'ni yürütmek işleviyle yetkilendirilmiştir.[935]

1980 ve 1990'larda devam eden reformlar neticesinde Sayıştayın yetkileri daha da genişletilmiştir. Örneğin 1982 ve 1989 yılları arasında yapılan reformlar çerçevesinde Sayıştaya Kraliyet işletmelerini denetleme yetkisi verilmiştir. 1995 yılında ise çevre ve sürdürülebilir kalkınmayı izlemek ve sonuçlarını raporlamakla görevlendirilen Sayıştayın bünyesinde Çevre ve Sürdürülebilir Kalkınma Komiseri (Commissioner of the Environment and Sustainable Development) makamı oluşturulmuştur. 2005 yılına gelindiğinde Genel Denetçi Bütçe Uygulama Kanunu (Budget Implementation Act) ve Finansal Yönetim Kanunu (Financial Administration Act) çerçevesinde kamu kaynağını kullanan bazı kamu fonları üzerinde performans denetimini yürütmek ve 7 ek Kraliyet işletmesini incelemekle

[935] **Office of the Auditor General of Canada** (A Brief History), http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au_fs_e_370.html#history (E.T. 06.08.2018); Avcı, a.g.e., s. 98-99.

görevlendirilmiştir. 2006'da ise kabul edilen Federal Hesap Verebilirlik Kanunu (Federal Accountability Act) tarafından Sayıştaya kamu yardımlarından yararlanan özel sektör kuruluşları ile kişileri denetlemek yetkisi verilmiştir. Öte yandan 2009 yılında yapılan değişikliklerle Sayıştay tarafından beş yılda bir kez düzenlenen özel incelemeler on yılda bir kez yapılacağı öngörülmüştür. Ayrıca son yıllarda yapılan reformlar neticesinde, özellikle 2012'den beri, Sayıştayın mali denetiminin kapsamı daralmış ve İş Sağlığı ve Güvenliği Merkezi, Doğa Bilimleri ve Mühendislik Araştırma Konseyi ve Sosyal ve Beşeri Bilimler Araştırma Konseyi gibi kurumlar üzerinde Sayıştay tarafından mali denetim artık yürütülmemektedir.[936] Böylece görüldüğü üzere günümüze kadar varlığını devam eden Kanada Sayıştayı kuruluşundan itibaren birçok değişiklikten geçerek ve yasama ile kamunun ihtiyaçlarını karşılayarak yıllar içerisinde gelişmiştir.

Bununla birlikte günümüzde Sayıştay kendi faaliyetleri esnasında bir çok kanunlara göre hareket etmektedir. Bu çerçevede en çok kullanılan ve atıf yapılan kanunlar arasında Sayıştay Kanunu (Auditor General Act),[937] Finansal Yönetim Kanunu (Financial Administration Act),[938] Bilgi Edinme Kanunu (Access to Information Act),[939] Kanada İş Kanunu (Canada Labour Code),[940] Kanada Ceza Kanunu (Criminal Code of Canada),[941] Resmi Diller Kanunu (Official Languages Act),[942] Lobicilik Kanunu (Lobbying Act),[943] Gizlilik Kanunu (Privacy Act),[944] Kamu Görevlilerini Bilgilendirme ve Koruma Kanunu (Public Servants Disclosure Protection Act)[945] ve Kamu Görevlileri Kanunu (Public Service Employment Act)[946]

---

936 **Lindsay McGlashan,** *"The Office of the Auditor General of Canada: Beyond Bean Counting"*, Ottawa: Library of Parliament, 09.07.2014, p. 3-4, http://www.lop.parl.gc.ca/content/lop/ResearchPublications/2011-71-e.pdf (E.T. 06.08.2018).

937 **Auditor General Act** (1985), http://laws-lois.justice.gc.ca/PDF/A-17.pdf (E.T. 06.08.2018).

938 **Financial Administration Act** (1985), http://laws-lois.justice.gc.ca/PDF/F-11.pdf (E.T. 06.08.2018).

939 **Access to Information Act** (1985), http://laws-lois.justice.gc.ca/PDF/A-1.pdf (E.T. 06.08.2018).

940 **Canada Labour Code** (1985), http://laws-lois.justice.gc.ca/PDF/L-2.pdf (E.T. 06.08.2018).

941 **Criminal Code of Canada** (1985), http://laws-lois.justice.gc.ca/PDF/C-46.pdf (E.T. 06.08.2018).

942 **Official Languages Act** (16.12.1991), http://laws-lois.justice.gc.ca/PDF/SOR-92-48.pdf (E.T. 06.08.2018).

943 **Lobbying Act** (1985), http://laws.justice.gc.ca/PDF/L-12.4.pdf (E.T. 06.08.2018).

944 **Privacy Act** (1985), http://laws-lois.justice.gc.ca/PDF/P-21.pdf (E.T. 06.08.2018).

945 **Public Servants Disclosure Protection Act** (2005), http://laws-lois.justice.gc.ca/PDF/P-31.9.pdf (E.T. 06.08.2018).

946 **Public Service Employment Act** (2003), http://laws-lois.justice.gc.ca/PDF/P-33.01.pdf (E.T. 06.08.2018).

yer almaktadır.[947] Sayıştayın yasal çerçevesi ise en geniş şekliyle Sayıştay Kanunu ve Finansal Yönetim Kanunu ile tespit edilmiştir. Bu kanunlar çerçevesinde Genel Denetçi kamu harcamaları ile ilgili inceleme ve soruşturma faaliyetlerini yürütmekle birlikte hükümetin harcama yaptığı, borçlandığı veya gelir sağladığı durumlarla ilgili Parlamentoya rapor sunmaktadır.[948] Bu bağlamda Sayıştay Kanununa göre Genel Denetçi kamu hesapları ile ilgili gerekli gördüğü inceleme ve soruşturmaları yürütebilirken,[949] Finansal Yönetim Kanunu çerçevesinde mali yıla ait mali işlemleri, gelir ve giderler tablolarını ve mali yılın sona ermesi ile devletin mali durumunu gösteren varlıklar ve yükümlülükler tablolarını inceleyebilmektedir.[950]

Kanada Sayıştayının örgütsel yapısına gelindiğinde Kurum ülkenin yönetim sistemi içerisinde bağımsız bir konuma sahip olmakla birlikte yasamanın teşkilat yapısı altında yer aldığı görülmektedir. Sayıştayın en üst yöneticisi ise yasamanın bir memuru olarak görev yapmaktadır.[951]

Günümüzde Kanada Sayıştayının teşkilat yapısı Sayıştay Başkanı (Auditor General), 7 Başkan Yardımcısı (Assistant Auditor General), Çevre ve Sürdürülebilir Kalkınma Komiseri (Commissioner of the Environment and Sustainable Development), Başhukuk Müşaviri (Senior General Counsel) ve Denetim Komitesinden (Audit Committee) oluşmaktadır.[952]

Sayıştay yönetiminden sorumlu olan Genel Denetçi Parlamentonun Avam Kamarası ile Senatoda yer alan her parti başkanıyla görüşülmek ve sonradan yasamanın her iki meclisi tarafından onaylanmak suretiyle Kanada Genel Vali'si tarafından 10 yıllık bir dönem için atanmaktadır. Görev süresi sona eren Sayıştay Başkanı tekrar bu göreve atanamamaktadır.[953] Bununla birlikte Federal Hükümet kurumları ile dairelerini ve pek çok Kraliyet işletmeleri ile diğer federal kuruluşları üzerinde denetim faaliyetini yürüten Genel Denetçi aynı zamanda Nunavut, Yukon

947 Office of the Auditor General of Canada (Enabling Legislation), http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au_fs_e_370.html#legislation (E.T. 06.08.2018); Office of the Auditor General of Canada (Legislative and policy compliance), http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au_fs_e_8603.html#hd4c (E.T. 06.08.2018).

948 Avcı, a.g.e., s. 100.

949 Auditor General Act (1985), Section 5.

950 Auditor General Act (1985), Section 6; Financial Administration Act (1985), Section 64; Avcı, a.g.e., s. 100.

951 Office of the Auditor General of Canada (Mandate), http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au_fs_e_370.html (E.T. 06.08.2018).

952 Office of the Auditor General of Canada (Organisation of the Office of the Auditor General of Canada), http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au_fs_e_39457.html (E.T. 06.08.2018).

953 Auditor General Act (1985), Section 3.

ve Kuzeybatı Bölge Hükümetlerinin denetçisi olarak sayılmaktadır. Bu bağlamda denetim sonuçlarını doğrudan bu bölgelerin yasama organlarına raporlamaktadır.[954]

Kurum içerisinde bulunan 7 Sayıştay Başkan Yardımcısı Genel Denetçi'ye denetim alanında yardım etmekte olup Sayıştay Başkanı'na ve Başkan Vekili'ne denetimlerin kalitesi konusunda güvence vermekten sorumludur.[955]

Genel Denetçi'ye çeşitli konularda yardım eden 7 Başkan yardımcısı dışında Kurumun bünyesinde Çevre ve Sürdürülebilir Kalkınma Komiseri makamı da yer almaktadır. Komiser, Genel Denetçi tarafından 7 yıllık bir dönem için atanmakta olup federal dairelerinin sürdürülebilir kalkınma stratejilerinin izlenmesiden ve faaliyet planlarında belirlenen amaçlara ulaşma ve çevre ve sürdürülebilir kalkınmayla ilgili diğer sorunlar konusunda Avam Kamarasına bilgi sunmakla yükümlü olan kurumlarla ilgili Avam Kamarasına rapor sunmaktan sorumludur.[956]

Başhukuk Müşaviri Sayıştay teşkilatı içerisinde yer alan Hukuk Müşavirliğinin yöneticisidir. Hukuk Müşavirliği denetim sırasında hukuksal sorunlar, kurum dışından hukuk müşavirinin istihdamı, personelle ilişkiler, çalışma ilişkileri ve sözleşmeler gibi alanlarda karşılaşılaşılan kurum içi sorunlara ilişkin hukuki görüş bildirmek ve tavsiyelerde bulunmakla görevlidir.[957]

Son olarak Sayıştay yapısında bulunan Denetim Komitesi; Sayıştayın mali tablolarını, raporlarını, yürütülen iç denetim ve dış denetimlerini denetlemekle ve denetim neticesinde Genel Denetçi'ye tavsiye vermekle yükümlüdür. Denetim Komitesi Tüzüğü'ne göre Komite oy hakkına sahip olan üç üyeden oluşmaktadır. Bu üyeler mali eğitimine sahip ve Genel Denetçi'den bağımsız olmalıdırlar.[958]

---

954 Office of the Auditor General of Canada (The Auditor General of Canada), http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au_fs_e_370.html#AG_Canada (E.T. 06.08.2018).

955 Office of the Auditor General of Canada, *"Performance Audit manual (3066 Engagement Assistant Auditor General)"*, 2011, http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/methodology/performance-audit/manual/3066.shtm (E.T. 06.08.2018); **Sayıştay Başkanlığı,** *"Performans Denetimi El Kitabı"*, **Ankara, Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü**, 1999, m. 2.14.

956 Office of the Auditor General of Canada (Commissioner of the Environment and Suistainable Development), http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au_fs_e_370.html#Commissioner (E.T. 06.08.2018); Auditor General Act (1985), Section 15.1.

957 Sayıştay Başkanlığı (1999), a.g.e., m. 7.24.

958 **Office of the Auditor General of Canada,** *"Report of the Audit Committee to the Auditor General of Canada for the 2015-2016 fiscal year"*, 2016, http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au_fs_e_41404.html (E.T. 06.08.2018).

Multidisipliner personel yapısına sahip olan Kanada Sayıştayı tarafından 2015 yılında 550 kişi istihdam edilmişken, 2017 yılında 587 kişi istihdam edilmiştir.[959] Bununla birlikte yüksek lisans veya lisans eğitimine sahip olan Kurumun denetim personeli arasında muhasebeciler, mühendisler, hukukçular, yönetim uzmanları, bilgi teknolojisi uzmanları, çevre uzmanları, iktisatçılar, tarihçiler ve sosyologlar yer almaktadır.[960]

3.3.3.2. Yetki ve Denetim Kapsamı

Kanada Sayıştayı hükümetin programları ile faaliyetlerine ilişkin Parlamentoya objektif, gerçeğe dayalı bilgileri ve tavsiyelerini sunarak yasama organının bütçe üzerindeki denetim yetkisinin etkin yürütülmesine yardımcı olmaktadır.[961] Böylece çalışmalarını yasama adına yürüten Sayıştay Frederal Hükümetin 100'e yakın kurum ve dairelerini, Kanada Yayın Kuruluşu ve Kanada Darphanesi gibi yaklaşık 40 Kraliyet işletmelerini, diğer ifadeyle devlet şirketlerini, ve yukarıda belirtildiği gibi Nunavut, Yukon ve Kuzeybatı Bölge Hükümetleri ile yaklaşık 20 bölgesel kurum ve şirketlerini denetlemektedir.[962] Bununla birlikte Finansal Yönetim Kanunu'na göre tüm Kraliyet işletmeleri en az 10 yılda bir kez özel incelemeye tutulurken,[963] mali tabloları her yıl mali denetimine tutulmaktadır.[964]

Belirtilen faaliyetler çerçevesinde Sayıştay mali denetimi, performans denetimi ve özel incelemeleri yürütmekle yetkilendirilmiştir.[965]

---

959 **Office of the Auditor General of Canada,** *"Employment Equity in the Office of the Auditor General of Canada – Annual Report 2014-2015"*, 2015, p. 1, http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/docs/acc_rpt_e_40790.pdf (E.T. 06.08.2018); **Office of the Auditor General of Canada,** *"Employment Equity in the Office of the Auditor General of Canada - Annual Report 2016-17"*, 2017, http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/acc_rpt_e_42603.html#hd2a (E.T. 06.08.2018).

960 Office of the Auditor General of Canada (Our Employees), http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au_fs_e_370.html#employees (E.T. 06.08.2018).

961 Office of the Auditor General of Canada (Our Role), http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au_fs_e_370.html#role (E.T. 06.08.2018).

962 Office of the Auditor General of Canada (An Office of Legislative Auditors), http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au_fs_e_371.html#legislative (E.T. 06.08.2018).

963 Financial Administration Act (1985), Section 138 (2).

964 Financial Administration Act (1985), Section 131 (4).

965 Office of the Auditor General of Canada (What We Do), http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au_fs_e_371.html (E.T. 06.08.2018).

a) Mali Denetim. Sayıştay yürüttüğü mali denetimi kapsamında: Federal Hükümetin finansal tablolarının özetini; Nunavut, Yukon ve Kuzeybatı Bölge Hükümetlerinin finansal tablolarının özetini; Kraliyet işletmeleri ile federal kuruluşlarının finansal tablolarını denetlemekte ve sonuçlarını Federal Parlamentoya veya bölgesel yasama organlarına sunmaktadır. Her yıl Sayıştay tarafından 95'ten fazla düzenlenen mali denetim faaliyeti Kurum çalışmalarının yaklaşık yarısını almaktadır.[966]

b) Performans Denetimi. Kanada Sayıştayı, performans denetimi konusunda diğer uluslararası Yüksek Denetim Kurumları arasında en deneyimli Sayıştaylardan biri olarak kabul edilmektedir. Yukarıda belirtildiği gibi Sayıştayın 1950'lerde *"Verimli Olmayan Ödemeler"* olarak adlandırılan raporunun yayınlanmasıyla Kurumun performans çalışmaları bugünkü görünümünü kazanmıştır. Ancak bu konuda yayımlanan ilk raporlar hükümet tarafından Sayıştayın yetkilerini aştığını savunulmuştur. Bu bağlamda 1977 yılında kabul edilen Sayıştay Kanunu çerçevesinde Kanada Sayıştayına resmi olarak performans denetimini diğer ifadeyle Paranın Karşılığı Denetimi'ni yürütme yetkisi tanınmıştır.[967]

Günümüzde Kanada Sayıştayı tarafından yürütülen performans denetimi ile Federal Hükümetin ve bölgesel yönetimlerin programları ile kaynaklarının verimlilik, etkinlik ve tutumluluk kriterlerine uygun kullanıp kullanılmadığına ilişkin Federal Parlamentoya ve yerel yasama meclislerine objektif, gerçeğe dayalı bilgiler ve tavsiyeler sunularak yerel yasama meclisleri ile Federal Parlamentoya yürütme üzerindeki denetim yetkisinin etkin yürütülmesine yardım edilmektedir.[968]

Performans Denetimi Kılavuzu'na göre performans denetiminin süreci 3 aşamadan oluşmaktadır. Bunlar: planlama, inceleme ve raporlamadır.[969] Bu süreçte performans denetiminin amaçları ile kriterleri belirlenmekte, kriterlere göre

---

966 Office of the Auditor General of Canada (Financial Audits), http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au_fs_e_371.html#financial (E.T. 06.08.2018).

967 KUBALI (1998), s. 131-132; **Office of the Auditor General of Canada,** *"Performance Audit Manual (100 Overview of performance audit)"*, 2014, http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/methodology/performance-audit/manual/100.shtm (E.T. 13.10.2016); **Office of the Auditor General of Canada**, *"Direct Engagement Manual (101 Overview of Performance Audits)"*, 2017, http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/methodology/performance-audit/manual/101.shtm (E.T. 06.08.2018).

968 Office of the Auditor General of Canada (Performance Audits), http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au_fs_e_371.html#performance (E.T. 06.08.2018).

969 **Office of the Auditor General of Canada,** *"What to Expect - An Auditee's Guide to the Performance Audit Process"*, 2017, http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/meth_lp_e_30860.html (E.T. 06.08.2018).

performansı değerlendirmek amacıyla gerekli kanıtlar toplanmakta, denetim neticesinde hem olumlu hem de olumsuz bulgular raporlanmakta ve denetlenen kurumun performansının iyileştirilmesi için öneriler verilmektedir.[970]

Bununla birlikte Sayıştay Kanunu tarafından Genel Denetçi'ye yürütülen performans denetimlerinde konu seçimi ile ilgili takdir yetkisi verilmiştir. Ancak Hükümet programları ile faaliyelerinin çokluğundan dolayı performans denetimi açısından konu seçimi zorlaşmaktadır. Bu nedenle denetim başlamadan yaklaşık 2 yıl önce Sayıştay tarafından denetim programlarının planlaması başlatılmakta ve yasama organı için en önemli konular seçilmektedir. Yıl boyunca Sayıştay tarafından yürütülen performans denetimlerinin sayısı 25'ten fazla olup her birinin süresi 18 aya kadar uzanabilmektedir.[971]

Ayrıca Genel Denetçi tarafından yürütülen performans denetimleri yanında yukarıda belirtilen Çevre ve Sürdürülebilir Kalkınma Komiseri tarafından da federal dairelerinin sürdürülebilir kalkınma stratejileri ile faaliyet planlarında belirlenen amaçlara ulaşma ve çevre ve sürdürülebilir kalkınmayla ilgili diğer konular üzerinde performans denetimi yürütülüp sonuçları Parlamentoya sunulmaktadır.[972]

c) Özel İnceleme. Performans denetiminin bir biçimi olarak sayılan özel incelemeler Kraliyet işletmeleri üzerinde en az 10 yılda bir kez yürütülmektedir.[973] Yürütülen bu özel incelemelerle denetime tabi tutulan Kraliyet işletmelerinin Finansal Yönetim Kanunu'nda belirtilen hedeflere ulaşıp ulaşılmadığı hakkında görüş bildirilmektedir.[974]

d) Diğer Görevleri. Kanada Sayıştayının diğer önemli görevleri arasında danışmanlık, raporlama ve uluslararası ilişkiler bulunmaktadır.

Sayıştay Kanunu ile Finansal Yönetim Kanunu çerçevesinde Sayıştay denetim neticesinde elde edilen bulguları ile sonuçları yasamaya yararlı olacak bir şekilde

970 Office of the Auditor General of Canada (2017), a.g.e..

971 Office of the Auditor General of Canada (Performance Audits).

972 Office of the Auditor General of Canada (Commissioner of the Environment and Suistainable Development); Office of the Auditor General of Canada (Performance Audits).

973 Office of the Auditor General of Canada (Special Examinations), http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au_fs_e_371.html#specialexaminations (E.T. 06.08.2018).

974 **Office of the Auditor General of Canada,** *"What to Expect - A Crown Corporation's Guide to a Special Examination"*, 2017, http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/meth_gde_e_33497.html (E.T. 06.08.2018).

sunmaktadır.[975] Sunulan bu raporlarla Sayıştay kendi görüşleri ile tavsiyelerini bildirerek danışmanlık işlevini de yürütmektedir.

Kanada Sayıştayı uluslararası ilişkiler faaliyeti çerçevesinde çeşitli uluslararası kuruluşları ve denetim büroları ile işbirliği yaparak denetim uzmanlığını paylaşmaktadır. Bu bağlamda Sayıştay Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütünün (INTOSAI) ve Örgütün bünyesinde yer alan Çevre Denetimi Çalışma Grubunun (Working Group on Environmental Auditing - WGEA) aktif üyesi olarak çalışmalarını devam etmektedir. Ayrıca Kurum Uluslararası Çalışma Örgütü (İnternational Labour Organization) üzerinde denetim faaliyetini yürütmekte olup Birleşmiş Milletler Denetim Masasına (United Nations Panel of External Auditors) da hizmet vermektedir.[976]

Görüldüğü gibi Sayıştayın denetim faaliyetinin kapsamı geniştir. Ancak buna rağmen bazı konular Kurumun denetim kapsamının dışında kalmaktadır. Bunlar: Vatandaşlar arasında, vatandaş ile devlet daireleri arasında veya vatandaş ile işletmeler veya bankalar arasındaki uyuşmazlıklar; Hukuki ve yargı kararları ile kanunlar ve siyasal kararlardır. Ayrıca Kurum tarafından federal kuruluşları hakkında denetim raporlarında olmayan diğer bilgiler beyan edilememekte olup hukuki görüş de bildirilememektedir.[977]

3.3.3.3. Parlamento ile İlişkileri

Hükümete kamu paralarını harcama yetkisi verme ve bu harcamaların üzerinde denetim yürütme faaliyeti Parlamentonun başlıca işlevlerinden birisidir. Yasamanın bu yetkisi 1867 yılında kabul edilen İngiliz Kuzey Amerika Yasası'nda[978] belirlenen iki temel ilkelere dayanmaktadır. Bunlar: Parlamentonun onayı olmadan Hükümet vergilendirme yoluyla para toplayamaz ve Hükümet Parlamento tarafından yetkilendirilmiş amaçlar dışında para harcayamaz ilkeleridir. Bu bağlamda Kanada

975 Financial Administration Act (1985), Section 42 (2); Auditor General Act (1985), Section 7 (1).

976 Office of the Auditor General of Canada (What other work does the OAG perform?), http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au_fs_e_371.html#legislative (E.T. 06.08.2018).

977 Office of the Auditor General of Canada (What We Don't Do), http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au_fs_e_39450.html (E.T. 06.08.2018).

978 **Department of Justice Canada,** *«The Constitution Acts 1867 to 1982»*, 01.01.2013, http://laws-lois.justice.gc.ca/PDF/CONST_E.pdf (E.T. 06.08.2018).

Sayıştayı yasamanın bir kurumu olarak ve kamu kurum ve kuruluşlarını denetleyerek Parlamentoya yardım etmektedir.[979]

Sayıştayın yasama organı ile ilişkileri Parlamento teşkilatında yer alan çeşitli komiteler vasıtasıyla kurulmaktadır. Bu ilişkilerin en büyük bölümü de Kamu Hesapları Komitesi ile olmaktadır. Yukarıda belirtildiği gibi Sayıştay denetim faaliyeti neticesinde bulunan bulguları ile sonuçlarını raporla Parlamentoya sunar. Parlamento tarafından ise özellikle Kamu Hesapları Komitesi tarafından, denetim bulgularının incelenmesi amacıyla oturumlar yapılır. Bu oturumlarda Genel Denetçi veya Kurumun diğer üst düzey temsilcileri tarafından raporlanan denetim sonuçları üzerinde yorum yapılır.[980] Oturumlardan sonra Kamu Hesapları Komitesi tarafından Parlamentoya, Hükümete ve ilgili birime tavsiyeleri içeren rapor hazırlanıp yayınlanır.[981]

Bununla birlikte günümüzde Sayıştay tarafından her yıl Parlamentoya yaklaşık 20 çeşitli rapor sunulmaktadır. Örneğin 2015'te Kurum tarafından yasama organına 22 rapor gönderilmiştir.[982]

3.4. KURUL VE OFİS TİPİ SAYIŞTAYLARIN KARŞILAŞTIRILMASI

Önceki konularda belirtildiği gibi günümüzde demokrasi veya demokrasi dışındaki rejimlerle yönetilen ülkelerin Yüksek Denetim Kurumları genellikle kurul veya ofis tipi olarak iki farklı yapıda bulunmaktadır. Bu çerçevede yukarıda incelenen çeşitli ülkelerin Sayıştayları, özellikle demokratik ülkelerin Yüksek Denetim Kurumları, büyük ölçüde ortak amaç ve hedeflere yönelik yapılandırılmasına ve son günlerde işleyişlerinin de birbirine benzemesine rağmen farklı yanları bulunmaktadır.

Bu bakımdan Yüksek Denetim Kurumların ortak yanları şu şekilde sıralanabilir:

---

979 **Office of the Auditor General of Canada**, *«Examining Public Spending - Estimates Review: A Guide for Parliamentarians»*, 2012, p. 3, 5, http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/docs/meth_gde_e_36425.pdf (E.T. 06.08.2018).

980 Office of the Auditor General of Canada (2012), a.g.e., p. 13.

981 **OECD,** *«Yüksek Denetim Kurumları ve Parlamento Komisyonları Arasındaki İlişkiler»* (Çeviren: İbrahim Çeliktaş), Sigma Dokümanları: 33, 2002, s. 47-48.

982 Office of the Auditor General of Canada (Reports to Parliament), http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/parl_lp_e_856.html (E.T. 06.08.2018).

- Denetimler yasama organı adına yürütülür;

- Çalışmaları genellikle hem yasama hem de yürütmeden bağımsız olarak yürütülür;

- Düzenlenen denetimlerin sonuçları yasama organına raporlanır;

- Faaliyetlerinde hem düzenlilik hem de performans denetimi çalışmaları yürütülür;

- Denetim alanları İNTOSAİ denetim standartlarına göre kamu kurum ve kuruluşlarını kapsamaktadır.[983]

Kurul ve ofis tipi Yüksek Denetim Kurumlarının farklı yanları ise şöyle sıralanabilir:

- Kurul tipi Sayıştayların anayasal kimliğe sahip olmalarına karşın ofis tipi Sayıştaylar anayasal kimliğe sahip değildir;

- Örgütlenme bakımından kurul tipi Yüksek Denetim Kurumları yasama teşkilatının dışındayken ofis tipi Sayıştaylar Parlamentonun bir kurumu olarak çalışmaktadır;

- Kurul şeklinde yapılandırılmış Latin tipi Sayıştaylar yalnızca bağımsız olarak hazırladıkları ve devlet bütçesine dahil olan bütçeleri ile faaliyetlerini yürütürken kurul şeklinde yapılandırılmış Germen tipi Sayıştaylar ile ofis tipi Sayıştaylar devlet bütçesi haricinde ulusal ve uluslararası faaliyetleri neticesinde elde ettikleri gelir kaynaklarına da sahiptir;

- Personel rejimi bakımından kurul şeklinde yapılandırılmış Latin tipi Sayıştaylar büyük ölçüde hükümetin belirlediği personel rejimini uygulamaktayken, ofis tipi Sayıştaylar personel rejimlerini kendileri oluşturmaktadır. Bununla birlikte Germen tipi Sayıştaylar ile ofis tipi Sayıştaylar sosyal ve teknik multidisipliner personeli istihdam ederken, kurul şeklinde yapılandırılmış Latin tipi Sayıştaylar yalnızca sosyal bilimler alanında eğitim görmüş personeli istihdam etmektedir;

- Bazı kurul tipi Yüksek Denetim Kurumlarının başkan ve üyeleri hakim statüsüne sahip olmakla beraber görevlerini kanunla belirlenen emeklilik yaşına kadar sürdürmektedirler. Öte yandan ofis tipi Sayıştayların başkanları ile diğer

983 Avcı, a.g.e., s. 226-227.

personeli hakim statüsüne sahip değildir. Bununla birlikte başkanları belirli bir zaman için atanmakta olup aynı göreve tekrar atanamamaktadır;

- Yargı yetkisine sahip kurul tipi Sayıştaylar (Latin modeli) düzenlilik denetimine ağırlık verirken, ofis tipi Sayıştaylar daha çok performans denetimine ağırlık vermektedir. Bu bakımdan ofis tipi Sayıştaylar ile yargı yetkisi bulunmayan kurul tipi Sayıştaylar (Germen modeli) performans denetimi konusunda daha etkin sonuç elde etmektedir;

- Ofis tipi Sayıştaylar tarafından performans denetimi raporları yıllık raporlarından ayrı sunulmaktayken, kurul tipi Sayıştaylar tarafından bu tür raporlar genellikle yıllık raporlara ekli olarak sunulmaktadır;

- Yargı yetkisine sahip kurul tipi Sayıştaylar uluslararası ilişkilerini uluslararası kuruluşlara üyelikle sınırlandırmasına karşın, yargı yetkisi bulunmayan kurul tipi Sayıştaylar ile ofis tipi Sayıştaylar aktif bir şekilde uluslararası denetim faaliyetlerine katılıp birçok ülkenin yüksek denetimine ilişkin modernleşme taleplerine destek vermektedir.[984]

[984] Avcı, a.g.e., s. 227-228.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

4. YÜKSEK DENETİM KURUMLARI ARASINDA İŞBİRLİĞİ VE ULUSLARARASI ÖRGÜTLER

4.1. ULUSLARARASI YÜKSEK DENETİM KURUMLARI ÖRGÜTÜ (INTOSAI)

4.1.1. INTOSAI'nin Tarihi Gelişimi

Avrupa'nın çeşitli Sayıştayları, kuruluşlarından itibaren 17., 18. ve 19. yüzyıllar boyunca en iyi deneyim ve uygulama modellerinin paylaşımı ile gelişmiştir. Örneğin, 1761 yılında Gabsburg İmparatoriçesi Maria Theresa tarafından mali yönetimi reformu çerçevesinde Avusturya Sayıştayı (Rechen-Cammer) oluşturulurken örnek olarak 1714 yılında kurulan Prusya Sayıştayı alınmıştır. Bunun bir diğer örneği 1860'larda Viyana'da Avusturya Yüksek Denetim Kurumunun yeniden oluşturma reformu çerçevesinde Sayıştay görevlileri başkanı tarafından diğer denetim kurumlarının deneyimlerini araştırmak amacıyla Orta Avrupa kentlerine gönderilmiştir. 20. yüzyılın başlarında ise özellikle Birinci Dünya Savaşı sonrasında Almanya, Avusturya-Macaristan ve Rusya İmparatorluklarının düşüşü ve yeni devletlerin ortaya çıkışı ile Orta Avrupa ülkelerinde demokrasinin gelişmesini sağlamıştır. Öte yandan yeni devletlerin ortaya çıkışı ve bunlarla beraber yeni bürokrasi ve devlet kurumları ile birlikte yeni Yüksek Denetim Kurumları da oluşturulmuştur. Böylece, Avrupa ülkelerinde demokrasinin gelişimi bu ülkelerdeki Sayıştayların gelişimini de etkilemiş ve bu kurumlar arasındaki ilişkileri hızlandırmıştır.[985]

İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra dünyanın birçok ülkesinde kamu yönetiminde yeniden yapılanma arayışlarının sonucunda Yüksek Denetim Kurumları arasında işbirliği gereksinimi gündeme gelmiştir. Özellikle 1949 yılında Bern şehrinde

---

985 **İNTOSAİ,** *«İNTOSAİ: 50-60 Years»*, **İNTOSAİ**, 2013, p. 27-28; **İNTOSAİ**, http://www.intosai.org/fileadmin/downloads/downloads/4_documents/publications/eng_publications/E_Festschrift_2013.pdf (E.T. 06.08.2018).

düzenlenen Uluslararası İdari Bilimler Kongresi'nde Yüksek Denetim Kurumları arasında uluslararası bir kongre düzenlenmesi fikri gündeme getirilmiştir. Bu yönde 1953 yılında, farklı dünya Sayıştayları arasındaki ilişkileri güçlendirmek, özellikle kamusal mali denetim alanında bilgi, görüş ve deneyim alışverişini geliştirmek ve üyelerine ihtiyaç duydukları her alanda destek sağlamak amacıyla, Havana şehrinde 34 farklı ülke Sayıştaylarının katılımıyla ilk İNTOSAİ Kongresi gerçekleştirilmiştir.[986] Kongre'de İNTOSAİ üyelerinin her üç yılda bir kez toplanacağı hakkında karar verilerek kamu denetimi sistemleri, Sayıştayların bağımsızlıkları ve yasama organları ile ilişkileri hakkında konular tartışılmıştır. Aynı zamanda Küba Sayıştayı İNTOSAİ'nin Genel Sekreterliği olarak belirlenmiştir.[987] Ancak 1960 yılında Küba Devrimi'nin ardından Küba Sayıştayının dağılması nedeniyle 1962 yılında Viyana'da düzenlenen 4. İNTOSAİ Kongresi'nde Avusturya Sayıştayı İNTOSAİ'nin Genel Sekreterliği olarak belirlenmiştir.[988] Bununla birlikte, 1962 yılında İNTOSAİ Birleşmiş Milletler Ekonomik ve Sosyal Konseyi ile temas kurmaya başlamıştır. Yapılan çalışmalar neticesinde 1970 yılında Birleşmiş Milletler Ekonomik ve Sosyal Konseyi tarafından İNTOSAİ ikinci derecedeki danışman olarak tanınmıştır. Aynı yılın sonunda Birleşmiş Milletler tarafından İNTOSAİ ile ortak seminer düzenlenmesine ilişkin karar alınarak Mayıs 1971 tarihinde Avusturya'nın Baden şehrinde Birleşmiş Milletler ile İNTOSAİ'nin ilk ortak semineri düzenlenmiştir. Bu ortak buluşmalar günümüze kadar devam etmekte olup son buluşma Mart 2015 tarihinde yapılmıştır.[989]

Bununla birlikte günümüze kadar varlığını devam eden İNTOSAİ'nin üye sayısı kuruluşundan beri yıldan yıla artmıştır. Örneğin Kurumun ilk kuruluş yıllarında üye sayısı 34 iken; 2018 tarih itibarıyla Kurum 194 üye, 1 Uluslarüstü

---

986 Köse (2007), a.g.e., s. 297, 301; **İNTOSAİ,** *«İNTOSAİ: 50 Years (1953-2003)»*, **A Special Publication of the İNTOSAİ**, 2004, p. 14, http://www.intosai.org/uploads/4124efestschrift.pdf (E.T. 06.08.2018).

987 İNTOSAİ (2013), a.g.e., p. 29.

988 İNTOSAİ (2004), a.g.e., p. 15.

989 İNTOSAİ (2013), a.g.e., p. 31; **İNTOSAİ** (23rd UN/ İNTOSAİ Symposium), http://www.intosai.org/fileadmin/downloads/downloads/5_events/symposia/reports/EN_23_UN_INT_SympReport_Annex.pdf (E.T. 06.08.2018).

Sayıştay, 5 ortak üye ve 1 bağlı üyeden oluşmaktadır.[990] Kurumun resmi dili ise İngilizce, Almanca, Fransızca, Arapça ve İspanyolca olarak belirlenmiştir.[991]

4.1.2. Kurumun Örgütsel Yapısı

Özerk, bağımsız, profesyonel ve siyasi olmayan örgüt olarak bilinen İNTOSAİ[992] Kongre, Yönetim Kurulu, Genel Sekreterlik, Hedef Komiteleri, Ortaya Çıkan Sorunları Denetleme Komitesi, Uluslararası Yüksek Denetim Dergisi, İNTOSAİ Kalkınma Girişimi ve Bölgesel Çalışma Gruplarından oluşmaktadır.[993]

4.1.2.1. Kongre

İNTOSAİ'nin en üst organı olan Kongre, Örgüt'ün tüm üyelerini kapsamaktadır. Kongre her üç yılda bir kez toplanmakta olup Kongre'nin gerçekleştirildiği ülke Sayıştayı toplantıya başkanlık etmektedir. Kararları, oyların üçte iki çoğunluğunu gerektiren tüzük değişiklikleri dışında, basit oy çokluğu ile kabul edilir.[994]

Kongre genel olarak aşağıda belirtilen görevleri yürütmektedir:

- Fikir ve deneyimlerin paylaşılmasını teşvik etmek amacıyla ortak mesleki ve teknik yarar sağlayacak konuları tartışmak ve karşılıklı önerilerde bulunmak;

- Hedef Komitelerin Başkanlarını tayin etmek;

- Komiteleri oluşturmak;

- INTOSAI Tüzüğü ve Stratejik Planı'nı onaylamak ve değiştirmek;

- Yönetim Kurulu ve Genel Sekreterliğin görevlerini belirlemek;

- Komisyonları oluşturmak ve bunların görevlerini belirlemek;

---

990 İNTOSAİ (Membership List), http://www.intosai.org/about-us/organisation/membership-list.html (E.T. 06.08.2018).

991 **İNTOSAİ,** *«Statutes»*, 2016, Article 15, http://www.intosai.org/fileadmin/downloads/downloads/1_about_us/statutes/EN_Statuten_December_2016.pdf (E.T. 06.08.2018).

992 İNTOSAİ (2016), a.g.e., Statutes, Article 1.

993 İNTOSAİ (2016), a.g.e., Statutes, Article 3.

994 İNTOSAİ (2016), a.g.e., Statutes, Article 4.

- İNTOSAİ'nin Tüzüğü'nü belirlemek ve düzeltmek;

- Yönetim Kurulu tarafından Kongre'ye getirilen konularla ilgilenmek;

- İNTOSAİ'nin üç yıllık bütçesini kabul etmek;

- INTOSAI'nin faaliyet raporunu ve denetlenmiş mali tablolarını onaylamak;

- Bir sonraki kongrenin hangi ülkenin Sayıştayı düzenleyeceğini kararlaştırmak;

- Uluslararası Yüksek Denetim Dergisi ve INTOSAI Geliştirme Girişimi'ne ev sahipliği yapacak Yüksek Denetim Kurumlarını seçmek;

- INTOSAI'nın en üst organı olarak, Yüksek Denetim Kurumlarının uluslararası işbirliğine ilişkin hususları saptamak;

- Yönetim Kurulunun önerisi üzerine, Örgüt'ün denetçilerini tayin etmek.[995]

4.1.2.2. Yönetim Kurulu

İNTOSAİ'nin siyasetini oluşturan Yönetim Kurulu günümüzde 21 üyeden oluşmaktadır. Bunlar: Son üç Kongre'nin düzenlendiği ülkelerin Sayıştaylarının başkanları, bir sonraki Kongre'nin düzenleneceği ülke Sayıştayının başkanı, İNTOSAİ Genel Sekreteri, Uluslararası Yüksek Denetim Dergisi (The International Journal of Government Auditing) ile İNTOSAİ Kalkınma Girişimi'nin (INTOSAI Development Initiative - İDİ) başkanları, 3 Hedef Komiteleri'nin başkanları, ve Kongre tarafından seçilen on bir üye.[996]

Bununla birlikte son Kongre'nin düzenlendiği ülkenin Sayıştay başkanı Yönetim Kuruluna başkanlık ederken bir sonraki Kongre'nin düzenleneceği ülkenin Sayıştay başkanı Birinci Başkan Yardımcısı olarak kabul edilir, İkinci Başkan Yardımcısı ise seçilen üyeler arasından üç yıllık bir süre için Yönetim Kurulu tarafından atanır.[997]

Yönetim Kurulunun görevleri şu şekilde sıralanabilir:

---

995 Cruz, a.g.m., s. 11-12; İNTOSAİ (2016), a.g.e., Statutes, Article 4.
996 İNTOSAİ (2016), a.g.e., Statutes, Article 5.
997 İNTOSAİ (2016), a.g.e., Statutes, Article 5.

- Düzenlenen Kongreler arasındaki süre içinde, Kongre tarafından Yönetim Kuruluna verilen görevlerin yerine getirilmesi ve İNTOSAİ'nin güttüğü amaçları gerçekleştirmek için gerekli gördüğü önlemleri almak;

- Kongre tarafından onaylanmadan önce INTOSAI Tüzüğü ile Stratejik Planı'nı revize etmek ve onaylamak;

- INTOSAI Stratejik Planı'nın uygulanmasını kontrol etmek;

- Hedef Komitelerin görevlerini belirlemek ve başkanlarını tayin etmek;

- İNTOSAİ'ye katılmak isteyen Yüksek Denetim Kurumlarının niteliklerinin kabul koşullarına uyup uymadığını tespit etmek ve onların kabullerini kararlaştırmak;

- İNTOSAİ ile işbirliği yapmak isteyen Bölgesel Çalışma Gruplarını kabul etmek;

- Komiteleri oluşturmak ve bunların başkanlarını tayin etmek;

- Üyelik aidatlarının düzeltilmesi için yapılacak herhangi bir tavsiyenin yer aldığı üç yıllık bütçeyi kabul etmek ve Kongreye sunmak;

- INTOSAI Stratejik Planı'nı dikkate alarak yıllık bütçeleri kabul etmek;

- Genel Sekreter tarafından Yönetim Kuruluna sunulan yıllık raporu incelemek, kabul etmek ve kendi görüşleri ile birlikte Kongreye onay için sunmak;

- Kongreye Uluslararası Yüksek Denetim Dergisi ile INTOSAI Geliştirme Girişimi'ne ev sahipliği yapacak Yüksek Denetim Kurumlarını tavsiye etmek.[998]

4.1.2.3. Genel Sekretarya

Daha önce belirtildiği gibi 1962 yılından itibaren Avusturya Sayıştayı İNTOSAİ'nin Genel Sekretarya görevlerini yürütmektedir. Viyana şehrinde yerleşmiş Avusturya Sayıştayının Başkanı aynı zamanda Genel Sekreteryanın başkanıdır (Genel Sekreter). Genel Sekreter, görev süresi boyunca INTOSAI'yi temsil etmektedir. Genel Sekreterya görevleri arasında:

- Kongreler arasındaki dönemlerde İNTOSAİ üyeleri arasında ilişki kurmak;

998 Cruz, a.g.m., s. 11-12; İNTOSAİ (2016), a.g.e., Statutes, Article 5.

- Yönetim Kuruluna ve Komitelere verilen görevlerin yerine getirilmesinde yardımcı olmak;

- İNTOSAİ'nin amaçlarını destekleyen seminerler, çalışmalar ve diğer faaliyetleri organize etmek;

- Politika, Maliye ve İdare Komitesi ile istişare ederek mevcut ve bir sonraki takvim yılı için güncellenmiş bütçe planını ve üç yıllık bütçe taslağını Yönetim Kuruluna sunmak;

- İNTOSAİ'nin bütçesini uygulamak ve hesapları ile kayıtlarını yürütmek;

- İNTOSAİ'nin yıllık raporunu yayınlamak ve Yönetim Kuruluna sunmak;

- Birleşmiş Milletler ile sürekli iletişimde bulunmak;

- Kongre veya Yönetim Kurulu tarafından verilecek diğer görevleri yerine getirmek.[999]

4.1.2.4. Bölgesel Çalışma Grupları

İNTOSAİ coğrafi durum, benzer mevzuata sahip olma veya aynı dili konuşma gibi bazı ortak özellikleri olan ülkeler arasındaki fikir ve tecrübe alışverişini hızlandırmak maksadıyla Bölgesel Çalışma Gruplarını oluşturulmasını teşvik etmiştir.[1000]

Günümüzde 7 Bölgesel Çalışma Grubu mevcuttur. Bunlar:

- 1965 yılında kurulan OLACEFS (Organization of Latin American and Caribbean Supreme Audit Institutions);

- 1976 yılında kurulan AFROSAİ (African Organization of Supreme Audit Institutions);

- 1976 yılında oluşturulan ARABOSAİ (Arab Organization of Supreme Audit Institutions);

- 1978 yılında oluşturulan ASOSAİ (Asian Organization of Supreme Audit Institutions);

---

999 Cruz, a.g.m., s. 13; İNTOSAİ (2016), a.g.e., Statutes, Article 6.

1000 Cruz, a.g.m., s. 13-14.

- 1987'de kurulan PASAİ (Pacific Association of Supreme Audit Institutions);

- 1988'de kurulan CAROSAİ (Caribbean Organization of Supreme Audit Institutions);

- 1990 yılında oluşturulan EUROSAİ (European Organization of Supreme Audit Institutions).[1001]

Belirtilen kuruluşlar dışında İNTOSAİ'nin örgütsel yapısında belli sorunların incelenmesi amacıyla, Kongre tarafından komisyonlar (komiteler) oluşturulabilir. Komisyonların görev, yapı ve usul kuralları yine Kongre tarafından belirlenir.[1002] Örneğin, günümüzde İNTOSAİ teşkilatında 5 temel komite bulunmaktadır. Bunlar: Profesyonel Standartlar Komitesi (Professional Standards Commeitte); Kapasite Geliştirme Komitesi (Capacity Building Committee); Bilgi Paylaşım Komitesi (Knowledge Sharing Committee); Politika, Maliye ve İdare Komitesi (Policy, Finance and Administration Committee); ve Ortaya Çıkan Sorunları Denetleme Komitesi (Supervisory Committee on Emerging Issues).[1003]

Bu komiteler dışında İNTOSAİ teşkilatında Örgütün resmi yayın organı olan Uluslararası Yüksek Denetim Dergisi ve gelişmekte olan ülkeler Sayıştaylarının performans, bağımsızlık ve profesyonelliklerinin geliştirmesini destekleyen İNTOSAİ Kalkınma Girişimi yer almaktadır.[1004]

4.2. AVRUPA YÜKSEK DENETİM KURUMLARI ÖRGÜTÜ (EUROSAI)

4.2.1. EUROSAI'nin Tarihi Gelişimi

1990 tarihinde oluşturulan EUROSAİ, İNTOSAİ'nin yedi bölgesel gruplarından en genç Bölgesel Çalışma Grubudur. Buna rağmen, Avrupa Sayıştaylarının örgütünü oluşturma fikri 1950'lere, diğer ifadeyle İNTOSAİ'nin kuruluşuna kadar uzanmaktadır. EUROSAİ'nin kurulmasına yönelik ilk aktif adımlar 1974 yılında Madrid şehrinde düzenlenen VIII. INTOSAI Kongresi sırasında

[1001] İNTOSAİ (Regional Organizations), http://www.intosai.org/about-us/organisation/regional-organizations.html (E.T. 08.08.2018).
[1002] İNTOSAİ (2016), a.g.e., Statutes, Article 4.
[1003] Ayrıntılı bilgi için bkz. İNTOSAİ (2016), Statutes, Article 7, 8.
[1004] İNTOSAİ (2016), a.g.e., Statutes, Article 9, 10.

gerçekleşmiştir.[1005] 1975-1989 yılları arasında İtalya ve İspanya Sayıştayları, Avrupa Ekonomik Topluluğu Ülkeleri Sayıştay Başkanları'nın İletişim Komitesi aracılığıyla, EUROSAİ'nin ilk tüzük taslaklarını hazırlayarak kurumun oluşturulmasını kolaylaştırmışlar. Son olarak Haziran 1989 yılında Berlin'de düzenlenen XIII. INTOSAI Kongresi tarafından Avrupa Yüksek Denetim Kurumları Örgütünün oluşturulmasını içeren "Berlin Deklarasyonu" kabul edilmiştir. Bu emeklerin neticesinde Kasım 1990 tarihinde Madrid şehrinde EUROSAI'nin Kurucu Konferansı ve I. Kongresi gerçekleştirilmiştir. Kongre'de ilk EUROSAİ Başkanı ve Yönetim Kurulu seçilmiş, tüzükler onaylanmış ve İspanya Sayıştayı Kurumun merkezi ve Genel Sekreterliği olarak belirlenmiştir.[1006]

Günümüze kadar varlığını devam eden EUROSAI'nin üye sayısı kuruluşundan beri yıldan yıla artmıştır. Örgütün ilk kuruluş yıllarında üye sayısı 30 iken, günümüz itibarıyla Kurum 50 üyeden oluşmaktadır.[1007] Onaylanan Tüzüğün 18. maddesine göre Örgütün resmi dili İngilizce, Fransızca, Almanca, Rusça ve İspanyolca olarak belirlenmiştir.[1008]

4.2.2. EUROSAI'nin İlkeleri ve Amaçları

1989 yılında Berlin'de düzenlenen XIII. INTOSAI Kongresi tarafından onaylanan Berlin Deklarasyonu'nda EUROSAI'nin Avrupa insanlarının ortak kültürel mirasının bilincinde olan ve devlet kuruluşlarının etkin kamu denetimlerinin gerekliliğine inanan Avrupa ülkeleri Sayıştaylarının katılımıyla kurulacağı belirtilmiştir. Örgütün kuruluş nedenleri arasında: farklı politik, ekonomik ve sosyal sistemlere sahip Avrupa devletleri arasında kamu denetimi alanındaki ilişkileri geliştirmek, bu ülkeler arasında artan sıkı işbirliğine paralel olarak ülke Sayıştaylarının da birlikte çalışma ihtiyacına cevap vermek, Sayıştaylar arasında

---

1005 **María José de la Fuente y de la Calle,** *"EUROSAI: Twenty-Fıve Years of Fruıtful Cooperatıon to Strengthen External Audıt"*, **EUROSAI Magazine**, No. 21, 2015, p. 50.

1006 **EUROSAİ** (EUROSAİ History), http://www.eurosai.org/en/about-us/about-eurosai/eurosai-history/ (E.T. 08.08.2018); **Sayıştay Başkanlığı,** *"Avrupa Yüksek Denetim Kuruluşları Teşkilatı Kuruluş Konferansı ve Birinci Kongresi Hakkında Özet Rapor"*, **Sayıştay Dergisi**, S. 2, 1990/a, s. 3-7.

1007 EUROSAİ (About EUROSAI), http://www.eurosai.org/en/about-us/about-eurosai/index.html (E.T. 08.08.2018).

1008 **EUROSAİ,** *"EUROSAİ Statutes"*, 1990, Article 18, http://www.eurosai.org/en/about-us/about-eurosai/regulations/index.html (E.T. 08.08.2018).

tecrübe alışverişini geliştirerek farklı kamu denetimi yöntem, metot ve sistemleri arasındaki farklılıkları gidermeye yardmcı olmak, Avrupa ülkelerinin deneyimlerini bir araya getirerek INTOSAI'nin amaçlarına katkı sağlamak, ve BM'nin amaçlarına ve ilkelerine atıfta bulunmak yer almaktadır.[1009]

EUROSAI'nin Tüzüğü'ne göre Örgütün amaçları şöyle sıralanmıştır: Mesleki ve teknik anlayışı ile EUROSAI üyeleri ve INTOSAI'nin diğer bölgesel grupları arasında denetim ve kamu maliyesi alanında fikir ve deneyimlerin karşılıklı alışverişini sağlayacak işbirliğini geliştirmek; Kamu gelir ve gider denetimini etkileyen problemler konusunda uzmanlaşmış ulusal ve uluslararası kurumlarla sürekli ilişkiler kurmak; EUROSAI'nin tüm üyelerini, her devletin mevzuatında kamusal denetim alanında gerçekleştirdikleri yasal değişiklikler ve denetim kurumlarının örgütsel yapı ve işlevlerindeki gelişmelerle ilgili olarak bilgilendirmek; Denetim ve ilgili disiplinlere ilişkin sorunların ve konuların teorik ve pratik çalışmasını teşvik etmek; EUROSAI üyelerinin görevlileri ve INTOSAI'nin diğer üye kuruluşları için seminerler ve eğitim programlarının düzenlenmesini teşvik etmekle birlikte ilginç olduğu düşünülen teknik ve bilgi alışverişinde işbirliği sağlamak; EUROSAI üyeleri arasında bilgi ve belgelerin alışverişini teşvik etmek ve kolaylaştırmak, aynı zamanda üyelerin uzmanlık alanlarını ilgilendiren konulardaki yeniliklerle ilgili yayınların bu üye ülkeler arasındaki akışını sağlamak; Kamu gelir ve giderlerinin denetimi ile ilgili uzmanlaşmış çeşitli merkez, enstitü ve üniversitelerin kurulmasını teşvik etmek; EUROSAI Kongresi tarafından kabul edilen sonuç ve tavsiyelerin uygulanmasını teşvik etmek; Kamu maliyelerinin denetimi alanında terminoloji birliğini sağlamak; Kamu maliyesinin denetimi ile ilgili sorun ve konularda daha fazla bilgi sahibi olmak amacıyla her türlü çabayı sarf etmek.[1010]

Bununla birlikte EUROSAI, üyelerinin eşitliği, Örgüte özgürce katılma ve ayrılma hakkı ve her Yüksek Denetim Kurumunun tabi olduğu yasal düzene saygı gösterme ilkelerine göre çalışmalarını yürütmektedir.[1011]

[1009] EUROSAİ (1990), a.g.e., Preamble; **Sayıştay Başkanlığı,** *"Yüksek Denetim Organları Avrupa Organizasyonunun (EUROSAI'nin) Esasları"*, **Sayıştay Dergisi**, S. 2, 1990/b, s. 8; Köse (2007), a.g.e., s. 303.

[1010] EUROSAİ (1990), a.g.e., Article 1; Köse (2007), a.g.e., s. 303; Sayıştay Başkanlığı (1990/b), a.g.e., s. 8-9.

[1011] EUROSAİ (1990), a.g.e., Article 2; Köse (2007), a.g.e., s. 304; Sayıştay Başkanlığı (1990/b), a.g.e., s. 9.

4.2.3. Örgütün Teşkilatı

Günümüzde EUROSAI'nin örgütsel yapısı Kongre, Yönetim Kurulu ve Sekretaryadan oluşmaktadır.[1012]

Kongre, Örgütün en üst organı olup Yüksek Denetim Kurumları Başkanları, EUROSAI üyeleri veya bunların usulüne uygun şekilde yetkilendirilmiş temsilcilerinden oluşmakta ve üyelerin salt çoğunluğu ile toplanmaktadır. Her üyenin bir oy hakkı vardır. Örgüte üye olmayan Sayıştayların temsilcileri Yönetim Kurulu kararıyla ve bu kararın Yönetim Kurulu tarafından Kongreye iletilmesi şartıyla Kongre toplantılarına gözlemci olarak katılabilirler, ancak bu temsilciler oy hakkına sahip değillerdir.[1013]

Kongrenin olağan oturumları her üç yılda bir yapılırken,[1014] olağanüstü oturumları Yönetim Kurulunun kendi girişimiyle veya üyelerin en az yarısının talebi üzerine gerçekleşmektedir. Kongre oturumlarının düzenlendiği ülkenin Sayıştay Başkanı Kongre toplantısına başkanlık etmektedir.[1015]

Kongre EUROSAI'nin en yetkili organı olarak şu görevleri yürütmektedir: EUROSAI'nin hedeflerine ulaşmak için gerekli düzenlemeler belirlemek; EUROSAI'nin diğer organlarının kendi faaliyetleri hakkında sunulan raporları onaylamak; Bir veya daha fazla üyenin ya da Yönetim Kurulunun sunduğu teklifleri onaylamak; İki olağan Kongre arasındaki döneme ilişkin bütçeyi, üyelik aidatlarını ve Örgütün hesaplarını onaylamak; Teknik komisyonları ile çalışma gruplarını oluşturmak ve onların işlevlerini belirlemek; Yönetim Kurulunun dört üyesini seçmek; Kongrenin bir sonraki olağan toplantısının düzenleneceği ülkeyi seçmek;

[1012] EUROSAİ (1990), a.g.e., Article 4; Sayıştay Başkanlığı (1990/b), a.g.e., s. 10; EUROSAİ (About us), http://www.eurosai.org/en/about-us/about-eurosai/ (E.T. 08.08.2018).

[1013] EUROSAİ (1990), a.g.e., Article 5, 6, 8.

[1014] EUROSAİ (About the Congress), http://www.eurosai.org/en/about-us/congress/index.html (E.T. 08.08.2018).

[1015] EUROSAİ (1990), a.g.e., Article 7; EUROSAİ (President), http://www.eurosai.org/en/about-us/president/index.html (E.T. 08.08.2018).

EUROSAI Tüzüğü'nü değiştirmek; Kendi kural ve yönetmeliklerini hazırlamak; EUROSAI Denetçilerini atamak.[1016]

EUROSAI'nin yürütme organı olan Yönetim Kurulu günümüzde sekiz üyeden oluşmaktadır. Bunlardan dördü Kongrenin son iki olağan oturumunun düzenlendiği ülkelerin Yüksek Denetim Kurumlarının Başkanları, Kongrenin bir sonraki olağan toplantısının yapılacağı ülkenin Yüksek Denetim Kurumunun Başkanı ve EUROSAI'nin Genel Sekreteri. Diğer dört üye ise Kongre tarafından altı yıllığına diğer üyeler arasından seçilirken, her üç yılda bir, iki üye seçilmektedir. Bunlar görev sürelerini takip eden dönem için yeniden seçilemezler.[1017] 2017 yılı itibarıyla, Yönetim Kurulu Türkiye, Hollanda, Çek Cumhuriyeti, İspanya, Finlandiya, Moldova, Letonya ve Polonya Sayıştaylarından oluşmaktadır. Ayrıca Kurula Avusturya, Norveç, Portekiz ve Rusya Sayıştayları gözlemci olarak katılmaktadır.[1018]

Kongrenin son olağan oturumunun düzenlendiği ülkenin Yüksek Denetim Kurumunun Başkanı, Yönetim Kurulu Başkanlığı, Kongrenin bir sonraki olağan oturumunun gerçekleştirileceği ülkenin Yüksek Denetim Kurumunun Başkanı ise Yönetim Kurulu Başkan Yardımcılığı görevini yürütür. Yönetim Kurulunun ikinci Başkan Yardımcısı ise kendi üyeleri arasından seçilmektedir. Yönetim Kurulu Başkanı aynı zamanda EUROSAI'yi temsil etmektedir.[1019]

Her yıl en az bir kez toplanan Yönetim Kurulunun işlevleri arasında: EUROSAI Tüzüğünün yerine getirilmesini denetlemek, Kongre tarafından belirlenen kurallara uygun olarak EUROSAI'nin işlevlerini getirebilmesi için gerekli kararları almak, bütçe tasarısını hazırlayıp Kongreye sunmak, Sekretarya tarafından hazırlanacak mali hesapların hazırlanması ve sunulmasıyla ilgili ve bunların denetiminde uyacağı kuralların taslağını hazırlamak, hesapları, denetçi raporu ve kendi yorumlarıyla birlikte Kongreye onay için sunmak, Kongrenin her olağan

[1016] EUROSAİ (1990), a.g.e., Article 9; EUROSAİ (The tasks and duties of the Congress), http://www.eurosai.org/en/about-us/congress/the-task-and-duties-of-the-congress/ (E.T. 08.08.2018).
[1017] EUROSAİ (1990), a.g.e., Article 10.
[1018] EUROSAİ (About the Governing Board), http://www.eurosai.org/en/about-us/governing-board/index.html (E.T. 08.08.2018).
[1019] EUROSAİ (1990), a.g.e., Article 10, 12.

oturumuna EUROSAI faaliyetleri hakkında rapor sunmak ve Kongre tarafından verilen diğer görevleri yerine getirmek sayılabilir.[1020]

EUROSAI'nin diğer bir organı Sekretarya, Kongre ve Yönetim Kurulunun kararlarını yürüten icra organıdır. Bu görev günümüzde İspanya Sayıştayı tarafından yürütülmektedir.[1021] Sekretaryanın sorumlulukları arasında: Yönetim Kurulunun oturumlarını hazırlamak, Kongrenin ve Yönetim Kurulunun kararlarını yerine getirmek, EUROSAI bütçesinin tasarısını hazırlayıp Yönetim Kuruluna sunmak, Yönetim Kuruluna yıllık mali raporu yanı sıra mali tabloları sunmak, EUROSAI'nin bütçesini uygulayıp hesap ve kayıtlarını tutmak, Kongre veya Yönetim Kurulu tarafından verilen diğer görevleri yerine getirmek sayılabilir.[1022]

4.2.4. Kurumun Mali Düzenlemeleri ile Denetçileri

EUROSAI tarafından yapılan harcamalar çeşitli gelirlerden karşılanmaktadır. Bunların başında BM tarafından kullanılan sınıflandırmaya göre üye aidatlarıdır. Aidat miktarı Genel Sekreterlikçe üyelere bildirilip her takvim yılının başında ödenmektedir. Kurumun diğer gelirleri, ulusal veya uluslararası kuruluşlar veya kişiler tarafından yapılan bağış veya yardımlardan, EUROSAI yayın vb. etkinliklerin satışından ve Yönetim Kurulu tarafından onaylanan diğer gelirlerden oluşmaktadır.[1023]

Ayrıca İspanya Sayıştayı Sekretaryanın görevini yürütmesi için gerekli personel, araç ve gereci temin etme ve bunlar için ödeme yapma görevi yüklenmiştir. Kongre toplantılarından kaynaklanan maliyet ise toplantının yapıldığı ülkenin Yüksek Denetim Kurumu tarafından karşılanmaktadır. Ancak Kongre, bu maliyetlere katkıda bulunmasını kararlaştırabilir.[1024]

Yukarıda belirtilen organlar dışında Örgütün teşkilat yapısında EUROSAI'nin denetçiliği görevini yürüten iki denetçiye yer verilmektedir. Bunlar üç yıllık bir süre

[1020] EUROSAİ (1990), a.g.e., Article 11; EUROSAİ (The tasks and duties of the Governing Board), http://www.eurosai.org/en/about-us/governing-board/index.html (E.T. 08.08.2018).
[1021] Köse (2007), a.g.e., s. 305; EUROSAİ (About the Secretariat), http://www.eurosai.org/en/about-us/secretariat/index.html (E.T. 08.08.2018).
[1022] EUROSAİ (1990), a.g.e., Article 14; EUROSAİ (The tasks and duties of the Secretariat), http://www.eurosai.org/en/about-us/secretariat/index.html (E.T. 08.08.2018).
[1023] EUROSAİ (1990), a.g.e., Article 16.
[1024] Sayıştay Başkanlığı (1990/b), a.g.e., s. 14; EUROSAİ (1990), a.g.e., Article 16.

için, Yönetim Kuruluna üye olmayan Yüksek Denetim Kurumlarından seçilip Örgütün hesaplarını ve mali yönetimini denetlemekte ve sonuçlarını Yönetim Kurulu ile Kongreye sunmaktadır. Sekretarya ise denetçilere yardımcı olmak amacıyla bunlara tüm belge ve bilgileri sunmak zorundadır.[1025]

4.2.5. EUROSAI'nin Uluslararası İlişkileri

EUROSAI uluslararası ilişkiler faaliyeti kapsamında çeşitli uluslararası kurum ve kuruluşlarla denetim ve kamu maliyesi alanında fikir ve deneyimlerin karşılıklı alışverişini sağlayarak işbirliğini geliştirmektedir. Bu kurum ve kuruluşlar arasında: INTOSAI Bölgesel Çalışma Grupları (INTOSAI's Regional Working Groups),[1026] Avrupa Bölgesel Denetim Kurumları Örgütü (European Organisation of Regional Audit Institutions - EURORAI),[1027] Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (European Confederation of Institutes of Internal Audit - ECIIA),[1028] Avrupa Birliği Yüksek Denetim Kurumları Başkanları İletişim Komitesi (Contact Committee of Heads of Supreme Audit Institutions of the European Union),[1029] INTOSAI Kalkınma Girişimi (INTOSAI Development Initiative - IDI),[1030] SIGMA (Support for Improvement in Governance and Management in central and eastern europen countries - Merkezi ve Doğu Avrupa Ülkelerindeki Yönetimin Geliştirilmesi için Destek)[1031] ve Üniversiteler yer almaktadır.[1032]

1025 EUROSAİ (1990), a.g.e., Article 15.

1026 INTOSAI (Regional Organizations), http://www.intosai.org/regional-organizations.html (E.T. 08.08.2018).

1027 EURORAI, http://www.eurorai.org/eurorai/eurorai_eng.nsf (E.T. 08.08.2018).

1028 ECIIA, http://www.eciia.eu (E.T. 08.08.2018).

1029 Contact Committee of Heads of Supreme Audit Institutions of the European Union, http://www.eca.europa.eu/sites/cc/en/Pages/ccdefault.aspx (E.T. 08.08.2018).

1030 INTOSAI IDI, http://www.idi.no/en/ (E.T. 10.08.2018).

1031 SIGMA, http://www.sigmaweb.org (E.T. 10.08.2018).

1032 EUROSAI (Cooperation with Other Entities), http://www.eurosai.org/en/about-us/international-cooperation/ (E.T. 10.08.2018).

4.3. LATİN AMERİKA VE KARAYİPLER YÜKSEK DENETİM KURUMLARI ÖRGÜTÜ (OLACEFS)

4.3.1. OLACEFS'in Kuruluşu, İşleyişi ve İlkeleri

Günümüzde uluslararası, otonom, bağımsız, apolitik yanı sıra kalıcı bir nitelik taşıyan Latin Amerika ve Karayipler Yüksek Denetim Kurumları Örgütünü (Latin American and Caribbean Organization of Supreme Audit Institutions - OLACEFS)[1033] oluşturma fikri 1960'lı yıllara kadar uzanmaktadır. 1963 yılında Venezuela'nın Caracas kentinde, İlk Latin Amerika Yüksek Denetim Kurumları Kongresi (First Latin American Congress of Supreme Audit Institutions - CLADEFS) düzenlenmiş ve bu Kongre neticesinde Kongre tarafından uzmanlaşmış araştırma işlevini yürütmek ve denetim kurumları arasında bilgi, eğitim, koordinasyon ve karşılıklı yardım için bir merkez görevi yapmak amacıyla Latin Amerika'da Mali Kontrol Kurumunun oluşturulması önerilmiştir. Bu amaçla 9 Nisan 1965 tarihinde Şili'nin Santiago şehrinde 2. Latin Amerika Yüksek Denetim Kurumları Konferansı'nda Latin Amerika Denetim Bilimleri Kurumu (Latin American Institute of Auditing Sciences - ILACIF) oluşturulmuştur. Kurumun tüzüğü Şili Yüksek Denetim Kurumu tarafından hazırlanıp Arjantin, Brezilya, Kolombiya, Şili, Ekvador, El Salvador, Meksika, Nikaragua, Panama, Porto Riko, Dominik Cumhuriyeti, Uruguay ve Venezuela Sayıştayları tarafından imzalanmıştır. Daha sonra bunlara Peru, Bolivya, Kosta Rika, Guatemala, Honduras, Paraguay, Hollanda Antilleri ve Surinam Sayıştayları da katılmıştır.[1034] Onaylanan Tüzüğün 20. maddesine göre Örgütün resmi dili İspanyolca olarak belirlenmiştir.[1035]

11 Ekim 1990 tarihinde Arjantin'in Buenos Aires şehrinde düzenlenen olağanüstü toplantısında Örgütün adı Latin Amerika ve Karayipler Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (OLACEFS) olarak değiştirilmiştir.[1036] OLACEFS'in

---

1033 **Carta Constitutiva** (Aprobada en la XXII Asamblea General, Brasil 2012, con las modificaciones introducidas por la XXIV Asamblea, Perú, 2014), Articulo 1, http://www.olacefs.com/wp-content/uploads/2012/11/Carta_Constitutiva_2015.pdf (E.T. 10.08.2018); **OLACEFS** (OLACEFS Charter), http://www.olacefs.com/xxii-a-g-olacefs-brazil-2012/?lang=en (E.T. 10.08.2018).

1034 OLACEFS (History), http://www.olacefs.com/history/?lang=en (E.T. 10.08.2018).

1035 **Carta Colnstitutiva Del Instituto Latinoamericano De Cíencias Fiscalizadoras** (ILACIF), Artículo 20; OLACEFS (ILACIF Charter), http://www.olacefs.com/charter-of-ilacif/?lang=en (E.T. 10.08.2018).

1036 OLACEFS (History).

günümüzdeki tam üye sayısı 22'ye, kısmi üyelerinin sayısı ise 31'e kadar ulaşmıştır.[1037]

OLACEFS Tüzüğünün hükümlerine göre, Örgüt kendi çalışmalarını şu ilkelere göre yürütmektedir: Üyelerin yasal eşitliği; Her ülkenin yasalarını ve uluslararası hukuk ilkelerini dikkate alarak, ülkelerin kendi kamu kaynaklarının yönetimini denetleme ve denetim sistemi ile ilgili karar vermesinde bağımsızlıklarına saygı gösterme; Örgüte üye olma ve üyelikten çekilme serbestliği; Kararları çoğunluk tarafından kabul etme ve azınlık kavramına saygı gösterme gibi demokratik sisteme uyma; Faaliyetlerin yerinden yönetimi; Örgütün ve üyelerinin yakın ve sürekli işbirliği; Bilim adamları ile uzmanları yanı sıra üniversite ve meslek kuruluşlarını toplama ve bunlara yardım etme; Kamu hizmeti ruhu ve herhangi bir siyasi müdahaleyi reddetme.[1038]

Bununla birlikte Tüzük hükümlerine göre, Örgütün işlevleri arasında: Denetimle ilgili sistematik araştırma çalışmalarını ve kamu kaynaklarının yönetiminin denetimini teşvik etmek ve uygulamak ve sonuçlarını üyelerine bildirmek; Denetim alanında teknik görevlerini yerine getiren personel için ağırlıklı olarak kurs, seminer yanı sıra özel etkinlikleri organize etmek; Kamu kaynaklarının yönetiminin kontrolü ve denetimi ile ilgili üyelerine danışmanlık hizmetleri ve teknik yardım sağlanmasını teşvik etmek; Her ülkenin kamu kaynaklarının yönetimi ve denetimi ile ilgili çalışmalarını derlemek ve Latin Amerika ve Karayip ülkelerinde yaymak; Kamu kaynaklarının denetimi ile ilgili yayınları tanıtmak ve düzenlemek; Üyeleri arasında teknik deneyim alışverişini teşvik etmek; Uluslararası konferanslara katılan diğer Yüksek Denetim Kurumları arasında irtibatı sağlamak ve uzman değişimini teşvik etmek; Başta kamu kaynaklarının ve ilgili disiplinlerin yönetiminin denetimi ile ilgili literatürden oluşan dokümantasyon merkezini oluşturup geliştirmek; Kamu kaynaklarının yönetimi üzerindeki denetimde uzmanlaşan, dünyanın diğer bölgelerindeki kurum ve kuruluşları ile bilimsel ve teknik nitelikte teması sürdürmek; Bölge, alt bölge ve işlev alanlarında ve/veya belirli konular için uygun komisyon ve komiteleri oluşturmak; Kamu kaynaklarının yönetimi üzerindeki

[1037] OLACEFS (Membership List), http://www.olacefs.com/membership-list/?lang=en (E.T. 10.08.2018).

[1038] OLACEFS (Principles), http://www.olacefs.com/principles/?lang=en (E.T. 10.08.2018); Carta Colnstitutiva Del Instituto Latinoamericano De Cíencias Fiscalizadoras (ILACIF), Principios; OLACEFS (ILACIF Charter); Carta Constitutiva, Articulo 2.

kontrol ve denetim uzmanları ile yanı sıra üniversite, kalkınma finans organları ve meslek grupları ile ilişkilerin kurulması yoluyla işbirliğini teşvik etmek; Latin Amerika ve Karayipler ülkeleri hükümetlerinin veya hükümet gruplarının talep ettiği özel çalışmaları koordine etmek; Yüksek denetimle ilgili spesifik stratejik konuların analizi için aktif üyelerin üst düzey forumlarını organize etmek; Belirli yönetmeliklere göre ödülleri ve/veya teşvikleri sağlamak.[1039]

4.3.2. OLACEFS'in Teşkilat Yapısı

Günümüzde Örgütün teşkilat yapısı OLACEFS'in Başkanı, Genel Kurul, Yönetim Kurulu, Sekretarya, Komite ve Komisyonlardan oluşmaktadır.[1040]

OLACEFS'in Başkanı, Örgüt üyeleri arasından Genel Kurul tarafından 3 yıllık bir süre için seçilip tekrar bu göreve atanamamaktadır.[1041]

Örgüt Yönetmeliği'ne göre Başkan'ın temel görevleri şu şekilde sıralanabilir: Genel Kurul ve Yönetim Kuruluna başkanlık etmek; Görev süresi boyunca Örgüt Sekreteri ile ortaklaşa OLACEFS'i temsil etmek; Örgüt Sekreteri ile ortaklaşa Genel Kurul ve Yönetim Kurulu toplantılarını ve kabul edilen kararlarının uygulanmasını koordine etmek; Genel Kurul ve Yönetim Kurulunun olağan veya olağanüstü toplantılarına çağırmak; Çalışma Gruplarının kuruluşu veya dağılımı ile ilgili Yönetim Kuruluna tavsiye vermek; Örgüt Sekreteri ile ortaklaşa OLACEFS organlarının planlama faaliyetlerini koordine etmek; Genel Kurul ve Yönetim Kurulu tarafından verilen diğer görevleri yerine getirmek.[1042]

OLACEFS'in en üst organı olan Genel Kurul, Örgütün tüm üyelerini kamsamaktadır. Her üye bir oy hakkına sahiptir.[1043] Kurulun olağan oturumları her yılda bir yapılırken, olağanüstü oturumları Örgüt Başkanı'nın, Yönetim Kurulu'nun

---

1039 OLACEFS (Attributes), http://www.olacefs.com/principles/attributes/?lang=en (E.T. 10.08.2018); Carta Constitutiva, Articulo 3, 4.

1040 OLACEFS, http://www.olacefs.com (E.T. 10.08.2018); Carta Constitutiva, Articulo 7; **Reglamento De La Carta Constitutiva** (Aprobado en la XXII Asamblea General, Brasil 2012, con las modificaciones introducidas por la XXIV Asamblea, Perú, 2014), Articulo 9, http://www.olacefs.com/wp-content/uploads/2012/11/Reglamento_2015.pdf (E.T. 10.08.2018).

1041 Carta Constitutiva, Articulo 15; OLACEFS (Presidencia), http://www.olacefs.com/presidencia/?lang=en (E.T. 10.08.2018).

1042 Reglamento De La Carta Constitutiva, Articulo 25.

1043 Reglamento De La Carta Constitutiva, Articulo 14.

veya üyelerin en az üçte birinin talebi üzerine gerçekleşmektedir.[1044] Kararları Örgüt Yönetmeliği'nin 32. ve 33. maddelerinde[1045] belirtilen koşullar dışında oy çokluğu ile kabul edilir.[1046]

Günümüzde Genel Kurul aşağıda belirtilen işlevleri yürütmektedir: OLACEFS'in genel politikasını belirtmek; Örgütün hedeflerine ulaşmasını teşvik etmek; Genel Kurul olağan toplantısının düzenlenecek olan şehir ve bunu organize edecek Örgüt üyesini belirlemek; Bir sonraki Genel Kurul toplantısında görüşülmesi için, Yönetim Kurulu tarafından önerilen teknik konuları onaylamak; OLACEFS'in üyesi olmak isteyen Yüksek Denetim Kurumlarının başvuru taleplerini onaylamak; Tüzük ve diğer düzenlemelerin değişikliklerini onaylamak; Örgüt komisyonlarının veya komitelerinin birleştirilmesini veya kaldırılmasını onaylamak; Yönetim Kuruluna görevlerinin birini veya birkaçını devretmek; Tüzük kurallarına göre OLACEFS'in dağılmasını onaylamak; Yönetim Kurulu tarafından hazırlanan OLACEFS'in yıllık planları ile bütçesini onaylamak; OLACEFS'in Başkanı ile Sekretarya tarafından hazırlanan yıllık faaliyet raporunu onaylamak; Mali denetçinin görüşü dikkate alınarak Seketarya tarafından verilen yıllık mali raporunu onaylamak, Örgüte taşınmaz malı satın alma ve satmasına izin vermek; Tüzük ve Yönetmelik'te öngörülmeyen tüm sorunları çözmek.[1047]

Örgütün diğer önemli bir organı Yönetim Kuruludur. OLACEFS'in yürütme organı olan ve kararlarını salt çoğunlukla kabul eden[1048] Yönetim Kurulu günümüzde altı üyeden oluşmaktadır. Bunlar: OLACEFS'in Başkanı, Genel Kurulun bir sonraki olağan oturumuna ev sahipliği yapacak ülkenin Yüksek Denetim Kurumunun Başkanı, Genel Kurulun son düzenli oturumunun yapıldığı ülkenin Yüksek Denetim Kurumunun Başkanı, Örgüt Sekretaryası, ve Genel Kurul tarafından üç yıllık bir süre için seçilen 2 üye.[1049] Örgütün olağan toplantıları her yıl en az iki kez yapılırken, olağanüstü toplantıları en az üç üyenin talebi veya Örgüt Başkanı'nın talebi üzerine gerçekleşmektedir.[1050] Liderlik ve danışma işlevlerine sahip olan bu organın görevleri şu şekilde sıralanabilir: Genel Kurul kararlarının uygulanmasında yardımcı

[1044] Reglamento De La Carta Constitutiva, Articulo 12.
[1045] Carta Constitutiva, Articulo 32, 33.
[1046] Reglamento De La Carta Constitutiva, Articulo 15.
[1047] Reglamento De La Carta Constitutiva, Articulo 11.
[1048] Reglamento De La Carta Constitutiva, Articulo 21.
[1049] Carta Constitutiva, Articulo 13.
[1050] Reglamento De La Carta Constitutiva, Articulo 20.

olmak amacıyla Sekretaryanın faaliyetlerini denetlemek; Örgütün yıllık planları ile bütçesini hazırlayıp Genel Kurula sunmak; Genel Kurulun bir sonraki olağan toplantısında görüşülecek konuları hazırlamak; ilgili denetçinin görüşünü içeren OLACEFS'in yıllık mali raporunu değerlendirmek; Genel Kurula sunulan OLACEFS'in Tüzük ve Yönetmelik taslaklarının üzerinde görüş bildirmek; Örgüt komisyonları ile komitelerinin birleştirilmesi veya kaldırılmasına ilişkin kararların üzerinde görüş bildirmek; Çalışma Gruplarının oluşturulması, birleştirilmesi veya kaldırılması ile ilgili kararları onaylamak; Sekretarya tarafından uygulanacak üyelik ücretlerine ilişkin idari prosedürleri oluşturmak; Üyelik ücretini ödemeyen Örgüt üyelerine karşı yaptırım uygulamak; Genel Kurul tarafından verilen diğer görevleri yerine getirmek.[1051]

Ağustos 2018 tarih itibarıyla OLACEFS'in Yönetim Kurulu Meksika Birleşik Devletleri (OLACEFS'in Başkanı), Şili Cumhuriyeti (Sekreterya), Peru Cumhuriyeti (Seçilmiş üye), Bolivya Çokuluslu Devleti (Seçilmiş üye); Paraguay Cumhuriyeti'nin (OLACEFS'in XXVII. toplantısının ev sahibi) ve Arjantin Cumhuriyeti'nin (OLACEFS'in XXVIII. toplantısının ev sahibi) Yüksek Denetim Kurumlarından oluşmaktadır.[1052]

Örgütün teşkilat yapısında yer alan Sekretarya, OLACEFS organlarının faaliyetlerinin uygulanması için teknik ve idari destek vermekten sorumludur. Sekreter Örgütün tam üyeleri arasından Genel Kurul tarafından 6 yıllık bir süre için seçilmekte ve görev süresi uygun görüldüğünde 3 yıla kadar uzatılabilmektedir.[1053] Yukarıda belirtildiği gibi, günümüzde OLACEFS Sekretaryası Şili Cumhuriyeti'nin Sayıştayı tarafından yönetilmektedir.[1054]

OLACEFS Yönetmeliği'ne göre Sekretaryanın temel işlevleri şunlardır: Örgüt Başkanı ile ortaklaşa OLACEFS'i temsil etmek; Örgütün teknik ve idari görevlerini yerine getirmek; Genel Kurul ve Yönetim Kurulu tarafından kabul edilen karar ve hükümlerini uygulamak; Örgüt Başkanı ile ortaklaşa Komite, Komisyon ve Çalışma Gruplarının faaliyetlerini koordine etmek ve gözetlemek; Duruma göre Örgüt

---

1051 Reglamento De La Carta Constitutiva, Articulo 19.

1052 OLACEFS (Board of Directors), http://www.olacefs.com/board-of-directors/?lang=en (E.T. 10.08.2018).

1053 Carta Constitutiva, Articulo 16; Reglamento De La Carta Constitutiva, Articulo 27.

1054 OLACEFS (Executive Secretariat), http://www.olacefs.com/secretaria-ejecutiva-2/?lang=en (E.T. 10.08.2018).

komiteleri ile komisyonlarının çalışma planları üzerinde görüş bildirmek; Genel Kurul olağan toplantıları için çalışma yürüten üyelerinin eylemlerini desteklemek; OLACEFS'in Başkanı, Komiteleri, Komisyonları ve Çalışma Grupları ile koordineli olarak Yönetim Kuruluna sunulan Örgüt planları ile bütçelerini hazırlamak; Örgüt Başkanlığı ile koordineli olarak OLACEFS'in Stratejik Planı ve Yıllık İşletme Planları ile ilgili programlama ve planlama faaliyetleri üzerinde tavsiyelerde bulunmak; Yıllık İşletme Planları'ndaki bilgileri pekiştirip sistemleştirerek bu planları geliştirmek; Örgütün bütçesini yönetmek; Örgütün mali raporunu hazırlamak ve ilgili denetçinin görüşü ile birlikte Yönetim Kurulu ile Genel Kurula sunmak; Örgüt Başkanlığı ile koordineli olarak, Yönetim Kuruluna sunulan ve Yıllık İşletme Planlarına dayalı olarak hazırlanan Örgütün faaliyetleri ile ilgili raporu geliştirmek; Yönetim Kuruluna Örgütün işleyişi ile ilgili öneri vermek; Örgüt Başkanı ile birlikte Genel Kurul ve Yönetim Kurulu kararlarını yanı sıra diğer ilgili belgeleri imzalamak; Üyelik aidatlarının zamanında ödenmesi için gerekli önlemleri almak ve idari görevleri gerçekleştirmek;[1055] Alınan önlemlere ve gerçekleştirilen idari işlemlere rağmen, üyelik aidatlarının ödenmemesi durumunda ilgili kayıtları oluşturup değerlendirilmesi için Yönetim Kuruluna sunmak; OLACEFS ve aynı nitelikteki bölgesel ve alt kuruluşlar arasındaki ilişkileri teşvik etmek; İnternet sitesinde, her yılın başında Örgütün bütçesini ve yıllık işletme planını, yıl sonunda ise ilgili bütçenin ve yıllık işletme planının uygunluk derecesini yayınlamak; Dünya Yüksek Denetim Kurumlarını ve diğer uluslararası kuruluşları ilgilendiren bilgileri içeren OLACEFS'in internet sitesini yönetmek. [1056]

Yukarıda belirtilen organlar dışında OLACEFS'in teşkilatı içinde çeşitli komite, komisyon ve çalışma grupları da yer almaktadır. Bunlar: Kapasite Geliştirme Komitesi; Bu organın misyonu kamu yönetiminin etkinliğini ve modernizasyonunu geliştirmek için Sayıştayların mesleki ve kurumsal kapasitelerinin geliştirilmesini teşvik etmek;[1057] Tüzük ve Diğer Düzenlemeleri İnceleme Komitesi;[1058] İyi

[1055] Reglamento De La Carta Constitutiva, Articulo 51.
[1056] Reglamento De La Carta Constitutiva, Articulo 28.
[1057] OLACEFS (Capacity Building – CCC), http://www.olacefs.com/committees-ccc-training/?lang=en (E.T. 10.08.2018).
[1058] OLACEFS (CER Regulatory Review), http://www.olacefs.com/cer-regulatory-review/?lang=en (E.T. 10.08.2018).

Yönetişim Teknik Komisyonu;[1059] Çevre Özel Teknik Komisyonu;[1060] Vatandaş Katılımı ile Özel Komisyon;[1061] Sayıştayların Performansını Değerlendirme ve Performans Göstergeleri Komisyonu;[1062] Bilgi ve İletişim Teknolojileri Komisyonu;[1063] Sayıştaylarda Uluslararası Denetim Standartlarının Uygulanmasına İlişkin Çalışma Grubu;[1064] Yönetmelik ve Kılavuzları İnceleme Çalışma Grubu;[1065] Kamu Çalışmalarını Denetleme Çalışma Grubu.[1066]

4.4. AFRİKA ÜLKELERİ YÜKSEK DENETİM KURUMLARI ÖRGÜTÜ (AFROSAI)

4.4.1. AFROSAI'nin Tarihi Gelişimi, Amacı ve İlkeleri

1974 yılında Madrid şehrinde INTOSAI tarafından düzenlenen Kongre'de Afrika Sayıştaylarının ortak birliğinin kurulması önerilmiştir. Neticesinde Kasım 1976 tarihinde Kamerun'da düzenlenen Kurucu Genel Toplatı'sında, günümüzde AFROSAI olarak bilinen Kurum, Afrika Yüksek Denetim Kurumları Birliği olarak kurulmuştur. Temmuz 2005 tarihinde Afrika devletlerinin Yüksek Denetim Kurumları temsilcileri Fildişi Sahili Cumhuriyeti'nde bulunan Abidjan şehrinde bir araya gelerek kendi düzeyinde tüzük ve ilkeleri olan Afrika Yüksek Denetim Kurumları Örgütü adlı bir kurumu oluşturmaya karar vermişlerdir. Böylece, Ağustos

[1059] OLACEFS (Good Governance – CTPBG), http://www.olacefs.com/good-governance-ctpbg/?lang=en (E.T. 10.08.2018).
[1060] OLACEFS (Environment – COMTEMA), http://www.olacefs.com/environment-comtema/?lang=en (E.T. 10.08.2018).
[1061] OLACEFS (CPC Citizen Participation), http://www.olacefs.com/cpc-citizen-participation/?lang=en (E.T. 10.08.2018).
[1062] OLACEFS (Performance Appraisal – CEDEIR), http://www.olacefs.com/performance-appraisal-cedeir/?lang=en (E.T. 11.08.2018).
[1063] OLACEFS (CTIC Information and Communication Technologies), http://www.olacefs.com/p8879/?lang=en (E.T. 11.08.2018).
[1064] OLACEFS (GTANIA – Implementation of the ISSAISS), http://www.olacefs.com/p8833/?lang=en (E.T. 11.08.2018).
[1065] OLACEFS (Working Groups – GTN), http://www.olacefs.com/working-groups-gtn/?lang=en (E.T. 11.08.2018).
[1066] OLACEFS (GTOP – Public Works Audit Working Group), http://www.olacefs.com/p8840/?lang=en (E.T. 11.08.2018).

2018 tarihi itibarıyla bu Örgütün üye sayısı 54'e kadar ulaşmıştır.[1067] Resmi dili ise Arapça, İngilizce ve Fransızca olarak belirlenmiştir.[1068]

AFROSAI'nin Tüzüğü'ne göre Örgütün amaçları şöyle sıralanmıştır: Afrika Yüksek Denetim Kurumlarının arasındaki çeşitli alanlarda teknik fikir ve deneyim alışverişini geliştirmek; Kamu maliyesi üzerinde denetimi desteklemek ve bununla ilgili sistematik çalışmaları yürütmek; Örgüt üyelerinin talebi üzerine özel çalışmaları yürütmek ve bu çalışmaları koordine etmek; Üyeleri için bilgi merkezi olarak çalışmak ve Sayıştaylar arasında bilgi alışverişini teşvik etmek; Kamu denetimi ile ilgili değişiklikleri diğer üyelere iletmek; Kamu denetimi alanında eğitimi teşvik etmek; Kamu denetimi ile ilgili öğrenim merkezlerinin, enstitü veya üniversitelerde bu alanda fakültelerin açılmasını teşvik etmek; Kamu denetimi alanında uzmanlaşmış diğer kurum ve kuruluşlarla işbirliği kurmak; Afrika Sayıştaylarının ilke, usul ve mali terminolojilerinin tek standarda uydurulmasına yardım etmek; INTOSAI ve onun bölgesel grupları ile AFROSAI üyeleri arasında yakın ve kalıcı işbirliğini teşvik etmek; Ortak konularda girişim ve kaynakların tekrarlanmaması için bölgesel grupları koordine etmek.[1069]

Bununla birlikte AFROSAI, üyelerinin hukuki eşitliği, her devletin kanunlarına ve uluslararası hukukun genel ilkelerine saygı gösterme, üyelikten ayrılma hakkı ve çoğunluk oylama demokratik sistemi ile azınlık kavramına saygı gösterme ilkeleri çerçevesinde çalışmalarını yürütmektedir.[1070]

1067 **Organisation africaine des institutions Supérieures de contrôle des finances Publiques (AFROSAI)** (Contacts des ISC AFROSAI), http://www.afrosai.org/fr/page/membres (E.T. 11.08.2018).

1068 AFROSAI (Presentation of AFROSAI), http://www.afrosai.org/en/page/presentation-afrosai (E.T. 11.08.2018); Günümüzde AFROSAI üyeleri üç farklı dillerde konuşan alt gruplardan oluşmaktadır. Bunlar: AFROSAI-A (Arapça konuşan Afrika YDK'ları grubu), AFROSAI-E (İngilizce konuşan Afrika YDK'ları grubu) ve AFROSAI-F veya CREFIAF (Fransızca konuşan Afrika YDK'ları grubu). Bkz. **AFROSAI General Secretariat**, *"INCOSAI XXII, AFROSAI Regional Paper"*, 2016, p. 5, http://www.afrosai.org/sites/default/files/atoms/files/item_11a_afrosai_professionalization_theme_paper.pdf (E.T. 11.08.2018).

1069 **Statuts de l'AFROSAI**, Article 2, http://www.afrosai.org/sites/default/files/ContentNonpaginer/statuts_afrosai.pdf (E.T. 11.08.2018).

1070 Statuts de l'AFROSAI, Article 3.

4.4.2. AFROSAI'nin Örgütsel Yapısı

AFROSAI'nin örgütsel yapısı Genel Kurul, Yönetim Kurulu, Sekretarya, Bölgesel Çalışma Grupları ve Teknik Komisyonlardan oluşmaktadır.[1071]

Genel Kurul, Örgütün tüm üyelerini kapsayan AFROSAI'nin en üst organıdır.[1072] Her üye bir oy hakkına sahiptir.[1073] Kurulun olağan oturumları her üç yılda bir yapılırken olağanüstü oturumları Yönetim Kurulunun veya üyelerin en az yarısının talebi üzerine gerçekleşmektedir.[1074]

Örgüt Yönetmeliği'ne göre Genel Kurulun temel işlevleri şunlardır: AFROSAI'nin genel stratejisini belirtmek; Afrika Sayıştaylarına ilham verecek ilkeleri formüle etmek; İlgili konuları tartışıp onaylamak ve gerekli tavsiyeleri vermek; Yönetim Kurulu tarafından önerilen Bölgesel Çalışma Gruplarını onaylamak; INTOSAI tarafından verilen tavsiyelerin AFROSAI üyeleri tarafından uygulanmasını teşvik etmek; Kamu sektörünün denetimi ile ilgili sorunları incelemek ve bu alanda çeşitli sistemler arasında deneyim alışverişini teşvik etmek; Yönetim Kurulu üyelerini seçmek; Yönetim Kurulu ve Sekretarya'ya belirli görevleri vermek; Tüzük değişikliklerini onaylamak; Genel Kurulun bir sonraki olağan toplantısının düzenleneceği ülkeyi seçmek; Yönetim Kurulu tarafından tartışmaya sunulan tüm sorunları incelemek; Teknik Komisyonlar oluşturup Komisyonlara belirli görevler vermek; Örgütün kendi iç kurallarını oluşturmak; Çeşitli çalışma gruplarının oluşturulmasını ve bunların geliştirmesini teşvik etmek; Sekretarya görevini üstlenecek üyeyi belirlemek; İlgili denetçinin görüşünü içeren Sekretaryanın faaliyet raporunu onaylamak; Örgütün üç yıllık bütçesini onaylamak; Örgütün Dış Denetçilerini tayin etmek.[1075]

AFROSAI'nin yürütme organı olan Yönetim Kurulu günümüzde aşağıda belirtilen üyelerden oluşmaktadır: AFROSAI Başkanı - Örgütün son olağan toplantısının yürütüldüğü ülkesinin Sayıştay temsilcisi; Başkan Yardımcısı - Örgütün

---

1071 Statuts de l'AFROSAI, Article 6; AFROSAI, http://www.afrosai.org (E.T. 11.08.2018).
1072 Statuts de l'AFROSAI, Article 7.
1073 Statuts de l'AFROSAI, Article 10.
1074 Statuts de l'AFROSAI, Article 11; AFROSAI (Assemblée Générale), http://www.afrosai.org/fr/page/assemblée-générale (E.T. 11.08.2018).
1075 Statuts de l'AFROSAI, Article 9; AFROSAI (Assemblée Générale), http://www.afrosai.org/fr/page/assemblée-générale (E.T. 11.08.2018).

bir sonraki olağan toplantısınını düzenleyecek olan ülkesinin Sayıştay temsilcisi; İkinci Başkan Yardımcısı - Örgütün sondan bir önceki olağan toplantısının yürütüldüğü ülkesinin Sayıştay temsilcisi; Sekreterya Başkanı; Yönetim Kurulu tarafından tanınan her alt çalışma grubundan ikişer temsilci - bu temsilciler üç yıllık bir dönem için tayin edilmektedirler, INTOSAI Yönetim Kurulunun üyeleri olan Afrika Yüksek Denetim Kurumlarının başkanları; AFROSAI yararına önemli olan yayıncılık veya eğitim işlerini düzenleyen ülkenin Yüksek Denetim Kurumunun Başkanı - bu üye üç yıllık bir süre için atanmaktadır; AFROSAI'nin onursal Başkanı olarak tanınan AFROSAI eski Başkanları. Bunların kendi ülkelerindeki Yüksek Denetim Kurumundaki başkanlık sürelerinin sona ermesiyle AFROSAI Yönetim Kurulundaki vazifeleri de sona ermektedir. Ayrıca onlar Yönetim Kurulu ve Genel Kurul çalışmalarına danışman sıfatıyla katılmaktadırlar.[1076]

Kurulun toplantı yeter sayısı yedi üye ile, kararları ise mevcut üyelerin salt çoğunluğu ile kabul edilir. Oyların eşitliği durumunda Kurul Başkanı kesin oy vermektedir.[1077]

Bununla birlikte, AFROSAI Tüzüğü'ne göre Yönetim Kurulu şu işlevleri yürütmektedir: Tüzük kurallarına uyumu sağlamak ve Örgütün kendi hedeflerine ulaşması için gerekli önlemleri almak; Genel Kurulun olağan toplantıları arasındaki dönemlerde Genel Kurul tarafından verilen görevleri gerçekleştirmek; Örgüte üye olmak isteyen Yüksek Denetim Kurumlarının gerekli niteliklere sahip olup olmadığını kontrol etmek; Alt çalışma gruplarının tanınması için Genel Kurula tavsiye vermek, Örgütün yıllık bütçelerini onaylamak; Örgütün yıllık mali tablolarını, Dış Denetim raporlarını ve Teknik Komisyonların raporlarını kabul etmek; Genel Kurulun olağan toplantılarında AFROSAI'nin faaliyet raporlarını, Dış Denetçilerin ve Teknik Komisyonların raporlarını sunmak; Alt komiteleri oluşturup belirli işlevlerle görevlendirmek.[1078]

AFROSAI'nin diğer önemli organlarından biri olan ve bir idari organ[1079] olarak sayılan Sekretarya'nın günümüzdeki temel işlevleri şu şekilde sıralanabilir: Yürütme Kurulu tarafından alınan kararları gerçekleştirmek; Örgüt üyeleri arasındaki işbirliği

[1076] Statuts de l'AFROSAI, Article 12; AFROSAI (Comité Directeur), http://www.afrosai.org/fr/page/comit%C3%A9-directeur (E.T. 11.08.2018).
[1077] Statuts de l'AFROSAI, Article 12.
[1078] Statuts de l'AFROSAI, Article 13.
[1079] Statuts de l'AFROSAI, Article 15.

sağlamak; Yönetim Kurulu ve Teknik Komisyonlarla işbirliği yaparak Genel Kurul tarafından verilen görevleri gerçekleştirmek; Örgüt üyelerinin arasında belge ve yayınların dağıtımını sağlamak; AFROSAI bütçesinin uygulanması için gerekli defter ve kayıtları tutmak; Yıllık raporu yayınlamak; Genel Kurul ve Yönetim Kurulu tarafından verilen diğer görevleri yerine getirmek.[1080]

Yukarıda belirtilen organlar dışında AFROSAI'nin teşkilat yapısında çeşitli Bölgesel Çalışma Grupları[1081] ile Teknik Komisyonları[1082] da bulunmaktadır.

Bölgesel Çalışma Grupları AFROSAI'nin organizasyonu ve belirli konular üzerindeki çalışmalarını incelemek ve Sayıştayların kamu denetimi ile ilgili tekniklerini uyumlu hale getirmek amacıyla oluşturulmaktadır.[1083] Günümüzde Örgütün içerisinde üç çalışma grubu yer almaktadır. Bunlar: Çevre Denetimi ile ilgili Çalışma Grubu,[1084] 3 Stratejik Öncelikle ilgili Çalışma Grubu,[1085] ve Kadın Liderlik Akademisi.[1086]

Bununla birlikte özel sorunları incelemek amacıyla iki teknik komisyonları oluşturulmuştur. Birincisi kapasite geliştirme konuları ile ilgili çalışmalarından sorumlu[1087] ise ikincisi yönetim ve bilgi paylaşımı konularından sorumludur.[1088]

1080 Statuts de l'AFROSAI, Article 16; AFROSAI (Secrétariat Général), http://www.afrosai.org/fr/page/secrétariat-général (E.T. 11.08.2018).

1081 Statuts de l'AFROSAI, Article 18.

1082 Statuts de l'AFROSAI, Article 19.

1083 AFROSAI (Groupes de travail/Task Force), http://www.afrosai.org/fr/page/groupes-de-travail-task-forces (E.T. 11.08.2018).

1084 AFROSAI (Président du Groupe de Travail sur l'Audit Environnemental), http://www.afrosai.org/fr/page/groupe-de-travail-sur-laudit-environnemental (E.T. 11.08.2018).

1085 AFROSAI (Task Force chargée de la priorité stratégique N°3), http://www.afrosai.org/fr/page/task-force-charg%C3%A9e-de-l%E2%80%99impl%C3%A9mentation-de-la-ps3 (E.T. 11.08.2018); Plan Strategique 2015-2020 de l'AFROSAI, p. 21-25, http://afrosai.org/sites/default/files/atoms/files/plan_strategique_2015-2020_1.pdf (E.T. 12.08.2018).

1086 AFROSAI (Women Leadership Academy), http://www.afrosai.org/fr/page/women-leadership-academy (E.T. 12.08.2018).

1087 AFROSAI (Commission de renforcement des capacités), http://www.afrosai.org/fr/page/commission-de-renforcement-des-capacit%C3%A9s (E.T. 12.08.2018).

1088 AFROSAI (Les Commissions techniques), http://www.afrosai.org/fr/page/commissions-techniques (E.T. 12.08.2018); AFROSAI (Commission Gestion et Partage des Connaissances), http://www.afrosai.org/fr/page/gestion-et-partage-des-connaissances (E.T. 12.08.2018).

4.4.3. Kurumun Mali Düzenlemeleri ile Denetçileri

AFROSAI Tüzüğü'ne göre Örgüt tarafından yapılan harcamalar çeşitli gelirlerden karşılanmaktadır. Bunların başında üye aidatları gelir. Aidat miktarı Sekretarya tarafından üyelere bildirilmekte ve her yıl en geç 30 Haziran'a kadar ödenmesi gerekmektedir. Kurumun diğer gelirleri ise ulusal veya uluslararası kuruluşlar veya kişiler tarafından yapılan bağış veya yardımlardan, AFROSAI yayınlarının vb. etkinliklerinin satışından veya Yönetim Kurulu tarafından onaylanan diğer gelirlerden oluşmaktadır.[1089] Bu gelirler, Sekretarya'nın görevleri yürütülmesi için gerekli personel, araç ve gereçlerin temin edilmesi ve Örgüt toplantılarının düzenlenmesi için harcanmaktadır.[1090]

Belirtmek gerekir ki, herhangi bir üye tarafından yıllık aidat miktarının 3 yıl boyunca ödenmemesi durumunda, ona karşı Yönetim Kurulu tarafından Genel Kurula önerilen koşullara göre ceza kullanılabilir.[1091]

Her mali yılın başlamasından önce Sekretarya, Örgütün bütçesini hazırlayıp Yönetim Kuruluna onaylanması için sunmaktadır. Mali yılın bitiminden itibaren 3 ay içinde ise Örgütün faaliyetleri ile ilgili raporu hazırlamaktadır.[1092] Bu rapor AFROSAI Tüzüğü'nün 21. maddesi uyarınca Örgüt denetçileri tarafından kontrol edildikten sonra Yönetim Kuruluna onaylanması için sunulmaktadır.[1093]

Yukarıda belirtildiği gibi Örgütün denetçilik görevini yürüten iki denetçiye yer verilmektedir. Bunlar Yönetim Kurulu önerisi üzerine Genel Kurul tarafından üç yıllık bir süre için, Yönetim Kuruluna üye olmayan Yüksek Denetim Kurumlarından seçilip Örgütün hesaplarını ve mali yönetimini denetlemekte ve sonuçlarını Kongreye sunmaktadır. Sekretarya ise, denetçilere yardımcı olmak amacıyla bunlara tüm belge ve bilgileri sunmak zorundadır.[1094]

1089 Statuts de l'AFROSAI, Article 20 (1).
1090 Statuts de l'AFROSAI, Article 20 (6).
1091 Statuts de l'AFROSAI, Article 20 (2).
1092 Statuts de l'AFROSAI, Article 20.
1093 Statuts de l'AFROSAI, Article 21 (1).
1094 Statuts de l'AFROSAI, Article 21 (2, 3, 4, 5).

4.5. ASYA YÜKSEK DENETİM KURUMLARI ÖRGÜTÜ (ASOSAI)

4.5.1. ASOSAI'nin Tarihi Gelişimi, Amacı ve İşlevleri

Günümüzde INTOSAI'nin bölgesel gruplarından biri olarak bilinen Asya Yüksek Denetim Kurumları Örgütünü (Asian Organization of Supreme Audit Institutions - ASOSAI) oluşturma fikri 1970'lilere kadar uzanmaktadır. Ekim 1977'de Peru Cumhuriyeti'nin Lima şehrinde düzenlenen 9. INTOSAI Kongresi sırasında ASOSAI'nin kurulması Filipinler Cumhuriyeti Sayıştayının Başkanı tarafından önerilmiştir. Eylül 1978'de ise Berlin kentinde Uluslararası Alman Kalkınma Vakfı tarafından düzenlenen seminere katılan dokuz Asya Yüksek Denetim Kurumlarının Başkanları tarafından Örgütün Tüzüğü kabul edilip imzalamıştır.[1095] ASOSAI'nin ilk Kongre ve Yönetim Kurulu toplantıları Mayıs 1979 yılında Hindistan Cumhuriyeti'nin Yeni Delhi şehrinde düzenlenmiştir. Bu toplantılarda Örgütün kural ve yönetmelikleri onaylanmıştır. ASOSAI Tüzüğü'ne göre Örgütün üyeliği kurucu üyeler,[1096] üyeler[1097] ve kısmi üyelerden[1098] oluşmaktadır.[1099] Günümüz itibarıyla Örgütün 11 kurucu üye ve 46 üyesi bulunmaktadır.[1100]

ASOSAI'nin amaçları Örgüt Tüzüğü'ne göre şu şekilde sıralanabilir: Kamusal denetimi alanında deneyim ve düşüncelerin üyeler arasında işbirliğini teşvik etmek; Performans kalitesini artırmak amacıyla kamu denetçileri için sürekli eğitim olanakları sağlamak; Dünyadaki benzeri kurum ve kuruluşlarla ilişki kurmak ve

---

1095 Eylül 1978 yılında kabul edilen ASOSAI'nin Tüzüğü Mayıs 1985 yılında Tokyo'da, Ekim 1997 yılında Cakarta'da, Ekim 2009 yılında Islamabad'da ve Şubat 2015 yılında Kuala Lumpur şehrinde yeniden düzenlenmiştir. (**Charter for the Asian Organization of Supreme Audit Institutions (ASOSAI) (Established in October 1978, in Berlin Amended in May 1985, in Tokyo Amended in October 1997, in Jakarta Amended in October 2009, in Islamabad Amended in February 2015, in Kuala Lumpur)**, http://asosai.org/asosai/about/CHARTER.pdf (E.T. 12.08.2018).

1096 Charter for the ASOSAI, Article III, Section 2.

1097 Charter for the ASOSAI, Article III, Section 3.

1098 Charter for the ASOSAI, Article III, Section 4.

1099 **Rules and Regulations of the Organization of Supreme Audit Institutions (ASOSAI) (Established in October 1978 in Berlin, Amended in May 1985 in Tokyo, Amended in October 1997 in Jakarta, Amended in October 2009 in Islamabad, Amended in February 2012 in Jaipur, Amended in February 2015 in Kuala Lumpur)**, Rule 4, http://asosai.org/asosai/about/RULES%20AND%20REGULATIONS%20OF%20THE%20ASIAN%20ORGANIZATION.pdf (E.T. 12.08.2018).

1100 **Asian Organization of Supreme Audit Institutions (ASOSAI)** (Brief History), http://asosai.org/asosai/about/brief_history.jsp?gubun=ABOUT01 (E.T. 12.08.2018); Köse (2007), a.g.e., s. 306.

kamu denetimi alanında bölgesel bir bilgi merkezi olarak hizmet vermek; Örgüt üyeleri arasında işbirliği ve dayanışmayı teşvik etmektir.[1101]

Örgütün işlevleri arasında ise kamu denetimi alanında fikir ve deneyimlerin karşılıklı aktarılması amacıyla seminer ve konferansları düzenlemek, denetim ve ilgili alanlarda araştırma yürütmek ve bu alanlarda araştırma raporlarını yayınlamak görevleri bulunmaktadır.[1102]

4.5.2. Teşkilat Yapısı

ASOSAI'nin örgütsel yapısı Genel Kurul, Yönetim Kurulu, Sekretarya ve Denetim Komitesinden oluşmaktadır.[1103]

Genel Kurul, tüm üye Sayıştayların başkanlarından veya başkan adına usulüne uygun bir şekilde yetkilendirilmiş temsilcilerden oluşup[1104] şu görev ve yetkilere sahiptir: Örgütün amaçlarına ulaşmak için gerekli görülen politikaları belirlemek; Üyelerin arasından Örgüt Başkanı'nı ve Genel Sekreteri'ni seçmek; Üyelerin arasından Yönetim Kurulu üyelerini seçmek; Kendi üyeleri arasından Yönetim Kurulunda bulunmayan Denetim Komitesinin üyelerini seçmek; Genel Kurulun bir sonraki kongresini hangi ülkenin Sayıştayının düzenleyeceğini kararlaştırmak; Yönetim Kurulu ve Sekretarya'ya belirli görevler vermek; Örgüt üyeleri tarafından ödenecek yıllık aidat miktarını belirlemek; Yönetim Kurulu tarafından sunulan Örgütün üç yıllık bütçesini onaylamak; Yönetim Kurulu tarafından sunulan tüm hususlarla ilgilenmek; Denetim Komitesinin raporunu değerlendirmek ve kabul etmek; Asya Yüksek Denetim Kurumları arasındaki bölgesel işbirliğine ilişkin konularda en üst makam olarak karar vermek; Kongrenin çalışma kurallarını düzenlemek ve Örgütün diğer organlarının iş prosedürlerini belirlemek.[1105]

[1101] Charter for the ASOSAI, Article I; ASOSAI (Objectives), http://asosai.org/asosai/about/obj_function.jsp?gubun=ABOUT02 (E.T. 12.08.2018); Rules and Regulations of the ASOSAI, Rule 4, Section 1.

[1102] Charter for the ASOSAI, Article II; ASOSAI (Functions), http://asosai.org/asosai/about/obj_function.jsp?gubun=ABOUT02 (E.T. 12.08.2018); Rules and Regulations of the ASOSAI, Rule 4, Section 2.

[1103] Charter for the ASOSAI, Article IV, Section 1; Rules and Regulations of the ASOSAI, Rule 6.

[1104] Charter for the ASOSAI, Article V, Section 1; Rules and Regulations of the ASOSAI, Rule 7.

[1105] Charter for the ASOSAI, Article V, Section 2; Rules and Regulations of the ASOSAI, Rule 10.

Genel Kurulun olağan oturumları her üç yılda bir yapılırken olağanüstü oturumları Yönetim Kurulunun oybirliği ile veya Örgüt üyelerinin çoğunluğu talebi üzerine gerçekleşmektedir. Oturumlarda kısmi üyeler haricindeki her üye bir oy hakkına sahiptir. Ayrıca tüm üyelerin basit çoğunluğu toplantı nisabını oluştururken kararları mevcut üyelerin salt çoğunluğu ile kabul edilmektedir.[1106] Genel Kurulun Başkanı ise Kurulun tüm toplantılarına başkanlık etmekte ve onun halefi usulüne uygun olarak bir sonraki olağan toplantısında seçilene kadar görevde kalmaktadır.[1107]

Genel Kurulun ilk toplantısı, yukarıda belirtildiği gibi, Mayıs 1979 yılında Hindistan Cumhuriyeti'nin Yeni Delhi şehrinde düzenlenmiş olup diğerleri sırasıyla Seul (Güney Kore, 1982), Tokyo (Japonya, 1985), Bali (Endonezya, 1988), Pekin (Çin, 1991); Yeni Delhi (Hindistan, 1994), Jakarta (Endonezya, 1997); Chiang Mai (Tayland, 2000), Manila (Filipinler, 2003), Şanghay (Çin, 2006), Islamabad (Pakistan, 2009), Jaipur (Hindistan, 2012) ve Kuala Lumpur'de (Malezya, 2015) yapılmıştır.[1108] 14'üncü Genel Kurul ise 2018 yılında Vietnam'da gerçeklişirilmiştir.[1109]

ASOSAI'nin yürütme organı olan Yönetim Kurulu 11 üyeden oluşmaktadır. Bunlar: Yönetim Kurulu Başkanı (aynı zamanda ASOSAI Başkanı) - Örgütün son olağan toplantısının yürütüldüğü ülkesinin Sayıştay Başkanı, Örgütün bir sonraki olağan toplantısını düzenleyecek olan ülkesinin Sayıştay Başkanı, Genel Sekreter, Yönetim Kurulu tarafından seçilen ASOSAI'nin Kapasite Geliştirme Yöneticisi, Kısmi üyeler haricinde Genel Kurul tarafından seçilen 5 üye, ASOSAI'nin bir önceki Başkanı ve Genel Sekreteri.[1110]

Hanoi şehrinde 2018 yılında düzenlenen ASOSAI'nin 14. Toplantısı'nda: Vietnam Sayıştayı - ASOSAI Başkanı ve aynı zamanda Yönetim Kurulu Başkanı olarak, Çin Sayıştayı - ASOSAI Genel Sekreteri olarak, Japonya Sayıştayı - ASOSAI Kapasite Geliştirme Yöneticisi olarak, Hindistan, Malezya, Tayland, Kore,

---

1106 Charter for the ASOSAI, Article V, Section 3, 4, 5; Rules and Regulations of the ASOSAI, Rule 9, 12.

1107 Rules and Regulations of the ASOSAI, Rule 11.

1108 ASOSAI (Assembly), http://asosai.org/asosai/about/organ_assembly.jsp?gubun=ABOUT04 (E.T. 12.08.2018).

1109 **14th ASOSAI Assembly**, http://asosai14.vn/98-2/14t-asosai-assembly.sav (E.T. 22.07.2017); ASOSAI (Assembly, Chronology), http://asosai.org/asosai/activities/assembly_chronology.jsp (E.T. 09.10.2018).

1110 Charter for the ASOSAI, Article VI, Section 1; Rules and Regulations of the ASOSAI, Rule 14.

Bangladeş, Endonezya, Kuveyt, Nepal, Rusya Federasyonu Sayıştayları ise Yönetim Kurulu üyeleri olarak seçilmiştir.[1111]

Yönetim Kurulunun olağan toplantıları en az yılda bir kez,[1112] Kurul üyelerinin çoğunluğu tarafından kararlaştırılan zaman ve yerde düzenlenmektedir. Olağanüstü oturumları ise Genel Sekreterin veya Yönetim Kurulunun en az dört üyesinin talebi üzerine gerçekleşmektedir. Ayrıca Kurulun en az altı üyesi toplantı nisabını oluştururken, kararlarının kabul edilmesi için en az altı üyesinin aynı fikirde olması gerektir.[1113]

Genel Kurulun koyduğu kurallar ve getirdiği düzenlemeler çerçevesinde hareket eden Yönetim Kurulunun işlevlevleri şöyle sıralanabilir: Özel amaç ve projeler için komiteler oluşturmak ve her bir komitenin çalışma kurallarını belirlemek, Genel Kurula sunulan yıllık ve üç yıllık bütçe taslaklarını kabul etmek, Örgütün hesapları ile ilgili raporlarını değerlendirmek, Örgüt Başkanı tarafından kabul edilen kararları onaylamak, Genel Kurulun her toplantısında faaliyetleri ile ilgili bir rapor sunmak, Genel Kurulun bir sonraki toplantısının düzenleyecek olan ülkeyi / Genel Sekreteri aday göstermek. Aday gösterilen Sayıştaylar Genel Kurulun onayını gerektirmektedir, ASOSAI temsilcilerini INTOSAI Yönetim Kuruluna aday göstermek.[1114]

Örgütün yönetsel ve mali işlemlerini yürüten ve Genel Sekreter tarafından yönetilen ASOSAI Sekretaryası Genel Kurul tarafından üç yıllık bir süre için seçilmektedir. Günümüzde Sekretaryanın işlevlerini Çin Sayıştayı yürütmektedir.[1115]

ASOSAI Tüzüğü'ne göre Genel Sekreter aşağıda belirtilen işlevleri yürütmektedir: Görevlerini yerine getirirken Yönetim Kuruluna yardımcı olmak; ASOSAI'nin faaliyetleri ile ilgili plan ve programları hazırlamak ve Örgüt Başkanı'na sunmak; Yönetim Kuruluna sunulan Örgütün yıllık ve üç yıllık finansal planlarını ve bütçelerini hazırlamak. Örgütün üç yıllık bütçesi Yönetim Kurulu tarafından onaylandıktan sonra Genel Kurula sunulmaktadır, ASOSAI'nin Yönetim

---

1111 ASOSAI (Governing Board), http://asosai.org/asosai/about/organ_governing_board.jsp?gubun=ABOUT05 (E.T. 12.08.2018).

1112 Charter for the ASOSAI, Article VI, Section 4.

1113 Rules and Regulations of the ASOSAI, Rule 15.

1114 Rules and Regulations of the ASOSAI, Rule 17, 18.

1115 Charter for the ASOSAI, Article VII, Section 1; ASOSAI (Secretariat), http://asosai.org/asosai/about/organ_secretariat.jsp?gubun=ABOUT06 (E.T. 12.08.2018); http://www.idi.no/en/all-news/idi-news/item/276-14th-assembly-of-asosai (E.T. 09.10.2018).

Kurulu veya Başkanı tarafından belirlenen politikasına göre Örgütün faaliyetlerini planlamak, organize etmek, yönlendirmek, koordine etmek ve denetlemek, Örgütün amaç ve politikalarına uygun olarak seminer ve diğer faaliyetleri organize etmek, INTOSAI Kalkınma Girişimi (INTOSAI Development Initiative - IDI) ve Japon Devlet Denetimi Kuruluşu (Government Auditing Foundation of Japan - GAF) gibi kurum ve kuruluşlarla ortaklaşa seminer ve diğer faaliyetleri düzenlemek ve bunları yürütürken, ASOSAI'nin Yönetim Kurulu veya Başkanı tarafından belirlenen politikasına göre sözleşme, anlaşma veya memorandumları imzalamak; ASOSAI Başkanı'na, dikkatini çekmesi gereken önemli konular hakkında bilgi vermek; Üyelerden raporları ve diğer belgeleri almak, bunları incelemek ve Örgüt Başkanı'na tavsiye vermek; Örgüt üyeleri arasında sürekli iletişim sağlayarak gerekli bilgileri yayınlamak; ASOSAI tarafından verilen belgeleri Örgüt Başkanı ile birlikte imzalamak; Yönetim Kurulunda sekreterlik görevini yapmak ve toplantıların resmi tutanaklarını sağlamak; Tüm hesapları, kayıt ve dosyaları saklamak; Her mali yılın kapanışından sonra en geç üç ay içerisinde finansal tabloları hazırlayıp denetime sunmak; Yönetim Kurulu tarafından verilen diğer görevleri yerine getirmek.[1116]

Denetim Komitesi ASOSAI'nin Genel Kurulu tarafından seçilen iki üyesinden oluşur. Komite, Örgütün hesaplarını her üç yılda bir denetlemekte ve dönemin kapanışından sonra en geç altı ay içerisinde raporunu Genel Kurula sunmaktadır.[1117] Günümüzde, Denetim Komitesinin işlevlerini Kazakistan ve Türkiye Sayıştayları yürütmektedir.[1118]

4.5.3. Kurumun Mali Düzenlemeleri

ASOSAI Tüzüğü'ne göre Örgütün harcamaları çeşitli gelirlerden karşılanmaktadır. Bunların arasında: Üyeliğe giriş - 500 Amerikan doları, yıllık aidat - en az 500 Amerikan doları, ulusal veya uluslararası kuruluşlar veya kişiler tarafından yapılan bağış veya yardımlar ve ASOSAI yayınlarının vb. etkinliklerinin

[1116] Charter for the ASOSAI, Article VII, Section 2; Rules and Regulations of the ASOSAI, Rule 21.
[1117] Charter for the ASOSAI, Article IX, Section 1; Rules and Regulations of the ASOSAI, Rule 29, Section 1, 2.
[1118] ASOSAI (Audit Committee), http://asosai.org/asosai/about/organ_audit_committee.jsp?gubun=ABOUT07 (E.T. 12.08.2018); http://www.idi.no/en/all-news/idi-news/item/276-14th-assembly-of-asosai (E.T. 09.10.2018).

satışlarıdır. Yıllık aidat her mali yılın başında Örgüt üyeleri tarafından Sekretaryaya verilmektedir.[1119]

Genel Sekreterliğin faaliyetlerini yürüten Yüksek Denetim Kurumu Sekretaryanın görevlerini yürütmek için gerekli idari personel, araç ve gereçlerini temin etmektedir.[1120] Genel Kurulun veya Yönetim Kurulunun olağan ve olağanüstü oturumlarında yapılan tüm idari masraflar, bu toplantılara ev sahipliği yapan Yüksek Denetim Kurumu tarafından karşılanırken,[1121] Yönetim Kurulunun Başkanı ile üyelerinin, Genel Sekreter'in ve Denetim Komitesi üyelerinin seyahat ve diğer masrafları, ilgili Yüksek Denetim Kurumları tarafından karşılanmaktadır.[1122]

Genel Sekreter, her mali yılın başlangıcından önce, gelecek yıl için öngörülen faaliyetlerin maliyetlerini kapsayan bütçe taslağını Yönetim Kuruluna onaylanması için sunmaktadır. Kurul tarafından onaylanan bütçenin çerçevesinde Genel Sekreter tam finansal yetkisini kullanmaktadır.[1123] Her mali yılın sonunda ise Genel Sekreter Denetim Komitesi üyesinin görüşünü içeren mali raporu hazırlayıp Yönetim Kuruluna sunmaktadır.[1124]

4.6. ARAP ÜLKELERİ YÜKSEK DENETİM KURUMLARI ÖRGÜTÜ (ARABOSAI)

4.6.1. ARABOSAI'nin Kuruluşu, Amaçları ve Teşkilat Yapısı

INTOSAI'nin diğer bölgesel gruplarından biri olan Arap Ülkeleri Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (Arab Organization of Supreme Audit Institutions - ARABOSAI) 1976 yılında Kahire şehrinde toplanan arap ülkeleri Yüksek Denetim Kurumlarının temsilcileri tarafından oluşturulmuş ve günümüz itibariyle Arap Devletleri Ligi'nin tüm üyeleri ARABOSAI'ye üye olmaktadır.[1125] Örgütün resmi dili Arapça olarak belirlenmiştir.[1126]

1119 Rules and Regulations of the ASOSAI, Rule 23, Section 1, 2.
1120 Rules and Regulations of the ASOSAI, Rule 24.
1121 Rules and Regulations of the ASOSAI, Rule 25.
1122 Rules and Regulations of the ASOSAI, Rule 27.
1123 Rules and Regulations of the ASOSAI, Rule 26.
1124 Rules and Regulations of the ASOSAI, Rule 28.
1125 **State Audit Institution of the United Arab Emirates (The UAE State Audit Institution)** (About ARABOSAI), http://www.sai.gov.ae/en/SAIConference/AboutConference/Pages/About-

Örgütün amaçları şu şekilde sıralanabilir: ARABOSAI ile Arap Devletleri Ligi'nin kurum ve kuruluşları, INTOSAI ve faaliyetleri denetimle ilgili olan uluslararası ve bölgesel kuruluşlar arasındaki işbirliğini organize etmek ve güçlendirmek; Örgüt üyeleri arasında fikir alışverişini, bakış açılarını, deneyim, çalışma ve araştırmalarını teşvik etmek; Yüksek Denetim Kurumunu oluşturmak isteyen arap ülkelerine gerekli yardımı sağlamak; Kamu maliyelerinin denetimi alanında terminoloji birliğini sağlamak; Arap dünyasında üyelerinin rolünü güçlendiren düzenleyici bilgileri yaygınlaştırmaktır.[1127]

Yukarıda belirtildiği gibi Örgütün Kuruluş Kongresi 1976 yılında Mısır'ın Kahire şehrinde düzenlenmiştir. 1977 yılında aynı şehirde ilk Kongresi, 1980 yılında ise Tunus'ta olağanüstü Kongresi, aynı tarihte Suudi Arabistan'ın Riyad şehrinde ikinci Kongresi organize edilmiştir. Genel Kurul tarafından Örgütün yeni Tüzüğü kabul edildikten sonra 1983 yılında Tunus'ta ilk olağan Kongresi gerçekleştirilniştir. İkinci toplantısı 1986'da Birleşik Arap Emirlikleri ülkesinin Abu Dhabi şehrinde, üçüncü toplantısı 1989'da Sudan'ın Hartum kentinde, dördüncü toplantısı 1992'de Libya'nın Trablus kentinde, beşinci toplantısı 1995 yılında Beyrut şehrinde, altıncı toplantısı 1998'de Kahire kentinde, yedinci toplantısı 2001'de Rabat kentinde, sekizinci toplantısı 2004 yılında Amman'da, dokuzuncu toplantısı 2007 yılında, onuncu toplantısı 2010 yılında Riyad şehrinde, on birinci toplantısı 2013 yılında Kuveyt'te ve on ikinci toplantısı 2016'da Tunus'ta düzenlemiştir.[1128]

ARABOSAI'nin örgütsel yapısı Genel Kurul, Yönetim Kurulu ve Genel Sekreterlik'ten oluşmaktadır.[1129]

Genel Kurul Örgütün tüm üyelerini kapsayan ARABOSAI'nin en üst organıdır. Kurulun olağan oturumları her üç yılda bir yapılmaktadır.[1130]

ARABOSAI.aspx (E.T. 12.08.2018); Günümüz itibariyle ARABOSAI'nin üye sayısı 22'e kadar ulaşmıştır, http://www.arabosai.org/Ar/الأعضاء-الأجهزة_108_208 (E.T. 12.08.2018).

1126 **INTOSAI Capacity Building Committee,** *«ARABOSAI Profile»*, 2014, p. 2, http://www.slideserve.com/ali-newton/intosai-capacity-building-committee (E.T. 12.08.2018).

1127 INTOSAI (ARABOSAI), http://www.intosai.org/regional-organizations/arabosai.html (E.T. 12.08.2018); **Arab Organization of Supreme Audit Institutions (ARABOSAI)**, http://www.arabosai.org/Ar/%D8%AA%D9%82%D8%AF%D9%8A%D9%85_11_216 (E.T. 12.08.2018); İNTOSAİ (2004), a.g.e., p. 79.

1128 İNTOSAİ (2004), a.g.e., p. 79; ARABOSAI, http://www.arabosai.org/Ar/تقديم_11_216 (E.T. 12.08.2018).

1129 ARABOSAI, http://www.arabosai.org/Ar/تقديم_11_216 (E.T. 12.08.2018).

1130 ARABOSAI, http://www.arabosai.org/Ar/الأمانة-العامة-تقديم_119_347 (E.T. 12.08.2018).

Yönetim Kurulunun olağan toplantıları en az yılda bir kez düzenlenirken, olağanüstü oturumları Genel Sekreter'in veya Yönetim Kurulu üyelerinin talebi üzerine gerçekleşmektedir. Kurul toplantılarını Genel Sekreterliğin bulunduğu yerde veya davet eden Örgüt üyesinin bulunduğu yerde düzenlemektedir.[1131]

ARABOSAI'nin diğer önemli organlarından biri olan Genel Sekreterlik çalışmalarını bir idari organ olarak yürütmektedir. Günümüzde ARABOSAI Sekretaryası Tunus Cumhuriyeti'nin Sayıştayı tarafından yönetilmektedir.[1132]

Belirtilen organlar dışında Örgütün teşkilat yapısında çeşitli komite ve çalışma grupları da bulunmaktadır. Bunlar: Kurumsal Kapasite Geliştirme Komitesi,[1133] Profesyonel ve Denetim Standartları Komitesi,[1134] Stratejik Planlama Çalışma Grubu[1135] ve Çevre Denetimi Çalışma Grubudur.[1136]

4.7. PASİFİK ÜLKELERİ YÜKSEK DENETİM KURUMLARI ÖRGÜTÜ (PASAI)

4.7.1. PASAI'nin Tarihi Gelişimi, Amaçları ve İlkeleri

Yüksek Denetim Kurumlarının arasındaki işbirliğini geliştirmek amacıyla oluşturulan Pasifik Ülkeleri Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (Pacific Association of Supreme Audit Institutions - PASAI) Pasifik bölgesinde Yüksek Denetim Kurumlarının resmi kurumu ve INTOSAI'nin bölgesel çalışma gruplarından biri olarak bilinmektedir.[1137] Bu Kurum 1987 yılında Güney Pasifik Ülkeleri Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (South Pacific Association of Supreme Audit Institutions - SPASAI) adıyla INTOSAI üyesi olarak resmen kabul edilmesine rağmen, ilk toplantısı Fiji Cumhuriyeti'nde 1973 yılında düzenlenmiştir. 2008 yılında Cook Adaları'nda düzenlenen 11. Kongresi'nde ise Örgütün resmi adı SPASAI'den

---

1131 ARABOSAI, http://www.arabosai.org/Ar/م تـ قديـ الـ_119_334 (E.T. 12.08.2018).
1132 ARABOSAI, http://www.arabosai.org/Ar/الأمانة-عامة الـ_11_221 (E.T. 12.08.2018).
1133 ARABOSAI, http://www.arabosai.org/Ar/م تـ قديـ الـ_119_327 (E.T. 12.08.2018).
1134 ARABOSAI, http://www.arabosai.org/Ar/م تـ قديـ الـ_119_317 (E.T. 12.08.2018).
1135 ARABOSAI, http://www.arabosai.org/Ar/م تـ قديـ الـ_119_341 (E.T. 12.08.2018).
1136 ARABOSAI, http://www.arabosai.org/Ar/م تـ قديـ الـ_119_290 (E.T. 12.08.2018).
1137 **(Pacific Association of Supreme Audit Institutions (PASAI)** (About PASAI), http://www.pasai.org/about-pasai/ (E.T. 12.08.2018).

PASAI olarak değiştirilmiştir.[1138] 30 Haziran 2017 yılından itibaren Örgütün üye sayısı 28 ulaşmıştır.[1139]

Yeni üyeler Yönetim Kurulunun muvafakati ve Genel Kurulunun onaylanması ile kabul edilmektedir. Genel Kurulun onayını bekleyen yeni üye, yıllık aidat miktarını ödeyebilir ve Genel Kurulunun toplantılarına oy hakkı olmaksızın üye olarak katılabilir. Üyelikten ayrılmak isteyen üyenin üyeliği Yönetim Kuruluna niyetini bildirdikten sonra 6 ay sonra sona ermektedir.[1140]

PASAI'nin temel amaçları şu şekilde sıralanabilir: Üyelerin arasında anlayış, işbirliği ve koordinasyonu güçlendirmek; Pasifik bölgesindeki hükümet ve vatandaşların şeffaf, hesap verebilir, güçlü ve bağımsız Sayıştaylara ihtiyaç duyulan iyi yönetişim çıkarlarını desteklemek; Pasifik bölgesinde kamu denetimi kapasitesini oluşturmak ve desteklemek; Üyelerine destek vererek arasında bilgi paylaşımını sağlamak; Üyelerine denetim işlevlerini yerine getirmelerinde yardımcı olmak; Pasifik ve ötesinde tüm Sayıştayların çıkarları için INTOSAI'nin bölgesel çalışma grubu olarak hizmet etmek; INTOSAI'nin diğer bölgesel çalışma grupları ve kuruluşlarıyla, diğer Sayıştaylar ve Pasifik bölgesinde kamu sektörü yönetişim sonuçlarını iyileştirmek için çalışan diğer kuruluşlarla işbirliğini teşvik etmek.[1141]

PASAI Tüzüğü'nün hükümlerine göre, Örgüt kendi çalışmalarını şu ilkelere göre yürütmektedir: Her üyenin özerkliği ve bağımsızlığına saygı görtermek ve bunları korumak; Ortak sorunun çözümlenmesinde üyelerin bireysel ihtiyaç ve yaklaşımlarını benimsemek; PASAI kaynaklarını, coğrafi konumu veya anayasal statüsüne bakılmaksızın tüm üyelere sunmak; Sayıştay başkanlarının himayesi altında özel sektör denetçilerinin kamu denetiminde uygun bir şekilde yer almasını desteklemek.[1142]

1138 İNTOSAİ (2004), a.g.e., p. 91; PASAI (The PASAI Story), https://www.pasai.org/pasai-story/ (E.T. 12.08.2018).

1139 PASAI (Members), https://www.pasai.org/about-pasai/, https://www.pasai.org/members-map/ (E.T. 12.08.2018).

1140 **Charter of the Pacific Association of Supreme Audit Institutions** (Charter of the PASAI), Article 3, https://static1.squarespace.com/static/57019a6db6aa607cbb909ab2/t/599a66533e00be6b0e3c36a0/1503290969547/PASAI+Charter__FINAL+WEB_170817_.pdf (E.T. 12.08.2018).

1141 Charter of the PASAI, Article 1, Section 3.

1142 Charter of the PASAI, Article 2.

4.7.2. Örgütün Teşkilatı

Günümüzde PASAI'nin teşkilat yapısı Genel Kurul, Yönetim Kurulu ve Sekretaryadan oluşmaktadır. Görev sahipleri ise PASAI Başkanı, Genel Sekreter ve İcra Başkanı'dır.[1143]

PASAI'nin en üst organı olan Genel Kurul, Örgütün tüm üyelerinden oluşup aşağıda belirtilen temel görev ve yetkilere sahiptir: Örgütün uzun vadeli strateji ve yönlerini onaylamak ve Yönetim Kurulu'na amaçlarına ulaşmasında kılavuzluk etmek; Yönetim Kurulu üyelerini atamak; Genel Kurulun bir sonraki olağan toplantısının düzenleneceği ülkeyi seçmek; PASAI'nin INTOSAI Yönetim Kurulundaki temsilcisini atamak; Yönetim Kurulunun önerisi üzerine yeni üyelerin kabulünü onaylamak; Genel Sekreterin atamasını onaylamak; Sekreterliğin nerede olacağına karar vermek; Örgüt üyeleri tarafından ödenecek yıllık aidat miktarını belirlemek.[1144]

Genel Kurulun olağan toplantıları en az iki yılda bir yapılırken, olağanüstü toplantıları Yönetim Kurulunun veya üyelerin en az yarısının talebi üzerine gerçekleşmektedir. Kurul toplantılarına tüm üyeler ve İcra Başkanı katılabilmekle beraber toplantı yeter sayısı tüm üye sayısının yarısından az olmamalıdır. Her üye Kurul toplantılarında bir oy hakkına sahip olup Sayıştay başkanı veya yetkili bir delege tarafından temsil edilmektedir.[1145]

Genel Kurul toplantısına ev sahipliği yapacak Sayıştay başkanı, toplantının açılışında Örgüt Başkanlığı'na geçmekte ve bir sonraki toplantının açılışına kadar Başkanlık görevini sürdürmektedir. Bununla birlikte PASAI Tüzüğü'nün 6. maddesinin 6. fıkrası uyarınca olağanüstü toplantıyı düzenleyecek Sayıştay başkanı, olağanüstü toplantısında ve olağan toplantının açılışına kadar Örgüt Başkanı olarak görevini yürütmektedir. Ayrıca Genel Kurul toplantısına ev sahipliği yapacak

---

1143 Charter of the PASAI, Article 5.

1144 Charter of the PASAI, Article 6, Section 1, 2; **Pacific Association of Supreme Audit Institutions Incorporated Rules** (PASAI Rules), Article 4, https://static1.squarespace.com/static/57019a6db6aa607cbb909ab2/t/57cfb31e579fb34aca5e23df/1473229632699/PASAI+Incorporated+-+Rules+-+2016-2.pdf (E.T. 12.08.2018).

1145 Charter of the PASAI, Article 6, Section 3, 5, 6.

Sayıştay başkanı, Örgüt Başkanı ile danıştıktan sonra, diğer birey veya kuruluşları toplantıya gözlemci olarak davet edebilmektedir.[1146]

PASAI Başkanı Genel Kurul ve Yönetim Kuruluna başkanlık etmekle beraber Örgütü Okyanusya ve uluslararası arenada (INTOSAI Yönetim Kurulu hariç) temsil etmektedir. Başkan'ın yokluğunda Genel Kurul veya Yönetim Kurulu tarafından bir toplantıya başkanlık edecek Başkan vekili tayin edebilebilmektedir.[1147]

PASAI teşkilatında yer alan diğer önemli organ Yönetim Kurulu, Genel Kurul önderliği altında Örgütün faaliyetlerini yönlendirmekte ve denetlemektedir.[1148]

Yönetim Kurulu 9 üyeden oluşmaktadır. Bunlar: PASAI Başkanı; PASAI'nin bir önceki başkanı; Genel Kurulun bir sonraki toplantısına ev sahipliği yapacak Sayıştay başkanı; Okyanusya'nın Melanezya, Mikronezya ve Polinezya dilleri ve coğrafi gruplarından Genel Kurul tarafından seçilen birer temsilci; Okyanusya'nın diğer dil veya coğrafi gruplarından Genel Kurul tarafından seçilen bir temsilci; Genel Sekreter; PASAI önerisi üzerine INTOSAI Genel Kurulu tarafından INTOSAI'nin Yönetim Kurulu üyesi olarak seçilen bir üye (aynı zamanda başka bir sıfatla PASAI Yönetim Kurulu üyesi olmadığı sürece).[1149]

Günümüzde Yönetim Kurulu üyeleri arasında Tuvalu Cumhuriyeti, Mikronezya Federal Devletleri'nin Pohnpei Eyaleti, Papua Yeni Gine Cumhuriyeti, Yeni Zelanda Cumhuriyeti, Fiji Cumhuriyeti, Tonga Krallığı, Guam Toprağı, Yeni Kaledonya Cumhuriyeti, Bağımsız Samoa Devleti'nin Sayıştayları yer almaktadır.[1150]

Yönetim Kurulunun olağan toplantıları en az yılda bir kez Kurul üyeleri ile istişare edilerek Örgüt Başkanı tarafından kararlaştırılan yerde düzenlenmektedir. Olağanüstü oturumları ise PASAI Başkanı'nın talebi ve Yönetim Kurulu çoğunluğunun isteği üzerine gerçekleşmektedir. Ayrıca Kurulun toplantı yeter sayısı en az üye sayısının yarısı olmalıdır.[1151]

1146 Charter of the PASAI, Article 6, Section 4, Article 7, Section 1.
1147 Charter of the PASAI, Article 7, Section 2, 3.
1148 Charter of the PASAI, Article 8, Section 1.
1149 Charter of the PASAI, Article 8, Section 2.
1150 PASAI (PASAI Governing Board), https://www.pasai.org/pasai-governing-board/ (E.T. 12.08.2018).
1151 Charter of the PASAI, Article 8, Section 6, 7; PASAI Rules, Article 6.3, 6.4.

Bununla birlikte, Yönetim Kurulunun işlevleri arasında: PASAI üyelik taleplerini incelemek ve Genel Kurul tarafından onaylanan yeni üyeleri kabul etmek; Strateji ve politikayı belirlemek ve Kongre tarafından uygun bulunan uzun vadeli stratejik planları onaylamak; PASAI yıllık faaliyet plan ve bütçelerini onaylamak, kalkınma örgütleriyle işbirliği içinde hazırlanan çalışma programlarını onaylamak ve bu programların finanse edilmesi için önlemler almak; Örgüt Başkanı ve Genel Sekreter görevlerinin yerine getirilmesinde yardımcı olmak; Genel Kurul tarafından onaylanması şartıyla Genel Sekreteri seçmek; Sekretarya ofisinin bulunacak yerleşimini Genel Kurula önermek; İcra Başkanı'nı atamak veya görevine son vermek; PASAI denetçilerini atamak; Mali yetki ve sorumluluklarını Örgütün Tüzüğü kapsamında yerine getirmek ve Örgüt üyeleri tarafından ödenecek yıllık aidat miktarını Genel Kurula önermek; PASAI faaliyetlerinin yürütülmesine ilişkin İcra Başkanı tarafından hazırlanan faaliyet kuralları ile politikaları onaylamak; Örgüt komitelerini oluşturmak ve kendi takdirine bağlı olarak (üyeler tarafından aday gösterilen kişiler dahil olmak üzere) komite görevlilerini atamak sayılabilir.[1152]

Sekretarya PASAI'nin idari organı olup şu temel görevleri yürütmektedir: Yönetim Kurulu yönetiminde ve kalkınma örgütleriyle yapılan finansman düzenlemelerine uygun olarak PASAI'nin uzun vadeli stratejilerini, yıllık faaliyet planlarını ve çalışma programlarını geliştirmek, uygulamak, izlemek, raporlamak ve değerlendirmek; PASAI Tüzüğü çerçevesinde Örgütün mali işlerini yönetmek; Örgüt üyeleri arasında sürekli iletişim sağlayarak gerekli bilgileri yayınlamak, bilgi paylaşımını ve işbirliğini teşvik etmek ve Yönetim Kurulu yönetiminde üyelere destek ve yardım etmek; Genel Kurul ve Yönetim Kurulu toplantıları için maddi ve teknik yardım etmek; PASAI Başkanı, Genel Sekreter ve Yönetim Kurulu görev ve sorumluluklarının yerine getirmelerinde yardımcı olmak; Yönetim Kurulu tarafından verilen diğer görevleri yerine getirmek.[1153]

Genel Sekreter, Örgüt üyeleri arasından Yönetim Kurulu tarafından 4 yıllık bir süre için seçilmekte ve görev süresi uygun görüldüğünde uzatılabilmektedir.[1154] Bununla beraber Genel Sekreter: PASAI'nin uzun vadeli stratejik planlarına, faaliyet planlarına ve çalışma programlarına göre gerçekleştirilen Sekretarya çalışmalarından

[1152] Charter of the PASAI, Article 8, Section 4; PASAI Rules, Article 6.
[1153] Charter of the PASAI, Article 10, Section 2; PASAI Rules, Article 7.
[1154] Charter of the PASAI, Article 9, Section 1; PASAI Rules, Article 6.8.

Yönetim Kuruluna karşı sorumlu; Sekretaryayı yönetmekte ve Genel Kurula, PASAI Başkanı'na ve Yönetim Kuruluna tavsiye vermekte; Genel Kurul ve Yönetim Kurulu toplantılarının planlamasında yardım etmekte; İcra Başkanı'nın performansını denetlemekte ve İcra Başkanı ile Yönetim Kurulu arasındaki çalışma ilişkisini kolaylaştırmakta; PASAI'nin INTOSAI Yönetim Kurulundaki temsilcisi ile birlikte PASAI'nin INTOSAI ve diğer bölgesel çalışma gruplarıyla olan ilişkilerini yönetmektedir.[1155]

PASAI'nin diğer önemli görev sahiplerinden biri olan İcra Başkanı Sekretarya'nın baş icra yöneticisi olarak Genel Sekreter'in gözetiminde Yönetim Kuruluna karşı sorumludur.[1156]

İcra Başkanı: Sekretarya'yı ve onun kaynaklarını yönetmekte, personelini tayin edip görevden almakta ve personelin performansını denetlemekte; PASAI Başkanı, Yönetim Kurulu ve Genel Sekreter'in görev ve sorumluluklarının yerine getirmelerinde yardımcı olmakta; PASAI'nin uzun vadeli stratejik odağını korumakta ve PASAI üyeleri ve diğer ilgili kişiler ve kuruluşlarla etkili bir şekilde iletişim kurmasını sağlamakta; PASAI'nin stratejilerini, faaliyet planlarını ve çalışma programlarını uygulamak amacıyla kalkınma ve diğer örgütleriyle çalışmalarını yürütmektedir.[1157]

4.7.3. Örgütün Mali Düzenlemeleri ile Denetçileri

INTOSAI'nin diğer bölgesel çalışma gruplarına benzer olarak PASAI tarafından yapılan harcamalar çeşitli gelirlerden karşılanmaktadır. Bunların başında üye aidatlarıdır. Örgütün diğer gelirleri, ulusal veya uluslararası kuruluşlar veya kişiler tarafından yapılan bağış veya yardımlardan, PASAI yayın vb. etkinliklerin satışından, yatırımlardan kazanılan faiz ve Yönetim Kurulu tarafından onaylanan diğer gelirlerden oluşmaktadır.[1158]

Örgütün mali kaynakları bir veya daha fazla banka hesaplarında tutulabilinir. Ancak bunlardan en az birisi Sekretaryanın bulunduğu bölgede olmalıdır. PASAI'nin

[1155] Charter of the PASAI, Article 9, Section 2.
[1156] Charter of the PASAI, Article 11, Section 1.
[1157] Charter of the PASAI, Article 11, Section 2.
[1158] Charter of the PASAI, Article 12, Section 1.

mali otoritesi ise (bütçelerin onaylanması, harcamaların ve yatırımlarım yapılması dahil olmak üzere) Örgüt üyeleri tarafından ödenecek yıllık aidat miktarını belirleme yetkisi hariç Yönetim Kuruluna aittir.[1159]

Yukarıda belirtilen organlar dışında Örgütün teşkilat yapısında PASAI'nin denetçiliği görevini yürüten denetçilere yer verilmektedir. Bunlar Yönetim Kurulu tarafından seçilip Örgütün hesaplarını ve mali yönetimini denetlemekte ve sonuçlarını Yönetim Kurulu ile Genel Kurula sunmaktadır.[1160]

4.8. KARAYİP ÜLKELERİ YÜKSEK DENETİM KURUMLARI ÖRGÜTÜ (CAROSAI)

4.8.1. CAROSAI'nin Tarihi Gelişimi, Amaçları ve İşlevleri

Günümüzde Karayip Ülkeleri Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (Caribbean Organization of Supreme Audit Institutions – CAROSAI) olarak bilinen kurum 1988 yılında oluşturulmuş ve INTOSAI'nin bölgesel çalışma gruplarından biri olarak bilinmektedir.[1161] CAROSAI, öncelikle, Örgüt üyeleri arasında işbirliğini ve kamu denetimi alanında fikir ve deneyimlerin, denetim tekniklerinin ve programlarının, denetim el kitapların ve standartların alışverişini teşvik etmek amacıyla kurulmuştur.[1162] Kabul edilen Tüzük maddelerine göre Örgütün resmi dili İngilizce olarak belirlenmiştir.[1163]

Günümüze kadar varlığını devam eden CAROSAI'nin üye sayısı kuruluşundan beri yıldan yıla artmıştır. Örgütün ilk kuruluş yıllarında üye sayısı 7 iken,[1164] 2018 yılı itibarıyla Kurum 23 üyeyi içermektedir.[1165]

1159 Charter of the PASAI, Article 12, Section 2, 3.

1160 Charter of the PASAI, Article 8, Section 4; PASAI Rules, Article 6.2.

1161 INTOSAI (CAROSAI), http://www.intosai.org/en/regional-organizations/carosai.html (E.T. 12.08.2018).

1162 **Charter of the Caribbean Organization of Supreme Audit Institutions** (Charter of the CAROSAI), Preamble, http://carosai.org//wp-content/uploads/2017/01/CAROSAI-CHARTER.pdf (E.T. 12.08.2018).

1163 Charter of the CAROSAI, Article 13.

1164 İNTOSAİ (2004), a.g.e., p. 83.

1165 Caribbean Organization of Supreme Audit Institutions (CAROSAI), http://carosai.org/members-contact-details/ (E.T. 12.08.2018); CAROSAI üyeliği Kurucu Üyeler, Tabii Üyeler ve Ortak Üyelerden oluşmaktadır. Örgüt'ün Tüzüğünü yürürlüğe girdiği tarihten itibaren üç ay içinde imzalayan Sayıştaylar Kurucu Üyeler olarak; Tüzüğün kabul edilmesinden sonra CAROSAI üyeliğine kabul edilen Sayıştaylar Tabii Üyeler olarak; Karayip Bölgesinin Bağımlı

Örgüt Tüzüğü'ne göre CAROSAI'nin amaçları aşağıdakileri kapsamaktadır: CAROSAI üyeleri arasında işbirliğini ve kamu denetimi alanında fikir ve deneyimlerin, denetim tekniklerinin ve programlarının, denetim el kitapların ve standartların alışverişini teşvik etmek; Kamu sektöründe iç denetim fonksiyonunun önemini teşvik etmek; Performans kalitesini artırmak amacıyla kamu denetçileri için sürekli eğitim olanaklarını sağlamak; Araştırma personelinden yardım almak amacıyla bölgesel eğitim kurumlarıyla diyaloğu teşvik etmek; INTOSAI ve dünyanın diğer bölgelerindeki uluslararası ve bölgesel kurum ve kuruluşlara bilgi merkezi olarak hizmet vermek; Örgüt üyelerinin denetçileri arasında daha yakın işbirliği ve kardeşliği teşvik etmek; Örgüt üyeleri denetçilerinin denetim bilincini yükseltmek; Denetim alanında ilke, usul, standart ve mali terminolojinin birleşmesini teşvik etmek; Ortak konularda Örgüt üyelerinin arasında standart ve politikaların uyumlaştırılmasını teşvik etmek; Kapsamlı Denetiminin uygulamasını teşvik etmek; Karayipler Bölgesi içinde ve/veya dışındaki denetim personelinin karşılıklı değişimini teşvik etmek.[1166]

Belirtilen amaçlara ulaşmak için CAROSAI tarafından şu işlevler yürütülmektedir: Kamu denetimi alanında fikir ve deneyim alışverişi için kongre, seminer ve çalıştayları düzenlemek; Belirli konuları incelemek amacıyla komiteler kurmak; Mesleki kapasitesini arttırmak isteyen üyelere yardımcı olmak; Denetimle ilgili araştırmaları ve makalelerin yayınlanmasını teşvik etmek; Amaçlara ulaşılmasını kolaylaştırmak için benzer amaç ve hedeflere sahip diğer kuruluşlarla işbirliği içinde hareket etmek.[1167]

4.8.2. Teşkilat Yapısı

CAROSAI'nin örgütsel yapısı Genel Kurul, Yönetim Kurulu ve Sekretaryadan oluşmaktadır.[1168]

Toprakları'nın Sayıştayları ise Örgüt'ün Ortak Üyeleri olarak kabul edilmektedir. (Charter of the CAROSAI, Article 4) .

1166 Charter of the CAROSAI, Article 2.

1167 Charter of the CAROSAI, Article 3.

1168 Charter of the CAROSAI, Article 5.

Örgütün en üst organı olan Genel Kurul, düzenli olarak her üç yılda bir toplanmaktadır.[1169] Kurul tüm üye Sayıştayların başkanlarından veya başkan adına usulüne uygun bir şekilde yetkilendirilmiş temsilcilerden oluşmaktadır. Tüm üyelerin basit çoğunluğu toplantı nisabını oluştururken, kararları mevcut üyelerin salt çoğunluğu ile kabul edilmektedir. Her üye bir oy hakkına sahip ancak oyların eşitliği durumunda Kurul Başkanı kesin oy verme hakkına sahiptir.[1170]

CAROSAI Tüzüğü'ne göre Genel Kurul şu görev ve yetkilere sahiptir: Örgütün amaçlarına ulaşmak için gerekli görülen politikaları oluşturmak; Öngörülen usullere uygun olarak Örgütün Tüzüğü'nü değiştirmek; Yönetim Kurulu üyelerini atamak; Yönetim Kuruluna gerekli gördüğü görevleri vermek; Yönetim Kurulu tarafından verilen önerileri dikkate alarak karar almak ve gerektiğinde tavsiyelerde bulunmak; Yönetim Kurulu tarafından önerilen bir sonraki toplantının çalışma programını incelemek ve onaylamak ve Yönetim Kurulu tarafından sunulan raporları değerlendirmek; Örgüt üyeleri tarafından ödenecek yıllık aidat miktarını belirlemek; Yıllık bütçelere dağıtılacak olması kaydıyla, Örgütün üç yıllık mali programını onaylamak; Genel Kurulun bir sonraki toplantısının tarihini ve yerini kararlaştırmak; Örgüt işlerinin yürütülmesi ile ilgili kural ve düzenlemeleri kabul etmek.[1171]

Örgütün diğer önemli organlarından biri olan ve CAROSAI'nin yürütme organı olarak bilinen Yönetim Kurulu beş üyeden oluşmaktadır. Bunlar: Yönetim Kurulu Başkanı (aynı zamanda CAROSAI Başkanı) - Örgütün son olağan toplantısının yürütüldüğü ülkenin Sayıştay Başkanı; Bir sonraki Genel Kurul toplantısının düzenleneceği ülkenin Sayıştay Başkanı; Genel Sekreter; Genel Kurul tarafından seçilen iki üye.[1172]

Günümüzde Yönetim Kurulu üyeleri arasında Surinam Cumhuriyeti, Jamaika Cumhuriyeti, Guyana Kooperatif Cumhuriyeti, Cayman Adaları, Trinidad ve Tobago Sayıştayları ile memuriyet sebebiyle Bahama Milletler Topluluğu'nun Sayıştayı yer almaktadır.[1173]

1169 CAROSAI (The Plenary of CAROSAI), http://carosai.org/about-us/congress/ (E.T. 12.08.2018).
1170 Charter of the CAROSAI, Article 6 Section 3.
1171 Charter of the CAROSAI, Article 6 Section 2.
1172 Charter of the CAROSAI, Article 7 Section 1.
1173 CAROSAI (The Executive Council), http://carosai.org/about-us/the-executive-council/ (E.T. 12.08.2018).

Yönetim Kurulu aşağıda belirtilen temel işlevleri yürütmektedir: Genel Kurul tarafından onaylanan kural ve düzenlemelere göre Örgütün politikalarını uygulamak; Belli amaç ve projeler için komiteleri oluşturmak ve bu komitelerin her biri için usul ve kuralları düzenlemek; Örgütün yıllık mali planını ve bütçesini onaylamak; Genel Kurula sunulan üç yıllık bütçeyi onaylamak; Örgütün denetlenmiş hesapları ile ilgili raporları değerlendirmek; Gerektiğinde Yönetim Kurulu toplantıları arasında Başkan tarafından kabul edilen kararları gözden geçirmek ve onaylamak; Genel Kurulun her toplantısında kendi faaliyetleriyle ilgili rapor vermek; Genel Kurula sunulacak beş yıllık eylem ve araştırma planını hazırlamak.[1174]

Yönetim Kurulunun olağan toplantıları en az yılda bir kez Kurul üyeleri tarafından kararlaştırılan zaman ve yerde düzenlenirken, olağanüstü toplantıları Genel Sekreter veya Kurulun en az iki üyesinin talebi üzerine CAROSAI Başkanı tarafından belirlenen zaman ve yerde gerçekleşmektedir. Ayrıca Kurul üyelerinin üç üyesi toplantı nisabını oluştururken, kararları en az üç üyenin mutabakata varmasını gerektirmektedir.[1175]

Yukarıda belirtildiği gibi CAROSAI Başkanı Genel Kurul ve Yönetim Kuruluna başkanlık etmekte ve Örgütü uluslararası arenada temsil etmektedir.[1176]

CAROSAI teşkilatında yer alan diğer önemli birim Sekretaryadır. Bu organ aşağıda belirtilen idari ve mali işlevleri yerine getirmektedir: Örgütün tüm hesap, kayıt ve dosyalarını yönetmek; Örgüt üyeleri arasında devam eden irtibatı sağlayarak gerekli bilgileri üyelere ve Yönetim Kuruluna duyurmak; Her mali yılın kapanışından sonra en geç üç ay içerisinde yıllık mali raporu hazırlamak ve sunmak.[1177]

Bununla birlikte CAROSAI Sekretaryasını yöneten Genel Sekreter şu temel görevleri yürütmektedir: Yönetim Kurulunun görev ve sorumluluklarının yerine getirilmesinde yardımcı olmak; Örgütün faaliyet planlarını ve programlarını hazırlayıp CAROSAI Başkanı'na sunmak; Örgütün yıllık ve üç yıllık mali planlarını ve bütçelerini hazırlayıp Yönetim Kuruluna sunmak; Yönetim Kurulu veya Örgüt Başkanı tarafından belirtilen politikaya göre CAROSAI faaliyetlerini planlamak,

1174 Charter of the CAROSAI, Article 7 Section 2.
1175 Charter of the CAROSAI, Article 7 Section 3.
1176 Charter of the CAROSAI, Article 6 Section 4, Article 7 Section 1, 5.
1177 Charter of the CAROSAI, Article 8 Section 3.

organize etmek, yönlendirmek, koordine etmek ve denetlemek; Örgütün amaç ve politikalarına uygun olarak seminer ve diğer faaliyetleri organize etmek; Örgüt Başkanı'na, dikkatini çekmesi gereken önemli konular hakkında bilgi vermek; Örgüt üyeleri tarafından verilen tüm raporları ve diğer belgeleri elde etmek, incelemek ve CAROSAI Başkanı'na sunmak; Üyeleri arasında sürekli irtibatı sağlayarak gerekli bilgileri yaymak; Örgüt Başkanı ile birlikte CAROSAI tarafından verilen sertifikaları imzalanmak; Yönetim Kurulunda sekreterlik işlevini yürütmek ve toplantılarda resmi tutanak düzenlemek; CAROSAI bütçesini uygulamak ve tüm hesap, kayıt ve dosyalarından sorumlu olmak; Her mali yılın kapanışından sonra en geç üç ay içerisinde yıllık mali raporu hazırlamak ve denetime sunmak; Yönetim Kurulu tarafından verilen diğer görevleri yürütmek.[1178] Günümüzde CAROSAI Sekretaryası Jamaika Cumhuriyeti'nin Sayıştayı tarafından yönetilmektedir.[1179]

Belirtilen organlar dışında Örgütün teşkilat yapısında çeşitli komiteler yer almaktadır. Bunlar: Savunma Komitesi (Advocacy Committee);[1180] İletişim Komitesi (Communications Committee);[1181] Finans ve Planlama Komitesi (Finance and Planning Committee);[1182] ve Kurumsal Güçlendirme Komitesi (Institutional Strengthening Committee).[1183]

4.8.3. Örgütün Mali Düzenlemeleri ile Denetçileri

INTOSAI'nin diğer bölgesel çalışma gruplarına benzer olarak CAROSAI tarafından yapılan harcamalar çeşitli gelirlerden karşılanmaktadır. Bunlar üye aidatlarından, ulusal veya uluslararası kuruluşlar veya kişiler tarafından yapılan bağış veya yardımlardan, CAROSAI yayın vb. etkinliklerin satışlarından ve Yönetim

1178 Charter of the CAROSAI, Article 8 Section 4.
1179 CAROSAI (The Secretary General), http://carosai.org//about-us/the-secretariat/the-secretary-general/ (E.T. 12.08.2018).
1180 Ayrıntılı bilgi için bkz. CAROSAI (Advocacy Committee), http://carosai.org//carosai-sub-committees/advocacy-committee/ (E.T. 12.08.2018).
1181 Bkz. CAROSAI (Communications Committee), http://carosai.org/carosai-sub-committees/communications-committee/ (E.T. 12.08.2018).
1182 Bkz. CAROSAI (Finance and Planning Committee), http://carosai.org/carosai-sub-committees/finance-and-planning-committee/ (E.T. 12.08.2018).
1183 Bkz. CAROSAI (Institutional Strengthening Committee), http://carosai.org/carosai-sub-committees/institutional-strengthening-committee/ (E.T. 12.08.2018).

Kurulu tarafından onaylanan diğer gelirlerden oluşmaktadır.[1184] Belirtilen gelirler haberleşme faturaları, kırtasiye giderleri, yayın maliyetleri, arızi giderleri ve Yönetim Kurulu tarafından onaylanan diğer masraflar için harcanmaktadır.[1185] Ancak Genel Kurulun herhangi bir olağan veya olağanüstü toplantılarında veya Yönetim Kurulu toplantısında yapılan idari masraflar, toplantıya ev sahipliği yapan Sayıştayın sorumluluğundadır.[1186]

Genel Sekreter, her mali yılın başlangıcından önce, gelecek yıl için öngörülen faaliyetlerin maliyetini kapsayan bütçeyi hazırlayıp onaylaması için Yönetim Kuruluna sunmaktadır. Örgütün üç yıllık bütçesi ise yine Genel Sekreter tarafından hazırlananıp Yönetim Kurulu tarafından onaylandıktan sonra Genel Kurula sunulmaktadır.[1187]

Örgütün hesapları üç yılda bir Genel Kurul tarafından seçilen denetçi tarafından denetlenmektedir. Denetçi, Yönetim Kuruluna üye olmayan, Örgüt üyeleri arasından seçilmektedir.[1188]

4.9. EKONOMİK İŞBİRLİĞİ TEŞKİLATI ÜLKELERİ YÜKSEK DENETİM KURUMLARI BİRLİĞİ (ECOSAI)

4.9.1. ECOSAI'nin Tarihi Gelişimi ve Amaçları

Ekononik İşbirliği Teşkilatı Ülkeleri Yüksek Denetim Kurumları Birliğini (Economic Co-operation Organization Supreme Audit Institutions - ECOSAI) oluşturma fikri Ocak 1993 tarihinde düzenlenen Ekonomik İşbirliği Teşkilatı Teknik Komitesinin üçüncü toplantısında Pakistan Sayıştayının Başkanı tarafından gündeme getirilmiştir. Bu yönde 1994 yılında Pakistan ülkesinde düzenlenen Kongre tarafından, üyelerin arasında fikir alışverişini, seminer, konferans, çalıştay ve eğitim kurslarını düzenleyerek denetçilerin denetim mesleğini teşvik etmek amacıyla mesleki bir bölgesel teşkilat olarak ECOSAI kurulmuştur. Günümüzde ECOSAI on üyeden oluşup Afganistan, Azerbeycan, İran, Kazakistan, Kırgızistan, Pakistan,

1184 Charter of the CAROSAI, Article 9 Section 4.
1185 Charter of the CAROSAI, Article 9 Section 5.
1186 Charter of the CAROSAI, Article 9 Section 6.
1187 Charter of the CAROSAI, Article 9 Section 2, 7.
1188 Charter of the CAROSAI, Article 9 Section 9.

Tacikistan, Türkiye, Türkmenistan ve Özbekistan ülkelerinin Sayıştaylarını kapsamaktadır. Ayrıca Örgüt faaliyetlerine Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti Sayıştayı gözlemci olarak katılmaktadır.[1189] ECOSAI Tüzüğü'ne göre Örgüt'ün resmi dili İngilizce olarak belirlenmiştir.[1190]

Çalışmalarını tüm üyelerin eşitliği ilkesine göre yürüten ve INTOSAI'ye üye olma ihtimalini arayan ECOSAI'nin temel amaçları şu şekilde sıralanabilir: Devlet denetimine ilişkin bilgi ve becerileri karşılıklı olarak üyelere aktarmak; Denetim uygulamasında ve geliştirilmesinde deneyimleri paylaşmak; Denetim standartlarının geliştirilmesini teşvik etmek; Üye kuruluşların personeli arasında karşılıklı işbirliği ve kardeşliği teşvik etmek; Üye kuruluşların kamu denetimi uygulamaları ile ilgili bilgi ve veritabanını geliştirmek; Devlet denetimi ile ilgili ortak araştırma faaliyetlerini teşvik etmek.[1191]

4.9.2. Teşkilat Yapısı

ECOSAI'nin örgütsel yapısı INTOSAI'nin bölgesel çalışma gruplarına benzer olarak Genel Kurul, Yönetim Kurulu ve Sekretaryadan oluşmaktadır.[1192]

Örgütün en önemli organlarından biri olan Genel Kurul, tüm üye Sayıştayların başkanlarından veya başkan adına usulüne uygun bir şekilde yetkilendirilmiş temsilcilerden oluşmaktadır. Her üye bir oy hakkına sahiptir. Kurulun olağan toplantıları her üç yılda bir düzenlenirken, olağanüstü toplantıları Yönetim Kurulu veya Kurul üyelerinin en az yarısının talebi üzerine gerçekleşmektedir. Ayrıca Kurulun toplantıları Yönetim Kurulunun Başkanı tarafından yönetilmektedir. Üyelerin salt çoğunluğu toplantı nisabını oluştururken, kararları mevcut üyelerin çoğunluğu ile kabul edilmektedir.[1193]

1189 **Economic Co-operation Organization Supreme Audit Institutions (ECOSAI)** (Brief History), http://www.ecosai.org.pk/history.php#pad (E.T. 12.08.2018); ECOSAI Charter, Article 12.

1190 ECOSAI Charter, Article 11, http://www.ecosai.org.pk/charter.php#pad (E.T. 12.08.2018).

1191 ECOSAI Charter, Article 2.

1192 ECOSAI Charter, Article 3; ECOSAI (Organizational Chart of ECOSAI), http://www.ecosai.org.pk/chart.php#pad (E.T. 12.08.2018).

1193 ECOSAI Charter, Article 4; ECOSAI (Assembly), http://www.ecosai.org.pk/assembly.php#pad (E.T. 12.08.2018).

ECOSAI Tüzüğü'ne göre Genel Kurul şu görev ve yetkilere sahiptir: Örgüt hedeflerine ulaşmak için tartışmalara sunulan konulara ve önerilere ilişkin karar almak; Mesleki ve teknik konuların incelenmesi için özel komiteleri oluşturmak; Tüzük değişikliklerini onaylamak; Örgütün bütçesini ve hesaplarını onaylamak; ECOSAI Denetim Komitesinin üyelerini seçmek ve denetim raporunu onaylamak; Yönetim Kurulunun üç üyesini seçmek; Genel Kurulun bir sonraki toplantısının yerini ve tarihini kararlaştırmak; Ortak ilgi alanındaki diğer konuları tartışmak ve karar almak.[1194]

Örgütün diğer önemli organlarından biri olan Yönetim Kurulu beş üyeden oluşmaktadır. Bunlar: Yönetim Kurulu Başkanı (aynı zamanda ECOSAI Başkanı) - Örgütün bir sonraki Genel Kurul toplantısının düzenleneceği ülkenin Sayıştay Başkanı, Genel Sekreter ve Genel Kurul tarafından üç yıllık bir süre için seçilen iki üye.[1195] Kurul yılda en az bir kez toplanmaktadır. Toplantı nisabı üç üyenin katılımıyla oluşturulurken, kararları oy çokluğu ile kabul edilmektedir. Kurulun temel görevleri arasında: ECOSAI Tüzüğü'nün yerine getirilmesini denetlemek; ECOSAI'nin işleyişi için gerekli kararları kabul etmek; Bütçe taslağını kabul etmek ve Genel Kurula sunmak; Örgütün hesaplarını Denetim Komitesinin raporu ve kendi yorumları ile birlikte Genel Kurula sunmak; Genel Kurulun her olağan toplantısında ECOSAI'nin faaliyetleri ile ilgili rapor sunmak; ve Genel Kurul tarafından verilen diğer görevleri yürütmek sayılabilir.[1196]

ECOSAI'nin teşkilat yapısında yer alan diğer ana organlardan biri Sekretarya aşağıda belirtilen görevleri yerine getirmekle yükümlüdür: Genel Kurul ve Yönetim Kurulunun kararlarını yerine getirmek; Örgütün bütçe taslağını hazırlamak ve onu Yönetim Kuruluna sunmak; ECOSAI'nin bütçesini uygulamak ve hesapları ile kayıtlarını yönetmek; Örgütün amaçlarına ulaşmak için mesleki eğitim ve seminerleri düzenlemek; Ekononik İşbirliği Teşkilatının Sekreterliği ile yakın ilişkileri sürdürmek; Genel Kurul ve komitelere sekreterlik ve dokümantasyon hizmetlerini vermek; Genel Kurul ve Yönetim Kurulu tarafından verilen diğer görevleri

---

1194 ECOSAI Charter, Article 5.

1195 Günümüzde Yönetim Kurulu üyeleri arasında Türkiye, Afganistan, Kazakistan, Pakistan ve Azerbaycan sayıştayları bulunmaktadır. Kurul Türkiye Cumhuriyeti Sayıştayı tarafından yönetilmektedir. Bkz. ECOSAI, http://www.ecosai.org.pk/president-turkey.php#pad (E.T. 12.08.2018), http://www.ecosai.org.pk/gov-boards.php#pad (E.T. 12.08.2018).

1196 ECOSAI Charter, Article 6.

yürütmek; ve Örgütün yıllık mali tablolarını Yönetim Kuruluna sunmak.[1197] Günümüzde ECOSAI Sekretaryası Pakistan İslam Cumhuriyeti'nin Sayıştayı tarafından yönetilmektedir.[1198]

Bununla birlikte yukarıda belirtilen organlar dışında Örgütün teşkilat yapısında ECOSAI denetçiliği görevini yürüten Denetim Komitesine[1199] ve üyelerin denetim kapasiteleri geliştirilmesi için oluşturulan Eğitim Komitesine[1200] yer verilmektedir.

4.9.3. Örgütün Mali Düzenlemeleri ile Denetçileri

INTOSAI'nin bölgesel çalışma gruplarına benzer olarak ECOSAI tarafından yapılan harcamalar çeşitli gelirlerden karşılanmaktadır. Bunlar üye aidatlarından (500 Amerikan doları), ulusal veya uluslararası kuruluşlar veya kişiler tarafından yapılan bağış veya yardımlardan, yayın vb. etkinliklerin satışlarından oluşmaktadır.[1201]

ECOSAI'nin harcamaları ise yukarıda belirtilen Denetim Komitesi tarafından denetlenmekte ve Yönetim Kurulu aracılığıyla Genel Kurula raporlanmaktadır. Sekretarya, Denetim Komitesine yardımcı olmak amacıyla denetçilere tüm gerekli belge ve bilgileri sunmak zorundadır.[1202]

1197 ECOSAI Charter, Article 7.
1198 ECOSAI, http://www.ecosai.org.pk/pakistan-info.php#pad (E.T. 12.08.2018).
1199 Ayrıntılı bilgi için bkz. ECOSAI (Training Committee), http://www.ecosai.org.pk/training.php#pad (E.T. 12.08.2018).
1200 ECOSAI Charter, Article 8.
1201 ECOSAI Charter, Article 10.
1202 ECOSAI Charter, Article 9.

BEŞİNCİ BÖLÜM

5. KARŞILAŞTIRMALI OLARAK KAZAKİSTAN VE TÜRKİYE SAYIŞTAYI

5.1. KAZAKİSTAN VE TÜRKİYE SAYIŞTAYLARININ KURULUŞU VE TARİHİ GELİŞİMİ

5.1.1. Kazakistan Sayıştayının Tarihçesi ve Güncel Yasal Durumu

Günümüzde Cumhuriyet Bütçesinin Uygulanmasını Kontrolü ile ilgili Hesap Komitesi (Accounts Committee for Control over Execution of the Republican Budget - Accounts Committee) olarak adlandırılan Kazakistan Sayıştayı 19 Nisan 1996 tarihinde Kazakistan Cumhurbaşkanı'nın fermanı ile oluşturulmuştur.[1203]

Kazakistan Sayıştayını oluşturma fikri Kazakistan Cumhuriyeti'nin 1991 yılında Sovyetler Birliği'nden ayrıldıktan sonra ortaya çıkmıştır. Diğer ifadeyle, belirtilen tarihten itibaren kamu denetimi sistemi de dahil olmak üzere devlet yönetiminin iyileştirilmesi için çalışmalar devamlı yürütülmüş ve günümüze kadar yürütülmektedir. Örneğin: 1993 yılında Kazakistan Cumhuriyeti'nin Bakanlar Kurulu Kararnamesi ile Maliye Bakanlığı bünyesinde bulunan Devlet Denetleme Komitesi doğrudan Bakanlar Kuruluna bağlı kılınmış;[1204] Aynı tarihte Kazakistan Cumhuriyeti Parlamentosuna bağlı Kontrol Odası oluşturulmuş;[1205] Aralık 1993 tarihinde kabul edilen Kazakistan Cumhuriyeti Yerel Temsilci ve Yürütme Organları Hakkında Kanunu çerçevesinde yerel bütçelerin denetimini yürüten

---

1203 **K.C. Sayıştayı Tüzüğü Hakkında K.C. Cumhurbaşkanı'nın Fermanı** (19.04.1996), S. 2956, **K.C. Cumhurbaşkanı ve Hükümeti Belgelerinin Koleksiyonu** (1996), No. 17, m. 137, http://adilet.zan.kz/kaz/docs/U960002956_ (E.T. 16.11.2017).

1204 **K.C. Bakanlar Kurulu'nun Devlet Denetleme Komitesi Yönetmeliği'nin Onayı Hakkında Kararname** (08.06.1993), S. 482, **K.C. Cumhurbaşkanı ve Hükümeti Belgelerinin Koleksiyonu** (1993), No. 23, m. 285; **K.C. Bakanlar Kurulu Devlet Denetleme Komitesi'nin Personel Sayısı Hakkında K.C. Bakanlar Kurulu Kararnamesi** (16.09.1993), S.894, http://adilet.zan.kz/kaz/docs/P930000894_ (E.T. 19.11.2017).

1205 **K.C. Parlamentosu'nun Kontrol Odası Hakkında Kanun** (13.04.1993), S. 104237, http://adilet.zan.kz/kaz/docs/Z930001300_ (E.T. 19.11.2017).

revizyon komisyonları oluşturulmuş;[1206] 1994 yılında cumhuriyet bütçesinin kullanılması sürecinde gelir ve harcamaların etkin bir şekilde yönetilebilmesi, devlet programlarının finansmanında etkinliğin artırılması, kamu gelirleri ve devlet kaynaklarının ekonomik kullanılması konusunda kontrolün güçlendirilmesi amacıyla Maliye Bakanlığı bünyesinde Hazine Müsteşarlığı oluşturulmuş;[1207] 1995 yılında Bakanlar Kuruluna bağlı Devlet Denetleme Komitesi lağvedilmiş ve Maliye Bakanlığına bağlı Mali ve Para Kontrolü Komitesi kurulmuş;[1208] ve 30 Ağustos 1995 tarihinde kabul edilen yeni Anayasa'ya[1209] göre Kazakistan Cumhurbaşkanı'nın fermanı ile Sayıştay kurulmuştur.

1995 yılında yeni Anayasa'nın kabul edilmesinden sonra cumhuriyet ve yerel bütçelerin işlevleri birbirinden sınırla ayrılmış ve uluslararası uygulamaların gereklerine uygun olarak cumhuriyet ve yerel bütçelerin uygulanması için mali kontrolü sağlayan ilgili organların oluşturulmasına yönelik çalışmalar başlatılmıştır. Bu Anayasa'da Kazakistan Sayıştayının oluşturulması ve cumhuriyet bütçesinin uygulanmasıyla ilgili Sayıştay raporunun Parlamento tarafından inceleme ve onaylama prosedürü belirlenmiştir.[1210]

Genel olarak bu dönemde Kazakistan Cumhuriyeti'nde iç ve dış denetim sisteminin oluşturulmasına rağmen, bu organların faaliyetlerinin verimliliği ve işlevlerinin yasal dayanağının güçlendirilmesiyle ilgili bir takım sorunlar vardı. Örneğin, Sayıştay ülkenin yüksek denetim organı olarak kanunlar tarafından belirtilmemiştir. Bu nedenle, 2002 yılında Cumhuriyet ve Yerel Bütçelerin

---

1206 **K.C. Yerel Temsilci ve Yürütme Organları Hakkında Kanun** (10.12.1993), **K.C. Yüksek Konseyi Bordrosu** (1993), No. 23-24, m. 516, http://adilet.zan.kz/kaz/docs/Z930004100_ (E.T. 19.11.2017).

1207 **K.C. Maliye Bakanlığı'na Bağlı Hazine Müsteşarlığı Kurulması Hakkında K.C. Cumhurbaşkanı'nın Fermanı** (27.01.1994), S. 1526, http://adilet.zan.kz/kaz/docs/U940001526_ (E.T. 14.08.2018); **K.C. Maliye Bakanlığı'na Bağlı Hazine Müsteşarlığı Kurulması Hakkında K.C. Bakanlar Kurulu'nun Kararnamesi** (20.05.1994), S. 549, http://adilet.zan.kz/kaz/docs/P940000549_ (E.T. 14.08.2018).

1208 **K.C. Merkezi Yürütme Organları Teşkilatı'nın Geliştirilmesi Hakkında K.C. Cumhurbaşkanı'nın Fermanı** (19.10.1995), S. 2541, http://adilet.zan.kz/kaz/docs/U950002541_ (E.T. 14.08.2018).

1209 K.C. Anayasası (30.08.1995); Bağımsız Kazakistan'ın ilk Anayasası 28.01.1993 tarihinde Kazakistan Cumhuriyeti Parlamentosu'nun 12. konferansının 9. oturumunda kabul edilmiştir. Ayrıntılı bilgi için bkz. K.C. Anayasası (28.01.1993), http://adilet.zan.kz/rus/docs/K930001000_ (E.T. 14.08.2018).

1210 K.C. Anayasası (30.08.1995), m. 44 b. 7), m. 53 b. 2), m. 57 b. 1), m. 58 b. 7).

Uygulanması Üzerindeki Kontrol Kanunu kabul edilmiştir.[1211] Kabul edilen bu kanunda ilk kez iç ve dış denetim, uygunluk denetimi, mali tabloların denetimi ve performans denetimi gibi kavramlar tanımlanmıştır.[1212] Bununla birlikte, 2002 yılında Sayıştay tarafından Cumhuriyet ve Yerel Bütçelerin Uygulanmasına İlişkin Dış ve İç Kontrol Standartları[1213] ve denetim personeli için Etik Kuralları[1214] hazırlanıp onaylanmıştır. Kontrol Standartları'nın pratik faaliyetlerde kullanılması, denetim organları arasındaki etkileşimin güçlenmesine ve denetim faaliyetlerinin etkinliğinin geliştirilmesine katkıda bulunmuştur.

Söz konusu, 2002 yılında kabul edilen Cumhuriyet ve Yerel Bütçelerin Uygulanması Üzerindeki Kontrol Kanunu'nun güçlü bir başlangıç temelini göstermesine rağmen, yasal çerçevesi denetim sisteminin işleyişi ile ilgili tüm sorunlarını tam olarak çözmemiştir. Bu nedenle, mali disiplini güçlendirmek amacıyla, 2004 yılında Parlamento tarafından denetim organlarının faaliyetlerini düzenleyen Bütçe Kanunu[1215] kabul edilmiştir. Bütçe Kanunu normlarının Cumhuriyet ve Yerel Bütçelerin Uygulanması Üzerindeki Kontrol Kanunu hükümlerinden temel farklılığı, Sayıştayın yüksek denetim organı olarak belirlenmesi, iç ve dış denetimlerinin daha net tanımlanması ve Sayıştay görevlerinin genişletilmesidir.[1216]

2007 yılında denetim alanında uluslararası kuruluşların potansiyelini kullanarak Kazakistan denetim organları personelinin niteliklerini iyileştirmek, ekonomi ve mali

---

1211 **K.C. Cumhuriyet ve Yerel Bütçelerin Uygulanması Üzerindeki Kontrol Kanunu** (29.01.2002), S. 286, **K.C. Parlamento Bülteni** (2002), No. 3, m. 21, **Kazakistan Gerçeği Gazetesi** (05.02.2002), No. 024, http://adilet.zan.kz/kaz/docs/Z020000286_ (E.T. 14.08.2018).

1212 K.C. Cumhuriyet ve Yerel Bütçelerin Uygulanması Üzerindeki Kontrol Kanunu (29.01.2002), m. 1 b. 1) ve 2), m. 4.

1213 **Cumhuriyet ve Yerel Bütçelerin Uygulanmasına İlişkin Dış ve İç Kontrol Standartları'nın Onaylanması Hakkında Kazakistan Sayıştayı'nın Kararnamesi** (27.08.2002), S. 15, https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=1034337#pos=0;120 (E.T. 14.08.2018).

1214 **Cumhuriyet ve Yerel Bütçelerin Uygulanması Üzerine Dış ve İç Denetim Personeli için Etik Kuralları'nın Onaylanması Hakkında Kazakistan Sayıştayı'nın Kararnamesi** (18.10.2002), S. 21, https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=1044061#pos=1;-122 (E.T. 14.08.2018).

1215 **Bütçe Kanunu** (24.04.2004), S. 548, **K.C. Parlamento Bülteni** (2004), No. 8-9, m. 53, **Kazakistan Gerçeği Gazetesi** (06.05.2004), No. 94, http://adilet.zan.kz/kaz/archive/docs/K040000548_/24.04.2004 (E.T. 14.08.2018).

1216 **Bütçe Kanunu** (24.04.2004), m. 132, 138.

alanında araştırmaları yürütmek amacıyla Sayıştaya bağlı Mali İhlalleri Araştırma Merkezi oluşturulmuştur.[1217]

2008 yılında yeni Bütçe Kanunu'nun kabul edilmesiyle, Kazakistan Sayıştayının yetkileri önemli ölçüde daha da genişletilmiştir. Örneğin, Ocak 2009 tarihinde Sayıştay, Belediye Denetim Komisyonlarına[1218] metodolojik yardım sağlamakla beraber bu kurumların yönetmeliklerini ve personeli için kalifiye standartlarını hazırlayıp onaylamaya başlamıştır. Bununla birlikte, 2009 yılına kadar mesleki ilerleme kurslarını sadece dış denetim personeli için düzenleyen Sayıştay, 2009'dan başlayıp bu konuda tüm devlet organlarının denetim personelini kapsamıştır.[1219]

Ancak, denetim organlarının faaliyetleri ile ilgili mevzuatın dinamik bir şekilde geliştirilmesine rağmen, bu organların faaliyetlerinin verimliliğinin artırılması, yasal düzenlemelerin güçlendirilmesi ve işleyişinin metodolojik temelinin iyileştirilmesi ile ilgili birçok çözümlenmemiş sorun kalmıştır. Bunların arasında aşağıda belirtilen temel sorunlar sayılabilir:

- Mevcut mevzuata göre dış ve iç denetimlerin yasal olarak birbirinden sınırlarla ayrılmasına rağmen biçimsel niteliği taşınmış, bu nedenle denetim organlarının faaliyetleri hala sistemlilik eksikliği ve fonksiyonlarının paralellikleri ile karakterize edilmişti;

1217 **Mali İhlalleri Araştırma Merkezi'ni Oluşturma Hakkında K.C. Hükümeti'nin Kararnamesi** (01.10.2007), S. 868, **K.C. Cumhurbaşkanı ve Hükümeti Belgelerinin Koleksiyonu** (2007), No. 36, m. 408, http://adilet.zan.kz/kaz/docs/P070000868_ (E.T. 14.08.2018); 28.12.2010 tarihli ve 1714 sayılı Kazakistan Cumhuriyeti Eğitim ve Bilim Bakanlığı'na bağlı Eğitim ve Bilimle İlgili Kontrol Komitesi'nin Kararı'na göre Mali İhlalleri Araştırma Merkezi bilimsel kuruluş olarak tanınmıştır. Ayrıntılı bilgi için bkz. **Mali İhlalleri Araştırma Merkezi** (Hakkımızda), http://cifn.kz/en/information-about-center/about-us (E.T. 14.08.2018).

1218 İlk Belediye Denetim Komisyonları 1994 yılında Kazakistan Cumhuriyeti Yerel Temsili ve Yürütme Organları Hakkında Kanun'un kabul edilmesinden sonra oluşturulmuştur. Ancak, yerel bütçelerin denetimini yürüten dış denetim organları olarak ilk kez 2002 yılında tanınmıştır. Bkz. **Kazakistan Cumhuriyeti Yerel Temsili ve Yürütme Organları Hakkında Kanun** (10.12.1993), **K.C. Parlamento Bülteni** (1993), No. 23-24, m. 516, http://adilet.zan.kz/rus/archive/docs/Z930004100_/26.01.1996 (E.T. 14.08.2018); K.C. Cumhuriyet ve Yerel Bütçelerin Uygulanması Üzerindeki Kontrol Kanunu (29.01.2002), m. 1 b. 1).

1219 **Bütçe Kanunu** (04.12.2008), S. 95-IV, **K.C. Parlamento Bülteni** (2008), No. 21 (2525), m. 93, **Kazakistan Gerçeği Gazetesi** (05.12.2008), No. 265-266 (25712-25713), **Bağımsız Kazakistan Gazetesi** (05.12.2008), No. 370-374 (25343), m. 141, http://adilet.zan.kz/kaz/archive/docs/K080000095_/04.12.2008 (E.T. 14.08.2018).

- Denetim organları ve diğer kontrol organları arasında yasal olarak net bir karşılıklı etkileşim düzeni yoktu;

- O sırada oluşmuş denetim organlarının teşkilat yapısı ile personel sayısının oransızlığı dış denetim organlarına kanunlarla tanımlanan yetkileri tam olarak yerine getirmelerine imkan vermemişti;

- Çeşitli kamu-özel ortaklık biçimlerinin yaygınlığından dolayı denetim yöntemlerinin yeniden gözden geçirilmesine ihtiyaç duyulmuştu.

Bu nedenle, 12 Kasım 2015 tarihinde Devlet Denetimi ve Mali Kontrol Kanunu kabul edilmiştir.[1220] Bu Kanun'un yürürlüğe girmesiyle denetim organlarının çalışmaları mali ihlallerin biçimsel tespit edilmesinden bütçe disiplinini olumsuz yönde etkileyen nedenlerin derin analizine geçmiştir. Örneğin, 2016 yılında denetim organları kendi çalışmalarını yeni kural ve yaklaşımlara göre yürütmeye başlamış ve olup biten finansal ihlallere karşı mücadele yöntemlerini belirleyip finansal ihlalleri kökten önlemek için tavsiyeler hazırlamaya başlamıştır. Özellikle, Sayıştay kendi çalışmalarında uzman ve analitik faaliyetlerine ve cumhuriyet bütçesinin öncesinde, anında ve harcama sonrası değerlendirmesine ağırlık vermiştir. Böylece, belirtilen Kanun'un temel yeniliklerinden biri, Kazakistan Sayıştayını, dünyanın Yüksek Denetim Kurumlarının büyük çoğunluğu tarafından yürütülen, cumhuriyet bütçesi taslağını ön değerlendirme işleviyle görevlendirmesidir.[1221] Ayrıca, belirtilen Kanun'a göre devlet denetçisi olmak isteyen adayların sertifikalandırılması için Sayıştaya bağlı Ulusal Sertifikalandırma Komisyonu oluşturulmuştur. Komisyon üyeleri arasında Cumhurbaşkanlığı, Parlamento, Hükümet, Sayıştay ve Maliye Bakanlığı temsilcileri yer almaktadır.[1222]

Günümüzde kurul şeklinde yapılandırılmış Kazakistan Sayıştayı kuruluşundan beri Cumhurbaşkanına doğrudan bağlı olup başkanı ile birlikte 9 üyeden oluşmaktadır. Kurumun başkanı ile 2 üyesi Cumhurbaşkanı tarafından tayin edilmekte, diğerleri eşitlik temelinde Parlamentonun her iki meclisi tarafından 5 yıllık bir süre için seçilmektedir.[1223]

1220 K.C. Devlet Denetimi ve Mali Kontrol Hakkında Kanun (12.11.2015).

1221 K.C. Devlet Denetimi ve Mali Kontrol Hakkında Kanun (12.11.2015), m. 26, 27.

1222 K.C. Devlet Denetimi ve Mali Kontrol Hakkında Kanun (12.11.2015), m. 39; **K.C. Sayıştayının Kararnamesi** (28.07.2016) S. 102-н/к, http://esep.kz/kaz/show1/article/193 (E.T. 14.08.2018).

1223 K.C. Anayasası (30.08.1995), m. 44 b. 7), m. 57 b. 1).

Sayıştayın güncel yasal statüsü, yetkileri ve çalışma kuralları şu temel kanun ve fermanlar tarafından düzenlenlenmektedir:

- 12 Kasım 2015 tarih ve 392-V 3РК sayılı K.C. Devlet Denetimi ve Mali Kontrol Hakkında Kanun;[1224]

- 5 Ağustos 2002 tarih ve 917 sayılı K.C. Sayıştayı Tüzüğü Hakkında K.C. Cumhurbaşkanının Fermanı;[1225]

- 4 Aralık 2008 tarih ve 95-IV sayılı Bütçe Kanunu;[1226]

- 11 Ocak 2016 tarih ve 167 sayılı Devlet Denetimi ve Mali Kontrol Genel Standartlarının Onaylanması Hakkında K.C. Cumhurbaşkanının Fermanı.[1227]

5.1.2. Türk Sayıştayının Tarihçesi ve Güncel Yasal Durumu

Günümüzde varlığını devam ettiren ve Anayasal bir kurum olarak Türk Kamu Mali Yönetiminde çok köklü bir geçmişe dayanan T.C. Sayıştayının kuruluş tarihi 1860'lara kadar uzanmaktadır. Özellikle 1838-1862 yılları arasında Osmanlı İmparatorluğu'nda yüksek denetimle ilgili yapılan reformların neticesinde 29 Mayıs 1862 tarihinde Sultan Abdülaziz'in "İrade-i Seniyye"si ile Divan-ı Ali-i Muhasebat adıyla Sayıştay kurulmuştur.[1228]

1863 yılında kabul edilen Nizamname ile Divan-ı Muhasebat bir Başkan, yedi üye ve dört denetçiden oluşan bir yapıya kavuşturulmuştur. Nizamname'ye göre Divan-ı Muhasebat'ın belirtilen görevlileri Padişah iradesiyle atanmış ve istifa etmedikçe kanunen azilleri gerekmedikçe görevden alınamıyordu. Ayrıca, başkanı ile

---

1224 Bkz. K.C. Devlet Denetimi ve Mali Kontrol Hakkında Kanun (12.11.2015), http://adilet.zan.kz/kaz/docs/Z1500000392 (E.T. 14.08.2018).

1225 Bkz. K.C. Sayıştayı Tüzüğü Hakkında K.C. Cumhurbaşkanı'nın Fermanı (05.08.2002), http://adilet.zan.kz/kaz/docs/U020000917_ (E.T. 14.08.2018).

1226 Bkz. Bütçe Kanunu (04.12.2008), http://adilet.zan.kz/kaz/docs/K080000095_ (E.T. 14.08.2018).

1227 Bkz. **Devlet Denetimi ve Mali Kontrol Genel Standartlarının Onaylanması Hakkında K.C. Cumhurbaşkanı'nın Fermanı** (11.01.2016) S. 167, **Kazakistan Gerçeği Gazetesi** (14.01.2016), No. 7 (28133), **Bağımsız Kazakistan Gazetesi** (14.01.2016), No. 7 (28735), **K.C. Cumhurbaşkanı ve Hükümeti Belgelerinin Koleksiyonu** (2016), No. 1-2, m. 5, http://adilet.zan.kz/kaz/docs/U1600000167 (E.T. 14.08.2018).

1228 AVCI (2012), s. 239; **Ahmed Akgündüz, Arşiv Belgeleri Işığında Sayıştay Tarihi**, Ankara, Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü, 29.05.1997, s. 72-73, https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/yayinlar/Arsiv_Belgeleri_Isiginda_Sayistay_Tarihi%C2%A0.pdf (E.T. 14.08.2018); **T.C. Sayıştay Başkanlığı** (Sayıştay Tarihçesi), https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=120 (E.T. 14.08.2018).

üyeleri için Meclis-i Valayı Ahkam-ı Adliye[1229] üyelerinin sahip olduğu ayrıcalıklar tanınmıştır. Nizamname tarafından Kuruma temyiz mercii niteliği de kazandırılmış, ancak Hazine ile mültezimler ve müteahhitler arasındaki ihtilaflarla ilgili temyiz taleplerinin Meclis-i Vala'da değerlendirilmesi yönünde bir istisna getirilmiştir.[1230]

Divan-ı Muhasebat çalışmalarına başlamış olmasına rağmen teşkilatında çeşitli aksaklıklardan dolayı 1863 yılında kabul edilen Nizamname 1865 yılında yeniden düzenlenmiştir. Yeni Nizamname'ye göre Kurum: "Maliye" ve "Muhakeme" olarak adlandırılan iki daireye ayrılmış; personel sayısı artırılarak 1 başkan, 12 üye, 2 başkatip, 2 başkatip yardımcısı ve 2 muhasabe mümeyyizinden oluşmuştur.[1231]

1876 yılında Kanun-i Esasi'nin ilan edilmesiyle Divan-ı Muhasebat Anayasal bir kurum niteliğini kazanmıştır.[1232] 1878'de ilk Meclisin kapatılması ve 1876 yılında kabul edilen Anayasa'nın yürürlükten kaldırılmasına rağmen, Divan-ı Muhasebat varlığını ve faaliyetlerini devam ettirmiştir.[1233] 1878 yılında hazırlanan ve 1879'da yürürlüğe giren *"*Divan- ı Muhasebat'ın Sureti teşkil ve Vezaifine Dair Kararname*"* ile Sayıştay, yeni kuruluş ve işleyişe kavuşmuştur.[1234] Bu düzenlemeyle Sayıştay teşkilatında Savcılık makamı kurulmuş, başkanı ile üyeleri yargı bağımsızlığına kavuşturulmuş ve Kurumun yargılama temelleri atılmıştır.[1235]

1920 yılına kadar görevine devam eden Divan-ı Muhasebat, aynı tarihte Ankara'da kurulan yeni Türk Devleti tarafından İstanbul Hükümeti ile birlikte

---

1229 Bu hususta ayrıntılı bilgi için bkz. **Ayhan Ceylan,** *"Meclis-i Vala-yı Ahkam-ı Adliye'de Yargı"*, **Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.VIII, S.1-2, 2004, s.23-48, http://eski.erzincan.edu.tr/birim/HukukDergi/makale/2004_VIII_2.pdf (E.T. 14.08.2018).

1230 Köse (2007), a.g.e., s. 211; Akgündüz, a.g.e., s. 86-91.

1231 Avcı, a.g.e., s. 239; Ayrıntılı bilgi için bkz. Akgündüz, a.g.e., s. 106-113; **T.C. Sayıştay Başkanlığı, Cumhuriyet'in 50. Yılında Sayıştay, Sayıştay Yayınları,** Ankara, Başbakanlık Basımevi, 1973, s. 14-15, https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/yayinlar/Cumhuriyetin50yilinda_Sayistay.pdf (E.T. 14.08.2018).

1232 **A. Şeref Gözübüyük, Suna Kili, Türk Anayasa Metinleri 1839-1980**, 2. Bası, Ankara, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No.496, 1982, s. 40, *"Kanunu Esasi"*, m. 105, 106, 107, https://anayasa.tbmm.gov.tr/docs/1876/1876ilkmetinler/1876-ilkhal-turkce.pdf (E.T. 14.08.2018).

1233 Köse (2007), a.g.e., s. 211.

1234 Ayrıntılı bilgi için bkz. Akgündüz, a.g.e., s. 124-132; T.C. Sayıştay Başkanlığı (1973), a.g.e., s. 17-20.

1235 Avcı, a.g.e., s. 239; Akgündüz, a.g.e., s. 122.

kaldırılmıştır.[1236] 1920-1923 yıllarında Sayıştayın hizmetleri Türkiye Büyük Millet Meclisi içinden kurulan bir komisyon tarafından yürütülmüştür.[1237]

1923 yılında Divan-ı Muhasebatın Suret-i İntihabına Dair Kanun'un[1238] kabul edilmesiyle Sayıştay yeniden kurulmuştur. Söz konusu bu kanun tarafından, Sayıştayın kuruluşu ile başkan ve üyelerinin seçimi, atanması ve güvenceleri ile ilgili hükümler belirtilmesiyle birlikte Kurumun işleyişi ve denetleme görevi ile ilgili hususlarda eski mevzuata atıf yapılmıştır. Kanun'a aykırı düşmeyen eski kararname hükümleri ise yürürlükte bırakılmıştır. Kanun'un en önemli özelliklerinden biri de Kurum Başkanı ile üyelerinin Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından Meclis dışındaki kişilerden seçilmesi ve Sayıştayın bağımsız bir kuruluş niteliği kazanmış olmasıdır.[1239]

Sayıştay, 1924 tarihli Anayasa'nın 100. ve 101. maddelerinde yer alarak anayasal kuruluş olma özelliğini korumuştur.[1240] 1927 yılında kabul edilen Muhasebeyi Umumiye Kanunu'na göre 1911'de oluşturulan Sayıştayın taşralardaki vize örgütleri kaldırılmıştır.[1241] 1934 yılında kabul edilen Divan-ı Muhasebat Kanunu ile 1934 yılına kadar uygulanan dağınık Sayıştay mevzuatı yürürlükten kaldırılırken Sayıştayın görevleri ile teşkilat yapısı ilk defa kapsamlı bir şekilde belirtilmiştir.[1242] Belirtilen kanunla Sayıştayın yargısal niteliğine ağırlık verilmesi ile birlikte Kurumun daire kararlarının Sayıştay Genel Kurulunda temyiz edilebileceği hükmü getirilmiş ve Sayıştay ilk ve aynı zamanda son yargı mercii olarak tanınmıştır.[1243]

1945 yılında 1924 tarihli Anayasası'nın Türkçeleştirilmesi neticesinde, Divan-ı Muhasebatın ismi ilk kez Sayıştay olarak değiştirilmiştir. Ancak, 1952 yılında değişiklik getiren Kanun'un yürürlükten kaldırılmasıyla 1924 Anayasası'nın tekrar eski metnine dönüşmüş ve Kurum eski ismini kullanmaya başlamıştır.[1244]

1236 T.C. Sayıştay Başkanlığı (1973), a.g.e., s. 22.
1237 Köse (2007), a.g.e., s. 213; T.C. Sayıştay Başkanlığı (1973), a.g.e., s. 23-24.
1238 Bkz. Divan-ı Muhasebatın Suret-i İntihabına Dair Kanun (24.11.1923), S. 374 (Akgündüz, a.g.e., s. 143-144).
1239 T.C. Sayıştay Başkanlığı (1973), a.g.e., s. 24; Akgündüz, a.g.e., s. 143.
1240 TBMM, https://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa24.htm (E.T. 14.08.2018).
1241 T.C. Sayıştay Başkanlığı (1973), a.g.e., s. 25.
1242 **Divan-ı Muhasebat Kanunu** (16.06.1934), S. 2514, **Resmi Gazete** (25.06.1934), S. 2735, https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/mevzuat/2514_Divani_Muhasebat_Kanunu.pdf (E.T. 14.08.2018).
1243 Köse (2007), a.g.e., s. 213.
1244 Efendi (2005/b), a.g.e., s. 97; Köse (2007), a.g.e., s. 213.

1961 yılında yeni Anayasa'nın kabul edilmesiyle Kurum tekrar Sayıştay ismini benimsemiş ve günümüze kadar aynı isim altında varlığını devam ettirmiştir. Bu Anayasa'nın 127. maddesine göre Sayıştay, genel ve katma bütçeli dairelerin bütün gelir ve giderleri ile mallarını TBMM adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlendirilmiştir.[1245]

1967 yılında Sayıştay Kanunu'nun çıkarılmasıyla 1934 yılında kabul edilen Divan-ı Muhasebat Kanunu yürürlükten kaldırılmış ve Kurumun kuruluşu ile teşkilat yapısı, mensuplarının görev ve yetkileri yeniden belirlenmiştir. Örneğin, bu Kanun tarafından Kurum dairelerinin sayısı dörtten sekize çıkarılmış ve Temyiz Kurulu oluşturulmuştur. Parlamentoya yönelik raporlama işlevi genişletilmesiyle birlikte daha etkin ve kapsamlı denetim için düzenlemeler yapılmıştır.[1246]

Sayıştay, 1982 tarihli Anayasası'nda yer alarak anayasal kuruluş olma özelliğini korumuştur. Bu Anayasa'nın 160. maddesine göre:

"Sayıştay, genel ve katma bütçeli dairelerin bütün gelir ve giderleri ile mallarını TBMM adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir. Sayıştayın kesin hükümleri hakkında ilgililer yazılı bildirim tarihinden itibaren onbeş gün içinde bir kereye mahsus olmak üzere karar düzeltilmesi isteminde bulunabilirler. Bu kararlar dolayısıyla idarî yargı yoluna başvurulamaz.

Vergi, benzeri malî yükümlülükler ve ödevler hakkında Danıştay ile Sayıştay kararları arasındaki uyuşmazlıklarda Danıştay kararları esas alınır.

Sayıştayın kuruluşu, işleyişi, denetim usulleri, mensuplarının nitelikleri, atanmaları, ödev ve yetkileri, hakları ve yükümlülükleri ve diğer özlük işleri, Başkan ve üyelerinin teminatı kanunla düzenlenir.

1245 **T.C. Anayasası** (09.07.1961), S. 334, **T.C. Resmi Gazete** (20.07.1961), S. 10859, http://www.anayasa.gen.tr/1961ay.htm (E.T. 14.08.2018).

1246 **Sayıştay Kanunu** (21.02.1967), S. 832, **Resmi Gazete** (27.02.1967), S. 12538, http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/5.5.832.pdf (E.T. 14.08.2018); Köse (2007), a.g.e., s. 213-214; Efendi (2005/b), a.g.e., s. 97; Avcı, a.g.e., s. 240; Ayrıntılı bilgi için bkz. T.C. Sayıştay Başkanlığı (1973), a.g.e., s. 28-30, 37-53.

Silahlı Kuvvetler elinde bulunan devlet mallarının TBMM adına denetlenmesi usulleri, Millî Savunma hizmetlerinin gerektirdiği gizlilik esaslarına uygun olarak kanunla düzenlenir".[1247]

7 Mart 1985 tarih ve 3162 sayılı Kanun tarafından 832 sayılı Sayıştay Kanunu'nda yapılan değişiklikler neticesinde Kurum dairelerinin üye sayısı 6'ya çıkarılmıştır.[1248] 26 Haziran 1996 tarih ve 4149 sayılı Kanun ile de Sayıştaya "kısmi denetimi" yürütme yetkisi ile kurum ve kuruluşların kaynakları ne ölçüde verimli, etkin ve tutumlu kullandıklarını inceleme yetkisi verilmiştir.[1249] 2003 yılında kabul edilen Kanun tarafından 832 sayılı Kanunu'nda değişiklik yapılarak Sayıştaya; TBMM araştırma, soruşturma ve ihtisas komisyonlarının kararına istinaden TBMM Başkanlığının talebi üzerine, talep edilen konuyla sınırlı olmak kaydıyla denetimine tabi 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 imkanlarından yararlanma çerçevesinde her türlü kurum, kuruluş, fon, işletme, şirket, kooperatif, birlik, vakıf ve dernekler ile benzeri teşekküllerin hesap ve işlemleri üzerinde denetim yapma yetkisi tanınmıştır.[1250]

2003 tarihinde kabul edilen Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu tarafından 832 sayılı Sayıştay Kanunu'nda değişiklik yapılarak Sayıştayın vize ve tescil ile işlevleri yürürlükten kaldırılmıştır. Aynı kanun tarafından Sayıştaya Sosyal Güvenlik Kurumlarını denetleme yetkisi verilmiş, denetim yetkisini sınırlandıran çeşitli yasal düzenlemeler ise yürürlükten kaldırılmıştır.[1251]

2004 yılında Anayasa'nın Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında Kanunu'nun kabul edilmesi ile Anayasa'nın 160. maddesinin son fıkrasında yer alan

---

1247 **T.C. Anayasası**, 1982 (Kanunun orijinal hali), m. 160, http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2709-19821018.pdf (E.T. 14.08.2018).

1248 Sayıştay Kanunu (21.02.1967), m. 14.

1249 Sayıştay Kanunu (21.02.1967), ek madde 9.

1250 Sayıştay Kanunu (21.02.1967), ek madde 12.

1251 **Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu** (10.12.2003), S. 5018, **T.C. Resmi Gazete** (24.12.2003), S. 25326, http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5018.pdf (E.T. 14.08.2018).

silahlı kuvvetler elinde bulunan devlet mallarının denetimine sınırlama getiren hüküm yürürlükten kaldırılmıştır.[1252]

2005 yılında Anayasa'da yapılan değişiklikler neticesinde, mahalli idarelerin hesap ve işlemleri Sayıştay denetim yetkisi altına verilmiştir.[1253]

19 Aralık 2010 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 6085 sayılı yeni Sayıştay Kanunu, 832 sayılı eski Sayıştay Kanunu'nu yürürlükten kaldırmıştır. 6085 sayılı Kanunu kamu iktisadi teşebbüslerini denetleyen Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu Sayıştay bünyesine dahil edilerek dış denetimde ikili yapıya son verilmiştir.[1254]

Günümüzde Sayıştayın güncel yasal statüsü, yetkileri ve çalışma kuralları şu temel kanun, kararname, tüzük ve yönetmelikler tarafından düzenlenmektedir: Anayasa;[1255] Sayıştay Kanunu;[1256] Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile Fonların Türkiye Büyük Millet Meclisine Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun;[1257] Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname;[1258] Sayıştaya Verilen Her Çeşit Gider ve Gelir Evrakı ile Her Çeşit Belgelerin Saklanma Süreleri ve Yokedilme Usulleri Hakkında Tüzük;[1259] Sayıştay Genel Kurulu, Temyiz Kurulu ve Daireler Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları;[1260] Sayıştay Dairelerinin Çalışma Usul

---

1252 **T.C. Anayasası'nın Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında Kanun** (07.05.2004), S. 5170, **T.C. Resmi Gazete** (22.05.2004), S. 25469, http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2004/05/20040522.htm#1 (E.T. 14.08.2018).

1253 **T.C. Anayasası'nın Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında Kanun** (29.10.2005), S. 5428, **T.C. Resmi Gazete** (09.11.2005), S. 25988, http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2005/11/20051109.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2005/11/20051109.htm (E.T. 14.08.2018).

1254 Sayıştay Kanunu (03.12.2010), geçici madde 4.

1255 T.C. Anayasası (1982).

1256 Sayıştay Kanunu (03.12.2010).

1257 **Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile Fonların Türkiye Büyük Millet Meclisine Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun** (02.04.1987), **Resmi Gazete** (09.04.1987), S. 19426, http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.3346.pdf (E.T. 14.08.2018).

1258 **Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname** (08.06.1984), S. 233, **Resmi Gazete** (18.06.1984), S. 18435 (Mük.), http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/4.5.233.pdf (E.T. 14.08.2018).

1259 **Sayıştaya Verilen Her Çeşit Gider Ve Gelir Evrakı İle Her Çeşit Belgelerin Saklanma Süreleri Ve Yokedilme Usulleri Hakkında Tüzük**, http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/2.5.71564.pdf (E.T. 14.08.2018).

1260 **Sayıştay Genel Kurulu, Temyiz Kurulu ve Daireler Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları**, **Resmi Gazete** (17.12.2011), S. 28145, http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=7.5.15611&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=say%C4%B1%C5%9Ftay (E.T. 14.08.2018).

ve Esasları;[1261] Kamu İdaresi Hesaplarının Sayıştaya Verilmesi ve Muhasebe Birimleri ile Muhasebe Yetkililerinin Bildirilmesi Hakkında Usul ve Esaslar;[1262] Sayıştay Denetçilerinin Mesleki Etik Kurallarına İlişkin Usul ve Esaslar;[1263] Sayıştay Başkanlığı Evrak Yönetimi Usul ve Esaslar;[1264] Sayıştay Başkanlığı Yayın Esasları;[1265] Sayıştay Başkanlığı Tarafından 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 3. Maddesinin (B) Bendi Kapsamında Yapılacak İhalelere İlişkin Esas ve Usuller Hakkında Sayıştay Genel Kurul Kararı;[1266] Sayıştay Denetçilerinin Sınıfları ile Sayıştay Uzman Denetçileri ve Savcılarının Birinci Sınıfa Ayrılma Şart ve Yöntemlerinin Tespitine Dair Sayıştay Genel Kurulu İlke Kararı;[1267] Sayıştay Denetim Yönetmeliği;[1268] Sayıştay Rapor Değerlendirme Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik;[1269] Sayıştay Başsavcılığı Çalışma Yönetmeliği;[1270] Sayıştay Yönetim Birimlerinin Görevleri ile Çalışma Esas ve Usulleri Hakkında

---

1261 **Sayıştay Dairelerinin Çalışma Usul ve Esasları**, **Resmi Gazete** (17.12.2011), S. 28145, http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=7.5.15615&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=say%C4%B1%C5%9Ftay (E.T. 14.08.2018).

1262 **Kamu İdaresi Hesaplarının Sayıştaya Verilmesi Ve Muhasebe Birimleri İle Muhasebe Yetkililerinin Bildirilmesi Hakkında Usul ve Esaslar**, **Resmi Gazete** (17.12.2011), S. 28145, http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=7.5.15606&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=say%C4%B1%C5%9Ftay (E.T. 14.08.2018).

1263 **Sayıştay Denetçilerinin Mesleki Etik Kurallarına İlişkin Usul ve Esaslar**, **Resmi Gazete** (17.12.2011), S. 28145, http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=7.5.15614&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=say%C4%B1%C5%9Ftay (E.T. 14.08.2018).

1264 **Sayıştay Başkanlığı Evrak Yönetimi Usul ve Esaslar**, https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/mevzuat/IkincilMevzuat/Evrak_Yonetim_UsulEsaslar.pdf (E.T. 14.08.2018).

1265 **Sayıştay Başkanlığı Yayın Esasları**, https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/mevzuat/IkincilMevzuat/Yayin_Esaslar.pdf (E.T. 14.08.2018).

1266 **Sayıştay Başkanlığı Tarafından 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 3. Maddesinin (B) Bendi Kapsamında Yapılacak İhalelere İlişkin Esas Ve Usuller Hakkında Sayıştay Genel Kurul Kararı**, https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/mevzuat/IkincilMevzuat/4734_GKK.pdf (E.T. 14.08.2018).

1267 **Sayıştay Denetçilerinin Sınıfları ile Sayıştay Uzman Denetçileri ve Savcılarının Birinci Sınıfa Ayrılma Şart ve Yöntemlerinin Tespitine Dair Sayıştay Genel Kurulu İlke Kararı**, **Resmi Gazete** (05.08.2011), S. 28016, https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/mevzuat/IkincilMevzuat/Denetci_Sinif_GKK.pdf (E.T. 14.08.2018).

1268 **Sayıştay Denetim Yönetmeliği**, **Resmi Gazete** (17.12.2011), S. 28145, http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=7.5.15612&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=say%C4%B1%C5%9Ftay%20denetim (E.T. 14.08.2018).

1269 **Sayıştay Rapor Değerlendirme Kurulunun Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik**, **Resmi Gazete** (26.03.2015), S. 29307, http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=7.5.20629&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=say%C4%B1%C5%9Ftay%20rapor (E.T. 14.08.2018).

1270 **Sayıştay Başsavcılığı Çalışma Yönetmeliği**, **Resmi Gazete** (17.12.2011), S. 28145, http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=7.5.15617&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=say%C4%B1%C5%9Ftay%20ba%C5%9Fsavc%C4%B1 (E.T. 14.08.2018).

Yönetmelik;[1271] Sayıştayca Bilirkişi ve Uzman Görevlendirilmesine İlişkin Yönetmelik;[1272] Sayıştay Meslek Mensupları ile Savcılarına Ait Sicil Yönetmeliği;[1273] Sayıştay Yönetim Mensuplarına İlişkin Disiplin Amirleri ve Disiplin Kurulları Hakkında Yönetmelik;[1274] Sayıştay Meslek Mensuplarının Yabancı Ülkelere Gönderilmesi Hakkında Yönetmelik;[1275] Sayıştay Resmi Kıyafet Yönetmeliği;[1276] Sayıştay Denetçi Yardımcılığı Yönetmeliği;[1277] Sayıştay Yönetim Mensuplarının Görevde Yükselme Ve Unvan Değişikliği Yönetmeliği;[1278] Belgelerin Sayıştaya Gönderilmesi, İadesi, Saklanması ve Yok Edilmesine İlişkin Yönetmelik;[1279] Savunma, Güvenlik ve İstihbarat ile İlgili Kamu İdarelerine Ait Devlet Mallarının Denetimi Sonucunda Hazırlanan Raporların Kamuoyuna Duyurulmasına İlişkin Yönetmelik;[1280] Sayıştay Eğitim ve Yayın Yönetmeliği.[1281]

1271 **Sayıştay Yönetim Birimlerinin Görevleri İle Çalışma Esas Ve Usulleri Hakkında Yönetmelik**, **Resmi Gazete** (17.12.2011), S. 28145, http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=7.5.15597&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=say%C4%B1%C5%9Ftay%20y%C3%B6netim (E.T. 14.08.2018).

1272 **Sayıştayca Bilirkişi Ve Uzman Görevlendirilmesine İlişkin Yönetmelik**, **Resmi Gazete** (17.12.2011), S. 28145, http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=7.5.15616&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=say%C4%B1%C5%9Ftayca (E.T. 14.08.2018).

1273 **Sayıştay Meslek Mensupları İle Savcılarına Ait Sicil Yönetmeliği**, **Resmi Gazete** (17.12.2011), S. 28145, http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=7.5.15609&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=say%C4%B1%C5%9Ftay (E.T. 14.08.2018).

1274 **Sayıştay Yönetim Mensuplarına İlişkin Disiplin Amirleri Ve Disiplin Kurulları Hakkında Yönetmelik**, https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/mevzuat/IkincilMevzuat/Disiplin_Kurullari_Yonetmelik.pdf (E.T. 14.08.2018).

1275 **Sayıştay Meslek Mensuplarının Yabancı Ülkelere Gönderilmesi Hakkında Yönetmelik**, **Resmi Gazete** (17.12.2011), S. 28145, http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=7.5.15608&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=say%C4%B1%C5%9Ftay (E.T. 14.08.2018).

1276 **Sayıştay Resmi Kıyafet Yönetmeliği**, **Resmi Gazete** (17.12.2011), S. 28145, http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=7.5.15607&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=say%C4%B1%C5%9Ftay (E.T. 16.08.2018).

1277 **Sayıştay Denetçi Yardımcılığı Yönetmeliği**, **Resmi Gazete** (31.03.2017), S. 30024, http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=7.5.23458&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=say%C4%B1%C5%9Ftay (E.T. 16.08.2018).

1278 **Sayıştay Yönetim Mensuplarının Görevde Yükselme Ve Unvan Değişikliği Yönetmeliği**, **Resmi Gazete** (18.08.2015), S. 29449, http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=7.5.21059&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=say%C4%B1%C5%9Ftay%20y%C3%B6netim (E.T. 16.08.2018).

1279 **Belgelerin Sayıştaya Gönderilmesi, İadesi, Saklanması Ve Yok Edilmesine İlişkin Yönetmelik**, **Resmi Gazete** (17.12.2011), S. 28145, http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=7.5.15605&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=say%C4%B1%C5%9Ftay (E.T. 16.08.2018).

1280 **Savunma, Güvenlik Ve İstihbarat İle İlgili Kamu İdarelerine Ait Devlet Mallarının Denetimi Sonucunda Hazırlanan Raporların Kamuoyuna Duyurulmasına İlişkin Yönetmelik** (05.03.2012), S. 2012/3179, **Resmi Gazete** (15.08.2012), S. 28385,

5.2. KAZAKİSTAN VE TÜRKİYE SAYIŞTAYLARININ MİSYONLARI, STATÜLERİ, ÖRGÜTLENMELERİ VE ÖZELLİKLERİ

5.2.1. Karşılaştırmalı Misyon ve Örgütlenme

Türkiye Sayıştay Başkanlığı tarafından hazırlanan Sayıştay Stratejik Planı'nda Kurumun misyonu şu şekilde tanımlanmıştır:

Kamuda hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlığı sağlamak üzere, uluslararası standartlarla uyumlu denetimler yapmak; adına denetim yaptığı TBMM ve kamuoyuna raporlar sunmak;

Kamu kurumlarının mali yönetim, performans yönetimi ve 5018 sayılı Kanun'un raporlama gerekliliklerine uygun hareket etmesini ve kamu kaynaklarının ekonomik, verimli, etkin kullanımına kanıt oluşturacak şekilde güvenilir, zamanlı, bilgi verici mali düzenlemelere uygun mali tablolar ile diğer raporlar sunmasını sağlamak;

Genel yönetim kapsamındaki kamu kurumlarının mali işlemlerinden kamu zararına yol açan hususlar, sağlam bilgi ve analizlere dayanacak ve zamanlı şekilde kesin hükme bağlamaktır.[1282]

Stratejik Plana göre Sayıştayın faaliyetlerini yönlendiren temel değerler ise şu şekilde belirlenmiştir:

- Bağımsızlık ve Tarafsızlık:

Bağımsızlık, Sayıştayın bir yüksek denetim ve yargı kurumu olarak varlığının ve tarafsız hizmetler sunabilmesinin ön koşuludur. Denetimlerin dürüst, önyargıdan uzak ve tarafsız bir biçimde yürütülmesi ve mesleki etik kurallarına uyulması

---

http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=3.5.20123179&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=savunma,%20g%C3%BCvenlik (E.T. 16.08.2018).

1281 **Sayıştay Eğitim Ve Yayın Yönetmeliği**, **Resmi Gazete** (20.06.2017), S. 30102, http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=7.5.23670&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=e%C4%9Fitim%20ve%20yay%C4%B1n (E.T. 16.08.2018).

1282 **Sayıştay Başkanlığı,** *"Stratejik Plan 2014-2018"*, ty., s. 25, https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/76662805/files/Stratejik%20Planlama/StratejikPlan_2014-2018.pdf (E.T. 16.08.2018); Sayıştay Başkanlığı (Vizyon, Misyon ve Temel Değerler), https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=11 (E.T. 16.08.2018).

kurumsal güvenilirliğin vazgeçilmez bir unsurudur. Bu nedenle Sayıştay Kanunu bu temel değeri 3. maddesi ile güvence altına almıştır;

- İyi Yönetişim ve Beklentilere Duyarlılık:

Kurumun yönetiminde temel prensipleri arasında hesap verebilirlik, saydamlık, etkinlik, katılımcılık, eşitlik, adil olmak, tutarlılık, hukukun üstünlüğü, bilimsellik gibi iyi yönetişim ilkelerini gözetmek ve uygulamak yer almaktadır. Bu ilkeler ışığında, Parlamento ve kamuoyu ile diğer iç ve dış paydaşların beklenti ve ihtiyaçlarına duyarlı olunması, daha iyi bir kamu yönetimini hedefleyen ortak bir anlayış içinde çözümler üretilmesi son derece önemlidir;

- Yeniliğe Açıklık:

Günümüz dünyasındaki hızlı gelişim ve buna bağlı olarak oluşan sorunlara genelde kamu yönetiminin, özelde denetim kurumlarının zamanında ve etkin cevaplar bulmasını zorunlu kılmaktadır. Bu nedenle; sürekli gelişim anlayışıyla yeniliklerin izlenmesi ve ihtiyaç duyulanların hayata geçirilmesi önem taşımaktadır;

- Mesleki Yetkinlik ve Çalışanların En Değerli Varlık Olarak Kabulü:

Denetimde kalitenin sağlanması; mesleki bağımsızlığa sahip, yaratıcı ve analitik düşünen, ekip çalışmasına ve işbirliğine yatkın, denetim kültürünü özümsemiş mensupların varlığıyla mümkün olacaktır. Bu inançla çalışanların bilgi ve becerilerinin sürekli geliştirilmesi hedeflenmektedir.[1283]

2002 tarihli K.C. Cumhurbaşkanı'nın Fermanı'na göre Kazakistan Sayıştayının misyonu Kazakistan Cumhuriyeti'nin ekonomik istikrarını sağlamak amacıyla mali disiplini güçlendirmek ve kamu fonları ile devlet varlıklarının kullanılması etkinliliğini artırmaktır. Misyonun uygulanması ve halkın yaşam koşullarının kalitesinin ve ülkenin ulusal güvenliğinin artırılması amacıyla, Sayıştay ulusal kaynakların yasal yönetimini analiz etme, değerlendirme ve denetleme görevlerini üstlenmiştir.[1284]

Türk Sayıştayının teşkilat yapısında yer alan organlar arasında: Başkanlık; Daireler; Genel Kurul; Temyiz Kurulu; Daireler Kurulu; Rapor Değerlendirme

[1283] Sayıştay Başkanlığı **(**Stratejik Plan 2014-2018), s. 25.
[1284] K.C. Sayıştayı Tüzüğü Hakkında K.C. Cumhurbaşkanı'nın Fermanı (05.08.2002), m. 13, 14.

Kurulu; Yüksek Disiplin Kurulu; Meslek Mensupları Yükseltme ve Disiplin Kurulu; Denetim, Planlama ve Koordinasyon Kurulu; ve Başsavcılık bulunmaktadır.[1285]

Başkanlık, Sayıştay Başkanı, Başkan yardımcıları ve bölüm başkanlarından oluşmaktadır.[1286]

Kurumun en üst yöneticisi olan Sayıştay Başkanı, kanunlar tarafından verilen görev ve yetkiler çerçevesinde Sayıştayı yönetmekte ve temsil etmektedir.[1287]

6085 sayılı Sayıştay Kanunu'na göre Sayıştay Başkanı olarak seçilebilmek için adaylar hukuk, siyasal bilgiler, iktisat, işletme, iktisadi ve idari bilimler fakülteleri veya öğrenim itibariyle bunlara denkliği Yükseköğretim Kurulu tarafından onanmış yurt içinde veya yurt dışındaki en az dört yıllık fakülte veya yüksekokulların birinden mezun olduktan sonra kamu idarelerinde en az on altı yıl çalışmış olmaları gerekir. Belirtilen niteliklerle birlikte, Başkan Sayıştay üyeliği, Bakanlık, Müsteşarlık veya valilik, Rektörlük, Başbakanlık ve bakanlıklarla bağlı kuruluşların genel müdürlük veya başkanlık, Maliye Teftiş Kurulu ile Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı, Başbakanlık ve bakanlıklar Teftiş Kurulu başkanlıkları, Düzenleyici ve Denetleyici Kurul başkanlıkları görevlerinde toplam en az bir yıl bulunmuş olmaları gerekir.[1288]

Sayıştay Başkanı'nın temel görev ve yetkileri şu şekilde sıralanabilir:

- Genel Kurulun başkanı olup gerekli gördükçe Temyiz Kurulu ve Daireler Kuruluna da başkanlık etmek;

- Bu kurullara verilecek işleri düzenlemek ve görüşmeleri yönetmek;

- Kurumun faaliyetleri ile ilgili olarak yılda en az iki defa TBMM Plan ve Bütçe Komisyonunu ve gerektiğinde diğer ilgili komisyonları bilgilendirmek;

- Sayıştay raporlarının TBMM'de görüşülmesi sırasında hazır bulunmak;

- Daire başkanlarını ve üyelerin dairelerini belirlemek, ihtisas dairelerini tespit etmek, işleri dairelere dağıtmak, denetim ve denetim destek grup başkanlıklarını oluşturmak, meslek mensuplarının görev yerlerini, yönetim mensuplarının görevlerini ve görev yerlerini tayin ve tespit etmek;

1285 Sayıştay Kanunu (03.12.2010), m. 11.
1286 Sayıştay Kanunu (03.12.2010), m. 20.
1287 Sayıştay Kanunu (03.12.2010), m. 20 (1).
1288 Sayıştay Kanunu (03.12.2010), m. 12 (1), (2).

- Gerekli gördüğü hallerde, en çok beş denetçiyi ilgililerin onayı ile Başkanlık danışmanı olarak görevlendirmektir.[1289]

6085 sayılı Kanunu'nda belirtilen seçim usulüne göre Sayıştay Başkanı, belirlenecek iki aday arasından TBMM Genel Kurulu tarafından beş yıllık bir süre için gizli oyla seçilir. Başkan olarak seçilebilmek için TBMM üye tamsayısının dörtte birinin bir fazlasından az olmamak kaydıyla, toplantıya katılanların salt çoğunluğunun oyu aranmaktadır. Böyle olmakla beraber, bir kimse Sayıştay Başkanı olarak en fazla iki defa seçilebilmektedir. Görev süresi sona eren Sayıştay Başkanı boş kadro şartı aranmaksızın Sayıştay üyesi olarak göreve devam etmektedir.[1290]

Kurum Başkanı görevinde bulunamayacağı hallerde başkan yardımcılarından birine vekalet verilmektedir. Vekil tayin edilmemiş olduğu veya görevinde bulunamayacağı zaman başkan yardımcılarından kıdemli olanı, Sayıştay Başkanlığının açık bulunduğu hallerde ise en kıdemli daire başkanı Kurum Başkanlığına vekalet etmektedir.[1291]

Sayıştay Başkanı, kendisine yardımcı olmak amacıyla Kurum üyeleri arasından iki başkan yardımcısını tayin eder. Bunlar daire başkanı statüsünde olup biri denetim diğeri yönetim ile ilgili işlerde Başkana yardımcı olmaktadır. Denetim ve denetim destek grup başkanlıklarının çalışmalarını Sayıştay Başkanı adına yöneten denetimle ilgili başkan yardımcısı, Sayıştay denetim faaliyetlerinin yürütülmesi, raporlanması ve gözden geçirilmesinden sorumludur. Yönetimle ilgili başkan yardımcısı ise yönetim birimlerini Sayıştay Başkanı adına yönetmektedir.[1292]

Bölüm başkanları, Sayıştay başkan yardımcıları tarafından Sayıştay Başkanının onayı ile tayin edilir. Bunlardan en çok beşi denetimle ilgili başkan yardımcısı tarafından ve en çok üçü yönetimle ilgili başkan yardımcısı tarafından görevlendirilmektedir.[1293]

Başkanlığa doğrudan bağlı olarak görev yapan denetim ve denetim destek grup başkanlıkları ile yönetim birimleri Sayıştayın denetim alanındaki bütün kamu idarelerinin sektör ve faaliyet bütünlüğünü kapsayacak ve kalkınma planları, yıllık programlar ile stratejik planları izlemeye imkan verecek şekilde Sayıştay Başkanının

1289 Sayıştay Kanunu (03.12.2010), m. 21 (2)-(6).
1290 Sayıştay Kanunu (03.12.2010), m. 13, 16.
1291 Sayıştay Kanunu (03.12.2010), m. 21 (7).
1292 Sayıştay Kanunu (03.12.2010), m. 22.
1293 Sayıştay Kanunu (03.12.2010), m. 22 (2), (3).

onayı ile kurulmaktadır. Bunlar Sayıştaya 6085 sayılı Kanunu ve diğer kanunlarla verilen görevlerin etkin bir şekilde yerine getirilmesini sağlamak üzere Başkanlık tarafından verilen görevleri yapmaktadır.[1294]

Sayıştayın teşkilat yapısında yer alan diğer önemli organlardan biri dairelerdir. Daireler bir başkan ile altı üyeden oluşup birer hesap mahkemesi olarak kabul edilmektedir. Toplantı yeter sayısını bir başkan ve dört üye oluştururken hüküm ve kararları, oy çokluğuyla verilmektedir.[1295]

Dairelerin işlevleri şunlar: Hesap mahkemesi olarak sorumluların hesap ve işlemleri ile ilgili düzenlenen yargılamaya esas raporlarda yer alan kamu zararına ilişkin hususları hükme bağlamak; Denetim raporları hakkında görüş bildirmek ve Sayıştay Başkanı tarafından görüşülmesi istenilen konular hakkında görüş bildirmek veya karar vermektir.[1296]

Genel Kurul; Sayıştay Başkanı, başkan yardımcıları, daire başkanları ve üyelerden oluşmaktadır. Kurul mevcut üye sayısının en az üçte ikisi ile toplanıp salt çoğunluğu ile karar vermektedir. Verilen oyların eşitliği halinde Kurum Başkanı'nın bulunduğu taraf çoğunluğu sağlamış sayılmaktadır. Bununla birlikte, Sayıştay Başkanının Genel Kurula katılamadığı hallerde, Kurula katılan başkan yardımcılarından kıdemli olanı başkanlık etmektedir. Başsavcı ise oy hakkı olmamak üzere Genel Kurul toplantılarına katılıp görüşünü açıklama hakkına sahiptir.[1297]

Genel Kurulun temel yetkileri şu şekilde sıralanabilir: Kurulun genel uygunluk bildirimlerini görüşmek; İçtihadın birleştirilmesi kararını almak; 6085 sayılı Kanunu gereğince hazırlanacak yönetmelikler hakkında görüş bildirmek; Sayıştay ile ilgili kanun tasarısı ve teklifleri hakkında görüş bildirmek; Sayıştay Başkanı tarafından incelenmesi istenilen diğer konular hakkında görüş bildirmek veya karar vermek ve 6085 sayılı Kanunu tarafından verilen diğer görevleri yürütmektir.[1298]

Sayıştay dairelerince verilen ilamların son hüküm mercii olan Temyiz Kurulu, Kurumun Genel Kurulu tarafından Rapor Değerlendirme Kuruluna seçilmeyen daire başkanları ile üyeler arasından dört yıl için seçilip dört daire başkanı ve her daireden seçilecek ikişer üyenin katılımı ile kurulmaktadır. Kurula en kıdemli daire başkanı

1294 Sayıştay Kanunu (03.12.2010), m. 20 (2), 32.
1295 Sayıştay Kanunu (03.12.2010), m. 23 (1).
1296 Sayıştay Kanunu (03.12.2010), m. 23 (2).
1297 Sayıştay Kanunu (03.12.2010), m. 25 (1), (3), (4), (5).
1298 Sayıştay Kanunu (03.12.2010), m. 25 (2).

başkanlık eder. Her yıl Kurul üyelerinin dörtte biri yenilenirken üyeliği sona erenler dört yıl geçmeden tekrar seçilemezler. Kurul üye tam sayısının en az üçte ikisi toplanır ve salt çoğunluğu ile karar verilir. Oyların eşitliği halinde ise Başkanın bulunduğu taraf çoğunluğu sağlamış sayılır. Bununla birlikte Kararı temyiz edilen daire başkanı ile üyelerinin oy hakkı bulunmamaktadır. Savcı ise Kurulun duruşmalı oturumlarında doğrudan görüşünü açıklarken diğer oturumlarda Kurulun daveti üzerine toplantıya katılarak görüşünü bildirmektedir.[1299]

Daireler Kurulu, Rapor Değerlendirme ve Temyiz Kurullarına seçilmeyen daire başkanı ile üyelerden oluşmaktadır. En kıdemli daire başkanı ise Kurula başkanlık etmektedir. Kurul mevcut üye sayısının en az üçte ikisi ile toplanır ve salt çoğunluğu ile karar verir. Oyların eşitliği halinde Başkanın bulunduğu taraf çoğunluğu sağlamış sayılır.[1300]

Kurulun temel görevleri arasında: Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerince mali konularda düzenlenecek yönetmelikler ile yönetmelik niteliğindeki düzenleyici işlemleri yürütmek; Kurum Başkanı tarafından incelenmesi istenen konular hakkında görüş bildirmek ve 6085 sayılı Kanun'la verilmiş olan diğer görevleri yürütmek.[1301]

Rapor Değerlendirme Kurulu Sayıştay Genel Kurulu tarafından iki yıl için seçilen iki daire başkanı ve her daireden birer üye ile denetimden sorumlu başkan yardımcısından oluşmaktadır. Sayıştay Başkanı Kurula başkanlık ederken Başkanın Kurul toplantılarına katılamadığı hallerde denetimden sorumlu başkan yardımcısı Kurula başkanlık etmektedir. Toplantı yeter sayısı üye tam sayısının en az üçte ikisi, karar yeter sayısı ise, hazır bulunan üyelerin salt çoğunluğudur. Oyların eşitliği durumunda Başkanın bulunduğu taraf çoğunluğu sağlamış sayılmaktadır. Kurulun temel görevi de Sayıştay raporları ile Sayıştay Başkanı tarafından incelenmesi istenilen konulara ilişkin görüş bildirmektir.[1302]

Meslek Mensupları Yükseltme ve Disiplin Kurulu her takvim yılı için Genel Kurul tarafından seçilen bir daire başkanı, bir üye, bir uzman denetçi, bir başdenetçi ile denetimden sorumlu başkan yardımcısından oluşur. Aynı şekilde birer yedek üye

1299 Sayıştay Kanunu (03.12.2010), m. 26.
1300 Sayıştay Kanunu (03.12.2010), m. 27 (1), (2).
1301 Sayıştay Kanunu (03.12.2010), m. 27 (3).
1302 Sayıştay Kanunu (03.12.2010), m. 28 (1)-(4).

seçilir. Kurul, üye tam sayısı ile toplanırken kararlarını oy çokluğuyla vermektedir. Daire başkanı ise Kurula başkanlık etmektedir. Kurulun temel görevi Sayıştay Başkanı, daire başkanı ve üyeler dışındaki meslek mensupları ile ilgili yükseltme işlerini, disiplin soruşturmalarını ve ceza kovuşturmalarını yürütmektir.[1303]

Yüksek Disiplin Kurulu, Meslek Mensupları Yükseltme ve Disiplin Kuruluna benzer olarak her takvim yılı için Sayıştay Genel Kurulu tarafından seçilen beş daire başkanı ve her daireden seçilen birer üyeden oluşmaktadır. En kıdemli daire başkanı Kurula başkanlık etmektedir. Kurul, üye tam sayısı ile toplanıp kararlarını üçte iki çoğunlukla vermektedir. Kurulun temel görevi ise Sayıştay Başkanı, daire başkanı ve üyeler hakkındaki disiplin soruşturmalarını yürütmektir.[1304]

Sayıştay teşkilatında yer alan diğer önemli organlardan biri Denetim, Planlama ve Koordinasyon Kurulu; Sayıştay Başkanı, başkan yardımcıları ve bölüm başkanlarından oluşmaktadır. Kurula Sayıştay Başkanı başkanlık ederken Başkanın katılamadığı durumlarda Kurula katılan başkan yardımcılarından kıdemli olanı başkanlık etmektedir. Kurulun görevleri şu şekilde sıralanabilir: Kurum stratejik planı ve yıllık performans programını hazırlamak; TBMM'nin, kamuoyunun ve denetlenen kamu idarelerinin beklentileri 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 ve Sayıştay Başkanı'nın görüşülmesini istediği konularda görüş bildirmektir.[1305]

Başsavcılık, Başsavcı ve savcılardan oluşmaktadır. Başsavcı'nın görevleri arasında: Başsavcılığa intikal eden yargılamaya esas raporları, temyiz konusu dosyaları ve diğer işleri savcılara havale etmek; İlama ilişkin yargılamaya esas raporları hazırlayan denetçiler tarafından yapılan temyiz istemini gerçekleştirmek veya temyiz isteminde bulunmama gerekçesini, ilgili denetçiye bildirilmek üzere Başkanlık makamına sunmak; İlamların infazını izlemek ve bu hususla ilgili gerekli işlemleri yapmak; Hakkında suç duyurusunda bulunulan sorumluların ve diğer

[1303] Sayıştay Kanunu (03.12.2010), m. 30.
[1304] Sayıştay Kanunu (03.12.2010), m. 29.
[1305] Sayıştay Kanunu (03.12.2010), m. 31.

ilgililerin durumlarını izlemek; Sayıştayca belirtilen süreler içerisinde verilmeyen hesapları takip etmek, hesabı ve istenilen bilgi ve belgeleri vermeyen sorumlular ve diğer ilgililer hakkında 6085 sayılı Kanun'da belirtilen gerekli işlemleri yapmak; Kanunlarla ve Sayıştay Başkanı tarafından verilen diğer görevleri yerine getirmektir.[1306]

Kurumun mensupları ise Sayıştay Başkanı, üyeler, daire başkanları, Sayıştay denetçileri, yönetim mensupları ile Başsavcı ve savcılardan oluşmaktadır.[1307]

Sayıştay Başkanı'nın nitelikleri, seçim usulü ve görevleri hakkında yukarıda belirtilmiştir. Sayıştay üyesi olarak seçilebilmek için ise adaylar hukuk, siyasal bilgiler, iktisat, işletme, iktisadi ve idari bilimler fakülteleri veya öğrenim itibariyle bunlara denkliği Yükseköğretim Kurulu tarafından onanmış yurt içinde veya yurt dışındaki en az dört yıllık fakülte veya yüksekokulların birinden mezun olduktan sonra kamu idarelerinde en az on altı yıl çalışmış olmaları gerekmektedir.[1308]

Kurum üyelerinin beşte üçü Sayıştay meslek mensuplarından, geriye kalanların en az yarısı Maliye Bakanlığı meslek mensuplarından 6085 sayılı Kanunu'nda nitelikleri belirlenen diğer adaylar arasından TBMM tarafından seçilmektedir. Boşalan üyelik sayısı beşi bulduğu zaman Sayıştay Başkanlığı tarafından Resmi Gazete ve diğer basın ve yayın organları aracılığıyla seçim için duyuru yapılır, başvurular ise Sayıştaya yapılmaktadır. Sayıştaya başvuran adayların sicilleri üzerinde yapılan inceleme sonucunda, Sayıştay Genel Kurulu tarafından mevcut üye sayısının salt çoğunluğunun gizli oyu ile her boş yer için dörder aday seçilir. Sonuçlar seçilen adayların sicil özetleri ile birlikte Kurum Başkanlığı tarafından TBMM'ye sunulur.[1309]

Daire başkanları dört yıl bir süre için Sayıştay Genel Kurulu tarafından en az üç yılını doldurmuş üyeler arasından gizli oy ve üye tam sayısının salt çoğunluğu ile seçilmektedir. Süresi dolan veya kendi isteği ile üyeliğe dönmüş daire başkanları yeniden seçilebilmektedir. Ayrıca görevi sona eren daire başkanları, boş üye kadrosu

1306 Sayıştay Kanunu (03.12.2010), m. 33.
1307 Sayıştay Kanunu (03.12.2010), m. 12, 14, 15, 17, 18, 19.
1308 Sayıştay Kanunu (03.12.2010), m. 12 (1).
1309 Sayıştay Kanunu (03.12.2010), m. 15.

şartı aranmaksızın üyeliğe dönebilirler. Bu durumda boşalan ilk üye kadro kendilerine tahsis edilmektedir.[1310]

Sayıştay denetçileri, Sayıştay denetçiliği yardımcılığından yetişirler. Denetçi yardımcılığına Sayıştay Başkanı tarafından aday olarak atanabilmek için adaylar; hukuk, siyasal bilgiler, iktisat, işletme, iktisadi ve idari bilimler fakültelerinden veya bunlara denkliği Yükseköğretim Kurulu tarafından kabul edilen yurt içi veya yurt dışındaki en az dört yıllık fakülte veya yüksekokullardan birini bitirmiş olmaları ve açılacak giriş sınavını kazanmaları gerekir. Sınava girebilmek için adayların, sınavın yapıldığı yılın ocak ayının ilk günü itibariyle 31 yaşını, yüksek lisans veya doktora derecesine sahip olanlar ise 35 yaşını bitirmemiş olması gerekir ve 657 sayılı Kanunun 48. maddesinde belirtilen genel nitelikleri taşıması şarttır.[1311] Giriş sınavı; eleme sınavı, yazılı sınav ve mülakattan oluşurken eleme sınavı ve yazılı sınavlar, Sayıştay Başkanlığı ile imzalanacak protokole göre Öğrenci Seçme ve Yerleştirme Merkezi tarafından yapılmaktadır. Mülakat, Sayıştay Başkanı'nın veya görevlendireceği bir daire başkanının başkanlığında, iki üye ve üç uzman denetçi olmak üzere altı kişiden oluşan bir komisyon tarafından yapılır. Mülakatta başarılı olabilmek için, komisyon başkan ve üyelerinin yüz tam puan üzerinden verdikleri puanların aritmetik ortalamasının en az yetmiş olması şartı aranmaktadır.[1312]

Denetçi yardımcılarının mesleki eğitim ve staj süresi iki yıldan üç yıla kadar sürerken adaylık süresi bir yıldan iki yıla kadar sürmektedir. Adaylık süresinin sonunda Meslek Mensupları Yükseltme ve Disiplin Kurulunun kararı ve Sayıştay Başkanı'nın onayıyla olumlu sicil alan adaylar denetçi yardımcılığına atanmaktadır. Olumsuz sicil alan adayların ise görevine son verilmektedir. Bununla birlikte, denetçi yardımcılarının denetçi olarak atanabilmeleri için mesleki eğitim ve staj sonunda yapılacak sınavda başarılı olmaları ve olumlu sicil almaları şartı aranmaktadır. Yeterlik sınavında başarılı olamayan denetçi yardımcılarının meslek mensupluğu ile ilişiği kesilmektedir. Mesleki eğitim ve staj sonunda yapılan sınavda başarılı olan ve olumlu sicil alan denetçi yardımcıları Meslek Mensupları Yükseltme ve Disiplin Kurulu kararı ve Sayıştay Başkanı'nın onayı ile denetçiliğe atanmaktadır.[1313]

1310 Sayıştay Kanunu (03.12.2010), m. 14.

1311 **Devlet Memurları Kanunu** (14.07.1965), **Resmi Gazete** (23.07.1965), S. 12056, http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.657.pdf (E.T. 16.08.2018).

1312 Sayıştay Kanunu (03.12.2010), m. 17 (1)-(7).

1313 Sayıştay Kanunu (03.12.2010), m. 17 (8)-(11).

Sayıştayın yönetim işleri Sayıştay Başkanı'nın teklifi ve Genel Kurulun kararı ile oluşturulan birimler tarafından yürütülmektedir. Yönetim mensupları 657 sayılı Kanun'da belirtilen hükümler çerçevesinde Sayıştay Başkanı'nın onayı ile göreve atanırken, aynı Kanun'da yazılı nitelikleri taşımaları gerekmektedir.[1314]

Sayıştay Başsavcısı ile savcıları, Sayıştay Başkanı'nın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığı tarafından yapılacak teklif üzerine ortak kararname ile atanmaktadırlar. Başsavcı veya savcı olarak atanabilmek için adaylar: Hukuk, siyasal bilgiler, iktisat, işletme, iktisadi ve idari bilimler fakülteleri veya Yükseköğretim Kurulu tarafından bunlara denkliği kabul edilen yurt içindeki veya yurt dışındaki en az dört yıllık fakülte veya yüksekokullardan birini bitirmiş olmaları ve yüksek öğrenimden sonra mali, iktisadi veya hukuki konularla ilgili kamu hizmetinde en az on altı yıl çalışmış olmaları; Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde denetim elemanlığı, müşavir Hazine avukatlığı veya daire başkanlığı ve üstü görevlerde bulunmuş olmaları gerekmektedir. Başsavcının görev süresi dört yıldır. Görev süresi sona eren ve yeniden atanmayan Başsavcı, boş kadro şartı aranmaksızın Kurum savcısı olarak görevine devam etmekte ve boşalan ilk savcı kadrosu kendisine tahsis edilmektedir. Başsavcı birinci sınıfa ayrılmış ve bu sınıfta dokuz yılını doldurmuş denetçinin sahip olduğu haklardan yararlanırken Başsavcı ve savcılar aylık, ödenek, mali, sosyal, emeklilik ve diğer hakları ile disiplin, ceza kovuşturması, sicil ve teminatları bakımından kendi derece ve kıdemindeki denetçiler hakkındaki hükümlere tabi olmaktadır.[1315]

Şubat 2018 tarih itibariyle Sayıştayda; Başkan, 2 Başkan Yardımcısı, 8 Daire Başkanı, 44 Üye, 10 Savcı, 783 Denetçi, 560 Yönetim Mensubu ve 14 Sözleşmeli Personel olmak üzere toplam 1422 personel görev yapmaktadır. Bunlardan 22'sinin doktora derecesi bulunmakta olup 350'si yükseklisans, 717'si lisans ve 89'u yüksekokul mezunudur. Personelin 1059'u erkek, 363'ü ise kadındır.[1316]

Kazakistan Sayıştayının teşkilat yapısı ise Başkanlık ve Dairelerden oluşmaktadır. Mensupları arasında: Sayıştay Başkanı, Başkan Yardımcısı, Başkan

---

1314 Sayıştay Kanunu (03.12.2010), m. 19.

1315 Sayıştay Kanunu (03.12.2010), m. 18.

1316 **T.C. Sayıştay Başkanlığı** *"2017 Yılı Faaliyet Raporu"*, 2018, s. 38-39, https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/76662805/files/SAYI%C5%9ETAY%202017%20YILI%20FAAL%C4%B0YET%20RAPORU(1).pdf (E.T. 16.08.2018).

Danışmanı, Üyeler, Yönetim Başkanı, Daire başkanları, Sayıştay denetçileri ve dairelerde çalışan diğer meslek mensupları yer almaktadır.[1317]

Kazakistan Sayıştayının Başkanlığı; Sayıştay Başkanı, Üyeler, Başkan Yardımcısı, Başkan Danışmanı ve Daire başkanlarından oluşmaktadır.[1318]

K.C. Sayıştay Başkanı yukarıda belirtildiği gibi Cumhurbaşkanı tarafından 5 yıllık bir süre için atanmaktadır. Başkan Sayıştaya verilen görevlerin yerine getirilmesi için ve Kurumun içinde yolsuzlukla mücadele konusunda kişisel sorumluluk taşımaktadır.[1319] Bunların dışında Sayıştay Başkanı'nın temel yetkileri şöyle sıralanabilir: Uzman ve analitik faaliyetler dahil olmak üzere Sayıştayın yıllık ve üç aylık çalışma planlarını onaylamak; Sayıştay üyelerinin yetkilerini ve tüm mensuplarının sorumluluklarını belirlemek ve çalışma düzenini organize etmek; Yetki alanı dahilinde emir çıkarmak, talimat vermek ve bunların uygulanmasını kontrol etmekle birlikte Sayıştay tarafından kabul edilen karar, kararname ve diğer belgeleri imzalamak; Kazakistan Cumhurbaşkanlığı Başkanına ve Kazakistan Parlamento meclislerinin[1320] başkanlarına Sayıştay üyesi olarak seçilmesi için adaylar sunmak; Kazakistan Cumhurbaşkanı tarafından onaylanan Sayıştay bütçesi ile personel sayısının sınırları çerçevesinde Sayıştay teşkilat yapısını onaylamak; İlgili yıl içinde denetlenecek kurum ve kuruluş listesini onaylamak; İlgili yıl içinde denetlenecek kurum ve kuruluş listesi çerçevesinde yürütülecek denetim planlarını onaylamak; Denetimin yürütülmesi için Sayıştay üyelerine talimat vermek ve Sayıştayın yetki alanı dahilinde denetim, uzman ve analitik faaliyetler alanında çalışacak personeli belirlemek; Denetçi sertifikası gerektiren Sayıştay personelinin listesini onaylamak; Risk yönetim sistemine dayalı, denetçiler tarafından yürütülen denetim, uzman ve analitik faaliyetlerin tüm aşamalarını denetim standartlarına uygunluğunun kontrol edilmesini organize etmek; Sayıştay üyelerinin faaliyetlerini değerlendirme yöntemini onaylamak; Sayıştay Yönetim Başkanı'nın yetki alanı haricinde, Sayıştayın idari memurlarını[1321] görevlerine atamak; Sayıştayı temsil

---

1317 K.C. Sayıştayı (Teşkilat şeması), http://esep.kz/eng/show1/article/39 (E.T. 16.08.2018).

1318 K.C. Sayıştayı (Teşkilat şeması).

1319 K.C. Anayasası (30.08.1995), m. 44 b. 7); K.C. Sayıştayının Tüzüğü (05.08.2002), m. 17, 18.

1320 Kazakistan Parlamentosu ile ilgili bkz. K.C. Anayasası (30.08.1995), m. 50.

1321 Kazakistan Cumhuriyeti'nde memurlar siyasal, idari ve kolluk kuvvetlerinin memurlarına ayrılmaktadır. Ayrıntılı bilgi için bkz. **K.C. Devlet Memuriyeti Hakkında Kanun** (23.11.2015), S. 416-V ЗРК, **Kazakistan Gerçeği Gazetesi** (25.11.2015), No. 226 (28102), **Bağımsız Kazakistan Gazetesi** (25.11.2015), No. 226 (28704), **K.C. Parlamento Bülteni** (2015), No. 22-V, m. 153, http://adilet.zan.kz/kaz/docs/Z1500000416 (E.T. 16.08.2018); **K.C.**

etmek; Sayıştay Başkanı'na bağlı danışmanlık ve uzmanlık kurulları oluşturmak; Kazakistan Cumhuriyeti'nin Hükümeti, Parlamentosu, Merkez Bankası ve herhangi devlet organlarının toplantılarına katılmak ve bu toplantılarda söz alma hakkına sahip; Kanunlar tarafından korunan gizlilik rejimine uymak kaydıyla, denetim konularıyla ilgili belgeleri engelsiz bir şekilde incelemek; Denetlenecek kurum ve kuruluşlardan denetimin yürütülmesi ile ilgili gerekli belgeleri, sözlü ve yazılı açıklamaları talep etmek ve bunları belirttiği süre içinde almak; Sayıştay Tüzüğü'nün 27. maddesinde belirtilen nedenlerin varlığı halinde, Kazakistan Cumhurbaşkanı ve Parlamento meclislerinin başkanlarına, Cumhurbaşkanı ile Parlamento tarafından atanan üyelerin yetkilerinin erken sona erdirilmesi için teklif sunmak; Görevinde bulunamayacağı hallerde üyelerden birine vekalet vermek; Sayıştaya bağlı Ulusal Sertifikalandırma Komisyonunun kişisel kadrosunu onaylamak; Denetim organlarının Koordinasyon Konseyine başkanlık etmek ve Denetim organlarının faaliyetlerini değerlendirme çalışmalarını organize etmektir.[1322]

Kazakistan Sayıştayı daha önce de belirtildiği gibi bir başkan ve 8 üyeden oluşmaktadır. Bunlardan başkan ve iki üye Cumhurbaşkanı, üç üye Parlamentonun üst meclisi, diğer üç üye ise Parlamentonun alt meclisi tarafından beş yıllık bir süre için atanmaktadır.[1323]

Üyelerin temel görev ve yetkileri şunlar: Görevlerini yerine getirirken Kazakistan Cumhuriyeti mevzuatının gereklerine uymakla birlikte, denetlenen kurum ve kuruluşların işleyişlerine ve mevcut ekonomik faaliyetlerine engel oluşturmamak ve müdahale etmemek; Kazakistan Cumhuriyeti'nin Hükümeti, Merkez Bankası ve herhangi devlet organlarının toplantılarına katılmak hakkına sahip; Kanunlar tarafından korunan gizlilik rejimine uymak kaydıyla, denetim konularıyla ilgili belgelere engelsiz bir şekilde erişebilme hakkına sahip; Denetlenecek kurum ve kuruluşlardan denetimin yürütülmesi ile ilgili gerekli belgeleri, sözlü ve yazılı açıklamaları talep etmek ve bunları belirttiği süre içinde almak; Yetkileri dahilinde yaptıkları faaliyetlerin konuları hakkında bağımsız olarak kararlar almak; Yetkileri dahilinde denetim, uzman ve analitik faaliyetlerin etkin bir şekilde organize edilmesi

---

Kolluk Hizmeti Hakkında Kanun (06.01.2011), S. 380-IV, **Kazakistan Gerçeği Gazetesi** (19.01.2011), No. 17-18 (26438-26439), **Bağımsız Kazakistan Gazetesi** (19.01.2011), No. 14-17 (26419), **K.C. Parlamento Bülteni** (2011), No. 1 (2578), m. 4, http://adilet.zan.kz/kaz/docs/Z1100000380 (E.T. 16.08.2018).

1322 K.C. Sayıştayının Tüzüğü (05.08.2002), m. 19.

1323 K.C. Sayıştayının Tüzüğü (05.08.2002), m. 20.

ve yürütülmesi için denetim programları onaylamak; Sayıştay denetçilerine denetimin yürütülmesi için talimat vermek; Denetim, uzman ve analitik faaliyetleri organize etmek ve yürütmek; Denetim, uzman ve analitik faaliyetlerin engelsiz yürütülmesini sağlamak; Parlamento meclislerinin daimi komitelerinin açık ve kapalı toplantılarına katılmak ve bu toplantılarda söz alma hakkına sahip olmak; Denetçiler tarafından yürütülen denetim sonuçlarının kontrol edilmesini organize etmek; Revizyon Komisyonları ve İç Denetim Organları tarafından yürütülen denetim faaliyetlerinin denetim standartlarına uygunluğunun kontrol edilmesini organize etmek.[1324]

Kazakistan mevzuatına göre Yönetim Başkanı, Sayıştay Başkanı'nın kararı ve Cumhurbaşkanlığı Yöneticisi'nin onayı ile göreve atanmaktadır.[1325] Yönetim Başkanı'nın temel yetkileri şöyle sıralanabilir: Sayıştay hedeflerinin uygulanmasını düzenlemek; Sayıştay dairelerinin çalışmalarını organize etmek, koordine etmek ve kontrol etmek; Sayıştay dairelerinin tüzüklerini onaylamak; Kanunlar tarafından aksi belirtilmedikçe Sayıştay idari memurlarının "B"[1326] grubunun memurlarını atamak ve görevden çıkarmak; Disiplin ve Mülakat Komisyonlarını yönetmek; Sayıştay personelinin disipline uyup uymaması ile ilgili kontrol çalışmalarını düzenlemek; Sayıştay idari memurlarının "B" grubundaki personeline tatil izni verme, maddi yardım yapma, sürekli eğitim olanaklarını sağlama, ek ücretleri ödeme ve görevle gönderme konuları ile ilgili karar almak; Sayıştay idari memurlarının "B" grubundaki personelinin disiplin sorumlulukları ile ilgili karar almak; Sayıştay siyasi memurları[1327] tarafından alınan kararların uygulanmasını kontrol etmek.[1328]

1324 K.C. Sayıştayının Tüzüğü (05.08.2002), m. 21.

1325 K.C. Sayıştayının Tüzüğü (05.08.2002), m. 28; K.C. Devlet Denetimi ve Mali Kontrol Hakkında Kanun (12.11.2015), m. 41; **Devlet Organları Sisteminde Bazı Kadro Politikası Konuları Hakkında K.C. Cumhurbaşkanı'nın Fermanı** (29.03.2002), S. 828, **K.C. Cumhurbaşkanı ve Hükümeti Belgelerinin Koleksiyonu**: (2004), No. 17, m. 212, No. 21, m. 265; (2005), No. 29, m. 362; (2006), No. 23, m. 229; (2007), No. 42, m. 479; (2009), No. 34, m. 321; (2010), No. 51, m. 466, http://adilet.zan.kz/kaz/docs/U020000828_ (E.T. 16.08.2018); 29.12.2015 tarih ve 150 sayılı K.C. Cumhurbaşkanı Fermanına göre Yönetim Başkanı idari memurlarının "A" grubu memuru olarak sayılmaktadır. Bkz. **Siyasi ve İdari Memurları Listesinin Onaylanması Hakkında K.C. Cumhurbaşkanı'nın Fermanı** (29.12.2015) S. 150, m. 2, **Kazakistan Gerçeği Gazetesi** (31.12.2015), No. 250 (28126), **Bağımsız Kazakistan Gazetesi** (31.12.2015), No. 250 (28728), **K.C. Cumhurbaşkanı ve Hükümeti Belgelerinin Koleksiyonu** (2015), No. 70-71, m. 520, http://adilet.zan.kz/kaz/docs/U1500000150 (E.T. 16.08.2018).

1326 İdari memurlarının "B" grubu ile ilgili ayrıntılı bilgi için bkz. Siyasi ve İdari Memurları Listesinin Onaylanması Hakkında K.C. Cumhurbaşkanı'nın Fermanı (29.12.2015), m. 2.

1327 Sayıştay Başkanı ve üyeleri 29.12.2015 tarih ve 150 sayılı K.C. Cumhurbaşkanı Fermanına göre siyasi memuru olarak sayılmaktadır. Bkz. Siyasi ve İdari Memurları Listesinin Onaylanması Hakkında K.C. Cumhurbaşkanı'nın Fermanı (29.12.2015) S. 150, m. 1.

Sayıştay Başkanı'nın Yardımcısı ile Danışmanı, denetçiler ve Sayıştay dairelerinde çalışan diğer personel 150 sayılı Ferman'a göre idari memurlarının "B" grubu memurları olarak sayılmaktadır. Bunlar 416-V ЗРК sayılı Kanunu'na göre Yönetim Başkanı tarafından atanır ve görevden azledilir.[1329] Sayıştay Daire Başkanları ise idari memurların "A" grubu memurları olarak sayılmakta ve Sayıştay Başkanı tarafından atanıp görevden alınabilmektedir.[1330]

16 Ağustos 2018 tarih itibarıyla Kazakistan Sayıştayı 7 daire ve 3 bölümden oluşmaktadır.[1331] Bunlar:

- Ekonominin Reel Sektörü Denetim Dairesi (Department for Audit of the Real Sector of Economy): Kanun tarafından Sayıştaya verilen yetkiler çerçevesinde Kurum adına denetim çalışmalarını yürütmektedir;[1332]

- Kamu Yönetimi ve Sosyal Alanı Denetim Dairesi (Department for Audit of Public Management and Social Sphere): Kanun tarafından Sayıştaya verilen yetkiler çerçevesinde Kurum adına denetim çalışmalarını yürütmektedir;[1333]

- Değerlendirme ve Kalite Kontrol Dairesi (Department for Assessment and Quality Control): Sayıştay daireleri tarafından yürütülen faaliyetlerin fonksiyonel analizini düzenlemek; Sayıştay denetçileri tarafından yürütülen denetim faaliyetlerinin denetim standartlarına uygunluğunun kontrol edilmesini organize etmek; Revizyon Komisyonları ve gerektiğinde İç Denetim Organları tarafından yürütülen denetim faaliyetlerinin denetim standartlarına uygun olup olmadığını kontrol etmek; Sayıştay personelinin disipline uyup uymaması ile ilgili kontrol çalışmalarını düzenlemek ve Denetime tabi kurum ve kuruluşların faaliyetlerini değerlendirmek ve Sayıştay üyeleri faaliyetlerinin etkinliğinin değerlendirilme sonuçları hakkında bilgi oluşturma görevlerinden sorumludur;[1334]

1328 K.C. Devlet Memuriyeti Hakkında Kanun (23.11.2015), m. 12.

1329 Siyasi ve İdari Memurları Listesinin Onaylanması Hakkında K.C. Cumhurbaşkanı'nın Fermanı (29.12.2015), m. 2; K.C. Devlet Memuriyeti Hakkında Kanun (23.11.2015), m. 12.

1330 K.C. Sayıştayının Tüzüğü (05.08.2002), m. 19.

1331 K.C. Sayıştayı (Teşkilat şeması).

1332 K.C. Sayıştayı (Department for Audit of the Real Sector of Economy), http://esep.kz/eng/showin/article/3183 (E.T. 16.08.2018).

1333 K.C. Sayıştayı (Department for Audit of Public Management and Social Sphere), http://esep.kz/eng/showin/article/3181 (E.T. 16.08.2018).

1334 K.C. Sayıştayı (Department for Assessment and Quality Control), http://esep.kz/eng/showin/article/1964 (E.T. 16.08.2018).

- Planlama, Analiz ve Raporlama Dairesi (Department for Planning, Analysis and Reporting): Sayıştay faaliyetlerini planlamak; Sayıştayda analiz çalışmalarının yürütülmesini sağlamak; Cumhuriyet bütçesinin planlamasını geliştirmek; Sayıştaya bağlı Mali İhlalleri Araştırma Merkezinin faaliyetlerini koordine ve kontrol etmek; ve Sayıştay faaliyetlerini bilgi sistemleri ile destekleme ve bu sistemleri geliştirme görevlerinden sorumludur;[1335]

- Metodoloji ve Uluslararası İşbirliği Dairesi (Department for Methodology and International Cooperation): Dış denetim konularında Sayıştay faaliyetlerine metodolojik yardım sağlamak; Sayıştay ile diğer denetim organlar arasında metodolojik işbirliğini sağlamak ve Uluslararası işbirliği uygulama ve koordine etme görevlerinden sorumludur;[1336]

- Hukuk Dairesi (Law Department): Sayıştayın denetim, uzman-analitik ve metodolojik faaliyetlerinin yürütülmesi için hukuki destek vermek ve Sayıştayın tüm faaliyetlerinin yasalara uyumlu olmasını sağlamak; Sayıştayda milli mevzuatın uygulanma pratiğini genelleştirmek ve dış denetime ilişkin bütçe ve diğer mevzuatı izlemek; Sayıştay personeli için hukuki eğitimi düzenlemek ve Kazakistan mevzuatını açıklamak ve Sayıştay faaliyetleri ile ilgili kanun, kararname ve diğer hukuki belge taslaklarını hazırlama ve bu belgelerin hazırlanmasına katılma görevlerinden sorumludur;[1337]

- İdari Daire (Administrative Department): Sayıştay içerisinde devlet dilinin geliştirilmesi ile ilgili devlet politikasının uygulanmasını sağlamak; Gizli belgeler dahil Kurumun tüm belge yönetimini organize etmek; Sayıştayın faaliyetlerinde bilgi güvenliği sağlamak ve Sayıştaya bağlı Ulusal Sertifikalandırma Komisyonunun çalışmalarına yardım etmek görevlerinden sorumludur.[1338]

Belirtilen 7 daire dışında Sayıştay yapısında 3 bölüm bulunmaktadır. Bunlar: Sayıştay Başkanı'na yardım etmek ve Sayıştayın kamuoyu ile ilişkilerini sağlama görevlerinden sorumlu olan Sayıştay Başkanı Sekreterliği (Secretariat of the Chairwoman); Sayıştayın bütünsel bir personel yönetim sistemini oluşturmak,

[1335] K.C. Sayıştayı (Department for Planning, Analysis and Reporting), http://esep.kz/eng/showin/article/1965 (E.T. 16.08.2018).
[1336] K.C. Sayıştayı (Department for Methodology and International Cooperation), http://esep.kz/eng/showin/article/1966 (E.T. 16.08.2018).
[1337] K.C. Sayıştayı (Law Department), http://esep.kz/eng/showin/article/2171 (E.T. 16.08.2018).
[1338] K.C. Sayıştayı (Administrative Department), http://esep.kz/eng/showin/article/3182 (E.T. 16.08.2018).

Sayıştay memurlarının çalışmalarını, Kurumun bütünsel personel yönetim sistemi çerçevesinde yürütülmesini sağlamak ve Sayıştayda olumlu bir sosyal ve psikolojik çalışma ortamı oluşturmak görevlerinden sorumlu olan Personel Yönetimi Bölümü (Sector for Personnel Management) ve Kurumun maddi, teknik ve mali desteğini organize etmek görevlerinden sorumlu olan Maliye ve Tedarik Bölümüdür (Sector for Finance and Supply).[1339]

Kazakistan Sayıştayı denetçileri, denetçi yardımcılığından yetişirler. Denetçi yardımcılığına Sayıştay Başkanı tarafından atanabilmek için adaylar sosyal bilgiler, iktisat, maliye, muhasebe, denetim, yönetim, kamu yönetimi, iktisadi ve idari bilimler, hukuk veya uluslararası hukuk fakültelerinden mezun olmaları ve açılacak giriş sınavını kazanmaları gerekir. Sınava girebilmek için adaylar 18 yaşını doldurmuş olup 416-V 3PK sayılı K.C. Devlet Memuriyeti Hakkında Kanun'un 16. ve 17. maddelerinde belirtilen genel nitelikleri taşımaları şarttır.[1340] Ancak 17 Ağustos 2018 tarih itibarıyla yürürlükteki mevzuatta hala denetçi yardımcılarının mesleki eğitim, staj ve adaylık süreleri ile ilgili normlar belirtilmemiştir. Denetçi yardımcıları denetçi olarak Sayıştay Başkanı tarafından atanabilmeleri için yukarıda belirtilen niteliklerle birlikte Ulusal Sertifikalandırma Komisyonu tarafından düzenlenen sınavı kazanıp devlet denetçisi sertifikasına sahip olması gerekir.[1341]

Ağustos 2018 tarih itibariyle Sayıştayda toplam 167 personel görev yapmaktadır. Bunlardan 141'i devlet memuru (1 Başkan, 8 Üye, 7 Daire Başkanı, yaklaşık 56 Denetçi, diğerleri idari ve destek personeli), 26'sı sözleşmeli personel. Personelin 102'si erkek, 65'i kadın olup 4'ü doktora derecesine, 28'i yükseklisans derecesine sahip, diğerleri ise lisans mezunudur.[1342]

1339 K.C. Sayıştayı (Teşkilat şeması).

1340 **«B» Grubu İdari Memurları İçin Tip Yeterlilik Şartlarının Onaylanması Hakkında K.C. Devlet Memuriyeti ve Yolsuzlukla Mücadele İşleri Ajansı Başkanı'nın Kararı** (13.12.2016), S. 85, **Bilgi ve Hukuk Sistemi «Adilet»** (23.12.2016), http://adilet.zan.kz/kaz/docs/V1600014542 (E.T. 17.08.2018); K.C. Devlet Memuriyeti Hakkında Kanun (23.11.2015), m. 16, 17.

1341 **Sayıştayın «B» Grubu İdari Memurları İçin Yeterlilik Şartlarının Onaylanması Hakkında Sayıştay Başkanı Kararnamesi** (25.07.2018), S. 15-нк, http://adilet.zan.kz/rus/docs/G18K0000015#z6 (E.T. 17.08.2018).

1342 **Devlet Organlarının Daha Fazla Optimize Edilmesine İlişkin Önlemler Hakkında K.C. Cumhurbaşkanı'nın Fermanı** (22.01.1999), S. 29, **K.C. Cumhurbaşkanı ve Hükümeti Belgelerinin Koleksiyonu**: (1999), No. 1, m. 2, http://adilet.zan.kz/kaz/docs/U990000029_ (E.T. 17.08.2018).

5.2.2. Karşılaştırmalı Özellikler

Türk Sayıştayının özelliklerini şöyle sıralayabiliriz:

- Fransa modelinden esinlenilerek kurul şeklinde organize edilmiş ve yargı yetkisi ile donatılmıştır;

- Sayıştay tarafından verilen kesin hükümlere ilişkin olarak sorumlular başka bir idari yargı yoluna başvuramamaktadır;

- 1876 yılında kabul edilen Anayasa'dan beri Sayıştay anayasal bir kuruluş olma statüsünü devam ettirmektedir;

- Sayıştay, en üst düzeyde bağımsızlığa sahip bir kurum olarak bilinmektedir;

- Parlamento adına denetim yapmakta, ancak Parlamento ile organik bir bağı bulunmamaktadır;

- Denetimin planlanması, uygulanması ve sonuca bağlanması faaliyetleri mevzuat çerçevesinde, herhangi bir organın müdahalesi olmaksızın doğrudan Sayıştayca yürütülmektedir. Denetim usul ve esaslarını, teşkilat kanunu çerçevesinde Sayıştay doğrudan kendisi belirlemektedir;

- Sayıştayın bütçesi yürütme organının müdahalesi olmaksızın doğrudan TBMM'ye sunulmaktadır. Bununla ilgili iş ve işlemler Sayıştay Başkanı tarafından yürütülmektedir;

- Kurum Başkanı TBMM tarafından beş yıllık bir süre için seçilirken Sayıştay üyeleri TBMM tarafından herhangi bir süre kaydı olmaksızın seçilmektedir;

- Sayıştay denetçileri işe Kurum tarafından açılan yarışma sınavıyla alınmaktadır;

- Sayıştay Başkanı ve üyeleri azlolunamamakta ve kendileri istemedikçe 65 yaşından önce emekliye sevk edilememektedir;

- Meslek mensuplarına, yargıçlar için öngörülen teminatlar tanınmıştır.[1343]

Kazakistan Sayıştayının özelliklerini ise şöyle sıralayabiliriz:

[1343] Sayıştay Başkanlığı (Sayıştayın Özellikleri), https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=78# (E.T. 17.08.2018).

- Türk Sayıştayına benzer olarak kurul şeklinde organize edilmesine rağmen yargı yetkisi ile donatılmamıştır. Verilen kesin hükümlere ise sorumlular tarafından mahkemelere başvurularak itiraz edilebilir;

- Anayasal bir kuruluş olmasına rağmen yürürlükteki Anayasada Sayıştayın yetkileri belirtilmemiştir;

- Sayıştay yeteri kadar bağımsızlığa sahip değil, çünkü yürürlükteki mevzuata göre Sayıştay, Cumhurbaşkanı'na doğrudan bağlı ve hesap vermekle yükümlüdür. Sayıştay Başkanı ise direk Cumhurbaşkanı tarafından atanmaktadır;[1344]

- Sayıştayın Cumhurbaşkanı'na doğrudan bağlı ve hesap vermekle yükümlü olmasına rağmen Cumhurbaşkanlığı ile organik bir bağı bulunmamaktadır;[1345]

- Türk Sayıştayına benzer olarak Kazakistan Sayıştayı denetimin planlanması, uygulanması ve sonuca bağlanması faaliyetleri yerli mevzuat çerçevesinde, herhangi bir organın müdahalesi olmaksızın doğrudan Sayıştayca yürütülmektedir. Denetim usul ve esaslarını K.C. Devlet Denetimi ve Mali Kontrol Hakkında Kanunu çerçevesinde doğrudan kendisi belirlemektedir;[1346]

- Sayıştayın bütçesi Hükümet tarafından Parlamentoya sunulmaktadır;

- Kurumun Başkanı ile iki üyesi Cumhurbaşkanı, üç üyesi Parlamentonun üst meclisi, diğer üç üyesi de Parlamentonun alt meclisi tarafından beş yıllık bir süre için atanmaktadır;[1347]

- Sayıştay Başkanı, Cumhurbaşkanı tarafından kendi takdirine göre atanırken üyeleri Cumhurbaşkanı ve Parlamento meclisleri tarafından Sayıştay Başkanı teklifi ile atanmaktadır. Kurum Başkanı ile üyeler Sayıştay Tüzüğü'nün 27. maddesinde belirtilen nedenlerin varlığı halinde azledilebilir. Bunlar: İstifanın kabulü; Haklarında mahkumiyet kararının yürürlüğe girmesi; Fiil ehliyetine sahip olmayan olarak tanınması; Andını, Kazakistan kanunlarını, Sayıştay Tüzüğü ile Cumhurbaşkanı kararlarını ve görevlerini ihlal etmesi veya kendi statüsüyle bağdaşmayan davranışta

1344 K.C. Sayıştayı Tüzüğü Hakkında K.C. Cumhurbaşkanı'nın Fermanı (05.08.2002), m. 1; K.C. Anayasası (30.08.1995), m. 44 b. 7).
1345 K.C. Sayıştayı Tüzüğü Hakkında K.C. Cumhurbaşkanı'nın Fermanı (05.08.2002), m. 3.
1346 K.C. Devlet Denetimi ve Mali Kontrol Hakkında Kanun (12.11.2015), m. 8, 12.
1347 K.C. Anayasası (30.08.1995), m. 44 b. 7), m. 57 b. 1).

bulunması; Ölmüş olarak tanınması; Vatandaşlığını kaybetmesi; Ülkenin dışına daimi ikamet için çıkması; Başka göreve atanması;[1348]

- Türk Sayıştayına benzer olarak Kazakistan Sayıştayının denetçileri Kurum tarafından açılan yarışma sınavıyla işe alınmaktadır.

5.3. KAZAKİSTAN VE TÜRKİYE SAYIŞTAYLARININ BAĞIMSIZLIKLARI, GÖREVLERİ, YETKİLERİ VE DENETİM ALANLARI

5.3.1. Karşılaştırmalı Görevler

5.3.1.1. Türk Sayıştayının Görevleri

Türk Sayıştayının temel görevleri arasında: Denetim; Yargılama; Raporlama; Danışma ve Görüş Bildirme işlevleri bulunmaktadır.[1349] 6085 sayılı Kanun'a göre ise Sayıştayın işlevleri şu şekilde sınıflanmıştır:

- Kamu idarelerinin mali faaliyet, karar ve işlemlerini hesap verme sorumluluğu çerçevesinde denetlemek ve sonuçları hakkında TBMM'ye doğru, yeterli, zamanlı bilgi ve raporlar sunmak;

- Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin; gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığını denetlemek, sorumluların hesap ve işlemlerinden kamu zararına yol açan hususları kesin hükme bağlamak;

- Genel uygunluk bildirimini TBMM'ye sunmak;

- Kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmak.[1350]

Belirtildiği gibi Türk Sayıştayı pek çok fonksiyonu yerine getirmektedir. Bunları detaylıca incelemek daha açıklayıcı olacaktır.

[1348] K.C. Sayıştayı Tüzüğü Hakkında K.C. Cumhurbaşkanı'nın Fermanı (05.08.2002), m. 27.
[1349] Avcı, a.g.e., s. 266.
[1350] Sayıştay Kanunu (03.12.2010), m. 5; **Recai Akyel,** *"Sayıştay Raporlarının Kamu Mali Yönetimine Katkısı"*, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt 49, Sayı 1, 2016, s. 122.

5.3.1.1.1. Denetim Görevi

Türk Sayıştayının denetim görevinin tanımı 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunu tarafından düzenlenmiştir. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na göre, Sayıştay denetiminin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin mali faaliyet, karar ve işlemlerini, kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelemek ve sonuçları TBMM'ye raporlamaktır.[1351] Sayıştay Kanunu'nun düzenlenmesine göre ise, denetimin amacı: Bütçe hakkının gereği olarak kamu idarelerinin faaliyet sonuçları hakkında TBMM'ye ve kamuoyuna güvenilir ve yeterli bilgi sunulması; Kamu mali yönetiminin hukuka uygun olarak yürütülmesi ve kamu kaynaklarının korunması; Kamu idarelerinin performansının değerlendirilmesi; Hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlığın yerleştirilmesi ve yaygınlaştırılmasıdır.[1352]

Sayıştay Kanunu'nun 2. maddesince Sayıştay düzenlilik ve performans denetimlerini gerçekleştirmektedir. Aynı Kanun'un 35. maddesinde Sayıştay denetiminin özellikleri açıklanmıştır: Denetim genel kabul görmüş uluslararası denetim standartlarına göre yürütülür; Sayıştay ve denetçiler tarafından yerine getirilen denetim faaliyeti bağımsız ve tarafsız olarak yürütülür. Sayıştaya denetim işlevinin planlanması, programlanması ve yürütülmesinde talimat verilemez; Denetimlerde güncel denetim metotları kullanılır; Denetim işlevinin etkin biçimde yerine getirilmesi için Sayıştay mensuplarının teknik ve mesleki yeterlikleri geliştirilir; Kalite güvencesinin sağlanması için, denetimin her aşaması denetim standartlarına, stratejik planlara, denetim programlarına ve mesleki etik kurallarına uygunluğu açısından sürekli gözden geçirilir. Bununla birlikte, önemle belirtilmesi gerekir ki denetim işlevini yerine getirirken Sayıştayın yetkisi sınırsız değildir. Kurumun hükümet politikalarını ve uygulamalarının yerindeliğini değerlendirme ve aldığı kararlarla kamu idarelerinin takdir yetkisini sınırlandırma veya ortadan kaldırma yetkisi bulunmamaktadır.[1353]

1351 Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (10.12.2003), m. 68.

1352 Sayıştay Kanunu (03.12.2010), m. 34.

1353 Avcı, a.g.e., s. 266-267; Sayıştay Kanunu (03.12.2010), m. 35; **Mehmet Ela, Can Mustafa Türkyener,** *"Türkiye'de Sayıştayın Düzenlilik Denetimi: Genel Bir Bakış"*, **Finans Politik &**

Sayıştay, düzenlilik denetimi ile kamu idarelerinin hesap ve işlemleri ile mali rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğu hakkında görüş bildirirken kamu idarelerinin gelir, gider ve malları ile ilgili hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığını tespit etmekte ve mali yönetim ve iç kontrol sistemlerini değerlendirmektedir.[1354]

Sayıştay Kanunu'nun 2. maddesine göre düzenlilik denetimi, mali ve uygunluk denetimi olarak iki sınıfa ayrılmaktadır. Kamu idarelerinin hesap ve işlemleri ile mali faaliyet, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin değerlendirme sonuçları esas alınarak mali rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğu ile ilgili denetim, mali denetim olarak belirlenmişken kamu idarelerinin gelir, gider ve malları ile ilgili hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespitine ilişkin denetim ise uygunluk denetimi olarak belirtilmiştir.[1355]

Türkiye'de Sayıştaya performans denetimini yürütme yetkisi resmi olarak 1996 yılında verilmiştir.[1356] Ancak bu yetki gerek kurumun geleneksel işlevlerine ağırlık vermesi gerekse mevzuat yetersizliği nedeniyle sınırlı olarak kullanılmıştır. Mart 2010 tarihinde yeni Sayıştay Kanunu'nun kabul edilmesi ile performans denetimi yeniden tanımlanmıştır. Günümüzde Sayıştay, performans denetimiyle, idareler tarafından belirlenen hedefleri ve faaliyet sonuçlarını ölçüp, ölçüm sonuçlarını değerlendirmektedir.[1357]

5.3.1.1.2. Yargılama Görevi

Günümüzde Sayıştay yargı yetkisini, 1982 tarihli Anayasa'nın 160. maddesinde yer alan *"Sayıştay, ...gelir ve giderleri ile mallarını TBMM adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen*

Ekonomik Yorumlar Dergisi, Cilt 52, Sayı 602, 2015, s. 29-30, http://www.ekonomikyorumlar.com.tr/files/articles/152820006171_2.pdf (E.T. 17.08.2018).

1354 Sayıştay Kanunu (03.12.2010), m. 36; **Düzenlilik Denetimi Rehberi** (2014), **Sayıştay Başkanlığı**, Versiyon No: 2014/3, s. 3, https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/mevzuat/Rehberler/Duzenlilik_Denetimi_Rehberi.pdf (E.T. 17.08.2018); Ayrıntılı bilgi için bkz. Ela ve Türkyener, a.g.m., s. 25-42.

1355 Sayıştay Kanunu (03.12.2010), m. 2; Düzenlilik Denetimi Rehberi (2014), s. 3.

1356 Sayıştay Kanunu (21.02.1967), ek madde 10.

1357 **Performans Denetimi Rehberi** (2014), **Sayıştay Başkanlığı**, Versiyon No: 2014/2, s. 5, https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/mevzuat/Rehberler/Performans_Denetim_Rehberi.pdf (E.T. 17.08.2018); Avcı, a.g.e., s. 267-268.

inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir..." hükmünden ve 6085 ile 5018 sayılı kanunlarından almaktadır.[1358]

Sayıştayın yargı yetkisi ile ilgili düzenleme 5018 sayılı Kanun'unda *"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."* şeklindeyken,[1359] 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 5. maddesinde ise *"(1) Sayıştay; ... 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. ... ç) Kanunlarla verilen ... hükme bağlama işlerini yapar."* şeklinde yer almıştır.[1360]

Belirtilen hükümlere rağmen, yürürlükteki Türk Anayasası, Sayıştayı Yüksek Mahkemeler arasında saymamış olması nedeniyle Sayıştay kendine özgü bir yargı organı olarak kabul edilebilir.[1361] Sayıştayın teşkilat yapısında yargı yetkisine sahip Daireler ve Temyiz Kurulu bulunmaktadır. Dairelere, Kanun tarafından hesap mahkemesi olarak sorumluların hesap ve işlemlerine ilişkin düzenlenen yargılamaya esas raporlarda yer alan kamu zararına ilişkin hususları hükme bağlama yetkisi verilmiştir.[1362] Yapılan hesap yargılaması sonucunda Daireler tarafından dört farklı karar alınabilir: Hesap ve işlemlerin yasal düzenlemelere uygun bulunabilir; Kamu zararının sorumlulardan tazminine hükmedilebilir; Hesap ve işlemler ile ilgili olarak kamu zararı oluşmadığından ilişilecek bir husus bulunmadığı hükmedilebilir veya Gerekli görülen hususların ilgili mercilere bildirilmesine karar verilebilir.[1363] Sayıştay daireleri tarafından verilen ilamlar ise Sayıştay Temyiz Kurulunda kanuna aykırılık, yetkiyi aşmak veya hesap yargılaması usullerine riayet etmemek gibi sebeplerle 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 52. maddesinin 1. fıkrasında belirtilen

---

1358 Avcı, a.g.e., s. 271; **Mustafa Taytak, Süreyya Sakınç,** *"Sayıştay'ın Yargılama Fonksiyonu ve Sayıştay Yargısında Kanun Yolları"*, **Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi**, Cilt 5, Sayı 1, 2018, s. 84.

1359 Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (10.12.2003), m.68.

1360 Sayıştay Kanunu (03.12.2010), m. 5.

1361 Farklı görüş ve ayrıntılı bilgi için bkz. **Abdullah Uz**, *"Hesapları Kesin Hükme Bağlamakla Görevli Sayıştayın Yargısal Kimliği"*, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 54, S.4, 2005, s. 361-374; **Selim Kaneti**, *"Sayıştayın Anayasal Konumu"*, **Sayıştay Dergisi**, C.1, S.1, 1990, s. 7-18.

1362 Sayıştay Kanunu (03.12.2010), m. 23.

1363 Sayıştay Dairelerinin Çalışma Usul ve Esasları (17.12.2011), m. 14.

ilgililer tarafından temyiz olunabilir. Kurul, Sayıştay daireleri tarafından verilen ilamların son hüküm mercii olup verilen kararları kesindir.[1364]

5.3.1.1.3. Raporlama Görevi

Günümüzde Türk Sayıştayı Lima Deklarasyonu'nun 16. maddesi gereğince denetim ve inceleme çalışmalarının sonucunda hazırlanan çeşitli raporları TBMM'ye sunmakta veya kamu idarelerine göndermektedir. Bunlar: Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu; Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu; Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu; Genel Uygunluk Bildirimi; Kamu İşletmeleri Genel Raporları; Kalkınma Ajansları Genel Denetim Raporları; Kamu İdareleri Denetim Raporları ve Kamuoyu Duyurusu'dur.[1365]

Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu: 6085 sayılı Kanun'un 38. maddesinde ve 5018 sayılı Kanun'un 68. maddesinde belirtilen hükümler gereğince kamu idarelerinin denetimleri sonucunda düzenlenen denetim raporlarında önemli görülen veya genellik arz eden konuları, yürütülen denetimlerle ilgili genel bilgileri ve mali konularda belirtilmesi uygun görülen diğer hususları içerecek şekilde hazırlanarak TBMM'ye sunulan ve kamuoyuna duyurulan bir rapordur.[1366]

Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu: Yukarıda belirtilen 5018 ve 6085 sayılı kanunlar gereğince[1367] kamu idareleri tarafından Sayıştaya gönderilen idare faaliyet raporları, Maliye Bakanlığı tarafından Sayıştaya gönderilen Genel Faaliyet Raporu ve İçişleri Bakanlığı tarafından Sayıştaya gönderilen Mahalli İdareler Genel Faaliyet Raporunun değerlendirme sonuçları dikkate alınarak hazırlanmaktadır.[1368]

1364 Sayıştay Kanunu (03.12.2010), m. 55; Sayıştay Genel Kurulu, Temyiz Kurulu ve Daireler Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları (17.12.2011), m. 25.

1365 Sayıştay Başkanlığı (Raporlar), https://www.sayistay.gov.tr (E.T. 17.08.2018).

1366 **Sayıştay Başkanlığı**, *"2016 Yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu"*, 2017, s. 2, https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/62643830/files/raporlar/genel_raporlar/dis_denetim/2016_Dis_Denetim.pdf (E.T. 17.08.2018); Sayıştay Başkanlığı (Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporları), https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=97 (E.T. 17.08.2018).

1367 Sayıştay Kanunu (03.12.2010), m. 39; Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (10.12.2003), m. 41.

1368 **Sayıştay Başkanlığı**, *"2016 Yılı Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu"*, 2017, s. 1, https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/62643830/files/raporlar/genel_raporlar/faaliyet/2016_Faaliyet.pdf (E.T. 17.08.2018); Sayıştay Başkanlığı (Faaliyet Genel Değerlendirme Raporları), https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=98 (E.T. 17.08.2018).

Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu: Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan mali istatistikler, 5018 ve 6085 sayılı Kanunların hükümlerine istinaden[1369] hazırlanma, yayımlanma, doğruluk, güvenilirlik ve önceden belirlenmiş standartlara uygunluk bakımından Sayıştay tarafından değerlendirilerek hazırlanmaktadır. Rapor Sayıştay teşkilatında yer alan Rapor Değerlendirme Kurulunun görüşü alındıktan sonra Parlamento'ya sunulur ve Maliye Bakanlığına gönderilir.[1370]

Genel Uygunluk Bildirimi: Anayasa ve ilgili mevzuatta öngörülen hükümlere göre, Sayıştayın yasama adına gerçekleştirdiği dış denetime ilişkin raporları, idare faaliyet raporları ve genel faaliyet raporu dikkate alınarak hazırlanmakta ve TBMM'ye sunulmaktadır. Genel Uygunluk Bildirimi, kesin hesap kanunu tasarısında yer alan merkezi yönetim bütçe kanunu uygulama sonuçlarının kamu idare hesapları esas alınarak saptanan sonuçlarla karşılaştırarak, Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan kesin hesap kanun tasarısı ekinde yer alan cetvel ve belgelerin güvenilirliği ve doğruluğunun değerlendirmesi ile ilgili bir rapordur.[1371]

Kamu İşletmeleri Genel Raporları: Denetlenen tüm kamu işletmelerinin sektör esasına bağlı olarak yıllık faaliyet sonuçları, ülke ekonomisi içindeki yeri, istihdam durumu, mali durumu, işletme çalışmaları, yatırımları, iştirakleri ile genel ve ortak sorunlarının topluca ele alındığı bir raporlardır.[1372]

Kalkınma Ajansları Genel Denetim Raporları: Kalkınma ajanslarında yürütülen denetimler neticesinde düzenlenen raporlardan, TBMM'nin bilgisine sunulmasında fayda görülen ve genellik arz eden konuları, yürütülen denetimlerle ilgili genel

---

1369 Sayıştay Kanunu (03.12.2010), m. 40; Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (10.12.2003), m. 54.

1370 **Sayıştay Başkanlığı,** *"2016 Yılı Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu"*, 2017, s. 1, https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/62643830/files/raporlar/genel_raporlar/mali_istatistik/2016_Mali.pdf (E.T. 17.08.2018); Sayıştay Başkanlığı (Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporları), https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=99 (E.T. 17.08.2018).

1371 T.C. Anayasası (1982), m. 164; Sayıştay Kanunu (03.12.2010), m. 41; Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (10.12.2003), m. 42; **Sayıştay Başkanlığı,** *"2016 Yılı Genel Uygunluk Bildirimi"*, 2017, s. 1, https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/62643830/files/raporlar/genel_uygunluk/2016GenelUygunluk.pdf (E.T. 17.08.2018); Sayıştay Başkanlığı (Genel Uygunluk Bildirimleri), https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=96 (E.T. 17.08.2018).

1372 Sayıştay Başkanlığı (Kamu İşletmeleri Genel Raporları), https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=101 (E.T. 17.08.2018); **Sayıştay Başkanlığı,** *"Kamu İşletmeleri 2016 Yılı Genel Raporu"*, 19.12.2017, https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/62643830/files/raporlar/genel_raporlar/kit_genel/2016_ki.pdf (E.T. 17.08.2018).

bilgileri ve mali konularda belirtilmesi uygun görülen diğer hususları kapsayan raporlardır.[1373]

Kamu İdareleri Denetim Raporları: Sayıştay tarafından denetlenen Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdarelerin, Özel Bütçeli İdarelerin, Düzenleyici ve Denetleyici Kurumların, Sosyal Güvenlik Kurumların, Özel İdarelerin, Belediyeler ve Bağlı İdarelerin, Kalkınma Ajansların ve diğer Kamu İdarelerin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığına ilişkin hazırlanan raporlardır.[1374]

Belirtilen Sayıştay raporları, 6085 sayılı Kanunu'nun hükümleri gereğince yasamaya sunulduğu ve ilgili kamu idarelerine verildiği tarihten itibaren on beş gün içerisinde Sayıştay Başkanı veya görevlendireceği başkan yardımcısı tarafından, kanunların açıklanmasını yasakladığı durumlar hariç kamuoyuna duyurulmaktadır. İstihbarat, güvenlik ve savunma ile ilgili kamu idarelerinin ellerinde bulunan devlet mallarının 6085 sayılı Kanunu uyarınca yapılacak denetimi sonucunda hazırlanacak raporların kamuoyuna duyurulmasına ilişkin hususlar, ilgili kamu idarelerinin görüşleri alınarak Sayıştay tarafından hazırlanıp Cumhurbaşkanı tarafından çıkarılacak bir yönetmelikle düzenlenmektedir.[1375]

5.3.1.1.4. Danışma ve Görüş Bildirme Görevleri

Sayıştayın diğer önemli görevlerinden biri danışma ve görüş bildirme görevidir. Bu görev aynı zamanda *"yasamanın danışmanı veya teknik müşaviri"*[1376] olarak da adlandırılmakta ve başka bir organın istemi üzerine gerçekleşen bir bilgi verme işlemidir. Bu bakımdan, genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından mali

---

[1373] Sayıştay Başkanlığı (Kalkınma Ajansları Genel Denetim Raporları), https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=100 (E.T. 17.08.2018); **Sayıştay Başkanlığı,** *"2016 Yılı Kalkınma Ajansları Genel Denetim Raporu"*, 2017, https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/62643830/files/raporlar/genel_raporlar/kalkinma_ajanslari/2016_Kalkinma.pdf (E.T. 17.08.2018).

[1374] Sayıştay Başkanlığı (Kamu İdareleri Denetim Raporları), https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=103 (E.T. 17.08.2018).

[1375] Sayıştay Kanunu (03.12.2010), m. 44; Sayıştay Başkanlığı (2016 Yılı Sayıştay Denetim Raporları Hakkında Duyuru), https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=20 (E.T. 17.08.2018); Savunma, Güvenlik ve İstihbarat ile İlgili Kamu İdarelerine Ait Devlet Mallarının Denetimi Sonucunda Hazırlanan Raporların Kamuoyuna Duyurulmasına İlişkin Yönetmelik (05.03.2012).

[1376] Cruz, a.g.m., s. 18.

konularla ilgili düzenlenecek yönetmelikler veya yönetmelik niteliğindeki düzenleyici işlemler, Sayıştayın istişari görüşü alınarak yürürlüğe konmaktadır. Sayıştay, görüşünü istemin yapılması tarihinden itibaren çalışmaya ara verilme süresi hariç en geç otuz gün içinde bildirmesi gerekir.[1377]

Bununla birlikte, Maliye Bakanlığı gibi çeşitli idari birimlerin yasal düzenlemelerin uygulanmasına ilişkin tereddüde düştüğü konuları açıklamak üzere görüş bildirmesi de, Sayıştayın görevleri arasında yer almaktadır.[1378]

5.3.1.2. Kazakistan Sayıştayının Görevleri

Kazakistan Sayıştayının temel görevleri Türk Sayıştayına benzer olarak yargılama işlevi hariç: Denetim; Raporlama; Danışma ve Görüş Bildirme işlevleri ile birlikte pek çok fonksiyonu yerine getirmektedir.[1379]

5.3.1.2.1. Denetim Görevi

Kazakistan Sayıştayının denetim görevinin tanımı 392-V ЗРК sayılı K.C. Devlet Denetimi ve Mali Kontrol Hakkında Kanunu tarafından düzenlenmiştir. Kanuna göre, Sayıştay denetimi şu şekilde tanımlanmıştır: *"halkın yaşam koşullarının kalitesinin dinamik olarak yükselmesi ve ülkenin ulusal güvenliğinin artırılması için ulusal kaynakların (finansal, doğal, üretim, kadro, bilgi) yönetimi yasalara uygun olup olmadığını ve etkinliğini analiz etmek, değerlendirmek ve denetlemektir"*.[1380]

Kazakistan Sayıştayı tarafından yürütülen denetim faaliyetinin özellikleri Türk Sayıştayına benzemekte ve şu şekilde sıralanabilir: Denetim, Genel ve Prosedür Standartlarına göre yürütülür;[1381] Sayıştay tarafından yerine getirilen denetim faaliyeti bağımsız ve tarafsız olarak yürütülür. Sayıştaya denetim görevinin

---

1377 Sayıştay Kanunu (03.12.2010), m. 27.
1378 Avcı, a.g.e., s. 272-273.
1379 Ayrıntılı bilgi için bkz. K.C. Devlet Denetimi ve Mali Kontrol Hakkında Kanun (12.11.2015), m. 12; K.C. Sayıştayı Tüzüğü Hakkında K.C. Cumhurbaşkanı'nın Fermanı (05.08.2002), m. 15-16.
1380 K.C. Devlet Denetimi ve Mali Kontrol Hakkında Kanun (12.11.2015), m. 3.
1381 K.C. Devlet Denetimi ve Mali Kontrol Hakkında Kanun (12.11.2015), m. 8.

planlanması, programlanması ve yürütülmesinde talimat verilemez;[1382] Denetimlerde analiz etme, karşılaştırma, değerlendirme, inceleme, anket vb. güncel denetim metotları kullanılır;[1383] Denetim işlevinin etkin biçimde yürütülmesi için Sayıştay mensuplarının teknik ve mesleki yeterlikleri geliştirilir;[1384] Kalite güvencesinin sağlanması amacıyla, denetimin her aşaması denetim standartlarına uygunluğu açısından sürekli gözden geçirilir.[1385] Ayrıca, önemle belirtilmesi gerekir ki, Türk Sayıştayından farklı olarak Kazakistan Sayıştayı denetim işlevini yerine getirirken Hükümet politikalarının ve uygulamalarının etkileri ile rasyonelliğini inceleme, değerlendirme ve raporlama yetkisine sahiptir.[1386]

392-V ЗРҚ sayılı Kanun'un 12. maddesince Sayıştay denetim faaliyetini, düzenlilik ve performans denetimlerini yürüterek gerçekleştirmektedir.

Sayıştay düzenlilik denetimi ile: Devlet bütçesini ve devletin ulusal kaynaklarını kullanan organların faaliyetlerini; Denetlenen organların hesap ve işlemleri ile mali rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğunu; Sermayesinde doğrudan veya dolaylı olarak kamu payı olan şirketler tarafından imzalanan sözleşme şartlarının yerine getirilmesini; Cumhuriyet bütçesine, gelirlerin tam ve zamanında toplanmasını; Devletin olağanüstü bütçesini; Devletin cumhuriyet bütçesini; K.C. Ulusal Fonu'nun kullanılmasını; K.C. Cumhurbaşkanı rızasıyla, K.C. Merkez Bankasının varlıklarının kullanılmasını; Sermayesinde doğrudan veya dolaylı olarak kamu payı olan şirketlere cumhuriyet bütçesinden ayrılan kaynakların finansal ve ekonomik gerekçelere uygun kullanıp kullanmadığını değerlendirmektedir.[1387]

1382 K.C. Devlet Denetimi ve Mali Kontrol Hakkında Kanun (12.11.2015), m. 42.

1383 **Dış Denetimin Yürütülmesine İlişkin Usullerinin Onaylanması Hakkında K.C. Sayıştayı'nın Kararnamesi** (30.11.2015) S. 17-НҚ, m. 44, **Kazakistan Gerçeği Gazetesi** (19.05.2016) No. 94 (28220), (21.05.2016) No. 96 (28222), **Bağımsız Kazakistan Gazetesi** (19.05.2016) No. 94 (28822), (21.05.2016) No. 96 (28824), **Bilgi ve Hukuk Sistemi «Adilet»** (06.01.2016), http://adilet.zan.kz/kaz/docs/V1500012557 (E.T. 17.08.2018).

1384 K.C. Devlet Denetimi ve Mali Kontrol Hakkında Kanun (12.11.2015), m. 12.

1385 K.C. Devlet Denetimi ve Mali Kontrol Hakkında Kanun (12.11.2015), m. 24.

1386 Ayrıntılı bilgi için bkz. K.C. Devlet Denetimi ve Mali Kontrol Hakkında Kanun (12.11.2015), m. 12; Dış Denetimin Yürütülmesine İlişkin Usullerinin Onaylanması Hakkında K.C. Sayıştayı'nın Kararnamesi (30.11.2015), m. 12.

1387 K.C. Devlet Denetimi ve Mali Kontrol Hakkında Kanun (12.11.2015), m. 12, b. 2; K.C. Sayıştayı Tüzüğü Hakkında K.C. Cumhurbaşkanı'nın Fermanı (05.08.2002), m. 15.

Kazakistan'da 2002 yılında 286 sayılı Cumhuriyet ve Yerel Bütçelerin Uygulanması Üzerindeki Kontrol Kanunu'nun kabul edilmesiyle Sayıştaya ilk kez resmi olarak performans denetimini yürütme yetkisi verilmiştir.[1388]

Günümüzde Sayıştay performans denetimiyle: Cumhuriyet bütçe planlaması ile uygulanmasının bütçe sistemi ilkelerine uygun olup olmadığını; Denetlenen organların faaliyetlerini; Cumhuriyet bütçesinin uygulanması ve devlet kaynaklarının kullanılması ile ilgili veya Cumhurbaşkanı tarafından istenilen diğer alanları ile ilgili K.C. Devlet Planlama Sistemi'nin belgelerini; Sermayesinde doğrudan kamu payı olan şirketlerin kalkınma stratejileri ile kalkınma planlarının uygulanmasını; Sermayesinde doğrudan veya dolaylı olarak kamu payı olan şirketler tarafından yerine getirilen faaliyetlerin ekonomi, sosyal ve diğer devlet yönetimi alanlarının gelişimine etkisini; Devlet borçlarının ve devlet tarafından garantilenen borçların oluşturulmasını ve yönetimini; İlgili bütçe yatırımlarının, devlet kredilerinin ve devlet tarafından garantilenen kredilerin kullanımını; Devlet organları ve sermayesinde doğrudan veya dolaylı olarak kamu payı olan şirketler tarafından eşya ve hizmetleri satın alma işlemlerinin planlamasını, gerçekleştirebilirliğini ve etkinliğini; Eşya ve hizmetlerin satın alınması için tahsis edilen veya harcanan para miktarı ile satın alınan eşya ve hizmetlerin piyasa fiyatı arasındaki farkını; Sermayesinde doğrudan veya dolaylı olarak kamu payı olan şirketlerin varlıklarının yönetimini; Vergi, gümrük, çevre koruma ve bilgi teknolojisi alanları ile ilgili işlemlerin yönetimini değerlendirmektedir.[1389]

5.3.1.2.2. Raporlama Görevi

Günümüzde Kazakistan Sayıştayı Lima Deklarasyonu'nun 16. maddesi gereğince denetim ve inceleme çalışmalarının sonucunda hazırlanan çeşitli raporlarını Parlamentoya, Cumhurbaşkanı'na ve Hükümet'e göndermektedir. Bunlar: Sayıştay Çalışmaları Hakkında Rapor. Her üç ay sonrasında Cumhurbaşkanı'na ve Parlamentoya gönderilmektedir; Devlet Denetim Organları Çalışmalarının Göstergeleri Hakkında Rapor. Yıl sonunda Cumhurbaşkana gönderilmektedir;

[1388] K.C. Cumhuriyet ve Yerel Bütçelerin Uygulanması Üzerindeki Kontrol Kanunu (29.01.2002).

[1389] K.C. Devlet Denetimi ve Mali Kontrol Hakkında Kanun (12.11.2015), m. 12, b. 1; K.C. Sayıştayı Tüzüğü Hakkında K.C. Cumhurbaşkanı'nın Fermanı (05.08.2002), m. 15.

Cumhuriyet Bütçesinin Uygulanması Hakkında Rapor. Yıl sonunda Parlamentoya gönderilmektedir; Cumhuriyet Bütçesinin Konsolide Finansal Tablosu'nun Denetim Sonuçlarına İlişkin Rapor. Bu rapor Hükümet'e gönderilmektedir.[1390]

5.3.1.2.3. Danışma ve Görüş Bildirme Görevi

Kazakistan Sayıştayının diğer önemli işlevlerinden biri danışma ve görüş bildirme görevidir. Bu bağlamda Sayıştay; denetim faaliyetini artırmak amacıyla tüm denetim organlarına, bütçe ve diğer mevzuatın geliştirilmesi amacıyla devlet organlarına, denetim neticesinde elde edilen bulgular temelinde denetlenen organlara, ve ön denetim çalışmalarının temelinde Hükümet'e tavsiyeler vererek danışmanlık görevini yürütmektedir.[1391] Ancak, belirtilmesi gerekir ki Kurumun verdiği tavsiyelerinin bazıları bağlayıcı olup bazıları bağlayıcı değildir.

Bununla birlikte, bu görev özellikle denetim ve inceleme çalışmalarının sonucunda hazırlanan çeşitli raporların Parlamento, Cumhurbaşkanı ve Hükümet'e gönderilmesiyle gerçekleşmektedir.[1392] Ayrıca, Sayıştay önemli konulara ilişkin Parlamento, Cumhurbaşkanı veya Hükümet tarafından istenilen durumlarda bu organlara özel raporları da sunabilmektedir.[1393]

5.3.2. Karşılaştırmalı Bağımsızlıkları

Lima Deklarasyonu'nun 5, 6 ve 7. maddeleri ve Yüksek Denetim Kurumlarının Bağımsızlığı Hakkında Mexico Deklarasyonu'na göre Sayıştaylar kurumsal, işlevsel ve mali bağımsızlığa sahip olmalılardır. Belirtilen Deklarasyonlarda işaret edildiği gibi, Yüksek Denetim Kurumlarının bağımsızlığı denetim faaliyetlerinin etkin uygulanması için temel koşuldur.

1390 K.C. Devlet Denetimi ve Mali Kontrol Hakkında Kanun (12.11.2015), m. 43, 44, 45; Ayrıntılı bilgi için bkz. **Dış Denetim Prosedür Standartlarının Onaylanması Hakkında K.C. Sayıştayı'nın Kararnamesi** (31.03.2016) S. 5-НҚ, **Kazakistan Gerçeği Gazetesi** (22.09.2016) No. 181 (28307), **Bağımsız Kazakistan Gazetesi** (22.09.2016) No. 181 (28909), **Bilgi ve Hukuk Sistemi "Adilet"** (11.05.2016), http://adilet.zan.kz/kaz/docs/V1600013647 (E.T. 29.03.2018).

1391 K.C. Devlet Denetimi ve Mali Kontrol Hakkında Kanun (12.11.2015), m. 12, 22, 27.

1392 K.C. Devlet Denetimi ve Mali Kontrol Hakkında Kanun (12.11.2015), m. 43, 44, 45.

1393 K.C. Devlet Denetimi ve Mali Kontrol Hakkında Kanun (12.11.2015), m. 12, 26-29, 43-45.

Bu bağlamda, 2010 yılında kabul edilen 6085 sayılı Kanunu'nun 3. maddesine göre Türk Sayıştayının işlevsel ve kurumsal bağımsızlığa sahip olduğu vurgulanmıştır. Sayıştayın mali bağımsızlığına ilişkin hükümler ise berlirtilen Kanun'un 62. maddesinde yer almaktadır. Bu maddeye göre Sayıştay, genel bütçeye dahil olmasına rağmen, kendi bütçesini eylül ayı sonuna kadar doğrudan TBMM'ye sunar ve bir örneğini Maliye Bakanlığına gönderir. Böylece, Sayıştayın bütçesi, yürütme organının müdahalesi olmaksızın doğrudan yasamaya sunulmaktadır.

Kazakistan Sayıştayının işlevsel, kurumsal ve mali bağımsızlığı ile ilgili hükümler 392-V ЗРК sayılı Kanun'un 42. maddesi ve Sayıştay Tüzüğü'nün 33. maddesinde yer almaktadır. Bu maddelere göre Sayıştay tarafından yerine getirilen denetim faaliyeti bağımsız ve tarafsız olarak yürütülür. Sayıştayın iç işlerine ise kimse yasa dışı müdahale edemez. Ancak, önemle belirtilmesi gerekir ki Kazakistan Sayıştayı yeterince bağımsızlığa sahip değil, çünkü yürürlükteki mevzuata göre Sayıştay Cumhurbaşkanı'na doğrudan bağlı ve hesap vermekle yükümlüdür. Sayıştay Başkanı ise direk Cumhurbaşkanı tarafından atanmaktadır.[1394] Bununla birlikte, Sayıştayın bütçesi genel bütçeye dahildir ve Hükümet tarafından Parlamentoya sunulmaktadır.

5.4. KAZAKİSTAN VE TÜRKİYE SAYIŞTAYLARININ DENETLENMESİ

2003 yılında 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun Kabul edilmesiyle Sayıştayın denetlenmesi de düzenlenmiştir. Kanun hükümlerine göre, Sayıştayın denetlenmesi, her yıl TBMM adına TBMM Başkanlık Divanı tarafından görevlendirilen ve gerekli mesleki niteliklere sahip denetim elemanlarından oluşan bir komisyon tarafından, hesaplar ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak yapılmaktadır.[1395]

1394 K.C. Sayıştayı Tüzüğü Hakkında K.C. Cumhurbaşkanı'nın Fermanı (05.08.2002), m. 1; K.C. Anayasası (30.08.1995), m. 44 b. 7).

1395 Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (10.12.2003), m. 69; **Mehmet Aksoy**, **Bülent Geçgel**, **Yusuf Öz**, *"Sayıştay Hesap Yargısı"*, **Sayıştay Başkanlığı Yayınları, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi**, 2018, s. 31; Sayıştay denetiminin denetlenmesi konusunda ayrıntılı bilgi için bkz. Köse (2008/b), a.g.m. s. 3-42; Ayrıca önemle belirtilmesi gerekir ki, 03.12.2010 tarihli ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 79. maddesinde yer alan *"Sayıştayın denetlenmesi, her yıl Türkiye Büyük Millet Meclisi adına Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlık Divanı tarafından görevlendirilen ve gerekli mesleki niteliklere sahip denetim elemanlarından*

Buna karşın, 392-V ЗРК Kanunu'na göre, Kazakistan Sayıştayı finansal faaliyetinin denetimi ancak Cumhurbaşkanın onayı veya emri ile yapılabilmektedir.[1396] Ancak, İNTOSAİ tarafından kabul edilen Meslektaş Değerlendirmesi Kılavuzu[1397] gereğince Kazakistan Sayıştayı diğer Yüksek Denetim Kurumu tarafından denetlenebilmektedir. Örneğin, 2012 yılında Kazakistan ve Rusya Federasyonu Sayıştayları arasında imzalanan Karşılıklı Anlayış Muhtırası[1398] çerçevesinde Kazakistan Sayıştayı, Rusya Federasyonu Sayıştayı tarafından denetlenmiştir.[1399]

5.5. TÜRKİYE VE KAZAKİSTAN SAYIŞTAYLARININ ÜYE OLDUĞU ULUSLARARASI ÖRGÜTLER

Günümüzde dünya Yüksek Denetim Kurumlarının birbirleriyle ilişkileri artmaktadır. Bu konuda YDK'lerin ilişkileri, karşılıklı bilgi ve deneyim paylaşımıyla sınırlı kalmayıp ortak denetim projelerinin hayata geçirilmesi noktasına kadar varmaktadır. Türkiye ve Kazakistan Sayıştaylarının da üye olduğu uluslararası ve bölgesel organizasyonlar denetim standartlarının, denetim metotlarının ve tekniklerinin oluşturulmasında, yetkinleştirilmesinde ve yaygınlaştırılmasında önemli roller üstlenmektedirler. Bu ilişkiler çerçevesinde Türkiye ve Kazakistan Sayıştayları, Yüksek Denetim Kurumlarının uluslararası ve bölgesel organizasyonları ile sıkı bir işbirliği içindedir.[1400]

Nisan 2018 tarih itibarıyla Türkiye Sayıştayı, 1965 yılından beri Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (İNTOSAİ), 1989 yılından beri Avrupa Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (EUROSAI), 1997 yılından beri Asya Yüksek Denetim

---

oluşan bir komisyon tarafından, hesaplar ve bunlara ilişkin belgeler de esas alınarak yapılır." ibaresi **Anayasa Mahkemesinin 28.02.2013 tarihli ve E.: 2011/21 K.: 2013/36 sayılı Kararı** ile iptal edilmiştir.

1396 K.C. Devlet Denetimi ve Mali Kontrol Hakkında Kanun (12.11.2015), m. 42.

1397 **İSSAİ-5600** (Meslektaş Değerlendirmesi Kılavuzu - Peer Review Guide), file:///C:/Users/user/Downloads/ISSAI%205600%20English.pdf (E.T. 19.08.2018).

1398 **Kazakistan Sayıştayı ve Rusya Federasyonu Sayıştayı Arasındaki Aynı Dereceli Kurumların Denetlenmesi ile İlgili Karşılıklı Anlayış Muhtırası** (2012), file:///C:/Users/user/Downloads/RF.pdf (E.T. 19.08.2018).

1399 **Kazakistan Sayıştayı Bülteni** (2012), S.34, s. 24-28, file:///C:/Users/user/Downloads/Buleten20420kv202012.pdf (E.T. 19.08.2018).

1400 Sayıştay Başkanlığı (Üye Olunan Uluslararası Kuruluşlar), https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=57 (E.T. 19.08.2018).

Kurumları Örgütü (ASOSAI) ve 1994 yılından beri Ekononik İşbirliği Teşkilatı Ülkeleri Yüksek Denetim Kurumları Birliğinin (ECOSAI) üyeliğinde yer almaktadır.[1401]

Kazakistan Sayıştayı ise, 2000 yılından beri Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (İNTOSAİ), 2003 yılından beri Avrupa Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (EUROSAI), 2000 yılından beri Asya Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (ASOSAI), 2004 yılından beri Ekononik İşbirliği Teşkilatı Ülkeleri Yüksek Denetim Kurumları Birliğinin (ECOSAI) ve Bağımsız Devletler Topluluğu Devletlerinin Yüksek Denetim Kurumları Başkanları Konseyi üyeliğinde yer almaktadır.[1402]

5.6. KAZAKİSTAN VE TÜRKİYE SAYIŞTAYLARI İÇİN SORUN ALANLARI

5.6.1. Denetim Alanı İle İlgili Sorun Alanları

5.6.1.1. Türk Sayıştayının Denetim Alanının Sınırları

Yukarıda belirtildiği gibi, Sayıştay denetim işlevini yerine getirirken yetkileri sınırsız değildir. Örneğin, 6085 sayılı Kanun'un 4. maddesi 1. fıkrasının (a) bendinde, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının Sayıştay tarafından denetlenmeyeceği açıkça belirtilmiştir. Ayrıca, Kanun'un 35. maddesi 1. fıkrasının (a) bendine göre Sayıştay tarafından yerindelik denetimi yapılamaz ve denetlenen organın takdir yetkisini sınırlayacak ve ortadan kaldıracak karar alınamaz. Bununla birlikte, belirtilen Kanun'un 35. maddesi 2. fıkrasının (b) bendine göre, Sayıştay tarafından uygun bulunmadığı yönünde görüş ve öneri içeren yerindelik denetimi sayılabilecek denetim raporu düzenlenemez. Hazırlanan denetim raporlarında ise, kamu idaresinin yerine geçerek belirli bir iş ve işlemin yapılmasını veya belirli bir politikanın uygulanmasını zorunlu kılacak, kamu idaresinin takdir yetkisini sınırlayacak veya ortadan kaldıracak görüş ve talep içeren rapor düzenlenemez.

1401 Sayıştay Başkanlığı (Üye Olunan Uluslararası Kuruluşlar).

1402 K.C. Sayıştayı (Sayıştayın Uluslararası İlişkileri), http://esep.kz/rus/show1/article/18 (E.T. 19.08.2018).

Böylece, Sayıştayın yerindelik denetimi yürütme ve denetlenen organın takdir yetkisini sınırlayacak ve ortadan kaldıracak kararları alma ve sendikaları, ticaret ve sanayi odaları, ziraat odaları, baroları, mühendis ve mimar odaları, mali müşavir odaları, tabip odaları, esnaf odaları, şoför odaları ile bunların üst kuruluşları mahiyetinde olan Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği, Türkiye Ziraat Odaları Birliği, Türkiye Barolar Birliği, Türk Mühendis ve Mimar Odaları Birliği, Türk Tabipler Birliği, Türkiye Esnaf ve Sanatkarları Konfederasyonu, Türkiye Şoförler ve Otomobilciler Federasyonu vb. kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları denetleme yetkisi bulunmamaktadır.

Böyle olmakla beraber köyler,[1403] TBMM,[1404] vakıf üniversiteleri[1405] ve siyasi partiler[1406] Sayıştayın denetim alanı dışında kalmaktadır.

5.6.1.2. Kazakistan Sayıştayının Denetim Alanının Sınırları

Kazakistan Sayıştayının denetim alanı geniş olmasına rağmen, yetkileri kanunlar tarafından sınırlandırılmıştır. Örneğin Sayıştay, K.C. Merkez Bankası varlıklarının denetimini ancak Cumhurbaşkanı'nın onayı veya talimatı ile yürütebilmektedir. Ayrıca, Sayıştayın yerel bütçeleri denetleme yetkisi bulunmamaktadır.[1407]

1403 **Köy Kanunu** (18.03.1924), S. 442, **Resmi Gazete** (07.04.1924), S. 68, http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.442.pdf (E.T. 19.08.2018).

1404 **Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı İdari Teşkilatı Kanunu** (01.12.2011), S. 6253, m. 37, **Resmi Gazete** (18.12.2011), S. 28146, http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6253.pdf (E.T. 19.08.2018).

1405 **Vakıf Yükseköğretim Kurumları Yönetmeliği**, m. 24, **Resmi Gazete** (31.12.2005), S. 26040, http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=7.5.9768&MevzuatIliski=0 (E.T. 19.08.2018).

1406 **Siyasi Partiler Kanunu** (22.04.1983), S. 2820, m. 74, **Resmi Gazete** (24.04.1983), S. 18027, http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2820.pdf (E.T. 19.08.2018); **Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun** (30.03.2011), S. 6216, m. 3, **Resmi Gazete** (03.04.2011), S. 27894, http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6216.pdf (E.T. 19.08.2018).

1407 K.C. Devlet Denetimi ve Mali Kontrol Hakkında Kanun (12.11.2015), m. 12-15.

5.6.2. Kuvvetler Ayrılığındaki Yeri Bakımından Sorun Alanları

Yukarıda belirtildiği gibi, Türk Sayıştayı yasama adına denetim yürüten bir organ olup kurumsal, işlevsel ve organik anlamda yasamadan bağımsız hareket etmektedir. Ancak, Sayıştayın yasama adına denetim yürütmesi yasamaya bağlı olduğu anlamına gelmemektedir. Çünkü Sayıştay, yasama ile herhangi bir hiyerarşik ilişki içerisinde bulunmamakta ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlama faaliyeti sırasında, yasamadan talimat ve tavsiye almadan tamamen bağımsız ve tarafsız bir şekilde hareket etmektedir. Sayıştayın yasama ile olan bağı ise onun adına kamunun gelir, gider ve mallarını denetlemesi ve denetimlerin neticesinde hazırladığı raporları parlamentoya sunmasından kaynaklanmaktadır.[1408] Ancak, belirtilmesi gerekir ki Sayıştayın Başkanı ve üyelerinin yasama tarafından seçilme durumu Sayıştayın bağımsızlığına engel olarak iddia edilebilir.

Türk Anayasası'na göre yürütme görevi Cumhurbaşkanına aittir. Sayıştayın, Cumhurbaşkanı ile hiyerarşik veya organik bir ilişkisi yoktur. Sayıştay sadece yürütmenin bütçe harcamalarını denetlemekte ve kamu zararı varsa hesaplarını yargılamaktadır. Ayrıca sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağladığı için yargısal fonksiyona sahiptir.[1409] Kurumun yargısal fonksiyonu yanında denetim fonksiyonunun da olması Sayıştayın yargı erki içerisinde tanımlanmasına engel olarak iddia edilebilir.

Böylece, Türk Sayıştayı kısmen yargı erki içerisinde yer alan ve aynı zamanda denetim fonksiyonuna sahip «sui generis» bir nitelik taşımaktadır.[1410]

1408 Sayıştay Kanunu (03.12.2010).

1409 T.C. Anayasası (1982), m. 101, 109, 160.

1410 Sayıştayın anayasal konumu ile ilgili tartışmalar konusunda ayrıntılı bilgi için bkz. **Ahmet Taşır**, *"Sayıştayın Anayasal Konumu Üzerinde Tartışmalar"*, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S. 133, 2017, s. 81-96; Uz, a.g.m., s. 361-374; Kaneti, a.g.m., s. 7-18; Ayrıca, Anayasa Mahkemesi tarafından 28.02.2013 tarih ve E.:2011/21 K.:2013/36 sayılı kabul edilen Kararı ile Anayasa Mahkemesinin 27.12.2012 günlü, E.:2012/102, K.:2012/207 sayılı kararı dikkate alınarak *"Sayıştayın, sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlama görevi yönünden yargısal bir faaliyet gerçekleştirdiği ve bu çerçevede verdiği kararların maddi anlamda kesin hüküm teşkil eden yargı kararı niteliğinde olup, bu kararlarına karşı yargı organları dâhil hiçbir makam ve merciye başvurma olanağının bulunmadığı ve yargısal sonuçlu kararlar veren bir hesap mahkemesi olduğu sonucuna"* ulaşılmıştır; **Anayasa Mahkemesinin 13.11.2014 tarihli ve E.:2014/172 K.:2014/170 sayılı Kararı**'nda da *"Sayıştayın sorumluların sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlama görevi çerçevesinde verilen kararların maddi anlamda kesin hüküm teşkil eden yargı kararı niteliğinde olduğu ve bu görevin icrası kapsamında mahkeme sıfatını haiz bulunduğu"* belirtilmiştir.

Kazakistan Sayıştayı da Türk Sayıştayına benzer olarak kurul şekilde organize edilmiş ve yasama, yürütme ve yargı erkleri arasına girmemektedir. Ancak, Sayıştay yargı yetkisi ile donatılmamış, dolayısıyla verilen hükümleri sorumlular tarafından mahkemelere başvurularak itiraz edilebilmektedir. Bununla birlikte, Kazakistan Sayıştayı anayasal bir kuruluş olmasına rağmen yürürlükteki Anayasa'da Sayıştayın yetki ve fonksiyonları belirtilmemiştir.

Ayrıca, yerli mevzuata göre Sayıştay Cumhurbaşkanı'na doğrudan bağlı ve hesap vermekle yükümlüdür. Sayıştay Başkanı ise direkt Cumhurbaşkanı tarafından kendi takdirine göre atanmaktadır.[1411] Böyle olmakla beraber, Sayıştayın Cumhurbaşkanlığı ile herhangi bir hiyerarşik veya organik bir ilişkisi yoktur. Sayıştayın bütçesi ise Hükümet tarafından Parlamentoya sunulmaktadır.

Böylece, Sayıştayın Cumhurbaşkana doğrudan bağlı ve hesap vermekle yükümlü olması Başkanın direkt Cumhurbaşkanı tarafından kendi takdirine göre atanması ve bütçesinin Hükümet tarafından yasamaya sunulması Sayıştayın bağımsızlığına engel olarak iddia edilebilir.

Yukarıdakiler dikkate alınarak belirtilmesi gerekir ki, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı tarafından Kazakistan'a, Sayıştayın yürürlükteki statüsünü inceleyerek Lima Deklarasyonu ile INTOSAI Denetim Standartlarına uygun olarak bağımsız ve parlamentoya bağlı bir organın oluşturulması ile ilgili tavsiye verilmiştir.[1412]

5.6.3. Denetçi Sayısının Yetersizliği

Bilindiği gibi, denetim organlarının kendi görevlerini tam olarak yerine getirebilmeleri için yeterli insan kaynaklarına sahip olması gerekmektedir.[1413] Yüksek vasıflı personelin varlığı büyük önem taşımaktadır. Bununla beraber,

---

1411 K.C. Sayıştayı Tüzüğü Hakkında K.C. Cumhurbaşkanı'nın Fermanı (05.08.2002), m. 1, 3; K.C. Anayasası (30.08.1995), m. 44 b. 7).

1412 **OECD,** *"Istanbul Anti-Corruption Action Plan for Armenia, Azerbaijan, Georgia, Republic of Kazakhstan, The Kyrgyz Republic, The Russian Federation, Tajikistan and Ukraine Review of Legal and Institutional Framework for Fighting Corruption"*, Summary of Assessment and Recommendations Endorsed at the Fourth Review Meeting OECD, Paris, 20 – 21 October 2005, https://www.oecd.org/countries/kazakhstan/37238516.pdf (E.T. 19.08.2018).

1413 Samsonov vd., a.g.e., s. 66.

denetçilerin bağımsızlığı ve denetim faaliyetinin performansı, büyük ölçüde maddi, teknik, mali ve sosyal güvencenin sağlanmasından etkilenmektedir. Diğer ifadeyle, denetim organlarının belirlenen amaçlara ulaşmasındaki zorlukları aşmak için öncelikle yüksek nitelikli personele ihtiyaç duyulmaktadır. Bu bakımdan, yüksek kaliteli denetim personelinin temini için maaşlar, böyle bir işin özel gereklilikleri ile orantılı olmalıdır;[1414] yani personelin maaşları, teknik ve sosyal güvencelerinin seviyesi onlardan istenilen belirli şartlara uygun olmalıdır.[1415]

Şubat 2018 tarih itibariyle Türk Sayıştayında toplam 1422 personel görev yapmaktadır. Bunlardan 783'ü denetçidir.[1416] Denetçilerin aylık, ödenek, mali, sosyal, emeklilik ve diğer hakları ile teminatları bakımından kıdem, sınıf ve derecelerindeki birinci sınıf, birinci sınıfa ayrılmış ikinci sınıf ve üçüncü sınıf hakim ve savcılar hakkındaki hükümlere tabidir. Denetçi yardımcıları ise, hakim ve savcı adayları gibi aylık ve ek ödeme alırlar.[1417] Günümüzde Sayıştay denetçilerinin maaşları en az 7.000 TL'den oluşurken denetçi yardımcılarının maaşları en az 4.000 TL'den oluşmaktadır.

Kazakistan Sayıştayında ise Ağustos 2018 tarih itibariyle toplam 167 personel görev yapmaktadır. Bunlardan yaklaşık 56'sı denetçidir.[1418] Sayıştay denetçilerinin maaşları en az 1.750 TL'den oluşurken denetçi yardımcılarının maaşları en az 1.500 TL'den oluşmaktadır.

Belirtilmesi gerekir ki 2018 yılında Türk Sayıştayı için bütçeden 276.701.000 TL ayrılırken[1419] Kazakistan Sayıştayına 1.345.247.000 tenge veya yaklaşık 16.815.000 TL ayrılmıştır.[1420]

1414 ISSAI-1, Bölüm 14; Sayıştay Başkanlığı (2012), a.g.e., s. 33.

1415 Stepaşin vd., a.g.e., s. 94.

1416 T.C. Sayıştay Başkanlığı (2018), a.g.e., s. 38-39.

1417 Sayıştay Kanunu (03.12.2010), m. 63; **Hakimler ve Savcılar Kanunu** (24.02.1983), S. 2802, m.103, **Resmi Gazete** (26.02.1983), S.17971, http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2802.pdf (E.T. 19.08.2018).

1418 Devlet Organlarının Daha Fazla Optimize Edilmesine İlişkin Önlemler Hakkında K.C. Cumhurbaşkanı'nın Fermanı (22.01.1999), S. 29.

1419 **2018 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu** (23.12.2017), S. 7066, **Resmi Gazete** (31.12.2017), S.30287 (Mükerrer), http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/12/20171231m1.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/12/20171231m1.htm (E.T. 19.08.2018), http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/12/20171231m1.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/12/20171231m1.htm (E.T. 19.08.2018).

Bununla birlikte, 2018 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu'na göre Türkiye'de genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerine 751.299.665.000 TL, özel bütçeli idarelere 88.528.812.000 TL ve düzenleyici ve denetleyici kurumlara 4.673.105.000 TL ödenek ayrılırken genel bütçenin gelirleri 684.402.835.000 TL, özel bütçeli idarelerin gelirleri 89.501.691.000 TL, düzenleyici ve denetleyici kurumların gelirleri 4.673.105.000 TL ve özel bütçeli idarelerin net finansmanı 16.000.000 TL olarak tahmin edilmiştir.[1421]

2018 - 2020 Yıllar İçin Cumhuriyet Bütçe Kanunu'nca Kazakistan'da 2018 yılı için gelirler toplam 8.449.915.213.000 tenge (yaklaşık 105.623.940.000 TL) olarak tahmin edilirken, giderler 8.965.833.773.000 tenge (yaklaşık 112.072.922.000 TL) tahmin edilmiştir.[1422]

Her yıl bu kadar çok mali kaynağı denetlemek oldukça güçtür, bu nedenle Sayıştayların denetçi sayılarının yetersiz olduğu tahmin edilebilir. Özellikle belirtilmesi gerekir ki Kazakistan Sayıştayı denetçilerinin sayısının yetersiz olması, maaş ve diğer maddi, teknik, mali ve sosyal güvencelerinin yetersiz seviyede olması ileride denetçilerin bağımsızlığını ve denetim faaliyetinin performansını etkileyebilir.

5.6.4. Performans Denetimine İlişkin Karşılaşılan Muhtemel Güçlükler

Günümüzde dünyanın birçok Yüksek Denetim Kurumları gibi Türkiye ve Kazakistan Sayıştayları dahil, performans denetiminde bazı güçlüklerle karşılaşılması muhtemeldir. Bunlardan: Etkinliğin ölçümünde karşılaşılan güçlükler; Amaç belirsizliği; Yetkin denetçilerin olmayışı; ve Demokratik geleneğin zayıflığı temel güçlükler olarak sayılabilir.[1423]

Önceki bölümlerde belirtildiği gibi performans denetiminin temel unsurlarından biri olan etkinliktir. Ancak kamu mal ve hizmetlerini tesir eden çok sayıda faktör olması nedeniyle etkinliğin ölçülmesi her zaman mümkün

---

1420 **2018 – 2020 Yıllar İçin Cumhuriyet Bütçe Kanunu**, (30.11.2017), S. 113-VI 3PK, **Kazakistan Gerçeği Gazetesi** (06.12.2017), No. 235 (286614), **Bağımsız Kazakistan Gazetesi** (06.12.2017), No. 235 (29216), **K.C. Parlamento Bülteni** (2017), No. 20, m. 97, http://adilet.zan.kz/kaz/docs/Z1700000113 (E.T. 19.08.2018).

1421 2018 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu (23.12.2017), m. 1-2.

1422 2018 - 2020 Yıllar İçin Cumhuriyet Bütçe Kanunu, (30.11.2017), m. 1.

1423 Avcı, a.g.e., s. 58-61.

olmamaktadır. Örneğin, eğitim hizmetinde; dersin yürütüldüğü sınıfın büyüklüğü, öğretmenlerin kalitesi, araç ve gereçlerin yeterliliği, öğrenci sayısı, sınav sisteminin geçerliliği, coğrafi konum, öğrenci ailelerinin gelir düzeyi, sosyal statü vb. faktörleri analiz etme oldukça güçtür.[1424]

Karşılaşılan diğer güçlüklerden biri de amaç belirsizliğidir. Yüksek Denetim Kurumları tarafından yürütülen performans denetiminden sonuç alınabilmesi için, öncelikle denetime konu olan harcamaya ilişkin program amaçlarının net olarak belirlenmiş olması gerekir. Oysa, günümüzde kamusal programların amaçları ve hedefleri, halâ net olarak ortaya konmamakta veya karmaşık bir şekilde tanımlanmaktadır. Bu durumlarda belirlenen amaç ve hedeflerin gerçekleştirilme derecesini tespit etmek oldukça zordur.[1425]

Bununla birlikte, Sayıştaylar yürüttükleri performans denetiminden doğru sonuç alabilmeleri için, iyi yetişmiş ve teknik bilgi ile tecrübeye sahip uzman denetçilere ihtiyaç duymaktadırlar. Çünkü yetkin personel denetimin faydasını doğrudan etkilemektedir.[1426]

Performans denetiminde Sayıştaylar tarafından karşılaşılan diğer güçlüklerden biri de ülkelerdeki demokratik geleneğin zayıflığıdır. Günümüzdeki demokratik devlet uygulamasında, devletin faaliyet alanı ve yetkileri genişlerken vatandaşların kamu harcamalarına yönelik denetim talebi de artmaktadır. Sayıştaylar tarafından yürütülen denetim faaliyeti de halkın iktidarına dayanan bir yapının kurulmasında tamamlayıcı bir unsur olarak kabul edilebilir. Çünkü vatandaşların kamu faaliyetlerine katılımının sağlanması ile hak arama yollarının açık olması ve idarenin mali sorumluluğa sahip olması hukuk devletinin vazgeçilmez ilkeleri olarak kabul edilmektedir. Bu bakımdan, eğer vatandaşlar tarafından performans denetimi, teknik ve karmaşık bir süreç olarak algılanırsa ve sonuç alamama kaygısıyla hak arama refleksini kullanmazsa bu durum performans denetimi açısından önemli bir sorun doğurabilir.[1427]

1424 Demirbaş (2001), a.g.m., s. 95-96.

1425 **Ali Osman Güçlü,** *"Performans Denetiminin Zorlukları Üzerine Düşünceler"*, **Sayıştay Dergisi**, S. 18, 1995, s. 8, https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/dergi/pdf/der18m2.pdf (E.T. 19.08.2018).

1426 Demirbaş (2001), a.g.m., s. 151.

1427 Avcı, a.g.e., s. 60-61.

SONUÇ

İnsanlar antik çağlardan beri maddi kaynaklar üzerinde denetimin, daha sonra para ve meta-para ilişkilerinin gelişimiyle mali kaynaklar üzerinde denetimin önemini kavramış ve günümüzde "denetim" olarak adlandırılan kavramı genel anlamda olsa da tanımıştır.

Tarihsel süreç içinde, mutlak iktidarın yasama yetkilerini parlamentolara devretmek zorunda kalmasıyla birlikte bütçe hakkı, halkın temsilcilerinden oluşan yasama organlarına geçmiştir. Zamanla mali işlemlerin artmasına bağlı ve denetim faaliyetinin daha karmaşık ve profesyonel bir iş haline gelmesiyle birlikte bu görevin tarafsız, uzman bir kurum tarafından yerine getirilmesi ihtiyacı duyulmuş ve yasama organı adına görev yapan uzman ve tarafsız kuruluşların oluşturulması zorunlu kılınmıştır.[1428]

Günümüzde tüm gelişmiş devletlerin, tarihsel tip ve gelişim aşaması koşullarına bağlı, kendine has özellikleriyle, denetim sistemleri bulunmaktadır. Tarihi belgeler ise yüksek denetim faaliyetinin uzun bir geçmişe sahip olduğunu göstermektedir. Örneğin, İngiltere'de 1314 yılında,[1429] Fransa'da ise 1319 yılında oluşturulmuştur.[1430]

Belirtildiği gibi başlangıçta yüksek denetim hükümdarın emrinde olmuş ve hazine hesaplarının doğru tutulmasını sağlamak için ve hükümdarı devletin mali durumu ile ilgili bilgilendirmişti. Zamanla hazine, hükümdarın özel mal varlığı olmaktan çıkıp devlet hazinesi haline gelince Yüksek Denetim Kurumlarının yürüttüğü denetimin muhatabı hükümet olmuştur.[1431]

Dünya genelinde Yüksek Denetim Kurumlarının doğuşu, bütçe hakkının tam olarak yasama organlarına geçmesi ve bugünkü anlamıyla parlamenter demokrasinin yerleşmeye başlaması ile 1750-1800'lü yıllarda gerçekleşmiştir.[1432] 20. yüzyılın başında ise Yüksek Denetim Kurumlarının bağımsızlıklarının ilanı ile yeni denetim

---

1428 Önder ve Türkoğlu, a.g.m., s. 199; Köse (2013), a.g.m., s. 34-35.

1429 National Audit Office of UK, a.g.e., p. 265; Demirbaş (2001), a.g.m., s. 5; İNAN (1992), a.g.e., s. 5.

1430 Alptürk ve Akbulut, a.g.m., s. 3; Köse (2007), a.g.e., s. 121.

1431 Efendi (2005/a), a.g.e., s. 88; Arın vd., a.g.e., s. 187.

1432 Demirbaş (2001), a.g.m., s. 5; Önder ve Türkoğlu, a.g.m., s. 199.

modeli ortaya çıkmıştır.[1433] Örneğin, 10 Kasım 1920 tarihinde Avusturya Anayasası'nda *"Sayıştay, Federal Hükümetten ve Eyalet Hükümetinden bağımsızdır ve sadece kanun hükümlerine tabidir"* hükmü yer almıştır.[1434] 1921'de ise Amerika Birleşik Devletleri'nde Bütçe ve Muhasebe Kanunu ile ABD Sayıştayı yürütmeden bağımsız olduğu bir kurum olarak ilan edilmiştir.[1435]

1950'lerde bazı objektif nedenlerle denetimin uygulama alanı aktifleşmiş ve bunun bir sonucu olarak 1953 yılında Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) kurulmuştur. 1977 yılında ise INTOSAI'nin 9. Kongresi'nde devlet kaynakları üzerinde dış denetimin temel ilkelerini ve amaçlarını belirten Denetim Usulleri Rehberi olarak adlandırılan Teşkilatın birinci standardı kabul edilmiştir.[1436] Bu uluslararası belge sırf tavsiye niteliğinde olup Yüksek Denetim Kurumlarının faaliyeti için önemli metodolojik değer taşımıştır. 1970'lerden itibaren bu yana INTOSAI tarafından pek çok ve çeşitli standartlar kabul edilmiştir.

Böylece, dünya genelinde Ofis (Monocratic Form) ve Kurul (Collegiate Form) şeklinde oluşturulmuş Sayıştaylar, vatandaşlardan toplanan kaynakların gözetiminde önemli kurumsal yapılar haline gelmiştir.

Günümüze kadar varlığını devam ettiren ve Anayasal bir kurum olarak Türk Kamu Mali Yönetiminde çok köklü bir geçmişe dayanan T.C. Sayıştayının kuruluş tarihi 1860'lara kadar uzanmaktadır. Özellikle 1838-1862 yılları arasında Osmanlı İmparatorluğu'nda yüksek denetimle ilgili yapılan reformların neticesinde 29 Mayıs 1862 tarihinde Sultan Abdülaziz'in «İrade-i Seniyye»si ile Divan-ı Ali-i Muhasebat adıyla Sayıştay kurulmuştur.[1437]

Kazakistan Sayıştayı ise 19 Nisan 1996 tarihinde Kazakistan Cumhurbaşkanı'nın fermanı ile Cumhuriyet Bütçesinin Uygulanmasını Kontrolü ile İlgili Hesap Komitesi olarak adlandırılarak oluşturulmuştur.[1438]

Kazakistan Sayıştayının Türk Sayıştayından farklılıkları, Türk Sayıştayına ne ölçüde benzediği, hangi konularda yoğunlaştığı ve bunların nedenleri, bu çalışma kapsamında ele alınmıştır. Bu bağlamda Kazakistan ve Türkiye Sayıştaylarının bütçe

---

1433 Pogosyan, a.g.e., s. 18.
1434 Adalet Bakanlığı (2011/a), a.g.e., s. 70.
1435 U.S. Government Accountability Office (The History of GAO - GAO's Start).
1436 Sayıştay Başkanlığı (2005), a.g.e., s. 23-37.
1437 Avcı, a.g.e., s. 239; Akgündüz, a.g.e., s. 72-73; T.C. Sayıştay Başkanlığı (Tarihçe).
1438 K.C. Sayıştayı Tüzüğü Hakkında K.C. Cumhurbaşkanı'nın Fermanı (19.04.1996).

sürecindeki rollerini etkileyen unsurlar bakımından farklı ve ortak yanları şöyle sıralanabilir:

1) Türk Sayıştayı yürürlükteki 1982 tarihli Anayasa'da yer alarak anayasal kuruluş olma özelliğini korumaktadır. Sayıştayın temel görev ve yetkilerinin genel çerçevesi Anayasa'nın 160. maddesinde belirtilmiştir. Kazakistan Sayıştayı ise Anayasal kuruluş olmasına rağmen yürürlükteki 1995 tarihli Anayasa'da Sayıştayın yetkileri belirtilmemiştir. Misyon, görev, fonksiyon ve yetkilerinin genel çerçevesi 2015 yılında kabul edilen Devlet Denetimi ve Mali Kontrol Hakkında Kanun ile düzenlenmiştir.

2) Bütçeleme süreçlerinde her iki kurumun ortak rolü, yürütme organını denetlemesidir. Bununla birlikte, özellikle belirtilmesi gerekir ki Kazakistan Sayıştayı yeterince etkin ve yetkin bir konumda değildir. Bu durum, Türkiye'deki demokrasi kültürü ve hesap verme sorumluluğuna ilişkin bilinç düzeyi ile Kazakistan'daki anlayış ve bilinç düzeyi arasında farkla yakından ilgilidir.[1439]

3) Her iki Sayıştayda kurul şeklinde organize edilmiştir. Ancak, Kazakistan Sayıştayı yargısal yetkisi bulunmayan bir Yüksek Denetim Kurumu iken Türk Sayıştayı, Fransa Sayıştayına benzer olarak yargısal yetkilerle donatılmıştır.

4) Türk Sayıştayı tarafından verilen kesin hükümlere ilişkin olarak sorumlular başka bir idari yargı yoluna başvuramamakta iken Kazakistan Sayıştayı tarafından verilen kesin hükümlere sorumlular tarafından mahkemelere başvurularak itiraz edilebilir.

5) Türk Sayıştayı en üst düzeyde bağımsızlığa sahip bir kurum olarak Parlamento adına denetim yapmaktadır. Ancak Parlamento ile organik bir bağı bulunmamaktadır. Oysa, Kazakistan Sayıştayı yeteri kadar bağımsızlığa sahip değil, çünkü yürürlükteki mevzuata göre Sayıştay Cumhurbaşkanı'na doğrudan bağlı ve

---

1439 **The Economist Intelligence Unit,** *"Democracy Index 2017"*, 2018, http://pages.eiu.com/rs/753-RIQ-438/images/Democracy_Index_2017.pdf?mkt_tok=eyJpIjoiWkRKbU1HWmxNVEUwTW1FdyIsInQiOiJPdlltVFV0blFRQzZNVERCZHhVeitZRElmUGplOHh3NWs1d2wzVzdRS1JvNU1kVmUxQVRESU9LbEVSOVwvR1F4aG1PV1NlS0ZZcng4NzBcLzVNZ09JOUxiZU5TTEVPekVHayttOTRqQkQ5TkNzWGNtRlowQTZ0UzlUK0pDdm9PVGlcLyJ9 (E.T. 19.08.2018); Ayrıntılı bilgi için bkz. The İnternational Democracy Watch, http://www.internationaldemocracywatch.org/index.php (E.T. 08.11.2018); The İnternational İnstitute for Democracy and Electoral Assistance, https://www.idea.int (E.T. 08.11.2018).

hesap vermekle yükümlüdür. Sayıştay Başkanı ise direkt Cumhurbaşkanı tarafından atanmaktadır.

6) Her iki kurum denetimin planlanması, uygulanması ve sonuca bağlanması faaliyetlerini yerli mevzuat çerçevesinde, herhangi bir organın müdahalesi olmaksızın doğrudan kendileri yürütmektedir.

7) Türk Sayıştayının bütçesi yürütme organının müdahalesi olmaksızın doğrudan TBMM'ye sunulurken Kazakistan Sayıştayının bütçesi Hükümet tarafından Parlamentoya sunulmaktadır.

8) Türk Sayıştayının Başkanı TBMM tarafından beş yıllık bir süre için seçilirken, üyeleri TBMM tarafından herhangi bir süre kaydı olmaksızın seçilmektedir. Oysa, Kazakistan Sayıştayının Başkanı ile iki üyesi Cumhurbaşkanı, üç üyesi Parlamentonun üst meclisi, diğer üç üyesi de Parlamentonun alt meclisi tarafından beş yıllık bir süre için atanmaktadır.

9) Her iki Sayıştayın denetçileri işe kurum tarafından açılan yarışma sınavıyla alınmaktadır.

10) Türk Sayıştayının meslek mensuplarına yargıçlar için öngörülen teminatlar tanınmış iken Kazakistan Sayıştayının Başkanı, üyeleri ve denetçileri için sadece devlet memurları için öngörülen teminatlar tanınmıştır.

11) Her iki kurum bütçeleme süreci dahilinde, karar alma safhasında pek fazla yer almamaktadır.

12) Türk Sayıştayının hükümet politikalarını ve uygulamalarının yerindeliğini değerlendirme ve aldığı kararlarla kamu idarelerinin takdir yetkisini sınırlandırma veya ortadan kaldırma yetkisi bulunmamaktadır. Oysa, Kazakistan Sayıştayı denetim işlevini yerine getirirken Hükümet politikalarının ve uygulamalarının etkileri ile rasyonelliğini inceleme, değerlendirme ve raporlama yetkisi bulunmaktadır.

13) Her iki kurumun denetim alanı geniş olmasına rağmen, yetkileri kanunlar tarafından sınırlandırılmıştır.

Örneğin sendikalar, ticaret ve sanayi odaları, ziraat odaları, barolar, mühendis ve mimar odaları, mali müşavir odaları, tabip odaları, esnaf odaları, şoför odaları ile bunların üst kuruluşları mahiyetinde olan Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği, Türkiye Ziraat Odaları Birliği, Türkiye Barolar Birliği, Türk Mühendis ve Mimar Odaları

Birliği, Türk Tabipler Birliği, Türkiye Esnaf ve Sanatkarları Konfederasyonu, Türkiye Şoförler ve Otomobilciler Federasyonu vb. kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, köyler, TBMM, vakıf üniversiteleri ve siyasi partiler Türk Sayıştayının denetim alanı dışında kalmaktadır.

Kazakistan Sayıştayı ise Merkez Bankasının varlıklarını ancak Cumhurbaşkanı'nın onayı veya talimatı ile denetleyebilmektedir. Yerel bütçeler (il ve ilçe bütçeleri) de denetim yetkisi dışında kalmaktadır.

Böylece Türk Sayıştayı kökenlerini eski geleneklerden alan, ekonomik ve idari olarak bağımsız, tarafsız, yüksek denetimden sorumlu hesap mahkemesidir. Kurum denetim alanının kanunlar tarafından sınırlandırılmış olmasına ve denetim alanında karşılaşılan diğer güçlüklere rağmen devletin bütçeleme sisteminde önemli rol oynamaktadır. Uluslararası düzeyde de prestijli ve yüksek donanımlı kurumlardan biri sayılıp hesap verebilir, şeffaf kamu yönetiminde rolünü aktif şekilde icra eden bir kurum olarak göstermektedir.

Kazakistan Sayıştayına gelince, günümüzde kurumun Türk Sayıştayına ve diğer gelişmiş ülkelerin Yüksek Denetim Kurumlarına göre karşılaşılan daha çok güçlükleri bulunmaktadır. Bunlardan en önemlileri şunlar:

1) Temel yetkilerinin yürürlükteki Anayasa'da belirtilmemesi;

2) Yeterince etkin ve yetkin bir konumda olmaması;

3) Verilen kesin hükümlere sorumlular tarafından mahkemelere başvurularak itiraz edilebilmesi;

4) Cumhurbaşkanı'na doğrudan bağlı ve hesap vermekle yükümlü olması ve Başkanı'nın direkt Cumhurbaşkanı tarafından atanması;

5) Bütçesinin Hükümet tarafından Parlamentoya sunulması;

6) Sayıştay Başkanı, üyeleri ve denetçileri için sadece devlet memurları için öngörülen teminatların tanınmış olması;

7) Kurumun bütçeleme sürecinde, karar alma safhasında pek fazla yer almaması;

8) Yetkilerinin kanunlar tarafından sınırlandırılmış olması;

9) Sayıştay Başkanı veya üyesi olarak seçilebilmek için mevzuatta belirli niteliklerin bulunmamasıdır.

Belirtilen sorunların giderilmesi için, öncelikle yürürlükteki Anayasa'da, Sayıştayın anayasal kurum olma özelliği korunarak ilgili hükümler sade ve belirsizliklere imkan verilmeyecek şekilde yeniden düzenlenmelidir.

Ayrıca, Kurumun Cumhurbaşkanı'na doğrudan bağlı ve hesap vermekle yükümlü olması, Kurum Başkanı'nın direkt Cumhurbaşkanı tarafından kendi takdirine göre atanması ve bütçesinin yürütme tarafından yasamaya sunulması, günümüzde Sayıştayın bağımsızlığına temel engellerden bazıları sayılabilir. Bu nedenle, Kurumun yürürlükteki statüsü yeniden incelenerek Lima Deklarasyonu ile INTOSAI Denetim Standartları'na uygun olarak yeniden yapılandırılmalıdır. Diğer ifadeyle Kazakistan Sayıştayı, yeterince etkin ve yetkin bir konumda olabilmesi için, yüksek denetim faaliyetini yasama adına yürütmelidir. Ancak, yasamaya bağlı olmamalı ve yasama ile herhangi bir hiyerarşik ilişki içerisinde bulunmamalıdır. Yani denetim faaliyeti sırasında, yasamadan talimat ve tavsiye almadan tamamen bağımsız ve tarafsız bir şekilde hareket etmelidir. Sayıştayın yasama ile olan bağı ise onun adına idarenin gelir, gider ve mallarını denetlemesi ve denetimlerin neticesinde hazırladığı raporları yasamaya sunmasından kaynaklanmalıdır.

Kurumun mali bağımsızlığına ilişkin hükümler de mevzuatta yeniden düzenlenmelidir. Bu çerçevede, Sayıştayın yıllık bütçesi, yürütme organının müdahalesi olmaksızın doğrudan yasamaya sunulmalıdır.

Önceki bölümlerde de belirtildiği gibi, Sayıştaylar kendi görevlerini tam olarak yerine getirebilmeleri için yeterli ve yüksek vasıflı insan kaynaklarına sahip olmaları gerekmektedir. Denetçilerin bağımsızlığı ve yürütülen denetim faaliyetinin performansı ise, büyük ölçüde maddi, teknik, mali ve sosyal güvencenin sağlanmasından etkilenmektedir. Diğer ifadeyle Yüksek Denetim Kurumları kendi amaçlarına ulaşmadaki zorlukları aşmak için öncelikle yüksek nitelikli personele ihtiyaç duymaktadır. Bu bakımdan, yüksek kaliteli denetim personelinin temini için maaşlar, böyle bir işin özel gereklilikleri ile orantılı olmalı, yani personelin maaşları, teknik ve sosyal güvencelerinin seviyesi, onlardan istenilen belirli şartlara uygun olmalıdır. Bu bağlamda, belirtilmesi gerekir ki Kazakistan Sayıştayı personelinin, özellikle denetçilerinin maaşları ve sosyal güvencelerinin seviyesi yaptıkları işin özel gereklilikleri ile orantılı değildir. Bu durum ileride denetçilerin bağımsızlığı ve denetim faaliyetinin performansı üzerindeki olumsuz etkisini gidermek için Sayıştay

Başkanı, üyeleri ve denetçilerine en azından hakimler için öngörülen teminatlar tanınmalıdır.

Kurumun daha etkin şekilde çalışabilmesi için, il ve ilçe bütçelerini denetleyen Revizyon Komisyonlarının doğrudan Sayıştaya bağlı, denetimine tabi ve Sayıştaya hesap vermekle yükümlü kılınması ile sağlanabilir. Bu yolla yerel sorumluların hesap ve işlemleri, düzenli ve anlık denetlenmesi sağlanabilir.

Sayıştay tarafından yürütülen denetim faaliyeti toplumsal taleple desteklenmesi gereken bir süreç olduğu için, denetime yönelik toplumsal ilginin artırılması elde edilecek sonuçların başarı seviyesini artırabileceği düşünülmektedir. Bu nedenle Sayıştay, yürütülen yüksek denetim faaliyetine yönelik olarak özel sektör firmalar, üniversiteler ve kamu idarelerinin uzman personeli ile düzenli olarak istişare toplantılarını düzenlemesi ile sağlanabilir.

Sonuç olarak ülke uygulamaları ışığında yürütülen bu çalışmayla kamu kaynaklarının verimli, etkin ve tutumlu kullanımının sağlanmasında, Sayıştayların büyük önem taşımakta olduğu söylenebilir. Bu bakımdan, Sayıştaylar yasama adına denetim yaptıklarından en önemli hususlardan biri, bu kurumların yürütme organından bağımsızlıklarının sağlanmasıdır. Bu husus, önceki bölümlerde de belirtildiği gibi, Lima ve Meksika Deklarasyonları ile tanınan ve Birleşmiş Milletlerin 22 Aralık 2011 tarihli ve 66/209 sayılı[1440] Yüksek Denetim Kurumlarının güçlendirilmesi yolu ile etkinlik, hesap verilebilirlik, etkililik ve şeffaflığın artırılmasına ilişkin kararında da ele alınmış olan, anahtar bir gereksinimdir. Özetle, Yüksek Denetim Kurumları hangi örgütlenme yapısında olursa olsun, bağımsızlıklarının yasal mevzuatlarla güvence altına alınması gerekmektedir.

[1440] **United Nations,** Resolution about *"Promoting the efficiency, accountability, effectiveness and transparency of public administration by strengthening supreme audit institutions",* 22.12.2011, N. 66/209, http://www.intosai.org/fileadmin/downloads/downloads/0_news/2012/UN_Resolution_A_66_209_E.pdf (E.T. 19.08.2018), http://digitallibrary.un.org/record/723282/files/A_RES_66_209-EN.pdf (E.T. 19.08.2018).

KAYNAKÇA

1. Kitaplar

ABDULAYEV M.İ. / NEKRASOV S.İ. / POPOV V.V. / KOLGANOVA M.V. / MATVEYEV İ.V. / BERLADİR Y.V. / SVİSTUNOV A.A. / KOPILOVA A.N. (2004). Hukuk. Moskova: Denetim Basımevi. *(Абдулаев М.И., Некрасов С.И., Попов В.В., Колганова М.В., Матвеев И.В., Берладир Ю.В., Свистунов А.А., Копылова А.Н., (2004). Правоведение, Москва: ЗАО Издательский дом «Финансовый контроль».)*

ABLENOV D.O. (2007). Mali Kontrol ve Derin Denetim: Teori, Metodoloji, Pratik. Almatı: Ekonomika Basımevi. *(Абленов Д.О., (2007). Финансовый контроль и углубленный аудит: Теория, методология, практика. Алматы: ТОО «Издательство «Экономика».)*

AKDOĞAN, Abdurrahman (2009). Kamu Maliyesi. Ankara: Gazi Kitapevi, 13. Baskı.

AKINCI, Müslüm / ÖZBEY, Bayram / GÜLHAN, Ayşegül / TANGÖR, Nibal Fatma / KAHRAMAN, Mehmet / TAN, Mehmet / SEZER, Özcan (2013), Hukukun Temel Kavramları, İstanbul: Lisans Yayıncılık, 1. Baskı.

AKINCI, Müslüm (1999). Bağımsız İdari Otoriteler ve Ombudsman. İstanbul: Beta Basım, 1. Bası.

ALTINTAŞ, Abdullah / TÜRKYENER, Can Mustafa (2012). Kamu Yönetiminde Dönüşüm ve Sayıştay Mali Denetimi. Ankara: Ankara Yayınevi.

ALTUĞ, Figen (1995). Mali Denetim. Bursa: Ezgi Kitapevi Yayınları, 2. Baskı.

ARIBAŞ, Kenan / ŞİMŞEK, Ünal (2014). Siyaset Bilimine Giriş. Konya: Çizgi Kitapevi.

ARIN, Tülay / KESMEZ, Necdet / GÖREN, İhsan (2000). Parlamento ve Sayıştay Denetimi. İstanbul: TESEV Yayınları.

ARON, Raymond (1976). Demokrasi ve Totalitarizm. Çeviren: Vahdi HATAY. İstanbul: Milli Eğitim Basımevi.

ASRAK HASDEMİR, Tuğba (2007). Kamusal İletişimde Bilgi Edinme Hakkı. Ankara: Mattek Matbaacılık, 1. Baskı.

ATAY, Cevdet (1999). Devlet Yönetimi ve Denetimi. İstanbul: ALFA Basım, 2. Baskı.

ATEŞ, Davut (2015). Demokratik Siyaset. Bursa: Dora Basım Yayın Dağıtım.

AVŞAR, B. Zakir (ty). Ombudsman (Kamu Hakemi): Türkiye İçin Bir Model Önerisi. Ankara: Hak-İş Eğitim Yayınları.

BAGLAY M.V. / LEYBO Y.İ. / ENTİN L.M. (2004). Dış Ülkelerin Anayasa Hukuku. Moskova: Norma Basımevi. *(Баглай М.В., Лейбо Ю.И., Энтин Л.М., (2004). Конституционное право зарубежных стран. Москва: Издательство Норма.)*

BAĞDATLI, Selahattin (1997). Hukuk Sözlüğü. İstanbul: Der Yayınları.

BALKIR, Z. Gönül (2009). Türk Anayasa Yargısında Sosyal Hakların Korunması. Ankara: Kuban Matbaacılık, Kocaeli Üniversitesi Yayınları, No: 335.

BARUN, Bayram (2007). Yolsuzlukla Mücadelede Dış Denetimin Rolü. Ankara: TEPAV Yayınları.

BİSTRYAKOV A.Y. (2011). Devlet Denetimi. Moskova: Rusya Halkların Dostluğu Üniversitesi Basımevi. *(Быстряков А.Я., (2011). Государственный финансовый контроль. Москва: Издательство «Российский университет дружбы народов».)*

BULUT, Nihat (2009). Sanayi Devriminden Küreselleşmeye Sosyal Haklar. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.

BURTSEV V.V. (2002). Rusya Federasyonu'nda Devlet Denetimi Sisteminin Organizasyonu: Teori ve Pratik. Moskova: Daşkov ve K Basımevi. *(Бурцев В.В., (2002). Организация системы государственного финансового контроля в Российской федерации: Теоприя и практика. Москва: Издательство «Дашков и К».)*

BROVKİNA N.D. (2009). Denetim Temelleri, Moskova: Magistr Basımevi. *(Бровкина Н.Д., (2009). Основы финансового контроля. Москва: Издательство «Мигистр»)*

CANDAN, Ekrem (2007): Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi. Ankara: Ümit Ofset Matbaacılık, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı.

COŞKUN, Gülay (1994). Devlet Bütçesi. Ankara: Turhan Kitabevi, Gözden Geçirilmiş 4. Baskı.

ÇAĞLAYAN, Ramazan (2013). İdari Yargılama Hukuku. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 3. Baskı.

ÇAM, Esat (2002). Siyaset Bilimine Giriş. İstanbul: Der Yayınevi, 8. Basım.

ÇİÇEK, Cemil (2006). Vatandaşın Bilgi Edinme Hakkı Uluslararası Konferansı. İstanbul: Tavaslı Matbaacılık, TESEV Yayınları.

ÇİRKİN V.Y. (1997). Dış Ülkelerin Anayasa Hukuku. Moskova: Yurist Basımevi. *(Чиркин В.Е., (1997). Конституционное право закрубежных стран. Москва: Издательство «Юрист».)*

Danıştay (1994). Fransız Anayasası. Çeviren: ÖZEREN, Ahmet Şükrü. Ankara: Danıştay Matbaası, Danıştay Yayınları, No. 58.

DEFLİZ F.L., G.R. JENİK, V.M. O'REİLLY, M.B. HİRSCH (1997). Audit Montgomery. Çeviren: SOKOLOVA Y.V. Moskova: UNITY Basımevi. *(Дефлиз Ф.Л., Дженик Г.Р., О'Рейлли В.М., Хирш М.Б., (1997). Аудит Монтгомери. Перевод: Соколова Я.В. Москва: Издательство «Юнити».)*

DEMENTYEV D.V., ŞERBAKOV V.A. (2007). Rusya Federasyonu'nun Bütçe Sistemi. Moskova: Knorus Basımevi. *(Дементьев Д.В., Щербаков В.А., (2007). Бюджетная система Российской Федерации. Москва: Издательство «КНОРУС».)*

DEMİN A.V. (2006). Rusya Vergi Hukuku. Krasnoyarsk: Krasnoyarsk Devlet Üniversitesi, Hukuk Enstitüsü. *(Демин А.В., (2006). Налоговое право России. Красноярский государственный университет, Юрид. Институт.)*

DİNLER, Zeynel (2013). İktisada Giriş. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 19. Basım.

DODONOV V.N. / KRİLOVA M.A. / ŞESTAKOV A.V. (1997). Finansal ve Bankacılık Hukuk: Sözlük-Rehber. Moskova: İnfra-M Basımevi. *(Додонов В.Н.,*

Крылова М.А., Шестаков А.В., (1997). Финансовое и банковское право: Словарь-справочник. Москва: Издательство «ИНФРА-М».)

EKEN, Musa (2005). Yönetimde Şeffaflık. Sakarya Kitapevi, 1. Baskı.

EMİL, M. Ferhat / YILMAZ, H. Hakan (2004). Mali Saydamlık İzleme Raporu. İstanbul: TESEV Yayınları.

ERİASHVİLİ N.D. (2001). Maliye Hukuku. Moskova: Unity-Dana Basımevi. *(Эриашвили Н.Д., (2001). Финансовое право. Москва: Издательство «ЮНИТИ-ДАНА».)*

ERYILMAZ, Bilal (2010). Kamu Yönetimi. Ankara: Okutman Yayıncılık, 3. Baskı.

HAFTACI, Vasfi (2007). Muhasebe Denetimi. İstanbul: Avcı Ofset, 1. Baskı.

HASANOĞLU, Mürteza / ALİYEV, Ziya (2007). Yönetimde Yolsuzluk ve Mücadelede Stratejileri. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 1. Basım.

HANTAYEVA N.L. (2006). Vergilendirmenin Teorik Temelleri. Ulan Ude: Doğu Sibirya Devlet Teknoloji Üniversitesi Basımevi. *(Хантаева Н.Л,, (2006). Теоретические основы налогообложения. Улан-Удэ: Издательство «Восточно-Сибирский государственный технологический университет».)*

HİMİÇEVA N.İ. / POKAÇALOVA Y.V. (2005). Maliye Hukuku. Moskova: Norma Basımevi. *(Химичева Н.И., Покачалова Е.В., (2005). Финансовое право. Москва: Издательство «Норма».)*

İNAN, Atilla (1992). Bütün Yönleriyle Türk Sayıştayı. Ankara: Yayınevi belirtilmemiş.

GAUDEMET, Paul Marie (1978). Maliye Hukuku. Çeviren: O. HALFINAR, Moskova: Progres Basımevi.

GLOTOVA İ.İ. / TOMİLİNA Y.P. / UGLİTSKİH O.N. / KLİŞİNA Y.Y. (2013). Maliye. Stavropol: AGRUS Basımevi. *(Глотова И.И., Томилина Е.П., Углицких О.Н., Клишина Ю.Е., (2013). Финансы. Ставрополь: Издательство «АГРУС».)*

GÖRMEZ, Kemal (1997). Çevre Sorunları ve Türkiye. Ankara: Gazi Kitapevi, 2. Baskı.

GÖZE, Ayferi (2011). Siyasal Düşünceler ve Yönetimler. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.

GÖZLER, Kemal (2013). Anayasa Hukukuna Giriş. Bursa: Ekin Basın Yayın Dağıtım, 21. Baskı.

GÖZLER, Kemal / KAPLAN, Gürsel (2013). İdare Hukuku Dersleri. Bursa: Ekin Basım, 14. Baskı.

GÖZLER, Kemal (2011). Anayasa Hukukunun Genel Esasları. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2. Baskı.

GÖZLER, Kemal (2009). Anayasa Hukukuna Giriş. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 14. Baskı.

GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref (1996). Yönetim Hukuku. Ankara: Turhan Kitapevi, 8. Basımdan Tıpkı Basım.

GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref / TAN, Turgut (2001). İdare Hukuku Cilt 1 Genel Esaslar. Ankara: Turhan Kitabevi Yayınları, 2. Bası.

GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref (2001). Türkiye'nin Yönetim Yapısı. Ankara: Turhan Kitapevi Yayınları, 7. Bası.

GÜLMEZ, Mesut (2004). Birleşmiş Milletler Sisteminde İnsan Haklarının Korunması. Ankara: Şen Matbaa.

GÜNEY, Emrullah (2002). Türkiye Çevre Sorunları. İstanbul: Çantay Kitapevi.

GÜRBÜZ, Hasan (1995). Muhasebe Denetimi. İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi, 4. Baskı.

GÜREDİN, Ersin (2007). Denetim ve Güvence Hizmetleri. İstanbul: Arıkan Basım, 11. Bası.

GÜREDİN, Ersin (2000). Denetim. İstanbul: Beta Basım, 10. Bası.

GÜRPINAR, Ergun (1993). Kent ve Çevre Sorunlarına Bir Bakış. İstanbul: Der Yayınları.

GRAÇEVA Y.Y. / SOKOLOVA E.D. (2000). Maliye Hukuku. Moskova: Yurisprudentsiya Basımevi, 2. Baskı. *(Грачева Е.Ю., Соколова Э.Д., (2000). Финансовое право. Москва: Издательство «Юриспруденция», 2-ое издание.)*

GRYAZNOVA A.G. / MARKİNA Y.V. / KUROÇKİN V.V. / ORLANYUK-MALİTSKAYA L.A. / VAVİLOV Y.Y. / VASYUNİNA M.L. / GORLOVA O.S. / POLYAKOVA O.A. / SEDOVA M.L. / SİNİTSİN N.A. / SOLYANNİKOVA S.P. / ÇERNOV A.Y. / ŞMİGOL N.S. / STROKOV A.İ. / TEREHOVA T.B. (2004). Maliye. Moskova: Maliye ve İstatistik Basımevi. *(Грязнова А.Г., Маркина Е.В., Курочкин В.В., Орланюк-Малицкая Л.А., Вавилов Ю.Я., Васюнина М.Л., Горлова О.С., Полякова О.А., Седова М.Л., Синицин Н.А., Солянникова С.П., Строков А.И., Чернов А.Ю., Шмиголь Н.С., Терехова Т.Б., (2004). Финансы. Москва: Издательство «Финансы и статистика».)*

GRYAZNOVA A.G. / MARKİNA Y.V. / KUROÇKİN V.V. / ORLANYUK-MALİTSKAYA L.A. / VAVİLOV Y.Y. / VASYUNİNA M.L. / GORLOVA O.S. / POLYAKOVA O.A. / SEDOVA M.L. / SİNİTSİN N.A. / SOLYANNİKOVA S.P. / ÇERNOV A.Y. / ŞMİGOL N.S. / STROKOV A.İ. / TEREHOVA T.B. (2012). Maliye. Moskova: Maliye ve İstatistik Basımevi. *(Грязнова А.Г., Маркина Е.В., Курочкин В.В., Орланюк-Малицкая Л.А., Вавилов Ю.Я., Васюнина М.Л., Горлова О.С., Полякова О.А., Седова М.Л., Синицин Н.А., Солянникова С.П., Строков А.И., Чернов А.Ю., Шмиголь Н.С., Терехова Т.Б., (2012). Финансы. Москва: Издательство «Финансы и статистика».)*

KABOĞLU, İbrahim Özden (2011). Anayasa Hukuku Dersleri (Genel Esaslar). İstanbul: Legal Kitapevi, 7. Baskı.

KALABALIK, Halil (2011). İdari Yargılama Usulü Hukuku. Konya: Sayram Yayınları, 4. Baskı.

KAPANİ, Münci (2005). Politika Bilimine Giriş. Bilgi Yayınevi, 17. Basım.

KAZANCI, Metin (2007). Kamuda ve Özel Kesimde Halkla İlişkiler. Ankara: Turhan Kitabevi Yayınları, 7. Bası.

KELEŞ, Ruşen / ERTAN, Birol (2002). Çevre Hukukuna Giriş. Ankara: İmge Kitapevi.

KELEŞ, Ruşen / HAMAMCI, Can (1993). Çevrebilim. Ankara: İmge Kitapevi.

KEPEKÇİ, Celal (1995). Denetim. Siyasal Kitabevi, 1. Baskı.

KEPEKÇİ, Celal (2004): Bağımsız Denetim. İstanbul: Avcıol Basım Yayın, 5. Baskı.

KİRACI, Murat (2009). Uluslararası Denetim Standartlarına Göre Örnekleme. Ankara: Detay Yayıncılık.

KILIÇOĞLU, Safa / ARAZ, Nazife / DEVRİM, Hakkı (1970). Büyük Lugat ve Ansiklopedi (Meydan-Larousse). İstanbul: Meydan Yayınevi, C. 3.

KOCAOĞLU, Mehmet (1998). Anayasa Hukuku. Ankara: Yükseköğretim Kurulu Matbaası.

KOVALEV V.V., BELOZEROV S.A., GORBUŞİNA S.G., İVANOV V.V., KALVARSKİY G.V., KOSMAÇEV A.N., KUZNETSOVA N.P., LEBEDEV B.M., LYUKEVİÇ İ.N., SALİN V.L., ÇERNOVA G.V. (2006). Maliye. Moskova: Prospekt Basımevi, 2. Baskı. *(Ковалев В.В., Белозеров С.А., Горбушина С.Г., Иванов В.В., Кальварский Г.В., Космачев А.Н., Кузнецова Н.П., Лебедев Б.М., Люкевич И.Н., Салин В.Л., Чернова Г.В., (2006). Финансы. Москва: Издательство «Проспект», 2-ое издание.)*

KOVALEVA A. / BARANNİKOVA N. / BURMİSTROVA L. / VOLODİN A. / YEFİMOVA N. / JİLKİNA A. / KARP M. / KONOVALOVA V. / MAHALİNA O. / REVZON O. / SAMSONOV N. / SMİRNOVA L. / STROKOVA N. / TOKUN L. / ŞABALİN Y. (2005). Maliye ve Kredi. Moskova: Maliye ve İstatistik Basımevi. *(Ковалева А. М., Баранникова Н. П., Л. А. Бурмистрова, Володин А. А., Ефимова Н. П., Жилкина А. Н., Карп М. В., Коновалова В. М., Махалина О. М., Ревзон О. А., Самсонов Н. Ф., Смирнова Л. В., Строкова Н. И., Токун Л. В., Шабалин Е. М., (2005). Финансы и кредит. Москва: Издательство «Финансы и статистика».)*

KÖKSAL, Servet (1973). Cumhuriyetin 50. Yılında Sayıştay. Ankara: Başbakanlık Basımevi.

KROHİNA Y.A. (2008). Rusya'nın Maliye Hukuku. Moskova: Norma Basımevi, 3. Baskı. *(Крохина Ю.В., (2008). Финансове право России. Москва: Издательство «Норма», 3-е издание.)*

KÖSE, H. Ömer (2007). Dünya'da ve Türkiye'de Yüksek Denetim. Ankara: Sayıştay Başkanlığı 145. Yıl Yayınları.

KUTLU, Önder (2006). Karşılaştırmalı Kamu Yönetimi Teorik Çerçeve ve Ülke Uygulamaları. Çizgi Kitapevi.

LUŞİN S.İ. / SLEPOV V.A. (2006). Devlet ve Belediyeler Maliyesi. Moskova: Ekonomist Basımevi. *(Лушин С.И., Слепов В.А., (2006). Государственные и муниципальные финансы. Москва: Издательство «Экономист».)*

LUŞİN S.İ. / SLEPOV V.A. / GALANOV V.A. / İGUDİN A.G. / KNYAZEV V.G. / OVSYANNİKOV L.N. / PEŞEHONOV Y.A. / RYABİKİN V.İ. / SERGEYEVA O.İ. / HOMİNİÇ İ.P. (2003): Maliye. Moskova: Ekonomist Basımevi, 2. Baskı. *(Лушин С.И., Слепов В.А., Галанов В.А., Игудин А.Г., Князев В.Г., Овсянников Л.Н., Пещенов Е.А, Рябикин В.И., Сергеева О.И., (2003). Финансы. Москва: Издательство «Экономист», 2-е издание.)*

Maliye Hesap Uzmanları Derneği (1996). İstanbul: Acar Matbaacılık, C. 1.

MALTSEV V.A. (2008). Maliye Hukuku. Moskova: Academia Basımevi, 3. Baskı. *(Мальцев В.А., (2008). Финансове право. Москва: Издательский центр «Академия», 3-е издание.)*

MANN, Michael (2015). Faşistler. Çeviren: BAYRAKTAR, Ulaş). İstanbul: İletişim Yayınları.

MARÇENKO M.N. (2009). Dünya Hukuk Sistemleri. Moskova: Zertsalo Basımevi, 2. Bası. *(Марченко М.Н., (2009). Правовые системы современного мира. Москва: Издательство «Зерцало», 2-е издание.)*

MELEHİN A.V. (2007). Devlet ve Hukuk Teorisi. Moskova: Market DS Basımevi. *(Мелехин А.В., (2007). Теория государства и права. Москва: Издательство «Маркет ДС».)*

MEŞERYAKOV S.A. (2008). Kontrol ve Revizyon. Sankt Peterburg: Sankt Peterburg Orman Teknik Devlet Üniversitesi (Saint Petersburg State Forest Technical University) Basımevi. *(Мещеряков С.А., (2008).Контроль и ревизия. Санкт-Петербург: Санкт-Петербургская государственная лесотехническая академия.)*

MİLYAKOV N.V. (2004). Maliye. Moskova: İnfra-M Basımevi, 2. Baskı. *(Миляков Н.В., (2004). Финансы. Москва: Издательство «Инфра-М», 2-е издание.)*

MİŞİN A.A. (2009). Dış Ülkelerin Anayasa Hukuku. Moskova: Yustitsinform Basımevi, 14. Baskı. *(Мишин А.А., (2009). Конституционное (государственное) право зарубежных стран. Москва: Издательство «Юстицинформ», 14-е издание).*

MUTLUER, M. Kamil / ÖNER, Erdoğan / KESİK, Ahmet (2005). Bütçe Hukuku. İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 1. Baskı.

NEŞİTOY A.S. (2011). Maliye ve Kredi. Moskova: Daşkov i K Basımevi, 6. Baskı. *(Нешитой А.С., (2011). Финансы и кредит. Москва: Издательство «Дашков и К», 6-е издание.)*

NOJKİNA T.V. (2007). Uluslararası Denetim. Petropavlovsk-Kamçatski: KamçatGTU Basımevi. *(Ножкина Т.В., (2007). Международный аудит. Петропавловск-Камчатский: Камчат ГТУ.)*

NURHALİYEVA D.M. (2009). Denetim Teorisi. Astana: Yayınevi belirtilmemiş. *(Нурхалиева Д.М., (2009). Теория аудита. Астана.)*

OKSİKBAYEV O.N. (2008). Devlet Mali Kontrolü: Sorunlar ve Çözüm Aramaları. Astana: Foliant Basımevi. *(Оксикбаев О.Н., (2008). Государственный финансовый контроль: Проблемы и пути решения. Астана: Издательство «Фолиант».)*

OKSİKBAYEV O.N. (2010/b). Devlet Mali Kontrolünün Gelişimi ve Oluşumu. Astana: Foliant Basımevi. *(Оксикбаев О.Н., (2010). Становление и развитие государственного финансового контроля. Астана: Издательство «Фолиант».)*

OKSAY, Suna / ACAR, Onur (2007). Avrupa Birliği ve Türk Sigorta Sektöründe Denetim. İstanbul: Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği, Sigorta Araştırma ve İnceleme Yayınları-9, Ceyma Matbaacılık.

OMİRBAYEV S.M. / İNTIKBAYEVA S.J. / ADAMBEKOVA A.A. / PARMANOVA R.S. (2011). Devlet Bütçesi. Almatı: Dauir Basımevi. *(Омирбаев С.М., Интыкбаева С.Ж., Адамбекова А.А., Парманова Р.С., (2011). Государственный бюджет. Алматы: Издательство «Дәуір».)*

ÖZDEK, E. Yasemin (1993). İnsan Hakkı Olarak Çevre Hakkı. Ankara: Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları, No. 249.

ÖZER, Hüseyin (1997). Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi. Ankara: Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları.

ÖZTEKİN, Ali (2001). Siyaset Bilimine Giriş. Ankara: Siyasal Kitapevi, 3. Baskı.

ÖZTÜRK, A. Turan (2007). Türk Kamu Yönetiminde Bireyden Devlete Yönetsel Denetim Süreci: Sorunlar, Öneriler ve Çözüm Yolları. Ankara: Barış Platin Kitap.

PALİY V.F. (2007). Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları. Moskova: İNFRA-M Basımevi. *(Палий В.Ф., (2007). Международные стандарты учета и финансовой отчетности. Москва: Издательство «ИНФРА-М».)*

PEHLİVANLI, Davut (2010). Modern İç Denetim. İstanbul: Beta Basım.

PODYABLONSKAYA L.M. (2009). Devlet ve Belediyeler Maliyesi. Moskova: Unity-Dana Basımevi. *(Подъяблонская Л.М., (2009). Государственные и муниципальные финансы. Москва: Издательство «Юнити Дана».)*

PODYABLONSKAYA L.M. (2011). Maliye. Moskova: UNİTY Basımevi. *(Подъяблонская Л.М., (2011). Финансы. Москва: Издательство «Юнити».)*

POGOSYAN N.D. (1998). Rusya Federasyonu'nun Hesap Odası. *(Погосян Н.Д., (1998). Счетная палата Российской Федерации. Москва: Издательство «Юристъ».)*

POLYAK G.B. (2008). Maliye. Moskova: Unity-Dana Basımevi, 3. Baskı. *(Поляк Г.Б., (2008). Финансы. Москва: Юнити Дана, 3-е издание.)*

POLYAK G.B., ADVADZE V.S., KVASOV A.S., MARKOVA A.N., NİKİTİÇ L.A., NOVİKOV A.N., FEDULOV Y.K., ERİAŞVİLİ N.D., AYSİNA F.O., ANDREYEVA İ.A., BORODİNA S.D., VOSKRESENSKAYA İ.O., KVASOVA T.B., KOJEVNİKOV Y.V., KRİVTSOVA N.S., MURAŞOVA Y.M., NOSOV V.Y., ÇERNOSKULOV V.İ. (2011). Dünya Ekonomisinin Tarihi. Moskova: Unity Basımevi, 3. Baskı. *(Поляк Г.Б., Адвадзе В.С., Квасов А.С., Маркова А.Н., Никитич Л.А., Новиков А.Н., Федулов Ю.К., Эриашвили Н.Д., Айсина Ф.О., Андреева И.А., Бородина С.Д., Воскресенская И.О., Квасова Т.Б., Кожевников Е.В., Кривцова Н.С., Мурашова Е.М., Носов В.Е., Черноскулов В.И., (2011). История мировой экономики. Москва: Издательство «Юнити», 3-е издание.)*

SAMSONOV N. / BARANNİKOVA N. / STROKOVA N. / KARP M. / YEFİMOVA N. / KONOVALOVA V. / SKAMAY L. / BURMİSTROVA L. / VOLODİN A. / KOVALEVA A. / ŞABALİN Y. / JİLKİNA A. / TRAÇENKO M. (2003). Maliye, Para Dolaşımı ve Kredi. Moskova: İnfra-M Basımevi. *(Самсонов Н.Ф., Баранникова Н.П., Строкова Н.И., Карп М.В., Ефимова Н.П., Коновалова В.М., Скамай Л.Г., Бурмистрова Л.А., Володин А.А., Ковалева А.М., Шабалин*

Е.М., Жилкина А.Н., Траченко М.Б., (2003). Финансы, денежное обращение и кредит. Москва: Издательство «ИНФРА-М».)

SEYİDOĞLU, Halil (1999). Ekonomik Terimler: Ansiklopedik Sözlük. İstanbul: Kurtiş Matbaacılık, 2. Baskı.

SCHMİTTER, Philippe C. / KARL, Terry Lynn (1995). Demokrasinin Küresel Yükselişi. (Editörler: DİAMOND, Larry / PLATTER, Marc F.), Ankara: Yetkin Basımevi.

SİZKO İ.A. / ÇEPURNOVA N.M. (2007). Dış Ülkelerin Anayasa Hukuku. Moskova: İktisat, İstatistik ve Enformatik Moskova Devlet Üniversitesi (MESI) Basımevi. *(Сизько И.А., Чепурнова Н.М., (2007). Конституционное право зарубежных стран. Москва: Московский государственный университет экономики, статистики и информатики (МЭСИ).)*

SKOPİNTSEVA N.A. (2012). Denetim, Tomsk: Yönetim Sistemi ve Radyoelektronik Devlet Üniversitesi, Televizyon ve Yönetim Bölümü. *(Скопинцева Н.А., (2012). Аудит. Томск: Томский государственный университет систем управления и радиоэлектроники.)*

STEPAŞİN S.V. / KOROVNİKOV A.V. / STOLYAROV N.S. / SURKOV K.V. / ŞLEİNİKOV V.İ. (2001): Rusya Federasyonu'n Denetim Kurumları. Moskova: Mali Kontrol Basımevi. *(Степашин С.В., Коровников А.В., Столяров Н.С., Сурков К.В., Шлейников В.И., (2001). Контрольно-счетные органы Российской Федерации. Москва: Издательство «Финансовый контроль».)*

STEPAŞİN S.V. (2006). Anayasal Denetim. Moskova: Nauka Basımevi. *(Степашин С.В., (2006). Конституционный аудит. Москва: Издательство «Наука».)*

ŞAROV F.L. / AGAYEV V.T. / GLADKOVA M.V. / JARKOVSKAYA Y.P. / KOSEVİÇ A.V./ SELYANSKİY M.S. / REZÇİKOVA K.İ. (2011). Kontrol ve Revizyon. Moskova: İktisat ve Hukuk Uluslararası Enstitüsü Basımevi, 2. Basım. *(Шаров Ф.Л., Агаев В.Т., Гладкова М.В., Жарковская Е.П., Косевич А.В., Селянский М.С., Резчикова К.И., (2011). Контроль и ревизия. Москва: Международный институт экономики и права, 2-е издание.)*

ŞATUNOVA G.A. / MELNİK M.V. / KORNEYEVA T.A. / ARHİPOVA N.A. (2011). Kontrol ve Revizyon. Moskova: EKSMO Basımevi. *(Шатунова Г.А., Мельник М.В., Корнеева Т.А., Архипова Н.А., (2011). Контроль и ревизия. Москва: Издательство «Эксмо».)*

ŞENER, Nedim (2001). Tepeden Tırnağa Yolsuzluk. İstanbul: Metis Yayınları.

ŞEREMET A.D., SUYTS V.P. (2005). Denetim, Moskova: İNFRA-M Basımevi. *(Шеремет А.Д., Суйц В.П., (2005). Аудит. Москва: Издательство «Инфра-М».)*

ŞTURMİNA O.S. (2010). Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları. Ulyanovsk: Ulyanovsk Devlet Teknik Üniversitesi Basımevi. *(Штурмина, О.С., (2010). Международные стандарты учета и финансовой отчетности. Ульяновск: Ульяновский государственный технический университет.)*

ŞUPLETSOVA Y.İ. (2009). Maliye Hukuku. Moskova: Yurayt Basımevi, 3. Baskı. *(Шуплецова Ю.И., (2009). Финансовое право. Москва: Издательство «Юрайт», 3-е издание.)*

TANÖR, Bülent / YÜZBAŞIOĞLU, Necmi (2013). 1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku. Beta Basım, 13. Baskı.

TARHAN, R. Bülent / GENÇKAYA, Ömer Faruk / ERGÜL, Ergin / ÖZSEMERCİ, Kemal / ÖZBARAN, Hakan (2006). Bir Olgu Olarak Yolsuzluk: Nedenler, Etkiler ve Çözüm Önerileri. Türkiye Ekonomi Politikaları Araştırma Vakfı, Matsa Basımevi, 2. Basım.

TOSUN, Ertan (2007). Kamu Mali Yönetimi: Devlet Bütçesi Odaklı Bir Yaklaşım. Ankara: Ümit Ofset.

TURGUT, Nükhet (1998). Çevre Hukuku. Ankara: Savaş Yayınevi.

Türk Dil Kurumu (1998). Türkçe Sözlük. Ankara: Türk Tarih Kurumu Basımevi, 9. Baskı.

Türk Dil Kurumu (2005). Türkçe Sözlük. Ankara: 4. Akşam Sanat Okulu Matbaası, Türk Dil Kurumu Yayınları: 549, 10. Baskı.

Türkiye Bilimler Akademisi (2011). Türkçe Bilim Terimleri Sözlüğü. Ankara: Yeni Reform Matbaacılık.

Türkiye Barolar Birliği (2014). Uluslararası Çevre Koruma Sözleşmeleri. Ankara: Türkiye Barolar Birliği Yayınları: 247, 2. Baskı.

USUL, Hayrettin (2013). Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamalı Bağımsız Denetim. Ankara: Detay Yayıncılık.

ÜNAL, Feyzullah (2013). Türkiye'de Yerel Yönetimlerin Denetimi ve Yerel Yönetim Ombudsmanı. Ankara: Savaş Yayınevi.

VAHRİN P.İ., NEŞİTOY A.S. (2005). Maliye. Moskova: Daşkov i K Basımevi, 4. Baskı. *(Вахрин П.И., Нешитой А.С., (2005). Финансы. Москва: Издательство «Дашков и К»)*

VERSAN, Vakur (1990). Kamu Yönetimi. İstanbul: Der Yayınları, 10. Basım.

VİNCENT, Andrew (2006). Modern Politik İdeolojiler. Çeviren: TÜFEKÇİ, Arzu. İstanbul: Paradigma Yayıncılık.

VOLKOV A.G. / ÇERNİŞEVA Y.N. (2011). Kontrol ve Revizyon. Moskova: Avrasya Açık Enstitüsü Basımevi. *(Волков А.Г., Чернышева Е.Н., (2011). Контроль и ревизия. Москва: Издательский центр «Евразийский открытый институт».)*

VOZNESENSKİY E. (1973). Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliği'nde Mali Kontrol. Moskova: Hukuk Literatürü Basımevi. *(Вознесенский Э.А., (1973). Финансовый контроль в СССР. Москва: Издательство «Юридическая литература».)*

Yasama Derneği (2011). İspanya Anayasası ve Kongre İç Tüzüğü. Çeviren: YILDIZ, Ahmet / BAKIRCI, Fahri. Ankara: Sözkesen Matbaası, 1. Baskı.

YAYLA, Atilla (2014). Liberal Bakışlar. İstanbul: Profil Yayıncılık, 4. Baskı.

YERELİ, Ayşe N. / ÖZDOĞAN, Burak (2009). Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi. Manisa: Celal Bayar Üniversitesi Rektörlüğü Matbaası.

YEVSTİGNEYEV Y.N. / VİKTOROVA N.G. (2011). Maliye Hukuku. Sankt Peterburg: Piter Basımevi. *(Евстигнеев Е.Н., Викторова Н.Г., (2011). Финансовое право. Санкт-Петербург: Издательство «Питер».)*

YILDIZ, Kazım / SİPAHİOĞLU, Şengül / YILMAZ, Mehmet (2005). Çevre Bilimi. Ankara: Gündüz Eğitim ve Yayıncılık.

YUDİNA G.A., ÇERNİH M.N. (2006). Denetimin Temelleri. Moskova: Knorus Basımevi. *(Юдина Г.А., Черных М.Н., (2006). Основы аудита. Москва: Издательство «Кнорус»)*

ZAPOLSKİY S.V., BELSKİY K.S., GORBUNOVA O.N., GRAÇEVA Y.Y., FADEEV D.Y., VERŞİLO T.A., PİSENKO K.A., HEYLO D.N., BATYAEVA A.R., TSİNDELİANİ İ.A., KOSTİKOVA Y.G., KİRİLİNA V.Y., MATVİENKO G.V., MİGAÇEVA Y.V., PROŞUNİN M.M., SMİRNOV K.A. (2011). Maliye Hukuku. Moskova: "Kontrakt" Hukuk Şirketi ve Wolters Kluwer Basımevleri, 2. Baskı. *(Запольекий С.В., Бельский К.С., Горбунова О.Н., Грачева Е.Ю., Фадеев Д.Е., Вершило Т.А., Писенко К.А., Хейло Д.Н., Батяева А.Р., Циндeлиани И.А., Костикова Е.Г., Кирилина В.Е., Матвиенко Г.В., Мигачева Е.В., Прошунин М.М., Смирнов К.А., (2011). Финансовое право. Москва: Издательство «Юридическая фирма «Контракт» и Волтерс Клувер.)*

ZAYATS N.Y., FİSENKO M.K., BONDAR T.Y., VASİLEVSKAYA T.İ., VERBA Y.V., VUKOLOVA T.İ., GLAZKOVA Z.A., DOROFEYEV V.G., JUK İ.N., ZAYTSEVA M.A., ZAYAŞ İ.İ., KİREYEVA Y.F., KOLPİNA L.G., LİTVİNOVA L.N., MARTINENKO N.A., MAROÇKİNA V.M., NİKİTENKO Y.V., SOROKİNA T.V., TARASEVİÇ T.N., TKAÇUK M.İ., ŞAŞKOVSKİY A.V., ŞELEG Y.M. (1998). Maliye Teorisi. Minsk: Vışeyşaya Şkola Basımevi, 2. Basım. *(Заяц Н.Е., Фисенко М.К., Бондарь Т.Е., Василевская Т.И., Верба Е.В., Вуколова Т.И., Глазкова З.А., Дорофеев В.Г., Жук И.Н., Зайцева М.А., Заяш И.И., Киреева Е.Ф., Колпина Л.Г., Литвинова Л.Н., Мартыненко Н.А., Марочкина В.М., Никитенко Е.В., Сорокина Т.В., Тарасевич Т.Н., Ткачук М.И., Шашковский А.В., Шелег Е.М., (1998). Тиория финансов. Минск: Высшая школа, 2-е издание.)*

2. Makaleler, Bildiriler, Diğer Basılı Yayınlar

ACAR, İbrahim Attila / ÇİÇEK, Hüseyin Güçlü (2005). "Denetimin Kamuyu Tökezletmesi: Kamu Mali Yönetimi Kontrol Yasası ve Denetim". 20. Türkiye Maliye Sempozyumu, Türkiye'de Yeniden Mali Yapılanma. Pamukkale Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü, Yayın No: 1.

AKBULUT, Erol (2003). "Sayıştay Denetimi ve Yolsuzlukla Mücadeledeki İşlevi". Sayıştay Dergisi, S. 50-51.

AKSOY, Mehmet / GEÇGEL, Bülent / ÖZ, Yusuf (2018). "Sayıştay Hesap Yargısı", Sayıştay Başkanlığı Yayınları, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi.

AKTAN, Coşkun Can / AĞCAKAYA, Serpil / DİLEYİCİ, Dilek (2012). "Kamu Maliyesinde Hesap Verme Sorumluluğu ve Mali Saydamlık". Yeni Maliye Değişim Çağında Kamu Maliyesi: Yeni Trendler, Yeni Paradigmalar, Yeni Öğretiler, Yeni Perspektifler. Editörler: AKTAN, Coşkun Can / KESİK, Ahmet / DİLEYİCİ, Dilek. Ankara: Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2012/420.

AKYEL, Recai / BAŞ, Hasan (2010). "Kamu Yönetimi ve Denetimi Bağlamında Sayıştay'ın Anayasal ve Yargısal Konumu". Maliye Dergisi, S. 158.

AKYEL, Recai / ÖZDEMİRCİ, M. Bilada / GÜLMEZ, İsmail / ŞİMŞEK, M. Fahri / SEVEN, Mehmet (2012). "Umumi Murakabe Heyeti'nden Sayıştay'a Yüksek

Denetleme Kurulu (1938-2010)". Ankara: Sayıştay 150. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, No: 1.

AKYEL, Recai (2010). "Yönetimde İç Kontrol, İç Denetim ve Dış Denetim Fonksiyonlarının Birbirleri ile İlişkileri ve Türk Kamu Yönetiminde Uygulamalarının Değerlendirilmesi". Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, C. 19, S. 3.

AKYEL, Recai, H. Ömer KÖSE (2011). "Kamu Mali Yönetiminde İyi Yönetişim İçin Sayıştayların İletişim Kapasitesinin Güçlendirilmesinin Önemi". Sayıştay Dergisi, S. 82.

AKYEL, Recai (2016). "Sayıştay Raporlarının Kamu Mali Yönetimine Katkısı". Amme İdaresi Dergisi, C. (49), Sayı 1.

Algemene Rekenkamer (2003). "The Netherlands Court of Audit". Translation: Alan HYDE. Hague: Printed by Ando bv.

ALICA, Süleyha Suzan (2007). "Türkiye'de Çevre Sorunları Yasal ve Kurumsal Yapı", "Çevre Denetimi ve Sayıştaylar" konulu Uluslararası Sempozyumu. Sayıştay'ın 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları.

ALKAN, Gönül İpek / DOĞAN, Onur (2012). "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın Finanasal Rasyolara Kısa ve Uzun Dönemli Etkileri: İMKB'de Bir Araştırma". Muhasebe ve Finansman Dergisi, S. 54.

ALPTÜRK, Gül (1990). "INTOSAI Denetim Standatları". Sayıştay Dergisi, S. 1.

ALPTÜRK, Gül / AKBULUT, Erol (1993). "Fransız Sayıştayı". Sayıştay Dergisi, S. 12.

ALPTÜRK, Gül (1991). "Amerikan Sayıştayı ve Performans Denetimi". Sayıştay Dergisi, S. 4 (Özel Sayı).

ALVENTOSA, Jean-Raphael / BALDACCHINO, Adeline (2013). "An Overview of the Cour des Comptes of France". International Journal of Government Auditing, Vol. 40, No. 2.

ASLAN, Bayram (2010). "Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim". Sayıştay Dergisi, S. 77.

AVCI, Mehmet Alpertunga (2012). "Sayıştay'ın Kamu Harcamalarına İlişkin Performans Denetiminin Temelleri". Doktora tezi. Erzurum: T.C. Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı.

AYSAN, Mustafa (2007). "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Küresel Uyum". Muhasebe ve Finansman Dergisi, S. 34.

BARUN, Bayram / EKİNCİ, Mustafa / TEMİZEL, Özlem (2007). "Kamu Mali Yönetiminin Etkinliğinin Sağlanmasında Dış Denetimin Rolü". 22. Türkiye Maliye Sempozyumu, Mali Yapılanma Sürecinde Stratejik Yönetim ve Sosyal Güvenlik Sisteminin Kamu Maliyesine Etkileri. Antalya: Sirene Golf Hotel, Belek. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü Yayınları, No. 1.

BAŞ, Hasan (2005). "Hesap verme Sorumluluğu ve Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu". 20. Türkiye Maliye Sempozyumu, Türkiye'de Yeniden Mali Yapılanma. Pamukkale Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü, Yayın No: 1.

BAŞARAN, Fehmi (1999). "ABD Sayıştayı". Sayıştay Dergisi, S. 34.

BAYAR, Doğan (2008). "Mali Denetim Nedir". Maliye Dergisi, S. 155.

BAYAR, Doğan (2005). "Sayıştayın Anatomisi". Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Maliye Dergisi, S. 148.

BAYRAK, Metin / AVCI, Mehmet Alpertunga (2012). "Yüksek Denetim Kuruluşlarının Denetim Kapsamı". Sayıştay Dergisi, S. 86.

BAYKARA, S. Tunahan (2013). "Denetimin İlişkili Olduğu Disiplinler Üzerine Bir Değerlendirme". Sayıştay Dergisi, S. 90.

BELANGER, Michel (1995). "Fransız Yerel Yönetimleri Hesaplarının Yargısal Denetimi: Bölge Hesap Mahkemeleri". Çeviren: TEZCAN, Durmuş.

Belgelerin Sayıştaya Gönderilmesi, İadesi, Saklanması Ve Yok Edilmesine İlişkin Yönetmelik. Resmi Gazete (17.12.2011), S. 28145.

BİLGİN, Murat (2015). "Parlamenter Sistemin Doğduğu Ülke: İngiltere". Karşılaştırmalı Hükümet Sistemleri: Parlamenter Sistem (Almanya, Güney Afrika, Hindistan, İngiltere, İtalya ve Japonya Örnekleri). Editör: KAYA, Havvana Yapıcı. TBMM Araştırma Hizmetleri Başkanlığı, TBMM Araştırma Merkezi Yayınları, No. 8.

BİNİCİ, Şahin / ÇALIKOĞLU, Sinan (2011). "Savunma, İstihbarat ve Güvenlik Kurumlarında Taşınır Mal Yönetimi ve Sayıştay Denetimi". Sayıştay Dergisi, S. 82.

ŞENKAL, Abdulkadir / DOĞAN, Mahmut (2012). "Sosyal Politika ve Sosyal Haklar; Vatandaşlık Haklarının Yeniden Kavramllaştırılması Arayışı". Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, C. (9), S. 17.

BURMİSTROV A.V. (2015). "Performans Denetiminin Sosyal ve Ekonomik Boyutu". Uluslararası Bilimsel Pratik ve Metodik Dergisi (SMALTA), No 2. *(Бурмистров А. В., (2015). Социальные и экономические аспекты аудита эффективности. Международный научно-практический и методический журнал.)*

BUSSE, Klaus-Henning (2007). "Yolsuzlukla Mücadelede Sayıştayların Rolü". Çeviren: Seher ÖZER. Sayıştay Dergisi, S. 66-67.

CANDAN, Kadir (2015). "Koalisyon Kültürüne Dayalı bir Parlamenter Sistem Örneği: Almanya Federal Cumhuriyeti". Karşılaştırmalı Hükümet Sistemleri: Parlamenter Sistem (Almanya, Güney Afrika, Hindistan, İngiltere, İtalya ve Japonya Örnekleri). Editör: KAYA, Havvana Yapıcı. Ankara: TBMM Araştırma Merkezi Yayınları, No. 8.

CANÖZ, Kadir (2008). "Kamuda Halkla İlişkilerin Yeni Yüzü: Bilgi Edinme Yasası". Selçuk Üniversitesi İletişim Fakültesi Akademik Dergisi, C. 5, S. 3.

CEYLAN, Ayhan (2004). "Meclis-i Vala-yı Ahkam-ı Adliye'de Yargı". Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi, C.VIII, S.1-2. http://eski.erzincan.edu.tr/birim/HukukDergi/makale/2004_VIII_2.pdf (E.T. 14.08.2018).

Court of Audit of Belgium (2006). "New fields for the Court of Audit of Belgium". EUROSAI Magazine, No: 12.

CRUZ, Domingo L. (1987). "INTOSAI'nin 30. Yılı". Çeviren: Semiramis SERİN. Ankara: Sayıştay Başkanlığı 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Yayın No: 23/5.

ÇAKIR, Yafes (2013). "Yolsuzlukla Mücadelede Uluslararası Organizasyonlar". Sayıştay Dergisi, S. 91.

ÇETİN, Halis (2002). "Totalitarizm: İdeolojik Kökenleri ve Toplumsal İnşa Araçları". Cumhuriyet Üniversitesi Fen Edebiyat Fakültesi Sosyal Bilimler Dergisi, C. (26), S. 1.

ÇUKURÇAYIR, M. Akif / ÖZER, M. Akif / TURGUT, Kasım (2012). "Yerel Yönetimlerde Yolsuzlukla Mücadelede Yönetişim İlke ve Uygulamaları". Sayıştay Dergisi, S. 86.

DAĞLIOĞLU ŞANLI, İclal / ÇİÇEK, Şefika Eda (2015). "Federal Almanya Cumhuriyeti'nde Yüksek Denetim", Sayıştay Dergisi, S. 96.

DAMAR, Mehmet (2007). "Çevre Denetimi ve Sayıştaylar" Uluslararası Sempozyumu. Sayıştay'ın 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları.

DEMİR, Nesrin (2010). "Demokrasinin Temel İlkeleri ve Modern Demokrasi Kuramları". Ege Akademik Bakış Dergisi, C. 10, S. 2.

DEMİRBAŞ, Tolga (2001). "Sayıştaylar Tarafından Gerçekleştirilen Performans Denetimleri ve Türk Sayıştayı Uygulaması". Sayıştay Yayınları, Araştırma / İnceleme / Çeviri Dizisi.

DEMİRBAŞ, Tolga (2006). "Yolsuzlukla Mücadelede Ulusal Dürüstlük Sisteminin Temel Direği: Yüksek Denetim Kurumları". Amme İdaresi Dergisi, C. 39, S. 2.

DEMİREL, Demokaan (2013). "Hesap Verebilirlikte Denetimin Yeni Rolü", Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, C. (17), S. 2.

DEMİROL, Duygu (2014). "Doğrudan Hesap Verebilirlik Aracı Olarak Sosyal Hesap Verebilirlik: Nepal ve Türkiye Örnekleri Üzerinden Bir Değerlendirme", Sayıştay Dergisi, S. 92.

Divan-ı Muhasebat Kanunu (16.06.1934), S. 2514. Resmi Gazete (25.06.1934), S. 2735.

Dış Denetimin Yürütülmesine İlişkin Usullerinin Onaylanması Hakkında K.C. Sayıştayı'nın Kararnamesi (30.11.2015) S. 17-НҚ. Kazakistan Gerçeği Gazetesi (19.05.2016) No. 94 (28220), (21.05.2016) No. 96 (28222). Bağımsız Kazakistan Gazetesi (19.05.2016) No. 94 (28822), (21.05.2016) No. 96 (28824), Bilgi ve Hukuk Sistemi "Adilet" (06.01.2016). *(Республикалық бюджеттің атқарылуын бақылау жөніндегі есеп комитетінің 2015 жылғы 30 қарашадағы № 17-НҚ нормативтік қаулысы. «Әділет» ақпараттық-құқықтық жүйесі, 06.01.2016 ж.; «Егемен Қазақстан» 19.05.2016 ж. № 94 (28822); 21.05.2016 ж. № 96 (28824); «Казахстанская правда» от 19.05.2016 г. № 94 (28220); от 21.05.2016 г. № 96 (28222)*

Dış Denetim Prosedür Standartlarının Onaylanması Hakkında K.C. Sayıştayı'nın Kararnamesi (31.03.2016) S. 5-НҚ. Kazakistan Gerçeği Gazetesi (22.09.2016) No. 181 (28307). Bağımsız Kazakistan Gazetesi (22.09.2016) No. 181 (28909). Bilgi ve Hukuk Sistemi "Adilet" (11.05.2016). *(Республикалық бюджеттің атқарылуын бақылау жөніндегі есеп комитеті Төрағасының 2016*

жылғы 31 наурыздағы № 5-НҚ қаулысы. «Әділет» ақпараттық-құқықтық жүйесі, 11.05.2016 ж. «Егемен Қазақстан» 22.09.2016 ж. № 181 (28909); «Казахстанская правда» от 22.09.2016 г. № 181 (28307)

DOUNG, Do Binh (2004). "Kamu Kesimi Yatırım Projelerinde Yolsuzluk: Sayıştayların Önleyici Rolü". Çeviren: OKUR, Ahmet. Sayıştay Dergisi, S. 53.

DÖNMEZ, Adnan / BERBEROĞLU P. Başak / ERSOY, Ayten (2005). "Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları - AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması". Akdeniz İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C. 5 S. 9.

DUMAN, Bahattin (2002). Çevre Hukuku. Sakarya: Sakarya Üniversitesi, Yayın No. 47.

DURUL, İ. Vural (1989). "Türkiye'de KİT'lerin Denetimi". Standard Ekonomik ve Teknik Dergisi, Yıl 28, Sayı 17.

Düzenlilik Denetimi Rehberi (2014). Sayıştay Başkanlığı, Versiyon No: 2014/3.

EFE, Haydar / DEMİRCİ, Murat (2013). "Ombudsmanlık Kavramı ve Türkiye'de Kamu Denetçiliği Kurumundan Beklentiler". Sayıştay Dergisi, S. 90.

EFENDİ, Mehmet (2005/a). "Çevre ve Sayıştay". (Araştırma). Sayıştay Başkanlığı, Sayıştay Bilgi Notları.

EFENDİ, Mehmet (2005/b), "Çevre ve Sayıştay". Doktora tezi. Ankara: Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

ELA, Mehmet / TÜRKYENER, Can Mustafa (2015). "Türkiye'de Sayıştayın Düzenlilik Denetimi: Genel Bir Bakış". Finans Politik & Ekonomik Yorumlar Dergisi, C. (52), Sayı 602.

ERBAY, Yusuf (1999). "Fransa'da İdari Sistem ve Yerel Yönetimler". Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi, C. (8), S. 2.

EREN, Veysel (2006). "Kamu Yönetiminde Denetim Anlayışındaki Gelişmeler". Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Öneri, C. (7), S. 25.

ERGİNAY, Akif (1950). "Yeni Japon Anayasası". Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. (7), S. 1-2.

ERKAL, Gökhan / AKINCI, Merter / YILMAZ, Ömer (2014). "Yolsuzluk ve İktisadi Büyüme İlişkisi: OECD ve AB Ülkeleri Üzerine Panel Sınır Testi Analizi". Sayıştay Dergisi, S. 92.

ERTONG, M. Ümit (1991). "Çağdaş Denetimin Özü İnsan Sevgisidir", Sayıştay Dergisi, S. 4.

ESEN, Bülent Nuri (1948). "Fransa Cumhuriyeti Anayasası". Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. (5), S. 1.

EŞKİ, Hülya (2009). "Kamu Yönetiminde Değişim ve Yeni Yönetim Modelleri". Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, S. 17.

FAGGIONI, Carlos Polit (2012). "The Strengthening of External Public Control: Guarantee for Financial Sustainability and Good Governance". European Organisation of Supreme Audit Institutions Magazine, No. 18-2012.

FALAY, Nihat (1997). "Denetim, Verimlilik / Etkinlik / Tutumluluk (VET) ve Sayıştay". Sayıştay Dergisi, S. 25.

FEYZİOĞLU, Bedii (1997). "Sayıştay ve Saydamlık". Sayıştay Dergisi, S. 25.

FRİEDLER, Franz (1997). 21 ve 25 Ekim 1996 tarihleri arasında Viyana'da düzenlenen Birleşmiş Milletler ve INTOSAI tarafından desteklenen Yüksek Denetim Kurumlarının Yolsuzluklarla ve Kötü Yönetimlerle Mücadeledeki Rolü konulu uluslararası seminerde konuşması, (Çev. UZUNÖZ, İbrahim). Sayıştay Dergisi, S. 27.

Friedrıch C.J. (1966). "Political Pathology", The Political Quarterly, Volume 37, Issue 1. Aktaran: KARAKAŞ, Mehmet / ÇAK, Murat (2007).

GEDİZ ORAL, Burcu (2011). "Yolsuzlukla Uluslararası Alanda Mücadele ve Türkiye'de Yolsuzlukla Mücadelenin Kurumsal Yapısı". Marmara Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, S. 1.

GENEL, Mehmet Gökhan (2015). "Türkiye Basınında Başkanlık Sistemi Tartışmaları: Köşe Yazarları Özelinde Bir Araştırma". Academic Journal of Information Technology, C. (6), S. 19.

GENÇOĞLU, Ümit Gücenme / ÖZERHAN, Yıldız / KARABINAR, Selahattin (2013). "Türkiye Finansal Raporlama Standartları". Sakarya Üniversitesi Sürekli Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezi.

GOLDEBAND, Edith (1996). "Financial Audit in Austria: An İntroduction To The Austrian Court Of Audit". EUROSAI Magazine (Avrupa Yüksek Denetim Kurumları Örgütü Dergisi), No. 3.

GOLOVİN K.L. (2007). "Rusya Federasyonu ve Almanya Federal Cumhuriyeti'nin Bütçe Denetiminin Yasal Temelleri: Karşılaştırmalı Hukuksal İnceleme". Doktora tezi. Moskova: Dış İlişkileri Moskova Devlet Enstitüsü (Üniversitesi). *(Головин К.Л., (2007). Правовые основы бюджетного контроля в РФ и ФРГ: сравнительно-правовое исследование. Диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук. Москва: Московский государственный институт (университет) международных отношений).*

GÖK, Musa / AKAR, Sevda (2014). "Türkiye'de Kamu Denetim Birimlerinde Saydamlık Uygulamalarının Genel Bütçeli Kuruluşlar Açısından Değerlendirilmesi". Business and Economics Research Journal (İşletme ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi), C. (5), S. 4.

GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref, Suna KİLİ (1982). Türk Anayasa Metinleri 1839-1980. Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No.496, 2. Bası. "Kanunu Esasi".

GRİŞİN V.S. (2013). 12 Kasım 2012'de İvanovo şehrinde düzenlenen Rusya Federasyonu İvanovo ve Yaroslav İllerinin Kontrol ve Denetim Odalarının 2. Bölgelerarası Konferansı'nda yapılan konuşma. Rusya Federasyonu İvanovo İli Kontrol ve Denetim Odası'nın Bülteni. *(Гришин В.С., (2013). Выступление на II Межрегиональной конференции контрольно-счетных органов Ивановской и Ярославской областей. Бюллетень Контрольно-счетной палаты Ивановской области Российской Федерации.)*

GUİJARRO, Javier Medina (2007). "The Court of Audit of Spain". EUROSAI Magazine, No: 13.

GÜÇLÜ, Ali Osman (1995). "Performans Denetiminin Zorlukları Üzerine Düşünceler". Sayıştay Dergisi, S. 18.

GÜLEN, Fikret (1998). "Finansal Denetim", Sayıştay Yayınları, Türkiye Cumhuriyeti'nin 75. Yıldönümü Dizisi.

GÜR, Mehmet Fatih (2014). "Yolsuzluk Nedir? Yolsuzluk Çeşitleri ve Ülkeler Arası Yolsuzluk Algılaması". Mali Çözüm Dergisi, S. 124.

HAMZAÇEBİ, Mehmet Akif (2012). 7 Mayıs 2012'de gerçekleşen Parlamenter Denetim Sempozyumu'nda konuşması. Parlamenter Denetim Sempozyumu. Editörler: ERİKLİ, Hasan / YEŞİLIRMAK, Bahadır. Ankara: TBMM Basımevi.

İNAN, Atilla (1997). "İç Denetim ve Dış Denetim Kuruluşları Arasındaki İlişkilerin Geliştirilmesi". Sayıştay Dergisi, S. 25.

International Journal of Government Auditing (2004), "News in Brief", Vol. 31, No. 4.

INTOSAI (1977). ISSAI-1. The Lima Declaration.

INTOSAI. ISSAI-10. Mexico Declaration on SAI Independence.

INTOSAI. ISSAI-20. Principles of transparency and accountability.

INTOSAI. ISSAI-100. Basic Principles in Government Auditing.

INTOSAI. ISSAI-400. Reporting standards in Government Auditing.

INTOSAI GOV 9150. Coordination and Cooperation between SAIs and Internal Auditors in the Public Sector.

INTOSAI. İSSAİ-5600. Peer Review Guide.

INTOSAI GOV-9100. Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector.

İVANOVA Y.İ. (2007). "Bilgi Kaynakları ve Devlet Denetim Organlarının İşbirliği". Denetim ve Finansal Analiz Dergisi, S. 3. *(Иванова Е. И., (2007). Информационные ресурсы и взаимодействие органов государственного финансового контроля. Журнал «Аудит и финансовый анализ», №3)*

İYİGÜNGÖR, Vildan (2002). "Küreselleşme ve Yürütmenin Güçlendirilmesi: Siyasal Sistem Tartışmaları". İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, S. 26.

İYİMAYA, Ahmet (2003). "Bilgi Edinme ve Verilere Ulaşma Özgürlüğü". Ankara Barosu Dergisi, S. 1.

JENKS, Edward (1950). "İngiliz Hukuku Hakkında Genel Bilgiler". Çeviren: ÖZYÖRÜK, Mukbil. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 7, S. 1.

JOHNSEN, Therese (2001). "The first European Seminar on Environmental Auditing". EUROSAI Magazine, No: 8.

JONG Gerrit De / WESTING, Brord Van (2004). "Audit and arms. The role of the Audit Office in Legislative Oversight of the Armed Forces". EUROSAI Magazine, No: 10.

KALELİOĞLU, Uğur / ÖZKAN, Noyan (2000). Uluslararası Çevre Sözleşmeleri. İzmir: İzmir Barosu Yayınları.

KANETİ, Selim (1990). "Sayıştayın Anayasal Konumu", Sayıştay Dergisi, C.1, S.1.

KAPLAN, Recep (2012). "Türk Kamu Harcama Yönetiminde Hesap Verme Sorumluluğu". Ankara: Hermes Matbaacılık, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2012/419.

KARA, Fatih (2012). "Birleşik Krallık Avam Kamarası Çalışma Usul ve Esasları Üzerine". Yasama Dergisi, S. 21.

KARAER, Tacettin (1989). "Federal Almanya'da Siyasal ve Yönetsel Yapının Genel Görünümü". Amme İdaresi Dergisi, S. 22/3.

KARAHANOĞULLARI, Yiğit (2014). "Birleşik Krallık'ta Merkezi Yönetim Bütçe Süreci". Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, C. (69), No. 1.

KARAHANOĞULLARI, Yiğit (2011). "ABD'nin Federal Bütçe Süreci". Maliye Dergisi, S. 160.

KARAKAŞ, Mehmet (2005). "Kamu Mali Yönetiminde Yeniden Yapılanma Aracı Olarak Hesap Verme Sorumluluğu ve Saydamlık". Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C. (10), S. 2.

KARAKAŞ, Mehmet / ÇAK, Murat (2007). "Yolsuzlukla Mücadelede Uluslararası Kuruluşların Rolü". Maliye Dergisi, S. 153.

KARAKAŞ, Mehmet (2007). "Yolsuzluğun Nedenleri, Etkileri ve Yolsuzlukla Mücadelede Alternatif Bir Yaklaşım Olarak Yönetişim". Maliye Araştırmaları Merkezi Konferansları Dergisi, S. 50.

KARAKAYA, Mevlüt (2010). "KOBİ'lerin Küresel Ekonomik İklime Uyumunda Uluslararası Finansal Raporlama Standartları". Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, C. (3), S. 2.

KARAMAN, Füsun / ARAL, Cem Suat (2002). "Avrupa Birliği'ne Adaylık Sürecinde Sayıştay". Sayıştay Dergisi, S. 46-47.

KARAOSMANOĞLU, Fatih (2013). "Sayıştay'ın Anayasal Konumu" konulu konferans. Sayıştay'ın 151. Kuruluş Yıl Dönümü Yayınları.

KARCIOĞLU, Reşat / YANIK, Ramazan (2010). "Uluslararası İç Denetim Standartları ve Türkiye'nin İlk 500 Büyük Sanayi Kuruluşunda Bir Uygulama". Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, C. (24), S. 4.

KAYA, H. Abdullah (2005). "İç Denetim". 20. Türkiye Maliye Sempozyumu, Türkiye'de Yeniden Mali Yapılanma. Editörler: SEZGİN, Selami / YARAŞIR, Sevinç / DEYNELİ, Fatih / TEKE, Elvan. Pamukkale Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü, Yayın No: 1.

KAYA, Safiye (2000). "Uluslararası Belgelerde ve Ülke Uygulamalarında Sayıştayların Denetim Alanları". Sayıştay Dergisi, S. 39.

KAYA, Safiye (2003). "Hesap Verme Sorumluluğu Parlamento ve Sayıştay". 2. Kamu Mali Yönetim Reformu Arenası. Ankara: Hilton Oteli.

KENGER, Erdal (2002). "Yüksek Denetim". Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu Dergisi, S. 2.

KENT, Bülent (2007). "Türk ve Alman Sayıştayları". Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. (11), S. 1-2.

KESİK, Ahmet (2005). "5018 Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Surecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi". Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, C. (1), S. 9.

KESİK, Ahmet / KIRAL, Gamze (2012). "Yeni Kamu Mali Yönetiminde Hesap Verebilirlik". Yeni Maliye Değişim Çağında Kamu Maliyesi: Yeni Trendler, Yeni Paradigmalar, Yeni Öğretiler, Yeni Perspektifler. Editörler: AKTAN, Coşkun Can / KESİK, Ahmet / DİLEYİCİ, Dilek. Ankara: Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2012/420.

KHAN, M. Akram (1995). "Yeni Başlayanlar İçin Denetime Giriş". Çeviren: Faruk EROĞLU. Sayıştay Dergisi, S. 19, s. 15.

Khachaturov R.L. (2012). "On the Legal System of Canada". Journal "Vector of Science of Togliatti State University. Series: Legal science", No. 4 (11). *(Хачатуров Р.Л., (2012). О правовой системе Канады. Вектор науки ТГУ. Серия: Юридические науки. 2012. № 4 (11).)*

KIZILTAŞ, Emine (2005). "Bütçe Hakkının Kullanımında Gelinen Aşama: Doğrudan Demokrasi". 20. Türkiye Maliye Sempozyumu, Türkiye'de Yeniden Mali Yapılanma. Pamukkale Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü, Yayın No: 1.

KOSMO, Jørgen (2010). "Achievements and challenges of the EUROSAI Working Group on Environmental Auditing (WGEA)". EUROSAI Magazine, No: 16.

KOVALEVSKAYA O.V. (2008). "Erkler Ayrılığı Sisteminde Yargı İktidarı". Astrahan Teknik Üniversitesinin Bülteni, S. 4/2008. *(Ковалевская О.В., (2008). Судебная власть в системе разделения властей. Вестник Астраханского государственного технического университета, № 4/2008.)*

KÖSE, H. Ömer (2008/a). "Yeni Çerçevesi ile Yüksek Denetimin Uluslararası Standartları". Sayıştay Dergisi, S. 71.

KÖSE, H. Ömer (2008/b). "Sayıştay Denetiminin Denetlenmesi: Uluslararası Uygulama Örnekleri Çerçevesinde Bir Değerlendirme". Sayıştay Dergisi, S. 70.

KÖSE, H. Ömer (1999). "Denetim ve Demokrasi". Sayıştay Dergisi, S. 33.

KÖSE, H. Ömer (2012). "Küresel Krizle Mücadelede Denetimin Önemi ve Yüksek Denetim Kurumlarının Rolü". Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, C. (12), S. 3.

KÖSE, H. Ömer (2013). "Kamu Harcamalarında Etkinlik Arayışı ve Performans Denetiminin Gelişimi". Türk Kooperatifçilik Kurumu, Üçüncü Sektör Sosyal Ekonomi Dergisi, S. 48-2.

KÖSE, H. Ömer (2000). "Parlamenter Sistemde Sayıştay'ın Yeri ve İşlevleri". Sayıştay Dergisi, S. 39.

KÖSE, H. Ömer (2007). "Yüksek Denetimde Çağdaş Gelişmeler ve Sayıştayın Konumu". Sayıştay Dergisi, S. 65.

KÖSE, H. Ömer (2001). "Parlamento Adına Denetim İşlevi ve Yüksek Denetim Kurumlarının Parlamento ile İlişkileri". Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi, S. 40.

KÖSE, H. Ömer (2010). “Çevre Denetiminde Küresel Yaklaşımlar ve EUROSAI İklim Değişikliğinin Denetimi Semineri”. Sayıştay Dergisi, S. 76.

KUBALI, Derya (2007). “Çevre Korumada Sayıştayların Rolü, Türk Sayıştayının Deneyimleri ve Öneriler”. “Çevre Denetimi ve Sayıştaylar” konulu Uluslararası Sempozyumu. Sayıştay’ın 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları.

KUBALI, Derya (1999). “Performans Denetimi”, Amme İdaresi Dergisi, C. (32), S. 1.

KUBALI, Derya (1998). Performans Denetimi - Kavram, İlkeler, Metodoloji ve Uygulamalar. Ankara: Sayıştay Başkanlığı, Cumhuriyetin 75’inci Yıldönümü Dizisi: 11.

K.C. Anayasası (30.08.1995). K.C. Parlamento Bülteni (1996), No. 4, m. 217. http://adilet.zan.kz/kaz/docs/K950001000_ (E.T. 24.06.2018). *(Қазақстан Республикасының Конституциясы, (30.08.1995).*

K.C. Devlet Denetimi ve Mali Kontrol Hakkında Kanun (12.11.2015), S. 392-V ЗРК. Kazakistan Gerçeği Gazetesi (17.11.2015), No. 220 (28096). Bağımsız Kazakistan Gazetesi (17.11.2015), No. 220 (28698). K.C. Parlamento Bülteni (2015), No. 21-II, m. 129. *(«Мемлекеттік аудит және қаржылық бақылау туралы» Қазақстан Республикасының Заңы 2015 жылғы 12 қарашадағы № 392-V ҚРЗ. «Егемен Қазақстан» 17.11.2015 ж., № 220 (28698); «Казахстанская правда» от 17.11.2015 г., № 220 (28096); Қазақстан Республикасы Парламентінің Жаршысы, 2015 ж., № 21-II, 129-құжат; ҚР НҚА электрондық түрдегі эталондық бақылау банкі, 23.06.2016 ж.)*

K.C. Devlet Planlama Sistemi Hakkında K.C. Hükümeti’nin Kararnamesi (29.11.2017), S. 790, Kazakistan Gerçeği Gazetesi (07.12.2017) No. 236 (28615), (11.12.2017) No. № 238 (28617), Bağımsız Kazakistan Gazetesi (07.12.2017) No. 236 (29217), (11.12.2017) No. 238 (29219), K.C. Cumhurbaşkanı ve Hükümeti Belgelerinin Koleksiyonu (2017), No. 64-65, m. 388. *(«Қазақстан Республикасындағы мемлекеттік жоспарлау жүйесін бекіту туралы» Қазақстан Республикасы Үкіметінің 2017 жылғы 29 қарашадағы №790 қаулысы. ҚР НҚА электрондық түрдегі эталондық бақылау банкі, 06.12.2017 ж.; «Егемен Қазақстан» 07.12.2017 ж., № 236 (29217); «Казахстанская правда» от 07.12.2017 г., № 236 (28615); Қазақстан Республикасының ПҮАЖ-ы, 2017 ж., № 64-65, 388-құжат; Басуға қол қойылған күні 12.01.2018 ж.)*

K.C. Bütçe Kanunu (04.12.2008). S. 95-IV. Kazakistan Gerçeği Gazetesi (05.12.2008), No. 265-266 (25712-25713). Bağımsız Kazakistan Gazetesi (05.12.2008), No. 370-374 (25343). K.C. Parlamento Bülteni (2008), No. 21 (2525), m. 93. *(Қазақстан Республикасының 2008 жылғы 4 желтоқсандағы N 95-IV Бюджет Кодексі. Қазақстан Республикасы Парламентінің Жаршысы, 2008 ж., № 21, 93-құжат; «Егемен Қазақстан» 2008 жылғы 5 желтоқсан, N 370-374 (25343)*

K.C. Sayıştayı Tüzüğü Hakkında K.C. Cumhurbaşkanı’nın Fermanı (05.08.2002), S. 917. K.C. Cumhurbaşkanı ve Hükümeti Belgelerinin Koleksiyonu (2002), No. 26, m. 273. *(«Республикалық бюджеттің атқарылуын бақылау жөніндегі есеп комитеті туралы ережені бекіту туралы» Қазақстан Республикасының Президентінің 2002 жылғы 5 тамыз № 917 Жарлығы. Қазақстан Республикасының ПҮАЖ-ы, 2002 ж., №26, 273-құжат)*

K.C. Yerel Temsili ve Yürütme Organları Hakkında Kanun (10.12.1993). K.C. Parlamento Bülteni (1993), No. 23-24, m. 516. *(Закон Республики Казахстан от 10 декабря 1993 года. «О местных представительных и исполнительных органах Республики Казахстан». Ведомости Верховного Совета Республики Казахстан, 1993 г., № 23-24, ст. 516.)*

K.C. Sayıştayı'nın Kararnamesi (28.07.2016) S. 102-н/қ. *(«Мемлекеттік аудитор біліктілігін беруге үміткер адамдарды сертификаттау жөніндегі ұлттық комиссияның дербес құрамын бекіту туралы» Республикалық бюджеттің атқарылуын бақылау жөніндегі есеп комитеті Төрағасының 2016 жылғы 28 шілдедегі № 102-н/қ бұйрығы.)*

K.C. Devlet Denetimi ve Mali Kontrol Genel Standartlarının Onaylanması Hakkında K.C. Cumhurbaşkanı'nın Fermanı (11.01.2016), S. 167. Kazakistan Gerçeği Gazetesi (14.01.2016), No. 7 (28133). Bağımsız Kazakistan Gazetesi (14.01.2016), No. 7 (28735). K.C. Cumhurbaşkanı ve Hükümeti Belgelerinin Koleksiyonu (2016), No. 1-2, m. 5. *(«Мемлекеттік аудиттің және қаржылық бақылаудың жалпы стандарттарын бекіту және "Мемлекеттік қаржылық бақылау стандарттарын бекіту туралы" Қазақстан Республикасы Президентінің 2009 жылғы 7 сәуірдегі № 788 Жарлығының күші жойылды деп тану туралы» Қазақстан Республикасы Президентінің 2016 жылғы 11 қаңтардағы № 167 Жарлығы. «Егемен Қазақстан» 14.01.2016 ж., № 7 (28735); «Казахстанская правда» от 14.01.2016 г., № 7 (28133); Қазақстан Республикасының ПҮАЖ-ы, 2016 ж., № 1-2, 5-құжат. Басуға қол қойылған күні 25.02.2016 ж.)*

K.C. Devlet Memuriyeti Hakkında Kanun (23.11.2015), S. 416-V ЗРК. Kazakistan Gerçeği Gazetesi (25.11.2015), No. 226 (28102). Bağımsız Kazakistan Gazetesi (25.11.2015), No. 226 (28704). K.C. Parlamento Bülteni (2015), No. 22-V, m. 153. *(«Қазақстан Республикасының мемлекеттік қызметі туралы» Қазақстан Республикасының Заңы 2015 жылғы 23 қарашадағы № 416-V ҚРЗ. «Егемен Қазақстан» 25.11.2015 ж., № 226 (28704); «Казахстанская правда» от 25.11.2015 г., № 226 (28102)*

K.C. Kolluk Hizmeti Hakkında Kanun (06.01.2011), S. 380-IV. Kazakistan Gerçeği Gazetesi (19.01.2011), No. 17-18 (26438-26439). Bağımsız Kazakistan Gazetesi (19.01.2011), No. 14-17 (26419). K.C. Parlamento Bülteni (2011), No. 1 (2578), m. 4. *(«Құқық қорғау қызметі туралы» Қазақстан Республикасының 2011 жылғы 6 қаңтардағы № 380-IV Заңы. «Егемен Қазақстан» 2011 жылғы 19 қаңтардағы № 14-17 (26419), 2011 жылғы 21 қаңтардағы № 18-19 (26421); «Казахстанская правда» от 19.01.2011 г., № 17-18 (26438-26439); Қазақстан Республикасы Парламентінің Жаршысы, 2011 ж., № 1 (2578), 4-құжат.)*

K.C. Devlet Organları Sisteminde Bazı Kadro Politikası Konuları Hakkında K.C. Cumhurbaşkanı'nın Fermanı (29.03.2002), S. 828. K.C. Cumhurbaşkanı ve Hükümeti Belgelerinin Koleksiyonu: (2004), No. 17, m. 212, No. 21, m. 265; (2005), No. 29, m. 362; (2006), No. 23, m. 229; (2007), No. 42, m. 479; (2009), No. 34, m. 321; (2010), No. 51, m. 466. *(«Мемлекеттік билік органдары жүйесіндегі кадр саясатының кейбір мәселелері туралы» Қазақстан Республикасы Президентінің 2002 жылғы 29 наурыздағы № 828 Жарлығы. Қазақстан Республикасы Президенті мен Үкіметінің актілер жинағы, 2004 ж., № 17, б. 212; № 21, б. 265; 2005 ж., № 29, б. 362; 2006 ж., № 23, б. 229; 2007 ж., № 42, б. 479; 2009 ж., № 34, б. 321; 2010 ж., № 51, б. 466.)*

K.C. Siyasi ve İdari Memurları Listesinin Onaylanması Hakkında K.C. Cumhurbaşkanı'nın Fermanı (29.12.2015) S. 150. Kazakistan Gerçeği Gazetesi (31.12.2015), No. 250 (28126). Bağımsız Kazakistan Gazetesi (31.12.2015), No. 250 (28728). K.C. Cumhurbaşkanı ve Hükümeti Belgelerinin Koleksiyonu (2015), No. 70-71, m. 520. *(«Мемлекеттік саяси және әкімшілік қызметшілер лауазымдарының тізілімін бекіту туралы» Қазақстан Республикасы Президентінің 2015 жылғы 29 желтоқсандағы № 150 Жарлығы. «Егемен Қазақстан» 31.12.2015 ж., № 250 (28728); «Казахстанская правда» от 31.12.2015 г., № 250 (28126); Қазақстан Республикасының ПҮАЖ-ы, 2015 ж., № 70-71, 520-құжат. Басуға қол қойылған күні 11.02.2016 ж.; ҚР НҚА электрондық түрдегі эталондық бақылау банкі, 09.08.2016 ж.)*

K.C. «B» Grubu İdari Memurları İçin Tip Yeterlilik Şartlarının Onaylanması Hakkında K.C. Devlet Memuriyeti ve Yolsuzlukla Mücadele İşleri Ajansı Başkanı'nın Kararı (13.12.2016), S. 85. Bilgi ve Hukuk Sistemi «Adilet» (23.12.2016). *(«Б» корпусының мемлекеттік әкімшілік лауазымдарына үлгілік біліктілік талаптарын бекіту туралы» Қазақстан Республикасы Мемлекеттік қызмет істері және сыбайлас жемқорлыққа қарсы іс-қимыл агенттігі Төрағасының 2016 жылғы 13 желтоқсандағы № 85 бұйрығы. «Әділет» ақпараттық-құқықтық жүйесі, 23.12.2016.)*

K.C. Devlet Organlarının Daha Fazla Optimize Edilmesine İlişkin Önlemler Hakkında K.C. Cumhurbaşkanı'nın Fermanı (22.01.1999), S. 29. K.C. Cumhurbaşkanı ve Hükümeti Belgelerinin Koleksiyonu: (1999), No. 1, m. 2. *(«Қазақстан Республикасының мемлекеттік органдары жүйесін одан әрі оңтайландыру жөніндегі шаралар туралы» Қазақстан Республикасы Президентінің 1999 жылғы 22 қаңтардағы № 29 Жарлығы. Қазақстан Республикасының ПҮАЖ-ы, 1999 ж., № 1, 2-құжат; 2000 ж., № 54, 593-құжат; 2001 ж., № 1-2, 2-құжат; № 4-5, 43-құжат.)*

K.C. 2018 – 2020 Yıllar İçin Cumhuriyet Bütçe Kanunu, (30.11.2017), S. 113-VI ЗРК. Kazakistan Gerçeği Gazetesi (06.12.2017), No. 235 (286614). Bağımsız Kazakistan Gazetesi (06.12.2017), No. 235 (29216). K.C. Parlamento Bülteni (2017), No. 20, m. 97. *(«2018 - 2020 жылдарға арналған республикалық бюджет туралы» Қазақстан Республикасының Заңы 2017 жылғы 30 қарашадағы № 113-VI ҚРЗ. «Егемен Қазақстан» 06.12.2017 ж., № 235 (29216); «Казахстанская правда» от 06.12.2017 г., № 235 (286614); ҚР НҚА электрондық түрдегі эталондық бақылау банкі, 08.12.2017 ж.; Қазақстан Республикасы Парламентінің Жаршысы, 2017 ж., № 20, 97-құжат.)*

K.C. Sayıştayı Tüzüğü Hakkında K.C. Cumhurbaşkanı'nın Fermanı (19.04.1996), S. 2956. K.C. Cumhurbaşkanı ve Hükümeti Belgelerinin Koleksiyonu (1996), No. 17, m. 137. *(«Республикалық бюджеттің атқарылуын бақылау жөніндегі есеп комитеті туралы ережені бекіту туралы» Қазақстан Республикасы Президентінің 1996 жылғы 19 сәуірдегі № 2956 Жарлығы. Қазақстан Республикасы Президенті мен Үкіметінің актілер жинағы, 1996 ж., № 17, б. 137.)*

K.C. Bakanlar Kurulu'nun Devlet Denetleme Komitesi Yönetmeliği'nin Onayı Hakkında Kararname (08.06.1993), S. 482. K.C. Cumhurbaşkanı ve Hükümeti Belgelerinin Koleksiyonu (1993), No. 23, m. 285. *(«Қазақстан Республикасы Министрлер Кабинеті жанындағы Мемлекеттік қаржы бақылау комитеті туралы Ережені бекіту туралы» Қазақстан Республикасы Министрлер*

Кабинетінің 8 маусым 1993 ж. № 482 Қаулысы. Қазақстан Республикасы Президенті мен Үкіметінің актілер жинағы, 1993 ж., № 23, б. 285.)

K.C. Bakanlar Kurulu Devlet Denetleme Komitesi'nin Personel Sayısı Hakkında K.C. Bakanlar Kurulu Kararnamesi (16.09.1993), S. 894. *(«Қазақстан Республикасы Министрлер Кабинеті жанындағы Мемлекеттік қаржы бақылау комитетінің штат саны туралы» Қазақстан Республикасы Министрлер Кабинетінің 16 қыркүйек 1993 ж. № 894 Қаулысы.)*

K.C. Parlamentosu'nun Kontrol Odası Hakkında Kanun (13.04.1993), S. 104237. *(«Қазақстан Республикасы Жоғарғы Кеңесінің Бақылау Палатасы туралы» Қазақстан Республикасының 1993 жылғы 13 сәуір № 104237 Заңы.)*

K.C. Yerel Temsilci ve Yürütme Organları Hakkında Kanun (10.12.1993). K.C. Yüksek Konseyi Bordrosu (1993), No. 23-24, m. 516. *(«Қазақстан Республикасының жергілікті өкілді және атқарушы органдары туралы» Қазақстан Республикасының 1993 жылғы 10 желтоқсан Заңы. Қазақстан Республикасы Жоғарғы Кеңесінің тізімдемелері, 1993 ж., № 23-24, б. 516.)*

K.C. Maliye Bakanlığı'na Bağlı Hazine Müsteşarlığı Kurulması Hakkında K.C. Cumhurbaşkanı'nın Fermanı (27.01.1994), S. 1526. *(«Қазақстан Республикасы Қаржы Министрлігінің Қазынашылығын құру туралы» Қазақстан Республикасы Президентінің 1994 жылғы 27 қаңтар № 1526 Жарлығы.)*

K.C. Maliye Bakanlığı'na Bağlı Hazine Müsteşarlığı Kurulması Hakkında K.C. Bakanlar Kurulu'nun Kararnamesi (20.05.1994), S. 549. *(«Қазақстан Республикасы Қаржы министрлігінің Қазынашылығын құру мәселелері» Қазақстан Республикасы Министрлер Кабинетінің 1994 жылғы 20 мамыр № 549 Қаулысы.)*

K.C. Merkezi Yürütme Organları Teşkilatı'nın Geliştirilmesi Hakkında K.C. Cumhurbaşkanı'nın Fermanı (19.10.1995), S. 2541. *(«Қазақстан Республикасының орталық атқарушы органдарының құрылымын жетілдіру туралы» Қазақстан Республикасы Президентінің 1995 жылғы 19 қазан № 2541 Жарлығы.)*

K.C. Cumhuriyet ve Yerel Bütçelerin Uygulanması Üzerindeki Kontrol Kanunu (29.01.2002), S. 286. K.C. Parlamento Bülteni (2002), No. 3, m. 21. Kazakistan Gerçeği Gazetesi (05.02.2002), No. 024. *(«Республикалық және жергілікті бюджеттердің атқарылуын бақылау туралы» Қазақстан Республикасының 2002 жылғы 29 қаңтар № 286 Заңы. Қазақстан Республикасы Парламентінің Жаршысы, 2002 ж., № 3, 21-құжат; «Егемен Қазақстан» 2002 жылғы 6 ақпан № 27.)*

K.C. Cumhuriyet ve Yerel Bütçelerin Uygulanmasına İlişkin Dış ve İç Kontrol Standartları'nın Onaylanması Hakkında Kazakistan Sayıştayı'nın Kararnamesi (27.08.2002), S. 15. *(Постановление Счетного комитета по контролю за исполнением республиканского бюджета Республики Казахстан от 27 августа 2002 года № 15 «Об утверждении Стандартов внешнего и внутреннего контроля за исполнением республиканского и местных бюджетов».)*

K.C. Cumhuriyet ve Yerel Bütçelerin Uygulanması Üzerine Dış ve İç Denetim Personeli için Etik Kuralları'nın Onaylanması Hakkında Kazakistan Sayıştayı'nın Kararnamesi (18.10.2002), S. 21. *(Постановление Счетного комитета по контролю за исполнением республиканского бюджета Республики Казахстан*

от 18 октября 2002 года № 21 «Об утверждении Правил этики работников внешнего и внутреннего контроля за исполнением республиканского и местных бюджетов».)

K.C. Bütçe Kanunu (24.04.2004), S. 548. K.C. Parlamento Bülteni (2004), No. 8-9, m. 53. Kazakistan Gerçeği Gazetesi (06.05.2004), No. 94. *(Қазақстан Республикасының 2004 жылғы 24 сәуірдегі № 548 Бюджет Кодексі. Қазақстан Республикасы Парламентінің Жаршысы, 2004 ж., N 8-9, 53-құжат; «Егемен Қазақстан» 2004 жылғы 6 мамыр № 117-118.)*

K.C. Mali İhlalleri Araştırma Merkezi'ni Oluşturma Hakkında K.C. Hükümeti'nin Kararnamesi (01.10.2007), S. 868. K.C. Cumhurbaşkanı ve Hükümeti Belgelerinin Koleksiyonu (2007), No. 36, m. 408. *(«Республикалық бюджеттің атқарылуын бақылау жөніндегі есеп комитетінің «Қаржылық бұзушылықтарды зерттеу жөніндегі орталық» шаруашылық жүргізу құқығындағы республикалық мемлекеттік кәсіпорын құру туралы» Қазақстан Республикасы Үкіметінің 2007 жылғы 1 қазандағы № 868 Қаулысы. Қазақстан Республикасының ПҮАЖ-ы, 2007 ж., № 36, 408-құжат.)*

LAGUTİN İ.B. (2014). Rusya Federasyonu'n Bütçe Kontrolü ve Denetiminin Sistemliği: Mali ve Hukuki Uygulama. Doktora tezi. Moskova: Moskova Devlet Hukuk Üniversitesi. *(Лагутин И.Б., (2014). Системность бюджетного контроля и бюджетного аудита в Российской Федерации: финансово-правовое регулирование. Диссертация доктора юридических наук. Москва: Московский государственный юридический университет.)*

Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi (2011). "İngiltere Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Sisteminin İncelenmesi". Maliye Bakanlığı ile Birleşik Krallık Ulusal Denetim Ofisi arasında ortaklaşa yürütülen "Türkiye'de Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sisteminin Güçlendirilmesi" Eşleştirme Projesi kapsamında, Londra'da 03-28 Ocak 2011 tarihleri arasında gerçekleştirilen staj programı.

MAXWELL, Neil (2007). "Sayıştaylar Tarafından Yapılan Çevre Denetimi Önemi ve Eğilimler". "Çevre Denetimi ve Sayıştaylar" Uluslararası Sempozyumu. Sayıştay 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları.

MİZİNTSEVA V.V. (2011). "Devlet Denetimi Kurumu: Tarihi Gelişim ve Çağdaş Durum". Rusya ve Dış Ülkelerde Servis Bilimsel Dergisi, S. 3. *(Мизинцева В.В., (2011). Институт государственного аудита: Историческое развитие и современное состояние. Журнал «Сервис в России и за рубежом» №3.)*

National Audit Office of UK (2005). "State Audit in the European Union". London: National Audit Office of UK Publishes.

Nevşehir Barosu (2014). "4 Ekim 1958 Fransa Cumhuriyeti'nin Anayasası". Nevşehir Barosu Dergisi, S. 1.

NİKULİNA O.M. (2011). "Çağdaş Ekonomik Koşullarında Tomsk Bölgesinin Federal Finansal Bütçe Denetim Kurumu İle Denetim Rolünün Değişimi". Kayıt ve Mali Sorunları Dergisi, S. 3. *(Никулина О.М., (2011). Изменение роли финансового контроля в лице территориального управления Росфиннадзора в Томской области в современных условиях хозяйствования. Журнал «Проблемы учёта и финансов», № 3.)*

NYE J.S. (October 1968). "Corruption and Development: A Cost-Benefit Analaysis". Development Digest, p. 106-115. Aktaran: KARAKAŞ, Mehmet / ÇAK, Murat (2007).

OKUR, Yaşar (2010). "Türkiye'de Teftiş ve İç Denetim: Kavramlar, Beklentiler ve Hayatla Yüzleşme", Maliye Dergisi, S. 158.

OKSİKBAYEV O.N. (2010/a), İstikrarlı Ekonomik Kalkınma Koşullarında Mali Kontrol Sisteminin Yönetimi. Doktora tezi. Almatı: Farabi Kazak Ulusal Üniversitesi. *(Оксикбаев О.Н., (2010). Государственное управление системой финансового контроля в условиях устойчивого экономического развития. Докторская диссертация. Казахский национальный университет им. аль-Фараби.)*

ÖNDER, Özgür / TÜRKOĞLU, İrfan (2012). "Denetim Anlayışının Değişimi: Yeni Sayıştay Kanunu Üzerine Değerlendirmeler". Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, C. (8), S. 17.

ÖNDER, Özgür (2005). "Hollanda Yerel Yönetimleri". Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi, C. (14), S. 2.

ÖNEN, S. Mustafa / ÖZMEN, Bedrettin (2011). "Kamu Mali Yönetiminde Kontrol ve Sorumluluk". Sayıştay Dergisi, S. 81.

ÖZBARAN, M. Hakan (2003). "Yolsuzluk ve Bu Alanda Mücadele Eden Uluslararası Örgütler ve Birimler". Sayıştay Dergisi, S. 50-51.

ÖZBARAN, M. Hakan (2001). "Şeffaflık ve Hesap Verme Sorumluluğu Bağlamında Yolsuzlukla Mücadelede Sayıştayların Rolü". Sayıştay Dergisi, S. 43.

ÖZER, Hüseyin (1992). "Performans Denetimi". Sayıştay Dergisi, S. 7.

ÖZSEMERCİ, Kemal (2003). "Türk Kamu Yönetiminde Yolsuzluklar, Nedenleri, Zararları ve Çözüm Önerileri". Sayıştay Yayınları, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi.

ÖZÜPEK, M. Nejat / AKSOY, Necdet (2010). "Bir Halkla İlişkiler Fonksiyonu Olarak Bilgi Edinme Hakkı ve Belediyelerdeki Uygulamaları". Selçuk Üniversitesi İletişim Fakültesi Akademik Dergisi, C. (6), S. 2.

Performans Denetimi Rehberi (2014). Sayıştay Başkanlığı, Versiyon No: 2014/2.

POLAT, Necip (2003). "Saydamlık Hesap Verme Sorumluluğu ve Denetimin Etkinliği". Sayıştay Dergisi, S. 49.

REED, John (2004). "Okula Geri Dönüş: Çevre Denetimi Eğitiminde Yeni Bir Yaklaşım". Çeviren: KÖSE, H. Ömer. Sayıştay Dergisi, S. 54.

REŞETOV K.Y. (2008). "Rusya'nın Muhasebe Faaliyetinin Gelişiminin Temel Yönü Olarak UFRS'e Geçiş". İktisat ve Hukuk Dergisi, S. 2. *(Решетов К. Ю., (2008). Переход к МСФО как основное направление развития учетной деятельности в России. «Бизнес в законе. Экономико-юридический журнал», №2.)*

SAKAL, Mustafa / ŞAHİN, Elif Ayşe (2008). "Kamu Kurumlarında Performans Ölçümü ve Sayıştay Denetimi İlişkisi: Türkiye'deki Düzenlemeler Bakımından Bir Değerlendirme", Sayıştay Dergisi, S. 68.

SAMSUN KARABACAK, Nihal (2012). "Hesap Verme Sorumluluğu". Yeni Maliye Değişim Çağında Kamu Maliyesi: Yeni Trendler, Yeni Paradigmalar, Yeni

Öğretiler, Yeni Perspektifler. Editörler: AKTAN, Coşkun Can / KESİK, Ahmet / DİLEYİCİ, Dilek. Ankara: Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2012/420.

Savunma, Güvenlik Ve İstihbarat İle İlgili Kamu İdarelerine Ait Devlet Mallarının Denetimi Sonucunda Hazırlanan Raporların Kamuoyuna Duyurulmasına İlişkin Yönetmelik (05.03.2012), S. 2012/3179. Resmi Gazete (15.08.2012), S. 28385.

SAYIN, İsmail Hakkı (1998). "Avrupa Birliği Sayıştayı". Cumhuriyetin 75. Yıldönümü Dizisi, Sayıştay Başkanlığı.

Sayıştay Başkanlığı (2012). "Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları". Çeviren: KARAMOLLAOĞLU, A. Ömer / İNCE, Murat / ASLANKARA, Çiğdem / ERKAN, Berna / YEŞİLYURT, Nurdan / SAKİ, Harun / ÖZER ÜTÜK, Seher. Ankara: T.C. Sayıştay 150. Kuruluş Yıldönümü Yayınları.

Sayıştay Başkanlığı (2013). "Düzenlilik Denetimi Rehberi". Yayın İşleri Müdürlüğü, Versiyon No: 2013/2.

Sayıştay Başkanlığı (1997). "Performans Denetimi Özet El Kitabı". Çeviren: COŞKUN, Arife. Ankara: Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Çeviri Dizisi.

Sayıştay Başkanlığı, Dış İlişkiler Grubu (1993). "INTOSAI Denetim Standartları". Sayıştay Dergisi, S. 14.

Sayıştay Başkanlığı (2005). "Lima Deklarasyonu Denetim Usulleri Rehberi". The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts, Çeviren: Gonca İSTANBULLUOĞLU. Sayıştay Yayınları.

Sayıştay Başkanlığı (2000). "Avrupa Birliğiyle Entegrasyon Bağlamında Yüksek Denetim Kurumlarının İşleyişiyle İlgili Tavsiyeler". Çeviren: ÖZEREN, Baran / ARAL, Cem Suat. Sayıştay Yayınları, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi.

Sayıştay Başkanlığı (2004). "Polonya Sayıştayı Denetim Standartları". Çeviren: ÖZEREN, Baran. Sayıştay Yayınları, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi.

Sayıştay Başkanlığı (2007). "Çevre Denetimi ve Sayıştaylar" Uluslararası Sempozyumu. Çeviren: SÖZER, Zehra / DOLANAY, Züleyha Sezen / ZARALI, Ferişte / ÖZER, Seher. Sayıştay'ın 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları.

Sayıştay Başkanlığı (1999). "Performans Denetimi El Kitabı". Ankara: Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü.

Sayıştay Başkanlığı, Dış İlişkiler Grubu (1994). "INTOSAI Denetim Standartları". Sayıştay Dergisi, S. 15.

Sayıştay Başkanlığı (1990/a). "Avrupa Yüksek Denetim Kuruluşları Teşkilatı Kuruluş Konferansı ve Birinci Kongresi Hakkında Özet Rapor". Sayıştay Dergisi, S. 2.

Sayıştay Başkanlığı (1990/b). "Yüksek Denetim Organları Avrupa Organizasyonunun (EUROSAI'nin) Esasları". Sayıştay Dergisi, S. 2.

Sayıştayın «B» Grubu İdari Memurları İçin Yeterlilik Şartlarının Onaylanması Hakkında Sayıştay Başkanı Kararnamesi (25.07.2018), S. 15-нқ, http://adilet.zan.kz/rus/docs/G18K0000015#z6 (E.T. 17.08.2018). *(«Республикалық бюджеттің атқарылуын бақылау жөніндегі есеп комитетінің "Б" корпусының мемлекеттік әкімшілік лауазымдарына біліктілік талаптарын*

бекіту туралы» Республикалық бюджеттің атқарылуын бақылау жөніндегі есеп комитетінің 2018 жылғы 25 шілдедегі № 15-НҚ нормативтік қаулысы)

SHACHRAY S.M. (2010). "Hukuk ile İktisat Eğitimlerin Entegrasyonu Olarak Devlet Denetimi (The state audit as a result of economic and judicial education integration)". Rusya Federasyonu Hükümetine Bağlı Mali Üniversitesi Dergisi, Sayı: 4 (58). *(Шахрай С.М., (2010). Государственный аудит как результат интеграции юридического и экономического образования. Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, № 4(58)*

SİGMA (2004). "Yüksek Denetim Kurumlarının Çalışmalarında Üstün Kaliteye Ulaşmak". SİGMA Belgesi: 34.

SÖYLER, İlhami (2006). "Kamu Mali Yönetim Sisteminin Bütçe İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi (Eleştirel ve Normatif Bir Yaklaşım)". Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C. (8), S. 1.

STANKEVICH G.V. / KARA-KAZARYAN T.V. / KASEVICH E.V. (25.11.2014). "State financial control: Comparative analysis of Russia and France". Life Science Journal, Volume 11, Special Issue 11.

STOLYAROV N.S. (2006). "Denetim Stadartlaşmasının Problemleri". Denetim ve Finansal Analiz Dergisi, S. 4. *(Столяров Н.С., (2006). Проблемы стандартизации финансового контроля. Журнал «Аудит и финансовый анализ», №4)*

SÜNBÜL, Yusuf (2014). "Yargı Tipi Sayıştaylar Forumu 1. Toplantısı". Sayıştay Dergisi, S. 95.

ŞAFAKLI, Okan Veli (2010). "KKTC ve AB'de Sayıştay Müesseselerinin Etkinlik Üzerine Karşılaştırmalı Analizi". Akademik Bakış Dergisi, S. 20.

ŞENCAN, Hüdai (2014). "Çatışmacı Parlamentarizmden Melez Bir Çözüme: Fransa'da Yarı Başkanlık Sistemi". Karşılaştırmalı Hükümet Sistemleri, Yarı-Başkanlık Sistemi (Fransa, Polonya ve Rusya Örnekleri). TBMM Araştırma Hizmetleri Başkanlığı, TBMM Araştırma Merkezi Yayınları, No. 6. Editörler: KAYA, Havvana Yapıcı / ERDEM, Kasım / ŞENCAN, Hüdai / CANDAN, Kadir.

ŞENCAN, Hüdai (2015). "Japonya Hükümet Sistemi: Yarışan Partiler Değişmeyen İktidar". Karşılaştırmalı Hükümet Sistemleri: Parlamenter Sistem (Almanya, Güney Afrika, Hindistan, İngiltere, İtalya ve Japonya Örnekleri). TBMM Araştırma Hizmetleri Başkanlığı, TBMM Araştırma Merkezi Yayınları, No. 8. Editör: KAYA, Havvana Yapıcı.

ŞENGÜL, Ramazan (2012). "Bilgi Edinme Hakkının Kurumsallaşmasında Bilgi Edinme Değerlendirme Kurulunun Rolü". Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, S. 34.

ŞİRİN, Mehmet (2006). "Denetimde Kanıt Teorisi ve Gelişimi", Sayıştay Dergisi, S. 61.

ŞLEİNİKOV V.İ. (2007). "Mali Kontrol ve Denetim: Geçmişten Geleceğe", Denetim ve Finansal Analiz Dergisi, S. 1. *(Шлейников В.И., (2007). Финансовый контроль и аудит: от прошлого к будущему (философия (контуры будущего) финансового контроля в России). Журнал «Аудит и финансовый анализ», №1)*

TALAS, Cahit (1982). "Sosyal Haklar ve Türk Anayasalarında Sosyal Hakların Evrimi". TODAİE, İnsan Hakları Yıllığı Dergisi, S. 3-4/1.

TANÖR, Bülent (1978). Anayasa Hukukunda Sosyal Haklar. İstanbul: May Yayınları. Aktaran: ŞENKAL, Abdulkadir, Mahmut DOĞAN (2012).

TAŞIR, Ahmet (2017). "Sayıştayın Anayasal Konumu Üzerinde Tartışmalar", Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S. 133.

TAYTAK, Mustafa / SAKINÇ, Süreyya (2018). "Sayıştay'ın Yargılama Fonksiyonu ve Sayıştay Yargısında Kanun Yolları". Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi, C. (5), S. 1.

TEKTÜFEKÇİ, Fatma (2008). "İç Denetimin Değişen Rolü: Değer Yaratmak". Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı, The World of Accounting Science Dergisi, C. (10), S. 2.

TEMİZEL, Handan (2008). "Kamuoyu Kuramları ve Kamuoyu Oluşumunda Kitle İletişim Araçları". Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimleri Fakültesi Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi, C. 8, S. 15.

TUFAN, Mehri /GÖRÜN, Mustafa (2013). "Türkiye'deki Kamu İç Denetim Sisteminin Uluslararası İç Denetim Standartları Çerçevesinde İncelenmesi". Sayıştay Dergisi, S. 89.

Türkiye İç Denetim Enstitüsü (2008). "Uluslararası İç Denetim Standartları - Mesleki Uygulama Çerçevesi". İstanbul: TİDE Yayınları, No: 4.

T.C. Sayıştay Kanunu (03.10.2010), S. 6085. T.C. Resmi Gazete (19.12.2010), S. 27790.

T.C. Anayasası (1982). T.C. Resmi Gazete (09.11.1982), S. 17863 (Mükerrer).

T.C. Anayasa Mahkemesinin 28.02.2013 tarihli ve E.:2011/21, K.:2013/36 sayılı Kararı.

T.C. Anayasa Mahkemesi'nin 27.12.2012 tarihli ve E.:2012/102, K.:2012/207 sayılı Kararı.

T.C. Anayasa Mahkemesi'nin 13.11.2014 tarihli ve E.:2014/172 K.:2014/170 sayılı Kararı.

T.C. Çevre Kanunu (09.08.1983). S. 2872. Resmi Gazete (11.08.1983), S. 18132.

T.C. Sosyal Güvenlik Kurumu Kanunu (16.05.2006), S. 5502. Resmi Gazete (20.05.2006), S. 26173.

T.C. Sayıştay Başkanlığı (1973). Cumhuriyet'in 50. Yılında Sayıştay, Sayıştay Yayınları. Ankara: Başbakanlık Basımevi.

T.C. Anayasası (09.07.1961), S. 334. T.C. Resmi Gazete (20.07.1961), S. 10859.

T.C. Sayıştay Kanunu (21.02.1967), S. 832. Resmi Gazete (27.02.1967), S. 12538.

T.C. Anayasası (1982).

T.C. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (10.12.2003), S. 5018. T.C. Resmi Gazete (24.12.2003), S. 25326.

T.C. Anayasası'nın Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında Kanun (07.05.2004), S. 5170. T.C. Resmi Gazete (22.05.2004), S. 25469.

T.C. Anayasası'nın Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında Kanun (29.10.2005), S. 5428. T.C. Resmi Gazete (09.11.2005), S. 25988.

T.C. Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile Fonların Türkiye Büyük Millet Meclisine Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun (02.04.1987). Resmi Gazete (09.04.1987), S. 19426.

T.C. Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (08.06.1984), S. 233. Resmi Gazete (18.06.1984), S. 18435 (Mük.).

T.C. Sayıştay Dairelerinin Çalışma Usul ve Esasları. Resmi Gazete (17.12.2011), S. 28145.

T.C. Kamu İdaresi Hesaplarının Sayıştaya Verilmesi Ve Muhasebe Birimleri İle Muhasebe Yetkililerinin Bildirilmesi Hakkında Usul ve Esaslar. Resmi Gazete (17.12.2011), S. 28145.

T.C. Sayıştay Denetçilerinin Mesleki Etik Kurallarına İlişkin Usul ve Esaslar. Resmi Gazete (17.12.2011), S. 28145.

T.C. Sayıştay Denetçilerinin Sınıfları ile Sayıştay Uzman Denetçileri ve Savcılarının Birinci Sınıfa Ayrılma Şart ve Yöntemlerinin Tespitine Dair Sayıştay Genel Kurulu İlke Kararı, Resmi Gazete (05.08.2011), S. 28016.

T.C. Sayıştay Denetim Yönetmeliği. Resmi Gazete (17.12.2011), S. 28145.

T.C. Sayıştay Rapor Değerlendirme Kurulunun Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik. Resmi Gazete (26.03.2015), S. 29307.

T.C. Sayıştay Başsavcılığı Çalışma Yönetmeliği. Resmi Gazete (17.12.2011), S. 28145.

T.C. Sayıştay Yönetim Birimlerinin Görevleri İle Çalışma Esas Ve Usulleri Hakkında Yönetmelik. Resmi Gazete (17.12.2011), S. 28145.

T.C. Sayıştayca Bilirkişi Ve Uzman Görevlendirilmesine İlişkin Yönetmelik. Resmi Gazete (17.12.2011), S. 28145.

T.C. Sayıştay Meslek Mensupları İle Savcılarına Ait Sicil Yönetmeliği. Resmi Gazete (17.12.2011), S. 28145.

T.C. Sayıştay Meslek Mensuplarının Yabancı Ülkelere Gönderilmesi Hakkında Yönetmelik. Resmi Gazete (17.12.2011), S. 28145.

T.C. Sayıştay Resmi Kıyafet Yönetmeliği. Resmi Gazete (17.12.2011), S. 28145.

T.C. Sayıştay Denetçi Yardımcılığı Yönetmeliği. Resmi Gazete (31.03.2017), S. 30024.

T.C. Sayıştay Yönetim Mensuplarının Görevde Yükselme Ve Unvan Değişikliği Yönetmeliği. Resmi Gazete (18.08.2015), S. 29449.

T.C. Sayıştay Eğitim Ve Yayın Yönetmeliği. Resmi Gazete (20.06.2017), S. 30102.

T.C. Devlet Memurları Kanunu (14.07.1965). Resmi Gazete (23.07.1965), S. 12056.

T.C. Köy Kanunu (18.03.1924), S. 442. Resmi Gazete (07.04.1924), S. 68.

T.C. Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı İdari Teşkilatı Kanunu (01.12.2011), S. 6253. Resmi Gazete (18.12.2011), S. 28146.

T.C. Vakıf Yükseköğretim Kurumları Yönetmeliği. Resmi Gazete (31.12.2005), S. 26040.

T.C. Siyasi Partiler Kanunu (22.04.1983), S. 2820, m. 74. Resmi Gazete (24.04.1983), S. 18027.

T.C. Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun (30.03.2011), S. 6216. Resmi Gazete (03.04.2011), S. 27894.

T.C. Hakimler ve Savcılar Kanunu (24.02.1983), S. 2802, m.103, Resmi Gazete (26.02.1983), S.17971.

T.C. 2018 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu (23.12.2017), S. 7066. Resmi Gazete (31.12.2017), S. 30287 (Mükerrer).

UGRAİTSKAYA L.A. / GORLOVA N.A. (2014). "Bütçe Kaynakları Kullanımı Üzerinde Performans Denetimi". İktisat Bilimlerinin Güncel Sorunları Dergisi, S. 41-2. *(Уграицкая Л.А., Горлова Н.А., (2014). Аудит эффективности использования бюджетных средств. Журнал «Актуальные вопросы экономических наук», №41-2.)*

UZ, Abdullah (2005). "Hesapları Kesin Hükme Bağlamakla Görevli Sayıştayın Yargısal Kimliği", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 54, S.4.

UZUN, Turgay (2005). "Kamu Yönetiminde Değişim ve Bilgi Edinme Hakkı". Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, S. 9.

VOLÇKOVA N.N. (2015). "Dış Ülkelerin Yasama Denetimi". Tula Devlet Üniversitesi'nin Haberleri. İktisat ve Hukuk Bilimleri. Bilimsel Eserler Koleksiyonu, Seri 1, C. (2). *(Волчкова Н.Н., (2015). Парламентский контроль в зарубежных странах. Известия Тульского государственного университета. Экономические и юридические науки, №1-2.)*

WESOŁOWSKI, Zbigniew (2007). "Uluslararası Çevere Koruma Denetimlerinin Başlatıcısı Olarak EUROSAI Çevre Çalışma Grubu". "Çevre Denetimi ve Sayıştaylar" Uluslararası Sempozyumu, Sayıştay'ın 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları.

YAKUT, Sadık (2013). 29 Mayıs 2013 tarihinde düzenlenen Sayıştay'ın 151. Kuruluş Yıl Dönümü Töreninde Konuşması, Sayıştay'ın 151. Kuruluş Yıldönümü Yayınları.

YAVUZYİĞİT, Musa Hikmet (1996). "Türkiye'de Rüşvet ve Yolsuzlukların Nedenleri ile Çözüm Yollarının Tartışılması". Sayıştay Dergisi, S. 23.

YEVSİKOVA İ.O. (2011). "Yüksek Denetim Kurumları Başkanlarının Satatüleri (Dış Ülkelerin Deneyimi Temelinde)". Business in law Dergisi, S. 1. *(Евсикова И.О., (2011). О некоторых аспектах статуса главы высшего органа финансового контроля (на основании опыта зарубежных стран). Экономико-юридический журнал «Бизнес в законе», №1.)*

YÖRÜKER, Sacit, Fikret GÜLER (1992). "Yeni Bir Sayıştay İçin Düşünceler", Mülkiyeliler Birliği Dergisi, C. (16), S. 140.

ZAGOSKİNA Z.P. (2010). "Kazakistan Ekonomisinin Yönetiminde Devlet Denetiminin Aktifleşmesi". Doktora tezi. Almatı: Abay Kazak Ulusal Pedagoji Üniversitesi. *(Загоскина З.П., (2010). Активизация государственного финансового контроля в управлении экономикой Казахстана. Диссертация на*

соискание ученой степени кандидата экономических наук. Алматы: Казахский национальный педагогический университет им. Абая.)

ZAVYALOVA L.V. / ŞİLEHİN K.Y. (2013). "Yeni Mevzuat Koşullarında İç Denetim", Omsk Devlet Üniversitesi Dergisi, No. 4. *(Завьялова Л.В., Шилехин К.Е., (2013). Внутренний финансовый контроль в условиях нового законодательства. Вестник Омского университета, серия «Экономика», № 4.)*

3. Elektronik Kaynaklar

ABD Büyükelçiliği (ty), "Amerika Hakkında: Açıklamalı Amerika Birleşik Devletleri Anayasası". http://photos.state.gov/libraries/turkey/231771/PDFs/abd-anayasasi.pdf (E.T. 23.07.2018).

Access to Information Act (1985). http://laws-lois.justice.gc.ca/PDF/A-1.pdf (E.T. 06.08.2018).

Adalet Bakanlığı (2011/a). "Avusturya Federal Anayasası", Avrupa Birliği Üyesi Bazı Ülkelerin Anayasaları, Ankara: Adalet Bakanlığı Yayın İşleri Daire Başkanlığı.
http://www.adalet.gov.tr/duyurular/2011/eylul/anayasalar/ulkeana/pdf/04-AVUSTURYA%201-98.pdf (E.T. 20.06.2018).

Adalet Bakanlığı (2011/b). "İspanya Anayasası". Avrupa Birliği Üyesi Bazı Ülkelerin Anayasaları. Ankara: Adalet Bakanlığı Yayın İşleri Daire Başkanlığı. http://www.adalet.gov.tr/duyurular/2011/eylul/anayasalar/ulkeana/pdf/14-İSPANYA%20533-584.pdf (E.T. 02.07.2018).

Adalet Bakanlığı (2011/c). "Belçika Anayasası". Avrupa Birliği Üyesi Bazı Ülkelerin Anayasaları, Ankara: Adalet Bakanlığı Yayın İşleri Daire Başkanlığı. http://www.adalet.gov.tr/duyurular/2011/eylul/anayasalar/ulkeana/pdf/05-BELÇİKA%2099-148.pdf (E.T. 05.07.2018).

Adalet Bakanlığı (2011/ç). "Federal Almanya Cumhuriyeti Anayasası". Avrupa Birliği Üyesi Bazı Ülkelerin Anayasaları, Ankara: Adalet Bakanlığı Yayın İşleri Daire Başkanlığı.
http://www.adalet.gov.tr/duyurular/2011/eylul/anayasalar/ulkeana/pdf/08-ALMANYA%20209-276.pdf (E.T. 08.07.2018).

Adalet Bakanlığı (2011/d). "Hollanda Krallığı Anayasası". Avrupa Birliği Üyesi Bazı Ülkelerin Anayasaları, Ankara: Adalet Bakanlığı Yayın İşleri Daire Başkanlığı.
http://www.adalet.gov.tr/duyurular/2011/eylul/anayasalar/ulkeana/pdf/11-HOLLANDA%20355-384.pdf (E.T. 16.07.2018).

AFROSAI. http://www.afrosai.org.

AFROSAI General Secretariat (2016). "INCOSAI XXII, AFROSAI Regional Paper".
http://www.afrosai.org/sites/default/files/atoms/files/item_11a_afrosai_professionalization_theme_paper.pdf (E.T. 11.08.2018).

Aile ve Sosyal Politakalar Bakanlığı, http://www.aile.gov.tr.

AKGÜNDÜZ, Ahmed (29.05.1997). Arşiv Belgeleri Işığında Sayıştay Tarihi. Ankara: Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü.

https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/yayinlar/Arsiv_Belgeleri_Isiginda_Sayistay_Tarihi%C2%A0.pdf (E.T. 14.08.2018)

Algemene Rekenkamer. "2014 Annual Report Netherlands Court of Audit". Presented to the Dutch House of Representatives on 31 March 2015. http://www.courtofaudit.nl/english/Publications/Annual_Reports (E.T. 14.07.2016).

Algemene Rekenkamer (2017), "2016 Annual Report Netherlands Court of Audit". https://english.rekenkamer.nl/publications/annual-reports/2017/03/30/annual-report-2016 (E.T. 22.07.2018).

Algemene Rekenkamer (2015), "2014 Annual Report Netherlands Court of Audit". https://english.rekenkamer.nl/publications/annual-reports/2015/03/21/annual-report-2014 (E.T. 22.07.2018).

Almanya Federal Cumhuriyeti'nin Bütçe İlkeleri Kanunu (19.08.1969). Gesetz über die Grundsätze des Haushaltsrechts des Bundes und der Länder. http://www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/hgrg/gesamt.pdf (E.T. 08.07.2018).

Almanya Federal Cumhuriyeti'nin Federal Bütçe Kanunu (19.08.1969). Bundeshaushaltsordnung. http://www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/bho/gesamt.pdf (E.T. 08.07.2018).

Almanya Federal Cumhuriyeti'nin Federal Sayıştay Kanunu (11.07.1985). Gesetz über den Bundesrechnungshof. http://www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/brhg_1985/gesamt.pdf (E.T. 08.07.2018).

Almanya Sayıştay'nın İçtüzüğü (19.11.1997). Geschäftsordnung des Bundesrechnungshofes. https://www.bundesrechnungshof.de/de/bundesrechnungshof/rechtsgrundlagen/geschaeftsordnung-brh (E.T. 08.07.2018).

Almanya Sayıştay'nın Denetim Kuralları (19.11.1997). Prüfungsordnung des Bundesrechnungshofes. https://www.bundesrechnungshof.de/de/bundesrechnungshof/rechtsgrundlagen/pruefungsordnung-brh (E.T. 08.07.2018).

ARABOSAI. http://www.arabosai.org.

ARI, Ahmet Suat (2007). "Hollanda'nın İdari Yapısı ve Siyasi Katılım". VI. Avrupa Süreli Yayınlar Sempozyumu. "50. Kuruluş Yıldönümünde Avrupa Birliği, Türkler ve Siyasi Katılım" bildirisi. http://asuatari.blogspot.com.tr/2007/06/hollandann-idari-yaps-ve-siyasi-katlm.html (E.T. 16.07.2018).

ASOSAI. http://asosai.org.

ASOSAI (October 2015). "Challenges that the SAI Faces in Adopting the ISSAI's - SAI Japan". Asian Journal of Government Audit. Editor: Mr. SUBRAMANİANK. S. http://asosai.org/asosai/documents/doc_journal_detail.jsp?idx=10626 (E.T. 16.07.2018)

Auditor General Act (1985). http://laws-lois.justice.gc.ca/PDF/A-17.pdf (E.T. 06.08.2018).

Avusturya Sayıştayı. http://www.rechnungshof.gv.at.

AZUMA, Nobuo (2008). "Auditing of Fraud and Corruption: The current situation and challenges of the Board of Audit of Japan". Asian Journal of

Government Audit (ASOSAI). (Editor: Mrs. KRİSHNAN, Sudha), http://asosai.org/asosai/documents/doc_journal_detail.jsp?idx=105 (E.T. 16.07.2018).

AZUMA, Nobuo (2003). "The Role of the Supreme Audit Institution in the New Public Management: International Trend". Board of Audit of Japan, Government Auditing Review, Volume 10. http://report.jbaudit.go.jp/english_exchange/volume10/e10d07.pdf (E.T. 16.07.2018)

BAKKAL, Hakan / KASIMOĞLU, Alper (ty). "Bütçe Sürecinde Mali Saydamlık ve Hesap Verebilirliğin Önemi". http://yalova.edu.tr/Files/UserFiles/60/Butce_Surecinde_Mali_Saydamlk_Ve_Hesap_Verebilirliin_Onemi.pdf (E.T. 21.06.2018).

BARABANOV A. (30.01.2004). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları – Özet. http://www.cfin.ru/ias/overview-4.shtml (E.T. 19.06.2018). *(Барабанов А. Международные стандарты финансовой отчетности - Обзор.)*

Belçika Sayıştayı'nın Teşkilatı Hakkında Kanun (29.10.1846). https://www.courdescomptes.be/EN/Presentation/ReferenceTexts/ReferenceText1846.html (E.T. 05.07.2018).

Beyaz Rusya Anayasası (15.03.1994) S. 2875-XII, m. 84, 129-131, http://etalonline.by/?type=text&regnum=v19402875#load_text_none_1_ (E.T. 24.06.2018). Beyaz Rusya Hukuki Belgelerin Ulusal Kayıt Sistemi (04.01.1999), No. 1/0 (05.01.1999 tarihinde yayınlanmıştır). Yıldız Gazetesi (27.11.1996), No. 276. Halk Gazetesi (27.11.1996), No. 298. Beyaz Rusya Cumhuriyeti'nin Yüksek Konseyi Gazetesi (1994), No. 9, m. 144.

Birleşmiş Milletler Örgütü. https://www.un.org.

Board of Audit of Japan. http://www.jbaudit.go.jp.

BROVKİNA N.D. (2012). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları. http://www.ippnou.ru/docs/dipifr/msfo_brovkina.pdf (E.T. 19.06.2018). *(Бровкина Н.Д., (2012). Международные стандарты финансовой отчетности.)*

Budget Responsibility and National Audit Act (22.03.2011). http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2011/4/pdfs/ukpga_20110004_en.pdf (E.T. 24.07.2018).

Bundesrechnungshof (2015). "The Bundesrechnungshof and it's Field Offices". Edited by: Martin Winter Dieter Naumann. Stuttgart: W. Kohlhammer Druckerei GmbH&Co. KG. https://www.bundesrechnungshof.de/en/veroeffentlichungen/the-bundesrechnungshof-and-the-regional-audit-offices (E.T. 08.07.2018).

Bundesrechnungshof. https://www.bundesrechnungshof.de.

Bundesrechnungshof (2017), https://www.bundesrechnungshof.de/en/bundesrechnungshof/booklet/booklet-the-bundesrechnunghof-pdf (E.T. 08.07.2018).

Canada Labour Code (1985). http://laws-lois.justice.gc.ca/PDF/L-2.pdf (E.T. 06.08.2018).

CAROSAI. http://www.carosai.org.

Carta Constitutiva (Aprobada en la XXII Asamblea General, Brasil 2012, con las modificaciones introducidas por la XXIV Asamblea, Perú, 2014).

http://www.olacefs.com/wp-content/uploads/2012/11/Carta_Constitutiva_2015.pdf (E.T. 10.08.2018).

Carta Constitutiva Del Instituto Latinoamericano De Cíencias Fiscalizadoras (ILACIF). http://www.olacefs.com/charter-of-ilacif/?lang=en (E.T. 10.08.2018).

Charter for the Asian Organization of Supreme Audit Institutions (Established in October 1978, in Berlin Amended in May 1985, in Tokyo Amended in October 1997, in Jakarta Amended in October 2009, in Islamabad Amended in February 2015, in Kuala Lumpur). http://asosai.org/asosai/about/CHARTER.pdf (E.T. 12.08.2018).

Charter of the Pacific Association of Supreme Audit Institutions. https://static1.squarespace.com/static/57019a6db6aa607cbb909ab2/t/599a66533e00be6b0e3c36a0/1503290969547/PASAI+Charter__FINAL+WEB_170817_.pdf (E.T. 12.08.2018).

Charter of the Caribbean Organization of Supreme Audit Institutions. http://carosai.org//wp-content/uploads/2017/01/CAROSAI-CHARTER.pdf (E.T. 12.08.2018).

Companies Act (08.11.2006). http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2006/46/pdfs/ukpga_20060046_en.pdf (E.T. 24.07.2018).

Comptroller and Auditor General and National Audit Office Unıted Kıngdom (t.y.). http://www.intosaiitaudit.org/mandates/writeups/uk.htm (E.T. 27.07.2018).

Court of Audit of Belgium (2015). "Annual Activity Report 2014 (abridged version)". Brussels. https://www.courdescomptes.be/EN/Publications/AnnualReports.html (E.T. 05.07.2018)

Court of Audit of Belgium (2018). "Annual Activity Report 2017 (abridged version)", Brussels. https://www.courdescomptes.be/EN/Publications/AnnualReports.html (E.T. 05.07.2018).

Court of Audit of Belgium. https://www.courdescomptes.be.

Criminal Code of Canada (1985). http://laws-lois.justice.gc.ca/PDF/C-46.pdf (E.T. 06.08.2018).

Çocuk Hakları Sözleşmesi (20.11.1989), S. 44/25. http://www.ombudsman.gov.tr/contents/files/20512--Cocuk-Haklarina-Dair-Sozlesme.pdf (E.T. 26.06.2018).

Department of Justice Canada (01.01.2013). "The Constitution Acts 1867 to 1982". http://laws-lois.justice.gc.ca/PDF/CONST_E.pdf (E.T. 06.08.2018).

Dış Ekonomik İlişkiler Kurulu (2013). "Kanada Ülke Bülteni". https://www.deik.org.tr/KonseyIcerik/5244/Kanada_Ülke_Bülteni_2013.html (E.T. 28.09.2016).

Dış Ekonomik İlişkiler Kurulu (2015). "Kanada Ülke Raporu". https://www.deik.org.tr/uploads/kanada-ulke-raporu-agustos-2015-2.pdf (E.T. 06.08.2018).

Dünya Ekonomik Forumu. https://www.weforum.org.

Economic Co-operation Organization Supreme Audit Institutions. http://www.ecosai.org.pk.

Ekonomik, Sosyal ve Kültürel Haklar Uluslararası Sözleşmesi (16.12.1966), S. 2200 A (XXI). http://www.unicankara.org.tr/doc_pdf/metin134.pdf (E.T. 26.06.2018).

EUROSAI. http://www.eurosai.org.

EUROSAI WGEA. http://www.eurosaiwgea.org.

EUROSAİ (1990). "EUROSAİ Statutes". http://www.eurosai.org/en/about-us/about-eurosai/regulations/index.html (E.T. 08.08.2018).

Exchequer and Audit Departments Act (28.06.1866). http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1866/39/pdfs/ukpga_18660039_en.pdf (E.T. 18.09.2016), http://www.legislation.gov.uk/ukpga/Vict/29-30/39/contents (E.T. 24.07.2018).

Exchequer and Audit Departments Act (19.08.1921). http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1921/52/pdfs/ukpga_19210052_en.pdf (E.T. 18.09.2016), http://www.legislation.gov.uk/ukpga/Geo5/11-12/52/contents (E.T. 24.07.2018).

Exchequer and Audit Departments Act (17.07.1957). http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1957/45/pdfs/ukpga_19570045_en.pdf (E.T. 24.07.2018).

Federal Managers Financial Integrity Act (08.09.1982). https://www.whitehouse.gov/omb/financial_fmfia1982 (E.T. 23.07.2016), https://www.dol.gov/ocfo/media/regs/FMFIA.pdf (E.T. 23.07.2018).

Federal Information Security Management Act (2002), http://csrc.nist.gov/drivers/documents/FISMA-final.pdf (E.T. 23.07.2018).

Financial Reporting Council (2009 Auditing Standards). https://www.frc.org.uk/Our-Work/Codes-Standards/Audit-and-assurance/Standards-and-guidance/Standards-and-guidance-for-auditors/Auditing-standards.aspx (E.T. 27.07.2018).

Financial Reporting Council (2016 Auditing Standards). https://frc.org.uk/Our-Work/Audit/Audit-and-assurance/Standards-and-guidance/Standards-and-guidance-for-auditors/2016-Auditing-Standards.aspx (E.T. 27.07.2018).

Financial Reporting Council (2016). "International Standard on Auditing (UK) 200". https://frc.org.uk/Our-Work/Publications/Audit-and-Assurance-Team/ISA-(UK)-200-Revised-June-2016.pdf (E.T. 31.07.2018).

Financial Reporting Council (2009). "International Standard on Auditing (UK and Ireland) 200". https://www.frc.org.uk/getattachment/8cc7a18f-08cf-4904-9673-65f8633193ac/ISA-200.pdf (E.T. 31.07.2018).

Financial Administration Act (1985). http://laws-lois.justice.gc.ca/PDF/F-11.pdf (E.T. 06.08.2018).

Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesi (26.08.1789), http://www.hist.msu.ru/ER/Etext/cnst1791.htm (E.T. 26.06.2018).

Fransız Cumhuriyeti Sayıştayı. https://www.ccomptes.fr.

GAO Human Capital Reform Act (2004). https://www.gpo.gov/fdsys/pkg/PLAW-108publ271/pdf/PLAW-108publ271.pdf (E.T. 23.07.2018).

Government of the Netherlands (22.09.2008). "The Constitution of the Kingdom of the Netherlands 2008". Published by the Ministry of the Interior and Kingdom Relations, Constitutional Affairs and Legislation Division in collaboration with the Translation Department of the Ministry of Foreign Affairs. https://www.government.nl/documents/regulations/2012/10/18/the-constitution-of-the-kingdom-of-the-netherlands-2008 (E.T. 16.07.2018).

Government Performance and Results Act (05.01.1993). https://www.whitehouse.gov/omb/mgmt-gpra/gplaw2m#h1 (E.T. 23.07.2016), https://www.dol.gov/ocfo/media/regs/GPRA.pdf (E.T. 23.07.2018).

Government Accountability Office Act (22.09.2008). https://www.congress.gov/110/plaws/publ323/PLAW-110publ323.pdf (E.T. 23.07.2018)

Government Resources and Accounts Act (28.07.2000). http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2000/20/pdfs/ukpga_20000020_en.pdf (E.T. 24.07.2018).

GRECO. https://www.coe.int.

ICC. http://www.iccwbo.org.

İç Denetçiler Enstitüsü. https://na.theiia.org.

IMF Mali Saydamlık İyi Uygulamalar Tüzüğü, (Gayri Resmi Çeviri), http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/3712,imfmsydmlik2007pdf.pdf?0 (E.T. 22.06.2018).

İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi (10.12.1948) S. 217A (III). http://www.ombudsman.gov.tr/contents/files/688B1--Insan-Haklari-Evrensel-Beyannamesi.pdf (E.T. 26.06.2018).

International Convention for the Prevention of Pollution from Ships (MARPOL), http://www.imo.org/en/About/Conventions/ListOfConventions/Pages/International-Convention-for-the-Prevention-of-Pollution-from-Ships-(MARPOL).aspx (E.T. 26.06.2018).

International Convention on Oil Pollution Preparedness, Response and Co-operation (OPRC), http://www.imo.org/en/About/Conventions/ListOfConventions/Pages/International-Convention-on-Oil-Pollution-Preparedness,-Response-and-Co-operation-(OPRC).aspx (E.T. 26.06.2018).

International Peer Review of the Performance Audit Practice of the United States Government Accountability Office (2005). https://www.gao.gov/assets/210/202639.pdf (E.T. 24.07.2018).

International Peer Review of the Performance Audit Practice of the United States Government Accountability Office (2008). https://www.gao.gov/assets/210/203625.pdf (E.T. 24.07.2018).

International Peer Review of the Performance and Financial Audit Practices of the United States Government Accountability Office (2011). https://www.gao.gov/assets/690/687908.pdf (E.T. 24.07.2018).

International Peer Review of the Performance and Financial Audit Practices of the United States Government Accountability Office (2014). https://www.gao.gov/assets/670/665766.PDF (E.T. 24.07.2018).

International Peer Review of the Performance and Financial Audit Practices of the United States Government Accountability Office (2017). https://www.gao.gov/assets/690/687903.pdf (E.T. 24.07.2018).

İNTOSAİ. http://www.intosai.org.

İNTOSAİ (2011). Effective Practices of Cooperation Between SAIs and Citizens to Enhance Public Accountability, Report on the 21st UN/INTOSAI Symposium on Government Audit, Vienna, http://www.intosai.org/events/unintosai-symposia/chronology-topics-reports.html (E.T. 21.06.2018).

INTOSAI (2013). "Bibliography of Congress Themes". Rechnungshof, Vienna. http://www.intosai.org/fileadmin/downloads/downloads/5_events/congresses/Kongressthemen_E.pdf (E.T. 22.06.2018).

INTOSAI WGEA. http://www.environmental-auditing.org.

İNTOSAİ (2013), «İNTOSAİ: 50-60 Years». http://www.intosai.org/fileadmin/downloads/downloads/4_documents/publications/eng_publications/E_Festschrift_2013.pdf (E.T. 06.08.2018).

İNTOSAİ (2004). «İNTOSAİ: 50 Years (1953-2003)». A Special Publication of the İNTOSAİ. http://www.intosai.org/uploads/4124efestschrift.pdf (E.T. 06.08.2018).

İNTOSAİ (2016). «Statutes». http://www.intosai.org/fileadmin/downloads/downloads/1_about_us/statutes/EN_Statuten_December_2016.pdf (E.T. 06.08.2018).

INTOSAI Capacity Building Committee (2014). «ARABOSAI Profile». http://www.slideserve.com/ali-newton/intosai-capacity-building-committee (E.T. 12.08.2018).

İspanya Sayıştayı hakkında Organik Yasa (12.05.1982), S. 2/1982. Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas. İspanya Resmi Devlet Bülteni (21.05.1982), S. 121. Boletín Oficial del Estado. https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1982-11584 (E.T. 02.07.2018).

İspanya Sayıştay Fonksiyonları Kanunu (05.04.1988), S. 7/1988. Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas. İspanya Resmi Devlet Bülteni (07.04.1988), S. 84. Boletín Oficial del Estado. https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1988-8678 (E.T. 02.07.2018)

İspanya Siyasi Partilerin Finansmanı Hakkında Yasa (04.07.2007), S. 8/2007. Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, Sobre Financiación De Los Partidos Políticos. İspanya Resmi Devlet Bülteni (05.07.2007), S. 160. Boletín Oficial del Estado. https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2007-13022 (E.T. 05.07.2018).

İspanya Genel Seçim Usulü Yasası (19.06.1985), S. 5/1985. Ley Orgánica 5/1985, de 19 de junio, Del Régimen Electoral General. İspanya Resmi Devlet

Bülteni (20.06.1985), S. 147. Boletín Oficial del Estado. https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1985-11672 (E.T. 05.07.2018).

İspanya Sayıştayı Denetim Standartları (23.12.2013). Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas. http://www.tcu.es/export/sites/default/.content/pdf/NormasManuales/Normas-Fiscalizacion-TCu.pdf (E.T. 05.07.2018).

İspanya Sayıştayı Performans Denetimi Kılavuzu (30.04.2015). Manual de Fiscalización Operativa o de Gestión. http://www.tcu.es/export/sites/default/.content/pdf/NormasManuales/ManualFiscalizacionOperativa.pdf (E.T. 05.07.2018).

İspanya Sayıştayı Düzenlilik Denetimi Kılavuzu (30.06.2015). Manual de Procedimientos
de Fiscalización de Regularidad. http://www.tcu.es/export/sites/default/.content/pdf/NormasManuales/ManualProcedimientosFiscalizacionRegularidad.pdf (E.T. 05.07.2018).

İspanya Kamu Sektörünün Rasyonalizasyonu ve İdari Reform Hakkında Kanun (16.09.2014), S. 15/2014. Ley 15/2014, de 16 de septiembre, de racionalización del Sector Público y otras medidas de reforma administrative. İspanya Resmi Devlet Bülteni (17.09.2014), S. 226. Boletín Oficial del Estado. http://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2014-9467 (E.T. 05.07.2018)

ISSAI-30. Code of Ethics. http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/2-prerequisites-for-the-functioning-of-sais.htm (E.T. 19.06.2018)

ISSAI-400. http://www.issai.org/media/12955/issai_400_e.pdf (E.T. 06.03.2016).

Kadınlara Karşı Her Türlü Ayrımcılığın Önlenmesi Sözleşmesi (18.12.1979) S. 34/180. https://www.tbmm.gov.tr/komisyon/kefe/docs/cedaw.pdf (E.T. 26.06.2018).

KAISER, Frederick M. (10.09.2008). "GAO: Government Accountability Office and General Accounting Office". Congressional Research Service Report for Congress. https://www.fas.org/sgp/crs/misc/RL30349.pdf (E.T. 23.07.2018).

Kazakistan Sayıştayı ve Rusya Federasyonu Sayıştayı Arasındaki Aynı Dereceli Kurumların Denetlenmesi ile İlgili Karşılıklı Anlayış Muhtırası (2012). file:///C:/Users/user/Downloads/RF.pdf (E.T. 19.08.2018). *(Меморандум о взаимопонимании между Счетным комитетом по контролю за исполнением республиканского бюджета Республики Казахстан и Счетной палатой Российской Федерации по проверке равными по положению, (2012).*

Kazakistan Sayıştayı Bülteni (2012), S.34. file:///C:/Users/user/Downloads/Buleten20420kv202012.pdf (E.T. 19.08.2018). *(Бюллетень Счетного комитета по контролю за исполнением республиканского бюджета, (2012), №34.)*

K.C. Sayıştayı (Department for Audit of the Real Sector of Economy). http://esep.kz/eng/showin/article/3183 (E.T. 16.08.2018).

K.C. Bilgi ve Hukuk Sistemi "Adilet". http://adilet.zan.kz. *(Қазақстан Республикасы нормативтік құқықтық актілерінің ақпараттық-құқықтық жүйесі)*

KENGER, Erdal (07.09.2015), "Bütünleşik Denetim, Yüksek Denetleme Kurulu Modeli", http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/erdal/005/ (E.T. 13.06.2018).

Kişisel ve Siyasal Haklar Uluslararası Sözleşmesi (16.12.1966) S. 2200 A (XXI). https://www.tbmm.gov.tr/komisyon/insanhaklari/pdf01/53-73.pdf (E.T. 26.06.2018).

KOÇAK, Konur Alp (2015). "ABD Başkanlık Sistemi: "Ayrı" ama "Birlikte" Çalışan Organlar". Karşılaştırmalı Hükümet Sistemleri: Başkanlık Sistemi (ABD, Arjantin, Azerbaycan, Brezilya ve Nijerya Örnekleri). Editör: KAYA, Havvana Yapıcı. TBMM Araştırma Hizmetleri Başkanlığı, TBMM Araştırma Merkezi Yayınları, No. 7.

KPMG (29.04.2005). "Report of the International Certified Public Accounting Firm on GAO's Financial Audits". KPMG LLP. https://www.gao.gov/assets/690/687905.pdf (E.T. 24.07.2018).

KPMG (23.05.2008). "Report of the International Certified Public Accounting Firm on GAO's Financial Audits". KPMG LLP. https://www.gao.gov/assets/690/687901.pdf (E.T. 24.07.2018).

Lobbying Act (1985). http://laws.justice.gc.ca/PDF/L-12.4.pdf (E.T. 06.08.2018).

Local Audit and Accountability Act (30.01.2014). http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2014/2/pdfs/ukpga_20140002_en.pdf (E.T. 24.07.2018).

Mali İhlalleri Araştırma Merkezi. http://cifn.kz.

María José de la Fuente y de la Calle (2015). "EUROSAI: Twenty-Fıve Years of Fruıtful Cooperatıon to Strengthen External Audıt". EUROSAI Magazine, No. 21.

McGLASHAN, Lindsay (09.07.2014). "The Office of the Auditor General of Canada: Beyond Bean Counting". Ottawa: Library of Parliament. http://www.lop.parl.gc.ca/content/lop/ResearchPublications/2011-71-e.pdf (E.T. 06.08.2018).

Ministry of Finance Directorate of Budget Affairs (October 2004). "Government Accounts Act 2001". English translation of the Dutch Comptabiliteitswet 2001. Hague. https://www.rijksacademie.nl/wp-content/uploads/2014/11/Government-Accounts-ACT-2001.pdf (E.T. 16.07.2018).

National Audit Act (13.05.1983). http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1983/44/pdfs/ukpga_19830044_en.pdf (E.T. 24.07.2018).

National Audit Office. https://www.nao.org.uk.

National Audit Office (t.y.). "An Introduction to the National Audit Office". https://www.nao.org.uk/about-us/wp-content/uploads/sites/12/2016/07/Introduction-National-Audit-Office.pdf (E.T. 26.07.2018).

National Audit Office Terms of Reference for the Board (2015). https://www.nao.org.uk/freedom-of-information/wp-content/uploads/sites/13/2013/02/Board-Terms-of-Reference-2015.pdf (E.T. 26.07.2018).

National Audit Office Terms of Reference for the Audit Committee (2009). https://www.nao.org.uk/freedom-of-information/wp-content/uploads/sites/13/2013/03/Audit-Committee-ToR-updated-and-approved-by-the-Board-18-January-2018.pdf (E.T. 26.07.2018).

National Audit Office Terms of Reference for the Remuneration and Nominations Committee (2009). https://www.nao.org.uk/freedom-of-information/wp-content/uploads/sites/13/2013/03/Remuneration-Committee-Terms-of-reference-October-2012.pdf (E.T. 26.07.2018).

National Audit Office (29.06.2016). "Annual Report and Accounts 2015-16". National Audit Office Press Office. https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2016/06/NAO-Annual-Report-2015-16.pdf (E.T. 31.07.2018).

National Audit Office (28.06.2018). "Annual Report and Accounts 2017-18". https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2018/06/NAO-Annual-Report-and-Accounts-2017-18.pdf (E.T. 31.07.2018).

National Audit Office (2016). "Report of the Comptroller and Auditor General: Whole of Government Accounts 2014-15". https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2016/05/Whole-Government-Accounts-2014-15.pdf (E.T. 31.07.2018).

National Audit Office (2015/a). "Transparency report 2015". National Audit Office Press Office. https://www.nao.org.uk/about-us/wp-content/uploads/sites/12/2013/02/NAO_Transparency_Report_2015.pdf (E.T. 20.09.2016).

National Audit Office (2015/b). "Terms of Reference for the Board". National Audit Office Publishes. https://www.nao.org.uk/freedom-of-information/wp-content/uploads/sites/13/2013/02/Board-Terms-of-Reference-2015.pdf (E.T. 27.07.2018).

National Audit Office (2018). "Transparency Report 2017-18". https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2018/06/NAO-Transparency-Report-2017-18.pdf (E.T. 27.07.2018).

OECD. http://www.oecd.org.

OECD (09.12.2002). "Relations Between Supreme Audit Institutions and Parliamentary Committees". SIGMA Papers, No. 33. https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/5kml60vd5x8r-en.pdf?expires=1532285086&id=id&accname=guest&checksum=0BEE054E481CEF7D94875C36189405E1 (E.T. 22.07.2018).

OECD (2002). «Yüksek Denetim Kurumları ve Parlamento Komisyonları Arasındaki İlişkiler». Çeviren: ÇELİKTAŞ, İbrahim. Sigma Dokümanları: 33.

OECD (2005). "Istanbul Anti-Corruption Action Plan for Armenia, Azerbaijan, Georgia, Republic of Kazakhstan, The Kyrgyz Republic, The Russian Federation, Tajikistan and Ukraine Review of Legal and Institutional Framework for Fighting Corruption". Summary of Assessment and Recommendations Endorsed at the Fourth Review Meeting OECD, Paris, 20 – 21 October 2005. https://www.oecd.org/countries/kazakhstan/37238516.pdf (E.T. 19.08.2018).

Official Languages Act (16.12.1991). http://laws-lois.justice.gc.ca/PDF/SOR-92-48.pdf (E.T. 06.08.2018).

Office of the Auditor General of Canada. http://www.oag-bvg.gc.ca.

Office of the Auditor General of Canada (2016). "Report of the Audit Committee to the Auditor General of Canada for the 2015-2016 fiscal year". http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au_fs_e_41404.html (E.T. 06.08.2018).

Office of the Auditor General of Canada (2015). "Employment Equity in the Office of the Auditor General of Canada – Annual Report 2014-2015". http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/docs/acc_rpt_e_40790.pdf (E.T. 06.08.2018).

Office of the Auditor General of Canada (2017). "Employment Equity in the Office of the Auditor General of Canada - Annual Report 2016-17". http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/acc_rpt_e_42603.html#hd2a (E.T. 06.08.2018).

Office of the Auditor General of Canada (2014). "Performance Audit Manual (100 Overview of performance audit)". http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/methodology/performance-audit/manual/100.shtm (E.T. 13.10.2016).

Office of the Auditor General of Canada (2017). "Direct Engagement Manual (101 Overview of Performance Audits)". http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/methodology/performance-audit/manual/101.shtm (E.T. 06.08.2018).

Office of the Auditor General of Canada (2017). "What to Expect - An Auditee's Guide to the Performance Audit Process". http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/meth_lp_e_30860.html (E.T. 06.08.2018).

Office of the Auditor General of Canada (2017). "What to Expect - A Crown Corporation's Guide to a Special Examination". http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/meth_gde_e_33497.html (E.T. 06.08.2018).

Office of the Auditor General of Canada (2012). «Examining Public Spending - Estimates Review: A Guide for Parliamentarians». http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/docs/meth_gde_e_36425.pdf (E.T. 06.08.2018).

OLACEFS. http://www.olacefs.com.

Organisation africaine des institutions Supérieures de contrôle des finances Publiques (Contacts des ISC AFROSAI). http://www.afrosai.org/fr/page/membres (E.T. 11.08.2018).

ÖZDEMİR, Zafer (19.02.2014). "Türkiye ve Fransa: İki Üniter Devletin Adem-i Merkeziyetçilik Yaklaşımı". Akademik Perspektif Enstitüsü. http://akademikperspektif.com/2014/02/19/turkiye-ve-fransa-iki-uniter-devletin-adem-merkeziyetcilik-yaklasimi/ (E.T. 02.07.2018).

PASAI. https://www.pasai.org.

Pacific Association of Supreme Audit Institutions Incorporated Rules. https://static1.squarespace.com/static/57019a6db6aa607cbb909ab2/t/57cfb31e579fb34aca5e23df/1473229632699/PASAI+Incorporated+-+Rules+-+2016-2.pdf (E.T. 12.08.2018).

Privacy Act (1985). http://laws-lois.justice.gc.ca/PDF/P-21.pdf (E.T. 06.08.2018).

Public Servants Disclosure Protection Act (2005). http://laws-lois.justice.gc.ca/PDF/P-31.9.pdf (E.T. 06.08.2018).

Public Service Employment Act (2003). http://laws-lois.justice.gc.ca/PDF/P-33.01.pdf (E.T. 06.08.2018).

RAMADAN, Omar / JONGEJAN, Steven (09.12.2002). "Relations Between the Netherlands Court of Audit and Parliamentary Committees". OECD, Relations Between Supreme Audit Institutions and Parliamentary Committees. SIGMA Papers, No. 33. https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/5kml60vd5x8r-en.pdf?expires=1532285086&id=id&accname=guest&checksum=0BEE054E481CEF7D94875C36189405E1 (E.T. 22.07.2018).

Reglamento De La Carta Constitutiva (Aprobado en la XXII Asamblea General, Brasil 2012, con las modificaciones introducidas por la XXIV Asamblea, Perú, 2014). http://www.olacefs.com/wp-content/uploads/2012/11/Reglamento_2015.pdf (E.T. 10.08.2018).

Rusya Federasyonu Sayıştayı Hakkında Kanun (05.04.2013) S. 41-ФЗ. Rusya Federasyonu Mevzuatının Koleksiyonu (2013), No. 14, m. 1649. Rusya Gazetesi (10.04.2013), http://pravo.gov.ru/proxy/ips/?docbody=&nd=102164449&rdk=&intelsearch=%EE+%F1%F7%E5%F2%ED%EE%E9+%EF%E0%EB%E0%F2%E5 (E.T. 24.06.2018).

Rules and Regulations of the Organization of Supreme Audit Institutions (Established in October 1978 in Berlin, Amended in May 1985 in Tokyo, Amended in October 1997 in Jakarta, Amended in October 2009 in Islamabad, Amended in February 2012 in Jaipur, Amended in February 2015 in Kuala Lumpur). http://asosai.org/asosai/about/RULES%20AND%20REGULATIONS%20OF%20THE%20ASIAN%20ORGANIZATION.pdf (E.T. 12.08.2018).

Sayıştay Başkanlığı, Dış İlişkiler Grubu (03.12.1999). "Çevre Denetimi". http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/cevre.htm (E.T. 23.05.2016).

Sayıştaya Verilen Her Çeşit Gider Ve Gelir Evrakı İle Her Çeşit Belgelerin Saklanma Süreleri Ve Yokedilme Usulleri Hakkında Tüzük. http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/2.5.71564.pdf (E.T. 14.08.2018).

Sayıştay Genel Kurulu, Temyiz Kurulu ve Daireler Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları, Resmi Gazete (17.12.2011), S. 28145. http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=7.5.15611&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=say%C4%B1%C5%9Ftay (E.T. 14.08.2018).

Sayıştay Başkanlığı Evrak Yönetimi Usul ve Esaslar. https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/mevzuat/IkincilMevzuat/Evrak_Yonetim_UsulEsaslar.pdf (E.T. 14.08.2018).

Sayıştay Başkanlığı Yayın Esasları, https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/mevzuat/IkincilMevzuat/Yayin_Esaslar.pdf (E.T. 14.08.2018).

Sayıştay Başkanlığı Tarafından 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 3. Maddesinin (B) Bendi Kapsamında Yapılacak İhalelere İlişkin Esas Ve Usuller Hakkında Sayıştay Genel Kurul Kararı, https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/mevzuat/IkincilMevzuat/4734_GKK.pdf (E.T. 14.08.2018).

Sayıştay Yönetim Mensuplarına İlişkin Disiplin Amirleri Ve Disiplin Kurulları Hakkında Yönetmelik.

https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/mevzuat/IkincilMevzuat/Disiplin_Kurullari_Yonetmelik.pdf (E.T. 14.08.2018).

Sayıştay Başkanlığı (t.y.). "Stratejik Plan 2014-2018". https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/76662805/files/Stratejik%20Planlama/StratejikPlan_2014-2018.pdf (E.T. 16.08.2018).

Sayıştay Başkanlığı (2017). "2016 Yılı Genel Uygunluk Bildirimi". https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/62643830/files/raporlar/genel_uygunluk/2016GenelUygunluk.pdf (E.T. 17.08.2018).

Sayıştay Başkanlığı (2017). "2016 Yılı Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu". https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/62643830/files/raporlar/genel_raporlar/faaliyet/2016_Faaliyet.pdf (E.T. 17.08.2018).

Sayıştay Başkanlığı (2017). "2016 Yılı Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu". https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/62643830/files/raporlar/genel_raporlar/mali_istatistik/2016_Mali.pdf (E.T. 17.08.2018).

Sayıştay Başkanlığı (19.12.2017). "Kamu İşletmeleri 2016 Yılı Genel Raporu". https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/62643830/files/raporlar/genel_raporlar/kit_genel/2016_ki.pdf (E.T. 17.08.2018).

Sayıştay Başkanlığı (2017). "2016 Yılı Kalkınma Ajansları Genel Denetim Raporu". https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/62643830/files/raporlar/genel_raporlar/kalkinma_ajanslari/2016_Kalkinma.pdf (E.T. 17.08.2018).

Statuts de l'AFROSAI. http://www.afrosai.org/sites/default/files/ContentNonpaginer/statuts_afrosai.pdf (E.T. 11.08.2018).

State Audit Institution of the United Arab Emirates (The UAE State Audit Institution) (About ARABOSAI), http://www.sai.gov.ae/en/SAIConference/AboutConference/Pages/About-ARABOSAI.aspx (E.T. 04.09.2018)

Tacikistan Cumhuriyeti Sayıştayı Hakkında Kanun (28.06.2011), S. 749. http://www.sai.tj/images/Law%20rus.pdf (E.T. 24.06.2018).

TEK, Zuhal / ÇETİNKAYA, Egemen Mert (ty). "İç Denetim". Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü. http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/6850,tek-z-cetinkaya-e-ic-denetim.pdf?0 (E.T. 13.06.2018).

The Convention on the Protection and Use of Transboundary Watercourses and International Lakes (17.03.1992). Helsinki. http://www.unece.org/fileadmin/DAM/env/water/pdf/watercon.pdf (E.T. 26.06.2018).

The Danube River Protection Convention (29.06.1994). Sofia. https://www.icpdr.org/main/icpdr/danube-river-protection-convention (E.T. 26.06.2018).

The Convention on the Conservation of Migratory Species of Wild Animals (1979), https://www.cms.int/sites/default/files/instrument/CMS-text.en_.PDF (E.T. 26.06.2018).

The Cour des comptes (2015). https://www.ccomptes.fr/en (E.T. 03.06.2016).

The Constitution of Japan (Promulgated on 03.11.1946. Came into effect on 03.05.1947). http://www.shugiin.go.jp/internet/itdb_english.nsf/html/statics/english/constitution_e.htm (E.T. 16.07.2018).

The Board of Audit Act (1947), No.73. Latest amendment by Act No. 53 of 2006. http://www.jbaudit.go.jp/english/jbaudit/law.html#header (E.T. 16.07.2018).

The Netherlands Court of Audit. http://www.courtofaudit.nl.

The Budget and Accountıng Act (1921), http://www.gao.gov/assets/660/651187.pdf (E.T. 23.07.2018).

The Economist Intelligence Unit (2018). "Democracy Index 2017". http://pages.eiu.com/rs/753-RIQ-438/images/Democracy_Index_2017.pdf (E.T. 24.06.2018). http://pages.eiu.com/rs/753-RIQ-438/images/Democracy_Index_2017.pdf?mkt_tok=eyJpIjoiWkRKbU1HWmxNVEUwTW1FdyIsInQiOiJPdlltVFV0blFRQzZNVERCZHhVeitZRElmUGplOHh3NWs1d2wzVzdRS1JvNU1kVmUxQVRESU9LbEVSOVwvR1F4aG1PV1NlS0ZZcng4NzBcLzVNZ09JOUxiZU5TTEVPekVHayttOTRqQkQ5TkNzWGNtRlowQTZ0UzlUK0pDdm9PVGlcLyJ9 (E.T. 19.08.2018).

The İnternational Democracy Watch, http://www.internationaldemocracywatch.org/index.php (E.T. 08.11.2018).

The İnternational İnstitute for Democracy and Electoral Assistance, https://www.idea.int (E.T. 08.11.2018).

Tribunal de Cuentas. http://www.tcu.es.

Türk Dil Kurumu. http://www.tdk.gov.tr.

T.C. Adalet Bakanlığı. "4 Ekim 1958 tarihli Fransa Cumhuriyeti Anayasası". http://www.adalet.gov.tr/duyurular/2011/eylul/anayasalar/ulkeana/pdf/07-FRANSA%20169-208.pdf (E.T. 27.06.2018).

T.C. Sayıştay Başkanlığı. https://www.sayistay.gov.tr.

T.C. Sayıştay Başkanlığı (2018). "2017 Yılı Faaliyet Raporu". https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/76662805/files/SAYI%C5%9ETAY%202017%20YILI%20FAAL%C4%B0YET%20RAPORU(1).pdf (E.T. 16.08.2018).

Uluslararası Şeffaflık Örgütü. https://www.transparency.org.

United Nations (2004). "United Nations Convention Against Corruption". New York. http://www.unodc.org/unodc/en/treaties/CAC/index.html (E.T. 22.06.2018).

United Nations (22.12.2011), N. 66/209. Resolution about "Promoting the efficiency, accountability, effectiveness and transparency of public administration by strengthening supreme audit institutions". http://www.intosai.org/fileadmin/downloads/downloads/0_news/2012/UN_Resolution_A_66_209_E.pdf (E.T. 19.08.2018), http://digitallibrary.un.org/record/723282/files/A_RES_66_209-EN.pdf (E.T. 19.08.2018).

UNODC. http://www.unodc.org.

U.S. Government Accountability Office. http://www.gao.gov.

U.S. Government Accountability Office (2015). “GAO Performance and Accountability Report 2015”. U.S. Government Accountability Office Publishes. http://www.gao.gov/assets/680/673653.pdf (E.T. 23.07.2018).

U.S. Government Accountability Office (2014). “Serving the Congress and the Nation, GAO Strategic Plan: 2014-2019”. U.S. Government Accountability Office Publishes. http://www.gao.gov/assets/670/661281.pdf (E.T. 23.07.2018)

U.S. Government Accountability Office (2004/a). “GAO’s Agency Protocols”. U.S. Government Accountability Office Publishes. http://www.gao.gov/assets/80/76875.pdf (E.T. 23.07.2018).

U.S. Government Accountability Office (2004/b). “GAO’s Congressıonal Protocols”. U.S. Government Accountability Office Publishes. http://www.gao.gov/assets/80/76826.pdf (E.T. 23.07.2018).

U.S. Government Accountability Office (2008/a). “Financial Audit Manual”, Volume 1. http://www.gao.gov/assets/80/77063.pdf (E.T. 24.07.2018).

U.S. Government Accountability Office (2008/b). “Financial Audit Manual”, Volume 2. http://www.gao.gov/assets/80/77097.pdf (E.T. 24.07.2018).

U.S. Government Accountability Office (2007). “Financial Audit Manual”, Volume 3. http://www.gao.gov/assets/80/76993.pdf (E.T. 24.07.2018).

U.S. Government Accountability Office (2011). “Government Auditing Standards”. U.S. Government Accountability Office Publishes. http://gao.gov/assets/590/587281.pdf (E.T. 23.07.2018).

WGEA. https://www.environmental-auditing.org.

ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler

Adı Soyadı: Aidar ALTYNBEKULY.

Doğum Yeri ve Tarihi : Kazakistan, Almatı, 1981.

Eğitim Durumu

Lisans Öğrenimi: KAZGUU Üniversitesi (KAZGUU University), Hukuk Fakültesi, 2002.

Yüksek Lisans Öğrenimi: Ekonomi ve Hukuk Akademisi (Academy of Economics and Law), 2012.

Bildiği Yabancı Diller: İngilizce, Kazakça, Rusça.

İş Deneyimi

Çalıştığı Kurumlar:

Kazakistan Cumhuriyeti İçişleri Bakanlığı, Almatı İl Müdürlüğü, 2002-2005.

Kazakistan Cumhuriyeti Adalet Bakanlığı, Almatı İl Müdürlüğü, 2005-2007.

Kazakistan Cumhuriyeti Adalet Bakanlığı, Almatı Şehir Müdürlüğü, 2007-2008.

Kazakistan Cumhuriyeti Sayıştay Başkanlığı, 2009-2017.

Avrasya Tıp Derneği, 2018-…

İletişim

E-Posta Adresi: aidar.altynbekuly@gmail.com

Tarih: 18.12.2018