

## DENETİM ANLAYIŞININ DEĞİŞİMİ: YENİ SAYIŞTAY KANUNU ÜZERİNE DEĞERLENDİRMELER

**Yrd. Doç. Dr. Özgür ÖNDER**

Dumlupınar Üniversitesi  
İİBF Kamu Yönetimi  
[oonder@dpi.edu.tr](mailto:oonder@dpi.edu.tr)

**Yrd. Doç. Dr. İrfan TÜRKÖĞLU**

Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi  
Mali Hukuk Anabilim Dalı  
[irfanelturko@gmail.com](mailto:irfanelturko@gmail.com)

### ÖZET

*Son dönemde Türk Kamu Yönetimi alanında ortaya çıkan değişim denetim anlayışını da değişime uğratmaktadır. Kamu mali yönetiminde başlayan bu sürecin tamamlayıcı adımı yeni Sayıştay Kanunu olmuştur. 6085 sayılı kanun parlamento adına bağımsız denetim yapan Sayıştay'ı anahtar bir konuma getirmiştir. Kamusal her türlü fonun kullanımını denetleyecek Sayıştay bir yandan kamu yönetiminin mali denetiminde tek söz sahibi olacak diğer yandan da siyasi sistemin meşruiyetini sağlayacak önemli bir unsur olmaya devam edecektir. Bu makalenin amacı; söz konusu değişimi yeni Sayıştay Kanunu üzerinden açıklamaya çalışmaktır.*

**Anahtar Kelimeler:** Sayıştay Kanunu; Sayıştay Denetimi; Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi; Performans Denetimi.

## THE CHANGE OF AUDIT APPROACH: NOTES ON NEW COURT OF ACCOUNTS

### ABSTRACT

*The change occurred of area in the Turkish Public Administration has been leading to the change in audit approach recently. Complement step in this process which begins in public financial management has been the new Court of Accounts Law. Law No. 608 has put Turkish Court of Accounts (TCA) that audits independently on behalf of Parliament to a key position. Court of audits to supervise the use of all kinds of public funds will be the only arbiter in the financial audit of public administration on the one hand, and will continue to be an important factor to ensure the legitimacy of public administration on the other hand. Purpose of this article is to try to explain the change mentioned in the new Court of Law.*

**Key Words:** Court of Accounts Law; Court of Accounts Audit; Public Financial Management and Control; Performance Audit.

## 1. Giriş

Siyasal iktidarı denetlemek ve sınırlandırmak amacıyla oluşturulan parlamentonun daha sonraki gelişim sürecinde siyasal iktidarı oluşturması, kamu gelir ve giderlerinin artarak çeşitlenmesi, bütçe yapma ve bütçe denetimini bir uzmanlık alanı haline getirmiştir.

Başlangıçta bütçenin uygulanması ve denetimi doğrudan parlamento tarafından yapılırken, gün geçtikçe mali işlemlerin nitelik ve nicelik itibariyle artması ve karmaşıklaşması, bu görevin tarafsız bir uzman kuruluş tarafından yürütülmesini zorunlu hale getirmiştir. Bu gereksinim, günümüzde Sayıştay olarak bildiğimiz ve kökenleri 13. Yüzyıla kadar giden yüksek denetim kurumlarının oluşumunu sağlamıştır. Böylece Sayıştaylar, parlamentonun doğrudan yapması gereken bütçe denetimi işini üstlenip demokratik bir yönetim anlayışının vazgeçilmez unsurlarından olmuşlardır.

Dünya’da yaşanan kamu mali yönetimi ve denetimi sistemindeki değişimle birlikte Türkiye’de de bu alanda önemli adımlar atılmaktadır. Kamu mali yönetimi ve kontrol sisteminin *uluslararası standartlara ve Avrupa Birliği normlarına uyumlu hale getirmek amacıyla 1927* yılından beri uygulanmakta olan 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu yerine 2003 yılında 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kabul edilmiş, 2002 yılında Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun ve 2010 yılında ise 6085 sayılı yeni Sayıştay Kanunu kabul edilmiştir. Tüm bu yasal gelişmelere paralel olarak da denetim anlayışında önemli değişimler yaşanmıştır. Dolayısıyla bu çalışmanın konusunu; kabul edilen yeni Sayıştay Kanunu bağlamında denetim süreci ve denetim anlayışındaki söz konusu değişimler ve bunların olası etkileri oluşturacaktır.

## 2. Sayıştay Denetiminin Tanımı

Türk Dil Kurumu tarafından, murakabe, teftiş, kontrol, revizyon şeklinde tanımlanan denetim (auditing, control), kamu ya da özel bir kuruluşa ait mali işlem ve faaliyetlerin, belirlenmiş yöntemlere, kurallara veya mevzuata uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla incelenmesidir. Denetim kavramının her alana özgü ayrı bir tanımı yapılabilmekte, özellikle işletme, muhasebe, ekonomi ve mali alanlarda; özel kesim ve yasama, yargı, yürütme gibi kamu organlarıncaya farklı birçok tanım yapılmaktadır.

Geniş kapsamlı bir tanımlamaya göre ise, “Ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili olarak gerçekleşmiş sonuçları, önceden belirlenmiş amaçlar, kriterler ve standartlara göre tarafsız olarak analiz etmek ve ölçmek suretiyle kanıtlara dayanarak değerlendirmek, gelecekteki hataların önlenmesine yardımcı olmak, kişi ve kuruluşların gelişmesine, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin geçerli, güvenilir ve tutarlı hale gelmesine, verimlilik, tutumluluk ve etkinliğin iyileştirilmesine rehberlik etmek ve elde edilen sonuç ve bulguları ilgililere duyurmak için uygulanan sistemli, planlı ve programlı bir süreçtir” (DPT, 2000:1).

Denetim kavramı her ne kadar verimlilik, etkinlik, hukukilik vb kavramlar üzerinden açıklanmaya çalışılırsa çalışsın kamu yönetimi sözkonusu olduğunda bu kavram siyasi otorite ve meşruiyetle ilişkilendirilmek/açıklanmak zorundadır. Kamu yönetiminin kullandığı yetkiler şüphesiz kendisine ait değildir. Demokratik sistemlerde seçimle gelen siyasi otorite bu yetkiyi kamu yönetimine verir ve bunun sonucu olarak

da sorumluluk siyasi iktidara karşıdır. İdari amaç ve programlar siyasi karakterli olduğundan kamu yönetimine yetki veren organlar (yasama, yürütme) bunun kullanılmasını da denetleme hakkına sahiptir (Eryılmaz, 2001:300-303). Bu hak aslında halkın adına yapılan bir denetim olmanın yanında sistemin de meşruluğuna katkıda bulunur.

Halkın iradesiyle oluşan parlamentoların kamu yönetiminin denetimini bizzat kendisi değil de bir dış denetim mekanizmasına yaptırması hesap verebilir, güvenilir, etkin ve verimli bir kamu yönetiminin sağlanması açısından hayati öneme sahiptir. Avrupa ve dünyada birçok örneği görülen sayıştay benzeri denetim yapıları bu amaca yönelik oluşturulmaktadır. Yüksek denetim ya da Sayıştay denetimi, kamu yönetiminin parlamentolar adına bağımsız denetim elemanlarınınca denetlenmesi ve ilgili örgütün mali tabloları ile hesap işlemlerinin doğruluğunun, uygunluğunun araştırılması; yönetimin verimliliği, etkinliği ve tutumluluğu hakkında görüş belirtilmesine yönelik faaliyetlerdir.

### **3. Sayıştay Denetiminin Tarihsel Gelişimi**

#### **3.1. Dünya’da Sayıştay Denetiminin Tarihsel Gelişimi**

Tarihsel gelişime bakıldığında yüksek denetim kuruluşlarının doğuşu ile parlamenter demokrasinin gelişimi arasında bir paralellik olduğu görülür. Parlamenter demokrasinin oluşturulmasına ise bütçe kurumu ve bütçe hakkı önderlik etmiştir. Tarihsel süreç içinde, mutlak yetkili hükümdarların yasama yetkilerini seçimle iş başına gelen parlamentolara devretmek zorunda kalmalarıyla birlikte devlet gelirlerinin toplanmasına ve giderlerinin yapılmasına izin verme yetkisi olan “bütçe hakkı” parlamentolara geçmiştir. Parlamentolar bütçe aracılığıyla yürütme organına verdikleri yetkilerin kendi koydukları ilke ve sınırlar içinde uygulanıp uygulanmadığını bütün ayrıntılarıyla denetleme ihtiyacı duymuşlardır. Bu ihtiyaç parlamento adına görev yapan uzman ve tarafsız kurumların oluşturulmasını zorunlu kılmıştır.

Kendi hür iradesiyle vergi koyan hükümdarlarla, alınan vergilerin bir ölçüsü olması gerektiğini ileri sürerek karşı çıkan mülk sahipleri arasında ilk mali uzlaşma belgesi olan “Magna Carta” (1215) vergilerin derebeylerinden oluşan ve parlamentoların bir nevi çekirdeğini oluşturan “halk meclisi” tarafından konulabileceğini kararlaştırmıştır (İnan, 1992:3). Bütçe yönüyle vergi alma hakkının hükümdarlardan topluma geçmesini ifade eden bu gelişme ile parlamentoların ve ilk Sayıştay’ın temelleri de atılmıştır. Nitekim 1290 yılında halk meclisi feodal temsilcilerin yanında tüccarların da yer aldığı bir kurul haline gelerek değişime uğramış ve adına da parlamento denilmiştir (Akad, 1993:84). Böylece ilk kez İngiltere’de kurulmuş olan parlamentonun öncelikli ve en önemli işlevi, halktan toplanan vergilerin kontrol altına alınmasını ve daha sonraki aşamada da, kamu giderlerinin sınırlandırılmasını sağlamak olmuştur. Bu değişimle birlikte ilk Sayıştay, parlamentonun hükümdarı vergisel yönden denetleme ihtiyacının bir ürünü olarak, 1314 yılında “Auditor Exchequer” adıyla İngiltere’de kurulmuştur (Gürsu, 1983:3).

Dünya genelinde sayıştayların doğuşu, bugünkü anlamıyla parlamenter demokrasinin yerleşmeye başladığı ve bütçe hakkının tam olarak parlamentoya geçtiği 1750-1800’lü yıllarda gerçekleşmiştir. 19. Yüzyıl, Batıda Montesquieu’nun kuvvetler ayrılığı ilkesinin geniş yankılar uyandırdığı, hükümdarlara karşı yetkili parlamentoların

kurulması yolundaki isteklerin yoğunlaştığı bir yüzyıl olmuştur (Sayıştay Başkanlığı, 1982:1). Bu yüzyılın aynı zamanda modern bürokrasilerin devlet teşkilatı içinde günümüze yakın anlamda kurulduğu bir döneme tekabül ettiği düşünülürse bunların denetlenmesinin önemi ile söz konusu yoğunlaşmanın çakıştığı da görülebilir.

### 3.2. Türkiye’de Sayıştay Denetiminin Tarihsel Gelişimi

Bugünkü anlamıyla yüksek denetim, Osmanlı Devletinde Tanzimat sonrası dönemde başlamıştır. Ancak bu dönemden önce de defter ve kayıtların tutulduğu işleyen bir sistem vardı. Osmanlı Devletinde Tanzimat öncesi dönemde Divan-ı Hümayun üyesi olan defterdar bütçeden sorumluydu. Defterdarın bütçe ile ilgili faaliyetlerini vezir-i azam denetlemekte, vezir-i azam ise, padişah tarafından denetlenmekteydi. Günümüzdeki kullanımına yakın bir denetim anlayışı Divan-ı Muhasebat’ın (Fransızların Cour des Comptes karşılığı olarak) oluşturulmasına kadar gider. İslahat Hareketleri çerçevesinde Fuad Paşa’nın öncülüğünde Padişah Abdülaziz’in 29 Mayıs 1862 tarihli “İrade-i Seniyye”siyle kurulan Divan-ı Muhasebat, bugünkü anlamda yüksek denetim kurumunun nüvesini oluşturmuştur (Ortaylı, 2007:224, 410, 478).

Sayıştay 1876 Anayasası ile anayasal bir kuruluş haline gelmiş ve bundan sonraki bütün anayasalarda da yer almıştır. 1924 Anayasasınının 100. maddesinde TBMM’ye bağlı ve devletin gelir ve giderlerini denetlemekle görevli bir kuruluş olduğu belirtilmiştir. TBMM’nin ilk kabul ettiği kanunlardan biri de Divan-ı Muhasebat’ın yeniden kurulmasıyla ilgili olan kanundur. Cumhuriyet Döneminde Sayıştay’la ilgili kapsamlı yasal düzenleme, 16 Haziran 1934 tarihli ve 2514 Sayılı Divan-ı Muhasebat Kanunu ile olmuştur. Divan-ı Muhasebat ismi, 1945 yılında 1924 tarihli Teşkilat-ı Esasiye Kanunu’nda yapılan Türkçeleştirilme girişimi sonucu Sayıştay olarak değiştirilmiş, ancak 1952’de değişiklik getiren yasanın yürürlükten kaldırılmasıyla tekrar eski ismi kullanılmıştır. 1961 Anayasası’nda ise Sayıştay ismi benimsenerek, günümüze kadar kullanılmıştır (Köse, 2007:213). 21.2.1967 tarihinde 832 sayılı “Sayıştay Kanunu” kabul edilerek, Sayıştay yasal anlamda yeni bir yapı ve işleyişe kavuşturulmuştur. Cumhuriyet dönemi anayasalarında istisnasız yer alan Sayıştay, 1982 Anayasası’nın yargı bölümünde tanımlanmıştır. Sayıştay, TBMM adına denetim yapmakla görevli olmakla birlikte hiçbir makama bağlı olmadan görev yapmakta, bu yüzden devlet yapısı içinde kendine özgü bir konuma sahip bulunmaktadır.

Anayasal statüsünü 1876’dan günümüze koruyan Sayıştay’ın kanununda zaman içinde birçok değişiklik yapılmıştır. Ancak en önemli değişiklik 1996 yılında Sayıştay’ın verimlilik ve etkinlik denetimi yapabileceği ile ilgili olan değişiklik olmuştur. Bunun anlamı o dönemde kavram olarak kullanılmasa da performans yönetimine/denetimine geçiştir. Artık kamu mali sisteminde sadece düzenlilik denetimi değil aynı zamanda performans denetimi de yapılacaktır. Ancak bu değişim sürecinin aşağıda da ayrıntısına girileceği üzere temel taşı 2003 yılında çıkarılan Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) olmuştur. Bu kanun bütçeden denetime kadar mali sistemin iskeletini oluşturmuştur. 832 sayılı kanun yerine çıkarılan 6085 sayılı yeni Sayıştay Kanunu, 5018 sayılı kanunla adeta paralel yazılmıştır. Buradaki amaç yeni Sayıştay Kanunu’nun kamu mali yönetimi alanında yapılan değişikliklere uygun hale getirilmesidir.

#### **4. Yeni Mali Sisteme Geçiş: 5018 Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu (KMYKK)**

Cumhuriyet döneminde kamu mali yönetimi ile ilgili en önemli düzenleme 1927 yılında çıkarılan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile yapılmıştır. Bu kanun fazla bir değişikliğe uğramadan seksen yıla yakın bir süre uygulanmıştır. Kamu mali yönetim reformunun temel çerçevesini belirleyen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu<sup>1</sup> ile yeni bir kamu mali yönetimi anlayışı getirilerek, çağdaş mali yönetimin temel ilke ve kurallarını kamu maliyesine egemen kılmak, kamuda hesap verme sorumluluğunun ve saydamlığın sağlanması, kamu idarelerinin etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun bir biçimde çalışması ve kamu kaynaklarının öngörülen amaç, hedef, kanunlar ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olarak elde edilmesi ve kullanılmasını sağlamak amacıyla, mevcut sistemi yeni baştan düzenlemek amaçlanmıştır (Kesik, 2006:126-127).

5018 sayılı kanun, temelde mali disiplinin sağlanmasını, kamu kaynaklarının etkin kullanımının güvence altına alınmasını, mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğunun güçlendirilmesini hedeflemekte ve bunları sağlamaya yönelik bazı temel araçlara odaklanmaktadır. Bu bağlamda kanun, kamu kurumlarına stratejik plan hazırlama zorunluluğu getirmekte ve stratejik planlamaya dayalı performans esaslı bütçeleme sistemine geçişi esas almaktadır. Harcama öncesi kontrol görevinin kurum yönetimine devredilmesi, idarelerin tüm gelir ve giderlerinin bütçelerinde gösterilmesi de, mali yönetim sistemine ilişkin diğer yenilikler arasında sayılabilir. Kontrol ve denetim alanında ise iç denetim sisteminin kurulması, iç kontrol sistemlerinin güçlendirilmesi, Sayıştay denetiminin kapsamının genişletilmesi gibi düzenlemeler önemli yer tutmaktadır. 5018 sayılı Kanunla işlenen temel ilkelerden saydamlık ve hesap verme sorumluluğu, kamu yönetiminin demokratikleştirilmesi anlamında temel bir öneme sahiptir (Köse, 2010:9).

Kanunla getirilen en önemli hususlardan birisi, performans esaslı bütçeleme sistemidir. Bu sistem, kamu idarelerinin ana fonksiyonlarının belirlenmesi ve bu fonksiyonlar çerçevesinde ulaşılmak istenen amaç ve hedeflerin ortaya konmasını, bu amaç ve hedeflere ulaşılma düzeyini belirlemek için de performans göstergelerinin saptanmasını öngörmektedir.

Temel amacı hesap verilebilirliği ve mali saydamlığı sağlamak ve kamu kaynaklarının ekonomik, verimli ve etkin kullanılmasını sağlamak olan bu bütçeleme sistemi, bütçe denetiminin de bu ilkeler çerçevesinde gerçekleştirilmesi için uygun bir altyapı hazırlamakta, hatta bunu zorunlu kılmaktadır.

Kanunda dış denetimin genel çerçevesi 68 inci maddede çizilmiştir. Bu maddede 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 TBMM’ne raporlanması” şeklinde ifade edilmiştir. Sonraki fıkrada ise dış denetimin kapsamı şu şekilde ortaya konulmuştur: “Dış denetim, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak;

<sup>1</sup> 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazete.

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

b) Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesiyle gerçekleştirilir” (Köse, 2010:10).

5018 sayılı kanun kamu mali yönetim/denetim sisteminde birçok temel değişiklik getirmişse de ortaya çıkardığı asıl etki yeni kamu yönetimi anlayışının belli kavram, kurum ve kurallarıyla yasalığa kavuşturulmasıdır. Mali saydamlık, performans yönetimi ve denetimi, stratejik planlama, kamu mali sisteminin işleyişinden kamuoyunun bilgilendirilmesi ve hesap verebilirlik gibi birçok yeni gelişme kamu yönetimi sistemi içine girmektedir. Yeni Sayıştay Kanunu yaşanan bu dönüşümün doğal bir uzantısı olarak görülmelidir.

## **5. Yeni Sayıştay Kanunu’nun Denetim Anlayışına Getirdikleri**

### **5.1. Yeni Kamu Yönetimi’nin (YKY) Denetim Alanı Üzerine Etkisi: Geleneksel Denetim Anlayışında Değişim**

Yeni kamu yönetimi (YKY) geleneksel kamu yönetimine meydan okuma olarak ortaya çıkmıştır. Bir paradigma değişimi olarak da sunulan KYK, 1970’lerin mali krizlerini yaşayan sosyal refah devletlerinin “klasik sınırlarına dönmesi, verimlilik esasına göre örgütlenmesi ve özel sektör değerlerinin, tekniklerinin ve pratiklerinin kullanılması” çerçevesinde ele alınmaya başlanmıştır. KYK teorisi iki farklı görüşün (ekonomi ve yönetim teorisi) birlikteliği olarak da görülmüştür. Bir yandan rekabet, verimlilik, açıklık, şeffaflık diğer yandan da özel sektör modellerinin kamu yönetiminde uygulanması gündeme gelmiştir. KYK, Weberyan yönetim anlayışında önemli değişimler getirmiş, kamu hizmeti kavramı ve sunulma şekilleri yeniden gözden geçirilmiş ve konumuz açısından önemli olan ise kamusal sorumluluk ve denetim anlayışı yeniden düzenlenmiştir (Tortop vd., 2010:311-312, 326).

Yeni kamu yönetimi akımı görüldüğü üzere sadece geleneksel yönetim anlayışlarını değil denetim anlayışlarını da değiştirmektedir. Bu, birbirinden bağımsız işleyen bir süreç değildir. Türk kamu yönetimindeki değişime bakıldığında da buna benzer bir değişimden söz etmek mümkündür. Kamu yönetimi klasik anlamda hiyerarşik, dışa kapalı, katı merkezîyetçi bir yapıdan yönetim türü yapılar dönüşükçe buna uygun olarak denetim anlayışı da değişime zorlanmaktadır. Bu bağlamda yüksek bir denetim kurumunun yönetimi için; yeni kamu yönetimi, “...doğrudan katılımcı olan profesyonel yönetim yeteneklerinin rolüne, takdir yetkisine, amaç, hedef ve başarı göstergelerinin açıklanması aracılığı ile performans önlem ve standartlarına, girdi kullanımı kontrolü ve bürokratik süreçler yerine niceliksel performans göstergelerince ölçülen çıktı kontrollerine dayanan kurallara, birleştirilmiş yönetim sistemlerinden ayrıştırılmış veya yerleştirilmiş yapılara, rekabetçiliğe, ve kaynak kullanımında düşük maliyet, etkinlik ve verimlilik sonucu az şey ile daha çok şey yapmaya vurgu yapmaktadır” (Meşe, 2010:70-71). Böylelikle yönetim-denetim ilişkilerini yeniden tanımlayan yeni kamu yönetimi, denetim anlayışını yeni kavram ve kurumlara tanıştırmaktadır.

2003 yılı, kamu mali yönetim ve kontrol sistemi açısından söz konusu paralel işleyişin ilk somut adımı olmuştur. Yukarıda da vurgulandığı üzere 5018 sayılı KMYKK mali yapıyı baştan aşağı yeni kavramlarla inşa etmek adına işe başlamıştır. Bu kavramların büyük kısmı hiç şüphesiz yeni kamu yönetimi anlayışı içinde çokça kullanılmıştır. Saydamlık, hesap verme sorumluluğu, stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme gibi kavramlar sadece yeni bir yönetim anlayışının değil aynı zamanda yeni bir denetim anlayışının da kurumsal/işlevsel altyapısını oluşturmuştur. Sayıştay Başkanlığı'nın 2012 Mali Yılı Performans Programında<sup>2</sup>, *2011-2013 Dönemi Orta Vadeli Program*'ın KMYKK'nın oluşturmaya çalıştığı bu mali yapının sağlanmasında Sayıştay'a önemli sorumluluklar yüklediğinin altı önemle çizilmektedir.

6085 sayılı yeni Sayıştay Kanunu<sup>3</sup> 5018 sayılı kanuna paralel olarak hazırlanırken, yüksek denetimin geleneksel işleyişini de değişime uğratmıştır. Kanunun genel gerekçesinde, kamu mali yönetiminin yeniden yapılandırılmasını zorunlu kılan unsurlar (makro mali disiplini sağlamak, kamu kaynaklarını stratejik önceliklere göre dağıtmak, kaynakları etkin, verimli ve tutumlu kullanmak ve de hesap verme sorumluluğu sistemini kurmak)<sup>4</sup> mali denetim anlayışını değişime zorlamaktadır. Geleneksel yaklaşımlarda denetimin asıl işlevi, yolsuzluk, usulsüzlük gibi yasadışı eylem ve işlemleri caydırmaktır. Bu yaklaşım tarzı kurumların gelişmesi, sundukları hizmetin kalitesinin artırılması, kaynaklarını daha rasyonel kullanması noktasında yeterince katkı yapamadığı; hatta bazı durumlarda bunu engelleyici hale dönüştüğü gerekçesiyle eleştirilere maruz kalmaktadır. Dolayısıyla eksiklik ve hata arayan ya da suçu ve suçluyu bulmayı hedefleyen klasik yaklaşımlar bugünün ihtiyaçları karşısında yetersiz kalmaktadır.<sup>5</sup> Halbuki belge denetiminden ziyade içeriği ön plana çıkarmayı amaçlayan yeni denetim anlayışı makro mali disipline bütüncül bakma taraftarıdır. Kamu mali yönetiminin de öncelikleri arasında olan bu bakış açısı, denetimin bir yandan kapsamını genişletme diğer yandan da kullanılan klasik araçlardan daha fazlasına gereksinim duymaktadır. Bu bağlamda katılımcı, tarafsız, bağımsız, uluslararası gelişmelere açık bir denetim kurumu olan Sayıştay, kamu kaynağı kullananlardan hesap sorabilecektir. Bunları yaparken dış denetim dışında, hesap yargısı işlevi de unutulmaması gereken Sayıştay yeni mevzuat ile rehberlik eden, yol gösteren ve katılımcı, kalkınma planları, stratejik planlar çerçevesinde geniş bir perspektif yakalayan, buna uygun vizyon ve misyon belirleyen yeni bir denetim anlayışını da temsil eder hale gelmektedir.

## **5.2. Dış Denetimin Kapsamında Değişim**

Yeni Sayıştay Kanunu, kamu mali yönetim ve denetim sisteminin yeniden yapılandırılmasına uyumlu olarak Sayıştay'ın denetim alanını genişletmiştir. Bu alanın genişlemesi hesap vermeyen hiçbir kurum ve yetkilinin kalmaması bir yana siyasetin/kamu yönetiminin meşruiyetini de sağlayabilmesi anlamına gelmektedir. Vatandaşın verdiği vergilerin yerinde ve etkin harcanıldığına dair oluşan kamu yönetimine olan inancı arttırabilecek potansiyele sahiptir. Denetim alanının

<sup>2</sup> [http://www.sayistay.gov.tr/tc/faaliyet/2012\\_Performans\\_pdf](http://www.sayistay.gov.tr/tc/faaliyet/2012_Performans_pdf)

<sup>3</sup> 6085 sayılı Sayıştay Kanunu, 19.12.2010 tarih ve 27790 sayılı Resmi Gazete.

<sup>4</sup> 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu Genel Gerekçesi.

<sup>5</sup> [http://www.kidder.tr/HaberOku.php?Haber:64074061146/10.05.2011\(Sayıştay Başkanı Recai AKYEL ile röportaj\).](http://www.kidder.tr/HaberOku.php?Haber:64074061146/10.05.2011(Sayıştay%20Başkanı%20Recai%20AKYEL%20ile%20röportaj))

genişlemesinde harekete geçirici saiklerden biri “hikmet-i hükümet” gibi kendinden menkul unsurlar değil, belki tam aksine devletin işleyişinden kamuoyunun haberdar olması gerçeğidir. Bu bağlamda yeni kamu yönetimi yaklaşımının etkisiyle birçok ülkede olduğu gibi Türkiye’de de idari/mali reformlar gerçekleşmekte ve bunların en temel vurgusu da vatandaş merkezli bir yönetimi sağlayabilecek saydamlık, hesap verebilirlik ve etkinlik vb ilkelerin hayata geçirilmesi olmaktadır.

Bu ilkelerin kamu mali yönetimine yerleşmesi Sayıştay’ın denetim alanının geniş tutulması ile ilgilidir. Çünkü geçmişte biliyoruz ki Sayıştay’ın farklı nedenlerle tam anlamıyla denetleyemediği alanlar söz konusu olmuştur. Kanunu’nun genel gerekçesinde de vurgulandığı üzere “...Sayıştay’ın düzenlediği raporların güvenilir olması ve kamu mali yönetiminin iyileştirilmesine katkı sağlayabilmesi her şeyden önce Sayıştay’ın denetim yetkisinin tüm kamu yönetimini kapsamasına...bağlıdır”.<sup>6</sup> Aynı gerekçe metninde bu genişlemenin uluslararası referansı olarak INTOSAI’nin (Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Organizasyonu) “Denetim Standartları” da gösterilmektedir. Bu standartlara ilişkin “Avrupa Uygulama Rehberleri”nde “Sayıştaylar, ulusal bütçede yer alıp almadığına ve kimler tarafından toplandığına ve yönetildiğine bakılmaksızın tüm kamu fonlarını, kaynaklarını ve faaliyetlerini (AB fonları dahil) denetlemek üzere Anayasada ve kanunlarda açıkça ifade edilen yetkilere ve araçlara sahip olmalıdırlar” hükmüne büyük ölçüde yer veren 6085 sayılı kanunun 4. madde gerekçesi bunu kanuna da yansıtmıştır.

Gerek iç gerekse dış etkilenmeler/beklentiler bağlamında gerçekleşen 6085 sayılı kanunun “denetim alanı” başlıklı 4. maddesinde Sayıştay’ın “...merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarını, mahallî idareleri, sermayesindeki kamu payı doğrudan veya dolaylı olarak % 50’den fazla olan özel kanunlar ile kurulmuş anonim ortaklıkları (% 50’den az olması halinde ortaklık hakları yönüyle), 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 payının yarısından az olması halinde ortaklık hakları yönüyle), 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, kamu idareleri bütçelerinde yer alıp almadığına bakılmaksızın özel hesaplar dahil tüm kamu hesapları, fonları, kaynakları ve faaliyetlerini, yapılan andlaşma veya sözleşmedeki esaslar çerçevesinde uluslararası kuruluş ve örgütlerin hesap ve işlemleri” ile Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu’nun kaldırılması ile onun kapsamında yer alan KİT’leri denetleyebileceğine hükmetmiştir. Yeni düzenleme Sayıştay’ın çalışma alanını genişletmekle kalmıyor aynı zamanda daha önceden faaliyette bulunmadığı alanlarda ona sorumluluklar yüklemektedir. Sadece kamu kaynağı kullanılarak yapılan faaliyetler değil AB fonları dahil bütçede görünmeyen birçok faaliyet kalemi artık Sayıştay’ın denetim alanı içindedir.

<sup>6</sup> 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu Genel Gerekçesi.



## 6. “Genel Kabul Görmüş Uluslararası Denetim Standartları”na Geçiş

### 6.1. Yönetim-Denetim Alanlarının Ayrışması ve Performans Merkezli Denetim

Yeni Sayıştay Kanunu, mali ve uygunluk denetiminden oluşan düzenlilik denetimi yanında performans denetimini de kabul etmiştir. Gerçi performans yönetiminin/denetiminin Türk kamu yönetimi literatürüne girişi uluslararası girişimlerle birlikte 1996 yılında olmuşsa da bunun hukuki altyapıya kavuşması ve ortaya çıkan boşlukların doldurulması 2003 sonrasına rastlar. 5018 sayılı kanunda düzenlenmiş olan bu denetim şekli, bu kanuna paralel olarak hazırlanan 6085 sayılı kanunda da yer almıştır.

INTOSAI (Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Organizasyonu) Denetim Standartları, Lima Deklarasyonu ve INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri’nce genel kabul görmüş uluslararası denetim standartlarına uyumlu performans denetim standartlarının yeni kanunda karşılık bulunduğunu söylemek mümkündür. 5018 sayılı kanun, performans esaslı bütçeleme, performans yönetimi ve performans denetim sistemini kalkınma planları, stratejik plan ve ilgili idarenin belirleyeceği kriterler bağlamında bütüncül görmüş, diğer bir deyişle 832 sayılı eski Sayıştay Kanunu’na 1996’da eklenen ama tam bir uygulama imkanı da bulamayan “verimlilik ve etkinlik değerlendirmesi” maddesinin (Ek 10. md.) mevzuata eklektik bir şekilde yapılandırılması hatasını tekrarlamak istememiştir.

Yeni Sayıştay Kanunu 1996’daki düzenlemeden farklı olarak doğrudan “performans” kavramını kullandığı 2. maddenin d. bendinde performans denetimini “hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi” olarak tanımlamıştır. Önceki düzenlemede kullanılan “inceleme” ifadesi yerine çeşitli eleştiriler de alan “ölçülme” ifadesi kanunda kullanılmıştır. Kamu kurumlarının tutumluluk, verimlilik ve etkinlik yönünden denetimini içeren performans denetimi “kamudaki kaynak yönetiminin kalitesini artırmak, iyi yönetim uygulamalarını belirlemek ve geliştirmek suretiyle kamu yöneticilerini desteklemek, kamuda hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesine katkıda bulunmak, kamu yönetiminde sürekli gelişmeyi ve reform çabalarını teşvik etmek gibi amaçlarla ön plana çıkmış bir denetim yaklaşımıdır...yönü geçmişe değil, geleceğe dönüktür...asli işlevi, kurumlara ve yöneticilere geleceğe dönük olarak yol göstermek ve rehberlik etmektir” (Akyel & Köse, 2010:20-21). Performans denetiminin sınırlarını çok katı belirlemeyen bu çerçeve içinde geleneksel bir denetim anlayışı da söz konusu olamayacaktır. Zaten 6085 sayılı kanunun “sorumlular ve sorumluluk halleri”ni düzenleyen 7. maddesi “Sayıştay tarafından gerçekleştirilen performans denetimleri mali ve hukuki sorumluluk doğurmaz” hükmünü getirerek performans denetimini mali ve uygunluk denetimlerini kapsayan düzenlilik denetiminden ayırmış ve bu denetime sınırlamalar getirmiştir. Performans denetiminin idarelerin koydukları hedeflerin ölçülmesinden ibaret olması Sayıştay’ı denetim yapmaktan ziyade mevcut durumu tespit eder bir konuma getirmektedir. Kanun bu denetimi tanım ve kapsam olarak yerindeliğe yol açmayacak bir şekilde düşündüğünden idareye mali ve hukuki bir sorumluluk da yüklememiştir.

Yeni Sayıştay Kanununun öngördüğü ve stratejik plan, kalkınma planları, yıllık programlar, kurumlarca belirlenen performans kriterlerinden kopuk olmayan bir

performans denetiminin kapsamını “kurumsal amaç ve hedeflerin arka planındaki rasyonalite, örgüt yapısı, iş süreçleri, bilgi sistemleri, performans ölçüleri, örgütün iç kontrol sistemi, denetlenen kurumlarca belirlenen eksiklikleri gidermek için izlenen yöntemler, sosyal ve ahlaki davranış ilkelerine uygunluk (kamu yönetiminde en iyi uygulamalara göre değerlendirme) ile kaynakların elde edilmesi ve kullanımında kaliteden taviz vermeden, adalet ve etik kurallar çerçevesinde tutumluluk, verimlilik ve etkenliğin sağlanması, amaç ve hedeflerle sonuçların karşılaştırılarak değerlendirilmesi hususları” (Okur, 2007:57) oluşturmaktadır. Yukarıda da ifade edildiği üzere geleneksel denetimden oldukça farklı hatta tam aksine bir denetime işaret eden performans denetimi; esnek (konjonktürel değişebilen ölçütler), makro bakış açısıyla değerlendirilen ve sinerjik boyutu olan bir denetimdir. Bu nitelikleriyle de klasik kamu yönetiminin işleyişine uzak bir anlayışı temsil etmektedir.

Performans denetiminin geleneksel denetimden ayrı bir yerde durması onun uygulamasında da bazı yeni tedbirleri gerektirmiştir. Bu bağlamda performans denetimini düzenleyen yeni Sayıştay Kanunu geçmişte literatürde tartışılan hukukilik-yerindelik denetimi ayırımına kanunda net bir çizgi çizmiştir. Kanunun denetimin genel esaslarını düzenleyen 35. Maddenin gerekçesi, ayrıca denetimin, yönetim alanına girerek sorumluluk taşımayan bir yönetim işlevine dönüşmesine de karşı çıkmıştır. Aynı maddenin gerekçesinde bu ikisi arasına çekilen çizgi ile yönetim ve denetimin belli bir güvenceye kavuşturulduğu da ileri sürmektedir: “Denetim işlevine atfedilen fonksiyonun idarenin yerine geçerek sorumluluk taşımayan bir yönetim işlevine dönüşmesinin önüne geçilmesi amaçlanmaktadır. Bu düzenleme, denetim açısından da önemli bir güvenceyi sağlamaktadır. Çünkü denetimin nesnel, objektif ve tarafsız olmasını sağlayacak en önemli güvence, denetim işlevini yerine getirenlerin kendilerini yönetimin yerine koyan bir anlayışla hareket etmek zorunda kalmamalarıdır”.<sup>7</sup> Bu gerekçeye dayalı olarak 35. madde “Sayıştay tarafından yerindelik denetimi yapılamaz, idarenin takdir yetkisini sınırlandıracak ve ortadan kaldıracak karar alınmaz” ve 2. maddenin gerekçesi “...belirlenmiş hedefler ve bu hedeflere ulaşmak için kararlaştırılan araçların yerindeliği ve gerekliliği performans denetimine konu edilemez” ifadesiyle yönetim ve denetimin birbirinden ayrılması gerektiği hususuna vurgu yapmıştır. 6085 sayılı Sayıştay Kanunu’nun 35. maddesine 6353 sayılı kanun ile yapılan ilave bir fıkra ise performans denetimini anlamsız hale getirebilecek düzenlemeleri getirmiştir. Buna göre; “Kamu idarelerinin ... denetiminde; yetkili merci ve organlar tarafından usulüne uygun olarak alınan karar veya yapılan iş ve işlemlerin mevzuata ve idarelerce belirlenen hedef ve göstergelere uygun olmasına rağmen, yönetsel bakımdan gerekliliği, ölçülülüğü, etkililiği, ekonomikliği, verimliliği ve benzeri gerekçelerle uygun bulunmadığı yönünde görüş ve öneri içeren yerindelik denetimi sayılabilecek denetim raporu” düzenlenemeyecektir. Yine aynı düzenleme ile idarenin “mevzuata uygun olarak ... yapılan mali iş ve işlemler hakkında da daha sonra mevzuata aykırılık gerekçe gösterilerek denetim raporu düzenlenemez”yecektir. Bu son değişikliğe özellikle Sayıştay Denetçileri Derneği (SAYDER) tarafından çeşitli eleştiriler yöneltilmiştir: Bu bağlamda verimlilik, etkililik ve tutumluluk ilkelerine bağlı denetim yetkisine açıkça yasaklama getirilmektedir. Kurumların usulüne uygun düzenleyici işlemleri Sayıştay

<sup>7</sup> 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu Genel Gerekçesi.

denetiminde bağlayıcı hale getirilmektedir. Ayrıca yapılacak raporlama işlemlerinde de Sayıştay'ın yürütme ve idareden bağımsızlığı zedelenmektedir.

Bu eleştiriler bağlamında ortaya çıkan gerilim kavram karmaşası ile de ilgilidir. Çünkü kanun performans denetiminin tanımını klasik bir denetimden ayırmıştır. Özellikle vurgulanması gereken denetimin ölçüme göre dışsal karakterli ve ondan bağımsız bir niteliğe sahip olmasıdır. Performans ölçümleri ise kişi ve kurumların kendileri tarafından yapılmaktadır. Dolayısıyla burada ortaya çıkan durum performans denetiminin “ölçülen performansın denetlenmesi”nden başka bir şey olmadığıdır (Demirbaş, 2001:76).

## 6.2. Kamu Kaynağını Kullananın Hesap Vermesi ve Mali Saydamlık

2003 sonrası çıkarılan mali mevzuat sayman ve saymanlık sorumluluğuna son vermeye yönelik olmuştur. 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu yerine çıkarılan 5018 sayılı KMYKK bunu sağlamıştır. Yeni Sayıştay Kanunu da aynı sürecin bir parçası olarak şekillendirilmiş ve sorumlular/sorumluluk halleri kısmında doğrudan 5018 sayılı kanuna göndermeler yapmıştır. Bu bağlamda sorumluluk, sayman ya da sayman sayılanlardan kamu kaynaklarının kullanımında karar verme mekanizmasında olanlara sorumlulukları oranında geçmektedir. Yeni Sayıştay Kanunu'nun “Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu”nu düzenleyen 38. maddenin gerekçesinde amaçlananın “832 sayılı Kanuna göre saymanlık bazında yapılan Sayıştay denetimlerini, kamu idareleri bazında yapılacak bir denetime dönüştürmek” olduğu ifadesi kullanılmıştır. Gerek denetim gerekse faaliyet raporu idare üzerinden yapılırsa da sorumluluk elbette ki idare adına kamu kaynağı kullanmakla yetkili olanlardadır. Bu uygulamanın temel mantığı söz konusu kaynakları kullanan hiç kimsenin hesap vermeme gibi bir imtiyazının olmamasıdır. Kamuda sorumluları/sorumluluk hallerini değiştiren yeni mevzuat bir yönüyle hesap verme anlayışını geliştirecek diğer yönüyle de mali saydamlığı gerçekleştirebilecek unsurlar taşımaktadır.

Eski uygulamada/mevzuatta kamu mali yönetim sisteminin idarelerdeki pratik işleyişi saymanlar üzerinden olmaktadır. Sorumluluk, Sayıştay nezdinde muhatap kabul edilen gelir, gider ve mal saymanları (832 sayılı Sayıştay Kanunu, md. 41-52) merkezinde işliyordu. Yeni Sayıştay Kanunu'nun “Sorumlular ve Sorumluluk Halleri”ni düzenleyen 7. maddesinin gerekçesinde bu durum “1050 sayılı Kanuna göre sorumluluk, sayman denilen kamu görevlisinin sorumluluğu üzerine kurulmuştur. Bu sorumluluk anlayışında sayman hesap ve işlemlerden dolayı peşinen zimmetdar kabul edilmekte ve beraat edene kadar sorumluluğu devam etmektedir. Saymanın bu sorumluluğu ancak verilecek beraat kararı veya hükmen onama suretiyle ortadan kalkmaktadır” şeklinde açıklanmıştır.

Sorumluluğu tek bir kişinin üzerinden alan yeni düzenlemeler, kamu kaynaklarını kullanan karar vericiler için kusurları oranında sorumluluk ilkesi anlayışını getirmektedir. 6085 sayılı Kanunun 7. madde gerekçesi bunu şu şekilde ifade etmiştir: “5018 sayılı Kanun peşinen zimmetdar olma anlayışını tamamıyla değiştirmiş ve kamu görevlilerini kusuru oranında sorumlu tutan bir anlayışı benimsemiştir”. 6085 sayılı Kanunun 7. maddesinin 2. bendi paralel bir düzenleme ile 5018 sayılı kanundan aynen alınmış ve “her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar; kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde

*edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur”* şeklinde düzenlenmiştir.

5018 sayılı Kanun, bakan ve üst yöneticiyi sorumluluk anlayışının merkezine oturtsa da harcama yetkilisi, muhasebe yetkilisi ve mali hizmetler birimi de bu mekanizmanın işleyişinden yetkileri oranında sorumludurlar. 6085 sayılı Kanun, 8. ve 9. maddesinde 5018’e de atıfta bulunarak bu sorumluluk konusunu somutlaştırmıştır. 5018, bakanın hesap verme sorumluluğunu (mad. 10) Başbakan ve TBMM’ye karşı (bu iki merci 5018 sayılı Kanuna 2008’de değişiklik yapan 5793/31. mad. ile girmiş ve 6085 sayılı Kanunun 7. maddesinde de aynen yer almıştır), üst yöneticilerin (mad. 11)-istisnai olarak Milli Savunma Bakanı bakanlığının üst yöneticisidir-ise bakana karşı (yerel yönetimlerde seçilmiş meclislerine) belirlemiştir. Bakan tüm teşkilatının stratejik planları ile bütçelerinin kalkınma planlarına, yıllık programlara uygun hazırlanmasından/uygulanmasından ve bu bağlamda da koordinasyon ve işbirliğinden sorumluyken, üst yönetici genel olarak 5018’den kaynaklanan tüm idari, mali ve hukuki konularda, diğer bir deyişle bütçe ve hedeflerinin stratejik plan, kalkınma planı ve yıllık programlara uygun olmasından, dahası kurumun performans yönetiminden sorumludur. 6085 sayılı Kanunun 7. maddesi, Sayıştay’a bahsi geçen sorumluluğun yerine getirilip getirilmediğini TBMM’ye raporlama yetkisi vermiştir. Aynı maddenin 3. bendi *“sorumlular; mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri ile illiyet bağı kurularak oluşturulan ilamda yer alan kamu zararından tek başlarına veya birlikte tazmin ile yükümlüdür”* ifadesiyle de kamu zararına neden olan sorumluların bunu karşılaması gereğine vurgu yapmıştır.

Hesap verme sorumluluğunun tüm kurum ve kurallarıyla yaygınlaştırılması, yolsuzluğun önlenmesi bir yana *“mali politika amaçları ve kamu sektörü hesaplarının halka açık olmasını”* (Köseoğlu, 2007:314) ifade eden mali saydamlığın da gerçekleşmesi açısından büyük önem arz etmektedir. 5018 sayılı Kanunun 7. maddesinde ayrıntılı olarak tanımlanan mali saydamlık ve onun önemli bir aracı olarak kamuoyunun zamanında, doğru ve güvenilir olarak bilgilendirilmesi hususu 6085 sayılı Kanunun maddeleriyle gerekçesinde de yer bulmuştur. Söz konusu kanunda mali saydamlığın yerleştirilmesi ve yaygınlaştırılması denetimin bir amacı (mad. 34) olarak belirtildikten başka Sayıştay raporlarının yasaklanan haller dışında kamuoyuna duyurulması (mad. 44) konusuna da ayrı bir başlık altında yer verilmiştir. Sayıştay Kanununda düzenlenen bu hükümler aynı zamanda bilgi edinme hakkının da zorunlu bir sonucudur. Yani Sayıştay parlamento adına yaptığı denetim sonucunda ürettiği mali raporları yasama organına sunmanın yanında vatandaşın da bilgisine sunmaktadır. Ancak unutulmaması gereken mali saydamlığın sadece bunlarla sınırlı olmadığı, hatta 5018 sayılı Kanunun 7. maddesinde ifade edilenden bile daha geniş bir anlama ve alana işaret ettiği. Zira konuyu dağıtmamak adına ilk akla gelen ve saydamlığın da temelini oluşturan unsurun *“etkin bir raporlama”* (Atiyas & Sayın, 2000:30) olduğu gerçeği unutulmamalıdır.

### **6.3. Tarafsız, Bağımsız ve Uluslararası Standartlara Uygun Denetleme/Raporlama**

Yeni Sayıştay Kanunu yüksek denetim kurumu olarak Sayıştay’ın genel kabul görmüş uluslararası denetim/raporlama standartlarına uygun bir çerçevede faaliyette bulunmasını öngörmüştür. 832 sayılı eski Sayıştay Kanununda yer almayan ve bir

kısmına yukarıda değinilen saydamlık, hesap verebilirlik, tarafsız ve bağımsızlık, anlaşma ve sözleşmelere göre uluslararası kuruluş ve örgütlerin denetlenmesi vb konular makro düzeyde mali disiplini sağlamaya hizmet ederken Sayıştay'ın etkin bir denetleme ve raporlama işlevini yapmasına da yardımcı olacak niteliktedir.

Bu kavramları düzenleyen yeni kanun, gerekçesinde bunları niye benimsendiğini açıklamıştır. Gerekçeye bakıldığında kavramların tanımlanmasında referansların uluslararası kuruluşların hazırladığı denetim standartlarına yapıldığı dikkati çeker. “Bağımsızlık” başlıklı 3. maddenin gerekçesinde AB Müktesabati, Lima Deklarasyonu ve INTOSAI Denetim Standartları'na atıf vardır. Türk Sayıştay'ının da üyesi olduğu INTOSAI, 1977'de dokuzuncusu yapılan kongrede ilan ettiği “Lima Deklarasyonu”nda Sayıştayların kamu içindeki yetki ve rolü, bağımsızlığı, parlamento ile ilişkileri, uygulanacak denetim türleri gibi konuları belirleyerek bir yüksek denetim standardı ortaya koyarken aynı zamanda kamu mali yönetiminde reform yapacak ülkelerin kamuoyunun da ilgisini çekmiştir (Coşkun & Karabeyli, 2007:218-219).

Yeni Sayıştay Kanununun madde ve gerekçelerinde “genel kabul görmüş uluslararası denetim standartlarına uygun bir denetim”e yapılan vurgu aslında bahsi geçen mali kavramların içinin nasıl doldurulduğunu göstermekle birlikte onların çatısını da oluşturmaktadır. Kanunun Sayıştay'ın yapacağı dış denetimin geleneksel anlayıştan daha ileri anlama gelmesine, bu bağlamda da oturmuş uluslararası mali bir denetimin amaç ve araçları ile yerleşmesine çalıştığını söylemek mümkündür.

Kanun, Sayıştay'a geniş bir denetim alanı vermiş ve bu alanda etkin çalışması için de onun işlevlerini arttırmış, dahası uluslararası denetim standartlarına uygun araçlar da sunmuştur. Kanunun 3. maddesine göre Sayıştay'ın “inceleme, denetleme ve kesin hükme bağlama işlerini yaparken işlevsel ve kurumsal bağımsızlığı” vardır. Bu hükmü biraz daha açan “denetimin genel esasları” başlıklı 35. madde ise “Sayıştay ve denetçiler denetim faaliyetini bağımsız ve tarafsız olarak yürütür. Sayıştaya denetim görevinin planlanması, programlanması ve yürütülmesinde talimat verilemez” olmuştur. Bu bağlamda yüksek denetimin sahip olduğu ve tanımında da yer verilen; anayasal dayanak, meslek mensuplarına tanınan yasal güvence, yargısal yetkiler, bağımsız ve özerklik gibi niteliklerin aşağı yukarı yeni kanunda karşılık bulunduğu görülmektedir.<sup>8</sup>

Sayıştay'a yeni kanunla verilen yetki ve sorumluluklar ile faaliyetlerini sürdürürken kullanacağı araçlar onun denetim sürecini etkin sürdürmesine yöneliktir. Daha önce vurgulandığı üzere etkin bir denetim için etkin raporlama yapılması gerekmektedir. Yeni kanun Sayıştay raporlarını; “Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu” (mad. 38), “Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu” (mad. 39), “Mali İstatistikler Değerlendirme Raporu” (mad. 40), “Genel Uygunluk Bildirimi” (GUB) (mad. 41) ve inceleme/denetleme sonucu üretilen diğer raporlar (mad. 42) olmak üzere beş başlıkta düzenlemiştir. Bunların bir kısmı 5018 sayılı Kanunda yer almış bir kısmı da bu kanuna paralel olarak düzenlenmiştir. Kanunun gerekçesinde Sayıştay'ın parlamentoya rapor üretme sürecinin onun varlık nedeni ile uyumlu olduğu dahası uluslararası standartların da bir gereği olduğuna işaret edilmiştir.

<sup>8</sup> <http://www.bumko.gov.tr/proje/proje4/dokuman/Denislev.htm/25.04.2011>.

## 7. Yeni Sayıştay Kanunu ve Muhtemel Sorunlar

6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun uygulamasının nasıl sonuçlar ortaya çıkaracağı şimdiden bilinmese de yukarıdaki incelemeden bazı öngörülerde bulunmak mümkün olabilir. Tabii bu arada uygulamayı gösterecek alt mevzuatın (yönetmelik, standart, rehber ve diğer düzenlemeler) en geç bir yıllık bir süre içinde çıkarılacağını da unutmamak gerekir. Ancak 5018 sayılı Kanun ile doğrudan bağlantılı kaleme alınan mevcut kanun (ve kanun gerekçesi) değerlendirme yapmamız için bize yeterince veri sunmaktadır.

Sayıştay Kanunu'nun çıkarılma gerekçesinde 832 sayılı eski Sayıştay Kanunu'nun eksik ve noksan yönlerinden bahsedilmiştir. 1967 yılında yürürlüğe giren eski kanun birçok kez değişikliğe uğramış, Anayasa Mahkemesince bazı maddeleri iptal edilmiş, bu maddelerin yeri doldurulmayınca hukuki boşluklar oluşmuştur. Ayrıca denetim ve raporlamada belirgin, sistematik bir işleyişin olmayışı belli sorunları ortaya çıkarmış, dahası 1996'da performans ve konu denetimi mevzuata girmişse de denetim ile ilgili genel düzenlemelere uyum sağlanamamıştır. Ayrıca yeni Sayıştay Kanununun çıkarılmasında, ülkede yaşanan ekonomik/mali/siyasi krizler nedeniyle mali yönetim/denetim sisteminin alarm vermesinin de etkisi olmuştur.

Ekonomik krizle bağlantılı olarak 2003 yılında atılan ilk adım olan 5018 sayılı Kanun, kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin temel bir metnidir. Bu kanun, kendisiyle paralel hazırlanan yeni Sayıştay Kanunu'nun da içerik ve çerçevesini belirlemiştir. Bu iki kanunun ortak bir kurgusunun olması olumlu görülürken, dış denetim ile ilgili maddelerin Sayıştay Kanunu'nda gereksiz yere tekrarlanması ve dahası 5018 sayılı kanundaki potansiyel sorunların (ki bunların giderilmesine yönelik olarak kanuna 2005, 2007 ve 2008 yılında ekleme ve çıkarmalar yapılmıştır) yeni kanuna taşınması olumlu karşılanmamıştır (Coşkun & Karabeyli, 2007:224).

Sayıştay Kanunu'nun çıkarılma sürecinde eleştiriler, performans denetiminin nasıl olacağı üzerinde yoğunlaşmıştır. Kanun teklifinin ilk halinde 'Performans Denetimi' tanımından 'kamu kaynaklarının verimli etkin ve tutumlu kullanılıp kullanılmadığının incelenmesi' ifadesi çıkarılmış; onun yerine 'idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi' tanımı getirilmiştir. Ayrıca yukarıda da bahsedilen 35. Madde değişikliği ile performans denetimi fiili anlamda yaptırım imkanından uzaklaşmıştır. Bunun anlamı Sayıştay'ın 1996'dan beri var olan performans denetim yetkisinin ortadan kaldırılmasıdır. Sayıştay Denetçileri Derneği, kamuoyuna yaptığı bir açıklama ile bunun sakıncalarını bildirmiş ve sanıldığı gibi aksine performans denetiminin ilk haliyle yerindelik denetimi olmadığı, bunun kanunda açıkça yasaklandığı, eğer bu haliyle kanun çıkarsa bu denetimin içinin boşaltılacağı dahası performans hedeflerinin idarelerin faaliyet raporlarında zaten ölçüldüğünü bildirmiştir.<sup>9</sup> Kanımızca bu haliyle kanundaki performans faaliyetleri "ölçme" işlemine tabi tutulacağından buna "denetim" demek de zorlaşmaktadır. Bu eleştirileri bir kenara not ettikten sonra tartışılması gereken noktalardan biri de Türk kamu yönetiminin tam anlamıyla performans yönetimine geçip geçmediğinin

<sup>9</sup><http://www.radikal.com.tr/Radikal.aspx?aType=RadikalHaberDetayV3&Date=30.10.2010&ArticleID=1026466/16.05.2011>.

tartışılmasıdır. Bu tartışmayı isabetli bir noktadan başlatabilsek buna bağlı olarak performans denetiminin gerçekçi raporlar üretip üretemeyeceğine dair cevaplar da verebiliriz.

Performans denetiminde sorunlu bir başka alan, 38. maddede dış denetim genel değerlendirme raporu hazırlayacak olan Sayıştay'ın bu raporda iki farklı kriterle ele alınan düzenlilik ve performans denetim raporlarını idareler bazında konsolide etmesidir. Bu iki denetim raporu hedef, içerik, sistematik ve takvim gibi unsurlar yönüyle farklı özellikler taşımakta dolayısıyla bu konsolide sadece fiziki bir birleştirme işlemi gibi görünmektedir. Ayrıca Sayıştay'ın bunları mevcut denetim kapasitesi ile karşılaması da ayrı bir tartışma konusudur (Coşkun & Karabeyli, 2007: 228). Sayıştay'ın performans denetimi yaparken idarenin yerine geçerek onun adına yönetsel faaliyetler yapması kanunda yasaklansa da yerindelik konusu oldukça esnek sınırları olan bir konudur. Yerindelik denetimi yapmayalım derken kamu zararı oluşturabilecek durumlar gözden kaçırılmamalıdır. Performans denetimi bağlamında kamu kaynaklarının etkin, verimli ve ekonomik olarak kullanılmasını takip ederken sayısal hedefler ve bunlara ulaşma oranını ölçmek mümkün olsa da sayılarla ifade edilemeyen değerlerin de olduğu unutulmamalıdır. Kapasitesinin çok üstünde hastaya bakan ve performans hedeflerini sadece günlük hasta sayısına bağlayan bir hastanede hastaların aldığı hizmetin niteliği bir şekilde düşecektir.

Sayıştay denetiminin kapsam, işleyiş ve işlevinin artışı; denetçilerle daire ve kurullarda görev yapan üyelerin iş yükünü arttırmanın yanında mesleki bilgi ve deneyimlerinin de cari duruma uyumlu hale getirilmesini gerektirmektedir. Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu'nu da bünyesine alarak KİT'lerin denetim ve raporlama işlevini üstlenen Sayıştay sadece bununla kalmayıp belediye şirketlerinden, AB fonlarına kadar geniş bir yelpazede faaliyet gösterecektir. Bunlar hiç şüphesiz nicelik ve nitelik yönünden donanımlı olmayı gerektirmektedir ki; Sayıştay Başkanı denetimin değişen metodolojisini denetim elemanlarına çeşitli yollarla aktarmanın (eğitim, yurtdışı vb) önemini özellikle belirtmiştir (Akyel, 2011:9). Performans denetimi (bu denetim türü 1996 yılında mevzuata girse de uygulamaya geçişi 2000'lerin başıdır ve Sayıştay bu süreçte çok sınırlı performans denetimi yapmıştır<sup>10</sup>), mali tabloların üretilmesi (ki bunların üretilmesinde belli bir geçiş sürecine ihtiyaç olacaktır) vb hususlar konuya bütüncül bakılmasını bu bağlamda bütçeden stratejik plan, kalkınma planı ve yıllık programlara kadar makro mali disiplini tamamlayacak ve destekleyecek bir denetleme/raporlama sürecinin yaşanmasını gerektirmektedir. Sayıştay'ın başta performans ölçümlerinde olmak üzere tüm denetim ve raporlamada kullanacağı kapsamlı veri tabanlarının oluşturulması gereği de bu bütüncüllüğü sağlayabilecek unsurlardandır. Sürekli güncellenebilen ve otomasyon ağlarına açık bu veri tabanları Sayıştay'ın koordinasyonunda olabileceği gibi merkezi bir başka kurum üzerinden de oluşturulabilir.

<sup>10</sup> Sayıştay, 1998-2005 yılları arasında sınırlı sayıda performans denetim raporu hazırlamıştır. Kültür Bakanlığı müze faaliyetleri, Karayolları yol bakım onarımı, gemilerin deniz ve limanları kirletmesinin önlenmesi, İstanbul'un deprem hazırlığı, Bayındırlık Bakanlığı deprem sonrası faaliyetleri, Vakıflar sorumluluğundaki tarihi eserlerin korunması, ormanların korunması ve Sağlık Bakanlığı hastaneleri üzerinedir. Bkz. Yenice, E. (2006). "Performans denetimi ve Türkiye uygulaması", İçinde: *Kamu mali yönetiminde stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme*. Ed. C. Can AKTAN, Seçkin, Ankara, s. 161-162.

Sayıştay raporlarının etkinliği sunulduğu parlamentoda etkin ele alınması ile yakından ilişkilidir. Bu raporların TBMM’de görüşülme usul ve esaslarının somut ve etkin bir düzenlemeye kavuşturulmasına ihtiyaç olduğu kanaati yaygındır. TBMM İçtüzüğü’nde Sayıştay raporlarının nasıl ele alınacağına dair bir açıklama da yoktur. Dolayısıyla TBMM İçtüzüğü’ne bu gözle bakılmalıdır. Genel Uygunluk Bildirimi (GUB) ve üretilen çeşitli raporların görüşme yeri olan Plan ve Bütçe Komisyonu gerek iş yoğunluğu gerekse teknik/mali uzmanlığa olan ihtiyaçtan dolayı Sayıştay raporlarını ne kadar etkin bir incelemeye tabi tuttuğu tartışmalıdır. Buna karşı ileri sürülen çözüm, gelişmiş ülkelerde (örneğin İngiltere Sayıştayı-NAO) uygulandığı haliyle “özel komisyonlar”ın çalıştırılmasıdır. Gerçi AB Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programı’nda Anglo-Sakson örneklerinden yararlanılarak TBMM bünyesinde Sayıştay raporlarını görüşecek daimi bir komisyon kurulmasına dair bir madde yer almışsa da bu zamana kadar herhangi bir adım atılmamıştır (Kazan, 2010:200-201).

6085 sayılı Sayıştay Kanununun etkin bir şekilde hayata geçirilmesi 5018 sayılı KMYKK’nun hedeflenen amaçlara uygun bir şekilde uygulanmasıyla yakından ilişkilidir. Dış denetim iç denetimden ayrı olmadığı gibi makro mali yapının işleyişinden de bağımsız değildir. 5018 sayılı Kanunu’nun uygulamasında ortaya çıkan sorunlar, kanunun yürürlüğe girdiği 2006’dan bu yana bazı değişiklikleri gerektirmiştir. Burada 5018’in eleştirisi yapılmayacaksa da yukarıda düştüğümüz notu tekrarlamak pahasına bu kanunun yer yer eklektik, buna bağlı çelişkili maddeleri ister istemez yeni Sayıştay Kanunu’nda da kendini göstermiştir. Dolayısıyla uygulamanın ortaya çıkardığı sorunlar muhtemelen kanunda değişiklikleri de peşi sıra getirebilecektir.

## 8. Sonuç

Kamu harcamalarındaki hızlı artış onların denetlenmesinin de önemini artırmıştır. Zaman içinde devletin ekonomik ve mali yaşama değişen ve çeşitlenen ölçülerdeki müdahaleleri sonucu Sayıştaylar da yeni görevler üstlenmişlerdir. Çağımızda, kamu iktisadi kuruluşlarının, her türlü kamu fonunun, özelleştirme işlem ve faaliyetleri gibi konular artık sayıştayların doğal denetim alanları içinde görülmektedir.

Demokratik bir yönetimin kurulma öngörüsünü de içinde taşıyan yeni kamu yönetimi düşüncesi hukuki, idari ve mali yapı üzerinde önemli değişikliklerin ortaya çıkışını etkilemektedir. Siyaset kurumunun üst kararları ile gerçekleşen bu değişim mevcut kamu yönetimini bir dönüşümün içine sokmaktadır. Toplumun yönetim mekanizmasına yaklaşması, onun işleyişinden haberdar olmak istemesi ve kamu kaynaklarının nerelere harcandığını merak etmesi denetimin önemiyle birlikte sorumluluğunu arttırmaktadır. 2003 sonrası çıkarılan mevzuatın genel gerekçesini bunlar oluşturmaktadır.

5018 sayılı Kanunun uygulama sonuçları incelendiğinde, umulan kapsam ve derinlikte bir dönüşüm ya da sistem değişikliğinin gerçekleşmiş olduğu iddia edilemez. Yürürlük tarihi üzerinden uzun yıllar geçmesine rağmen halen etkin bir iç denetim sistemi tam anlamıyla oluşturulamamış, iç kontrol ve sorumluluk mekanizmaları güçlendirilememiştir. Bunun dış denetim üzerinde olumsuz etkilerinin olması muhtemeldir.



Yeni Sayıştay Kanunu ile birlikte önemli yenilikler kamu mali yönetimine/denetimine girmiştir. Ancak bu kanunun, 5018 sayılı KMYKK'nun bir uzantısı olduğunu söylemek mümkündür. Daha doğru bir ifadeyle onunla paralel/uyumlu yazılma gayretleri olduğu unutulmamalıdır. Dolayısıyla gerek bu kanunun gerekse uygulamadan kaynaklanan sorunların Sayıştay'a yansımaları muhtemeldir. Dolayısıyla 5018 sayılı kanunda daha yürürlüğe girmeden yapılan değişikliklerin yeni Sayıştay Kanunu'nda da olması beklenebilir. Sonuçta uygulamanın yerleşmesi için bir geçiş dönemi yaşanacaktır.

5018 ve 6085 sayılı kanunlarla yeni bir sistem oluşturulmaya çalışılmaktadır. Yeni getirilen sistemlerin başarılı bir şekilde uygulanabilmesi yeni bilgi ve donanımı gerekli kılmaktadır. Bu nedenle yeni sistemlerin yeni hatalar getirmesi çok doğaldır. Önemli olan geçiş süreçlerinin çok çabuk ve en az zararlarla atlatılabilmesidir. Bunun için de önceki tecrübelerden yararlanmakla beraber yeni yapının sığ bir mali sistem olarak görülmeğe öte bütüncü, makro mali disiplini gerçekleştirmeye yönelik stratejik bir bakış açısına ihtiyacı vardır.

#### Kaynakça

- Akad, M. (1993). *Genel kamu hukuku*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Akyel, R. (2011). *Reform process at Turkish court of accounts. ECOSAI circular1*, 6-9.
- Akyel, R. & Köse, H. Ö. (2010). Kamu yönetiminde etkinlik arayışı: Etkin kamu yönetimi için etkin denetimin gerekliliği. *Türk İdare Dergisi*, 466, 9-24.
- Atiyas, İ. & Sayın, Ş. (2000). Devletin mali ve performans saydamlığı. İçinde: *Kamu maliyesinde saydamlık*. İstanbul: TESEV.
- Coşkun, A. & Karabeyli, L. (2007). Kamu yönetimi reformu bağlamında sayıştay denetimi. İçinde Ed. Ş. Aksoy & Y. Üstüner, *Kamu yönetimi yöntem ve sorunlar*. Ankara: Nobel Yayınları, 215-233.
- Demirbaş, T. (2001). *Sayıştaylar tarafından gerçekleştirilen performans denetimleri ve Türk sayıştayı uygulaması*. Sayıştay Başkanlığı Yayını.
- DPT. (2000). *Sekizinci beş yıllık kalkınma planı "denetim sisteminin etkinliğinin artırılması ve performans denetimine geçiş alt komisyonu"na hazırlanan yayımlanmamış rapor*. Ankara
- Eryılmaz, B. (2001). *Kamu yönetimi*. İstanbul: Erkam Matbaası.
- Gürsu, C. (1983). Dünya sayıştaylarının konum ve işlevleri. *Sayıştay Denetçileri Meslek Dergisi Mali Hukuk*, Yıl 13, Sayı 73.
- İnan, A. (1992). *Bütün yönleriyle Türk sayıştayı*. Ankara.
- Kazan, A. (2010). 5018 Sayılı kanun ile sayıştay kanun teklifi bağlamında Sayıştay'ın TBMM'ye sunacağı raporlar. *Dış Denetim*, Temmuz-Eylül, 1, 192-201.
- Kesik, A. (2006). *Türkiye'de yüksek denetim: Kamu maliyesine yeni bakış*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

- Köse, H. Ö. (2007). *Dünya'da ve Türkiye'de yüksek denetim*. Gözden Geçirilmiş İkinci Basım, Ankara.
- Köse, H. Ö. (2010). Kamu mali yönetim reformunun etkileri ve 5018 Sayılı Kanun'da dış denetimin tasarımına ilişkin sorunlar. *Dış Denetim*, Temmuz-Eylül, 1, 7-16.
- Köseoğlu, Ö. (2007). Türk kamu yönetiminde değişen denetim anlayışı ve performans denetimi. İçinde Ed. Bilal Eryılmaz vd., *Kamu Yönetimi Yazıları*. Ankara: Nobel Yayınları, 309-338.
- Meşe, O. (2010). Yeni kamu yönetimi anlayışı çerçevesinde kamu mali yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda sayıştay denetimi. *Dış Denetim*, Temmuz-Eylül, 1, 64-77.
- Okur, Y. (2007). *Türkiye'de kamu denetimi değişim süreci ve performans denetimi*, Ankara: Nobel Yayınları.
- Ortaylı, İ. (2007). *Türkiye teşkilat ve idare tarihi*. Ankara: Cedit Neşriyat.
- Sayıştay Başkanlığı. (1982). *Yeni anayasa ve sayıştay*. 15/1, Ankara: Sayıştay Yayınları.
- Tortop, N., İspir, E. G., Aykaç, B., Yayman, H. & Özer, M. A. (2010). *Yönetim bilimi*, 8.B. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- 6085 Sayılı Sayıştay kanunu, *Resmi Gazete*. 19.12.2010 tarih ve 27790 sayı
- 6085 Sayılı *Sayıştay kanunu genel gerekçesi*.
- 5018 Sayılı *Kamu mali yönetimi ve kontrol kanunu*, *Resmi Gazete*. 24.12.2003 tarih ve 25326 sayı
- <http://www.kidder.tr/HaberOku.php?Haber:64074061146/10.05.2011> (Sayıştay Başkanı Recai AKYEL ile röportaj).
- [http://www.bumko.gov.tr/proje/proje4/dokuman/Denislev.htm//25.04.2011\\_](http://www.bumko.gov.tr/proje/proje4/dokuman/Denislev.htm//25.04.2011_)
- [http://www.radikal.com.tr/Radikal.aspx?aType=RadikalHaberDetayV3&Date=30.10.2010&ArticleID=1026466/16.05.2011\\_](http://www.radikal.com.tr/Radikal.aspx?aType=RadikalHaberDetayV3&Date=30.10.2010&ArticleID=1026466/16.05.2011_)
- [http://www.sayistay.gov.tr/tc/faaliyet/2012\\_Performans\\_pdf](http://www.sayistay.gov.tr/tc/faaliyet/2012_Performans_pdf)