**Kamu Mali Yönetiminde Bütçenin Denetimi Seçilmiş Ülke Sayıştaylarının Karşılaştırmalı Analizi**

Serpil Ağcakaya[[1]](#footnote-1)

Hidayet Şal[[2]](#footnote-2)

Oğuz Gülcan[[3]](#footnote-3)

Onur Ergenay[[4]](#footnote-4)

**Özet**

Kamu kesiminde bütçenin denetimi; yasama organı tarafından yürütme organına bütçe ile verilen harcama yapma ve gelir toplama yetkisinin uygun olarak kullanılıp kullanılmadığının denetlenmesidir. Parlamenter demokrasilerde bütçenin yasalaşarak kullanılması kadar denetimi de aynı ölçüde büyük önem arz etmektedir. Parlamento işlevlerinin zaman içindeki değişimi, bütçenin denetiminin uzmanlaşmış kurumlara bırakılmasını ve yüksek denetim kurumlarının oluşturulmasına yol açmıştır. Günümüzde hemen her ülkede yüksek denetim kurumları devlet yapısının önemli birer parçası konumundadır. Demokratik ülkelerde bütçenin denetlenmesinden bağımsız yüksek denetim kurumu Sayıştaylar sorumludur. Sayıştayların tarihlerine bakıldığında, önemli konulardan biri hükümet politikalarının özüne dokunmaksızın hükümetler tarafından gerçekleştirilen faaliyetlerde, hükümetin kamu kaynaklarını tutumlu bir şekilde harcayıp harcamadığı, harcama sonrasında elde edilen teçhizatın verimli ve etkin bir şekilde kullanıp kullanmadığı üzerinedir. Dolayısıyla, Sayıştay denetimi kapsamında kamu kesiminin tüm gelir ve giderleri mali denetimin yanı sıra performans denetimine de tabi tutulmaktadır. Bu kapsamda Sayıştayların bütçe hakkının kullanılması bakımından üstlendikleri denetim fonksiyonu büyük önem arz etmektedir. Denetim olgusunun tarihsel süreç içerisinde gelişimi ve ülkeden ülkeye farlılık göstermesi faklı Sayıştay türlerini ortaya çıkarmıştır. Bu çalışmada başlangıçta üç farklı Sayıştay tipi olan yargı modeli, ofis modeli ve kurul modelleri açıklanacak, daha sonra OECD ülkelerinden Amerika Birleşik Devletleri, Uzak Doğu ülkelerinden Güney Kore ve Türkiye’de bütçenin dış denetimini gerçekleştiren yüksek denetim kurumları ele alınacaktır. Seçilmiş ülke Sayıştaylarının benzer ve farklı yanları ortaya konularak karşılaştırmalı bir analiz yapılacaktır.

Anahtar Kelimeler: Bütçenin Denetimi, Yüksek Denetim, ABD, Güney Kore, Türkiye

**AUDIT OF THE BUDGET IN PUBLIC FINANCIAL MANAGEMENT COMPARATIVE ANALYSIS OF SELECTED COUNTRY SAIS**

**Abstract**

In the public sector, the budget; It is the indication that the power to exercise and use the power to give with the spending budget by the legislative body is not used properly. In parliamentary democracies, the enactment of the budget is of such great importance. Buying times from parliament provide a modern upbringing and development of budgetary purchasing. Today, almost all research assistants are in the position of one piece. Independent supreme audit SAIs are responsible for your democratic low budget. Uses for intended use. In addition, all revenues and expenses of the Court of Accounts and the public sector are subject to the execution of audits. The audit function undertaken by these TCAs, whose budget is utilized, is of great importance. Review the center view for review within the system review of the review. Three different SAI types under evaluation, this model, office model and installation Modellers will be announced, then the project to be made from the higher scopes of Audit, which performs the external audit of the budget in OECD countries United States, FAR East South Korea and Turkey. A comparative analysis of the SAIs of selected countries will show the similarities and differences.

Key words: Budgetary Control, Supreme Audit, USA, South Korea, Turkey

**GİRİŞ**

Tarihsel süreç içerisinde devlet yönetiminde ya da iktisadi ve mali alanlarda ortaya çıkan gelişmeler çerçevesinde denetim olgusu farklılaşmakta ve çeşitli tanımlamalar ile uygulamalar görülmektedir.

Günümüzde bütçelerin dış denetiminde sorumlu olan yüksek denetim kurumları olarak Sayıştaylar yer almaktadır. Sayıştayların yaptıkları denetimlerle kamu kaynaklarının etkin kullanılmasını ve kamu mali yönetiminin güçlü olmasını sağlamakta ve yayınladıkları inceleme raporları ile kamu mali yönetiminde hesap verilebilirliği ve saydamlığı oluşturmaktadırlar. Bu çerçevede dünya üzerindeki Sayıştaylar arasında farklılaşmalar bulunmaktadır. Bu farklılıklar ülkelerin kültürlerinin, tarihsel gelişimlerinin, hukuksal yapılarının oluşum ve gelişimine ve siyasi yapılarına göre oluşmaktadır. Belirli özelliklerine göre sınıflandırıldığında Sayıştaylar 3 model olarak incelenebilmektedir. Bunlar Westminster olarak da adlandırılan ofis modeli, kurul modeli ve yargı modeli olarak tanımlanabilmektedir.

**1. Genel Olarak Denetim Kavramı**

Denetim Latince audire, İngilizce audit (işitmek, incelemek, anlamak) kelimesinin Türkçe karşılığı olup, Türk Dil Kurumu tarafından, bir işin doğru ve yönetime uygun olarak yapılıp yapılamadığını incelemek, teftiş etmek, kontrol etmek anlamında tanımlanmıştır (<http://www.tdk.gov.tr>).

Denetimin kökenleri çok eski tarihlere dayanmakta, insanların toplum halinde yaşamaya başlaması ile denetim vazgeçilmez bir olgu olarak karşımıza çıkmaktadır. Sanayi devrimiyle birlikte canlanan iktisadi yaşam ve bu yaşama kamu otoritesinin farklı mülahazalarla müdahil olması ise, kamunun karar ve eylemlerinin denetimine farklı bir boyut kazandırmıştır (Bozkurt, 2013, s. 56).

Genel olarak denetim; bir faaliyetin sonuçlarının mümkün olduğu kadar planlara uygun olmasını sağlamak amacıyla standartlar konması, elde edilen sonuçların bu standartlarla karşılaştırılması ve uygulamaların plandan ayrıldığı noktalarda düzeltme önlemlerinin belirlenmesi olarak tanımlanabilir (Sanal, 2002, s. 4). Genel bir tanımlamada ise denetim; bir iş ya da eylemin yasalar ve kurallar kapsamında tutarlılığını belirlemek için uygulama öncesi, sırasında ve sonrasında inceleme şeklinde yapılan ve sonuçları değerlendirilen bir işlemlerdir. Bu kapsamda denetim olgusu çeşitli boyutlara ayrılmakta ve bu boyutlardan birini dış denetim oluşturmaktadır (Ergen ve Durak Olgaç, 2020, s. 299). Farklı bir kaynakta denetim şu şekilde tanımlanmıştır; belirli bir iktisadi birim veya döneme ait sayısal bilgilerin, önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini belirlemek ve bu konuda bir rapor yazmak amacı ile bağımsız bir uzman kişi tarafından yürütülen denetim kanıtı toplama ve toplanan kanıtları değerleme çalışmasıdır. (Mermerci, 2011, s. 2). Yabancı bir kaynakta ise denetim olgusu; ast-üst ilişkilerinin net olarak belirlendiği ve bu ilişkiler kapsamında sistemin işleyişi için verimlilik, sorumluluk ve kontrolü için önemli görülen kayram olarak tanımlanmaktadır (Sergiovanni ve Starratt, 1979, s. 259).

Denetim gücünü aldığı anayasal erk bakımından Yasama Denetimi, Yargı Denetimi ve İdari Denetim olarak üçlü sınıflandırmaya tabi tutulabilir. Anayasal erklerin birbirini denetlemesinin ana nedeni, güçlerin birbirini denetlemesi yoluyla bireylerle devlet arasındaki ilişkilerde devlet gücünü sınırlayarak siyasal, sosyal ve bireysel hak ve özgürlükleri korumaktır.

Yasama organı verdiği harcama yetkisinin gereğince kullanılıp kullanılmadığını, bütçedeki ödenekler aracılığıyla iki yönden araştırabilir. Bunlardan birincisi, yetkinin yasal düzenlemelere ve çerçeveye uygun biçimde olup olmadığının denetimidir. Bu duruma hukuki denetim ya da yasal denetim denilebilir. İkincisi ise ödeneklerin etkin şekilde kullanılmadığını gösteren ekonomik denetimdir (Batırel, 2007: 265). İdari denetim, yasama denetimi ve Sayıştay denetimi, denetimi yapan organlar açısından bir ayrıma tabi tutulmuştur.

* 1. **İdari (Yönetsel Denetim)**

 Literatürde idari denetim; hiyerarşik denetim veya vesayet denetimi başlıkları altında incelenebilmektedir. Yönetsel kurum ve kuruluşların eylem, işlem ve kararlarının yasallık, düzenlilik ve örgüt içi amaçlara uygunluk açılarından denetlenmesinde en etkin yöntem, yine bu kurum ve kuruluşların kendi oluşturdukları mekanizmalar aracılığıyla denetlenmesidir. Yürütmenin kendi içinde yaptığı bu denetim, en yaygın ve geniş kapsamlı olan denetim şeklidir (Köse, 2007, s. 10). Kısaca, idari kuruluş ve birimler tarafından, bir takım idari usul ve yöntemlerle gerçekleştirilen denetime idari ya da yönetsel denetim şeklidir.

* 1. **Yasama Denetimi**

Bütçenin yasama denetimi, bütçe kanun tasarısının yürütme organı tarafından yasama organına sunulması, görüşülmesi, kabul edilen bütçenin uygulanması ve nihayet uygulama sonuçlarını gösteren kesin hesap kanun tasarılarının görüşülüp karara bağlanması aşamalarında yerine getirilmektedir (Tüğen, 2013, s. 351). Burada yapılan ayrım organik olarak seçimle iş başına gelenler tarafından yapılan denetimi siyasi denetimi oluşturur. Kamu yönetimi bağlamında yasama organının en önemli denetim aracı bütçedir. Siyasi denetim yasamanın yürütme üzerinde yaptığı denetim olarak incelendiğinde, Türkiye’de siyasi denetim TBMM tarafından yapılmaktadır.

* 1. **Sayıştay Denetimi**

Yüksek denetim, kaynağını Anayasadan alan, meslek mensuplarının yasal ve yasal teminatlara sahip bulunduğu ve çoğu ülkede yargısal yetkilerle de donatılmış bulunan bağımsız kuruluşlarca parlamento adına yürütülen denetimleri tanımlamakta (Köse, 2007, s. 17) ve ülkemizde Sayıştay denetimi şeklinde isimlendirilmektedir.

Tarihsel süreçte monarşilere karşı verilen mücadele sonucu halktan toplanan vergilerin nerelerde ne miktarda ve ne şekilde harcanacağı konusundaki yetkinin, bir başka deyişle “bütçe hakkı”nın hükümdarlardan halkın temsilcilerinden oluşan parlamentolara geçmesi, bütçenin uygulama sonuçlarının denetlenmesini de zorunlu kılmış ve parlamentoların yetki ve sorumlulukları arasında denetim önemli bir yer tutmaya başlamıştır.

Bütçe hakkının parlamentoya ait olması, bütçe ile yürütme erkine devredilen gelir elde etme ve harcama yetkisinin parlamento adına denetlenmesini demokratik sistem açısından zorunlu kılmaktadır. Ancak denetimin profesyonel yetkinlik gerektirmesi nedeniyle ilerleyen süreçte parlamento adına bu görevi icra etmek üzere Sayıştay makamları oluşturulmuştur (Köse, 2020, s. 13).

Sayıştayların işlevleri anayasa ve yasalarla farklı şekillerde tanımlanabilmekle birlikte, temel amaçları kamu kaynaklarının hukuka ve amacına uygun, etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılması konusunda vatandaşlara ve temsilcilerine güvence vermektir. Parlamento adına, fakat bağımsız olarak yürüttükleri denetimler sonucunda sundukları raporlarla yasama ve yürütme erkleri arasındaki ilişkinin rasyonel temeller üzerinden yürütülmesine büyük katkı sağlayan yüksek denetim kurumları, erkler sisteminde tamamlayıcı bir denge ve denetim mekanizması olarak da kritik roller üstlenir.

Denetim birimi olarak Sayıştayların Dünyadaki gelişimi farklı ülkelerin yüksek denetim kurumlarını bir çatı altında toplamak girişimiyle; Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı kısa adıyla INTOSAI (The International Organization of Supreme Audit Institutions) 1953 yılında, Rusya Federasyonu öncülüğünde Havana Küba’da kurulmuştur. Genel merkezi Viyana Avusturya’dadır. 190’ı aşkın ülke üyeliği ile en geniş katılımlı uluslararası teşkilatlardandır ([www.sayistay.gov.tr](http://www.sayistay.gov.tr)).

INTOSAI’nin amacı; yüksek denetim kurumlarında bilgi gelişimini ve transferini teşvik etmek, dünya çapında kamu sektörü denetimini geliştirmek ve çalışanların mesleki kapasitelerini artırmak üzere kurumsallaşmış bir çerçeve sağlamaktır. Kurum, uluslararası denetim standartları geliştirmek ve ülkeler arasında denetim kültürlerini ve birikimlerini paylaşmasına olanak sağlar. Teşkilatın yönetim kurulu 21 üyeden oluşur ve kural olarak her yıl toplanır. Türk Sayıştayı da 1965 yılından beri INTOSAI'nin üyesidir ([www.sayistay.gov.tr](http://www.sayistay.gov.tr)).

**2. Denetim Modelleri**

Yüksek denetim kurumlarının örgüt yapıları, işlevleri ve işleyişleri ülkeden ülkeye farklılaşmakta ve değişik kriterlere göre gruplara ayrılabilmektedir. Ancak INTOSAI tarafından da tercih edilen en yaygın tasnife göre başlıca üç tip Sayıştay vardır:

**2.1. Yargı Modeli (Napaleonic)**

Yargı modelinde yüksek denetim kurumları yasama ve yürütme erkinden bağımsız olarak hareket etmektedir ve yargı sistemin bir parçası konumundadır. Parlamento ile ilişkileri sınırlı olan yargı modelinde, parlamento yıllık bütçe yasası ile hükümete kamu harcamalarını yapma yetkisi vermektedir. Maliye Bakanlığı görevlileri tarafından kamu kaynakları bakanlıklara ve diğer kurumlara transfer edilmektedir. Yüksek denetim kurumlarının denetim yetkisi altında bulunan her kurum kendi finansal durumlarını hazırlamaktadır. Finansal durumlarının hazırlanması sırasında uyulacak kuralların oluşturulmasında Maliye Bakanlığı büyük bir rol oynamaktadır (Department for International Development, 2004, s. 5-9).

Yargı modeli kamu kaynaklarının kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun şekilde kullanılıp kullanılmadığına yoğunlaşmakta, etkin, etkili ve ekonomik bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı üzerine daha az odaklanmaktadır. Bu da hem kaynakların nasıl kullanıldığını görmemize engel olabilmekte hem de finansal düzenin zayıf olduğu alanlarda yozlaşmaya neden olabilmektedir. Yüksek denetim kurumları bu modelde yargılama yapabilmekte, sonrasında ceza verebilmektedir. Ayrıca anayasaların hakimlere tanıdığı ayrıcalıklara sahip olunduğu için, yüksek denetim kurum çalışanları istedikleri takdirde zaman sınırlaması olmaksızın emekliliklerine kadar yüksek denetim kurumu bünyesinde çalışabilmektedir. (Ağcakaya ve Yücel, 2002, s. 209-210).

Türk Sayıştay’ının da dahil olduğu bu model, Fransız-Latin hukuk geleneğini benimsemiş coğrafyalardaki ülkelerde (Fransa, İtalya, Belçika, İspanya, Portekiz, Yunanistan, Fas, Tunus, Senegal, Brezilya, Kolombiya, İran) yaygın olarak tercih edilmektedir. Yargı kurumu olarak özel bir statü ve işleyişe sahip olan bu tür yüksek denetim kuruluşları genel olarak denetimler sırasında tespit ettikleri yasalara aykırılık teşkil ettiği ileri sürülen mali içerikli konuları yargılayarak hükme bağlamaktadır.

**2.2 Kurul Modeli (Board)**

Kurul yapısının varlığı ile yargı modeline benzeyen bu model, yargı yetkisinin uygunluk denetiminin yanı sıra mali denetime de önem verilmektedir. Kurul modelinde yüksek denetim olmaması ve parlamentonun bir parçası konumunda olması ile Westminster modeline benzemektedir. Yüksek denetim kurumunun büyüklüğüne göre alt kurulları veya alt komiteleri olabilmektedir. Kurulda var olan üyelerin değişimi genel olarak bir seçim dönemine denk gelmektedir. Bu modelde kurumunun başkanı tek başına yetkili olmamaktadır. Yüksek denetim kurumu bir kurul tarafından temsil edilmektedir ve verilen kararlar kurul olarak alınmaktadır. Kurul tipi model bünyesinde çalışanların yargı yetkisi bulunmamaktadır. Parlamenter sistemde hesap verebilirlik bağlamında idari yapıları yönünden farklılıklar içermektedir Kurul tarafından oluşturulan raporlar ve görüşler genel olarak parlamentonun kamu hesapları komitesi benzeri komitesine sunulmaktadır. (Petrica, 2008:100-101).

Yüksek denetim kurumlarından biri olan Güney Kore Sayıştayının da dahil olduğu bu model, Germen hukuk kültürünün yaygın olduğu ülkeler olan Almanya, Hollanda, Slovakya, Arjantin, Endonezya, Japonya gibi ülke ve Avrupa Sayıştay’ında bu model benimsenmiştir. Söz konusu modeli kurul şeklinde işleyen ve kurul tarafından yönetilen, ancak yargısal yetkisi bulunmayan; asıl işlevi parlamentoya rapor sunmak olan yüksek denetim kurumları oluşturmaktadır.

**2.3 Ofis Modeli (Westminister)**

“Parlamenter model”, “ofis tipi model” olarak da bilinen Westminster modelde yüksek denetim kurumunun başında geniş yetkileri olan tek bir genel denetçi bulunmaktadır. Genel denetçi kurumun başına on yıllık bir süre ile gelebildiği gibi emeklilik zamanının sonuna kadar da gelebilmektedir. Bu modelde genel denetçi parlamentonun bir memuru olarak görev yapmaktadır. Genel denetçi ile parlamento arasındaki bağ “Kamu Hesapları Komitesi” ile sağlanmaktadır. Bu Komite yüksek denetim kurumunun denetimlerini inceleyebilmekte, kurumun denetimle ilgili kararlarını sorgulayabilmektedir. Bu Komitenin önemli özelliklerinden bir diğeri ise Komiteye muhalefet partisinden bir üye başkanlık etmektedir. Denetimlerde diğer modellere göre üstünlükleri bulunmakta, kamu kaynaklarının kullanımı sonrasında denetimin yanı sıra harcama öncesi kontrolü de sağlayabilmektedir. Özel sektör mantığı ile denetimlerini gerçekleştiren bu modelin denetimlerinde etkinlik, etkililik ve ekonomiklik ile ilgili konular daha fazla ön plana çıkabilmektedir (Ağcakaya, Yücel, 2021, s.211).

 ABD Sayıştay’ının da dahil olduğu bu model, Anglo-Sakson yönetim kültürünün yaygın olduğu ülkeler olan ABD, Birleşik Krallık, Kanada İrlanda, Danimarka, Peru, Şili, Avustralya, Hindistan, Yeni Zelanda Sayıştayları da bu model benimsenmiştir. Söz konusu modelde kurum başkan tarafından yönetilmektedir. Bu tür yüksek denetim kurumlarında doğrudan parlamento adına denetim yapar ve parlamento komiteleri veya üyeleri tarafından talep edilen denetim ve araştırma gibi faaliyetleri yürütüp sonucunu raporlar. Yani kurumun asli işlevi parlamentoya rapor sunmaktır, yargılama için ise durumu savcılıklara intikal ettirmektir. Ayrıca ofis tipi Sayıştayların ek gelir yaratma özelliği mevcuttur.

Bu üç model arasındaki önemli farklılıklara rağmen, benzerliklerin de giderek arttığı gözlenmektedir. Örneğin ofis tipi yüksek denetim kurumları için model konumundaki Birleşik Krallık Sayıştayı, 2011 yılında yapılan yasal değişiklikle 9 kişilik kurul tarafından yönetilen bir kuruma dönüştürülmüştür. Keza Türkiye ve Fransa Sayıştayları örneklerinde olduğu gibi, yargı yetkisi olan yüksek denetim kurumları da parlamentoya yönelik işlevlerini daha fazla öne çıkardıkları bir süreç yaşanmaktadır (World Bank, 2020).

Çalışmamızın bu bölümünde üç farklı Sayıştay tipi olan yargı modeli, ofis modeli ve kurul modellerine örnek teşkil eden; Amerika Birleşik Devletleri, Uzak Doğu ülkelerinden Güney Kore ve Türkiye’de bütçenin dış denetimini gerçekleştiren yüksek denetim kurumları ele alınacaktır.

**3. Amerika Birleşik Devletleri’nde Sayıştay**

Amerika Birleşik Devletleri’nde Sayıştay, Westminster, Parlamenter veya Anglosakson sistem şeklinde de ifade edilen *Ofis Tipi* Sayıştay modeline göre örgütlenmiştir. Federal yapıda bir ülke olan ABD’de 50 eyalet bulunmakta ve her eyalette yüksek denetimden sorumlu bir kurum bulunmaktadır. Eyaletlerdeki yüksek denetim kurumlarının haricinde federal devlet bünyesinde *General Accounting Office (GAO)* yüksek denetimden sorumlu olan kurumdur. GAO, denetim fonksiyonunu ulusal parlamento adına yerine getirmektedir (Köse, 2007, s. 163). ABD Sayıştay'ı GAO’nun temel değerleri, hesap verebilirlik, dürüstlük ve güvenilirlikten oluşan misyon değerleri ile değerli, saygın ve adil davranılan insani değerlerden oluşmaktadır (GAO, 2022).

ABD’de yüksek denetim görevini yürüten GAO’nun geçmişi oldukça eskiye uzanmaktadır. Hazine, 1921’e kadar yüksek denetimi gerçekleştiren kurum olmuştur. Birinci Dünya Savaşı zamanında kamu harcamalarında meydana gelen artış ve kamu mali yönetiminin daha sistematik hale getirilmesi ihtiyacı neticesinde 1921 yılında Bütçe ve Muhasebe Yasası kapsamında General Accounting Office, Genel Muhasebe Ofisi ismiyle kurulmuştur. Kurulduğu yıllarda hem yasama hem de yürütme organı sorumluluğunu üstlenen bir kurum olarak faaliyetlerini sürdürmüştür. 1986 yılına gelindiğinde Yüksek Mahkeme GAO’nun yürütmeden bağımsız olacağına karar vermiştir. 2004 yılında kurumun ismi Beşerî Sermaye Reformu Kanunu kapsamında Hükümet Sorumluluk Ofisi olarak değiştirilmiştir.

ABD Anayasası Sayıştay’dan doğrudan bahsetmemekte, ancak “Kanunun verdiği harcama yetkileri olmaksızın hazineden para çekilemeyecek ve kamu gelir ve giderlerinin düzenli raporu yayınlanacaktır” denilerek GAO’nun kongreye raporlama sorumluluğu olduğu anlaşılmaktadır (Avcı, 2014, s. 374). Diğer taraftan, GAO’nun görev sorumlulukları çok sayıda kanun ile açıkça düzenlenmiştir. GAO’nun yüksek denetim ile ilgili görevlerine 2004 yılında bir yenisi eklenmiştir. Mali denetimin yanı sıra artık performans denetimi de GAO’nun sorumluluk alanına dahil edilmiştir (GAO, 2022). GAO’nun gerçekleştirdiği denetimlerin yaklaşık performans denetimi biçimindedir. Yine bu denetimlerin yaklaşık %90’ı Kongre isteği üzerine yapılmakta ve yine yaklaşık %90’ı performans denetimi şeklindedir (Özen ve Öztornacı, 2015, s. 2). Genel olarak GAO’nun görev ve yetkilerini şunlar oluşturmaktadır (Köse, 2007, s. 170-171):

• Temel işlev olarak kongrenin yardımcı denetim ve danışma organı olarak denetimlerini kongreye raporlar. Denetimlerini istek doğrultusunda ya da doğrudan gerçekleştirebilir.

• Yürütme erkine kanuni danışmanlık yapar.

• Bütün resmi birimlerden her türlü bilgi ve belgeyi talep etme ve inceleme yetkisi bulunmaktadır.

• Muhasebenin temel ilkeleri ile alakalı norm ve ilkeleri düzenler.

• Yönetimde verimliliği artırmak adına diğer yönetim birimleri ile iş birliği yapar.

• Kamu Performansı ve Sonuçları Kanunu ile kendine verilen performans denetimi görevini yerine getirir.

• Silah sistemleri, üçüncü dünya ülkelerine gerçekleştirilen bağışlar gibi çok sayıda görevlendirme ile geniş bir yelpazede kendine verilen diğer görevleri yerine getirir.

Yukarıda sayılanların haricinde GAO, bütçenin uygunluğuna ilişkin görüş belirterek bütçe sürecinde rol almaktadır. Kurumun bu görevi denetim görevinden farklı olarak bir istisna oluşturmaktadır (Avcı, 2014, s. 376).

Kongrenin talepleri doğrultusunda faaliyetlerini sürdüren GAO’nun en üst yöneticisi ve kurumun tüm işlemlerinden sorumlu olan Başkan’dır. ABD Başkanı’nın seçtiği GAO Başkanı, bir kereliğine ve 15 yıllık süre için seçilmektedir. Başkan’ın görev süresinin 15 yıl gibi uzun bir süre olması, bir taraftan kurumun bağımsızlığının güçlenmesi diğer taraftan yönetimde süreklilik amacına hizmet etmektedir. Aynı zamanda uzun süreli ve karışık sorunların çözümüne yönelik geniş bir zaman dilimi yaratmaktadır. Başkan’ın altında ona raporlama yapan İdari ve Mali İşler Başkanı, Denetim Başkanı ve Genel Avukat bulunmaktadır. Bu yöneticiler GAO Başkanı ile birlikte yönetim kurulunu meydana getirmektedirler. Başkan Yardımcısı olarak da anılmaktadır (Binici, 2011, s. 65-66).

GAO tarafından gerçekleştirilen denetimler mali denetim ve performans denetimi olmak üzere iki yönlüdür. Mali denetim, mali tabloların denetimi ile hesap ve mali tablolar ile ilgili fikir oluşturmak adına yeterli ve uygun delil toplamak, hükümet planlarının uygunluğunu denetlenmesi biçiminde sürdürülen diğer mali denetimlerden meydana gelmektedir. Amerika Birleşik Devletleri performans denetimi konusunda ise öncü ülkelerden olup uzun yıllardır performans denetimi gerçekleştirilmektedir. GAO da 2004 yılından beri performans denetimi gerçekleştirmektedir. Günümüzde GAO, etkinlik, kapasite denetimi, program verimliliği ve performans yönetimi olmak üzere dört farklı şekilde performans denetimini yerine getirmektedir. Performans denetimi sonucunda hazırlanan raporlar GAO tarafından Kongreye sunulan rapor dahilindedir (Avcı, 2014, s. 375).

GAO’nun denetimleri sonucunda hazırladığı raporlar daha önce de belirtildiği üzere Kongre’ye sunulmaktadır. Kurum kendisine verilen görevler kapsamında inceleme yapma ve raporlama görevlerini yerine getirmekte ancak sonrasında tüm karar yetkisi Kongre’ye ait olmaktadır (Önder ve Meydanlı, 2019, s. 128). GAO tarafından bir yıl içinde belirli konularda ortalama 800 tane rapor yayınlanmaktadır. Bu raporlardan ayrı olarak Kongre’ye sunulmak ve Amerikan halkını bilgilendirmek adına yıllık bir rapor yayınlanmaktadır. Gerçekleştirilen denetim faaliyetleri sonucunda oluşturulan raporlarda kurumlara yönelik birtakım öneriler yer almaktadır. Önerilen hususların ise %70-75 oranında gerçekleştirildiği bilinmektedir (Köse, 2007, s. 175-178).

**4. Güney Kore’de Sayıştay**

Güney Kore Denetim ve Teftiş Kurulu yani kısa adıyla *BAI (Board of Audit and Inspection)*, merkezi başkent Seul’de bulunmaktadır ve ülkenin yüksek denetimden sorumlu kurumu yani Sayıştay’ıdır.

Yönetim ve karar organları kurullar halinde oluşturulmuş yüksek denetim kurumlarıdır. Kurum başkanı, kurumun genel işleyişinden ve yönetiminden sorumludur, kurumu dışarıya karşı temsil eder. Başkan yargı daireleri dışında diğer kurulların sürekli ya da gerektiği zaman başkanlığını yapar. Belli konularda başkanın tek başına karar alma yetkisi yoktur, kararlar kurullar kanalı ile alınır. Burada başkan eşitler arasında birincidir (Aksoy vd., 2018, s.12).

Romano-Germanik Hukuk Sisteminin benimsendiği ülkelerde denetim ve yargılama fonksiyonuna sahip Kurul Tipi Sayıştaylar şeklinde yapılandırılmıştır (Avcı, 2014, s. 369).

Başkanın konumu, diğer üyeler bakımından, eşitler arasında birinci olarak tanımlanır. Bu tip yapılarda başkanlık süreli bir görevdir; süresi sona eren başkan görevden ayrılır veya üyeliğe döner (Bayar, 2005, s. 65).

Güney Kore’de denetim kurulu; denetim planlamasını yapan denetim komisyonu ve genel denetim bürosundan oluşmakta ve Kurul Başkanı genelde denetçi olmaktadır. Bu durum, kararlar alınırken bir tek kişiye bağlı olmaması yönüyle avantaj iken, bir Kurul tarafından ortak karar alınması sürecinin yavaş olması nedeniyle dezavantaja dönüşebilmektedir (Yalçın, 2017, s. 70).

Kurul tipi Sayıştaylar denetim bulgularının bir bölümünün kendi yapıları içinde sonuçlandırıldığı, hesap mahkemesi işlevi gören örneklerinin de bulunduğu yapılardır. Kurul tipi olan yüksek denetim kurumlarından; yargı yetkisine sahip olanlar “Mahkeme Tipi”, yargı yetkisine sahip olmayanlar ise “Mahkeme Tipinde Olmayan” yüksek denetim kurumlarıdır (Önder ve Meydanlı, 2019 s. 28).

Güney Kore’nin denetim ve teftiş sistemi uzun bir tarihe sahip olup Shilla Hanedanlığı’na kadar uzanmaktadır. Merkezi ve yerel hükümet yetkilileri arasındaki disiplini sağlamak amacıyla Shilla Hanedanlığı döneminde bir devlet kurumu olan Sajeongbu MS 659 yılında kurulmuştur. Goryeo Hanedanlığı döneminde MS 995 yılında Eosadae, hükümet görevlilerini denetlemek ve uygun olmayan politikaları ve sistemleri düzeltmek ve iyileştirmek için kurulmuştur. Joseon Hanedanlığı döneminde kurulan Saheonbu ise hükümet yetkililerinin yolsuzluk eylemlerini araştırmayı ve büyük devlet kurumlarını denetlemeyi amaçlamıştır. Bu eski teftiş kurumlarının temel işlevi, hükümet yetkililerinin yanlışlarını ortaya çıkarmak olmuştur. Günümüzde Denetim ve Teftiş Kurulu adını almış olup, yargısal yetkisi bulunmayan kurul tipindeki yüksek denetim kurumudur. Anayasal bir kurum olan Denetim ve Teftiş Kurulu, Kore Cumhuriyeti’nin en yüksek denetim kurumu olup fonksiyonu, statüsü ve organizasyonu Kore Cumhuriyeti Anayasası’nın 97. ve 100. maddelerinde öngörülmüştür. Denetim ve Teftiş Kurulu’nun ana fonksiyonu hükümetler, yerel yönetimler ve kamu kurumlarını da içerecek şekilde kamu sektörünü denetlemek ve kamu görevlilerini teftiş etmektir. Sivil toplumla ortaklık konusunda Denetim ve Teftiş Kurulu’nun halkla iş birliği deneyimi söz konusudur. Politika danışma komitesi, denetim öncesi ihbar sistemi, vatandaşların talepleri üzerine denetim, dilekçelerin kabulü ve halk denetçisi sistemi, denetim raporlarının tam metinlerinin açıklanması gibi mekanizmalarla Sayıştay makamı ve halk tabanı otokontrollü ilerlemektedir (Kayrak, 2006, s. 141).

Denetim ve Teftiş Kurulu’nun yaptığı dört denetim türü vardır ve bunlar mali denetim, uygunluk denetimi, performans denetimi ile özel denetimdir. Mali denetim; mali denetimin odak noktası, denetlenen kurumun finansmanının kullanımını ve yönetimini analiz etmek, değerlendirmek ve iyileştirmek için öneriler sunmaktır. Uygunluk denetimi; uygunluk denetiminde denetlenen kurumun fonksiyonlarını ve görevlerini düzgün bir biçimde gerçekleştirmesini sağlamak amacıyla kurum yönetimi, insan kaynakları ile bütçesi kapsamlı şekilde analiz edilmekte ve değerlendirme yapılmaktır.

Performans denetimi; yeni kamu mali yönetimi anlayışı doğrultusunda yapılan son reform, bilgi ihtiyacını girdilerden çıktılara kaydırmıştır. Kurul performans denetimini etkinlik, ekonomiklik ve verimlilik ilkeleri doğrultusunda gerçekleştirmektedir (Pustu ve Aksüt, 2018, s. 31). Özel denetim; özel denetim, Kurul’un yaptığı denetim türleri içinde ilk göze çarpan ve en ayırt edici özelliğe sahip olan denetimdir. Özel denetim sayesinde halkın denetime katılması sağlanmaktadır. Güney Kore’de gerçekleşen kamu mali yönetimi reformu ile performans bütçeleme reformu Kore hükümetinde birçok değişikliği beraberinde getirmiştir. Performans esaslı bütçe sistemi program paydaşlarını program hedeflerini netleştirmeye zorlamakta ve program yöneticilerinin dikkatini girdi ve süreç kontrolünden sonuç başarısına kaydırmaktadır (Nezir, 2021, s. 82).

Sonuç olarak kurul tipi Sayıştay olarak Güney Kore Sayıştay’ının benzer ve farklı yönleri şu şekilde sıralanabilir; Hukuki altyapısı anayasada düzenlendiği için yargı tipi Sayıştaylara benzemektedir fakat yargısal görevi ve yetkisi olmadığı için ise ofis tipi Sayıştaylara benzer. Başkanının görev süresi ofis tipinde 15 yıl ve yargı tipinde 5 yıl olan Sayıştayların aksine BAI’da 4 yılda bir başkan seçimi yapılır ve bir kez görev yapan kişi yeniden seçilemez. BAI’nın ayırt edici olarak öne çıkan özelliği ise sivil halkın denetime katılımına ilişkin güçlü düzenlemeler barındırmasıdır.

**5. Türkiye’de Sayıştay**

Türkiye’de denetim olgusu incelendiğinde denetimin ne zaman çıktığı tam bilinmemekle birlikte, denetimin bağımsız gerçekleştiği yönünde bulgular bulunmaktadır. (Ergen ve Durak Olgaç, 2020, s. 299–300). Osmanlı Devleti öncesi Türk devletleri Karahanlılar, Gazneliler ve Selçuklular ’da denetim kurumu olarak Divan-ı İşraf mali işlerin denetimini yapmaktaydı (T.C. Sayıştay Başkanlığı, 2019, s. 11–12).

Osmanlı Devleti’nde Tanzimat dönemine kadar belli dönemlerde mali yapı ve işleyiş önem kazanmış ve birtakım düzenlemeler yapılmıştır. Ancak yapılan bu düzenlemeler içerisinde devlet gelir ve giderlerinin denetimine fazla yer verilmemiştir. Devlet gelir ve giderlerinin denetlenmesi düşünceleri Tanzimat döneminde güçlenmiş ve denetimin kurumsal yapısı oluşturulmaya başlamıştır (Köse, 2007, s. 209). Osmanlı devletinde 1800’lü yıllara kadar Sayıştay’ın işlevleri Başbakı Kulluğu tarafından yürütülmüş ve Tanzimat döneminde yapılan reformlar sonucunda 1840 yılında Meclis-i Muhasebe-i Maliye kurularak Sayıştay’ın temelleri atılmıştır (Ergen ve Durak Olgaç, 2020, s. 300–301; Gürhan, 1997, s. 38). 1862 yılına kadar çeşitli düzenlemeler yapılmış, komisyonlar kurumuş, ancak etkin sonuç alınamaması üzerine Padişah Abdülmecit tarafından yayınlanan bir takım önlem ve düzenlemeleri içeren Hattı Hümayun üzerine Padişaha sunulan arz tezkeresinin kabulü ile Sayıştay kurulmuştur. Buna göre devletin gelirlerinden fazla harcama yapmaması, yapılan harcamaların yıl sonunda hesabının verilmesi ve bunların sağlanması için Divan-ı Muhasebat adıyla yüce bir mahkemenin kurulması öngörülmüştür. 1863 yılında Divan-ı Muhasebat’ın yapısı belirlenmiş ve üyelerinin durum ve ayrıcalıkları tanınmıştır (Köse, 2007, s. 210–211). 1876 yılına gelindiğinde Kanuni Esasi ile birlikte Sayıştay’a anayasal bir nitelik kazandırılmıştır (Ergen ve Durak Olgaç, 2020, s. 301; Köse, 2007, s. 211). Kurtuluş savaşı yıllarında yeni devletin giderleri arttıkça mali işlemlerin daha iyi denetlenmesi amacıyla Meclis içinden bir komisyon seçilerek Sayıştay kuruluncaya kadar bütçe denetiminin bu komisyon tarafından yürütülmesi öngörülmüş ve bütçe denetimi 1 yıldan fazla süre bu komisyon tarafından yapılmıştır. 24 Kasım 1923 tarihinde çıkarılan 374 sayılı “Divan-ı Muhasebatın Sureti İntihabına Dair Kanun” ile cumhuriyet döneminde bugünkü anlamıyla ilk Sayıştay kurulmuştur (Köksal vd., 1973, s. 23–25).

Cumhuriyet tarihi boyunca değişim ve gelişim göstermiş olan Sayıştay’a ilk kez 1996 yılında kısmi denetim, verimlilik ve etkinlik değerlendirmesi yetkisi verilerek ilk kez performans denetimi yapma sorumluluğu verilmiştir (Gürhan, 1997, s. 42).

2003 yılında çıkarılan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Sosyal Güvenlik Kurumlarının denetimi yetkisi verilerek ve denetim yetkisini sınırlandıran çeşitli yasal düzenlemeler yürürlükten kaldırılarak Sayıştay’ın denetim kapsamı önemli ölçüde genişletilmiştir (Köse, 2007, s. 214). Ayrıca 5018 sayılı Kanun ile fon uygulamasına son verilerek devletin tüm gelir, gider ve borçları bütçe kapsamına alınarak yasama denetiminden geçmesi sağlanmıştır (T.C. Sayıştay Başkanlığı, 2019, s. 17).

5018 sayılı Kanun çerçevesinde kamu mali yönetiminde yapılan değişikliklere, Sayıştay Kanunu’nun uygun hale getirilmesi amaçlanarak yürürlüğe konulan 6085 sayılı Sayıştay Kanunu 2010 yılında yürürlüğe girerek 832 sayılı Kanun kaldırılmıştır. 6085 sayılı Kanun çerçevesinden Sayıştay’a dış denetim gerçekleştiren ve hesap yargılaması yapan denetim ve yargı organı yanında raporlama görevi yapan bir kurum işlevi de verilmiştir. Bu kapsamda Sayıştay’ın denetim alanı kamu kaynağı kullanılan tüm faaliyetleri kapsayacak şekilde genişletilerek, düzenleyeceği rapor sayıları da çeşitlendirilmiştir. Buna göre düzenlilik ve performans denetimleri sonucunda yargılamaya esas rapor, denetim raporu ve Sayıştay raporu gibi belgeler düzenlenecektir (T.C. Sayıştay Başkanlığı, 2019, s. 17; Söyler, 2012, s. 62).

Günümüzde Sayıştay’ın yasal çerçevesi T.C. Anayasası, 5018 Kamu Mali Yönetimi Kontrol Kanunu ve 6085 Sayılı Kontrol Kanunu ile belirlenmiştir. Anayasa’nın 160. maddesinde Sayıştay, merkezî yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmak ve Anayasa’nın 161. maddesinde Kesin Hesap Kanun Tasarısına ilişkin Genel Uygunluk Bildirimini hazırlamak ile sorumlu bir kurum olarak tanımlanmıştır(1982 Anayasası). Bu tanımlamadan hareketle Sayıştay’ın denetim yetkisinin yanı sıra yargı yetkisinin de bulunduğu anlaşılmakta ve Sayıştay danışma, inceleme, denetleme ve yargılama görevlerini yapan çok boyutlu bir kurum olarak konumlandırılmaktadır (Akyel, 2015, s. 3–4; Demir, 2017, s. 227). Ayrıca 2005 yılında yapılan düzenleme ile 160. maddeye eklenen hüküm ile yerel yönetimlerin hesap ve işlemlerinin denetimi ve kesin hesaba bağlanması Sayıştay tarafından yapılacağı ifade edilmektedir (Ergen ve Durak Olgaç, 2020, s. 304).

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nda Sayıştay, Dış Denetim başlıklı 68. Maddesinde düzenlenmektir. Bu maddede Sayıştay’ın harcama sonrası dış denetim yapması ve hesapları kesin hükme bağlanması olarak iki yetkisinden bahsedilmektedir. Ayrıca ilgili Kanunun Genel Uygunluk Bildirimi başlıklı 43. maddesinde, Sayıştay’ın Genel Uygunluk Bildirimini dış denetim raporları, idare faaliyet raporları ve genel faaliyet raporunu dikkate alarak hazırlayacağı düzenlenmiş ve *“Kesin hesap kanunu teklifi ve genel uygunluk bildiriminin Türkiye Büyük Millet Meclisine verilmiş olması, ilgili yıla ait Sayıştayca sonuçlandırılmamış denetimleri önlemez ve hesapların kesin hükme bağlandığı anlamına gelmez.”* hükmü Anayasa’da yer aldığı şekli ile tekrar vurgulanarak Sayıştay’ın yargı yetkisine değinilmektedir.

2010 yılında yürürlüğe giren 6085 sayılı Sayıştay Kanunu çerçevesinden kurumun düzeni ve işleyişi düzenlenmiştir. İlgili kanunun 1. maddesinde kanun amacı ve kapsamı, 2. maddesinde tanımlamalara yer verilirken, 3. maddesinde geçen “Sayıştay; bu Kanun ve diğer kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve kesin hükme bağlama işlerini yaparken işlevsel ve kurumsal bağımsızlığı olan bir kurumdur.” hüküm ile bağımsız bir kurum olduğu vurgulanmıştır (Sayıştay Kanunu Madde 3). İlgili kanunun 4. maddesinde ise Sayıştay’ın denetim alanı düzenlenmiştir. Buna göre Sayıştay, merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarını, mahallî idareleri, sermayesinde doğrudan veya dolaylı olarak kamu payı olan özel kanunlar veya Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ile kurulmuş anonim ortaklıkları, diğer kamu idarelerini (kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları hariç) ve bu idarelere bağlı veya bu idarelerin kurdukları veya doğrudan doğruya ya da dolaylı olarak ortak oldukları her çeşit idare, kuruluş, müessese, birlik, işletme ve şirketleri, Kamu idareleri tarafından yapılan her türlü iç ve dış borçlanma, borç verilmesi, borç geri ödemeleri, yurt dışından alınan hibelerin kullanımı, hibe verilmesi, Hazine garantileri, Hazine alacakları, nakit yönetimi ve bunlarla ilgili diğer hususları; tüm kaynak aktarımları ve kullanımları ile Avrupa Birliği fonları dahil yurt içi ve yurt dışından sağlanan diğer kaynakların ve fonların kullanımını ve Kamu idareleri bütçelerinde yer alıp almadığına bakılmaksızın özel hesaplar dahil tüm kamu hesapları, fonları, kaynakları ve faaliyetlerini denetlemektedir (Sayıştay Kanunu Madde 4).

İlgili kanunun Sayıştay’ın Görevleri başlıklı 5. maddesinde Sayıştay’ın görev ve sorumlulukları belirlenmiştir. Buna göre Sayıştay; kamu idarelerinin mali faaliyet, karar ve işlemlerini hesap verme sorumluluğu çerçevesinde denetler ve sonuçları hakkında Türkiye Büyük Millet Meclisine doğru, yeterli, zamanlı bilgi ve raporlar 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 Türkiye Büyük Millet Meclisine sunmak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlendirilmiştir (Sayıştay Kanunu Madde 5). Ayrıca Sayıştay’ın görev ve sorumluluklarını yerine getirmesi sırasında kullanabileceği yetkileri kanunun Sayıştay’ın Yetkileri başlıklı 5. maddesinde sıralanmıştır.

Başkan tarafından yönetilip temsil edilen kurum, Sayıştay mensupları; Meslek mensupları (Sayıştay Başkanı, Daire başkanları ve üyeler, Sayıştay denetçileri) Başsavcı ve savcılar ile Yönetim mensuplarından ve genel olarak Başkanlık, yargı ve karar organları ile denetim ve yönetim birimlerinden olarak sınıflandırılan; Başkanlık, Daireler, Genel Kurul, Temyiz Kurulu, Daireler Kurulu, Rapor Değerlendirme Kurulu, Yüksek Disiplin Kurulu, Meslek Mensupları Yükseltme ve Disiplin Kurulu, Denetim, Planlama ve Koordinasyon Kurulu ve Başsavcılık olmak üzere on organdan oluşmaktadır (Sayıştay Kanunu Madde 10 ve 11). 6085 sayılı Kanunun 23. Maddesinde düzenlenen ve birer hesap mahkemesi olan Daireler, 25. maddede düzenlenen Genel Kurul, 26. maddede düzenlenen Temyiz Kurulu ve 27. maddede düzenlenen Daireler Kurulu Sayıştay’ın görevlerini yerine getiren kurullar olarak şeklindedir (Demir, 2017, ss. 230–231).

Sayıştay’ın kurulmasından bu yana yasama organına karşı sorumlu ve onun adına denetim yapmakla görevli bir kurum durumundadır. Sayıştay Meclis bünyesinde yer almamakta, bağımsız faaliyet yürütmektedir. Kurumun denetimi Meclis Başkanlık Divanı tarafından görevlendirilen komisyonca gerçekleştirilmektedir. Yürütme organı ile olan ilişkilerinde, yürütmenin kurumun işleyiş ve denetimlerine müdahalesi mümkün olmamakla birlikte, Sayıştay’ın da yürütmenin politikalarının yerindeliğini denetleyememekte, takdir yetkisine müdahale edecek kararlar alamamaktadır (Avcı, 2014, s. 387).

Sayıştaylar tarafından yapılan denetimler günümüzde geleneksel denetim türü olan düzenlilik denetimi ile yeni mali yönetimi anlayışı çerçevesinde gelişen performans denetimi olarak 2 şekilde yapılmaktadır (Yalçın, 2017, ss. 53–55).

Düzenlilik denetimi 6085 sayılı Kanunun 36. maddesinde kamu idarelerinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunun tespit edilmesi ile bu idarelerin mali rapor ve tablolarının, güvenilirliği ve doğruluğu hakkında görüş bildirdiği denetim türü olarak tanımlanmaktadır (Sayıştay Kanunu Madde 36). Bu tanımdan anlaşılacağa üzere düzenlilik denetimi iki şekilde olmaktadır. Kamu idarelerinin hesap ve işlemlerine ilişkin mali durumunun mali rapor ve tablolarında gösterilmesine ilişkin güvenilirliğinin ve doğruluğunun denetimi olarak mali denetimi ve kamu idarelerinin gelir, gider ve faaliyetlerine ilişkin hesap ve işlemlerin yasalara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunun denetimi olarak uygunluk denetimini ifade etmektedir (Küçükaycan, 2020, s. 41; Yalçın, 2017, s. 54).

Gerçekleştirilen düzenlilik denetiminin hedefi, kamu idarelerinin hesap ve işlemlerini ile bunların oluşturduğu mali rapor ve tablolarındaki beyanların doğruluğu, güvenilirliği ve uygunluğunun denetimidir. Bu kapsamda kamu idarelerinin varlık ve kaynak hesapları, gelir gider hesapları ve mali tablolarına ilişkin üç grupta yapılan denetimlerle hedefler gerçekleştirilmektedir (Selen ve Taytak, 2017, s. 2010). Sayıştay dış denetiminin önemli bir alanını oluşturan; kapsamlı, ayrıntılı ve nitelikli bir çalışma gerektiren bir denetim sürecini ve planlamadan izleme aşamasına kadar oldukça kapsamlı bir süreci ifade eden düzenlilik denetimi; toplumun ekonomik ve sosyal çıkarlarını korumayı, hesap verilebilirlik ve saydamlığı sağlamayı ve artırmayı, demokrasi anlayışının gereklerini yerine getirmeyi ve kamu kurumlarının mali yapısında ortaya çıkan hataları yapıcı bir şekilde önlemeyi sağlamaktadır (Ela ve Türkyener, 2015, s. 26). Düzenlilik denetimi sonucunda, Meclise sunulacak Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporuna esas olarak Denetim Raporu düzenlenmektedir. Ayrıca yasa ve diğer hukuki düzenlemelere aykırı ve kamu zararına yol açan bir durumun tespit edilmesi durumunda Sayıştay tarafından yargılamaya esas rapor düzenlenmektedir. Bu yönü ile düzenlilik denetimi Sayıştay’ın yargı görevinin destekler niteliktedir (Ela ve Türkyener, 2015, s. 34).

Denetim türlerinden ikincisi olan performans denetimi genel olarak, kamu faaliyetlerinin ekonomik, etkin ve verimli yapılıp yapılmadığının düzenli ve tarafsız değerlendirilmesi ve kamusal hedeflerin gerçekleştirilmesinde başarının ölçülmesidir (Yalçın, 2017, s. 56). Sayıştay’ın performans denetimi düzenlilik denetimi ile eş zamanlı yürütülmekte ve Planlama, Uygulama, Raporlama ve İzleme aşamaları olarak dört aşamadan oluşmaktadır. Uygulama aşamasında kamu idarelerinin stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporları performans değerlendirme ölçütlerine göre değerlendirilmektedir. Denetim sonucunda Performans Denetim Raporu ile sonuçlar ortaya konmaktadır (Küçükaycan, 2020, s. 42). Performans denetimi aracılığıyla demokrasinin temel prensibi olan sorumluluk olgusunu, kamu görevlilerinin topluma, hükümetlerin vergi verenlere, alt düzey yönetici ve çalışanların üstlerine karşı sorumluluğu noktasında, kamu yönetiminin her düzeyinde oluşmasında ve yaygınlaşmasında önemli bir etken olmaktadır. Buradan hareketle kamu kaynaklarının kullanımındaki sorumluluk da performans denetimi kapsamında değerlendirildiğinde verimlilik etkinlik ve ekonomiklik denetiminden daha çok amaca hizmet ettiği söylenebilmektedir (Selen ve Taytak, 2017, s. 2011).

**6. Ülke Sayıştaylarının Karşılaştırmalı Analizi**

Ülkelerin yüksek denetim kurumları olan Sayıştaylar, benimsenen modelin yanı sıra ülkenin yönetim ve denetim anlayışına göre de farklılık göstermektedir. Dolayısıyla ABD, Güney Kore ve Türk Sayıştaylarında bariz farklılıklar olduğu görülmektedir. Diğer taraftan, yüksek denetim kurumlarında görülen farklılıklara rağmen benzerliklerin arttığı ya da başka bir ifadeyle örgütlenme ve işleyişin birbirine yaklaşan doğrultuda değişim gösterdiği söylenebilir. Bu benzerliklerin artması hakkında en önemli gelişme Birleşik Krallık Sayıştay’ında yaşanmış, 2011’de gerçekleştirilen kanuni düzenleme ile 9 kişi tarafından yönetilen bir yapıya dönüştürülmüştür (Köse, 2020, s. 15). Çalışma kapsamında incelenen ABD, Güney Kore ve Türkiye’deki yüksek denetim kurumlarına ilişkin başlıca özellikler ise Tablo 1. de gösterilmiştir.

**Tablo 1. Ülke Sayıştaylarının Özellikleri**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Özellikler | Amerika Birleşik Devletleri | Güney Kore | Türkiye |
| Model | Ofis | Kurul | Yargı |
| Anayasada Düzenlenme | Yok | Var | Var |
| Yargısal Görev/Yetki | Yok | Yok | Var |
| Başkanı Atayan | Parlamento ve Yürütme Organı | Parlamento ve Yürütme Organı | Cumhurbaşkanı |
| Başkanın Görev Süresi | 15 Yıl | 4 Yıl | 5 Yıl |
| Performans Denetimi | Var | Var | Var |
| Meslektaş Denetimi (Bağımsız Dış Denetim) | Var | Yok | Yok |
| Kamu Girişimlerinin Denetimi | Yok | Var | Yok |
| Kesin Hesap Kanun Tasarısının Parlamentoya Sunulma Süresi | 9 Ay | 3 Ay (90 Gün) | 6 Ay |
| Öne Çıkan Özellik | Performans ve Meslektaş Denetimi | Halkın Denetimi/Katılımına İlişkin Düzenlemeler | Anayasal Güvence, Yargılama Yetkisi |

**Kaynak:** Yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Tablodan hareketle ilk olarak ABD Sayıştayı olan GAO’ya bakıldığında ofis tipine göre örgütlendiği, yargısal bir görevinin olmadığı ve anayasada değil kanunlarla yasal bir zemine oturduğu görülmektedir. Kurul tipine göre örgütlenen Güney Kore Sayıştayı BAI’ya bakıldığında ise anayasada düzenlenmiş olduğu ancak herhangi bir yargısal görevinin olmadığı görülmektedir. Söz konusu üç ülke arasında yargılama yetkisine sahip “Yüksek Hesap Mahkemesi” niteliğindeki tek yüksek denetim kurumu ise Türk Sayıştay’ıdır. Sayıştay Başkanının görev süresi açısından ise GAO 15 yıl gibi uzun bir görev süresi ile dikkat çekmektedir. Bu uzun sürenin hem kurumun bağımsızlığına katkı sağlamakta hem de ayrıntılı şekilde incelenip çözüme kavuşturulması gereken sorunlar için geniş bir zaman aralığı bırakmaktadır.

ABD Sayıştayı GAO’ya bakıldığında performans denetimi önemli bir yere sahiptir. Denetimlerin büyük çoğunluğu performans denetimi şeklinde yapılırken, denetimler neticesinde bütçe üzerinde sağlanan tasarrufların da paylaşılması performans denetimine verilen önemi yansıtmaktadır. Daha önce de ifade edildiği üzere GAO denetimlerinin büyük çoğunluğunun Kongre talebi ile yapılması ve Kongre ile ilişkisinin yakın olması bağımsızlığı konusunda eleştirilere neden olmaktadır. Buna karşılık denetime ilişkin yöntem, süre ve raporlama gibi faaliyetlere ilişkin bağımsızlığı nedeniyle söz konusu eleştirilere karşı çıkanlar da bulunmaktadır (Köse, 2007, s. 169-175). Vatandaşların yolsuzlukları ihbar etmesi amacıyla kurulan *FraudNet* isimli iletişim hattı ise halkın denetime katılabilmesi bakımından önem arz etmektedir (Avcı, 2014, s. 384). Halkın denetim faaliyetlerine dahil olabilmesi açısından Güney Kore Sayıştay BAI’nın daha etkin mekanizmalara sahip olduğu görülmektedir. Vatandaşlar tarafından Halk Denetçisi Sistemi gibi çeşitli denetim mekanizmaları devreye sokularak denetim mekanizmasının daha şeffaf ve etkin hale getirilmeye çalışıldığı söylenebilir (Kayrak, 2006, s. 142). Türk Sayıştayı adına yargı yetkisinin kapsamı önem arz etmektedir. Şöyle ki; Yargı yetkisi kamu zararı oluşması koşulu ile sınırlandırılmış durumdadır. Kamu kaynaklarında artışa engel olunması ile ilgili düzenleme yetersizdir. Diğer taraftan, yargı yetkisine ilişkin sınırlandırmaların da hesap yargısının yapısal bir özelliği olup Türkiye ile sınırlı olmadığını belirtmek gerekmektedir (Köse, 2020, s. 20). Türk Sayıştayı adına belirgin olan asıl sorun ise sorumluluğun tespiti ve hangi kişilerin sorumlu tutulacağı ile ilişkilidir.

Meslektaş denetimi veya bağımsız dış denetim olarak ifade edilen ve uluslararası standartlarda denetçi bir ekibin Sayıştayları denetlemesi anlamına gelen denetim şekli, Sayıştayların bağımsızlık, standartlara uygunluk ve hesap verebilirlik bakımından son derece önemlidir. ABD Sayıştayı GAO, 2004 yılından beri farklı ülke Sayıştay ekiplerince bu denetime tabi tutulmaktadır (Ciğerci ve Balkı, 2020, s. 239-242). Güney Kore ve Türk Sayıştayları içinse bu tip bir denetim eksikliği bulunmaktadır.

Yüksek denetim kurumu başkanının atanma usulüne bakıldığında da ülkeler arasında farklılıklar olduğu görülmektedir. ABD’ye bakıldığında parlamento ve yürütme organının yetkili olduğu görülmekte, GAO Başkanını Devlet Başkanı atamakta ancak atanacak adaylar Kongre tarafından belirlenmektedir. Güney Kore’de de benzer şekilde parlamento ve yürütme organı yetkilidir. Türkiye’de ise Sayıştay Başkanı doğrudan Cumhurbaşkanı tarafından atanmaktadır. Kamu girişimlerine yönelik Sayıştay denetimi ise yalnızca Güney Kore’de bulunmakta, ABD ve Türkiye’de kamu girişimleri Sayıştay Denetimi kapsamına girmemektedir. Kesin hesap kanun tasarılarının parlamentoya sunulma süresine bakıldığında ise ABD için bu süre 9 ay (Karahanoğulları, 2011), Güney Kore için 3 ay ve Türkiye için 6 ay olarak belirlenmiştir (Çakar, 2008).

**SONUÇ**

Sayıştayların görevi temelde bütçe hakkının gerçekleştirmek ve bu kapsamda kamu bütçelerinin uygun olarak kullanılıp kullanılmadığının, Türkiye örneğinde görüldüğü gibi yargısal yolla ya da yargı yetkisi olmayan çeşitli örgütlenme şekli ile yüksek denetim kurumlarınca denetlenmesidir. Bütçelerin uygulanması çerçevesinde yürütme organının işlem ve eylemlerinin hukuka uygunluğunun incelenmesi, yurttaşların haklarını korumak adına yüksek denetim kurumları ayrıca önem taşımaktadır.

Ofis tipi model kapsamında değerlendirilen ABD Sayıştay’ı Yasama organının teşkilat yapısı altında yer alsa da üyelerini belirleme ve bütçe dışında da ek gelir yaratma ile kurumsal bağımsızlık göstermektedir. Denetim kapsamı kamu kaynağının kullanıldığı tüm alanları içermekte olan ABD Sayıştay’ı mali denetim, performans denetimi, özel inceleme ve politika analizi gibi adlarda denetimler ortaya koymaktadır. Bu denetim çeşitlerinden performans denetiminin öne çıktığı ve etkin bir şekilde kullanıldığı görülmektedir. Ayrıca politika analizleri çerçevesinde yapılan denetimler ile yürütmeye öneri ve önlemler sunulmakta, ancak bunun ötesinde politika seçim ve kararlarına Sayıştayca müdahale edilmemektedir.

Kurul tipi modele örnek olarak seçilen Güney Kore Sayıştay’ı yürütmeden bağımsız parlamento adına kamu kaynaklarının kullanımını denetlemekte, başkan ve yeterli sayıdaki üyelerce oluşan kurul olarak örgütlenmektedir. Denetimler kapsamında mali denetim, uygunluk denetimi, performans denetimi ile özel denetim yer almaktadır. Güney Kore Sayıştay’ını diğer ülke Sayıştaylarından öne çıkaran unsur ise, özel denetim uygulaması kapsamında, halkın denetime katılması yönünde güçlü düzenlemelerin ve uygulamaların bulunmasıdır.

1980’li yıllardan sonra gelişen yeni kamu mali yönetimi çerçevesinde Sayıştayların yürüttükleri faaliyetlerde gelişmeler yaşanmıştır. Nitekim Anayasal çerçevede tanımlanan ve bağımsız bir kurum olarak Meclis adına denetimler gerçekleştiren Türk Sayıştay’ı için de durum böyle olmuş çeşitli düzenlemeler ile Sayıştay’ın görev ve sorumlulukları artırılmıştır. Sayıştay’ın görev ve sorumluluklarındaki gelişmeleri ortaya koyan 5018 sayılı ve 6085 sayılı kanunlar incelendiğinde denetim kapsamı ve raporlama sisteminin çağdaş yüksek denetim standartlarına uyumlaştırıldığı görülmektedir. Ancak hesap yargılaması ve düzenlilik denetiminin öne çıkarıldığı, performans denetimlerinin ise ikinci planda kaldığı söylenebilmektedir. Performans denetimlerinin etkin kullanılmadığı uygulama sonuçlarından görülmekte ve bu çerçevede kamu mali yönetiminin performans yönetim sisteminden uzak olduğu anlaşılmaktadır. Ayrıca ülkemizde Anayasa Mahkemesinin ve 6085 sayılı Sayıştay Kanununun 79.maddesinde “Sayıştay’ın her yıl TBMM adına TBMM Başkanlık Divanı tarafından görevlendirilen ve gerekli mesleki niteliklere sahip denetim elemanlarından oluşan bir komisyon tarafından…” denetleneceği hükmünü iptal etmesi ile dünya uygulamalarına paralel bir düzenleme yapılmasına ihtiyaç duyulmaktadır.

 Bu çerçevede diğer Sayıştay modellerinin performans konusunda ortaya koydukları başarı değerlendirilerek, kurumun bağımsız personel seçiminin kurulması, yasama denetimine tabi olmasına ek olarak uluslararası denetime tabi olması, yurttaşların katılımını artırıcı düzenlemelere yer verilmesi ile performans denetimlerinin etkinliğinin artırılması çerçevesinde yasaların düzenlenmesi ve raporlama düzeninin buna uyumlaştırılması Türk Sayıştay’ı açısından yararlı olacağı düşünülmektedir.

**KAYNAKÇA**

6085 sayılı Sayıştay Kanunu. T.C. Resmî Gazete Sayı No: 27790. Tarih: 03.12.2010.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu. T.C. Resmî Gazete Sayı No: 25326. Tarih: 24.12.2003.

1982 Anayasası, T.C. Resmî Gazete, Sayı No: 17863. Tarih: 09.11.1982.

Ağcakaya, S., Yücel, Ö. (2021). Kamu Mali Yönetiminde Sayıştay Denetimi, Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi, Ed: Ağcakaya,Tüğen,Uzunali, 2. Baskı, Ekin Yayınevi.

Aksoy, M., Geçgel, B., & Öz, Y. (2018). Sayıştay Hesap Yargısı. Ankara. T.C. Sayıştay Başkanlığı Yayınları No:115.

Akyel, R. (2015). Bir Hesap Yargısı Olarak Sayıştay. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, (23), 1–22.

Avcı, M. A. (2014). Ofis Tipi Sayıştay Örnekleri Işığında Türk Sayıştay’ının Değerlendirilmesi. *29. Türkiye Maliye Sempozyumu*, 369–397.

Batırel, Ö. F. (2007). *Kamu Maliyesi ve Yönetimi*. İstanbul Ticaret Üniversitesi.

Bayar, D. (2005). Sayıştayın Anatomisi. *Maliye Dergisi*, 148, 63–81.

Binici, Ş. (2011). *Savunma Harcamalarında Sayıştay Denetimi Türkiye, ABD, Fransa ve Almanya Uygulamaları.* Ankara. Seçkin Yayınları.

Bozkurt, P. (2013). Denetim Kavramı ve Denetim Anlayışındaki Gelişmeleri. *Denetişim Dergisi*, 12, 56–62.

Ciğerci, İ., & Balkı, A. (2020). Sayıştayların Denetlenmesi: Ülke Uygulamaları ve Türkiye. *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 7(1), 235-252. <https://doi.org/10.17541/optimum.619502>.

Çakar, E. (2008). Bütçenin dış denetimi: Türkiye ve yabancı ülke uygulamalarının karşılaştırılması ve değerlendirilmesi. *Mevzuat Dergisi*, 128, 2-14.

Demir, K. A. (2017). Türk Kamu Yönetimi Denetim Sisteminde Danıştay ve Sayıştay Kurumlarının Analizi. *Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (4), 208–235.

 Depertmant for International Development. (2004). Characteristics of Different External Audit Systems. [http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/+/http:/www.dfid.gov.uk/aboutDFID/organisation/pfma/pfma-externalaudit-briefing.pdf](http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/%2B/http%3A/www.dfid.gov.uk/aboutDFID/organisation/pfma/pfma-externalaudit-briefing.pdf) . (31.05.2022).

Ela, M., & Türkyener, C. M. (2015). Türkiye’de Sayıştay’ın Düzenlilik Denetimi Genel Bir Bakış. *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, 52(602), 25–42.

Ergen, Z., & Durak Olgaç, B. (2020). Tarihsel Süreç İçerisinde Türk Sayıştayı. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 29(1), 298–307. <https://doi.org/10.35379/cusosbil.623925>.

Gürhan, H. H. (1997). Sayıştayın Tarihsel Gelişimi. *Sayıştay Dergisi*, (25), 37–42.

Karahanoğulları, Y. (2011). ABD'nin Federal Bütçe Süreci. *Maliye Dergisi*, (160), 269-288.

Kayrak, M. (2006). Denetim ve Sivil Toplum: Kore Deneyimi. *Sayıştay Dergisi*, (61), 139-143.

Köksal, S., Mehter, H., Ersoy, G., Gürhan, H., & Sezer, A. (1973). *Cumhuriyetin 50 Yılında Sayıştay*. Sayıştay Yayınları, Ankara.

Köse, H. Ö. (2007). *Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim (2. Basım).* 145. Yıl Yayınları.

Köse, H. Ö. (2020). Yüksek Denetim Kurumlarının Yargısal İşlevleri ve Intosai Standartlarında Yargının Temel İlkeleri. *Sayıştay Dergisi*, 32(117), 9–38.

Küçükaycan, D. (2020). Mali Saydamlık ve Hesap Verebilirlik Aracı Olarak: Türk Sayıştayı’nın Performans Denetimi. *Denetişim Dergisi*, (20), 35–54.

Mermerci, U. (2011). *Muhasebe Denetimi.* SMMM Yeterlilik Sınavı Ders Notları. ASMMMO.

Nezir, B. (2021). Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sisteminde Bütçenin Denetimi: Uluslararası Karşılaştırmalı Analizi. Hacettepe Üniversitesi Maliye Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara.

Önder, M., & Meydanlı, M. A. (2019). TBMM’nin Denetim Aracı Olarak Sayıştay’ın Rolü: 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu Sonrası Değişiklikler ve Etkisi. *Amme İdaresi Dergisi*, 52(3), 123–154.

Özen, A., & Öztornacı, E. (2015). Çeşitli Ülkelerde İç Denetim-Performans Denetimi İlişkisi ve Türkiye Uygulamasının Değerlendirilmesi. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 22(1), 1–14. <https://doi.org/10.18657/yecbu.78627>.

 Petrica, S. (2008). External Audit Systems. Studies and Scientific Researches. Economics Edition, (13).

Pustu, Y., & Aksüt, K. (2018). Başkanlık Rejiminde Yüksek Denetim: Güney Kore Örneği. *Sayıştay Dergisi*, (110), 29-61.

Sanal, R. (2002). Türkiye'de Yönetsel Denetim ve Devlet Denetleme Kurulu. TODAİE, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü.

Selen, U., & Taytak, M. (2017). Türkiye’de Bütçenin Yasama Organı Tarafından Denetimi ve Sayıştay’ın Konumu. *Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 19(1), 193–223. <https://doi.org/10.5578/jss.57319>.

Sergiovanni, T. J., & Starratt, R. 1.(1979). Supervision: Human Perspectives.

Söyler, İ. (2012). Yeni Kamu Mali Yönetim ve Denetim Sistemi Çerçevesinde Sayıştayın Rolü. *Sayıştay Dergisi*, (87), 61–96.

T.C. Sayıştay Başkanlığı. (2019). 2018 Yılı Faaliyet Raporu. <https://www.sayistay.gov.tr/files/958_2018_FR_compressed.pdf>.

T.C. Sayıştay Başkanlığı. (2022, Mayıs). Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI). <https://www.sayistay.gov.tr/pages/213-uluslararasi-yuksek-denetim-kurumlari-tes>.

Tüğen, T. (2013). *Devlet Bütçesi*. İzmir. Bassaray Matbaası.

Türk Dil Kurumu. (2022, Mayıs). <https://sozluk.gov.tr/>.

U.S. General Accountability Ofiice. (2022, Nisan). <https://www.gao.gov/about/what-gao-does>.

World Bank. (2020). The Basics of Supreme Audit Institutions-Citizen Engagement. <https://www.e-participatoryaudit.org/module-01/audit101-4.php>.

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

1. Prof. Dr. Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, serpilagcakaya@sdu.edu.tr, Orcid: 0000-0001-6107-8205 [↑](#footnote-ref-1)
2. Doktora Öğrencisi Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, d2140215007@ogr.sdu.edu.tr, Orcid: 0000-0003-4332-2483 [↑](#footnote-ref-2)
3. Doktora Öğrencisi Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, d2140215004@ogr.sdu.edu.tr, Orcid: 0000-0003-4327-280X [↑](#footnote-ref-3)
4. Doktora Öğrencisi Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, d2140215006@ogr.sdu.edu.tr, Orcid: 0000-0002-6480-0808 [↑](#footnote-ref-4)