

YÜKSEK DENETİMİN TARİHSEL GEÇMİŞİ VE AVRUPA BİRLİĞİ'NDE YÜKSEK DENETİM

Seda ÖZEKİCİOĞLU*

Özet

Tarihsel süreç içinde bütçe hakkı kavramının kamu mali yönetiminde yer edinmesinden sonra, bütçenin denetlenmesi önemli bir yer teşkil etmiştir. Geçmiş dönemlerde, kıt kaynakların kamu kurum ve kuruluşları arasında dağıtılmasında harcama öncesi denetim söz konusu iken; kamu mali yönetimi anlayışındaki yeni gelişmelerle birlikte harcama sırasında ve harcama sonrasında denetim de birer ihtiyaç haline gelmiştir. Bu çalışmada öncelikle denetim kavramının bir uzantısı olan yüksek denetimin tarihsel süreci, daha sonra ise Avrupa Birliği'nde yüksek denetimin gelişimi incelenmiştir. Bu çalışma, yüksek denetimin meşakkatli tarihsel sürecini ortaya koymakla birlikte; Uluslararası Yüksek Denetleme Kurumları Organizasyonu (INTOSAI) üyesi olan Türkiye için de bir referans olarak değerlendirilebilir.

Anahtar Kelimeler: Yüksek denetim, Avrupa Sayıştayı, Lima Deklarasyonu

JEL Sınıflandırması: H83, M42

HISTORICAL BACKGROUND OF SUPREME AUDITING AND SUPREME AUDITING IN EUROPEAN UNION

Abstract

After the concept of budget right in the historical process has taken place in public financial management, auditing of budget has been an important place. In the past periods, while pre-expenditure auditing was concerned with the distribution of scarce resources among public institutions and organizations; with the new developments in the understanding of public financial management, during and after expenditure auditing have become a need. In this study, firstly the historical process of supreme auditing, which is an extension of the concept of auditing, and then the development of supreme auditing in the European Union was examined. This study, together with revealing the tense historical process of supreme auditing, it can also be considered as a reference for Turkey, a member of The International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI).

Keywords: Supreme Auditing, European Court of Auditors, Lima Declaration

JEL Classification: H83, M42

* Cumhuriyet Üniversitesi, İ.İ.B.F., Maliye Bölümü, sozekicioglu@cumhuriyet.edu.tr

Giriş

Bir ülkede gerek bürokratik gerekse politik yolsuzluk, toplumsal yozlaşma ve devlete güven duygusunu azaltmaktadır. Bununla birlikte yolsuzluklar, devletin temel görevlerinden biri olan mali disiplini bozmakta, kayıtdışı ekonomik faaliyetlerin artmasına neden olmaktadır. Kamu kesiminin etkin, verimli ve tutumlu çalışabilmesi, devlet ile vatandaş arasındaki güvenin artabilmesi, tüm kamu kurum ve kuruluşlarının hesap verebilirlik ve mali saydamlık prensiplerine bağlı olarak çalışabilmeleri için kurumların gerek kurum içinden gerekse kurum dışından bağımsız olarak denetlenebilmeleri gerekmektedir.

Denetim; iktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin ortaya atılan iddiaların, önceden belirlenmiş kriterlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçlarını kamuoyuna bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve kanıtları değerlendiren sistematik bir süreç olarak tanımlanabilir (Başpınar, 2005: 35). Kamu mali yönetiminde denetimin türlerinden olan ve uluslararası literatürde yüksek denetim, Türkiye'de ise dış denetim olarak da ifade edilen denetim türü, kaynağını anayasadan alan, denetimi yapan meslek elemanlarının anayasal ve yasal teminatlara sahip olduğu; çoğu ülkede yargısal yetkilerle donatılmış olan bağımsız kamu kurumlarınca parlamento adına yürütülen denetim faaliyetleri olarak tanımlanmaktadır (Köse, 2007: 2).

Yüksek denetim kurumu, kanuna istinaden oluşturulan devletin en yüksek kamu denetimi fonksiyonunu icra eden bir kamu organıdır (ISSAI, 2013). Denetim, ülkelerin parlamentoları tarafından bütçe aracılığıyla yürütme organına verdikleri yetkilerin, kendi koydukları ilke ve sınırlar içinde uygulanıp uygulanmadığının denetlenmesi ihtiyacı ile ortaya çıkmıştır. Bütçenin uygulama süreci ve sonrasında denetleme görevini gerçekleştiren yüksek denetim kurumu, bu ihtiyacın giderilmesine yönelik olarak kurulmuşlardır (Sayıştay Başkanlığı, 2006: 14).

1. YÜKSEK DENETİMİN KISA TARİHÇESİ

Toplumlarda yöneten iktidar ve yönetilen halk arasındaki ilişkiler, bütçe hakkı kavramı ile yeni bir boyut kazanmıştır. Tarihte bütçe hakkı konusunda atılmış ilk önemli adım olan 1215 Magna Carta (Büyük Ferman) ile ülkeyi yöneten kralın halk karşısında bir adım geri atması sağlanmış, ağır vergi yükleri konusunda halkın mağduriyetinin giderilmesi adına gelişmelerin temeli atılmıştır. Tarihte vergiler konusunda halkın lehinde yaşanan diğer gelişme ise 1789 Fransız Devrimi'dir. Kamu gelirleri içinde ağırlıklı yer teşkil eden vergi

gelirleri ile birlikte tüm kamu gelirlerinin iktidarlar ve parlamentolar tarafından kullanılması konusunda bütçe önemli bir araç olmuştur.

Kanunlar çerçevesinde hazırlanan kamu kesimi bütçesi, bütçe hakkını halktan alan ve bu yetkiyi geçici olarak kullanan yürütme organının bütçe faaliyetlerinin kamu kurum ve kuruluşlarla birlikte denetlenebilmesi de önemli diğer bir konudur. Denetimin işlevleri, kapsamı ve niteliğindeki esaslı değişim özellikle II. Dünya Savaşı sonrası dönemde yaşanmıştır. Bu dönemde hata bulmaya yönelik denetim anlayışı büyük ölçüde değişmiş, hesap ve işlemlerin tek tek incelenmesi yerine dönem sonu mali tabloları üzerinden kurum ve kuruluşların değerlendirilmesine ağırlık verilmiştir (Köse, 2007: 21).

Devletin yüksek denetim fonksiyonunu yerine getiren ve bağımsız çalışan kamu kurumu Sayıştay'dır. Yüksek denetim kurumu olan Sayıştay'ın en temel misyonu, kamuda hesap verebilirlik ve mali saydamlığı sağlayabilmek için uluslararası standartlarla uyumlu bir şekilde bütçe uygulamaları sırasında ve bütçe uygulamalarından sonra kamu kurum ve kuruluşlarının hedefleri ile ulaşılan sonuç ve çıktılarının karşılaştırılması için performans denetimi; bununla birlikte yasalara uygunluğu açısından uygunluk denetimi ve muhasebe kayıtlarına uygunluğu açısından ise mali denetim yapmasıdır.

Yüksek denetimi diğer denetim türlerinden ayıran kendine özgü özellikleri bulunmaktadır. Bunlar özetle (Geist, 1981: 3);

- Yüksek denetim yasama, yürütme ve yargı karar organlarının dışında yer alan kendine özgü bir devlet faaliyetidir.
- Yüksek denetim, parlamento adına yapılan bir faaliyettir. Ancak bu denetim faaliyeti, planlamada, uygulamada ve sonuçlarının parlamentoya sunulmasında bağımsızdır.
- Yüksek denetim, görev ve yetkilerini çoğunlukla anayasadan alan bir faaliyettir.
- Yüksek denetimi yürütmekle görevli meslek mensuplarının anayasal ve yasal teminatları bulunmaktadır.
- Yüksek denetimi yürüten kurumun mali ve idari bağımsızlığı vardır.

Dünyada var olan yüksek denetim uygulamalarının incelenmesi, Avrupa Birliği Sayıştay'ının gerçekleştirdiği yüksek denetim işlevlerinin daha iyi analiz edilebilmesi için önem taşımaktadır. Dünya genelinde Sayıştay'ların yapısal özellikleri ülkelerin tarihi ve siyasal geçmişlerine bağlı olarak kurulmaktadır. Ülkeden ülkeye değişiklik göstermekle beraber temel olarak dünyada iki tür yüksek denetim örgütlenmesi bulunmaktadır. Bunlardan

ilki 'ofis tipi' veya 'Anglo-Sakson tipi' yüksek denetim kurumları ve bir diğeri ise Kıta Avrupası'nın kullandığı 'yargı tipi' yüksek denetim kurumlarıdır.

1.1. Ofis Tipi (Anglo Sakson) Yüksek Denetim

Anglo-Sakson modeli olarak da bilinen İngiliz sisteminin başlıca özelliği, kurumsal bir yapıya sahip olmasıdır. Bu sistemin yargısal boyutunun bulunmaması, parlamento ile yakın ilişki içinde denetimin yürütülmesi, denetimden sonuç alınmasında parlamento ve kamuoyu gücünün varlığı diğer temel özellikleridir. İngiltere'nin yanı sıra ABD ve Kanada ile İngiltere'nin eski sömürgeleri olan Commonwealth ülkelerinde (Avustralya, Kanada, Yeni Zelanda ve bunun yanında birçok Afrika, Karayipler, Pasifik ve Güney Asya ülkeleri) geçerli olan bu sistemde parlamentonun incelenmesini istediği konulara öncelik tanınmaktadır. Kamu yönetiminin denetimi büyük ölçüde iç denetim organlarında yürütülürken, Sayıştay'ın denetimi, ağırlıklı olarak büyük projelerin performans denetimi ile iç denetim ve iç kontrol mekanizmalarının işleyişi üzerinedir (Köse, 2000: 41-42).

Ofis tipi yüksek denetim modeli; başkan, genel denetçi gibi unvanlara sahip kılınan bir yüksek yönetici tarafından yönetilen ve başkan yardımcıları (veya bu statüdeki bürokratlar) ile denetçilerden oluşan yüksek denetim birimlerinden oluşmaktadır. Anglo-Sakson modele göre başkan, tüm örgütün başı, yöneticisi, temsilcisi ve sorumlusudur. Örneğin, İngiltere'de Ulusal Denetim Ofisi'nin¹ başkanına "Avam Kamarasının Yüksek Görevlisi" statüsü verilmektedir. Yüksek denetim organı olmalarının doğal sonucu olarak ofis tipi Sayıştayların görev alanı dâhilinde bağımsız olmaları zorunluluk arz etmektedir. İngiltere, Danimarka ve İrlanda Sayıştayları yürütme organından bağımsız olarak faaliyet göstermektedirler. Ancak istisnai bir durum teşkil eden İsveç denetim ofisi yürütme organı içinde bulunmaktadır (Bayar 2005: 64).

1.2. Yargı Tipi (Kıta Avrupası) Yüksek Denetim

Yargı tipi ya da Kurul tipi model, Kıta Avrupa'sında yapılan kamu kurum ve kuruluşlarında işlemlerin yasalara ve mevzuata uygunluğunun denetlendiği ve yargılamasının yapıldığı bir özellik taşımaktadır. Yargı tipi yüksek denetim kurumları, genelde Kıta Avrupası ülkelerinde uygulanmakta olup, yargısal yetkileri olanlar ve olmayanlar şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Mahkeme tipi olmayan yüksek denetim kurumları, denetimine tabi kamu kuruluşlarıyla ilgili olarak denetim raporları düzenlemekte ve bu raporları parlamentoya ve/veya hükümete sunmaktadır. Bu tür denetim kurumlarına sahip olan ülkelere örnek olarak Almanya, Hollanda, Lüksemburg verilebilir. Yargısal yetkileri olan mahkeme tipi yüksek

¹ Daha fazla bilgi için bkz. www.nao.org.uk

denetim kurumları ise denetim bulgularını ya yargılama yoluyla sonuçlandırmakta ya da uygunluk bildirimi yoluyla denetim sonuçlarını parlamentoya bildirmektedir. Fransa, Belçika, İtalya, İspanya gibi Avrupa ülkelerinde yargılama yetkisi olan yüksek denetim kurumları bulunmaktadır (Kazan, 2010: 197).

Yargı tipi yüksek denetim sisteminde, yönetim ve karar organları kurullardan oluşmaktadır. Bu kurullarda başkan, kurumun genel işleyişinden ve yönetiminden sorumlu olmakla beraber, kurumu dışarıya karşı da temsil etmektedir. Başkan, yargı daireleri dışında diğer kurulların (daimi ya da gerektiğinde) başkanlığını da yapmaktadır. Ancak, belirli konularda kararlar kurullar aracılığıyla alınmaktadır. Bu konularda başkanın tek başına karar alma yetkisi bulunmamaktadır. Bu tip yapılarda başkanlık süreli bir görevdir ve süresi sona eren başkan görevden ayrılmakta veya kurum üyeliğine geri dönmektedir (Bayar, 2005: 65).

2. YÜKSEK DENETİM ALANINDAKİ HUKUKSAL DÜZENLEMELER

Yüksek denetim kapsamında uluslararası alanda yapılan hukuksal düzenlemeler sırasıyla INTOSAI (Uluslararası Yüksek Denetleme Kurumları Organizasyonu) Standartları, Lima ve Meksika Deklarasyonları kapsamında aşağıda incelenmektedir.

2.1. INTOSAI Standartları (ISSAI, INTOSAI GOV)

Yüksek denetim kurumlarının uluslararası kuruluşu olan ve Türkiye Cumhuriyeti Sayıştay'ının da üyesi bulunduğu INTOSAI, üye ülke Sayıştayları arasında denetim, usul, metot ve teknikleri yönünden bir birliktelik ve uyum sağlamak amacıyla 1953 yılında kurulmuştur. INTOSAI, 1984 yılında Denetim Standartları Komitesi aracılığıyla denetimde uyulması gerekli standartları saptamış ve söz konusu ilkeler 1987 yılında yayınlanarak üye ülkelere² ilan edilmiştir.

1989 yılında Berlin'de gerçekleşen XIII. INTOSAI Kongresi'nde (INCOSAI), denetim standartlarında mahkeme şeklinde kurulmuş Sayıştayların bu özelliklerinden kaynaklanan belirli ihtiyaçlarına da cevap verecek biçimde değişiklikler yapılarak standartların yeniden düzenlenmesi görüşülmüştür. Bu öneri çerçevesinde gerekli değişiklikler yapıldıktan sonra denetim metodolojisi ve uygulamasına ilişkin son eğilimleri ve konuları mümkün olduğu ölçüde yansıtan bir nitelik kazanan INTOSAI Denetim Standartları, INTOSAI Yönetim Kurulu tarafından 1991 yılında Washington'da yapılan toplantıda kabul edilmiştir (Sayın, 1998: 19-20). 2011 yılında Birleşmiş Milletler Genel Kurulu'nda ise

² Üye ülkeler için bkz. <http://www.intosai.org/en/about-us/organisation/membership-list.html>

“Yüksek Denetim Kurumlarının (Sayıştayların) Güçlendirilmesi Yoluyla Kamu Yönetiminin Verimlilik, Hesap Verebilirlik, Etkinlik ve Saydamlığının Desteklenmesi” kararlaştırılmıştır (INTOSAI, 2011).

Günümüzde INTOSAI, 194 Tam Üye'nin, 5 Ortak Üye'nin ve 1 Afiliye Üye'nin Yüksek Denetim Kurumları'nı (SAI'leri) bir araya getirmekte ve Birleşmiş Milletler Teşkilatı'nın desteklediği bir organizasyon olarak kabul görmektedir (INTOSAI, 2017). INTOSAI, iki tür mesleki standart yayımlamıştır. Bunlardan biri Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI) diğeri ise INTOSAI İyi Yönetim Rehberleri'dir (INTOSAI GOV). ISSAI ve INTOSAI GOV standartları, Yüksek Denetim Kurumlarının oluşturduğu uluslararası toplumun ortak mesleki tecrübelerini ve genel kabul gören ilkelerini aktarmaktadır (INTOSAI PSC, 2010: 1).

2.2. Lima Deklarasyonu

1977 yılında Peru'nun başkenti Lima'da gerçekleşen IX. INTOSAI Konferansı'nda Lima Deklarasyonu yayınlanmıştır. Deklarasyona göre, her ülkede uygulanması gereken denetim emirleri üzerine yönergeler tanımlanmıştır. Örneğin, Lima Deklarasyonu'nun 5. bölümü 3. maddesine göre üye ülkelerin yüksek denetim kurumlarının kuruluşunun ve gereken derecede bağımsızlıklarının ülkelerin anayasalarında yer alması ve ayrıntılarının açıkça kanunla düzenlenmesi karara bağlanmıştır. Lima Deklarasyonu'nun temel amacı tam bağımsız devlet denetimini hayata geçirmektir. Bu seviyeye gelemeyen bir yüksek denetleme kurumu, INTOSAI standartlarını sağlayamamaktadır. Bu nedenle yüksek denetleme kurumlarının bağımsızlığı konusu, INTOSAI topluluğunda tartışılan bir konu olmaya devam etmektedir. Lima Deklarasyonu'nun bağımsız bir yüksek denetleme kurumu talebi, bu talebin aynı zamanda mevzuata da geçirilmesi ile tamamlanabilir. Bunun için, hakları kanun tarafından korunan ve hukukun üstünlüğüne dayanan demokratik ortamların sağlanması gerekmektedir (INTOSAI, 1977: 4).

Lima'da toplanan IX. INTOSAI Kongresinde “Lima Deklarasyonu Denetim Usulleri Rehberi” adı verilen dokümanın yayınlanmasına ve dağıtılmasına karar verilme nedenlerinin temelinde (INTOSAI, 1977: 5);

- Kamu kaynaklarının düzenli ve verimli kullanımı, kamu maliyesinin düzgün yönetimi ve sorumlu otoritelerin kararlarının etkinliğinin sağlanabilmesi,
- Her ülkede bağımsızlığı kanunla güvence altına alınmış bir yüksek denetleme kurumu olması gerekliliği,

- Devletin klasik görevleri dışında sosyal ve ekonomik faaliyetlerini genişletme durumu,
- Kamu kaynaklarının düzgün ve etkin kullanımı, sağlam mali yönetimin gelişimi, idari faaliyetlerin düzgün yürütülmesi ve kamu otoritelerine ve kamuoyuna objektif raporların yayınlanması yoluyla bilginin aktarımı gibi nedenler yer almaktadır.

2.3. Meksika Deklarasyonu

Meksika Deklarasyonu, 2007 yılında Meksika’da gerçekleşen XIX. INTOSAI Kongresi’nde onaylanmıştır. Deklarasyon’da Sayıştayların bağımsızlığı hakkında denetim standartları ele alınmış; bu doğrultuda yüksek denetim kurumlarının taşıması gereken niteliklere yer verilmiştir. Meksika Deklarasyonu’nda toplam 8 ana madde halinde belirlenen yüksek denetim kurumunun nitelikleri aşağıda belirtilmiştir (ISSAI, 2007: 3-6);

- Uygun ve etkili bir anayasal, yasal, hukuki çerçevede yer almalı ve hukuki düzenlemeler fiilen uygulanmalı,
- Başkan ve üyelerinin görevleri bağımsız olmalı, ayrıca görev teminatları ve yasal dokunulmazlıkları bulunmalı,
- Fonksiyonlarını yerine getirmede geniş yetki ve görevleri ile takdir yetkisi tanınmalı,
- Bilgiye sınırsız erişebilmeli,
- Denetim çalışmalarına ilişkin rapor verme hakkı ve yükümlülüğü olmalı,
- Denetim raporlarının içeriklerini ve zamanlamasını belirleme, raporları yayımlama ve dağıtma hakkı olmalı,
- Tavsiyeleriyle ilgili etkili bir izleme mekanizması olmalı,
- Mali ve idari özerklik ile birlikte; yeterli beşeri, maddi ve parasal kaynaklar olmalıdır.

INTOSAI, 5-10 Kasım 2007 tarihinde bugüne kadar ki en yoğun katılımlı kongresini Meksika’nın başkenti Mexico City’de, 145 Sayıştay Kurumu’nun katılımıyla gerçekleştirmiştir. XVIII. INTOSAI Kongresi’nin onayına sunulan ve oybirliğiyle kabul edilen ‘INTOSAI 2005-2010 Stratejik Planı’nda yer alan dört temel amacı gerçekleştirme çalışmaları, Meksika’da düzenlenen kongrede değerlendirilmiştir. Meksika Deklarasyonu’nda alınan 8 ana karar için dört temel stratejik amaç belirlenmiştir. Bu amaçlar başlıklar halinde belirtilirse; ilki, hesap verme sorumluluğu ve mesleki standartlar; ikincisi, kurumsal kapasite artırımı; üçüncüsü, bilgi paylaşımı ve bilgi hizmetleri ve son amaç ise örnek uluslararası örgüt

başlıkları ile özetlenebilir. Bunun yanı sıra, 'Meksika Deklarasyonu' başlığı altında "Kamu Borcunun Yönetimi, Hesap Verme Sorumluluğu ve Denetimi" ve "Anahtar Göstergelere Dayalı Performans Değerlendirme Sistemleri" başlıkları görüşülmüş ve bu temalara deklarasyon da yer verilmiştir (Aksungur, 2007: 113-114).

3. AVRUPA BİRLİĞİ'NDE YÜKSEK DENETİM

Avrupa Birliği bütçesi; AB fonlarını yönetmek, kontrolünü yapmak ve AB politikalarını düzenli bir şekilde uygulamak için kullanılan bir araçtır. Avrupa Birliği'nde yüksek denetim yine bu birliğe bağlı olan Avrupa Sayıştay'ı (ECA)³ tarafından yürütülmektedir. Avrupa Birliği'nde Sayıştay, birliğin fonlarını ve mali işlerini denetleyen, raporlayan dış denetçisi görevini yürütmektedir (Caldeira, 2008: 7-8). Avrupa Sayıştay'ı; AB genel bütçesinin uygulanmasını, Avrupa Kalkınma Fonlarını ve diğer Avrupa Birliği kurum ve ajanslarını denetlemektedir. Avrupa Sayıştay'ı, Avrupa Birliği Antlaşması'nın 246-248. maddeleri ile düzenlenen mali denetim kurumudur. Merkezi Lüksemburg olup, 22 Temmuz 1975 tarihli Brüksel Antlaşması ile kurulmuştur (ECA, 2017).

Avrupa Birliği Sayıştay'ına göre; kamu kesiminde denetim, bir kurumun faaliyetlerinin ve işlemlerinin hedeflere, bütçelere, kurallara ve standartlara uygun olarak yürütülmesini ya da işlemlerini güvence altına almak adına incelenmesidir. Bu anlamda denetim, kamu kurum ve kuruluşların eylem ve işlemlerinde sistemi keyfilığe karşı koruyan en temel araçlardandır (Uluğ, 2004: 98).

3.1. Avrupa Birliği'nde Yüksek Denetim

Avrupa Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (EUROSAI), INTOSAI'nin bölgesel gruplarından birisidir. Haziran 1989'da Berlin'de düzenlenen XIII. INTOSAI Kongresi, EUROSAI'nin kurulmasına yönelik anlaşmayı kapsayan Berlin Deklarasyonunu kabul etmiştir. Kasım 1990'da ilk EUROSAI Kongresi Madrid'de (İspanya) düzenlenmiş; ilk EUROSAI Başkanı ve Yönetim Kurulu seçilmiş, EUROSAI Tüzüğü görüşülüp onaylanmış, böylece genel merkez ve daimi sekreterlik oluşturulmuştur (EUROSAI, 2017b) .

EUROSAI 1990'da 30 üye (29 Avrupa Devletinin Sayıştayları (SAI) ve Avrupa Sayıştay'ı (ECA)) ile kurulmuştur. Şu anda üyelik, 50 yüksek denetim kurumuna (49 Avrupa Devletinin Sayıştayları ve Avrupa Sayıştay'ı) aittir. EUROSAI (Avrupa Yüksek Denetim

³ ECA: European Court of Auditors

Avrupa Birliği Sayıştay'ı, faaliyetlerini üç organ aracılığıyla yürütmektedir. Bunlar Kongre, Yönetim Kurulu ve Genel Sekreterlik'tir (EUROSAI, 2017c). Avrupa Birliği Sayıştay'ının başlıca amacı, üye Sayıştayları arasında mesleki işbirliğinin teşvik edilmesi, belge ve bilgi paylaşımının desteklenmesi, kamu sektörünün denetimine ilişkin çalışmaların geliştirilmesi, üniversitelerde bu alanda kürsüler kurulmasının teşvik edilmesi ve kamu sektörünün denetimi alanında mevcut terminolojinin uyumlaştırılmasına yönelik çalışmalar yürütülmesidir (EUROSAI, 2017d).

Avrupa Birliği Sayıştay'ının diğer bazı amaçları ise (ECA, 2007: 3);

- Uygun niteliklere sahip personel alınmasının sağlanması,
- Görevlerini etkin bir şekilde yerine getirmeleri için denetçilerin ve diğer personelin eğitilmesi ve geliştirilmesi,
- Denetimlerin yürütülmesine ilişkin el kitaplarının ve diğer yazılı rehberlik ve talimatların hazırlanması,
- Denetime yeterli sayıda kişi atamak ve denetim görevlerinin beceriler doğrultusunda dağılımını sağlamaktır.

Avrupa Birliği Sayıştay'ının sahip olduğu yetkileri genel olarak üçe ayırmak mümkündür. Bunlardan ilki, denetim yetkisi; ikincisi, rapor sunma yetkisi ve son yetkisi ise bütçenin uygulanmasına yardımcı olma yetkisi şeklinde sıralanabilmektedir (Çalık, 2014: 79). Dolayısıyla bu üç yetkiden yola çıkarak Avrupa Birliği Sayıştay'ının yargılama yetkisi bulunmadığını ifade etmek mümkündür.

Avrupa Birliği Sayıştay'ının yargılama yetkisi yerine rapor verme yetkisinin olduğu ve bunun sonucu olarak da yaptırım gücünün bulunmadığı görülmektedir. Bu doğrultuda Avrupa Birliği'nin kurumsal gelişiminin, Sayıştay'ın topluluk hukukunu ihlal eden kişilere uygulanacak yaptırımlar konusunda ulusal mahkemelerden bağımsız olarak harekete geçmesine imkân verecek seviyeye ulaşmadığı savunulmaktadır. Avrupa Birliği Sayıştay'ı kurul halinde çalışan bir yüksek denetim organıdır. Yargı yetkisi bulunmayan denetim kurumları, Anglo-Sakson devletlerinde görülmekte olan yüksek denetim mekanizmasının getirmiş olduğu bir özelliktir (Kargı, 2016).

2 Ekim 1997 tarihinde imzalanan Amsterdam Antlaşması ile Avrupa Birliği Sayıştay'ı, denetim kapsamını birliğin ikinci ve üçüncü sıradaki kurumları da (Ortak Dış İlişkileri ve Güvenlik Politikası, Adalet ve İçişleri) içerecek şekilde genişletmiştir. Bu antlaşma, Avrupa Birliği Sayıştay'ının düzensizlikler ve yolsuzlukla mücadelede alacağı tedbirler konusundaki görevine dikkat çekmektedir. Bununla beraber bu antlaşma; Avrupa Birliği Sayıştay'ının diğer Avrupa Birliği kurumlarıyla ilgili sahip olduğu yetkilerini korumak üzere Adalet Divanı'nda dava açma hakkını da savunmaktadır (Çalık, 2014: 76).

3.2. Avrupa Birliği Ülkelerinde Yüksek Denetim Uygulamaları

Yüksek denetim kurumlarının bağımsızlıkları ve özerklikleri dünyanın birçok ülkesine bakıldığında anayasa veya yasalarla güvence altına alınmaya çalışılmaktadır. Ülkelerin gelişmişlik düzeyi ve siyasi yapıları doğrultusunda yüksek denetim kurumlarının kurumsal, mali ve bireysel olarak bağımsızlıklarının sağlanmasına gayret edilmektedir. Yüksek denetim kurumları; bazı Avrupa Birliği ülkelerinde parlamentoya bağlı (İngiltere, Avusturya), bazı Avrupa Birliği ülkelerinde ise yürütme ve yasama organları dışında bağımsız (Fransa, Almanya, İtalya, İspanya, Yunanistan) şeklinde faaliyet göstermektedir. Başka Avrupa Birliği ülkelerinde ise yürütmeye bağlı hatta maliye bakanlığına bağlı (İsveç ve Finlandiya) olarak görev yapmaktadırlar. Birçok Avrupa Birliği ülkesinde yüksek denetleme kurumlarının mali bağımsızlığı bulunurken, bazılarında da mali bağımsızlıkları bulunmamaktadır (Kenger, 2001: 15).

Avrupa'da esas itibariyle dört farklı özellikte yüksek denetim organı bulunmaktadır. Bunlar yargısal fonksiyona sahip mahkeme tarzı örgütlenmeye sahip olanlar, yargısal fonksiyonu bulunmayan kurul tipi örgütlenmeler, bağımsız denetim ofisi şeklinde örgütlenmeler ve yürütme organı yapısı içinde kalan denetim ofisi şeklinde örgütlenmelerdir (NAO, 2005: 3-4). Tablo 1'de Avrupa Birliği üye ülkelerinin sahip oldukları yüksek denetim kurumlarının türlerine yer verilmiştir.

Fransa, Belçika, Portekiz, İspanya, İtalya ve Yunanistan yüksek denetim kurumlarında mahkeme tarzı örgütlenmeye gidilmiştir. İtalya, Yunanistan ve Portekiz'de yüksek denetim kurumu yargının bir parçasıdır ve anayasal olarak diğer mahkemelerle eşit düzeydedir. Hollanda, Almanya ve Lüksemburg yüksek denetim kurumları kurul şeklindeki yapılanmaya gidilmiştir. Bu tip kurumların yargısal fonksiyonları bulunmamaktadır (Köse, 2007: 43).

Tablo 1'e bakıldığında, Danimarka ile Kıta Avrupası dışında kalan İngiltere (Birleşik Krallık) ve İrlanda da ise yürütme organından bağımsız, ofis türü bir yapılanma

bulunmaktadır. Ofis tarzı örgütlenmeye bir diğer örnek İsveç’de ise yüksek denetim kurumu yürütme organı bünyesinde çalışmaktadır (NAO, 2005:4).

Tablo 1: Avrupa Birliği Üye Ülkelerin Sayıştaylarının Kurumsal Yapıları

| Yüksek Denetim Türü | Avrupa Birliği Üye Devletleri |
|---|--|
| Yargısal yetkiye sahip bir mahkeme | Fransa, Belçika, Portekiz, İspanya, İtalya, Yunanistan |
| (Kurul Tipi) yargısal fonksiyonu olmayan yapılanma | Hollanda, Almanya, Slovakya, Çek Cumhuriyeti, Lüksemburg |
| Hükümetten bağımsız Genel Denetçi (General Auditor) veya bir başkan tarafından yönetilen denetim ofisi şeklinde yapılanma | Macaristan, Malta, Polonya, Kıbrıs Rum Kesimi, İngiltere, İrlanda Cumhuriyeti, Letonya, Litvanya, Finlandiya, Danimarka ve Estonya |
| Bir başkan tarafından yönetilen ve merkezi, bölgesel ve yerel düzeyde denetim yapan ayrı bir model | Avusturya, Slovenya |

Kaynak: NAO (2005), “State Audit in The European Union”,

<https://www.nao.org.uk/report/state-audit-in-the-european-union/>, 09.06.2017, s. 4.

4. SONUÇ

Klasik kamu mali yönetiminde meydana gelen gelişmeler, klasik bütçe anlayışında da yeniliklerin öncüsü olmuştur. Klasik bütçe anlayışında yer alan denetim konusunda özellikle harcama öncesini kapsayan kısıtlı denetimin varlığı, modern bütçe tekniklerinin ortaya çıkması ile birlikte daha detaylı olarak ele alınan bir konu haline gelmiştir. Kamu kurumlarının sadece iç denetim mekanizmasıyla değil, bağımsız bir kuruluş tarafından da denetime tabi tutulması; sadece harcama öncesinde değil, harcama süresi içinde ve sonrasında da denetlenmesi kamu kurumlarının hesap verebilirlik ve mali saydamlık kapsamında yönetildiğinin birer göstergesi niteliği taşımaktadır. Bu çerçevede Yüksek denetim ya da dış denetim organı olarak Sayıştay, kamu kesiminin denetimini anayasa ve kanunlardan aldığı güç ile birlikte mali, hukuka uygunluk ve performans açısından denetleme görevini yerine getirmektedir.

Yüksek denetim kurumu olarak Sayıştay, uluslararası denetim standartlarına bağlı olarak çalışıp gerek vatandaşların gözünde devlete güvenin artmasına gerekse ülkesinin

yönetiminin ve idaresinin diğer ülkeler tarafından itibarına katkı sağlamaktadır. Bu noktada Uluslararası Yüksek Denetleme Kurumları Organizasyonu (INTOSAI), ülke Sayıştayları için bir rehber niteliği taşımakta; düzenlediği kongreler (INCOSAI) ile birlikte ülke Sayıştaylarının sorunlarını ve uyulması gereken denetim kurallarını güncellemektedir. Türkiye Cumhuriyeti Sayıştay Başkanlığı'nın da üyesi olduğu INTOSAI, Avrupa Birliği üyelik süreci içinde denetim alanında gerçekleştirilmesi gereken kriterlerin temelini oluşturmaktadır. Çalışma bu doğrultuda yüksek denetimin tarihsel gelişimine yer vermekle birlikte, INTOSAI ve EUROSAI bağlamında Türkiye için bir kaynak niteliğinde hazırlanmıştır.

KAYNAKÇA

- Aksungur, Ç. (2007). “Yüksek Denetim Dünyasından Haberler”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:66-67, 112-132.
- Başpınar, A. (2005). “Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, **Maliye Dergisi**, Sayı:148, 35-62.
- Bayar, D. (2005). “Sayıştay’ın Anatomisi”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 148, 63-81.
- Caldeira, V. (2008). “The European Court of Auditor’s Perspective on The Management and Control of EU Funds”, **Polytechnical Studies Review**, Vol: 6, No: 10, 7-27.
- Çalık, H. (2014). **Avrupa Birliği Fonlarının Mali Denetim Boyutları ve Katılım Öncesi Mali Yardım Aracı (IPA) Örneği Üzerine Bir Çalışma**, Avrupa Birliği Uzmanlık Tezi, Ankara.
- ECA (2007). “Court Audit Policy and Standards” http://www.cvce.eu/obj/court_of_auditors_audit_policy_and_standards_20_april_2007-en-55ffe535-54b7-4220-8435-eb0f76eb395d.html, 21.10.2017.
- ECA (2017). “ECA History”, <https://www.eca.europa.eu/en/Pages/History.aspx>, 16.09.2017.
- EUROSAI (2017a). “About EUROSAI”, <http://www.eurosai.org/en/about-us/about-eurosai/>, 15.09.2017.
- EUROSAI (2017b). “EUROSAI History”, <http://www.eurosai.org/en/about-us/about-eurosai/eurosai-history/>, 14.09.2017.
- EUROSAI (2017c). “Institutional Information”, <http://www.eurosai.org/en/about-us/about-eurosai/institutional-information/>, 14.09.2017.

- EUROSAI (2017d). “The Objectives of EUROSAI”, <http://www.eurosai.org/en/about-us/about-eurosai/the-objectives-of-eurosai/>, 19.09.2017.
- Geist, Benjamin. “State Audit: An Introduction”, **State Audit - Development in Public Accountability**, (Ed. B. Geist), State Comptroller's Office (Israel), 1981.
- INTOSAI (1977). “The Lima Declaration”, http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/, 01.09.2017.
- INTOSAI (2011). “UN General Assembly adopted Resolution A/66/209 on SAI Independence”, <http://www.intosai.org/news/previous-information/previous-information-2011/010112-un-resolution-a66209.html>, 23.09.2017.
- INTOSAI (2017). “About us”, <http://www.intosai.org/about-us.html>, 12.10.2017.
- INTOSAI PSC (2010). “PSC Strategy for ISSAI Awareness Raising 2011-2013”, <http://psc-intosai.org/data/files/>, 09.10.2017.
- ISSAI (2007). “Mexico Declaration on SAI Independence”, http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/2-prerequisites-for-the-functioning-of-sais.htm, 10.09.2017.
- ISSAI (2013). “ISSAI 100 - Fundamental Principles of Public-Sector Auditing”, http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/3-fundamental-auditing-principles.htm, 17.10.2017.
- Kargı, V. (2016). “Küreselleşme ve Denetim”, **2nd International Annual Meeting of Sosyo Ekonomi Society**, 2, 274-275.
- Kazan, A. (2010). 5018 Sayılı Kanun ile Sayıştay Kanun Teklifi Bağlamında Sayıştay’ın TBMM’ye Sunacağı Raporlar, **Dış Denetim Dergisi**, Sayı: 1, 192-201.
- Kenger, E. (2001). **Denetim**, Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu, T.C. Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu Yayınları, Ankara.
- Köse, H. Ö. (2000). “Parlamentar Sistemde Sayıştay’ın Yeri ve İşlevleri”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 39, 32-66.
- Köse, H. Ö. (2007). **Dünya’da ve Türkiye’de Yüksek Denetim**, Sayıştay 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara
https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/yayinlar/Dunyada_Turkiyede_Yusek_Denetim.pdf.
- NAO (2005). “State Audit In The European Union” National Audit Office of UK, <https://www.nao.org.uk/report/state-audit-in-the-european-union/>, 09.06.2017.

Yüksek Denetimin Tarihsel Geçmişi ve Avrupa Birliği'nde Yüksek Denetim

Seda Özekicioğlu

- Uluğ, F. (2004). “Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısı Işığında Kamu Denetim Sisteminde Yeniden Yapılanma”, **Amme İdaresi Dergisi**, Sayı: 37, No: 2, 97-122.
- Sayın, İ., H. (1998). **Avrupa Birliği Sayıştay-İnceleme**, Cumhuriyetin 75'nci Yıldönümü Dizisi:2, T.C. Sayıştay Başkanlığı, Ankara.
- Sayıştay Başkanlığı (2006). “Sayıştay 2005 Yılı Faaliyet Raporu”, <http://www.sayistay.gov.tr/tc/faaliyet/faaliyet2005.asp>, 18.07.2017.