

SAYIŞTAY DENETÇİLERİNİN DENETİMLE İLGİLİ ALGILARI, BEKLENTİLERİ VE GÖRÜŞLERİ ÜZERİNE BİR ANKET ÇALIŞMASI

Müslüm PARLAK*
Zeliha PARLAK**

ÖZET

Denetim bir konunun elde edilen deliller etrafında değerlendirilerek ilgili kuruma ve kamuoyuna sunulması işidir. Kamu sektörünün denetiminde teftiş ve iç denetim gibi iç denetimle birlikte Sayıştay denetçileri tarafından Meclis adına gerçekleştirilen dış denetim de bulunmaktadır.

Denetimle ilgili herkes her zaman farklı şekillerde görüşler ortaya koymaktadır. Ancak, denetimle görevli olanların düşünceleri kamuoyuna genelde yansımamaktadır. İç denetim yapanların denetimler hakkındaki düşünceleri ile ilgili çeşitli çalışmalar olmasına rağmen dış denetim yapanların düşünceleri ile ilgili çalışma bulunmamaktadır.

Dış denetimle görevli denetçilerin denetimin çeşitli yönleriyle ilgili düşünceleri bu çalışmanın konusunu oluşturmaktadır. Çalışma sonuçlarına göre denetçilerin, denetimle ilgili değerlendirmelerinde pozitif, katkıda bulunmaya dönük, yararlı olma düşüncesinde, kaliteli çıktılar üretilmesinin ve sorumluluklarının bilincinde oldukları tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Sayıştay, Sayıştay denetçisi, Denetim, Denetim algısı, Denetim beklentisi.

A SURVEY ON THE PERCEPTIONS, EXPECTATIONS AND OPINIONS OF THE AUDITORS OF THE TURKISH COURT OF ACCOUNTS ON AUDIT

ABSTRACT

Auditing covers assessing a subject matter in the light of the evidence collected and presenting it to the public and the relevant institution. The audit of the public sector includes not only the internal audit consisting of inspection and internal audit but also the external audit performed by the auditors of the Turkish Court of Accounts (TCA) on behalf of the Turkish Grand National Assembly (TGNA).

With respect to auditing, different opinions are put forward by different individuals all the time. However, the opinions of those who are in charge of auditing are not usually reflected to the public. Although there are various studies on the opinions of those conducting internal audits about audits, there is no study seeking the opinions of the external auditors.

The opinions of the external auditors on diverse aspects of the audit were addressed in the present study. It was determined in the study that auditors make positive assessments concerning the audit, are committed to make contributions, are willing to be useful and are aware of their responsibilities and the necessity of producing outputs of high quality.

Keywords: Turkish Court of Accounts, Auditors of the Turkish Court of Accounts, Audit, Audit perception, Audit expectation.

* Sayıştay Uzman Denetçisi

** Gençlik ve Spor Uzmanı

GİRİŞ

İnsanlık tarihinin her zamanında var olan denetim çeşitli şekillerde kendini göstermiştir. Kamu kurum ve idarelerinin gelir ve giderlerinin denetlenmesi bunların hacmine ve bu yapıların özelliklerine göre gerçekleşmiştir.

Tanım itibarıyla denetim, kamu ya da özel bir kuruluşa ilişkin bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunun saptanması ve rapor edilmesi amacı ile bir uzman birim tarafından kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir.

Yönetim ve idare bakımından genel idareden bağımsız ancak ilişki ve etki açısından genel idareyle sıkı bağlantıları olan dış ve bağımsız denetim kurumlarının (ülkemizde Sayıştay), etkin ve verimli denetimler yapması beklenmektedir. Diğer taraftan, kendilerinden beklentilerin yüksek olduğu denetim kurumu çalışanları olarak işleri yerine getirirken denetçilerin de beklentileri bulunmaktadır. Denetçilerin denetimin doğası, sosyal etkisi, yapılış amacı ve yöntemleri, kalitesi, sonucu gibi konularda değerlendirmeleri denetim algı ve beklentileri noktasında önem taşımaktadır.

Denetçilerin denetime ilişkin algıları, beklentileri ve dolayısıyla değerlendirmeleri pozitif veya negatif şekilde birey olarak kendilerini, kamu görevi yapan olarak denetçilik mesleğini ve denetim sonucunda elde edilen bilgiler olarak denetlenen kurumu ve toplumu çok yakından ilgilendirmektedir. Denetimin ve denetçilerin birçok çevreyle olan geniş ve farklı ilişkilerinden bazıları hakkında denetçilerin bakış açıları ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Uluslararası alanda, özel sektör denetimine ilişkin algı ve beklentilere önem verilerek değerlendirildiği görülmektedir. Ülkemizde teftiş ve iç denetim ve bu görevleri gerçekleştirenlerle ilgili çeşitli çalışmalar yapılmasına rağmen dış denetim görevini yapan Sayıştay denetçileriyle ilgili çalışma olmaması nedeniyle Sayıştay denetçilerinin denetimin çeşitli yönleri hakkındaki düşüncelerinin ortaya konulması amaçlanmıştır. Bu amaçla, özel sektöre yönelik algı ve beklentilere ilişkin çalışmalardan hareket edilerek hazırlanan yirmi altı (26) önerme hakkında anket yöntemi ile Sayıştay denetçilerinin görüşleri alınmıştır.

1. SAYIŞTAY DENETİMİ

Denetim fonksiyonu, toplumda bireylerin veya grupların yasal olarak ilgili oldukları diğerlerinin çalışmalarından bilgi ve güvenceye muhtaç olmalarından dolayı gelişmiştir ve bir sosyal kontrol aracı olarak faaliyetleri izleme ve hesap verebilirliği sağlama mekanizması şeklinde değerlendirilebilir. Kontrol aracı olma dinamik olmayı gerektirmektedir. Lee ve Azham'a (2008: 1) göre denetim 'pratik yararından başka amacı ve değeri olmayan sosyal bir olgudur. Denetimin varlığı tamamen faydasına dayanmaktadır. Toplumun değişen ihtiyaçları ve beklentilerini karşılamak için

denetim yöntem ve teknikleri de değişmektedir. Toplumun ihtiyaçları ve beklentileri de ekonomik, siyasi ve sosyolojik faktörlerden etkilenmektedir’.

Devlet Planlama Teşkilatı tarafından hazırlanan kalkınma planı çalışmalarında yapılan tanımlamaya göre denetim ‘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, 2001: 1).

Denetim, denetimi yapanların ilgili kamu idaresine bağlı olup olmadıklarına göre sınıflandırıldığında iç ve dış olmak üzere iki gruba ayrılarak, ilgili kamu idaresine bağlı olanların bu kurum içerisinde denetim yapmaları iç denetim veya teftiş olarak adlandırılmaktadır. İç denetim bir anlamda yönetimin kendi kendisini denetlemesidir. Denetlenen kurumla bağlantısı olmayanların yani denetlenen kurumun örgütsel hiyerarşisi içerisinde olmayan denetçilerin söz konusu kurumu denetlemeleri ise dış denetim olarak ifade edilmektedir (İnan, 1997: 45, 46).

Hesap verme sorumluluğu ise, ‘her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumlu ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorunda olmasıdır.’

Yönetenlerin kamunun kaynaklarını nasıl ve hangi amaçlara yönelik olarak kullandığı konusunda gerekli bilgileri idari ve siyasi makamlar ile vatandaşlara zamanında, doğru, düzenli ve anlaşılır şekilde sunmaları şeffaflığın gereği olmakla birlikte hesap verebilirliği de sağlayacaktır (Polat, 2003: 67).

INTOSAI Lima Deklarasyonu’nda denetimin amacı; ‘Kamu kaynaklarının yönetimi, bir ortaklığı (tröstü) temsil ettiğinden denetim kavramı ve müessesesi kamu mali yönetiminin doğasında vardır. Denetim başlı başına bir amaç değildir. Denetim; sorumluların sorumluluklarını kabul etmesini sağlamak, tazmin ettirmek veya ihlalleri engellemek veya en azından güçleştirmek için münferit vakalarda düzeltici adımların atılmasına olanak tanıyacak önceden kabul edilmiş standartlardan sapmaları ve mali yönetimin yasallık, verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkelerinin ihlallerini zamanında ortaya çıkarmayı amaçlayan düzenleyici sistemin vazgeçilmez bir parçasıdır.’ denilmektedir (Sayıştay, 2012: 28). Anayasa Mahkemesi 27.12.2012 tarih ve E:2012/102, K:2012/207 sayılı kararında denetimin ‘tarihin hiçbir döneminde, hiçbir zaman ve hiçbir yerde kendi başına bir amaç olmadığı, daima ve her zaman yönetimin bir unsuru olageldiği’ ifade edilmektedir.

Anayasa'nın 160'uncu maddesine göre; 'Sayıştay, merkezî yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir.' ve 'mahallî idarelerin hesap ve işlemlerinin denetimi ve kesin hükme bağlanması Sayıştay tarafından yapılır.'

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunu gibi mali yasalarda dış denetim, kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin malî faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenip, idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülerek sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisi ve kamuoyuna raporlanması şeklinde yer almaktadır.

5018 ve 6085 sayılı yasalarla Sayıştay denetiminin kapsamı tüm kamu hesaplarını, fonlarını ve kaynaklarını kapsayacak şekilde genişlemiştir. Bu çerçevede, 2012 yılı itibarıyla Sayıştay denetimi kapsamında merkezi yönetim bütçesinde yer alan 199 kurum, 3799 mahalli idare, 2 sosyal güvenlik kurumu ve 97 kamu işletmesi olmak üzere toplam 4097 kurum, kuruluş, idare ve işletme bulunmaktadır. Sayıştayın görev kapsamı içerisinde siyasi partilerin hesaplarının ilk incelemesi de bulunmaktadır (Sayıştay, 2014: 32)

Anayasal ve yasal konumu dikkate alındığında; merkezi idarenin dışında yapılandırıldığı görülen Sayıştay tarafından yapılan denetim; Meclis adına ve hiyerarşi ya da vesayet ilişkisi bulunmayan kamu idarelerine yönelik olarak gerçekleştirilen uygunluk, mali ve performans denetimleri şeklinde olan bir dış denetim biçimidir.

Sayıştay denetçileri; anayasal ve yetkileri anayasada ve yasalarla belirlenmiş bir kurum olan Sayıştayda denetim kapsamında olan kurumları mali denetim, yasalara uygunluk denetimi, performans denetimi şeklinde Meclis adına denetlemekle görevli, siyasi partilerin Anayasa Mahkemesi tarafından denetlenmesi konusunda ön denetimlerini gerçekleştiren, hakları ve teminatları bakımından hakimler ve savcılar hakkındaki hükümlere tabi olan 865 kişiden oluşan Sayıştay meslek mensuplarıdır (Sayıştay, 2014: 7-11, 23). Diğer bir ifade ile Sayıştay denetçileri bütün kamu kurumlarını, idarelerini, kuruluşlarını ve mahalli idarelerin mali rapor ve tablolarının güvenilirliğini ve doğruluğunu ve gelir gider ve mallarına ilişkin işlemlerin yasalara uygunluğunu denetlemekle yetkili kişilerdir.

2. DENETİM ALGI VE BEKLENTİLERİ

Makalede algı kavramı, Schick ve Ponemon'un (1993: 93) çalışmasında kullandığı ve sözlük anlamıyla aynı olan yorumlama anlamı yani anlama veya bilincine varmak olarak ele alınmaktadır. Beklenti kavramı ise yine sözlük anlamı olan olması beklenen şey veya bir şeyin olacağına dair güçlü bir inanç olarak kabul edilmektedir.

Literatürde denetim algı ve beklentileri tamamen özel sektöre özgü olarak ele alınmıştır ve buna ilişkin çok geniş çalışmalar yapılmıştır. Ülkelere ve bölgelere göre yapılan çalışmaların özeti Lee vd.'de (2009: 18-26) yer almaktadır. Ülkelerin birçoğunda özel sektör denetim algı ve beklentileri bakımından farklı değerlendirmelerin olduğu görülmektedir. Kamu sektörü denetimine ilişkin iktisat fakültesi öğrencilerinin algı ve beklentilerinin belirlenmesi konusunda sadece Gherai'nin (2011) çalışması bulunmaktadır.

'Toplumsal beklentileri bilmeden her bir denetime ilişkin tanımlanmış amaç ve hedeflerin doğru bir şekilde yorumlanıp yorumlanmadığını bilmemiz mümkün değildir. Denetimin sosyal hayat içerisindeki yerinin, gördüğü fonksiyonların, hangi ihtiyaçları karşıladığının bilinmesi denetçiler açısından' denetim süreçlerinde gerekli prosedürlerin seçilmesini ve uygulanmasını sağlar (Şirin, t.y: 10)

Kamuoyunun Sayıştay denetçilerinin görev ve sorumlulukları hakkında çeşitli algıları olduğu gibi denetçilerin de kendi görev ve sorumluluk anlayışları bulunmaktadır. Her iki kesimin denetim beklentileri bulunmaktadır ve bunlar arasındaki fark denetim beklentileri boşluğu olarak ifade edilmektedir (McEnroe ve Martens, 2001:3 45). Sayıştay denetçileriyle ilgili bu toplum beklentilerinin sonuçları denetim fonksiyonuna ilişkin güveni belirlemektedir. Olumsuz algılar denetçilerin toplum beklentilerini karşılayamamasından kaynaklanmaktadır (Lee vd., 2009: 7).

Günümüz demokratik toplumlarında vatandaşların hükümet politikalarının toplumsal etkileri hakkındaki bilgi talepleri artmaktadır. Seçilenler ve seçenler, artık kamu kurumlarının yalnızca para ve para ile ilişkili süreçler hakkında hesap verme sorumluluğuna sahip olmasını yeterli görmemektedir. Bunun bir sonucu olarak son yıllarda kamu idareleri kamusal politikaların sosyal sonuçlarına ilişkin olarak siyasetçilere ve halka artan ölçüde bilgi sunmaya çalışmaktadırlar (Akyel ve Köse, 2010: 17,18)

Halkın yönetim hakkında yeterli ve objektif bilgiye sahip olması hesap verebilirlik ile şeffaflığın gereğidir ve katılımın sağlanması için önemli araçlardır. Parlamento ve kamuoyunun bilgilendirilmesi ve şeffaflığın ve yönetimde sorumluluk duygusunun geliştirilmesinde en önemli işlevi yüksek denetim kurumları üstlenmektedir. Bu özellikleri ile giderek daha fazla ön plana çıkan Sayıştaylar, demokrasinin toplumsal temellerinin güçlenmesi ve kamu yönetiminin demokratik niteliğinin artması ile birlikte her geçen gün daha çok önem kazanmaktadır. (Akyel ve Köse, 2010: 18)

Sayıştay denetçilerinin yasalarla kendilerine çizilen alan içerisindeki görev ve sorumlulukları yerine getirmeleri yani görev performansları diğer önemli bir konuyu oluşturmaktadır. Kamuoyunun Sayıştay denetçilerinden bekledikleri görev performansları ile algıladıkları görev performansları arasındaki fark kamuoyunun denetime ve Sayıştay denetçilerine bakış açılarını etkileyecektir (Lee vd., 2009:10).

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) ‘bilginin gelişimini ve aktarımını teşvik etmek, dünya çapında kamu sektörü denetimini iyileştirmek ve üyelerinin kendi ülkelerindeki mesleki kapasitelerini, itibarlarını ve etkilerini artırmak amacıyla kurumsallaşmış bir çerçeve sağlamak’ amacıyla standartlar oluşturma çalışmalarına 1983 yılında başlamış ve 1992 yılında ilk INTOSAI denetim standartları yayımlanmıştır. INTOSAI 2010 yılında Johannesburg Kararları ile Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI) çerçevesinin kamu sektörü denetimi için ortak bir çerçeve olarak kullanılması ve görev ve yetkiler ile ulusal mevzuata uygun olarak kullanılması çağrısında bulunmuştur (Sayıştay, 2012: 11,13).

Öncelikle Sayıştay denetçilerinin görev ve sorumluluk alanlarının yasalarla, standartlarla ve kurullarla (etik kurullar gibi) belirlendiğini belirtmek gerekmektedir. Sayıştay denetçilerinden beklentiler konusunda boşluğun azaltılması amacıyla denetçilerin çalışma sistematüğini yani denetimin planlamasını, uygulamasını ve raporlamasını düzenleyerek geliştiren ve denetçilerin rolünü kamuya daha doğru şekilde açıklayan standartlar belirlenmeye başlanmıştır (Zhang, 2007: 631). Kamu denetimine ilişkin standartlar, ülkemizde henüz uygulanmaya başladığından denetçilerin beklentilerinde ve çalışmalarında farklılıklar olabileceği için denetçilerin denetime ilişkin değerlendirmelerinin belirlenmesi anlamlı olacaktır.

3. SAYIŞTAY DENETÇİLERİNİN DENETİM DEĞERLENDİRMESİ ANKET ÇALIŞMASI

Ankete aktif olarak denetim görevini yapan 96 Sayıştay denetçisi katılmıştır. Katılanlar için meslekte geçen süre, unvan, cinsiyet, öğrenim durumu gibi sınıflandırmalara gidilmemiştir. Anket, Sayıştay denetçilerine e-posta yoluyla veya elden ulaştırılarak tamamlanmıştır. E-posta yoluyla gönderilenler arasında az sayıda da olsa cevap verilmeyen anketler de olmuştur. Anket gönderilen Sayıştay denetçilerine toplam yirmi altı (26) önerme sunularak bunlara cevap vermeleri istenilmiştir. Sayıştayın kurumsal yapı ve işleyişine ilişkin ifade kullanılmamıştır. Ankette kullanılan önermeler mümkün olduğu kadar anlam bütünlüğü korunarak yani karıştırılmadan sıralandığından katılımcıların benzer önermeleri takip ederek anlamlandırmalara göre olumlu katkı sağlayacak cevapları vermeleri hedeflenmiştir.

Bazı seçeneklere sehven de olsa birden fazla işaret konulduğu durumlarla hiç işaret konulmayan durumlar kayıp değer olarak kabul edilmiştir. Anket sonuçları, SPSS 17.0 istatistik programına aktarılarak cevapların rasgele dağılıp dağılmadığı yani örneklem verilerinin tanımlanmış bir anakitle normal olasılık dağılımına uyumluluk gösterip göstermediği sınanmıştır. Kolmogorov-Smirnov testine göre bütün anket sonuçları %95 güven aralığında normal dağılıma sahiptir.

Güvenilirlik, ankette yer alan önermelerin birbirleriyle tutarlılığını, ele alınan sorunu ölçmede homojenliği ortaya koymaktadır. Cronbach Alfa, ölçekte yer alan

k ifadenin varyansları toplamının genel varyansa oranlanması ile bulunan ve 0 ile 1 arasında değerler alan bir ağırlıklı standart değişim ortalamasıdır. Alfa katsayısı 0 ile 0,40 arasında ise ölçek güvenilir değildir, 0,40 ile 0,60 arasında ise ölçek düşük güvenilirliktedir, 0,60 ile 0,80 arasında ise ölçek oldukça güvenilir ve 0,80 ile 1 arasında ise yüksek derecede güvenilir (Akgül ve Çevik, 2005: 434–436).

Denetime ilişkin 26 önermeye verilen anket cevaplarının normal Cronbach Alfa değeri 0,783 ve standardize edilmiş Cronbach Alfa değeri ise 0,800 ile varyansların normal uyumlu ve ölçeğin oldukça güvenilir olduğu anlamına gelmektedir.

3.1. Sayıştay Denetimi Anket Sonuçları

Ülkemizdeki bütün kamu kurumlarını, kuruluşlarını ve mahalli idareleri denetlemekle görevli Sayıştay denetçilerinin denetimle ve kendi görev ve sorumlulukları ile ilgili beklenti ve düşüncelerinin ortaya konulması hedeflenen ankette 26 *önerme* kullanılmıştır.

Önergeler içeriklerine göre genel olarak şu şekilde gruplandırılmıştır; denetimin toplumu ilgilendiren yönü, denetimin katkıda bulunma fonksiyonu, denetimde klasik ve yeni görev anlayışı, denetçilerin bağımsızlığı, denetçilerle iletişim kurulması, denetim raporu ve kalitesi, denetçilerin sorumlulukları ve denetleme süresi. Gruplandırmalar yapılırken özel sektör için Kasım ve Siti (2008), Humphrey vd. (1993) ve Gherai (2011) tarafından yapılan denetçiler ve denetim süreçleri, mali tablolara ilişkin denetçinin rolü, denetlenen kuruma ilişkin denetçinin rolü, denetçinin sorumluluğu, denetçi bağımsızlığı, denetçi sorumluluğu ve denetim raporlarının güvenilirliği gibi gruplandırmaları ile Porter vd.'nin (2012) denetçi sorumluluklarına ilişkin belirlediği 30 önermeden yararlanılmıştır.

Anket çalışmasında ülkemizde iç denetim ve teftiş ile ilgili; Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü (TODAİE) tarafından yayınlanan 'Türk Kamu Yönetiminde Teftiş ve İç Denetim' kitabından, kamu sektöründe iç denetim uygulamasının başarıyla yürütülmesine etki eden faktörlerin tespit edilmesi amacıyla Bilge ve Kiracı (2010) ve Koçak ve Kavakolu (2010) tarafından yapılan çalışmalardan yararlanılmıştır.

Ankette, özel sektör denetimi ile ilgili algı ve beklentilerin değerlendirilmesi için kullanılan önermeler kamu sektörü denetimi gerçekleştiren Sayıştay denetçilerinin denetime ilişkin algı ve beklentilerinin değerlendirilmesi amacıyla derlenerek ve değiştirilerek kullanılmıştır. Bu ana konular etrafında alt önermelerle kamu sektörünün denetimini yapan Sayıştay denetçilerinin algı ve beklentileri değerlendirilmeye çalışılmıştır. Sayıştay denetçilerinin beklentileri ile örtüşen konularda daha etkin ve verimli çalışarak konu özelinde ve kamuoyu genelinde kullanışlı ve önemli veriler veya sonuçlar elde etmesi beklenmektedir.

3.1.1. Denetimin Toplumsal Fonksiyonu

Hem özel hem de kamu denetimlerinin toplum için kontrol ve bilgi aracı olmalarından dolayı önemli yeri bulunmaktadır. Bu bölümde, Sayıştay denetimlerinin toplum ve bireyler için ürettiği sonuçlara, bütçe uygulaması hakkında bilgilendirmeye, kamu kurumları ile yasama arasında bilgi sağlamaya, vatandaşların yönetimi sorgulama aracı olduğuna, kamuoyunun ilgisinin ve beklentisinin dikkate alınıp alınmadığına ve denetimin yararsız da olsa olup olmamasına ilişkin konularda Sayıştay denetçilerinin düşünceleri ve değerlendirmeleri alınmaya çalışılmıştır.

Denetimler topluma ve bireylere yararlı sonuçlar üretmektedir.

	Frekans	Yüzde	Yüzde
Fikrim Yok	2	2,1	2,1
Kesinlikle Katılmıyorum	1	1,0	12,5
Katılmıyorum	11	11,5	
Kısmen Katılıyorum	28	29,2	29,2
Katılıyorum	35	36,5	56,3
Tamamen Katılıyorum	19	19,8	
Toplam	96	100	

Sayıştayın ve dolayısıyla Sayıştay denetiminin genel ve nihai amacı kamu kaynaklarını etkili ve verimli kullanan yönetim sisteminin sağlanmasına katkıda bulunarak topluma ve bireylere değer katmaktır (Akyel ve Köse, 2011: 7). Ankete katılan denetçilerin yarıdan fazlasına göre, denetim bireylere ve topluma yararlı sonuçlar üretmektedir. Bu sonuç denetimin sosyal yönünün Sayıştay denetçileri tarafından önemsendiğini göstermektedir. Ancak, denetimlerin yararlı sonuç üretmesi konusunda kısmen katılanlarla birlikte katılmayanların oranı dikkate alındığında önemli bir çekincenin olduğu da görülmektedir.

Sayıştay, bütçenin kendisi, uygulamaları ve sonuçları hakkında düzenli aralıklarla kamuoyunu bilgilendirmektedir.

	Frekans	Yüzde	Yüzde
Fikrim Yok	1	1,0	1,0
Kesinlikle Katılmıyorum	38	39,6	67,7
Katılmıyorum	27	28,1	
Kısmen Katılıyorum	17	17,7	17,7
Katılıyorum	4	4,2	12,5
Tamamen Katılıyorum	8	8,3	
Kayıp Değer	1	1	
Toplam	96	100	

Kaynak kullanımı ile kamu sektörü vatandaşlara çeşitli hizmetler sunmaktadır. Bu hizmetler teorik olarak bütün topluma yöneliktir ve bunlar karşılığında vatandaşlar

vergi ödemektedirler. Batirel'in (1979: 8) tanımlamasıyla bütçe 'kamu kesiminin mali, ekonomik ve siyasal bir planı'dır. Diğer bir ifade ile bütçe, kamu kaynaklarının elde edilmesini ve kullanılmasını, kaynakların dağılımını ve bunların sonucunda ulaşılması planlanan mali ve ekonomik politikaları gösteren rapordur. Bütçe hakkında kamuoyunun bilgilendirilmesi önemli toplumsal işlevlerden bir tanesidir.

Ancak, ankete katılan Sayıştay denetçilerinin çoğu kaynakların elde edilmesi ve kullanılmasını gösteren bütçe hakkında Sayıştayın kamuoyunu düzenli şekilde bilgilendirmediğini düşünmektedir. Bu sonuca göre, toplumsal işlevlerden önemli bir unsurun yerine tam olarak getirilmediği görülmektedir.

Sayıştay denetimi, mali konularda kamu idareleri ve yasama organı arasında bilgi sağlamaktadır.

	Frekans	Yüzde	Yüzde
Fikrim Yok	1	1,0	1,0
Kesinlikle Katılmıyorum	5	5,2	20,8
Katılmıyorum	15	15,6	
Kısmen Katılıyorum	37	38,5	38,5
Katılıyorum	28	29,2	39,6
Tamamen Katılıyorum	10	10,4	
Toplam	96	100	

Sayıştay denetimlerini Anayasa gereği olarak Meclis adına yapmaktadır. Diğer bir ifade ile denetlenen kamu kurumlarının mali işlemleri hakkında Meclisi bilgilendirmekle görevlidir. Yasama ile kamu idareleri arasında bilgi akışı normal şartlarda zaten bulunmaktadır. Denetimler sonucunda, mevcut bilgi akışı teyit edilmekte ve ilave bilgiler üretilebilmektedir.

Ankete katılan Sayıştay denetçilerinin yaklaşık %40'ının, kamu kurumları ve yasama organı arasında bilgi sağlama işlevinin yerine getirildiği görüşünde oldukları görülmektedir. Yasama organı ile kamu kurumları arasında bilgi sağlama görevinin yerine getirilmediğini düşünenlerin oranının ise %20 ile önemli düzeyde olduğu görülmektedir.

Denetim vergi ödeyenlerin/vatandaşların hesap sorma aracıdır.

	Frekans	Yüzde	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	2	2,1	6,3
Katılmıyorum	4	4,2	
Kısmen Katılıyorum	8	8,3	
Katılıyorum	29	30,2	85,4
Tamamen Katılıyorum	53	55,2	
Toplam	96	100	

Denetim, toplumun kaynak kullananları kontrol etmeye dönük yöneticilerden hesap sorma aracı işlevini görmektedir. Ankete katılan Sayıştay denetçilerinin, denetimin kaynak kullananlardan toplumun hesap sorma aracı olduğunu düşündükleri görülmektedir.

Sayıştay denetimleri kamuoyu ve kurumların beklentilerini dikkate alarak yapılmaktadır.

	Frekans	Yüzde	Yüzde
Fikrim Yok	3	3,1	3,1
Kesinlikle Katılmıyorum	20	20,8	56,2
Katılmıyorum	34	35,4	
Kısmen Katılıyorum	32	33,3	33,3
Katılıyorum	5	5,2	7,3
Tamamen Katılıyorum	2	2,1	
Toplam	96	100	

Yüksek denetim kurumlarının değişen ihtiyaçlar doğrultusunda kendilerini sürekli geliştirerek, yönetimin ve halkın talep ve beklentilerine duyarlı olması, çağdaş denetim yaklaşımlarını benimsemesi ve buna uygun yöntem ve teknikleri geliştirmesi kaçınılmaz bir zorunluluk olmuştur (Akyel ve Köse, 2010: 18).

Ankete katılan Sayıştay denetçilerinin çoğunluğunun vatandaşların hesap sorma aracı olarak ve Meclis adına denetim yapan kurum olarak Sayıştayın, kamuoyu ve kurumların beklentilerini dikkate alarak denetim yapmadığı görüşünde oldukları görülmektedir. Kamuoyu ve kurumların beklentilerine duyarlı hareket edilmediği sonucu ortaya çıkmaktadır. Ankete katılan Sayıştay denetçilerinden azımsanamayacak bir grup ise, kamuoyu ve kurumların beklentilerinin kısmen dikkate alınarak denetim yapıldığını düşünmektedirler.

Faydasız/kötü denetim olacağına hiç olmasın daha iyidir.

	Frekans	Yüzde	Yüzde
Fikrim Yok	1	1,0	1,0
Kesinlikle Katılmıyorum	28	29,2	66,7
Katılmıyorum	36	37,5	
Kısmen Katılıyorum	7	7,3	23,9
Katılıyorum	13	13,5	
Tamamen Katılıyorum	10	10,4	
Kayıp Değer	1	1	
Toplam	96	100	

‘Denetimin olmaması bir risktir, doğru olmayan denetim diğer bir risktir’ (Akyel, t.y: 14) Denetimin olmaması veya faydasız olması ülke kaynaklarının korunmasını, kaynakların etkin kullanılmasını, vatandaş haklarının korunmasını, vatandaşa ve

Meclise doğru, güvenilir ve zamanında bilgi sunulmasını olumsuz etkilemektedir. Denetim olmaması ile caydırıcılığın ortadan kalkması en önemli risk olarak ortaya çıkmaktadır.

Ankete katılan Sayıştay denetçilerinin çoğunluğu, faydasız da olsa denetimin olması gerektiğini düşünmektedirler. Denetçilerin, hiç denetim olmaması riskinin doğru olmayan denetim riskinden daha yüksek olduğu görüşünde oldukları yani denetimin caydırıcı yönünün de dikkate alınmasını düşündükleri ifade edilebilir.

3.1.2. Denetimin Denetlenen Kuruma Katkısı

Sayıştay denetiminin esas işlevi denetlenen kuruma doğrudan katkıda bulunmak değildir. Bunu yapmaya çalışmak denetlenen kurumun işleyişine ve dolayısıyla kurum yöneticilerinin karar almalarına müdahale anlamına gelecektir. Sayıştay denetimi, denetlenen kurumun yasalara uygunluğunun tespit edilerek faaliyetlerin yasalara uygun şekilde yürütülmesini sağlamakla, kurumun mali verilerinin doğru ve güvenilir olduğunu tespit etmekle ve kurum kaynaklarının verimli, etkin ve tutumlu kullanıldığını ortaya koymakla dolaylı olarak çeşitli yönlerden denetlenen kurumun faaliyetine yardımcı olmaktadır.

Akpınar'a (Köksal ve Yavuzyiğit'ten aktaran, 2006: 24) göre de 'idarenin kendisini geliştirmesine ve yenilemesine olanak sağladığı için amaçlara daha iyi, verimli ve etkin bir biçimde ulaşılmasına yardımcı olan denetim bu katkıların etkisiyle bir değer artırma ve mükemmelleştirme işlevi de gerçekleştirmiş olmaktadır.'

Denetimin toplumsal fonksiyonu ve dolayısıyla topluma katkısı yukarıda ele alınmıştır. Burada denetimin denetlenen kuruma katkısı konusunda denetçilerin değerlendirmeleri tespit edilmeye çalışılmıştır.

Denetim denetlenen kuruma katkı sağlamaktadır.

	Frekans	Yüzde	Yüzde
Fikrim Yok	1	1,0	1,0
Kesinlikle Katılmıyorum	5	5,2	27,1
Katılmıyorum	21	21,9	
Kısmen Katılıyorum	46	47,9	47,9
Katılıyorum	23	24,0	29,2
Tamamen Katılıyorum	5	5,2	
Toplam	96	100	

Ankete katılan Sayıştay denetçilerinin cevaplarına göre, denetimin denetlenen kuruma katkıda bulunması konusunda denetçilerin emin olmadıkları görülmektedir. Denetimin denetlenen kuruma katkısı olduğunu düşünenlerle katkısı olmadığını düşünenlerin oranı hemen hemen aynıdır. Bu tereddüdün sebebinin denetimin doğrudan denetlenen kuruma katkı sağlamak amacının olmaması olabileceği düşünülmektedir.

Denetçinin görevi kurumun mali yönetimine yardımcı olmaktır.

	Frekans	Yüzde	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	2	2,1	12,5
Katılmıyorum	10	10,4	
Kısmen Katılıyorum	41	42,7	42,7
Katılıyorum	32	33,3	44,8
Tamamen Katılıyorum	11	11,5	
Toplam	96	100	

Ankete katılan Sayıştay denetçilerinin cevaplarına göre, denetçilerin yarısı denetlenen kurumun mali yönetimine yardımcı olduklarını kabul etmektedirler. Bu sonuç doğrudan katkıda bulunma konusundaki tereddütle uyumlu olduğundan denetçilerin denetlenen kurumların işleyişine doğrudan müdahalede bulunmak istemediklerini göstermektedir.

3.1.3. Denetim Görevi Anlayışı

Denetim anlayışındaki değişimleri tarihsel süreç içerisinde görmek mümkündür. Antik dönemlerde, faaliyetler kontrol edilmekte ve yolsuzluklar tespit edilmeye çalışılmaktaydı. Denetimin ticari uygulaması Sanayi Devrimi'nden sonra ticari işletmelerin artmasıyla hızla gelişmiştir. Denetimin amacı mali sorumluluğu olan kişilerin dürüstlüğü'nün kontrol edilmesidir (Lee ve Azham, 2008: 2). 1840–1920 dönemi içerisinde denetimin amacı yolsuzluğun ve teknik hataların tespit edilmesi şeklinde olmuştur. 1920-1960 döneminde ise iç kontrol sisteminden yararlanma, örneklem tekniğinin kullanılması, mali tabloların doğruluğu ve güvenilirliği üzerinde durma ve kar/zarar tablolarının incelenmesi ön plana çıkmıştır. 1960-1990 döneminde danışmanlık hizmetleri verilmesi ikinci görev haline gelmiştir. 1990'lardan sonra yolsuzluk farkındalığı, tarafsızlık ve bağımsızlık ve mali tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarının dikkate alınması ön plana çıkmıştır (Lee ve Azham, 2008: 3-7).

INTOSAI Lima Deklarasyonu'nda Ülke Sayıştaylarının görevleri;

- Geleneksel görevler olarak, muhasebe işlemleri ile mali yönetimin yasalara uygunluğunu ve düzenliliğini denetlemektir.

- Kamu kurumlarının performansını, tutumluluğunu, verimliliğini ve etkinliğini incelemeye yönelik sadece belirli mali işlemleri değil aynı zamanda kurumsal ve idari sistemleri içeren kamusal faaliyetin performans denetimini yapmaktır.

şeklinde ifade edilmektedir (Sayıştay, 2012: 29). Goolsarran (2007: 28,30) denetim yaklaşımındaki değişikliklerde klasik ve yeni görev anlayışları ayırımına gitmiştir.

Geleneksel yönetim süreç odaklı olduğundan denetimin de süreç odaklı olmasını ve dolayısıyla faaliyetlerin yasalara uygunluk bakımından denetlenmesini öngörmektedir (Al, 2007: 47). Ancak, kamu parasının kullanımında kamu

sorumluluğundan mali, yönetim ve program hesap verebilirliği olan daha kapsamlı kamu hesap verebilirliğine doğru paradigma değişikliği yaşanmıştır. Bu değişim kamu denetiminden yararlananların talep ettikleri bir değişimdir (Suzuki, 2004: 40). İşlem ve süreçlerde yapılan hata ve usulsüzlükleri tespitiye dayalı denetim yaklaşımı, yerini hata ve usulsüzlüklerin tespitinin yanı sıra süreçlerin iyileştirilmesine ve çıktılarla birlikte elde edilen sonuçların geliştirilmesine yönelik çabalara bırakmıştır (Akyel ve Köse, 2010: 13).

Devletin artan fonksiyonları karşısında kıt olan kamu kaynaklarının verimli, etkin ve tutumlu kullanılması zorunluluğunun öne çıkması ve bu kaynakları kullananların hesap verme sorumluluklarının güçlendirilmesi, geleneksel düzenlilik denetimlerinin yetersiz kalmasına yol açmış ve denetimin yeni bakış açılarıyla, yeni yöntem ve tekniklerle gerçekleştirilmesini zorunlu kılmıştır (Akyel ve Köse, 2010: 13).

Yeni yönetim anlayışı, yönetimin basitleştirilmesi, hizmetlerin piyasa şartlarında sunulması, yönetimde mali konuların ön plana çıkması, amaçlara göre yönetim, sonuca odaklılık, etkinliğe dayalı yönetim, stratejik yönetim, performansa dayalı ölçüm, hesap verebilirlik, yönetimde şeffaflık gibi gelişmelerle denetim yaklaşımını etkileyerek denetimde ekonomik yöne ve sonuçlara ağırlık verilmesini ve performans denetimini gündeme getirmiştir (Al, 2007: 47,48).

Aşağıda yer alan anket sonuçlarında da değerlendirileceği üzere; yönetim anlayışının değişime uğramasıyla birlikte denetim anlayışında da denetleyenler ve denetlenenler açısından değişiklikler meydana gelmiştir. Ankette yer alan ifadeler klasik ve yeni görev yaklaşımlarını kapsayacak şekilde kullanılmıştır. Klasik görev yaklaşımları olarak; mali nitelikli hususlarda yasalara aykırılığın tespiti, muhasebe hatalarının tespiti ve yolsuzlukların tespiti, yeni görev yaklaşımları olarak ise; mali verilerin güvenilirliğinin tespiti, kaynakların verimli, etkin ve tutumlu kullanılıp kullanılmadığının tespiti ve yolsuzlukların önlenmesi konularında denetçilerin görüşlerine başvurulmuştur.

Denetçinin görevi mali nitelikli hususlarda yasalara aykırılığın tespit etmektir.

	Frekans	Yüzde	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	1	1,0	6,2
Katılmıyorum	5	5,2	
Kısmen Katılıyorum	28	29,2	29,2
Katılıyorum	43	44,8	64,6
Tamamen Katılıyorum	19	19,8	
Toplam	96	100	

Klasik bütçe sisteminde denetim ancak yasallık ve düzenlilik boyutlarını içerirken, hizmetlerde girdi-çıkı analizleri kullanılmamaktadır. Bu sistemde önemli

olan hizmetin yerine getirilmesidir; hizmetin maliyeti ve etkinliği birinci derecede önem arz etmemektedir (Akyel ve Köse, 2010: 16).

Ankete katılan denetçilerin cevaplarına göre, yasalara aykırılığın tespit edilmesi klasik görevinin yüksek oranda benimsendiği görülmektedir. Ancak kısmen katılıyorum ve kesinlikle katılmıyorum cevabı birlikte düşünüldüğünde yasalara uygunluk denetimi görevi ile ilgili küçük tereddütlerin bulunduğu da belirtilmelidir.

Denetçinin görevi muhasebe hatalarını tespit ederek düzeltmektir.

	Frekans	Yüzde	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	5	5,2	29,2
Katılmıyorum	23	24,0	
Kısmen Katılıyorum	34	35,4	35,4
Katılıyorum	28	29,2	35,5
Tamamen Katılıyorum	6	6,3	
Toplam	96	100	

Ankete katılan denetçilerin cevaplarına göre, muhasebe hatalarının tespit edilmesi klasik görevi ile ilgili denetçilerin kararsız oldukları görülmektedir. Muhasebe hatalarının tespit edilmesi klasik denetim görevinin denetçiler tarafından ön planda değerlendirilmediği görülmektedir.

Denetçinin öncelikli görevi yolsuzlukları tespit etmektir.

	Frekans	Yüzde	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	11	11,5	40,7
Katılmıyorum	28	29,2	
Kısmen Katılıyorum	30	31,3	31,3
Katılıyorum	17	17,7	27,1
Tamamen Katılıyorum	9	9,4	
Kayıp Değer	1	1	
Toplam	96	100	

Yolsuzlukların tespit edilmesi işlem sonrası denetimi ilgilendirmektedir. Yolsuzluğun meydana geldikten sonra ortaya çıkarılması önemli olmakla birlikte yolsuzluğun ortaya çıkmadan önüne geçilmesi yeni yönetim anlayışının gereğidir. Sayıştayların asıl işlevi yolsuzlukları tespit etmek ve soruşturmak değerlidir (Kayrak, 2008: 63).

Ankete katılan Sayıştay denetçilerinin cevaplarına göre, yolsuzlukların tespit edilmesinin yeni anlayışa uygun şekilde öncelikli görev olarak görülmediği söylenebilir. Denetçilerin cevapları ile teorideki yaklaşım birbiri ile uyumludur.

Denetçinin görevi kurumun mali verilerinin güvenilirliğini tespit etmektir.

	Frekans	Yüzde	Yüzde
Katılmıyorum	4	4,2	4,2
Kısmen Katılıyorum	26	27,1	27,1
Katılıyorum	48	50,0	68,8
Tamamen Katılıyorum	18	18,8	
Toplam	96	100	

Güvence hizmeti, karar alıcılara kaliteli bir bilgi sağlamayı amaçlayan bağımsız mesleki bir hizmettir. Güvence sağlayıcılar bağımsızdır ve açıkladıkları bilgiye önyargısız bir şekilde saygı duyulur. Bu nedenle karar alıcılar verdikleri kararlara ve kullandıkları bilgiye güvenin sağlanması için güvence vericilere ihtiyaç duyarlar (Acar vd., t.y: 296).

Yeni denetim anlayışı olarak kamu kurumlarının mali verilerinin güvenilirliğinin tespit edilmesi, ankete katılan Sayıştay denetçilerinin cevaplarına göre, denetçiler tarafından önemli oranda kabul edilen görevler arasındadır. Kurumların mali verilerinin güvenilirliğinin tespit edilmesine karşı olan denetçilerin oranı yok denilecek kadar az olmakla birlikte tereddüdü olan denetçilerin oranı üzerinde düşünülmesi gerektiği sonucunu vermektedir.

Denetçinin görevi kurum kaynaklarının verimli, etkin ve tutumlu kullanılıp kullanılmadığını tespit etmektir.

	Frekans	Yüzde	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	1	1,0	4,1
Katılmıyorum	3	3,1	
Kısmen Katılıyorum	21	21,9	21,9
Katılıyorum	48	50,0	74
Tamamen Katılıyorum	23	24,0	
Toplam	96	100	

Suzuki'nin (2004: 40) paradigma değişikliği olarak ifade ettiği yeni görev anlayışı olarak kaynakların, verimli, etkin ve tutumlu kullanılmasının tespit edilmesini ankete katılan denetçilerin önemli bir çoğunluğunun kabul ettiği sonucu çıkmaktadır. Kurumların kaynaklarının verimli, etkin ve tutumlu kullanmalarının tespit edilmesine karşı olan Sayıştay denetçilerinin oranının yok denilecek kadar az olduğu görülmektedir.

Denetçinin öncelikli görevi yolsuzlukları önlemektir.

	Frekans	Yüzde	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	4	4,2	19,8
Katılmıyorum	15	15,6	
Kısmen Katılıyorum	34	35,4	35,4
Katılıyorum	34	35,4	44,8
Tamamen Katılıyorum	9	9,4	
Toplam	96	100	

Sayıştayların yolsuzlukla mücadeledeki rolü, güçlü mali yönetim için hesap verebilirliğin ve şeffaflığın sağlanması ile caydırıcılık ve önleyici işlev üstlenmektedir (Kayrak, 2008: 63). Önleyici tedbirlerin alınması Sayıştayın risk esaslı denetim ve performans denetimi ile gerçekleştirilmeye çalışılmaktadır (Akbulut, 2003: 13).

Yolsuzlukların tespit edilmesi yeni görev anlayışını benimsemeyen Sayıştay denetçilerinin, yolsuzlukların meydana gelmeden önce önlenmesi gerektiği düşüncesinde oldukları görülmektedir. Yolsuzlukların önlenmesi %44,8 ile yolsuzlukların tespit edilmesinden (%40,7) biraz daha güçlü şekilde ifade edilmektedir.

3.1.4. Bağımsızlık

Bağımsızlık, mesleki faaliyetin dürüst ve tarafsız yürütülmesini sağlayacak bir davranış ve anlayışlar bütünü şeklinde tanımlanacağı gibi denetim faaliyetlerinin, Sayıştay denetçisinin mesleki takdir ve tarafsızlığını zedeleyebilecek nitelikteki herhangi bir ilişki, çıkar veya etkiden uzak yürütülmesi olarak da tanımlanabilir (Karakaş, 2008:34,35).

Mevcut işinin önemini göz önünde tutması anlamına gelen düşünsel bağımsızlık (Uzay, t.y:3), mesleki karara gölge düşürecek bir etkinin altında kalmaksızın hizmetin yerine getirilmesini sağlayan, bu nedenle dürüstlük, nesnellik ve mesleki kuşkuculukla davranılmasına izin veren düşünsel durumdur (Karakaş, 2008: 53).

Sayıştay denetçisinin işini objektif olarak yürüttüğüne ilişkin makul ve bilgili üçüncü kişilerin şüphe duymaması olan görünürde bağımsızlık (Uzay, t.y: 3), ilgili tüm taraflar ve bilgili üçüncü şahısların, bir denetim ekibinin doğruluk, dürüstlük ya da mesleki kuşkuculuğunun zarar gördüğü sonucuna rahatlıkla ulaşacağı, önemli şart ve durumlardan kaçınmaktır (Karakaş, 2008: 53).

Dürüstlük ve tarafsızlık bağımsızlığın ve etik kuralların temel değerleridir. Sayıştay denetçileri denetimlerinde ve denetlenen kuruluşun çalışanları ile ilişkilerinde dürüst ve tarafsız olmakla yükümlüdürler. Kamu güveninin devamlılığını sağlamak için, denetçinin davranışları kusursuz ve şüphe uyandırmayacak biçimde olmalıdır. Dürüstlük; doğruluk ve adalet kavramları içinde değerlendirilmelidir. Dürüstlük, denetçilerin etik standartlar ile denetimin ruhu ve şekline uymayı gerektirir (Sayıştay, 2012: 99).

Tarafsızlık ise bir kişinin verdiği kararlarda yansız olması, önyargısız düşünebilmesi ve karar verebilmesi olarak tanımlanabilir. Tarafsızlık, aynı zamanda zayıflıkların ortaya konulması veya önemli bulguların, düzeltilmelerini teşvik edecek ve denetlenen kurumda sistemleri ve rehberliği geliştirecek şekilde ortaya konulması anlamına gelmektedir (Sayıştay, 2012: 168).

Sayıştay denetçileri, sadece denetlenen kuruluştan ve diğer çıkar gruplarından bağımsız olmaya çalışmamalı aynı zamanda inceleme altında olan mesele ve konuları ele alırken nesnel olmaya da çalışmalıdır (Sayıştay, 2012: 99). Sayıştay denetçileri görevlerini tarafsız olarak yerine getirmek için siyasi etkiden bağımsız kalmalıdır (Sayıştay, 2012: 100).

Denetim mesleğinde denetçinin tarafsızlığı, hem denetlenen kuruluşu hem de raporun hitap ettiği kesimleri ilgilendirmektedir. Sayıştay denetçisinin, denetimi yaparken bu taraflardan birinin çıkarını diğeri aleyhine gözetmesi tarafsızlığı zedeleyecektir (Karakaş, 2008: 36,37).

‘Denetçiler tarafından yürütülen bütün çalışmalarda özellikle de doğru ve objektif olması gereken raporlarda nesnellik ve tarafsızlığa ihtiyaç vardır. Dolayısıyla görüş ve raporlarda yer alan sonuçlar, denetim standartlarına uygun olarak elde edilen ve bir araya getirilen kanıtlara dayandırılmalıdır’ (Sayıştay, 2012: 100). Sayıştay denetçileri, görevlerini yetkin ve tarafsız biçimde yapmak amacıyla her zaman profesyonelce davranmakla ve çalışmalarında mesleki standartları uygulamakla yükümlüdürler (Sayıştay, 2012: 101).

Hem Sayıştayların hem de denetçilerin bağımsızlığı olmadan, yapılan çalışmaların amacı, şekli ve sonuçları güvenilmez olacağından, denetimin hiçbir anlamı olmayacaktır. Bu çalışmada; Sayıştayın bağımsızlığı konusu daha sonraki araştırmalara bırakılarak, denetçilerin denetim faaliyetlerindeki ve denetim sonuçlarının raporlanmasındaki bağımsızlıkla ilgili değerlendirmeleri üzerinde durulmuştur.

Denetimlerin herhangi bir etki altında kalmadan yapıldığına inanmaktayım.

	Frekans	Yüzde	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	6	6,3	20,9
Katılmıyorum	14	14,6	
Kısmen Katılıyorum	32	33,3	33,3
Katılıyorum	37	38,5	45,8
Tamamen Katılıyorum	7	7,3	
Toplam	96	100	

Ankete katılan Sayıştay denetçilerinin yaklaşık yarısı denetimlerin etki altında kalmadan yapıldığını düşünmektedir. Ancak, ankete katılan denetçilerin %20,9’u denetimlerde etki altında kaldığı görüşünü paylaşmaktadır. Denetimlerde etki

altında kalma konusunda kararsız olanların oranının %33,3 olması bağımsızlıkla ilgili üzerinde ciddi şekilde düşünülmesi gerektiği sonucunu vermektedir. Denetimlerde kısmen etki altında kaldığını düşünenlerle tamamen etki altında kaldığını düşünenlerin oranının yüksek olması bağımsızlık konusunda sorun olduğunu göstermektedir. Sorunun nedenlerinin tespit edilmesi bakımından, bağımsızlığı etkileyen hususlardan hangisinin etkisi altında kaldığı konusunda ayrıca çalışılması gerektiği düşünülmektedir.

Denetim raporları mevcut durumu tarafsız bir şekilde ortaya koymaktadır.

	Frekans	Yüzde	Yüzde
Fikrim Yok	1	1,0	1,0
Kesinlikle Katılmıyorum	3	3,1	12,5
Katılmıyorum	9	9,4	
Kısmen Katılıyorum	33	34,4	34,4
Katılıyorum	41	42,7	51
Tamamen Katılıyorum	8	8,3	
Kayıp Değer	1	1	
Toplam	96	100	

Denetimlerde etki altında kalınması denetim bulgularını ifade etmeyi ve denetim görüşünü de etkileyecektir. Denetim görüşünü oluşturan önemli bulguların dikkate alınmaması farklı denetim görüşü verilmesine neden olacaktır. Raporda, denetim sonuçları tam anlamıyla yer alamayacak ve denetlenen kurumla ilgili mevcut durum taraflı bir şekilde ortaya konulmuş olacaktır.

Ankete katılan Sayıştay denetçilerinin yarısı, raporların mevcut durumu tarafsız şekilde ortaya koyduğunu düşünmektedirler. Raporların denetlenen kurumun durumunu tarafsız olarak yansıtmasıyla ilgili tereddütlü olanların oranının %34,4 olması raporlama konusunun üzerinde düşünülmesi gerektiği sonucunu vermektedir.

3.1.5. Denetçilerle İletişim

Etkin iletişim, denetlenen kuruluş açısından denetimi yumuşak, anlaşılabilir ve kabul edilebilir yapmaktadır. Etkin iletişim denetçi ile denetlenen arasında güven oluşmasını sağlamaktadır. İletişim eksikliği, denetim maliyetlerini artırır, denetim raporlarının kalitesini olumsuz etkiler, denetim kurumunun performansını etkiler ve denetçilerin mesleki yeterliliğine zarar verir (Khosravi, 2012).

Denetçiler, yönetimden sorumlu kişilerle denetimin kapsamını ve zamanını, önemli bulguları ve uygunluğa ilişkin konuları karşılıklı görüşmelidirler. İletişimde bulunma denetlenen kuruluşu ve onun çevresini daha iyi anlamayı ve kuruluşu etkileyen önemli hususlardan haberdar edilmesini sağlamaktadır (ISSAI-1260: 312, 313).

Denetlenen kurum veya kuruluşun görüşlerinin daha önemli olduğu düşünölmekle birlikte denetçilerin, denetim sırasında kendileriyle düzenli ve etkin iletişim kurulması ve denetçilerin denetlenen kurumdan makul ve karşılanabilir talepte bulunmaları konusunda düşönceleri alınmaya çalışılmıştır.

Denetçilerle düzenli ve etkin bir iletişim kurulabilmektedir.

	Frekans	Yüzde	Yüzde
Fikrim Yok	1	1,0	1,0
Kesinlikle Katılmıyorum	2	2,1	17,7
Katılmıyorum	15	15,6	
Kısmen Katılıyorum	50	52,1	52,1
Katılıyorum	23	24,0	29,2
Tamamen Katılıyorum	5	5,2	
Toplam	96	100	

Ankete katılan Sayıştay denetçilerinin cevaplarına göre, denetçilerin %29,2'si gibi düşük bir oranda denetlenen kurumlarda denetçilerle düzenli ve etkin iletişim kurulduğunun düşünöldüğu anlaşılmaktadır. Denetçilerle düzenli ve etkin iletişim kurulamadığını düşünöyenlerin oranı %17,7 oranı ile düşökte olsa iletişim kurulabildiğini düşünöyenlerin oranıyla karşılaştırıldığında önemli bir büyüklüğu temsil etmektedir. Denetçilerle düzenli ve etkin iletişim kurulabildiği konusuna kısmen katılanların oranının %50 olması iletişim konusunda tıkanıklık olduğu sonucunu vermektedir. Bu sonuçlar, denetimde iletişim konusu üzerinde durulması gerektiğini göstermektedir.

Denetçilerin talepleri, makul ve karşılanabilir düzeydedir.

	Frekans	Yüzde	Yüzde
Fikrim Yok	2	2,1	2,1
Katılmıyorum	2	2,1	2,1
Kısmen Katılıyorum	38	39,6	39,6
Katılıyorum	44	45,8	55,2
Tamamen Katılıyorum	9	9,4	
Kayıp Değer	1	1,0	
Toplam	96	100	

Ankete katılan Sayıştay denetçilerinin yarısı kendi taleplerinin makul ve karşılanabilir düzeyde olduğunu düşünömektedir. Ancak, ankete katılan denetçilerin yaklaşık %40'ının denetlenen kurumdan isteklerinin makul ve karşılanabilir olması konusunda mütereddit olduğu görölmektedir.

Denetleyen taraf böyle düşünöyürken denetlenen kurum veya kuruluşun, denetçilerle iletişim ve denetçilerin talepleri konusundaki görüşlerinin nasıl olduğunun araştırılmaya değer bir konu olduğu düşünölmektedir.

3.1.6. Raporlama

Sayıştaylar, denetimlerinin sonuçlarını ve genel kamu faaliyetlerine ilişkin vardığı sonuçları halka açık biçimde raporlamakla görevlidirler (Sayıştay, 2012: 78). Sayıştayların, bulgularını Parlamento'ya ve diğer sorumlu kamu kurumlarına bağımsız ve yıllık olarak raporlamaları yasal zorunluluktur. Raporların yayınlanması, bulgularının daha geniş alanlara yayılması, tartışılması ve bulguların uygulamaya konulması olanaklarını artırmaktadır (Sayıştay, 2012: 34).

Raporlar Sayıştayın dışarıya açılan penceresidir. Raporlar vasıtasıyla, kamuoyu ve denetlenen kurumların yanı sıra Meclis ile kendi çalışması ve denetlenen kurumlar hakkında etkileşimde bulunmaktadır.

Ankette Sayıştay denetçilerinin, raporlarda yer alan konuların yeterli, tarafsız ve güvenilir olup olmadıkları ve denetlenen kurumun mali durumunu anlaşılır şekilde ortaya koyup koymadığı hususlarındaki düşünceleri sorulmuştur.

Denetim raporlarında yer alan tespitler; yeterli, tarafsız ve güvenilir kanıtlara dayanmaktadır.

	Frekans	Yüzde	Yüzde
Fikrim Yok	1	1,0	1,0
Katılmıyorum	9	9,4	9,4
Kısmen Katılıyorum	35	36,5	36,5
Katılıyorum	43	44,8	53,1
Tamamen Katılıyorum	8	8,3	
Toplam	96	100	

Ankete katılan Sayıştay denetçilerinin yarısı, raporlarda yer alan tespitlerin yeterli, tarafsız ve güvenilir olduğunu düşünmektedir. Aksini düşünenlerin oranı oldukça az olmasına rağmen, raporlardaki tespitlerin yeterli, tarafsız ve güvenilir olduğuna kısmen katılanların oranının %36,5 olması dikkat çekicidir.

Denetim raporları kurumun mali durumunu anlaşılır şekilde ortaya koymaktadır.

	Frekans	Yüzde	Yüzde
Fikrim Yok	2	2,1	2,1
Kesinlikle Katılmıyorum	3	3,1	25
Katılmıyorum	21	21,9	
Kısmen Katılıyorum	44	45,8	45,8
Katılıyorum	23	24,0	27,1
Tamamen Katılıyorum	3	3,1	
Toplam	96	100	

Raporların anlaşılır olması denetçinin kendisini açıkça ifade etmesini ve bu şekilde hem denetlenen kurumla hem de raporun kullanıcıları ile daha rahat iletişim kurmasını sağlamaktadır.

Ankete katılan Sayıştay denetçilerinin cevaplarına göre denetçilerin yarıya yakınının raporların mali durumu anlaşılır şekilde ortaya koyması konusunda kararsız kaldığı görülmektedir. Diğer taraftan, raporların mali durumu anlaşılır şekilde ortaya koyduğunu düşünen denetçilerin oranı %27,1 ile düşük kalmıştır. Ortaya çıkan sonuçlar raporlama ile ilgili sorunların olduğunu ve üzerinde düşünülmesi gerektiğini göstermektedir.

3.1.7. Kalite

Mükemmellik derecesi olarak kalite, bir şeyin amacına ne kadar uygun olduğudur. Diğer bir anlamda ise ürün veya hizmet kalitesi gereklerine uygunluk, hata veya kirlenme içermeme hali veya yalnızca müşteri tatmininin bir derecesi olarak tanımlanabilir. Kalite aynı zamanda bir kuruluşun çevresi ve toplum üzerindeki etkisinin yapısını veya derecesini de içine almaktadır (Sayıştay, 2003: 5). Kalitenin sağlanması, elde tutulması ve geliştirilmesi için, kalite kontrol, kalite geliştirme ve kalite güvencesi – topluca kalite gibi çok sayıda yöntem geliştirilmiştir (Sayıştay, 2003: 7).

Denetim kalitesi denildiğinde, denetçilerin mali tablolara ilişkin bağımsız, güvenilir ve yeterli denetim kanıtlarına dayanarak objektif yargılarla denetim görüşü oluşturmaları anlaşılmaktadır (Durukan ve İkiz, 2007: 37).

Sayıştaylar gerek kendi personelinin ve gerekse dışarıdan istihdam edeceği uzmanların denetim standartlarına, planlama prosedürlerine, metodolojilere ve iş gözetim esaslarına eksiksiz uymalarını sağlamak ve denetim raporlarına ilişkin görevlerin etkin bir şekilde yerine getirilmesini teminat altına alacak prosedürleri formüle etmek zorundadırlar (Sayıştay, 2003: 8).

Kalite kontrolüne ilişkin uluslararası standarda (ISSAI-40) göre Sayıştayın amacı Sayıştay ve denetçilerin mesleki standartlara ve yasal düzenlemelere uyduklarına ve Sayıştay tarafından yayınlanan raporların uygun olduğuna ilişkin makul güvence sağlamak üzere bir kalite kontrol sistemi kurmak ve muhafaza etmektir. Uluslararası standartlara göre kalite kontrol sisteminin unsurları şunlardır; kurum içerisinde kaliteye yönelik liderlik sorumlulukları, etik gereklilikler, müşteri ilişkilerinin ve belli görevlerin kabulü ve devamlılığı, insan kaynakları, görevin yerine getirilmesi ve izleme (Sayıştay, 2012: 107).

Denetimde kalitenin sağlanması, denetim sonuçlarının güvenilirliğini artırdığı gibi; parlamentonun ve denetlenen kurum ve kuruluşların ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla üretilen denetim görüş, tavsiye ve iyileştirme önerilerinin daha da ciddiye alınmasını sağlamaktadır (Sayıştay, 2003: 9).

Bütün kalite süreçlerini ve hedeflerini kapsayacak şekilde denetçilerin raporların kalite sürecinden geçip geçmediği ve denetim sonuçlarının takip edilmesi ile ilgili düşünceleri öğrenilmeye çalışılmıştır.

Sayıştay raporlarının kalite sürecinden geçtiğini düşünmekteyim.

	Frekans	Yüzde	Yüzde
Fikrim Yok	2	2,1	2,1
Kesinlikle Katılmıyorum	5	5,2	36,5
Katılmıyorum	30	31,3	
Kısmen Katılıyorum	33	34,4	34,4
Katılıyorum	20	20,8	27,1
Tamamen Katılıyorum	6	6,3	
Toplam	96	100	

Kalite süreci denetimin başlangıcından sonuna kadar ve izlemeyi de ilgilendirdiğinden denetimi her yönüyle etkilemektedir. Kalite konusunda problemlerin olması, denetim kaynaklarının kullanımında verimsizlik, denetim sonuçlarında etkisizlik, denetim sürecinin inanılabilirliğini kaybetmesi, düzenlemelerin ve yasaların ihlali, yönetimin karar vermesi için denetim sonucunda elde edilen bilginin doğruluğu ve tamlığı konusunda şüphe, denetlenenler üzerindeki etkileri ve varlıkların ve kaynakların kötü yönetimi gibi istenilmeyen ağır sonuçlara yol açabilecektir (Sayıştay, 2003: 9,10).

Anket sonuçlarına göre raporların kalite sürecinden geçmediğini düşünenlerin oranı raporların kalite sürecinden geçtiğini düşünenlerin oranından yüksektir. Diğer bir ifade ile ankete katılan denetçilerin %36,5'i raporların kalite sürecinden geçmediğini, %27,1'i ise raporların kalite sürecinden geçtiğini düşünmektedir.

Denetim sonuçları takip eden yılda denetçiler tarafından izlenmektedir.

	Frekans	Yüzde	Yüzde
Fikrim Yok	2	2,1	2,1
Kesinlikle Katılmıyorum	5	5,2	22,9
Katılmıyorum	17	17,7	
Kısmen Katılıyorum	43	44,8	44,8
Katılıyorum	22	22,9	28,1
Tamamen Katılıyorum	5	5,2	
Kayıp Değer	2	2,1	
Toplam	96	100	

Ankete katılan Sayıştay denetçilerinin cevaplarına göre, denetim sonuçlarının takip edildiğini söylemek mümkün görülmemektedir. Denetim sonuçlarının takip eden yılda izlendiği konusunda ankete katılan denetçiler arasında bir kararsızlık bulunmaktadır.

3.1.8. Denetçilerin Sorumluluğu

Sorumluluk kavramı, denetçilerin çalışmalarını yaparken dikkat etmeleri veya uymaları gereken hususlar, kurallar, standartlar ve yasaların olması ile denetim sonuçlarından kurumun veya denetçilerin sorumlu olması şeklinde iki anlama gelmektedir. Sayıştaylar hesap sorarlarken aynı zamanda kendileri de hesap vermeli ve saydamlığı sağlamalıdır.

Sayıştayların; denetim görev ve yetkilerine ve gerekli raporlamaya ilişkin yasal yükümlülüklerini bütçeleri kapsamında yerine getirmesi, hem kendi performanslarını hem de yaptıkları denetimin etkisini değerlendirmesi ve takip etmesi, kendi eylem ve faaliyetleri ile Sayıştay kaynaklarının kullanımı dahil olmak üzere kamu kaynaklarının kullanımının düzenliliğini ve verimliliğini raporlaması ve tüm çalışanlarının kendi eylemlerinden sorumlu tutulabilmesi sorumlulukları bulunmaktadır (Sayıştay, 2012: 74).

Bunlardan ilk üçü Sayıştay ve çalışanlarının mesleki sorumluluğunu, sonuncusu ise hukuksal sorumluluğu oluşturmaktadır. Mesleki sorumluluk, görevlerin yerine getirilmesinde her türlü etkiden uzak özverili bir çalışma ile zamanında, doğru ve güvenilir sonuçların ilgili kurum ve kamuoyuna duyurulmasını gerektirmektedir.

Hukuksal sorumluluk ise denetçilerin denetlenen kurum ve üçüncü kişiler ile ilişkilerini kapsamaktadır. Özel sektör denetiminde hukuksal sorumluluk Türk Ticaret Kanunu'nun 554'üncü maddesinde 'Şirketin ve şirketler topluluğunun yılsonu ve konsolide finansal tablolarını, raporlarını, hesaplarını denetleyen denetçi ve özel denetçiler; kanuni görevlerinin yerine getirilmesinde kusurlu hareket ettikleri takdirde, hem şirkete hem de pay sahipleri ile şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarar dolayısıyla sorumludur.' şeklinde ifade edilmiştir.

Sayıştaylar, görevlerini hesap verme sorumluluğu ve saydamlık sağlayan yasal bir çerçeve kapsamında yerine getirmekle, görev ve yetkileri, sorumlulukları, misyonları ve stratejilerini kamuoyuna duyurmakla, tarafsız ve saydam denetim standartları, süreçleri ve yöntemleri benimsemekle, her seviyedeki çalışanları için yüksek dürüstlük ve etik standartları uygulamakla, kendi çalışmalarını ekonomik, verimli ve etkin şekilde ve kanun ve yönetmeliklere uygun olarak yürütmekle ve bu konular hakkında halka açık biçimde raporlama yapmakla, denetimlerinin sonuçlarını ve genel kamu faaliyetlerine ilişkin vardığı sonuçları halka açık biçimde raporlamakla, medya, internet siteleri ve diğer araçlar vasıtasıyla faaliyetleri ve denetim sonuçları hakkında zamanlı ve yaygın bir iletişim kurmakla kendilerinin ve denetçilerin sorumluluklarını azaltmakla yükümlüdürler (Sayıştay, 2012: 76-78).

Bu çalışmada Sayıştayın kurum olarak sorumluluğundan ziyade çalışanlarının yani denetçilerin sorumlulukları hakkında denetçilerin görüşü alınmaya çalışılmıştır.

Denetçiler hatalı/yanlış denetim tespitleri ve görüşlerinin hesabını vermektedir.

	Frekans	Yüzde	Yüzde
Fikrim Yok	5	5,2	5,2
Kesinlikle Katılmıyorum	21	21,9	66,7
Katılmıyorum	43	44,8	
Kısmen Katılıyorum	21	21,9	21,9
Katılıyorum	3	3,1	6,2
Tamamen Katılıyorum	3	3,1	
Toplam	96	100	

Hesap verebilirlik sadece yönetenler için değil denetçiler için de geçerli olmalıdır. Mesleki anlamda denetçiler denetim işini gereği şekilde yerine getirecek kapasite ve donanımda olmalıdırlar ve bundan da Sayıştayla birlikte bizzat kendileri sorumludurlar. Mesleki sorumluluğun yerine getirilmesinde teşvik edici ve ödüllendirici sistemle birlikte cezalandırıcı yöntemlerin de bulunması gerekmektedir. Hukuksal sorumluluk, hatalı/yanlış denetim sonucundan etkilenenlerin şikâyetine bağlıdır.

Ankete katılan Sayıştay denetçilerinin cevaplarına göre, denetçiler hatalı/yanlış denetim tespitleri ve görüşlerinin hesabını vermemektedirler. Öncelikle hatalı/yanlış görüş verilmesinin nedenleri tespit edilerek gerekli önlemler alınmalıdır. Hatalı/yanlış denetim görüşlerinin hesabının verilmemesi keyfi uygulamalara imkân hazırlamaktadır.

Denetleyenlerin de denetlenmesi gerekmektedir.

	Frekans	Yüzde	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	5	5,2	15,6
Katılmıyorum	10	10,4	
Kısmen Katılıyorum	29	30,2	30,2
Katılıyorum	30	31,3	54,2
Tamamen Katılıyorum	22	22,9	
Toplam	96	100	

Denetleyenlerin de denetlenmesi denetim sorumluluğuyla birlikte ele alınması gereken bir konudur. Denetim sorumluluğunun sağlanmasında öncelikle denetim görevinin tam olarak yerine getirilmesi üzerinde durulmalı daha sonra görevin yerine getirilmesi kontrol edilmelidir. Denetleyenlerin denetlenmesi denetimin gerçekleştirilmesinde son aşamayı oluşturmaktadır.

Ankete katılan Sayıştay denetçilerinin yarısı denetleyenlerin de denetlenmesi gerektiğini düşünmektedir. Denetleyenlerin yarısının denetimi istemediği görülmektedir.

3.1.9. Denetim Süresi/Aralığı

Sayıştayın denetim alanında bulunan kurumların tamamını her yıl denetlemesi beklenebilir ancak bu Sayıştayın denetim kapasitesine bağlıdır. Yasalara göre her yıl denetlenmesi gereken kurumlar bulunmakla birlikte diğer kurumların hangi aralıklarla denetleneceğine ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır.

Sayıştayın denetim kapasitesi ile denetim alanının tamamının her yıl denetlenmesi mümkün olmadığından denetlenecek kurumlar; i) 21.2.1967 tarihli 832 sayılı (6085 sayılı Kanun ile) mülga Sayıştay Kanunu'na göre Sayıştay Genel Kurulu tarafından belirlenmekteydi, ii) 3.12.2010 tarihli 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'na göre Türkiye Büyük Millet Meclisinin, kamuoyunun ve denetlenen kamu idarelerinin beklentileri ve denetim grup başkanlıklarının görüş ve önerileri de dikkate alınarak yapılacak risk analizleri doğrultusunda Denetim, Planlama ve Koordinasyon Kurulu tarafından yıllık denetim programı ile belirlenmektedir. Diğer taraftan, Sayıştay, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri için genel uygunluk bildirimini hazırlayacağı için bu idarelerin her yıl denetlenmesi gerekmektedir.

Sayıştay denetçilerinin kurumların her yıl denetlenmesi ile belirli aralıklarla denetlenmesi konusundaki görüşleri tespit edilmeye çalışılmıştır.

Kurumların her zaman (her yıl) denetlenmesi gerekmektedir.

	Frekans	Yüzde	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	6	6,3	34,4
Katılmıyorum	27	28,1	
Kısmen Katılıyorum	38	39,6	39,6
Katılıyorum	9	9,4	26,1
Tamamen Katılıyorum	16	16,7	
Toplam	96	100	

Ankete katılan Sayıştay denetçilerinin cevabına göre, denetçilerin kurumların her yıl denetlenmesinin gerek olmadığını %34,4 ile benimsedikleri görülmektedir. Ancak, kurumların her yıl denetlenmesi gerekliliği konusunda da dikkate alınacak oranda görüşe sahip olanların bulunduğu görülmektedir.

Kurumların belirli aralıklarla (3 yılda bir) denetlenmesi gerekmektedir.

	Frekans	Yüzde	Yüzde
Fikrim Yok	2	2,1	2,1
Kesinlikle Katılmıyorum	13	13,5	33,3
Katılmıyorum	19	19,8	
Kısmen Katılıyorum	31	32,3	32,3
Katılıyorum	19	19,8	32,3
Tamamen Katılıyorum	12	12,5	
Toplam	96	100	

Ankete katılan Sayıştay denetçilerinin cevaplarına göre, kurumların belirli aralıklarla denetlenip denetlenmemesi konusunda net bir görüş farkı bulunmadığı görölmektedir. Ancak, kurumların her yıl denetlenmesi görüşü ile karşılaştırıldığında belirli aralıklarla denetlenmesi hususunda denetçilerin tercihlerini belirli aralıklarla denetimden yana kullandıkları söylenebilir.

DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Sayıştay denetçilerinin denetim değerlendirmesi çalışmamız sonuçlarına göre; denetim kesinlikle olması gereken, vatandaşın hesap sorma aracı olarak topluma ve bireylere yararlı sonuçlar üreten ve mali konularda kamu kurumları/idareleri ile yasama arasında bilgi sağlayan bir fonksiyondur. Ancak, mevcut durum itibariyle denetimin kamu bütçesi ile ilgili düzenli bilgi sağlamadığı ve kamuoyu ve denetlenen kurumların beklentileri dikkate alınmadan yapıldığı düşünülmektedir.

Sayıştay denetçilerinin, denetimlerin kurumların mali yönetimine yardımcı olduğunu düşünmekle birlikte, denetlenen kuruma katkıda bulunduğu hususunda kararsız oldukları görölmektedir.

Sayıştay denetçilerinin, görevleri olarak öncelikle (%74), kaynakların verimli, etkin ve tutumlu kullanılıp kullanılmadığının denetlenmesi görüşünde oldukları tespit edilmiştir. Bununla beraber, Sayıştay denetçilerinin diğer görevler olarak sırasıyla mali verilerin güvenilirliğinin tespit edilmesini, hukuka uygunluk denetiminin yapılmasını, denetimin yolsuzlukları önlemek üzere yapılmasını ve muhasebe hatalarının tespit edilerek düzeltilmesini gördükleri belirlenmiştir.

Sayıştay denetçilerinin yarısının, denetimlerin herhangi bir etki altında kalmadan yapıldığını ve denetlenen kurumun mevcut durumunun tarafsız şekilde ortaya konulduğunu düşündükleri tespit edilmiştir. Ancak, Sayıştay denetçilerinin beşte birinin denetimlerin etki altında kalarak yapıldığı görüşünde oldukları ve bu hususun değerlendirilmesi gerektiği şeklinde üzerinde durulması gereken bir sonucun ortaya çıktığı görölmektedir. Denetlenen kurumlarla denetçilerin düzenli ve etkin iletişim kuramadıkları da ortaya çıkmış durumdadır.

Denetim raporlarının durumu anlaşılır şekilde ortaya koymalarında, denetim sonuçlarının izlenmesinde ve denetim raporlarının kalite süreçlerinde sorunlar olduğu tespit edilmiştir.

Sayıştay denetçilerinin, kendilerinin hatalı/yanlış denetim tespit ve görüşlerinin hesabını vermedikleri görüşünde olduklarını açıkça ifade ettikleri görölmektedir. Bununla birlikte, denetçilerin yarısının kendilerinin de denetlenmesi gerektiğini düşündükleri belirlenmiştir.

Anket sonuçlarına göre, Sayıştay denetçilerinin denetime ilişkin pozitif, katkıda bulunma, bağımsızlık, kalite ve sorumluluk kavramlarını önemseyerek benimsedikleri

ve görev anlayışı olarak yapmak istedikleri denetimlerin uluslararası gelişmelere uygun olduğu görülmektedir. Diğer bir ifade ile Sayıştay denetçilerinin denetimle ilgili algı ve beklentilerinin anketteki konular çerçevesinde literatürle uyumlu olduğu ortaya çıkmıştır.

Sayıştay denetçilerinin ve denetçi haricindeki gerçek veya tüzel kişiler ve kamu veya özel kurum ve kuruluşların denetime ilişkin yaklaşımlarının, değerlendirmelerinin ve beklentilerinin örtüşmesi istenilen bir durumdur. Denetimin muhataplarının, kamu veya özel sektörün, siyasi partilerin, sivil toplum kuruluşlarının ve vatandaşların denetim hakkındaki değerlendirmelerinin belirlenerek birbirleriyle ve denetçi düşüncesi ile karşılaştırılması geniş kapsamlı sonuçlar elde edilmesini sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

- Acar, Durmuş, Serpil Senal, Hayrettin Usul, 'Bağımsız Denetim Kalitesi: Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma', http://www.iibf.selcuk.edu.tr/iibf_dergi/dosyalar/211348092686.pdf, (Erişim Tarihi: 04.07.2013).
- Akbulut, Erol (2003), 'Sayıştay Denetimi ve Yolsuzlukla Mücadeledeki İşlevi', Sayıştay Dergisi, Sayı: 50-51, Temmuz-Aralık.
- Akpınar, Elçin (2006), Kamu Yönetiminde Denetim Olgusu ve Türkiye'de Kamu Yönetiminin Denetlenmesi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Yönetimi Yüksek Lisans Tezi, <http://tez.sdu.edu.tr/Tezler/TS00480.pdf> (Erişim Tarihi: 28.07.2013).
- Akyel, Recai, 'Kamu Harcamalarında Sayıştay Denetimi', <http://sayistay.gov.tr/haber-duyuru/upload/kamu%20denetimi.pdf>, (Erişim Tarihi: 15.07.2013).
- Akyel, Recai, H. Ömer Köse (2010), 'Kamu Yönetiminde Etkinlik Arayışı: Etkin Kamu Yönetimi için Etkin Denetimin Gerekliliği', Türk İdare Dergisi, S: 466, Mart 2010, ss: 9-45.
- Akyel, Recai, H. Ömer Köse (2011), 'Kamu Mali Yönetiminde İyi Yönetişim İçin Sayıştayların İletişim Kapasitesinin Güçlendirilmesinin Önemi', Sayıştay Dergisi, Sayı: 82, Temmuz-Eylül.
- Al, Hamza (2007), 'Kamu Kesiminde Yeni Denetim Yaklaşımları: Süreç Odaklı Denetimden Sonuç Odaklı Denetime Geçiş', Amme İdaresi Dergisi, C: 40, S: 4, Aralık, ss: 45-61.
- Batrel, Ömer Faruk (1979), Kamu Bütçesi, İ.İ.T.İ.A Nihad Sayar-Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, İstanbul.
- Bilge, Semih, Murat Kiracı (2010), Kamu Sektöründe İç Denetim ve İç Denetimin Başarıyla Uygulanmasında Rol Oynayan Faktörler (Kamu İç Denetçileri Üzerine Bir Araştırma), Gazi Kitabevi, Ankara.
- Çataloluk, Cuma (2008), 'Batı Toplumlarında Toplumsal Yapı Değişimleri ve Bütçe Hakkının Gelişimi', Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt: 10, Sayı: 2, ss: 72-94.
- Devlet Planlama Teşkilatı (2000), Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı 'Denetim Sisteminin Etkinliğinin Artırılması Ve Performans Denetimine Geçiş Alt Komisyonu'nca Hazırlanan Yayımlanmamış Rapor, Ankara.
- Durukan, M. Banu, Aysun Kapucugil İkiz (2007), 'Denetim Kalitesi, Kalite ve Hizmet Kalitesine İlişkin Modeller: Kavramsal Çerçeve', Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 82, ss: 35-62.

- Gherai, Dana (2011), 'Audit Expectation Gap in the Public Sector in Romania', *Annals of the University of Oradea-Economic Science Series*, V: 20, Issue: 2, pp: 510-516.
- Goolsarran, Swatantra A. (2007), 'The Evolving Role of Supreme Audit Institutions', *Journal of Government Financial Management*, Vol. 56 Nbr. 3, October.
- Humphrey, Christopher, Peter Moizer, Stuart Turley (1993), 'The Audit Expectations Gap in Britain: An Empirical Investigation', *Accounting and Business Research*, V: 23, N: 91A, pp: 395-411.
- ISSAI-1260- Yönetimden Sorumlu Kişilerle İletişim, http://www.issai.org/media/13052/issai_1260_e_pdf, (Erişim Tarihi: 02.07.2013)
- Işık, Hikmet, Erol Akbulut (1995), 'Sayıştay ve Parlamento İlişkileri', *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 17, Nisan- Haziran.
- İnan, Atilla (1997), 'İç Denetim ve Dış Denetim Kuruluşları Arasındaki İlişkinin Geliştirilmesi', *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 25, Nisan-Haziran.
- Karakaş, Arzu (2008), Dış Denetçilerin Bağımsızlığına İlişkin Düzenlemeler ve Bu Düzenlemelerin Yeterliliğinin Tespitine Yönelik Bir Pilot Araştırma, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Bilim Dalı.
- Kasim, Mohd Ariff, Siti Rosmaini Mohd Hanafi (2008), 'The Existence of Audit Expectation Gap in Malaysia', *Malaysian Accounting Review*, V: 7, N: 1, pp: 89-106.
- Kayrak, Musa 'Evolving Challenges for Supreme Audit Institutions in Struggling with Corruption', *Journal of Financial Crime*, Vol. 15 Iss: 1, pp. 60-70.
- Khosravi, Hassan (2012), 'Auditors and Effective Communication Skills', *International Journal of Government Auditing*, April.
- Koçak, Süleyman Yaman, Tamer Kavakoğlu (2010), 'İl Özel İdarelerinde İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesine İlişkin Bir Araştırma', *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 77, Nisan- Haziran.
- Lee, Teck-Heang, Md. Ali Azham (2008), 'The Evolution of Auditing: An Analysis of the Historical Development', *Journal of Modern Accounting and Auditing*, Vol. 4, No. 12 (Serial No. 43).
- Lee, Teck-Heang, Md. Ali Azham, Doria Bien (2009), 'Towards an Understanding of the Audit Expectation Gap', *The Icfai University Journal of Audit Practice*, V: 6, N: 1, pp: 7-35.

- McEnroe, John E., Stanley C. Martens (2001), 'Auditors' and Investors' Perceptions of the "Expectation Gap"', Accounting Horizons, V: 15, N. 4, December, pp: 345-358.
- Polat, Necip (2003) 'Yolsuzlukların Sebeplerinin, Sosyal ve Ekonomik Boyutlarının Araştırılarak Alınması Gereken Önlemlerin Belirlenmesi Amacıyla Kurulan Meclis Araştırması Komisyonu Raporu Çerçevesinde Saydamlık, Hesap Verme Sorumluluğu ve Denetimin Etkinliği' Sayıştay Dergisi, Sayı: 49, Nisan-Haziran.
- Porter, Brenda, Ciaran O hOgartaigh, Rachel Baskerville (2012), ' Audit Expectation-Performance Gap Revisited: Evidence from New Zealand and the United Kingdom Part 1: The Gap in New Zealand and the United Kingdom in 2008', International Journal of Auditing, V: 16, Issue: 2, pp: 101-129.
- Schick, Allen G.,Lawrence A. Ponemon (1993), 'The Influence of Auditors' Perceptions of Organizational Decline on Audit Risk', Organization Science, V: 4,N: 1, pp: 92-107.
- şirin, Mehmet 'Uluslararası Denetim Standartları Çerçevesinde Denetim Kanıtları, Kanıt Toplama Teknikleri ve İstatistiki Örneklemeye Yönetmeleri' <http://www.hazine.org.tr/tr/images/uluslararasi%20denetm%20standartlari.pdf> (Erişim Tarihi: 01.07.2013)
- Yılmaz, H. Hakan, Mustafa Biçer (2010), 'Parlamentonun Bütçe Hakkını Etkin Kullanımının Yeni Bütçe Sistemi Çerçevesinde Değerlendirilmesi', Maliye Dergisi, Sayı: 158, Ocak-Haziran, ss: 201-225.
- Suzuki, Yutaka (2004), 'Basic Structure of Government Auditing by a Supreme Audit Institution', Government Auditing Review, V:11, pp: 39-53.
- Taylor, Donald H., G. William Glezen (1997), Auditing: An Assertions Approach, John Wiley & Sons, 7th Edition, New York.
- Uzay, şaban, 'Türkiye'de Denetçi Bağımsızlığı', http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/suzay_d1e.pdf, (Erişim Tarihi: 01.07.2013)
- Sayıştay Başkanlığı (2003), Denetimde Kalite Yönetimi/Güvencesi/Kontrolü, Araştırma/İnceleme/ Çeviri Dizisi 29, Ankara.
- Sayıştay Başkanlığı (2012), Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI)- I-, Sayıştay Başkanlığı 150. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, No:3, Ankara.
- Sayıştay Başkanlığı (2014), 2013 Yılı Faaliyet Raporu, Nisan, Ankara.
- Zhang, Ping (2007), 'The Impact of the Public's Expectations of Auditors on Audit Quality and Auditing Standards Compliance', Contemporary Accounting Research, V: 24, N: 2, pp: 631-654.