

YÜKSEK DENETİM KURULUŞLARININ DENETİM KAPSAMI

Metin BAYRAK*
Mehmet Alpertunga AVCI**

ÖZET

Günümüzde yüksek denetimin kapsamı, karar alıcılar açısından büyük önem taşımaktadır. Zira yurttaşlar, yasama üyeleri, uluslararası aktörler kamu kaynaklarının ne şekilde kullanıldığını bilmek isterler. Bu sayede yurttaşlar kamusal tercihlerini belirler, yasama üyeleri temsil yetkisi ile yürütmenin faaliyetlerini denetler, uluslararası yatırımcılar yatırım kararlarını, kredi kuruluşları da borç verme kararlarını şekillendirir. Bu tespit ve kararlar için yüksek denetim sonuçları ana referans kaynağı olarak kullanılır. Bu bakımdan etkili bir yüksek denetimden söz edilebilmesi için yüksek denetimin kapsamı olabildiğince geniş tutulmalıdır. Kapsamın tespitinde kamu gelirleri, harcamaları ve mal varlığı ve/veya kamu kaynağını doğrudan veya dolaylı olarak kullanan kurum ve kuruluşlar referans olarak alınabilir. İlk ayrıma göre; geniş anlamda kamu harcamaları, tüm kamu gelirleri ve kamuya ait taşınır ve taşınmaz mallar yüksek denetimin kapsamında yer almaktadır. Bu kaynakları doğrudan kullanan merkezi idare, taşra idaresi, özerk kamu kurumları, devlet işletmeleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idareler genel olarak yüksek denetimin kapsamına girmektedir. Etkin bir yüksek denetimden bahsedilmek isteniyorsa; yüksek denetimin, ilgili kamu kuruluşları yanında kamu kaynağını kullanan diğer tüzel yapıları da kapsamı gerekir. Bu bakımdan kamu kaynağını doğrudan veya dolaylı kullanan özel sektör kuruluşları, siyasi partiler, dernekler ve vakıflar da yüksek denetim kapsamında değerlendirilmelidir.

Anahtar Kelimeler: Yüksek denetim, Kamu kaynağı, Kamu harcamaları, Kamu mal varlığı, Denetimin kapsamı.

AUDIT SCOPE OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS

ABSTRACT

Nowadays the scope of supreme audit is of great importance to decision-makers. The main reason for this is that citizens, members of legislature, international operators like to know how public resources are being used. By this means citizens determine their public preferences; with their representative authority, members of legislature control the activities of executive; international investors shape their investment decisions and credit institutions shape their lending decisions. The supreme audit results are used as the main source of reference for these determinations and decisions. In this respect, the scope of supreme audit should be kept as wide as possible in order to have an effective supreme audit. Public revenues, expenditures and assets and/or the institutions using the public resources directly

* Yrd.Doç.Dr, Atatürk Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Öğretim Görevlisi

** Yrd.Doç.Dr, Atatürk Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Öğretim Görevlisi

or indirectly can be taken as a reference for the determination of the scope. According to first distinction public expenditures in general, all public revenues and public estate and assets are within the scope of supreme audit. The central government, provincial organization, self-regulation public organizations, public enterprises, social security institutions and local authorities which use these resources directly are generally within the scope of supreme audit. If it is to become effective, the supreme audit should cover other legal structures that use public resources in addition to the relevant public institutions. In these respects, private sector organizations, political parties, associations and foundations which use public resources directly or indirectly should be considered within the scope of supreme audit.

Keywords: Supreme audit, Public resource, Public expenditure, Public asset, Audit scope.

GİRİŞ

Modern kamu mali yönetimlerinde nitelikleri ve örgütleniş biçimleri her ne olursa olsun yüksek denetim görevi Sayıştaylar tarafından yerine getirilmektedir. Bu çerçevede Sayıştaylar tarafından yürütülen yüksek denetimin, kamuya ait olan kaynakların kısmen veya tamamen kullanıldığı tüm alanları kapsayacak biçimde yürütülmesi gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle, günümüzde yüksek denetimden beklenen; kamu kaynağının kullanıldığı her alanda yasamanın kontrol gücünü hakim kılmaktır. Zira yasamanın halk adına egemenlik hakkını kullanırken, kamu kurumu olsun veya olmasın kamu kaynağını kullanan tüm kurumların ve yöneticilerin her türlü faaliyetlerini denetleyebilme yetkisine sahip olması gerekir. Çünkü yüksek denetime tabi olan her alan, aynı zamanda yasama egemenliğinin sağlandığı alanı ifade etmektedir. Diğer bir ifadeyle, yüksek denetimin uzanamadığı alanlar, gerek yasamanın gerekse halkın egemen olamadığı alanlar anlamına gelmektedir. Bu itibarla son yıllarda tüm dünyada yüksek denetimin kapsamının genişletilmesi, gerek ülke uygulamalarında gerekse yüksek denetime ilişkin uluslararası örgütlerin hazırladığı dokümanlarda genel bir kabul haline gelmiştir (Kaya, 2000:19-20).

Yüksek denetimin Magna Carta'sı olarak kabul edilen 1977 tarihli Lima Deklarasyonu'nda, yüksek denetimin kapsamının geniş tutulmasına ilişkin açık hükümler bulunmaktadır. Anılan deklarasyonda; tüm kamu mali yönetiminin yüksek denetim kurumunun denetimine tabi olması gerektiğine, kamu mali yönetiminin ulusal bütçe dışında kalan kısımlarının da bu denetimden muaf tutulmaması gerektiğine işaret edilmektedir. Deklarasyonun devam eden 23, 24, 25. bölümlerinde yüksek denetimin kapsamı kamu mali yönetimi ile sınırlı tutulmamıştır. Şöyle ki, özel hukuk kapsamında yapılan yatırımlarda büyük ölçüde devlet katkısı söz konusu ise bu alanların; kamu fonundan aktarılan mali yardımların kullanımının ve bu mali yardımdan faydalanan kurumların tüm mali yönetimin; hatta ve hatta belli şartlar altında üye ülkeler tarafından finanse edilen uluslararası ve uluslar üstü kurumların yüksek denetimin kapsamına dâhil edilmesi gerektiği belirtilmiştir (INTOSAI, 1998). INTOSAI Denetim Standartları Rehberi'nde de yüksek denetimin kapsamının geniş

tutulması üzerinde durulurken, tüm denetim faaliyetlerinin Sayıştay'ın denetim görev ve yetki alanı içerisinde olması gerektiği belirtilmiştir (Sayıştay Başkanlığı, 2010). Avrupa ortamındaki merkezi ve doğu Avrupa ülkeleri yüksek denetim kurumlarının entegrasyonu için gereken *Ortak Temel Kriterleri Saptayan Çalışma Grubunun Tavsiyelerinde*; ulusal bütçede yer alıp almadığına ve kimler tarafından toplandığına bakılmaksızın, tüm kamu fonlarının, kaynaklarının ve faaliyetlerinin yüksek denetim kapsamına alınması gerektiği belirtilmiştir (Kaya, 2000:24).

Yukarıdaki bilgiler ışığında yapılan yüksek denetim faaliyeti, ilgili kurum ve kuruluşlar üzerinde olabildiği gibi kamu finansman kaynakları ve kamu harcamaları üzerinde de olabilmektedir. Her ne kadar kamu gelirleri, harcamaları ve bu süreçlerde yer alan kurumlar arasındaki ilişkiler iç içe girmiş olsa da, her biri açısından yüksek denetimin ayrı ayrı ele alınması mümkündür. Bu itibarla yüksek denetimin kapsamını kamu malvarlığı, harcamaları, gelir kaynakları ve faaliyetleri ile bu kaynakları doğrudan veya dolaylı olarak kullanan kurum ve kuruluşlar açısından ayrı ayrı ele almak mümkündür.

1. KAMU HARCAMALARI, GELİR KAYNAKLARI, MALVARLIĞI VE FAALİYETLERİ ÜZERİNDE YÜKSEK DENETİM

Kamu kaynağını kullanan ve işleten kamu kurumları; faaliyetlerini yerine getirirken gelir toplayıp, harcama yapmakta ve kamu mal varlığını kullanmaktadır. Etkin bir yüksek denetimden bahsedilebilmesi için gerek kamu gelirleri ve mal varlığı gerekse geniş manada kamu harcamalarının yüksek denetimin kapsamına dâhil edilmesi gerekir. Bu bağlamda sırasıyla yüksek denetime konu olacak kamu harcaması, geliri ve mal varlığının neyi işaret ettiğine değinmek yerinde olacaktır.

Kamu harcamaları geniş manada; devlet ve mahalli idarelerin, devlet teşebbüslerinin, toplumsal güvenlik kurumlarının, kamuya yararlı kurumların yaptığı harcamalarla, vergi harcamaları, hususi kişilerin yaptıkları bağış ve yardımlarla devlet aktifinde meydana gelen azalmaları ifade etmektedir (Aksoy, 1998:90-91). Bu harcamalar yatırım, cari ve transfer harcamaları şeklinde gerçekleştirilirken yapılan işlemlerin gerek hukuka uygunluk yönünden gerekse verimlilik, etkinlik ve tutumluluk yönünden yüksek denetime tabi tutulması gerekir. *Kamu gelirleri*, devletin veya diğer kamu kuruluşlarının görevlerini yerine getirebilmesi için anayasal sınırlar içerisinde başvurdukları çeşitli kaynaklardan elde ettikleri gelirlerin tümünü kapsamaktadır. Bu gelirlerin başında vergiler gelirirken onu harçlar, şerefiyeler, resimler, para fiskal gelirler, para ve vergi cezaları, mülk ve teşebbüs gelirleri, kamu borçları, para basmadan doğan gelirler ve bağış ve yardım gibi sair gelirler takip etmektedir (Aksoy, 1998:131-140). Bu itibarla yüksek denetim kurumu, tüm kamu fonlarını ve kaynaklarını denetleme konusundaki yasal otorite olarak kabul edilmektedir (Acar ve Sevinç, 2011:5). Vergi ve benzeri mali yükümlülükler konusunda ortaya çıkması muhtemel uyuşmazlıklarda, yüksek denetimin son karar merci olup olmadığının açık bir biçimde tespit edilmesi,

yüksek denetimin kamu gelirleri üzerinde denetiminin kapsamını ve sınırını tespit etme bakımından önemlidir. Örneğin Türkiye uygulamasında Anayasanın 160. maddesinde vergi ve benzeri mali yükümlülükler konusunda Danıştay ile Sayıştay kararları arasındaki uyumsuzluklarda Danıştay kararlarının esas alınması, yüksek denetimin kamu gelirlerine yönelik olarak yetkisini sınırlandırmaktadır (Kaneti, 1990:10-11, T.C. Anayasası, 1982).

Kamu malı, “kamu idare ve kurumlarının gerek kamunun doğrudan kullanımına ayrılmış gerekse nitelikleri gereği veya hizmetin amacına uygun düzenlenmiş olmak koşuluyla, kamu hizmetine özgülenmiş malların tümünü kapsamaktadır” (Gözübüyük ve Tan, 2010:1076-1077). Kamu malları yanında kamuya ait özel mallar da söz konusudur. Kamuya ait özel mallar ise, kamu yararından çok gelir getirme amacını taşıyan, özel hukuka tabi olan kamu hizmetine ve kamunun doğrudan yararlanmasına özgülenmemiş olan mallardır. Bu tip mallar; satın alma, miras ve bağış gibi yollarla edinilebildiği gibi devletleştirme yolu ile de kazanılabilmektedir (Gözübüyük ve Tan, 2010:1144). Yüksek denetim büyük ölçüde, kamu hizmetlerinde kullanılan askeri tesis, enerji santralleri, bilgisayar merkezleri gibi taşınmazlar, kamu hizmetlerinde kullanılan ve kamunun hizmet dolayısıyla yararlandığı yerler olan okullar, hastaneler, su, havagazı, telekomünikasyon şebekeleri gibi devlete ait taşınır ve taşınmaz mal varlığı ile kamu malı olmamakla beraber kamuya ait özel malları üzerinde gerçekleştirilen tüm tasarruflarla ilgilenmektedir (Gözübüyük ve Tan, 2010:1078). Bu itibarla bir yüksek denetim, kamuya ait taşınır ve taşınmaz mallarla kamuya ait özel malların girişi, saklanması, kullanımı ve çıkışları ile bunların kullanımında yetkilendirilmiş olan idare ve kurumlarla ilgili kişilerin faaliyetlerini gerek düzenlilik gerekse performans denetimi açısından kapsar. Malların girişi, saklanması, kullanımı yanında söz konusu malların değerlendirilmesi de birer idari ve mali işlem olduğuna göre bu işlemlerin de yüksek denetim kapsamında olması gerekmektedir. Bu bakımdan, özellikle devlete ait malların ekonomiye kazandırılması için uygulanan satış, kiralama, irtifak hakkı tesisi, ecri misil uygulaması, gayrimenkul yatırım ortaklığı, yap-işlet-devret, kat karşılığı arsa verilmesi, işletme hakkı devri gibi işlemleri de yüksek denetim kapsamalıdır (Söyler, 2005:171-267).

2. KAMU İDARESİ VE KURUMLARI ÜZERİNDE YÜKSEK DENETİM

Kamu kurumları dışında kamu kaynağını kısmen veya tamamen kullanan pek çok tüzel yapının bulunması sebebiyle yüksek denetimin kapsamı yalnızca kamu kurumları ile sınırlı tutulamaz. Örneğin dernekler, vakıflar, meslek örgütleri, siyasi partiler birer kamu kurumu olmamakla beraber, faaliyetlerini yerine getirirken zaman zaman kamu kaynağını kullanabilmektedir. Bu itibarla etkin işleyen bir yüksek denetim sisteminden bahsedilmek isteniyorsa, yüksek denetimin yalnızca kamu idare ve kuruluşlarını kapsamaya yeterli olmayıp beraberinde kamu kaynağını kullanan tüm tüzel yapılar üzerinde de uygulanabilir olması gerekmektedir.

2.1. Devlet İdaresi Üzerinde Yüksek Denetim

Milli kamu hizmetleri devlet tüzel kişiliği tarafından yerine getirilmektedir. Devlet idaresinin üstlendiği milli kamu hizmetleri; bakanlıklar ile yardımcı kuruluşlar şeklinde ayrılmış, devlet tüzel kişiliğini temsil eden ve onun adına yetki kullanan Merkezi İdare (Merkez Teşkilatı, Başkent Teşkilatı) tarafından planlanıp yürütülmektedir. Merkezi idarenin üstlendiği hizmetler tüm ülkeye yayılmış olup bu milli kamu hizmetleri devlet idaresinin başkent teşkilatı dışındaki ve onun uzantısı olan Taşra İdaresi (Taşra Teşkilatı) tarafından yerine getirilmektedir (Gözübüyük ve Tan, 2010:1078, Gözler, 2009:239-240). Devlet idaresi içerisinde yer alan gerek Merkezi İdare gerekse Taşra İdaresi genel olarak yüksek denetimin kapsamına girmektedir. Buna karşın bakanlıkların siyasetle ilgilenmesi ve küçük yapıda olmaları nedeniyle, yüksek denetim büyük ölçüde bakanlıkların işlevlerini gören birimlerle ilgilenmektedir (Demirbaş, 2001:47).

2.2. Kamu Kurumları Üzerinde Yüksek Denetim

Hizmet yönünden yerinden yönetim kuruluşları olan kamu kurumları; teknik bilgi ve uzmanlık gerektiren belli bir hizmetin devlet ve yerel idare tüzel kişiliği dışında örgütlenmesi sonucu ortaya çıkan kamu tüzel kişileridir. Bu kurumlar, devlet (merkezi) idaresi veya mahalli idareler tarafından kurulup, ilgili idarenin vesayeti altında belli bir özerkliğe sahip olarak çalışırlar. Türkiye’de üniversiteler, TÜBİTAK, KİT’ler, SGK, RTÜK, BDDK gibi kurumlar milli kamu kurumlarına, İSKİ, İETT, İDO gibi kurumlar mahalli kamu kurumlarına ve GAP İdaresi ve Bölgesel Kalkınma Ajansları bölgesel kamu kurumlarına örnek olarak verilebilir (Gözler, 2009:551-552-566). Bu çerçevede kamu kurumları genel olarak yüksek denetimin kapsamına girmektedirler (Demirbaş, 2001:47).

2.3. Devlet Teşebbüsleri Üzerinde Yüksek Denetim

Her ne kadar birer devlet teşebbüsü olan KİT’ler Türkiye’de genel olarak milli kamu kurumları arasında yer alsada, pek çok ülke idari yapısı içerisinde farklı niteliklere sahiptirler. Bu bakımdan bu kuruluşları, yüksek denetim yönünden ayrı olarak değerlendirmek gerekmektedir. Devlet teşebbüsleri; toplumsal fayda/maliyet ilişkilerini de göz önünde bulundurmamak amacıyla; ticari ve sınai alanda iktisadi faaliyetlerde bulunmak ve piyasa koşullarına göre çalışmak üzere; kamu sermayesi veya kamu sermayesinin katkısı ile kanun veya kanunun açıkça verdiği yetkiye dayanarak idari işlemlerle kurulan ve işletilen; idari ve mali özerkliğe sahip tüzel kişiliğe sahip teşebbüslerdir (Gözler, 2009:568, Çetinkaya, 2003:72). Az veya çok ticari karakter taşıyan bu kurumlar, çeşitli ölçülerde devlete ait olduklarından ve devlet tarafından finanse edildiklerinden kamu fonlarının kullanımından dolayı sorumludurlar (Geist, 1988:14). Söz konusu kurumlar her ne kadar iktisadi alanda birer özel sektör kuruluşu gibi faaliyet gösterse de, bu kurumların da kamu sermayesi veya kamu sermayesinin katkısı ile kuruldukları için yüksek denetimin kapsamına girmesi gerekir. Bu tip kurumların kamu kaynaklarından yararlandıkları

sırada ve yararlandıktan sonra, uzmanlaşmış denetim organları ile beraber yüksek denetim kurumları tarafından da etkin bir mali denetime tabi tutulması gerekir. Yapılacak denetimler yalnızca ilgili hesapların düzenliliği üzerine yapılmamalı aynı zamanda faaliyetlerin verimliliği üzerine diğer bir ifadeyle performansı üzerine de olmalıdır (Cruz, 1987:21).

2.4. Sosyal Kamu Kurumları Üzerinde Yüksek Denetim

“Sosyal kamu kurumları, insanların sosyal güvenlik, çalışma, sağlık, emeklilik gibi sosyal ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulmuş olan kurumlardır” (Gözler, 2009:575). Sosyal kamu kurumlarının gelirleri, büyük ölçüde üyelerinden topladığı aidatlar, primler, ödentiler gibi zorunlu kesintiler ile sağlanmaktadır. Bu kurumlar sosyal güvenliğe (örneğin Sosyal Güvenlik Kurumu) ilişkin yapılar olabildiği gibi istihdama ilişkin kurumlar (örneğin, Türkiye İş Kurumu) biçiminde de örgütlenebilmektedir. Örneğin Türkiye’de kamu tüzel kişiliğine sahip olan, idari ve mali özerkliğe sahip Sosyal Güvenlik Kurumu ve Türkiye İş Kurumu Sayıştay’ın denetimine tabidir (Gözler, 2009:575-576). Bu itibarla bu tip kurumların kendilerine ait gelirleri olsa da söz konusu kurumlar devlet bütçesinden de yardım almakta ve bu nedenle de genel olarak yüksek denetimin kapsamına girmektedir.

2.5. Eyaletler ve Mahalli İdareler Üzerinde Yüksek Denetim

Devlet idaresi ile ulusal sınırlar içerisinde yaşayan bir topluluğun ortak nitelikteki ihtiyaçları karşılanırken, ulusal sınırlar içerisinde yaşayan topluluğun oluşturduğu diğer pek çok irili ufaklı yerleşim birimleri vardır. Bu birimlerin de kendi bölgesel sınırları içerisinde geçerli olan bir takım genel ve ortak ihtiyaçları bulunmaktadır. İster kapitalist, ister sosyalist olsun tüm iktisadi düzenlerde devlet sınırları içerisinde yerleşmiş, irili ufaklı insan topluluklarının ortak ve yerel ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla oluşturulmuş ancak devletten ayrı bir tüzel kişiliğe sahip anayasal bir topluluk türü vardır ki bunlara mahalli idareler denmektedir (Nadaroğlu, 1998:3-11-15). Devlete ait mali olaylar sadece devlet idaresi ile sınırlı olmayıp, diğer kamu üretici birimlerini kapsadığından, devredilmiş yetkiye sahip amme hükmi şahıslarından biri olan mahalli idareler de bu kapsama girmektedir. Mahalli idarelerin devlet idaresinden ayrı bir tüzel kişiliği bulunup, yerel mahiyetteki işlerin yürütülmesi için kendilerine ait gelirleri ve kendi bütçelerini yapma yetkileri bulunmaktadır (Öncel, 1998:5-7).

Federal sistemlerde, Federal idare altında federe devletler bulunmakta olup, federe devlet (üye devlet, kanton, eyalet, devletçik) sınırları içerisinde de ayrıca çeşitli düzeylerde mahalli idare kuruluşları bulunmaktadır. Şu hususu önemle belirtmek gerekir ki, Federe Devletler mahalli idare kavramına girmemektedir. Üniter sistemlerde ise, merkezi ve yerel idare olmak üzere ikili bir yapı bulunmaktadır (Öncel, 1998:3-6). Ülkelerin federal veya üniter yapıda olmalarına göre, federe devlet ve mahalli idareler yüksek denetimin kapsamına girmektedir. Zira mahalli idarelerin bütçelerinin tamamı yerel gelirlerden karşılanamadığından, genel bütçeden bu

idarelere belli oranlarda paylar verilmektedir. Genel bütçe gelirlerinin oluşmasında yurttaşların vergi ve benzeri şekillerde katkıda bulunması nedeniyle, tüm yurttaşların mahalli idarelere aktarılan kaynaklar üzerinde denetim hakkını elde etmesi gerekmektedir. Bu denetim hakkının da yasama adına denetim görevini yürüten yüksek denetim kurumları tarafından yerine getirilmesi gerekir. Yüksek denetimin bu kurumlar tarafından yapılması gerektiği yönündeki görüşün temelinde, bu faaliyeti yürüten kuruluşların bağımsız ve siyasi etkilere kapalı kurumlar olması anlayışı yatmaktadır (Doğanyığıt, 1995:4-5-6, Doğanyığıt, 1998:149-150). Kimi uygulamalarda federe devletin veya mahalli idarelerin tamamı ve yerel kamu müessesleri bir ayrıma gitmeden yüksek denetimin çalışma alanına girerken, kimilerinde ise belli bir nüfusa kadar olan yapılar yüksek denetime dahil edilmektedir. Bu itibarla Fransa gibi bazı ülke uygulamalarında ayrıca mahalli yönetim Sayıştaylarının idari yapı içerisinde yer aldığı görülmektedir (Demirbaş, 2001: 46-47).

Mahalli idareler üzerinde gerçekleştirilecek yüksek denetim, büyük ölçüde mahalli idarelerin mali bağımsızlığı ile yakından ilişkilidir. Özellikle gelirlerinin büyük kısmı öz gelir kaynaklarından değil de devletten aldıkları paylarla sınırlı olan idarelerde yüksek denetim yoğun şekilde hissedilirken, öz gelir kaynakları yüksek olan idareler üzerinde gerek vesayet denetiminin gerekse yüksek denetimin ağırlığı daha düşük seviyede hissedilmektedir (Keleş, 1997:12).

3. KAMU KAYNAĞINI DOĞRUDAN VEYA DOLAYLI OLARAK KULLANAN DİĞER KURUM VE KURULUŞLAR ÜZERİNDE YÜKSEK DENETİM

Her ne kadar kamu kaynağını öncelikli olarak yukarıda sıralanan idare ve kurumlar kullansa da söz konusu kaynağın belirli şekillerde bu yapılar dışında kalan çeşitli kurum ve kuruluşlar tarafından kullanıldığı görülmektedir. Bu kaynak kullanımı; kimi zaman doğrudan kimi zaman da sübvansiyonlar ve vergi harcamaları gibi dolaylı olabilmektedir. Ancak kamu kaynağını kullanan tüm yapılar yüksek denetim kapsamına alınmalıdır. Bu itibarla kamu kaynağını doğrudan veya dolaylı olarak kullanan kurumları da yüksek denetim açısından değerlendirmek gerekmektedir.

3.1. Özel Sektör Kuruluşları

Özel sektör kuruluşları, kar sağlamak amacıyla belli bir bedel karşılığında satılacak özel mal ve hizmet üretmek ve/veya satmak için kurulan, hukuki ve mali kişiliği ve sürekliliği olan kuruluşlardır (Çetinkaya, 2003:71). Devlet tarafından bu kuruluşlara, ya doğrudan ya da dolaylı olarak kaynak aktarımında bulunmaktadır. İktisadi amaçlı transfer harcamaları arasında yer alan sübvansiyonlarla devlet, kamu mal varlığından tarım, ulaştırma, sanayi ve konut gibi alanlarda faaliyet gösteren özel sektör kuruluşlarına bir kaynak transferi gerçekleştirmektedir (Edizdoğan, 2007:97-99). Bazı uygulamalarda ise kamu kaynaklarının doğrudan özel sektör kuruluşları tarafından kullanıldığı görülmektedir. Aynı zamanda genel olarak vergi harcaması

olarak adlandırılan vergi indiriminden, muafiyetinden ve istisnasından da söz konusu kurumlar faydalanmak suretiyle dolaylı olarak kamu kaynağını kullanmaktadır. Dünyada pek çok ülke uygulamasında, kamu kaynaklarından doğrudan veya dolaylı olarak faydalanan özel sektör kuruluşlarının da yüksek denetimin kapsamına girdiği görülmektedir.

3.2. Siyasi Partiler

“Siyasi parti, merkezi ve yerel düzeyde kurulmuş, siyasi iktidarı elde etmeyi ve kullanmayı amaçlayan ve bunun için de halkın desteğini sağlamaya çalışan sürekli bir kuruluştur” (Teziç, 2009:322). Bu itibarla siyasi partiler halkın siyasi düşünce ve inançlarının oluşmasında birer serbest kuruluş niteliğindedir ve bu kuruluşların kendilerine ait gelirleri, kaynakları ve harcamaları bulunmaktadır. Siyasi partilerin gelir kaynakları temelde üyelerinden almış oldukları aidatlardan oluşmasına karşın, toplanan aidatların parti giderlerini karşılayamaması nedeniyle partiler başka kaynaklara başvurma yoluna gidebilmektedirler. Her ne kadar siyasi partilerin giderlerini karşılamak üzere aidatlar haricinde büyük şirketlerden veya baskı gruplarından bağış almaları söz konusu olsa da bu durum partilerin iktisadi iktidarlara bağımlı hale gelmesine neden olabilmektedir. Bu tip aidat ve bağışlar yanında devlet yardımlarının da partilerin gelir kaynakları arasında yer aldığı görülmektedir. Bu itibarla siyasi partilerin gelir kaynakları ve bu kaynakların harcanması üzerinde nasıl bir denetimin tesis edileceği sorunu ortaya çıkmaktadır (Teziç, 2009:333). Türkiye örneğinde olduğu gibi siyasi partiler üzerinde gerçekleştirilecek mali denetim Anayasa Mahkemesi tarafından yapılırken, Mahkeme söz konusu denetimi Sayıştay’dan yardım sağlayarak hazırlatacağı raporlar üzerinden de yapabilmektedir (Siyasi Partiler Kanunu, 1983: Mad. 74-75). Bununla birlikte Sayıştay, 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanunla; siyasi partilerin mal edinimleri ile gelir ve giderlerinin kanuna uygunluğunun denetimi için Anayasa Mahkemesine yardım sağlarken, aynı zamanda siyasi partilerin kesin hesaplarını Anayasa Mahkemesi adına denetler ve düzenlediği raporları karara bağlanmak üzere Anayasa Mahkemesine gönderir (Anayasa Mahkemesinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun, 2011: Mad. 55). Ancak gerek Siyasi Partiler Kanununda gerekse Anayasa Mahkemesinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanunda görüldüğü üzere; siyasi partiler üzerinde Sayıştayın doğrudan denetim yapma yetkisi olmayıp, görevi sadece Anayasa Mahkemesine raportörlükle sınırlı tutulmuştur. Oysa başta Lima Deklarasyonu olmak üzere pek çok uluslararası bildiri ve tavsiyelerde, kamu fonundan aktarılan mali yardımların kullanımının ve bu mali yardımdan faydalanan kurumların tüm mali yönetiminin yüksek denetim kapsamında olması gerektiği belirtilmektedir. Bu itibarla hazine yardımı alan siyasi partilerin, mali yapıları da halkın denetimine dolayısıyla yüksek denetime açık olmalıdır (Baş ve Özer, 1997:61-62). Diğer bir ifadeyle, devletten yardım alan siyasi partilerin ve bu partilerin adaylarının yüksek denetime tabi tutulması gerekir (Şener, 2001:442).

3.3. Kamuya Yararlı Kurumlar

Dernekler ve vakıflar gibi kamuya yararlı özel hukuk tüzel kişileri de kamu hizmeti niteliğinde faaliyetler yürütür (Gözler, 2009:563) ve bu kurumların da belli şartlarda yüksek denetimin kapsamına girmesi söz konusu olabilir. Bu itibarla söz konusu kurumların yüksek denetim karşısındaki durumunu değerlendirmek doğru olacaktır.

Dernekler, kaynak paylaşımı dışında kanunlarla yasaklanmamış belirli ve ortak bir gayeyi gerçekleştirmek üzere insan topluluklarından oluşan ve sürekliliği olan özel hukuk tüzel kişileridir. Dernekler, devletin idari faaliyetinde ona yardımcı olduğu gibi belli konularda da onun faaliyet alanını da genişletmektedir. Bu itibarla siyasi partiler, sendikalar, federasyonlar ve konfederasyonlar da birer dernek konumundadır (Köprülü, 1984:427-430). Derneklerin en temel gelir kaynakları, üyelerinden toplamış oldukları aidatlardan, bağış ve yardımlardan ve dernek malvarlığından oluşur. Aynı zamanda dernekler, manevi amaçlarına ulaşmak için ticari şirketler işletmek suretiyle de gelir elde edebilir (Özdamar vd, 2008:37). Derneklerin işletmekte olduğu bu işletmelere, devlet tarafından belirli şartlar altında vergi muafiyeti, istisnası veya indirimini uygulanmakta ve bu çerçevede kamu kaynağında bir azalış meydana gelmektedir (Saraç, 2010:265). Her ne kadar gerek Türkiye’de gerekse çeşitli ülke uygulamalarında derneklerin mali denetimi Sayıştaylar haricindeki çeşitli denetim birimleri tarafından gerçekleştiriliyor olsa da (Ballar, 1987:182-183-230) özellikle devletten ve devletin iştiraki olan kuruluşlardan yardım alan veya vergi muafiyeti, istisnası ve indiriminden faydalanan kamuya yararlı derneklerin, gerekli görülmesi halinde yüksek denetime tabi tutulmaları yararlı bir uygulama olacaktır.

Mal topluluğu mahiyetindeki tüzel kişiler olan vakıfların (Feyzioğlu vd, 1973:136), özleri itibarı ile kamuya yararlı ve kamu görevlerinin görülmesine katılan özel hukuk tüzel kişileri olması nedeniyle, kamu hizmetlerinin kurucusu olan devletin, vakıfların kamuya karşı en verimli bir şekilde, sürekli ve düzenli olarak işlemlerini temin etmesi gerekir. Bu itibarla vakıfların kişisel çıkarlara alet edilmemesi ve amaçlarından uzaklaşmaması için özellikle mali işlemlerinin devlet tarafından denetim altında tutulması gerekmektedir (Köprülü, 1984:589-590, Feyzioğlu vd, 1973:137). Nitekim belli uygulamalarla kamu kaynaklarından vakıflara doğrudan veya dolaylı olarak aktarım yapılması söz konusu olabilmektedir. Derneklerde olduğu gibi gerek vakıflara gerekse vakıfların işlettiği işletmelere doğrudan veya dolaylı kaynak aktarımı yapılması halinde kamu kaynağında bir azalış meydana gelecektir. Bu çerçevede kaynak aktarımı yapılan ilgili vakıfların ve bunların kurmuş olduğu işletmelerin de yüksek denetimin kapsamına girmesi doğru olacaktır.

3.4. Meslek Kuruluşları

Meslek kuruluşları; “odalar, birlikler, avukatlık, hekimlik, eczacılık, tacirlik, mühendislik gibi serbest meslek denen mesleklerde çalışanların ortak ihtiyaçlarını karşılamak, mesleği dışa karşı temsil etmek ve özellikle bu mesleklerin iç disiplinini

ve meslek ahlakını sağlamak üzere kurulmuş kuruluşlardır (Gözler, 2009:600)”. Meslek kuruluşlarının kurulmasının ve ilgili meslek mensuplarının bu kuruluşlara üye olma zorunluluğunun temelinde, kamu bakımından önem taşıyan mesleklerde disiplini sağlama ve devletin bu kuruluşlar üzerinde denetim görevini kolaylaştırma düşüncesi yatmaktadır (Özsunay, 1982:41). Özellikle Türkiye’de kamu tüzel kişiliğine sahip olan, kanunla kurulan ve zorunlu üyelik esasına dayanan meslek kuruluşları, tek taraflı icrai işlemler yapabilirken, üyelerinden parafiskal gelir olarak kabul edilen aidatlar tahsil etmektedirler (Gözler, 2009:600-601-602-603-604). Bu itibarla meslek kuruluşları da çeşitli ülke uygulamalarında yüksek denetimin kapsamına girebildiği gibi Türkiye gibi ülkelerde yüksek denetimin kapsamı dışında da tutulabilmektedir. Ancak bizce bunların kamu tüzel kişiliğine sahip olmaları ve gerek üyelerinden gerekse sundukları hizmetten faydalananlardan parafiskal gelir (Sayar, 1970:248) tahsil etmeleri nedeniyle vesayet denetimi yanında yüksek denetim kapsamında olmaları gerekmektedir.

SONUÇ

Modern demokrasilerde gerek yurttaşların gerekse temsil yetkisini kullanan yasama organının kamu harcamalarının yapılmasında, mal varlığının kullanılmasında ve gelirlerinin tahsilinde ilgili kurum ve kuruluşlar tarafından kayıt düzenine, yasal düzenlemelere ve verimlilik, etkinlik ve tutumluluk kriterlerine uyulup uyulmadığını takip etmesi bakımından yüksek denetim büyük ve önemli bir role sahiptir. Bu itibarla karşımıza yüksek denetimin kapsamının ne olacağı sorusu çıkmaktadır. Günümüzde yüksek denetimin kapsamı konusunun merkezinde, hiç şüphesiz yürütme ve dolayısıyla merkezi idare ve onun taşra teşkilatı yer almaktadır. Ancak günümüzde gerek devlet faaliyetlerinin çeşitlenmesi gerekse sosyal hayatta devletin kendini her alanda hissettirmesi yüksek denetimin sadece merkezi yönetimle sınırlı tutulamayacağını göstermiştir. Zira kamu kaynakları ve malvarlığı sadece kısıtlı bir alanda yani merkezi yönetimde kullanılmayıp doğrudan veya dolaylı olarak pek çok kurum ve kuruluş tarafından da kullanılabilir. Eğer bir ülkede yurttaşların ve onun temsilcilerinin her bir kaynağının nerede, niçin ve ne şekilde kullanıldığından haberdar olması isteniyorsa ve tercihlerinin de ulaştıkları bu bilgiler kanalıyla şekillendirilmesi arzu ediliyorsa yüksek denetimin kamu kaynağı ve malvarlığının kullanıldığı her alanda açıkça hissedilmesi gerekir.

Yukarıda da belirtildiği üzere kamu kaynakları, gerek kamu kurumları gerek özel sektör kuruluşları gerekse kamuya yararlı çeşitli teşekküller tarafından ya doğrudan ya da dolaylı olarak kullanılmaktadır. Doğrudan kaynak kullanımına; devlet teşebbüslerinin kullandıkları kaynaklar, özel sektör kuruluşlarına yapılan sübvansiyonlar, sosyal güvenlik sistemine yapılan kaynak aktarımları, siyasi partilere hazine yardımı örnek olarak gösterilebilir. Dolaylı kaynak kullanımına ise dernek, vakıf, meslek kuruluşları ve özel sektör kuruluşlarına yönelik vergi harcamaları

örnek olarak gösterilebilir. Gerek doğrudan gerekse dolaylı kaynak kullanımı kamu malvarlığında bir azalış meydana getirdiği için yurttaşların ödedikleri her bir kuruş verginin nerede kullanıldığı yönünde açıkça haber sahibi olmaları gerekir. Bu haberin doğrudan kaynağı ise yüksek denetim ve yüksek denetim görevini icra eden Sayıştaylardır. Sayıştayların örgütleniş şekli ister Ofis tipi isterse kurul tipi olsun, yöneldikleri yegâne amaç kamu kaynağının kullanıldığı her alanı mali, hukuki ve performans açısından denetime tabi tutmaktır. Zira yüksek denetimin ulaşmadığı her bir alan, hem yurttaş açısından bilinmez ve yurttaşın kararlarında öngörülemez hem de kötü niyetli uygulamalara açık olacaktır.

KAYNAKÇA

- Acar, Ali, Sevinç, İsmail (2011), "Avrupa Birliği SIGMA (Support for Improvement in Governance and Management) Programı'nın Türk Kamu Yönetimine Yansımaları", Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 25, Sayı 2.
- Aksoy, Şerafettin, (1998), Kamu Maliyesi, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Anayasa Mahkemesinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun, (2011), T.C. Resmi Gazete, 27894, 3 Nisan.
- Ballar, Suat (1987), Türk Dernekler Hukuku, Bilimsel Yayımcılık, İstanbul.
- Baş, Hasan, Özer, Hüseyin (1997), "Siyasi Partilerin Mali Denetiminin Sayıştayca Yapılıp Yapılamayacağı", Sayıştay Dergisi, Sayı: 25 (Özel Sayı), (Nisan-Haziran).
- Cruz, Domingo L. (1987), "Uluslararası Sayıştay Kuruluşları Örgütü (INTOSAI)", INTOSAI'nin 30. Yılı, Domingo L. Cruz (der.), T.C. Sayıştay Başkanlığı 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları Yayın No: 23/5, Ankara.
- Çetinkaya, Özhan (2003), Türkiye'de Devlet İşletmeciliği ve Özelleştirme, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- Demirbaş, Tolga (2001), Sayıştaylar Tarafından Gerçekleştirilen Performans Denetimleri ve Türk Sayıştayı Uygulaması, T.C. Sayıştay Başkanlığı Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi: 17, Ankara.
- Doğanyığıt, Sadettin (1995), "Yerel Yönetimlerin Mali Denetimi", Sayıştay Dergisi, Sayı: 18, (Temmuz-Eylül).
- Doğanyığıt, Sadettin, "Yerel Yönetimlerde Nasıl Bir Denetim", Sayıştay Dergisi, Sayı: 30 (Özel Sayı), (Temmuz-Eylül).
- Edizdoğan, Nihat (2007), Kamu Maliyesi, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- Feyzioğlu, Feyzi N., Doğanay, Ümit, Aybay, Aydın (1973), Medeni Hukuk Dersleri: Birinci Cilt, Fakülteler Matbaası, İstanbul.
- Geist, Benjamin (1988), "Devlet Denetimi", Devlet Denetimi (Makaleler), Beyhan Ataç (der.), T.C. Sayıştay Başkanlığı 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları Yayın No: 28/10, Ankara.
- Gözler, Kemal (2009), İdare Hukuku: Cilt 1, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- Gözübüyük, Şeref, Tan, Turgut (2010), İdare Hukuku: Cilt 1 Genel Esaslar, Turhan Kitabevi, Ankara.
- INTOSAI (1998), Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts, Vienna.
- Kaneti, Selim (1990), "Sayıştay'ın Anayasal Konumu", Sayıştay Dergisi, Sayı 1, (Temmuz-Eylül).
- Kaya, Safiye (2000), "Uluslararası Belgelerde ve Ülke Uygulamalarında Sayıştayların Denetim Alanları", Sayıştay Dergisi, Sayı 39, (Ekim-Aralık).
- Keleş, Ruşen (1997), "Yerel Yönetimlerde Denetim", Sayıştay Dergisi, Sayı: 25, (Nisan-Haziran).

- Köprülü, Bülent (1984), Medeni Hukuk: 1-2. Kitaplar, Acar Matbaacılık, İstanbul.
- Nadaroğlu, Halil (1998), Mahalli İdareler, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.
- Öncel, Yenal (1998), Mahalli İdareler Maliyesi, Filiz Kitabevi, İstanbul 1998.
- Özdamar, Demet, Türk, Ahmet, İvizler, Metin, Çağırğan, Senar (2008), Yeni Dernekler Hukuku Mevzuatımızın Karşılaştırmalı Olarak Değerlendirilmesi, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Özsunay, Ergun (1982), Medeni Hukukumuzda Tüzel Kişiler, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, İstanbul.
- Saraç, Özgür (2010), "Vergi Harcamaları ve İktisadi Etkileri", Maliye Dergisi, Sayı: 159, (Temmuz-Aralık).
- Sayar, Nihad S. (1970), Kamu Maliyesi: Cilt I, Sermet Matbaası, İstanbul.
- Sayıştay Başkanlığı, "INTOSAI Denetim Standartları", <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/yayinicerik/intosai1.htm#temel> (Erişim tarihi: 12 Kasım 2010).
- Siyasi Partiler Kanunu, (1983), T.C. Resmi Gazete, 18027, 24 Nisan 1983.
- Söyler, İlhami (2005), Devlet Mallarının Kamu Finansmanı Açısından Değerlendirilmesi, T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No: 2005/368, Ankara.
- Şener, Orhan (2001), Teori ve Uygulamada Kamu Ekonomisi, Beta Basım, İstanbul.
- T.C. Anayasası (1982), T.C. Resmi Gazete, 17854, 20 Ekim.
- Teziç, Erdoğan (2009), Anayasa Hukuku, Beta Basım, İstanbul.