

FEDERAL ALMANYA CUMHURİYETİ'NDE YÜKSEK DENETİM

İclal DAĞLIOĞLU ŞANLI*

Şefika Eda ÇİÇEK**

ÖZET

Çağdaş devletlerde kamu mali yönetiminin denetimi, bu konuda uzmanlaşmış birimler tarafından yerine getirilmektedir. Kamu mali yönetiminde dış denetim, yüksek denetim mahkemeleri ya da Sayıştay olarak adlandırılan kurumlar tarafından gerçekleştirilmektedir.

Günümüzde Almanya'da dış denetim, hem eyalet denetim mahkemeleri hem de Federal Yüksek Denetim Mahkemesi olan Sayıştay tarafından yürütülmektedir. Bu çalışmada dış denetim konusu temelinde, Almanya Sayıştayının hukuki statüsü, organizasyon yapısı, tavsiye ve denetim faaliyetleri incelenmektedir.

Anahtar Sözcükler: Dış denetim, Yüksek Denetim, Almanya Sayıştayını.

SUPREME AUDIT IN THE FEDERAL REPUBLIC OF GERMANY

ABSTRACT

In contemporary states, the auditing of public finance management is conducted by departments specialised in auditing. External auditing in public finance management is conducted by the institutions called Court of Supreme Audit or Court of Accounts.

Today, the external auditing in Germany is performed by the Audit Institutions of States and Court of Accounts, which is the Federal Court of Supreme Audit. In the study, the legal status, organisational structure and the advising and auditing activities of German Court of Accounts are examined on the basis of external auditing.

Keywords: External auditing, Supreme audit, German Court of Accounts.

GİRİŞ

Kamu mali yönetiminde önceden taahhüt edilen işlemlerin ilgili mevzuat, prosedür ve standartlara uyumunun çeşitli kriterler altında değerlendirilip ilgili yasal mercilere iletilme süreci olarak tanımlanabilen kamu mali denetimi, iç ve dış denetim olarak ikiye ayrılmaktadır. İç denetim bir kamu kurumu ya da kuruluşun öz denetimi olarak karşımıza çıkarken, dış denetim bağımsız veya özerk kurumlar tarafından gerçekleştirilen denetim olarak tanımlanmaktadır.

* Arş. Gör., Süleyman Demirel Üniversitesi, İ.İ.B.F., Maliye Bölümü, Mali Hukuk Anabilim Dalı, iclaldaglioglu@sdu.edu.tr.

** Yrd. Doç. Dr., Süleyman Demirel Üniversitesi, İ.İ.B.F., Sosyal Hizmet Bölümü, Sosyal Hizmet Anabilim Dalı, edacicek@sdu.edu.tr.

Almanya'da dış denetim Sayıştay olarak adlandırılan Federal Yüksek Denetim Mahkemesi tarafından gerçekleştirilmektedir. Sayıştayın statüsü, organizasyon yapısı ve faaliyetleri Anayasa ve ilgili kanunlarla belirlenmiştir. Almanya Sayıştayını yasama ve yürütmeden bağımsız ve özerk bir yapıya sahiptir ve onun bu statüsü denetim çalışmalarında tarafsızlığının sağlanması, faaliyetlerini gerçekleştirirken herhangi bir baskıdan uzak kalarak denetimin sağlıklı olarak gerçekleştirilmesi amacını taşımaktadır.

Almanya Sayıştayının görev alanı sadece kamu mali yönetiminde dış denetimi gerçekleştirmekle sınırlı olmayıp, Federal Parlamento ve Federal Hükümete danışmanlık görevi de bulunmaktadır. Bu görevlerini yerine getirirken kendi personeli dışında, denetim ofislerinin de yardımını almaktadır.

1. KAMU MALİ DENETİMİ

“Genel olarak denetim, bir kurum veya kuruluşun ya da belirli bir plan, program veya projenin yapısı, işleyişi ve çıktılarının önceden belirlenmiş standartlara uygunluk derecesinin araştırma, gözlemlene, sorgulama gibi yöntemlerle tespit edilmesi ve elde edilen bulguların objektif ve sistematik bir biçimde değerlendirilerek ilgili taraf veya taraflara iletilmesi süreci olarak tanımlanabilir” (Köse, 2007: 5). Mali denetim ise, “bütçe uygulamasına ilişkin olarak kamu idarelerinin mali karar ve işlemlerinin denetimi” olarak tanımlanabilmektedir (Bayar, 2008: 3). Özetle mali denetim, kamu mali yönetiminde önceden taahhüt edilen işlemlerin, ilgili mevzuat, prosedür ve standartlara uyumunun çeşitli kriterler altında değerlendirilip ilgili yasal mercilere bu bulguların iletilme süreci olarak tanımlanabilmektedir.

Kamu mali denetiminin amacı, devletin yönetsel faaliyetlerinin iyi, uygun ve düzenli olmasını garanti altına almaktır. Bu fonksiyonu gerçekleştiren birimin niteliğine göre bu faaliyet, iç ve dış denetim olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Bu denetim fonksiyonu, denetlenen kurum ya da kuruluşlar dışında bir organa emanet edilmişse bu dış denetim olarak adlandırılmaktadır. Dış denetimin aksine iç denetim ise, kamu yönetiminin bir öz denetim fonksiyonu olarak karşımıza çıkmaktadır. Neredeyse tüm ülkeler kamu mali yönetimi üzerinde bekçilik görevi yapan uzman ve bağımsız üst denetim birimlerine sahiptir (European Union, 2012: 73). Kamu mali denetiminde iç ve dış denetim ayrımının temeli, bu denetimi gerçekleştiren organların diğer devlet organlarıyla bağımlılık düzeyine dayanmaktadır. Faaliyetler, karar ve işlemlerin bizzat faaliyeti gerçekleştiren kurum tarafından denetlenmesi iç denetim olarak adlandırılmakta iken, kurum dışında bağımsız bir idare tarafından denetlenmesi dış denetim olarak adlandırılmaktadır.

Dış denetim, bütçenin kamu hizmetlerinin sunumundaki etkinliğinin ve hukuka uygunluğunun garanti altına alınması için tasarlanan, kamu mali yönetimi

sistemindeki çeşitli uyum mekanizmalarından biri olarak karşımıza çıkmaktadır (Simson vd., 2011: 19). Devlet faaliyetlerinin dış denetiminden sorumlu olan kuruluşlar yüksek denetim kurumları olarak adlandırılmaktadır (Maher, 2013).

Yüksek denetim kurumları, hükümetlerin işlemleri, sistemleri ve uygulamalarını inceleyen bir güç olarak, faaliyetlerini hükümetten bağımsız olarak gerçekleştiren kamu organlarıdır (Simson vd., 2011: 19). Dünya Bankası da yüksek denetim kurumlarını, “hükümetlerin harcama ve gelirlerinin denetiminden sorumlu olan ulusal kurumlar” olarak tanımlamaktadır (The World Bank, 2001). Denetimin, işlemi gerçekleştiren organ dışında bir kuruma bırakılması, denetim organının tarafsızlığının garanti altına alınması gereksiniminden kaynaklanmaktadır.

Yüksek denetim, denetlenen idarenin dışında ve bağımsız olarak iç kontrol sisteminin kalitesinin artırılmasının, idarenin mali tabloları, hesap ve işlemlerinin doğruluğunun sağlanmasının, idarenin etkinliği ve verimliliğinin teminatını oluşturan denetimdir. Dünyada yüksek denetim fonksiyonu sayıştaylar tarafından yürütülmektedir (Mutluer vd., 2011: 297). Yüksek denetim organlarının ana faaliyet amacı, devlet ekonomisinin, özel mülkiyet fonlarının ve kamu kullanımlarının yasallığı ve uygunluğu, mali yönetimin etkinlik ve verimliliğidir (Cornelia, 2012: 695). İşlemlerin mevzuata, gerekli prosedürlere uygunluğunun denetiminin yapılmasının yanı sıra, etkinlik ve verimlilik konuları da kamu mali denetiminde öne çıkmaktadır.

Temelde üç tip dış denetim modeli mevcuttur. Bunlardan birincisi, Westminster modelidir ve Anglo Sakson ve parlamento modeli olarak da adlandırılmaktadır. Birleşik Krallık, İrlanda ve Danimarka gibi bazı Avrupa ülkelerinde, Peru ve Şili gibi bazı Latin Amerika ülkelerinde bu model uygulanmaktadır (Department for International Development, 2004: 1). Westminster modelinde, yüksek denetim parlamentoya raporlar sunan bağımsız bir organ tarafından gerçekleştirilmektedir. Bu denetim modelinde profesyonel denetçiler ve teknik uzmanlar, hükümetin faaliyetleri ve mali durumuyla ilgili periyodik raporlar hazırlamaktadır. Bu kişilerin, yargısal yetkileri bulunmamakla birlikte elde ettikleri bulguları, gerekli yaptırımlara karar verilmesi ve uygulanması için yasal mercilere iletmektedirler (The World Bank, 2001).

Napolyon tipi-hesap mahkemesi olarak adlandırılan- denetim sisteminde yüksek denetim kurumları, yasama ve yürütme organlarından bağımsız yargısal ve yönetsel yetkiye sahip görünüm sergilemektedirler (The World Bank, 2001). Napolyon tipi dış denetim yargısal ya da mahkeme tipi olarak da adlandırılmaktadır. Türkiye, Brezilya, Kolombiya gibi ülkelerde bu denetim tipi mevcuttur (Department for International Development, 2004: 1).

Son olarak, kurul tipi denetim modelinde denetim organı yürütmeden bağımsız olarak ve parlamento denetimine yardım eden bir yapıdadır. Denetim organının öncelikli yetkisi hükümetin harcama ve gelirlerini analiz etmek ve bulguları parlamentoya rapor olarak sunmaktır (The World Bank, 2001). Almanya ve Hollanda

dâhil olmak üzere bazı Avrupa ülkeleri, Arjantin, Endonezya, Japonya ve Kore Cumhuriyeti dâhil bazı Asya ülkelerinde bu dış denetim modeli uygulanmaktadır (Department for International Development, 2004: 1). Ülkeler kendi sistemlerine uygun olan yüksek denetim organları aracılığıyla kamu mali yönetiminde dış denetimi gerçekleştirmektedir. Ayrıca aynı tip denetim modeli var olan ülkelerin, kendi kamu mali yönetim prensipleri çerçevesinde farklı uygulamalara gittikleri de görülmektedir.

Kamu mali denetimi; temelde mali denetim, performans denetimi ve uygunluk denetimi olmak üzere üçe ayrılabilir. Mali denetim, kurumların sundukları mali bilgilerin uygulanan mali raporlar ve düzenleyici çerçeve ile uyumlu olup olmadığını belirlemektedir. Performans denetimi, girişimlerin, programların ve kurumların ekonomiklik, etkinlik ve verimlilik prensipleriyle uyumlu bir şekilde uygulanmasına ve hangi alanların geliştirilebileceğine odaklanmaktadır. Uygunluk denetiminde ise belirlenmiş konularda, tanımlanmış kriterlere uygun olarak söz konusu yetkinin sınırları içerisinde gözetilip gözetilmediği araştırılmaktadır (INTOSAI, 5). Mali denetimde taahhüt edilen mali bilgilerin gerçekleşip gerçekleşmediği ve mali raporların genel çerçeve ile uyumlu olup olmadığı, performans denetiminde kamu mali yönetiminde etkinlik ve verimliliğin sağlanıp sağlanmadığı, uygunluk denetiminde ise yasal prosedürlere uygun davranılıp davranılmadığı incelenmektedir.

2. ALMANYA'DA KAMU MALİ YÖNETİMİ VE YÜKSEK DENETİMİN GENEL ÇERÇEVESİ

Alman devletinin kuruluş yapısını 1949 Anayasa'sı oluşturmaktadır. Anayasa'ya göre üç ayrı yönetim düzeyi belirlenmiş olup bunlar Federal Devlet, Federe Devletler ve yerel yönetimlerdir. Her düzeydeki yönetim otonom ve anayasal açıdan bağımsızdır. Federal Almanya, 11'i [eski] Batı Almanya topraklarında olmak üzere toplam 16 Federe Devletten (Eyalet) oluşmaktadır (NAO, 2001: 109-110). Almanya, yerel yönetimlerin devletin yönetim düzeylerinden birini oluşturduğu federal bir devlet olarak bu yapısının da anayasal olarak belirlendiği bir Cumhuriyettir.

Yasama ile görevli olan anayasa organları, Federal Meclis (Bundestag) ile Federal Konseydir (Bundesrat). Yürütme görevini, Federal Başbakan yönetimindeki Federal Hükümet (Bundesregierung) ile Federal Cumhurbaşkanı (Bundespräsident) yerine getirmekte iken, anayasal düzeyde yargı fonksiyonu Federal Anayasa Mahkemesi'nin (Bundesverfassungsgerichts) yetkisindedir (Can, 2004: 2) ve Almanya'da kamu mali yönetiminin genel çerçevesi bu şekilde özetlenebilmektedir.

Almanya'da devlet denetiminin başlangıcı ise 1714 yılına, Prusya Alman Devletine kadar uzanan 300 yılı aşan bir tarihe sahiptir. 1714 yılında Prusya kralı Frederick William tarafından daha sonra "Yüksek Sayıştay" olarak yeniden isimlendirilen "Genel Sayıştay" kurulmuştur. Bağımsız, kurul tipinde oluşturulan bu

dış denetim birimi, Prusya yönetimi içinde özerk bir yapıdadır. İlk kuruluş yeri Berlin olan bu yapı daha sonra 1818 yılında Postdam'a taşınmıştır. Bu denetim, devlet hesaplarının denetim bulgularının raporlanması ve idari reformlar için uzman görüş bildirilmesi şeklinde gerçekleştirilmiştir (Bundesrechnungshof Public Information Service, 2015: 5). Bu dönemde günümüzdeki anlamıyla tam olarak bir dış denetim söz konusu değildir. Denetim sadece devlet hesaplarının incelenmesi ve raporlanarak görüş bildirilmesi şeklindedir.

Almanya'nın Prusya liderliğinde birleşmesinden sonra bu yapı, yüksek denetim kurumu haline gelmiştir. 1949 yılında statüsü ve işlevleri anayasada belirlenerek Bundesrechnungshof (Sayıştay) kurulmuştur. 1969'da bütçeyasası reformu ile denetim yetkisi güçlendirilmiş Bundestag, Bundesrat ve Federal Hükümet'e danışmanlık rolü genişletilmiştir. Bu durum Sayıştayın hem bağımsız ve tarafsız denetim yetkisini hem de federal düzeyde danışma mercii rolünü güçlendirmiştir. Sayıştayın bu pozisyonu 1985 Federal Denetim Mahkemesi Yasasıyla açıkça belirtilmiştir (NAO, 2001: 113-114).

Sayıştay, federal mali yönetimi denetlerken; Eyalet Denetim Mahkemeleri, 16 eyaletin finansal yönetimini denetlemektedir. Sayıştayın eyalet denetim mahkemeleri üzerinde denetim yetkisi bulunmamaktadır (Bundesrechnungshof, 2014a). 16 eyaletin denetim mahkemeleriyle birlikte Sayıştay da, devlet kurumlarının denetiminde özerk ve bağımsız bir statüye sahiptir. Bu yapı, birbirleri üzerinde bir hiyerarşiye engel olmakla birlikte eyaletlerin ve federasyonun mali yapısı bu kurumlar arasında işbirliğini gerekli kılmaktadır (Bundesrechnungshof Public Information Service, 2015: 24). Eyalet denetim mahkemeleri ve Sayıştayın bu özerk yapısı denetim işlemlerinde her zaman birbirinden bağımsız bir çalışma yaptıkları anlamına gelmemektedir.

Denetim mahkemeleri birbirleriyle denetim bulgularını paylaşmakta ve temel konularda birbirlerinden uyum talep etmektedirler. Sayıştay ve eyalet denetim mahkemeleri başkanlık konferansı ve belirli konularda uzmanlaşmış çalışma gruplarıyla yakın ve düzenli olarak birlikte çalışmalar yapmaktadır (Bundesrechnungshof, 2014b).

Federasyon ve federe devletlerin mali işlemleri de otonom ve birbirinden bağımsız olup, bu konularda aralarında yetki hiyerarşisi söz konusu değildir. Fakat bazı önemli kamusal faaliyetler Federasyon ve eyalet yönetimleri tarafından birlikte yürütülmektedir. Ayrıca, ortak nitelikteki bazı gelirler de Federasyon ve Federe Devlet hazinelerince birlikte toplanmaktadır. (Köse, 2007: 134). Federasyon ve eyaletlerin mali sistemin iç içe geçmiş yapısı da bu kurumların işbirliği içerisinde olmalarını zorunlu kılmaktadır. Uygulanan bütçe kanunları eyalet ve federal düzeyde genel olarak aynı olmaktadır. Ayrıca, eyaletler ve federasyon pek çok hizmeti birlikte finanse etmektedir. Yükseköğretim dışındaki araştırmaların desteklenmesi, sahil

güvenlik hizmeti ya da sosyal faydanın artırılması gibi programlar hem eyalet hem de federal düzeyde benzerdir ve mali olarak hem federe devlet hem de eyaletler tarafından karşılanmaktadır (Bundesrechnungshof Public Information Service, 2015: 24). Bu sebeple hem Sayıştay hem eyalet denetim mahkemelerinin sorumluluğunda olan bu gibi denetim konularında birlikte denetim gerçekleştirilmektedir. Anayasa'nın 114'üncü maddesinin ikinci bendinde gösterilen denetimler söz konusu olmadıkça Sayıştay bu denetim fonksiyonlarını eyalet denetim mahkemelerine devretmede anlayabileceği gibi, eyalet denetim mahkemelerinin denetim fonksiyonlarını kendisinin devralması konusunda da anlayabilmektedirler (Federal Budget Code, 1969: Article 93). Anayasa'yla belirlenen Sayıştayın yukarıda saydığımız denetim fonksiyonları dışında, eyalet denetim mahkemeleri de Sayıştayın bazı denetimlerini gerçekleştirebilmektedir. Fakat Federe Devletler üzerinde Federal Sayıştayın doğrudan denetim yaptığı konular da bulunmaktadır. Özellikle Federal Devletin Federe Devlete yaptığı mali yardımlar veya Federe Devletteki Federal Mülkün yönetiminden kaynaklanan işlemlerde Federal Sayıştay tam bir denetim hakkına sahip bulunmaktadır (Köse, 2007: 128).

3. ALMANYA SAYIŞTAYI

Almanya'da yüksek denetim, faaliyetlerini üye ve denetçileri vasıtasıyla yürüten Sayıştay tarafından gerçekleştirilmektedir.

3.1. Sayıştayın Organizasyon Yapısı

Sayıştayın (Federal Denetim Mahkemesinin) 70'i üye, yaklaşık 450'si denetçi ve kalanı diğer personelden oluşan 700 civarında personeli bulunmaktadır. Başkan ya da yardımcısının ve üyelerinin 1/3'ünün yargıçlık niteliğine haiz olması bir zorunluluktur ve bu kişiler hukukçulardan oluşmaktadır. Sayıştay personelini genellikle diğer kamu idarelerinden seçmekte (Knörzer, 2008: 48) ve bunların çok farklı idari deneyimleri bulunmaktadır.

Sayıştay 50 denetim birimi ve 9 denetim bölümünden oluşmakta ve yönetim fonksiyonu başkanlık bölümü tarafından yerine getirilmektedir (Bundesrechnungshof Public Information Service, 2015:8). Sayıştayın görevleri, denetim bölümleri ve birimlerine ayrılmıştır (Standing Orders of the Bundesrechnungshof, 1997: Article 5).

Başkan, başkan yardımcısı, denetim bölüm müdürleri ve denetim birim müdürleri Sayıştay üyesidir (Bundesrechnungshof Act, 1985: Article 3). Federal denetim mahkemesi başkanı ve başkan yardımcısı Federal hükümet tarafından önerilmekte, Federal Konsey ve Federal Parlamento'nun iki kanadı tarafından seçilmekte, Cumhurbaşkanı tarafından da atanmakta ve tekrar seçilememektedirler. Sayıştayın diğer üyeleri ve çalışanları başkanın önerisi üzerine Cumhurbaşkanı tarafından atanmaktadır (Bundesrechnungshof Act, 1985: Article 5).

Mahkeme olarak adlandırılmasına rağmen, Almanya Federal Denetim Mahkemesi, kurul tipine (college type) göre örgütlenmiştir ve yargısal sorumluluğu bulunmamaktadır (Cornelia, 2012: 696). Kurul prensibine (collegiate principles) göre örgütlenen ve hükümetten bağımsız bir denetim kurumu olan Sayıştayın kararları, ilgili organlar (kurul, bölüm senatosu, denetim grupları) ve başkan tarafından alınmaktadır (Standing Orders of the Bundesrechnungshof, 1997: Article 2).

Denetim çalışmalarıyla ilişkili kararlar, denetim müdürü¹ ve denetim müdürü² olmak üzere kural olarak iki kişiden oluşan kurulda alınmaktadır ve Başkan ya da başkan yardımcısını kapsayan üç üyeli kurul da oluşturulabilmektedir (Bundesrechnungshof, 2014c). Kurul kararları oybirliğiyle alınmaktadır (Bundesrechnungshof Act, 1985: Article 15).

Kurullar anlaşmaya varamazlarsa özel öneme sahip konularda senatolar oluşturulmaktadır (Knörzer, 2008: 48). Senato, kurul başkanı olarak Başkan, başkan yardımcısı, tüm bölüm müdürleri ve en az 3 denetim biriminin müdüründen oluşmaktadır (Bundesrechnungshof Act, 1985: Article 13).

Bölüm senatoları ise ilgili kıdemli denetim müdürü ve denetim biriminin başı olan denetim müdürü ile diğer bölümlerden bir birimin denetim müdüründen oluşmaktadır (Bundesrechnungshof Act, 1985: Article 11).

Sayıştay yönetim kurulu yıllık raporlar gibi temel konularda ya da birden fazla denetim bölümünü ilgilendiren konularda karar alma organıdır. Başkan, başkan yardımcısı, kıdemli denetim müdürü (9 denetim bölümünün müdürü) ve pek çok denetim müdüründen (denetim birimlerinin müdürleri) oluşur ve burada kararlar oyçokluğu ile alınmaktadır (Bundesrechnungshof, 2014c).

3.1.1. Denetim Bölümleri ve Birimleri

Sayıştay, denetim bölümlerine ve birimlerine ayrılmakta, her birim önceden belirlenen alanlarda çalışmalar yapmaktadır.

Denetim bölümlerinin başında kıdemli denetim müdürü bulunmakta, bölümlerinin yönetiminde etkinlik, verimlilik ve düzenlilikten bu kişiler sorumlu olmaktadır. Bölgesel denetim ofisleriyle ilgili konular, kıdemli denetim müdürünün sorumluluk alanına girmektedir. Ayrıca her bir kıdemli denetim müdürü, özel öneme sahip bulunan konularda başkan ve başkan yardımcısının bilgilendirilmesinden sorumlu bulunmaktadır (Standing Orders of the Bundesrechnungshof, 1997: Article 6).

¹ 9 denetim bölümünün müdürleri

² 48 denetim biriminin müdürleri

İdari fonksiyon, Sayıştayın başkanlık bölümünün sorumluluk alanındadır (Bundesrechnungshof, 2014c). Başkanlık bölümü, Sayıştay ve denetim ofislerinin bütçesinden sorumludur. Bunlara ek olarak, varlıklar ve personel yönetimi, faaliyetlerin organizasyonu ve iletişim teknolojileri bu bölümün sorumluluk alanına girmektedir. Bu 9 denetim bölümü ve sorumluluk alanları ise şu şekildedir (Bundesrechnungshof, 2014ç):

Bölüm 1, denetimlere rehberlik etmekte, bu rehberlikte idari reformların yanı sıra bütçe kanunlarına vurgu yapmaktadır. Bu bölüm, meclisin iki kanadının yanı sıra Federal Hükümete bağlı olarak aralarındaki koordinasyonu sağlamaktadır. Ayrıca Meclis Kamu Hesapları Komitesi ile irtibattan da sorumludur.

Bölüm 2'nin denetim çalışmalarını temel devlet kurumları oluşturmaktadır ve bölüm Meclis Tahsisat Komisyonu ile irtibattan sorumludur. Bölüm 3 ise Federal Yönetimin alanına giren posta hizmetleri ve demiryolu sektörüyle alakalı çalışmalar yapmaktadır.

Bölüm 4, iç güvenlik hizmetleri ve savunma bütçesi ile ilgilenmektedir. Bölüm 5 ise sivil ve askeri ulaştırma ve yol yapım çalışmaları gibi Federal Ulaştırma Bakanlığı bütçesinin denetiminden sorumludur.

Bölüm 6, temelde Federal Eğitim ve Araştırma Bakanlığı ve Federal İstihdam Ajansı bütçesini denetlerken, Avrupa Birliği ile ilgili konularla ilgilenmektedir. Bölüm 7, personel yönetimi, yapısal ve yönetsel organizasyonlarda, kurum içi destek hizmetleri, personel harcamaları ve bilgi teknolojileri konularında kesişen denetim çalışmalarıyla ilgilenmektedir.

Bölüm 8'in görev alanını, Mali ve Gümrük İdaresi, Federal Maliye Bakanlığı, Federal Ekonomi Bakanlığı, Tüketici Koruma, Teknoloji ve Gıda, Tarım Bakanlığı oluşturmaktadır. Bölüm 9 ise, sağlık, rehabilitasyon, sosyal yardımlar gibi sağlık ve emeklilik sigortası konularına odaklanmıştır.

Denetim birimlerinin başında denetim müdürleri bulunmaktadır. İlgili kurul kararlarına dayanarak denetim müdürü, prosedürlerin belirlenmesinde, ilgili birimin etkinlik, verimlilik ve düzenliliğinden sorumludur. Ayrıca özellikle planlama, hazırlık, uygulama, tüm denetimin özetlenmesi ve danışmanlık görevleri gibi bölgesel denetim ofislerinin alanındaki ilgili konularla da ilgilenmektedir (Standing Orders of the Bundesrechnungshof, 1997: Article 7).

Her bir denetim bölümünün içerisinde denetim destek birimi oluşturulabilmektedir. Bu birimlerin amacı kıdemli denetim müdürü ve denetim müdürlerine yardımcı olmaktır. Bölgesel denetim ofisleriyle birlikte hareket etmektedirler. Denetim destek birimleri, özellikle karmaşık ve zor bölüm çalışmalarında yardımcı görevi görmektedirler (Standing Orders of the Bundesrechnungshof, 1997: Article 8).

Almanya Sayıştayında her bölümün uzmanlık alanı belirli konularla ve alanlarla sınırlandırılmakta ve sorumluluk alanlarına göre bu bölümlerin ve birimlerin çalışmalarını yürütmeleri, böylece her bölüm ve birimin faaliyetlerinde uzmanlaşmaları sağlanmaktadır.

3.1.2. Denetim Ofisleri

1 Ocak 1998 tarihinden beri, Sayıştay resmi fonksiyonlarını yerine getirirken denetim ofislerinin yardımını almaktadır. Bu birim eski “ön-denetim ofislerinin” yerini almıştır. Günümüzde denetim ofisleri, sadece Sayıştayın işlemlerini yerine getirmektedir (Knörzer, 2008: 48). Sayıştay faaliyetlerine, Berlin, Frankfurt, Hamburg, Hannover, Coblenz, Münih ve Stuttgart'taki 7 bölgesel denetim ofisi yardımcı olmaktadır (Bundesrechnungshof, 2014c).

Federal bölgesel denetim ofisleri ağı, Sayıştayın federal mali yönetimi denetleme misyonunda ona destek sağlamaktadır. Bu ofisler, Sayıştaya profesyonel ve teknik rehberlik sağlama amacındadırlar. Denetim ofisleri görevlerini yerine getirirken Sayıştayın direktiflerine dayanmakta ve Sayıştayın tabi olduğu yürürlükteki düzenlemelerle bağlı bulunmaktadır. Yaklaşık 520 civarındaki personel bu ofislerde istihdam edilmekte ve görev yapmaktadır (Bundesrechnungshof, 2014d).

Bölgesel denetim ofislerinin nerelerde kurulacağı ve çalışmalarına devam edecekleri Sayıştay tarafından belirlenmektedir. Bu ofislerin çalışanları Sayıştay başkanı tarafından atanmaktadır (Bundesrechnungshof Act, 1985: Article 20a). Bölgesel denetim ofisleri Sayıştaya bağlı olarak onun idari ve teknik gözetimi altında faaliyet gösterirken, Sayıştayın talimatlarına bağlı olarak onun ihtiyaçları ve istekleri doğrultusunda, Sayıştayın yaptığı dış denetim faaliyetlerine yardımcı olarak ek denetimler yapmaktadırlar (Federal Budget Code, 1969: Article 100).

Özetle bölgesel denetim ofisleri, Sayıştayın denetim ve gözetimi altında, Sayıştay direktiflerine uygun olarak faaliyet gösteren, Sayıştaya bağlı olarak denetim faaliyetlerine yardımcı olan birimlerdir.

3.2. Sayıştayın ve Üyelerinin Hukuki Statüsü

Sayıştay, yüksek federal otorite olarak, hükümetten bağımsız [bir kurum olarak] gerçekleştirdiği denetimlerde sadece yasalarla bağlı bulunmaktadır. Sayıştayın yasal fonksiyonu, Federal Hükümet ve Federal Parlamento'ya karar alma mekanizmalarında yardımcı olmaktadır (Bundesrechnungshof Act, 1985: Article 1). Sayıştayın statüsü ve fonksiyonların anayasal güvencesini oluşturan, 114. maddesi sadece Sayıştayın varlığının anayasal güvencesini oluşturmakla kalmamakta, görevlerini icra etmesini de garanti altına almaktadır. Bu anayasal hükme göre Sayıştay, federasyonun mali yönetimini, bütçenin düzenliliği ve etkinliğini denetlemektedir. Bu madde ile üyelerin yargısal bağımsızlığı da sağlanmaktadır (Von Wedel, 2005: 80-81).

Sayıştayın kıdemli üyeleri (başkan, başkan yardımcısı, bölüm müdürleri ve denetim birimleri başkanları) Anayasanın 114. maddesine uygun olarak yargı bağımsızlığından faydalanmaktadır (Knörzer, 2008: 47). Anayasanın 114. maddesinin 2. bendinde, Sayıştay üyelerinin kamu mali yönetiminde uygunluk, düzenlilik ve performans incelemelerinde ve hesapların denetiminde yargı bağımsızlığından faydalanacakları ve Sayıştayın yetkilerinin federal yasalarla belirlendiği belirtilmektedir (Basic Law, 1949: Article 114/2). Sayıştayın ve üyelerinin bağımsızlığı anayasa ile güvence altına alınmaktadır. Üyelerinin bu statüsü ile görevlerini yaparken çeşitli baskılardan uzak kalarak, tarafsızlık ilkesine göre hareket etmeleri amaçlanmaktadır.

Anayasa'da belirtilen bu maddenin anlamına göre, üyeler görev süreleri dolmadan yalnızca, kanunda belirtilen prosedürlere bağlı olarak ve yalnızca bu sebeplerle, sadece mahkeme kararından dolayı kendi istekleri dışında emekli edilebilirler, başka bir göreve tayin edilebilirler ya da devamlı ve geçici olarak görevlerinden uzaklaştırılabilirler. Ayrıca mesleki durumlarıyla alakalı herhangi bir talimatı kabul etme zorunlulukları bulunmamaktadır (Knörzer, 2008: 47).

Yüksek denetim kurumu olan Sayıştay kamu kurumlarını denetlerken, kendi mali durumu da denetime tabi tutulmaktadır. Sayıştay hesapları meclisin iki kanadı tarafından incelenmekte ve denetlenmektedir (Federal Budget Code, 1969: Article 101).

3.3. Sayıştayın Denetim ve Tavsiye Fonksiyonu

Sayıştayın fonksiyonları denetim ve tavsiye olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Anayasa ve ilgili kanunlarla bu görevleri tanımlanmıştır.

3.3.1. Denetim Fonksiyonu

Bütçe dışı ve ticari fonları da içine alacak şekilde Federasyonun mali denetiminden Sayıştay sorumludur (Federal Budget Code, Article 88). Sayıştayın görev alanı sadece temel kamu kurumları olarak kalmamakta, federasyonla ilişkili olan birçok kurum Sayıştayın denetim alanı içerisinde yer almaktadır.

Denetim çalışmaları, kamu sektörü yönetiminde etkinlik, uygunluk ve düzenliliği sağlamak, performansı geliştirmek ve eksikliklerden kaçınmak amacıyla tasarlanmıştır. Denetim çalışmaları, Parlamentonun iki kanadına da mali yönetimde destek sağlamaktadır. Mali yönetimde ortaya çıkan sorunları ve zayıflıkların nedenlerini ortaya koymak ve çözüm önerileri getirmek de Sayıştayın görevleri arasındadır (Audit Rules of the Bundesrechnungshof, 1997: Article 3). Sayıştaya sadece denetim faaliyetlerini gerçekleştirme görevi verilmemekte aynı zamanda ondan mali yönetimdeki aksaklıkların çözümünde de rol alması beklenmektedir.

Sayıştay denetim çalışmalarının mahiyetini ve zamanlamasını belirlemede serbest olduğu gibi alan araştırması da yapabilmektedir. Denetim çalışmalarını gerçekleştirirken gerekli bilgi, kayıt ve harcama belgelerine erişim hakkı bulunmaktadır. Yıllık denetim programları kaleme alınırken denetim başlıkları seçilmektedir ve bu başlıklar seçilirken Sayıştay önceliklerini belirleme ve örnek denetimlere karar vermede serbesttir. Denetimi programlamanın ana amacı, federal mali yönetime bakışta güvenilirliği sağlamak ve denetimdeki boşluklardan kaçınmaya çalışmaktır. Denetim başlıkları seçilirken, denetim çalışmaları sırasında toplanan bilgilere, kamusal medya tarafından bildirilen konulara ve vatandaşların bildirimlerine de dayanılmakta bu hususlar göz önünde bulundurularak denetim başlıkları seçilmektedir. Ayrıca Sayıştay, Parlamento ve ilgili komiteler tarafından istenen denetim taleplerine mümkün olan kapsamda karşılık vermektedir (Bundesrechnungshof, 2015a). Sayıştayın denetim faaliyetlerini eksiksiz olarak yerine getirmesi için gerekli tüm düzenlemelerin yapılmaya çalışıldığı görülmektedir. Böylece Sayıştayın gerçekleştirdiği denetim faaliyetlerinin sağlıklı olması amaçlanmakta, denetim faaliyetlerindeki eksikliklerin önüne geçilmeye çalışılmaktadır.

Sayıştay denetimleri, idari faaliyetlerde daha önceden belirlenmiş kriterlerin yerine getirildiğinin doğrulaması amacını taşımaktadır. Söz konusu kriterler; düzenlilik, uygunluk ve etkinliktir (Knörzer, 2008: 49). Sayıştay kamu mali yönetiminde, hem mali denetim hem de performans denetimini gerçekleştirmektedir (Bundesrechnungshof, 2015b).

Sayıştay düzenlilik ve uygunluk denetimi yaparken, kanunlara, bütçeye ve ilgili yönetmeliğe, hükümlere ve kurallara riayet edilip edilmediğini incelemektedir (Bundesrechnungshof, 2015b). Sayıştayın denetim yaklaşımı, federal bütçe yasası ile ortaya konulmakta, bu yaklaşım mali yönetimde doğruluk prensibi ve düzenlemelerle; bütçe yasası, hesapların ve destekleyici belgelerin uyumluluğunun ortaya konulması olarak belirtilmekte ve mali denetim bu çerçevede gerçekleştirilmektedir. Ayrıca fonların verimli ve ekonomik yönetilip yönetilmediği ve faaliyetlerin daha az kaynakla gerçekleştirilip gerçekleştirilemeyeceği de incelenmektedir. Sayıştay denetim birimlerinin temel sorumluluk alanı, merkezi fonların harcanması ve toplanmasında yasal kriterlere ve bütçede başlangıçta konulma amaçlarına uygun olmasını garantilemektir (NAO, 2001: 119).

Ekonomiklik, etkinlik ve verimlilik kriterleri altında gerçekleştirilen performans denetimi sırasında denetçiler, kamu yönetiminde etkinliğin sağlanmasına ve personel istihdamına özel bir önem vermektedirler. Etkinlik denetimi, istenen amaçlara ulaşılabildiği/ulaşılamayacağı ve yürütülen programın yeterli olup olmadığının belirlenmesinde giderek artan bir önem taşımaktadır. Özellikle büyük ölçekli hükümet yatırımları ve hükümet projelerinde etkinlik denetimine başvurulmaktadır (Bundesrechnungshof, 2015b).

3.3.1.1. Denetimin Kapsamı

Sayıştay denetiminin kapsamı anayasa ve ilgili kanunlarla düzenlenmiştir. Sayıştay denetiminin kapsamıyla ilgili pek çok madde Federal Bütçe Kodu olarak bilinen kanunla düzenlenmektedir.

Sayıştayın denetim alanı özetle şu şekilde belirtilmektedir (Audit Rules of the Bundesrechnungshof, 1997: Article 2(1)): Tüm federal devlet daireleri ve kurumları, federal bütçe dışı fonlar ve federal ticari fonlar (Federal Budget Code, Article 88), federal kamu hukuk organları (Federal Budget Code: Article 111, 112), Bütçe Prensipleri Kanunu 55(1)'inci maddedeki anlamıyla kamu hukuk kurumları, spesifik durumları bulunan özel hukuka tabi kuruluşlar, federal hükümetin yönetiminde ortaklığı bulunan özel hukuk girişimleri ve kanunlarla belirlenen diğer kurumlar.

Sayıştayın denetim yetkisi sosyal güvenlik kurumları ve federasyonun ortaklığının bulunduğu özel hukuk girişimlerinin faaliyetlerini de içermektedir. Bu denetim fonksiyonunun kapsamı savunma, yol çalışmaları, vergilendirme ya da ortağı olduğu Alman Demiryolları AG (daha önceden kamulaştırılan alman demiryolları), Posta AG ve Telekom AG (Daha önceden kamulaştırılan Posta ve Telekomünikasyon ofisi) gibi pek çok alandan oluşmaktadır (Bundesrechnungshof, 2015c).

Federal Bütçe Yasasının 91'inci maddesi Federal yönetim dışındaki üçüncü tarafların denetimi başlığını taşımaktadır. Bu maddeye göre, kanunda aksi durumlar belirtilmedikçe Sayıştay federal yönetim dışındaki kuruluşların denetimini de yapabilmektedir. Örneğin, bu kuruluşların Federal bütçeden karşılanan faaliyetleri varsa ya da bu kuruluşların masrafları Federasyon tarafından karşılanıyorsa, federal mal ve varlıkları yönetiyorsa, federal hibe alınmışsa ya da özel hukuk çerçevesinde kurulmuş olan kuruluşların çoğunluk hissesi doğrudan ya da dolaylı olarak Federasyona aitse bu kurum ve kuruluşlar Sayıştay tarafından denetlenebilmektedir (Federal Budget Code, 1969: Article 91).

Federal Bütçe Kodu'nun 89'uncu maddesi, "denetimin kapsamı" başlığını taşımaktadır. Bu maddeye göre denetim kapsamı şu şekildedir (Federal Budget Code, 1969: Article 89):

- Gelir, ödemeler, harcamalardan kaynaklı taahhütler, varlık ve yükümlülükler,
- Gelir ve harcama etkileri olan programlar,
- Harcama ve gelirler için oluşturulan geçici hesaplar,
- Bağımsız idareler için tahsis edilen fonların istihdamı (kendi kendini yöneten fonlar).

Ayrıca aynı maddeye göre Sayıştayın, denetim alanının sınırlandırılmasında ve bazı özel hesapların denetiminden kaçınma hususunda takdir yetkisine sahip olduğu da belirtilmektedir.

Denetim çalışmalarında, finansal yönetimde uygunluk ilkesi ve düzenlemelere uyulup uyulmadığı hususunda özellikle aşağıda belirttiğimiz konular öne çıkmaktadır. İncelenecek konular Federal Bütçe Kodu'nun 90'ıncı maddesinde şu şekilde sıralanmaktadır (Federal Budget Code: 1969, Article 90):

- Bütçe kanunu ve hesap tahminlerine uyulup uyulmadığı,
- Gelir ve ödemelerin düzgün olarak doğrulanıp doğrulanmadığı ve makbuzlarla desteklenip desteklenmediği ve bütçe ve sermaye hesaplarının düzgün şekilde hazırlanıp hazırlanmadığı,
- Fonların etkin ve iktisadi yönetilip yönetilmediği,
- Daha az insan ve materyal/kaynak kullanılmasının imkan dahilinde olup olmadığı ya da etkinliğin sağlanıp sağlanmadığı.

Bu denetimler sadece hesapların ve projelerin tamamlandıktan sonra denetlenmesi olarak karşımıza çıkmamakta, harcama yapılırken ve proje devam ederken de Sayıştay denetim ve inceleme yetkisine sahip olmaktadır. Fakat, bu sadece başlangıçta alınan kararlara uyulup uyulmadığının denetlenmesi olarak karşımıza çıkmaktadır (NAO, 2001: 120). Sayıştay denetimleri yürütme organının karar alma sürecine müdahale anlamı taşımamaktadır ve müdahale etmeme prensibi uygulanmaktadır. Denetim harcama sonrası gerçekleştirilmekte, fakat mali konularda hükümet ve meclise yol gösterici ve öneri sunucu merci olarak yardımcı olma görevi bulunmaktadır. Denetim bulgularına dayanarak, Sayıştay var olan sorunlara ilişkin görüş ve önerilerini sunmaktadır (Zavelberg, 1996: 202).

Sayıştayın denetlediği kurum ve kuruluşların sayısı oldukça fazladır. Sadece federal temel kamu kurumları dış denetim kapsamına alınmakla yetinilmemiş, federasyonla çeşitli şekillerde ilişkili bulunan kurumlar, kuruluşlar, projeler vb. faaliyetlerde Sayıştayın denetim alanına sokulmuştur. Böylece federasyonu ilgilendiren tüm kamu mali yönetimi, denetime tabi tutulmaya çalışılmıştır.

3.3.1.2. Denetim Bulguları ve Raporlar

Sayıştayın denetlenen kurumlara gönderdiği "Management Letters"da denetim bulguları ortaya konulmaktadır. Denetlenen kurumlar, denetim bulgu ve sonuçlarıyla ilgili belirli bir süre içerisinde Sayıştaya görüş bildirmektedirler. Sayıştay, denetim sonuçlarını diğer hükümet kurumları ve bütçe (ödenek) komisyonuna bildirebilmektedir. Buna ek olarak temel yapıdaki denetim bulgularını ve büyük mali etkiye sahip olanları Federal Maliye Bakanlığı'nın dikkatine de sunabilmektedir (Bundesrechnungshof, 2015ç).

Sayıştay, denetlenen kurumlara yorumlarını sunmaları için denetim bulgularından oluşan “management letters” (denetim bulguları) yollamakta ve yıllık raporları (Faaliyet raporları) da yayınlamaktadır. Sayıştay yıllık raporları hem Federal Konsey ve Federal Meclis’e, hem de Federal Hükümet’e sunmaktadır (Bundesrechnungshof, 2015c).

Gözlemler olarak bilinen Sayıştay yıllık raporları, parlamentonun hükümetin hesaplarını onaylamasında anahtar bir rol oynamaktadır. Mali yıl bitimini takip eden ikinci sonbaharda rapor parlamentoya sunulmaktadır. Bu gözlemler parlamentoda kamu hesap komitesi tarafından tartışılmaktadır. Daha sonra hem parlamentoya hem de basına bu bilgiler verilmektedir (NAO, 2001: 121). Böylece, federal yönetimin bütçe ve iktisadi yönetimindeki eksikliklerin zamanında yasama organlarına iletilmesi sağlanmaktadır. Yıllık raporun içeriği genel olarak şu şekildedir ve (Knörzer, 2008: 50):

- Federal yönetim bütçesi ve iktisadi yönetimine ilişkin bulgular,
- Alınacak önlemlere ilişkin somut önerileri içeren özel denetim bulguları,
- Sayıştayın tavsiyeleri,
- Sayıştay önerilerinin, özel durumlarla uyumu yıllık raporların içeriğini oluşturmaktadır.

Sayıştay ayrıca önemli konularda hem meclisin iki kanadı hem de hükümete sunulmak üzere özel raporlar da hazırlamaktadır (Bundesrechnungshof, 2015c). Bu raporlar, özellikle Meclis ve parlamentonun gecikmeksizin bilgilendirilmesini gerektiren hallerde hazırlanmaktadır (Knörzer, 2008: 50).

Sayıştay denetim sonuçlarını management letters, yıllık rapor gibi çeşitli enstrümanlarla, hem Federal Parlamento hem de hükümete bildirmektedir. Ayrıca Sayıştay, özel öneme sahip konularda özel raporlar hazırlamakta ve denetim bulgularını yasama ve yürütme organına sunmakta böylece devamlı bir koordinasyon sağlanmaktadır.

3.3.2. Tavsiye Rolü

Sayıştayın denetim faaliyetleri dışında diğer görevi de tavsiye fonksiyonudur. Sayıştay daha önceki denetimlerinden elde ettikleri bulgular temelinde önerilerde bulunmakta ve denetlenen kurumlara, parlamento ve federal yönetime danışmanlık yapmaktadır. Bu danışmanlık faaliyetlerinin önemi giderek artmakta ve kamu mali yönetiminde kalitenin geliştirilmesinde, yukarıya dönük tasarruflar ve gelirlerin artırılmasında önemli işlevler görmektedir (Bundesrechnungshof, 2015c).

Sayıştay, politik değerlendirmeler yapmak veya politik etkileri olan çözümler üretmek sorumluluğunda değildir. Fakat alınan politik kararlarla ilgili beklentileri ve koşulları ve bunların muhtemel yansımalarını incelemek ve Parlamento'ya bildirmek, onun sorumluluğundadır (Köse, 2007: 130).

Sayıştay denetim altındaki tüm kurumlardan denetim amaçlı bilgi ve belge talep etme yetkisine sahiptir. Yürütme organı, mali etkiye sahip herhangi bir düzenleme, hüküm ya da kural koyacağında bunu Sayıştaya bildirmektedir. Dahası muhasebe ve denetim konularıyla ilişkili konularda Sayıştayın onayı istenmekte ya da Sayıştaya danışılması gerekmektedir (Bundesrechnungshof, 2015d).

Mali sistem ve düzenlemelerle ilgili, önemli mali sonuçları olan mevzuat çalışmalarında Sayıştay, Bakanlıklara danışmanlık yapmaktadır. Bu çalışmalar yıllık (faaliyet) raporunun bir bölümünde özetlenmektedir. Bütçe görüşmelerinin bir bölümü olan, Parlamentoda ilk bütçe önerisinde bulunulmasından sonraki görüşmelere Sayıştay da katılmaktadır. Hükümetin bütçe planlarının geliştirilmesi süreci, Sayıştayın da katılımını içermektedir (NAO, 2001: 119). Bütçe hazırlama sürecindeki rolünün yanında hükümetin ve meclisin bilgi talepleri doğrultusunda önemli mali konularla ilgili hazırladığı raporlarla da danışmanlık faaliyetleri yapmakta, tavsiyelerini sunmaktadır (Zavelberg, 1996: 206).

Sayıştay danışma faaliyetlerini gerçekleştirirken yürütme ve yasama organlarıyla yakın işbirliği içerisinde bulunmaktadır. Sayıştayın bütçe hazırlama sürecindeki rolü danışmanlık faaliyetlerinin yalnızca bir kısmını oluşturmakta, pek çok mali konuda meclis ve hükümete tavsiyelerde bulunmaktadır.

3.3.3. Yapıtırım Yetkisi

Daha önce de belirttiğimiz gibi, Sayıştayın politik kararlar üzerinde bir yargı yetkisi bulunmamaktadır. Alınan kararların etkilerini ve gerekçelerini bildirmekte ve bu kararları incelemektedir. Bu kararlar üzerindeki yetkisi sadece, uygulanan prosedürün yürürlükteki kanuna, kurallara uyup uymadığını incelemek ve kontrol etmektir (Bundesrechnungshof, 2015e). Sayıştay denetimi sadece kamu mali yönetiminde, mali denetim, uygunluk denetimi ve performans denetimi olarak gerçekleşmektedir. Sayıştayın karar alıcı pozisyonu ve yapıtırım yetkisi bulunmamaktadır.

Kamukurumlarının Sayıştayın tavsiyelerine uymaz orunluluğu bulunmamaktadır fakat onun ortaya koyduğu argümanların güvenilirliği ve profesyonelliğine bağlı olarak tavsiyelerinin dikkate alınması gereksinimi bulunmaktadır. Meclis Tahsisat Komitesi ve Kamu Hesapları Komitesi, Sayıştayın yıllık raporlarında ele aldığı sorunların etkin bir şekilde ele alınması konusunda çalışmalar yapmaktadır. Bu komiteler Sayıştay raporlarını incelemekte ve dikkate almaktadır (Bundesrechnungshof, 2015f).

Sayıştayın kamu çalışanlarının kişisel sorumluluklarını tespit etmesi halinde bunları ilgili yerlere bildirme yetkisi bulunmakta ve ilgili kurumların bu konularla ilgili dikkatini çekmektedir. Sayıştay, sivil çalışanların kişisel sorumluluklarıyla ilgili durumları managements letters ya da özel raporlarla parlamentoya bildirmektedir. Disiplin suçları ya da ceza kanununa karşı bir suçtan şüphelendiği durumlarda ise bu durumu federal savcıya bildirmekte ve bu çeşitli davalara neden olabilmektedir.

Disiplin suçlarında, para cezasından işten atılmaya kadar varan çeşitli yaptırımlarla ilgili olarak ilgili mahkeme karar verebilmektedir. Ayrıca ceza gerektiren bir suç mevcutsa mahkeme hem para hem de hapis cezası verebilmektedir (NAO, 2001: 120).

Özetle, Sayıştayın denetim yetkisinin sınırları ve yaptırımları anayasa ve kanunlarla belirlenmiş durumdadır. Sayıştayın bir mahkeme gibi yargılama ve yargılama sonucunda yaptırım uygulama yetkisi bulunmamakla birlikte ilgili yasal mercilere söz konusu bulguları iletme görevi bulunmaktadır.

SONUÇ

Demokratik yönetim anlayışının oluşması ve yerleşmesiyle birlikte devletin mali nitelikli işlemlerinin denetlenmesi gereksinimi artmış, kamu mali yönetimi denetimi giderek artan bir önem kazanmıştır.

Almanya'da Sayıştay denetiminin tarihi çok daha eskilere dayanmaktadır fakat zamanla dış denetim günümüzdeki anlamını kazanmış, denetim faaliyeti sadece kamu hesaplarının mali denetimi ile sınırlandırılmaktan çıkarak aynı zamanda Sayıştay performans denetimi görevleri de yüklenmiştir.

Almanya'da kamu mali yönetimin denetimi eyalet denetim mahkemeleri ve Sayıştay tarafından gerçekleştirilirken bu kurumlar arasında bir yetki hiyerarşisi söz konusu değildir. Kamu mali yönetimi denetiminden genel yapı bu şekilde olmakla birlikte, hem federal mali yönetimi hem de eyaletlerin mali yönetimini ilgilendiren pek çok konuda bu kurumlar birlikte denetim gerçekleştirmektedirler. Almanya Sayıştayının yapısı anayasa ile belirlenmiştir. Anayasa'da Sayıştayın denetim alanına giren konular belirtilerek söz konusu bu denetimleri sadece Sayıştayın gerçekleştirebileceği hükmüne yer verilmiştir.

Sayıştay denetim faaliyetlerini gerçekleştirirken yasama ve yürütme organlarından bağımsız ve özerk yapısı bulunmaktadır. Denetim prosedürü mevzuatla çizilmiş olan Sayıştay dış denetim faaliyetlerini üyeleri ve denetçileri aracılığıyla gerçekleştirmektedir. Ayrıca Sayıştay üyelerinin hukuki statüsü de denetim faaliyetleri gibi anayasa ile güvence altına alınmıştır.

Sayıştayın görev alanı, yetkileri ve denetim faaliyetlerini gerçekleştirirken uygulayacağı prosedür gibi Sayıştayın danışmanlık statüsü de Anayasa ve ilgili yasalarla belirlenmiştir. Almanya Sayıştayı kamu mali yönetiminde dış denetim faaliyetlerini gerçekleştirmenin yanı sıra hem Federal Parlatentonun iki kanadına hem de Federal Hükümete görevlerine yardımcı olmak amacıyla tavsiyelerde bulunmaktadır.

KAYNAKÇA

- Bayar, Doğan (2008), Mali Denetim Nedir, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Maliye Dergisi, Sayı 155, Temmuz-Aralık 2008,1-10.
- Bundesrechnungshof (2014a), Institutional Relations, <http://www.bundesrechnungshof.de/en/zusammenarbeit> (Erişim Tarihi: 11.7.2014).
- Bundesrechnungshof (2014b), German State Courts of Audit, <http://www.bundesrechnungshof.de/en/zusammenarbeit/landesrechnungshoefe> (Erişim Tarihi: 11.7.2014).
- Bundesrechnungshof (2014c), Organization, <http://www.bundesrechnungshof.de/en/bundesrechnungshof/organisation> (Erişim Tarihi: 11.7.2014).
- Bundesrechnungshof (2014ç), Division, <http://www.bundesrechnungshof.de/en/bundesrechnungshof/organisation/abteilungen> (Erişim Tarihi: 11.7.2014).
- Bundesrechnungshof (2014d), Regional Audit Offices, <http://www.bundesrechnungshof.de/en/bundesrechnungshof/organisation/pruefungsaemter> (Erişim Tarihi: 11.7.2014).
- Bundesrechnungshof (2015a), Scope and Depth of Audit Work, <http://www.bundesrechnungshof.de/en/bundesrechnungshof/pruefungsverfahren/der-bundesrechnungshof-entscheidet-ueber-die-pruefung> (Erişim Tarihi: 3.3.2015).
- Bundesrechnungshof (2015b), Regularity, Compliance and Performance Auditing, <http://www.bundesrechnungshof.de/en/bundesrechnungshof/pruefungsverfahren/pruefungsmasstaebe-sind-ordnungsmaessigkeit-und-wirtschaftlichkeit> (Erişim Tarihi: 3.3.2015).
- Bundesrechnungshof (2015c), Auditing and Advisory Functions, <http://www.bundesrechnungshof.de/en/bundesrechnungshof/aufgaben> (Erişim Tarihi: 3.3.2015).
- Bundesrechnungshof (2015ç), Management Letters Leading to a Constructive Dialogue with Departmental Policymakers, <http://www.bundesrechnungshof.de/en/bundesrechnungshof/pruefungsverfahren/pruefungsmittelungen-des-bundesrechnungshofs-dienen-auch-dem-kritischen-dialog> (Erişim Tarihi: 3.3.2015).
- Bundesrechnungshof (2015d), Regular Information and Audit Access, <http://www.bundesrechnungshof.de/en/bundesrechnungshof/pruefungsverfahren/der-bundesrechnungshof-ist-zu-informieren> (Erişim Tarihi: 13.3.2015).
- Bundesrechnungshof (2015e), No Audit of Policy Decisions, <http://www.bundesrechnungshof.de/en/bundesrechnungshof/pruefungsverfahren/der-bundesrechnungshof-hat-politische-entscheidungen-zu-respektieren> (Erişim Tarihi: 13.3.2015).

- Bundesrechnungshof (2015f), No Powers of Enforcement, <http://www.bundesrechnungshof.de/en/bundesrechnungshof/pruefungsverfahren/der-bundesrechnungshof-hat-keine-exekutivgewalt> (Erişim Tarihi: 15.3.2015).
- Bundesrechnungshof Public Information Service (April 2015), "The Bundesrechnungshof and its Field Offices", Edited by: Martin Winter and Dieter Naumann, W. Kohlhammer Druckerei GmbH&Co. KG, Stuttgart, <https://www.bundesrechnungshof.de/en/veroeffentlichungen/the-bundesrechnungshof-and-the-regional-audit-offices> (Erişim Tarihi: 12.12.2015).
- Can, İsmail (2004), "Almanya'da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri", Maliye Dergisi, Sayı 145 (Ocak-Nisan), http://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/md145/ismailcan.pdf.
- Cornelia, Dobre (2012), "Great Britain and Germany Supreme Audit Institutions", Annals of Faculty of Economics, Vol 1, Issue 1.
- Department for International Development (2004), "Characteristics of Different External Audit Systems, Briefing", This Guidance is Part of the Policy Division Info Series. Ref no: PD Info 021, <http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/+http://www.dfid.gov.uk/aboutDFID/organisation/pfma/pfma-externalaudit-briefing.pdf> (Erişim Tarihi: 22.11.2014).
- European Union (2012), "EU-Report of German Audit Institutions", <http://www.bundesrechnungshof.de/en/veroeffentlichungen/sonderberichte/dateien/eu-report-of-german-audit-intitutions-2012> (Erişim Tarihi: 22.11.2014).
- INTOSAI, "ISSAI 100 – Fundamental Principles of Public-sector Auditing", <http://www.issai.org/media/69909/issai-100-english.pdf> (Erişim Tarihi: 22.11.2014).
- Knörzer, Thomas (2008), "The Budget System of the Federal Republic of Germany", Bundesministerium der Finanzen, November, Berlin.
- Köse, Ömer (2007), Dünya'da ve Türkiye'de Yüksek Denetim, Sayıştay Başkanlığı, 145. Yıl Yayınları, Gözden Geçirilmiş İkinci Basım, Ankara.
- Maher, Neva (2013), "How Supreme Audit Institution Should Perform and is to be Managed for External Audit (Independent SAI as a Precondition for Four Pillars)", <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/NISPAcee/UNPAN014820.pdf> (Erişim Tarihi: 17.02.2014).
- Mutluer, Kamil; Erdoğan, Öner ve Ahmet, Kesik (2011), Bütçe Hukuku, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, Güncellenmiş 3. Baskı, Şubat, İstanbul.
- NAO (2001), "State Audit in the European Union", http://www1.worldbank.org/publicsector/pe/befa05/State_Audit_Book2.pdf (Erişim Tarihi: 17.7.2014).

- Simson Rebecca; Natasha, Sharma ve Imran, Aziz (2011), "A Guide to Public Financial Management Literature; For Practitioners in Developing Countries", Overseas Development Institute, December, London, http://www.who.int/pmnch/media/events/2013/pfm_literature.pdf (Erişim Tarihi: 3.11.2014).
- Standing Orders of the Bundesrechnungshof, 19 November 1997, <https://www.bundesrechnungshof.de/en/bundesrechnungshof/rechtsgrundlagen/standing-orders> (12.12.2015).
- The World Bank (2001), "Features and Functions of Supreme Audit Institutions, <http://www1.worldbank.org/prem/PREMNotes/premnote59.pdf>(Erişim Tarihi:12.01.2014).
- Von Wedel, Hedda (2005), Public Financial Control in Europe: The Example of The Federal Republic of Germany, In Public Expenditure Control in Europe : Coordinating Audit Functions İn The European Union, Milagros Garcia, Crespo (Der.), Edward Elgar Publishing Inc., Massachusetts, USA.
- Zavelberg, Heinz Gunter (1996), Legislatures and Performance Auditing: The German Experience, Performance Auditing and the Modernisation of Government, OECD , France, <http://78.41.128.130/dataoecd/17/55/36144824.pdf#page=202> (Erişim Tarihi: 15.03.2014).
- Basic Law, 23 May 1949, <https://www.bundesrechnungshof.de/en/bundesrechnungshof/rechtsgrundlagen/basic-law> (12.12.2015).
- Federal Budget Code, 19. August 1969, <https://www.bundesrechnungshof.de/en/bundesrechnungshof/rechtsgrundlagen/federal-budget-code> (12.12.2015).
- Bundesrechnungshof Act, 11 July 1985, <https://www.bundesrechnungshof.de/en/bundesrechnungshof/rechtsgrundlagen/bundesrechnungshof-act> (12.12.2015).