

Günümüz Kamu Denetimi Anlayışının Uluslararası Düzeyde Oluşumu ve Gelişimi ile Türk Kamu Denetimine Yansımasının Değerlendirilmesi

Recai Akyel
Sayıştay

ÖZET Günümüz kamu denetimi yaklaşımının standartları küresel ölçekte oluşmakta ve gelişmektedir. Bu süreci başlatan ve sürdüren olgu, bağımsız devletlerin yüksek denetim kurumlarının uluslararası düzeyde işbirliği yapma isteği ve çabasıdır. Kamu denetimi alanında küresel ve bölgesel işbirlikleri, örgütlenmeler ve ortak çalışmalar gittikçe yoğunluk kazanmaktadır. Denetim ile ilgili standartların uluslararası hukuka dâhil edilmek amacıyla bir Birleşmiş Milletler dokümanına eklenmesi istenmektedir. Türkiye'nin kamu denetimi alanında uluslararası işbirliğine açık olduğu ve küresel düzeyde oluşan kamu denetimi yaklaşımı ve standartlarından etkilendiği anlaşılmaktadır. Bununla birlikte, Türkiye'nin kamu denetimi yaklaşımında meydana gelen değişimlere uygun yeniden yapılanma ve reform yapma hususunda yavaş davrandığı gözlenmektedir. Türkiye bir süredir bekletmekte olduğu kamu denetimi reformunu bir an önce gerçekleştirmelidir.

ANAHTAR KELİMELER Kamu denetimi, küresel ve bölgesel denetim örgütleri, INTOSAI, denetim standartları, yüksek denetim kurumları, Sayıştay.

ABSTRACT Currently, international organizations for auditing have developed comprehensive international standards for auditing of public expenditure on a global scale. Supreme auditing institutions of sovereign states have shown the political will towards global standardization of the principles and methods of auditing of public spending. Furthermore, there is a growing interest in INTOSAI and similar international bodies representing the supreme auditing institutions of the sovereign states to have these established standards of auditing accepted as part of international law. Despite the fact that the Turkish state has officially agreed to adopt the internationally developed standards of auditing of public expenditure, ratification of these internationally recognized principles and methods of auditing is still wanting. The new draft law of 2004 reorganizing and reforming the existing Sayıştay—the Turkish Court of Accounts—so as to conform to new global realities urgently needs to be debated before the Turkish Parliament.

KEYWORDS Public auditing, international organizations for auditing, INTOSAI, auditing standards, supreme audit institutions, Sayıştay—the Turkish Court of Accounts.

Kamu denetimi anlayışı, amaçları, kapsamı, nitelikleri ve yöntemi gün geçtikçe gelişmektedir. Teknolojik ve kavramsal gelişmelerle birlikte küreselleşme kamu yönetimi anlayışını etkilediği gibi, kamu denetimini de etkilemektedir. Günümüzde kamu denetimindeki gelişmeler artık küresel boyutta gerçekleşmektedir. Bu gelişmede uluslararası işbirliği ve örgütlenmelerin payı büyüktür. Ulus-devletler 1945 yılında bir araya gelip Birleşmiş Milletler'i kurarak siyasal anlamda barışın, güvenliğin, huzurun ve istikrarın teminini amaçlamışlardı. Yıllar içinde, Birleşmiş Milletler şemsiyesi altında onlarca küresel ve bölgesel örgütlenme meydana geldi. Dünyanın bir bütün ve tek olduğu, aynı dün-

yada yaşandığı, dünyanın herhangi bir noktasındaki gelişmelerin diğer bölgeleri etkilediği gerçeği ülkelerin ortaklıklar oluşturmasında etkin rol oynadı. Birleşmiş Milletler'in kurulmasından sonra ulus-devletler içinde bulunan onlarca kurumun kendi görev alanlarıyla ilgili olarak bölgesel ve küresel düzeyde ortak örgütlenmeye gittikleri gözlenmiştir. Ortak anlayış, bu örgütlenmelerde deneyimlerin paylaşımının herkese fayda sağlayacağı yönünde olmuştur. Egemen ve bağımsız ülke kurumlarının uluslararası alanda bölgesel ve küresel ortaklıklar kurmalarının doğrudan ve dolaylı, kısa ve uzun vadeli, çok boyutlu fayda sağladığı gözlenmektedir.

Egemen ve bağımsız devletler, uluslararası barış ve güvenliği sağlamak ve sürdürmek, ülkeler arasındaki iyi ilişkileri pekiştirmek, uluslararası alanda ekonomik, sosyal ve kültürel işbirliğini sağlamak ve insanlık sorunlarının çözümüne temel hak ve özgürlüklerin geliştirilmesinde çalışmalar yapmak amacıyla, 1945 yılında Birleşmiş Milletler şemsiyesi altında bir araya geldiler. Devletlerin ve sivil kuruluşların bölgesel ve küresel düzeyde kurmuş oldukları işbirliğinin çeşitliliği günümüzde çok artmıştır. Hemen hemen her alanda işbirlikleri oluşmuştur. Bu anlamda, denetim alanında da hem küresel, hem de bölgesel işbirliklerinin oluştuğunu görmekteyiz. Küresel düzeyde teşkilatlanmış olan denetim kurumlarından 'Uluslararası Standartlar Teşkilatı' ('International Organization for Standardization' [ISO]) kalite anlayışında denetim ile ilgilenmekte, 'Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu' ('International Federation of Accountants' [IFAC]) özel sektördeki muhasebe ve denetim standartları ile ilgilenmekte, 'Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü' ('International Organization of Supreme Audit Institutions' [INTOSAI]) de kamu denetimi ve standartları ile ilgilenmektedir. Kamu denetiminin amacı, kapsamı, niteliği ve yöntemi gibi hususlarda gelişmenin gerçekleşmesinde kamu denetimi ile ilgili küresel ve bölgesel düzeydeki örgütlenmenin katkısı önemli düzeydedir. Bu yazıda, günümüz kamu denetimi anlayışının uluslararası düzeydeki gelişimi bağlamında, Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü'nün (INTOSAI) kamu denetimi alanındaki çabaları ve denetim standartlarının oluşturulması ile Türk kamu denetiminin bu uluslararası gelişmelerden etkilenmesinin boyutu incelenmektedir.

KAMU DENETİMİNİN ULUSLARARASI BOYUTU: INTOSAI

Uluslararası siyasal ve ekonomik bütünleşme eğilimlerinin yoğunlaşması, her alanda olduğu gibi kamusal denetim alanında da tezahür etmiştir. Özellikle, Birleşmiş Mil-

letler'in kurulmasından sonraki dönemde, ülkelerin yüksek denetim kurumları köklü ve yaygın bir uluslararası örgütlenmeye gitmiş, gerçekleştirdikleri uluslararası etkinliklerle denetimin gelişmesinde ve daha işlevsel kılınmasında önemli mesafeler almışlardır. Denetim alanındaki uluslararası örgütlenmeyi bölgesel düzeyde örgütlenmeler izlemiştir.¹

'Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü' (INTOSAI) kamu denetimi yapan yüksek denetim kurumları arasında fikirlerin ve deneyimlerin paylaşımını desteklemek amacıyla kurulmuştur.² Ülke yüksek denetim kurumlarının işbirliği oluşturması fikri, 1949 yılında İsviçre'nin başkenti Bern'de toplanan Uluslararası İdari Bilimler Kongresi'nde ('International Congress of Administrative Sciences') dile getirildi.³ Daha sonra da 34 ülkenin yüksek denetim kurumu başkanları Dr. Emilio Fernandez Camus başkanlığında 1953 yılı Kasım ayında Küba'nın başkenti Havana'da toplandılar. Havana'da 2-9 Kasım 1953 tarihleri arasında gerçekleşen bu ilk kongrenin amacı, değişik ülke denetim kurumlarını tanımak, değişik ülkelerde uygulanan denetim yöntemlerini incelemek ve kamu idarelerinin geliştirilmesine katkı sağlamaktı. Havana'da kurulan bu ilk uluslararası düzeydeki yüksek denetim kurumları örgütünün sekretaryasını Küba yüksek denetim kurumu üstlenmiştir.⁴ 1960 yılından itibaren örgütün sekretaryasını Avusturya yüksek denetim kurumu üstlenmiştir.⁵

Özerk, bağımsız ve siyasi gündemi olmayan bir sivil toplum kuruluşu niteliği ile INTOSAI, Birleşmiş Milletler'in beş ana organından biri olan 'Ekonomik ve Sosyal Konsey' ('Economic and Social Council' [ECOSOC]) bünyesinde 1970 yılından beri özel danışman konumundadır.⁶ INTOSAI'nin genel anlamda Birleşmiş Milletler'in işlevi ve amacı doğrultusunda faaliyet gösterdiği söylenebilir. Örgüt, 'ortak deneyim herkese yarar sağlar' şiarıyla dünya ülkelerinin deneyimini ve bilgisini paylaşırma çabası içindedir. 1953 yılında kurulan INTOSAI, 1968 yılında çıkartılan ve 1977 yılında yapılan değişikliklerle yürürlükte olan tüzüğünü 18-23 Ekim 1992 tarihleri arasında 130 üye ülkenin katılımıyla Washington'da gerçekleşen XIV. INTOSAI Kongresi'nde değiştirerek yeni bir tüzük kabul etmiştir. INTOSAI'nin bugünkü yapılanması 1992 yılı Ekim ayında kabul edilmiş olan bu tüzük çerçevesinde oluşmuştur. 1992 tarihli INTOSAI tüzüğü toplam 14 mad-

1. H. Ömer Köse, "Küreselleşme Sürecinde Uluslararası Denetimin Artan Önemi ve Kamusal Denetimin Uluslararasılaşması Sorunu," *Amme İdaresi Dergisi*, 37/3 (Eylül 2004), s.38.

2. Bkz. <http://www.INTOSAI.org>

3. *INTOSAI: 50 Years, 1953-2003* (Viyana: International Organization of Supreme Audit Institutions, 2004), s.14.

4. *INTOSAI: 50 Years, 1953-2003*, s.14.

5. H. Ömer Köse, *Dünya'da ve Türkiye'de Yüksek Denetim*, gözden geçirilmiş ikinci baskı (Ankara: Sayıştay Yayınları, 2007), s.298.

6. *INTOSAI: 50 Years, 1953-2003*, s.16.

deden oluşmaktadır. 2004 yılı Ekim ayında Macaristan'ın başkenti Budapeşte'de yapılan XVIII. INTOSAI Kongresi'nde Stratejik Plan'ın uygulanması ile ilgili tüzük maddelerinde yapılan küçük değişiklikler ve 2007 yılı Ekim ayında Meksika'nın başkenti Mexico City'de yapılan XIX. INTOSAI Kongresi'nde yeni üyelikler konusundaki madde değişiklikleri dışında hal-i hazırda 1992 tüzüğü yürürlükte'dir.⁷ INTOSAI 2010 yılı itibariyle, 189 tam üye statüsündeki ve 4 özel statülü üyesiyle toplam 193 ülkenin barındığı bir örgütlü güç olarak kamu denetiminin küresel düzeyde şekillenmesini sürdürmektedir.⁸

INTOSAI'nin şemsiyesi altında, aynı amaç doğrultusunda, bölgesel temelde değişik denetim işbirliği örgütlenmeleri bulunmaktadır. Bunlar 'Avrupa Yüksek Denetim Kurumları Örgütü' ('European Organisation of Supreme Audit Institutions' [EUROSAI]), 'Asya Yüksek Denetim Kurumları Örgütü' ('Asian Organization of Supreme Audit Institutions' [ASOSAI]), 'Latin Amerika ve Karayip Ülkeleri Yüksek Denetim Kurumları Örgütü' ('Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores' [OLACEFS]), 'Afrika Yüksek Denetim Kurumları Örgütü' ('African Organization of Supreme Audit Institutions' [AFROSAI]), 'Arap Ülkeleri Yüksek Denetim Kurumları Örgütü' ('Arab Organization of Supreme Audit Institutions' [ARABOSAI]), 'Karayip Ülkeleri Yüksek Denetim Kurumları Örgütü' ('Caribbean Organization of Supreme Audit Institutions' [CAROSAI]), 'Ekonomik İşbirliği Örgütü Ülkeleri Yüksek Denetim Kurumları Birliği' ('Economic Cooperation Organisation Supreme Audit Institutions' [ECOSAI]) ve Avrupa Birliği Sayıştayı'dır ('European Court of Auditors' [ECA]). Avrupa Birliği Sayıştayı (ECA) 22 Temmuz 1975 tarihinde imzalanan ve 1 Temmuz 1977 tarihinde yürürlüğe giren Brüksel Antlaşması ile kurulmuştur. Avrupa Birliği Sayıştayı'nın merkezi Lüksemburg'tur.⁹ 7 Şubat 1992'de imzalanan Maastricht Antlaşması, Avrupa Birliği Sayıştayı'nın bağımsızlığını ve yetkisini artırarak onu Avrupa Topluluğu'nun bir kurumu yapmıştır.¹⁰

INTOSAI'DE DENETİM MEKANİZMALARI

INTOSAI kamuda dış denetiminin güçlendirilmesi ile ilgili olarak 26-27 Mayıs 2010 tarihlerinde Avusturya'nın başkenti Viyana'da 'INTOSAI Bölgesi'nde Kamu Dış

7. INTOSAI'nin tüzüğü için bkz., http://www.intosai.org/en/portal/about_us/statutes/.

8. INTOSAI'nin internet sayfasına bkz., http://www.intosai.org/en/portal/about_us/.

9. *Avrupa Birliği Sayıştayı: Avrupa Birliği'nin Mali İşlemlerinin Denetimi* (Lüksemburg: Avrupa Sayıştay Dış İlişkiler Departmanı, t.y.). Bu kısa tanıtım broşürü için bkz., http://eca.europa.eu/products/folder_2006_tr.

10. Cemil Albaş, *Avrupa Birliği'nde Sayıştay Denetimi ve Türk Sayıştay (Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi, 2006)*, ss.77-78.

Denetiminin Güçlendirilmesi Konferansı' ('Conference on Strengthening External Public Auditing in INTOSAI Regions') düzenledi. Düzenlenen konferansın katılımcıları üye ülkelerin sayıştay başkanlarıydı. Konferansın düzenlenmesinin ana gerekçesi, dünya genelinde ülke yüksek denetim kurumlarının kapasitelerinin ve bağımsızlıklarının güçlendirilmesi için her türlü çabanın gösterilmesi gerektiği inancıydı.¹¹

Çalışma toplantılarının ardından "Sonuç ve Tavsiyeler" başlıklı bir açıklama yayınlandı.¹² Söz konusu açıklama günümüz küresel kamu denetimi anlayışını ortaya koymas bakımından önem arz etmektedir. INTOSAI Bölgesi'nde Kamu Dış Denetiminin Güçlendirilmesi Konferansı sonuç ve tavsiyelerinde kamu dış denetiminin görevlerini etkin bir şekilde yerine getirebilmesi için kapasite geliştirmeye duyulan ihtiyaç açıkça vurgulanmaktadır.¹³ Ayrıca, etkin bir kamu dış denetiminin temel ön şartı olarak bağımsız ve yetkin yüksek denetim kurumlarının önemini altını çizen Ekim 1977 tarihli 'Lima Deklarasyonu Denetim Usulleri Rehberi' ('Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts') ile Kasım 2007 tarihli 'Yüksek Denetim Kurumlarının Bağımsızlığına İlişkin Mexico Deklarasyonu'nun ('Mexico Declaration on SAI Independence') önemi vurgulanmaktadır.¹⁴

"Sonuç ve Tavsiyeler" başlıklı açıklamada, yüksek denetim kurumlarının bağımsızlık, kapasite artırma ve geliştirme, denetim standartları ve yöntemleri geliştirme ve uygulama, bilgi paylaşımı, değerlerin ve faydaların anlatılması gibi önemli hususlar ve bu hususlar ile ilgili ihtiyaçların stratejik planlar ve kalkınma programları aracılığıyla tespit edilmesi karara bağlandı. Ayrıca, yüksek denetim kurumlarının gerçekçi, ileriye gören ve üretken çözümler üretmeye yönelik çalışmalar yapmaları vurgulandı. Açıklamada, yüksek denetim kurumlarının bağımsızlığının sağlanmasının temininde, uluslararası hukuka dahil etmek amacıyla Lima ve Mexico City deklarasyonlarının bir Birleşmiş Milletler dokümanına eklenmesinin önemine vurgu yapıldı. INTOSAI Bölgesi'nde Kamu Dış Denetiminin Güçlendirilmesi Konferansı'nda kabul edilen "Sonuç ve Tavsiyeler" başlıklı açıklamanın, yayınlandığı güne kadar oluşturulmuş olan kamu denetiminin küresel kabu-

11. "Conference on Strengthening External Public Auditing in INTOSAI Regions," *International Journal of Government Auditing*, 37/2 (Nisan 2010), s.20.

12. *Conference on Strengthening External Public Auditing in INTOSAI Regions, Vienna, Austria, 26-27 May 2010: Conclusions and Recommendations, 27 May 2010* (Viyana: Der Rechnungshof, 2010). Belgeye internete <http://www.intosai.org/blueline/upload/310510schlussdokumente.pdf> adresinden erişilebilir.

13. *Conference on Strengthening External Public Auditing in INTOSAI Regions, Vienna, Austria, 26-27 May 2010: Conclusions and Recommendations, 27 May 2010*, s.2.

14. *Conference on Strengthening External Public Auditing in INTOSAI Regions, Vienna, Austria, 26-27 May 2010: Conclusions and Recommendations, 27 May 2010*, ss.2-3.

lünün dayanağı olan temel metinlere vurgu yapmakta olması ve Birleşmiş Milletler ile aynı amaçları paylaşarak işbirliğinden bahsetmesi son derece önemlidir.¹⁵

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü'nün 17-26 Ekim 1977 tarihleri arasında Peru'nun başkenti Lima'da gerçekleştirdiği IX. INTOSAI Kongresi'nde 'Lima Deklarasyonu Denetim Usulleri Rehberi' ('Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts') adı verilen bir dokümanın yayınlanmasına ve dağıtılmasına karar verilmişti.¹⁶ Lima Deklarasyonu metodolojik ve mesleki uzmanlık açısından kamu denetiminin bağımsızlık prensibini belirlemektedir. Deklarasyonun ana amacı, bağımsız bir kamu denetimini hayata geçirmek, yüksek denetim kurumlarının bağımsızlıklarının hukuki mevzuatta yer almasını sağlamak, demokrasi ve hukukun üstünlüğü anlayışının gerçekte bağımsız bir denetim için zorunlu olduğunu vurgulamaktır. Bu nedenle, Lima Deklarasyonu Denetim Usulleri Rehberi kamusal denetimin küresel boyutunu ve ülkeler arasında ortak bir anlayışın ve kabulün varlığını ortaya koymasından önem arz etmektedir. Kabul edilmiş olduğu 1977 yılından itibaren yürürlükte olan Rehber aynı zamanda yeni açılımlar için de referans kaynağı konumundadır.¹⁷

Lima Deklarasyonu Denetim Usulleri Rehberi, giriş bölümünün yanı sıra 25 bölümden oluşmaktadır. Kısa, öz ve genel nitelikte cümleleri ile bir yasa metnini andırmakta olan Rehber'in bölüm konuları şunlardır: Denetimin amacı; harcama öncesi denetim ve harcama sonrası denetim; iç denetim ve dış denetim; kanunilik denetimi, düzenlilik denetimi ve performans denetimi; yüksek denetim kurumlarının bağımsızlığı; yüksek denetim kurumlarının başkan, üye ve denetçilerinin bağımsızlığı; yüksek denetleme kurumlarının malî bağımsızlığı; yüksek denetim kurumlarının parlamentoyla ilişkisi; yüksek denetim kurumlarının hükümetle ve yönetimle ilişkileri; yüksek denetim kurumlarının soruşturma yetkileri; yüksek denetim kurumlarının inceleme ve denetim sonuçlarını izleme yetkileri; denetim metodları ve süreçleri; denetçiler; deneyimlerin uluslararası platformda değiş-tokuşu; parlamentoya ve kamuoyuna rapor verme; yüksek denetim kurumlarının denetim yetkileri; uluslararası ve uluslararası üstü organizasyonların denetimi.¹⁸

15. *Conference on Strengthening External Public Auditing in INTOSAI Regions, Vienna, Austria, 26-27 May 2010: Conclusions and Recommendations, 27 May 2010*, ss.4-7.

16. *INTOSAI: 50 Years, 1953-2003*, s.57. Ayrıca, bkz., <http://www.intosai.org>. Belgenin Türkçe çevirisi için bkz., http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/48_Lima_Deklarasyonu.pdf.

17. EUROSAI, *Topicality of the Declarations of Lima and Mexico: The Independence of SAIs as a Guarantee of Democratic States*, (No.15-2009, Madrid, Spain), ss.43-46.

18. "The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts" (<http://www.intosai.org/blueline/upload/limadeklaren.pdf>). Ayrıca bkz., Henrik Otbo, "SAI Independence: A Founding Principle of INTOSAI," *International Journal of Government Auditing*, 36/4 (Ekim 2009), ss.1-4.

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü XIX. INTOSAI Kongresi'ni 5-10 Kasım 2007 tarihleri arasında Meksika'nın başkenti Mexico City'de gerçekleştirdi. Bu kongrede Lima Deklarasyonu'ndan otuz yıl sonra kaleme alınan Mexico Deklarasyonu, dış kamu denetiminin bağımsızlığı için gerekli sekiz dayanağı tanımlamaktadır.¹⁹ 'Yüksek Denetim Kurumlarının Bağımsızlığı ile ilgili Mexico Deklarasyonu' ('Mexico Declaration on SAI Independence'), Lima Deklarasyonu'ndan ve Güney Kore'nin başkenti Seoul'de 22-27 2001 tarihleri arasında yapılan XVII. INTOSAI Kongresi'nde kabul edilmiş olan temel prensipleri içermektedir. Bu temel sekiz prensip sağlıklı bir kamu sektörü denetiminin zorunlu gereklilikleri olarak kabul edilmiştir.²⁰ Söz konusu prensiplere bu yazının denetim kurumunun nitelikleri kısmında yer verilmiştir.

INTOSAI'NİN TEMEL STANDARTLARI

Yüksek denetim kurumlarınca yapılan bağımsız dış denetim doğal olarak ülkeden ülkeye değişen bir farklılık içinde yürütülmekle birlikte, yüksek denetim için ortak ilke, metod ve teknikler geliştirilmektedir. Bu anlamda, Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü'nün (INTOSAI) rolü büyüktür. INTOSAI, üye ülke sayıştayları arasında denetim usul, metod ve teknikleri yönünden bir birliktelik sağlamak amacıyla 1984 yılı Mayıs ayında 'INTOSAI Denetim Standartları Komitesi' ('INTOSAI Auditing Standards Committee') adıyla bir çalışma grubu oluşturdu. Suudi Arabistan delegesinin başkanlık ettiği bu komitede Amerika Birleşik Devletleri, Avusturya, Arjantin, Avustralya, Birleşik Krallık ('İngiltere'), Brezilya, Costa Rica, Filipinler, İsveç, Japonya ve Suudi Arabistan'ın sayıştaylarından temsilciler vardı. INTOSAI Yönetim Kurulu'nun 1985 yılı Mart ayında Sydney'de yaptığı toplantısında kabul edildiği üzere, Komite dört çalışma grubuna ayrılarak standartların oluşturulması çalışmalarına başladı. Çalışma gruplarının hazırladıkları raporlar ışığında çalışan Komite'nin oluşturduğu taslak metin INTOSAI Yönetim Kurulu'nun 1987 yılı Mayıs ayında Viyana'da yaptığı toplantıda görüşülerek kabul edildi ve terminolojide ahenk sağlanması amacıyla Komite'ye teslim edildi. Komite 1987 yılı Haziran ayında Londra'da toplanarak nihai taslağı oluşturdu. INTOSAI Yönetim Kurulu'nun Berlin'de yaptığı 31. toplantısında, yapılabilecek eklemelerle birlikte bu metnin 12-21 Haziran 1989 tarihlerinde Berlin'de toplanan XIII. INTOSAI Kongresi'nde kabul

19. *Mexico Declaration on SAI Independence* (ISSAI—The International Standards of Supreme Audit Institutions, No. 10) (Viyana: Der Rechnungshof, t.y.). Bkz. <http://www.intosai.org>.

20. *Mexico Declaration on SAI Independence*, s.3.

edilmesi kararlaştırıldı.²¹ Müteakiben yapılan tashihlerle birlikte oluşturulmuş olan ‘INTOSAI Denetleme Standartları’ (‘INTOSAI Auditing Standards’) 18-23 Ekim 1992 tarihlerinde Amerika Birleşik Devletleri’nin başkenti Washington’da yapılan XIV. INTOSAI Kongresi’nde onaylandı.²²

‘Yüksek Denetim Kurumlarının Uluslararası Standartları’ (‘International Standards of Supreme Audit Institutions,’ [ISSAI]) denetim ilke, metod ve teknikleri yönünden varılan mutabakatı temsil etmenin yanı sıra denetim felsefesi ya da anlayışının ulaştığı noktayı göstermesi bakımından da anlamlı bir belgedir.²³ Yüksek Denetim Kurumlarının Uluslararası Standartları (ISSAI) kamu denetiminde temel önermeler, kamu denetiminde genel standartlar, kamu denetiminde çalışma standartları, kamu denetiminde raporlama standartları, sözlük ve açıklamalar bölümlerinden oluşmaktadır.²⁴ INTOSAI’nin 2005–2010 Stratejik Planı’na göre, var olan denetim standartları güncelleştirilecek, yeni oluşturulacak standartlar ile birlikte sınıflandırma prensiplerine uygun bir şekilde numaralandırılacak ve kodlanacak, ‘Yüksek Denetim Kurumlarının Uluslararası Standartları’ (‘ISSAI’) adı altında internet sitesinde sürekli yayınlanarak üyelerin kullanımına sunulacaktır.²⁵

INTOSAI, 1998 yılı Kasım ayında Uruguay’ın başkenti Montevideo’da yaptığı 44. Yönetim Kurulu toplantısında kamu sektörü denetçileri için hazırlanmış olan ‘Mesleki Ahlâk Kuralları’nı (‘Code of Ethics’) onaylayarak kamuoyuna açıklamıştır. Onaylanan etik kurallar çok temel düzeyde ve genel anlamda belirlenmiş olup ülkelerin kendi özgün koşulları çerçevesinde bu temel üzerinde etik kuralları genişletmeleri tavsiye edilmiştir.²⁶ ‘Mesleki Ahlâk Kuralları’ (‘Code of Ethics’) metninin giriş bölümünde etik kuralların hazırlanma amacı ve arkaplânının yanı sıra, güven, inanç ve itimat kazanmak kavramları da açıklanmaktadır. ‘Mesleki Ahlâk Kuralları’ metninin giriş bölümünün yanı sıra, ikinci bölümde dürüstlük; üçüncü bölümde bağımsızlık, nesnellik, yansızlık, siyasi tarafsızlık, çıkar çatışması; dördüncü bölümde mesleki sır; beşinci bölümde yeterlilik ve mesleki gelişme; ve ayrıca terimler sözlüğü yer almaktadır.²⁷

‘INTOSAI İyi Yönetişim Rehberleri’ (‘INTOSAI Guidance for Good Governance,’ [‘INTOSAI GOV’]) iç kontrol standartlarından ve muhasebe standartlarından

21. INTOSAI, *Notes to ISSAI 100, 200, 300 and 400*, s.4 (http://www.issai.org/media%28625,1033%29/Notes_to_ISSAI_100-400_E.pdf).

22. INTOSAI: *50 Years, 1953-2003*, s.23.

23. Sayıştay, *INTOSAI Denetim Standartları* (Ankara: Sayıştay Yayınları, 1997), s.1.

24. Sayıştay, *INTOSAI Denetim Standartları*, ss.1-46.

25. Bkz., <http://www.issai.org/composite-188.htm>.

26. INTOSAI, *Code of Ethics and Auditing Standards* (Viyan: Der Rechnungshof, [1998]), ss.5-6 (<http://intosai.connexcc-hosting.net/blueline/upload/1codethaudstande.pdf>).

27. INTOSAI, *Code of Ethics and Auditing Standards*, ss.10-16.

oluşmaktadır. Kamu sektöründe iç denetçiler ve yüksek denetim kurumları arasında koordinasyon ve işbirliğini düzenleyen rehber yayınlanmıştır. Ayrıca, finansal, performans ve diğer bilgi analizleri ve tartışma yönetimi rehberi gibi çok sayıda rehber yayınlanmıştır.²⁸

‘Avrupa Birliği Yüksek Denetim Kurumları Başkanları Temas Komitesi’ (‘Contact Committee of the Heads of the Supreme Audit Institutions of the European Union’) tarafından 24-25 Eylül 1991 tarihleri arasında gerçekleştirilen Madrid toplantısında Danimarka’nın Rigsrevisionen, İspanya’nın Tribunal de Cuentas, İtalya’nın Corte dei Conti, Hollanda’nın Algemene Rekenkamer, İsveç’in Riksrevisionsverket ve Birleşik Krallık’ın (‘İngiltere’) National Audit Office adlı sayıştaylarından seçilen temsilcilerin oluşturduğu ve başkanlığını da Avrupa Birliği Sayıştay’ından (‘European Court of Auditors’) gelen temsilci Prof. Dr. Bernhard Friedmann’ın yaptığı bir Denetim Standartları Çalışma Grubu oluşturuldu. Çalışma grubu, Avrupa Birliği ülkeleri Yüksek Denetim Kurumları arasında birlikteliği ve uyumu sağlayabilmek amacıyla 15 rehber hazırlamayı planladı. Bu rehberler, bir Avrupa Birliği faaliyetinin denetimi bağlamında INTOSAI Denetim Standartlarının nasıl uygulanacağını ele almaktadır.²⁹ Topluca ‘INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulamaları Rehberleri’ (‘European Implementing Guidelines for the INTOSAI Auditing Standards’) olarak anılan bu rehberler beş ana gruba ayrılmıştır. Gruplar, denetime hazırlıkla ilgili hususları, denetim kanıtı elde edilmesine dair hususları, denetimin tamamlanmasına dair hususları, performans denetimine dair hususları ve diğer konuları içermektedir.³⁰ Rehberlerin Avrupa Birliğinin bütün Yüksek Denetim Kurumları tarafından yararlanılabilecek uygunlukta olduğu kabul edilmektedir.³¹

‘Avrupa Birliği’yle Bütünleşme Bağlamında Yüksek Denetim Kurumlarının İşleyişiyle ilgili Tavsiyeler Raporu’ (‘Report concerning the Functioning of Supreme Audit Institutions in the Context of European Integration’) 1998 Mart ayında Varşova’da toplanan Orta ve Doğu Avrupa ülkeleri yüksek denetim kurumları başkanlarının talebi üzerine hazırlanmıştır. 25-26 Ekim 1998 tarihlerinde Prag’da toplanan Orta ve Doğu Avrupa Ülkeleri Yüksek Denetim Kurumları ve Avrupa Birliği Sayıştay Başkanları

28. Bkz. www.issai.org

29. Sayıştay, *INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri* (Ankara: Sayıştay Yayınları, 2000), s.1.

30. Denetim Standartları Çalışma Grubu tarafından hazırlanan rapor ve rehberler şu internet adresindedir: http://nik.gov.pl/docs/zagranica/INTOSAI/INTOSAI_Guidelines_auditing_standards_EN.pdf?PHPSESSID=5cd35d899010eacecf855bd8eacec03. Türkçesi için bkz., Sayıştay, *INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri*.

31. Sayıştay, *INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri*, s.3.

kanları toplantısında Varşova’da hazırlanmış olan bu rapora resmiyet kazandırılmıştır. Başkanlar etkin bir yüksek denetim kurumunu oluşturan iç ve dış şartlarla ilgili olarak toplam 11 ‘Tavsiye’ üzerinde anlaşmıştır. Bunlar dört bölümde ele alınmaktadır. Bu dört bölüm, yasal çerçeve; denetim standartlarının uyarlanması ve uygulanması; bir denetim kurumunun yönetimi; ve iç kontrolün değerlendirilmesinde ve gelişiminin güçlendirilmesinde yüksek denetim kurumunun rolü bölümlerinden oluşmaktadır. Bu tavsiyeler her yüksek denetim kurumunun kendine özgü durumu çerçevesinde göz önünde bulundurulmalı ve yorumlanmalıdır. Başkanlar, kurumlarının gelecekteki çalışmalarında Tavsiyeler’den yüksek derecede yararlanmak üzere gayret gösterme konusunda görüş birliğine varmışlardır. Tavsiyeler, yüksek denetim kurumlarınca yararlanılmaları, bu suretle aday ülkelerin Avrupa Birliği’yle bütünleşme için hazır duruma gelmeleri ve Avrupa Birliği ve uluslararası uygulamaya ilişkin kıyaslama örnekleri bakımından tatmin edici kapasitede etkin kuruluşlar olarak güçlendirilmeleri amacıyla tasarlanmışlardır.³²

Dünya liderlerinin Birleşmiş Milletler merkezinde 6-8 Eylül 2000 tarihlerinde üç gün boyunca süren tartışmasının ardından 8 Eylül 2000 tarihinde BM Genel Kurulu Birleşmiş Milletler’e yeni yüzyılda kurum için yeni hedefler belirleyen ‘Milenyum Deklarasyonu’nu (‘Millenium Declaration’) dünya kamuoyuna ilân etti. Sosyal kalkınmayı tüm boyutlarıyla kapsayan milenyum kalkınma hedefleri tüm gelişmekte olan ülkelerin kalkınma çabalarına hız kazandırmıştır; diğer yandan, milenyum kalkınma hedefleri gelişmiş ülkelerin, gelişmekte olan ülkelerin kalkınma çabalarına katkıda bulunmaları amacıyla somut taahhütler için zemin oluşturmaktadır.³³ Genel Kurul bu hedefler doğrultusunda 2008 yılı Ocak ayında kurulmuş olan ‘Bağımsız Denetleme Danışma Komitesi’nin (‘Independent Audit Advisory Committee,’ [IAAC]) etkin biçimde çalışması ve çeşitli denetim kurumlarına danışmanlık yapması konusunda da karar almıştır.³⁴ Böylece *etkin ve bağımsız* denetimlerin önemi üzerine güçlü bir vurgu yapılmıştır.

32. Orta ve Doğu Avrupa Ülkeleri Yüksek Denetim Kurumları ve Avrupa Birliği Sayıştay Başkanları tarafından kabul edilen Tavsiyeler’i kapsayan belge için şu internet sitesine bkz.: <http://eca.europa.eu/portal/pls/portal/docs/1/191289.PDF>. Türkçesi için bkz., Sayıştay, *Avrupa Birliğiyle Entegrasyon Bağlamında Yüksek Denetim Kurumlarının İşleyişiyle İlgili Tavsiyeler* (Ankara: Sayıştay Yayınları, 2000), ss.3-4.

33. Devlet Planlama Teşkilatı, *Bin Yıl Kalkınma Hedefleri Raporu Türkiye 2010* (Ankara: DPT Yayınları, 2010), s.10.

34. Reform at the United Nations (http://www.un.org/reform/mgmt_reform.shtml).

ULUSLARARASI DÜZEYDE İŞBİRLİĞİ, ORTAK DENETİM FAALİYETLERİ VE EĞİTİMİ

Bağımsız ve egemen devletlerin bölgesel ve küresel düzeyde ortak faaliyet gösterme, bilgi ve deneyimleri paylaşma ve ortak eğitim programları düzenleme eğilimleri kamu denetimi alanına da yansımış bulunmaktadır. Ayrıca, uluslararası düzeyde ortak denetim faaliyetlerini zorunlu kılan başka gerekçeler de bulunmaktadır. Uluslararası örgütlenme eğiliminin ve küresel uluslararası sistemin ağırlığının artması, dünya kamuoyunun önemli hale gelmesi, uluslararası hukukun üstünlüğünün kabul görmesi, ulusal yüksek denetim kurumlarının uluslar-üstü işlevler yüklenmeleri gibi gerekçeleri sıralamak mümkündür. Dünyanın herhangi bir yerinde oluşan, sosyal, siyasal ve ekonomik olaylar dünyanın diğer bölgelerini artık anında etkilemektedir. Küresel bütünü herhangi bir parçasında görülen bir aksama veya kötü gidiş, küresel bütünü de değişik şekil ve ölçülerde etkisi altına alabilmektedir. Bu karşılıklı etkileşim olgusu, denetimde de bölgesel ve küresel yaklaşımların gerekliliğini beraberinde getirmektedir. Özellikle, önemi gün geçtikçe artan ve tüm dünyanın kaderini ilgilendiren çevre denetimleri ve giderek yaygınlaşan uluslararası yolsuzlukların denetlenebilmesi, uluslararası bir denetim yaklaşımını ve buna uygun bir yapılanmayı gerekli kılmaktadır.³⁵

Uluslararası düzeyde ortak denetim faaliyetleri ve eğitimi programlarının sayısı gün geçtikçe artmaktadır. Örneğin, Avrupa Birliği Sayıştayı ('European Court of Auditors' [ECA]) Avrupa Birliği tarafından aktarılan fonların üyeliğe aday ülkelerde yerli yerince kullanımının denetimini yapmaktadır. ECA, Türkiye'nin 2002 yılından itibaren Avrupa Birliği'nden aldığı katılım öncesi fonların yerinde kullanımı ile ilgili denetimi Sayıştay'ın katılımı ile birlikte yapmakta ve sonuç raporunu yayınlanmaktadır.³⁶ Gerek küresel düzeyde INTOSAI'nin, gerek bölgesel düzeyde diğer denetim kuruluşlarının değişik konularda çalışma grupları bulunmaktadır. INTOSAI'nin bilgi teknolojileri ile ilgili denetim çalışma grubu bunlardan biridir.³⁷

INTOSAI'nin 26-27 Mayıs 2010 tarihinde Viyana'da gerçekleştirdiği 'INTOSAI Bölgesi'nde Kamu Dış Denetiminin Güçlendirilmesi Konferansı' ('Conference on Strengthening External Public Auditing in INTOSAI Regions') sonuç açıklamasında yüksek denetim kurumlarının uluslararası düzeyde yaptıkları işbirliklerine ortak denetim

35. H. Ömer Köse, "Küreselleşme Sürecinde Uluslararası Denetimin Artan Önemi ve Kamusal Denetimin Uluslararasılaşması Sorunu," s.55.

36. ECA Special Report No 16/2009, "The European Commission's Management of Pre-Accession Assistance to Turkey," s.6.

37. *The INTOSAI Information Technology Journal*, No.29 (February 2010), s.3.

faaliyetlerine ve eğitim konularına önem verdiği görülmektedir.³⁸ Bilgi paylaşımı ve bilgi sağlama hizmetleri önemlidir. Bunun için de yeni INTOSAI çıktıları ve bunlara ilişkin faaliyetlerle ilgili güncel, doğru ve anlaşılabilir bilgilerin sağlanması yoluyla INTOSAI içerisinde sürmekte olan iletişim kanalı bulunmaktadır. INTOSAI'nin mevcut iletişim yollarından faydalanmak suretiyle INTOSAI çatısı altında iyi uygulama çalışmaları daha fazla yaygınlaştırılmaktadır. Yüksek denetim kurumlarının INTOSAI faaliyetlerine aktif katılımı ve diğer teşkilatlar ile iletişim ağlarının kurulduğu görülmektedir. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (INTOSAI) ile Parlamentolararası Birlik ('Inter-Parliamentary Union,' [IPU]) arasındaki güçlü işbirliğinin hesap verilebilirlik ve saydamlığa önemli katkı sağladığı bilinmektedir.

GÜNÜMÜZ KAMU DENETİMİ YAKLAŞIMI

Günümüz kamu denetimi anlayışının oluşumunu sağlayan bazı uluslararası nitelikte temel metinler bulunmaktadır. Bu temel metinler bir araya getirildiğinde günümüz kamu denetimi yaklaşımı ortaya çıkmaktadır. Bu uluslararası nitelikteki metinler arasında 'Yüksek Denetim Kurumlarının Uluslararası Standartları' ('International Standards of Supreme Audit Institutions,' [ISSAI]) ile 'INTOSAI İyi Yönetişim Rehberleri' ('INTOSAI Guidance for Good Governance,' ['INTOSAI GOV']) bulunmaktadır. Lima Deklarasyonu, Mexico Deklarasyonu ve 'Mesleki Ahlâk Kuralları' ('Code of Ethics') 'Yüksek Denetim Kurumlarının Uluslararası Standartları' içerisinde yer alan önemli temel metinlerdir. Ayrıca, 'INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulamaları Rehberleri' ('European Implementing Guidelines for the INTOSAI Auditing Standards') ve 'Avrupa Birliği'yle Bütünleşme Bağlamında Yüksek Denetim Kurumlarının İşleyişiyle ilgili Tavsiyeler Raporu' ('Report concerning the Functioning of Supreme Audit Institutions in the Context of European Integration') hukuki bağlayıcılığı olan metinlerdir. INTOSAI bu temel metinleri oluştururken belli yöntemler izlemektedir. Önce konu ile ilgili bir çalışma komitesi oluşturulmaktadır. Komite üyeleri değişik ülkelerden seçilmektedir. Müteakiben üye ülkelerin konu ile ilgili bilgileri, uygulamaları ve tecrübeleri sorulup öğrenilmekte ve değerlendirilmektedir. İzleyen aşamada, çalışma komitesi tarafından konu ile ilgili çalışmalar sonuçlandırılıp, bir taslak halinde INTOSAI genel kuruluna sunulmaktadır. Genel kurulda konu görüşülüp tartışıldıktan sonra varılan sonuca göre ortak

38. "Conference on Strengthening External Public Auditing in INTOSAI Regions."

karar alınmaktadır. Alınan karar basılıp kamuoyuna açıklanmaktadır. Standartların kabulünde, yorumlanmasında, değişikliğe gitmede ve yayınlanmasında yetkili ve sorumlu merciler belirlenmektedir.

INTOSAI'nin denetimi düzenleyen temel metinlerinde, yüksek denetim kurumlarının bağımsızlığına saygı nedeniyle yapılan vurgular hep tavsiye niteliğindedir. Ülkelerin kendi özgün koşulları dikkate alınarak önerilen tavsiyeler genel içeriklidir. Yüksek denetim kurumları kendi ülkelerinin özgün koşullarını dikkate alarak, genel nitelikli tavsiyelerin uygun olanlarını uygun ortamda uygulamaktadırlar. Ülkelerin bu temel düzenlemeler üzerine gelişme yapabilme esneklikleri saygı ile karşılanmaktadır. Ayrıca, bu temel düzenlemelere ülkelerin bilgi, uygulama ve tecrübeleri ile katkı sağlamaları beklenmektedir. Bu yazıda, INTOSAI'nin temel ve referans metinlerinden istifade edilerek, günümüz küresel denetim yaklaşımı çerçevesinde, denetim ile ilgili bazı noktalara temas edilmesi faydalı görülmektedir.

Denetim teriminin farklı ve birden fazla tanımları bulunmaktadır. Denetim, bir kuruluşun faaliyetlerinin ve işlemlerinin hedeflere, bütçelere, kurallara ve standartlara uygun olarak yürütülmesini ya da işlemlerini güvence altına almak üzere incelenmesidir. Bu incelemenin amacı, düzenli aralıklarla, düzeltici önlemleri gerektirebilecek sapmaların belirlenmesidir.³⁹ Denetim, bir varlığın, bir yükümlülüğün, bir faaliyetin, bir organizasyonun veya bir malî tablonun bağımsız incelemesidir. Denetimler, genellikle, önceden tanımlanmış denetim hedeflerini desteklemek veya çürütmek için yapılır ve normalde inceleme altında olan hususa ilişkin bir denetim görüşünün oluşturulması ile sonuçlanır.⁴⁰

'Yüksek denetim' veya 'bağımsız dış denetim' diye nitelendirilen kamu denetiminin amacının aslında çok yönlü ve kapsamlı olduğu anlaşılmaktadır. 2010 yılında Viyana'da yapılan 'INTOSAI Bölgesi'nde Kamu Dış Denetiminin Güçlendirilmesi Konferansı'nın sonuç bildirgesinden denetimin amacının ne olduğunu çıkarmak mümkündür: "Sağlıklı bir malî yönetime önemli ölçüde katkıda bulunmak, kamu yönetimini desteklemek, yönetimlerin performanslarını iyileştirmek, saydamlığı artırmak, hesap verilebilirliği sağlamak, güvenilirliği güvence altına almak, yolsuzlukla mücadele etmek, kamu fonlarının verimli kullanılmasını sağlamak, iyi yönetimi desteklemek, halkın kamu yönetimine olan güvenini güçlendirmek, ulusal ve uluslar arası hedeflere ulaşmaya katkı

39. Patrick Everard ve Diane Walter (der.), *Türkçe - İngilizce - Fransızca Denetim Terimleri* [çeviren Sacit Yörüker] (Ankara: Sayıştay Yayınları, 1999), s.2.

40. David O'Regan, *Auditor's Dictionary: Terms, Concepts, Processes, and Regulations* (Hoboken: John Wiley & Sons, Inc., 2004), s.27.

sağlamak ve Birleşmiş Milletler Milenyum Kalkınma Hedefleri'ne ulaşılmasına katkı sağlamak.”⁴¹

Lima Deklarasyonu'na göre, ulusal bütçeye yansıtılıp yansıtılmadığından veya nasıl yansıtıldığından bağımsız olarak *tüm* kamu malî faaliyetleri ve vergilerin toplanması yüksek denetleme kurumu denetimine tabi olmalıdır. Ayrıca, kamu sözleşmeleri ve kamu çalışmaları, elektronik veri işleme araçları, kamu şirketleri, sübvans edilen kurumlar, uluslararası ve uluslar-üstü organizasyonların denetimi de yapılabilmelidir. Yüksek denetim kurumunun denetim yetkisinin asıl unsurları her ülkenin kendi koşullarına ve ihtiyaçlarına bağlıdır. Lima Deklarasyonu'na göre, yüksek denetleme kurumu kamu harcamalarının düzenlilik, uygunluk, tutumluluk, verimlilik ve etkinliğini inceler. Bunlar temelde eşit değere sahiptir. Her bir durum için öncelikleri belirlemek yüksek denetim kurumunun elindedir. Yine bu deklarasyona göre, yüksek denetleme kurumu, kendi belirlediği bir program dahilinde denetim yapmalıdır. Örneklemeye yöntemini yeterli nitelikte uygulamalıdır. Denetim metodları her zaman malî yönetimle ilgili bilim ve teknolojideki ilerlemelere adapte edilmelidir. Denetim el kitapları hazırlanmalıdır.

Bağımsızlığa ilişkin Mexico Deklarasyonu'nda denetim kurumunun taşınması gereken niteliklere yer verilmektedir. Deklarasyona göre, yüksek denetim kurumu uygun ve etkili bir anayasal, yasal, hukuki çerçeve [içinde] dokümanda yer almalı, hukuki düzenlemeler fiilen uygulanmalıdır. Yüksek denetim kurumu başkan ve üyelerinin görevlerinin ifasında bağımsız olmaları, görevi sürdürme hakkı (teminatı) ve yasal dokunulmazlık tanınmalıdır. Yüksek denetim kurumunun fonksiyonlarını yerine getirmede yeterli görev ve yetki genişliği ve tam takdir yetkisi tanınmalıdır. Yüksek denetim kurumu bilgiye sınırsız erişebilmelidir. Yüksek denetim kurumunun denetim çalışmalarına ilişkin rapor verme hakkı ve yükümlülüğü olmalıdır. Yüksek denetleme kurumunun denetim raporlarının içeriklerini ve zamanlamasını belirleme, raporları yayımlama ve dağıtma özgürlüğü olmalıdır. Yüksek denetleme kurumunun tavsiyeleriyle ilgili etkili bir izleme mekanizması olmalıdır. Malî ve idari özerklik ile birlikte yeterli beşeri, maddi ve parasal kaynaklar olmalıdır.⁴²

INTOSAI, kamu sektörü denetçileri için uluslararası bir 'Mesleki Ahlâk Kuralları' ('Code of Ethics') belgesi hazırlamış bulunmaktadır. 'Mesleki Ahlâk Kuralları' kamu sektörü denetçilerinin günlük işlerine rehberlik etmesi gereken değerler ve ilkelerin kapsamlı ifadesidir. Kamu sektörü denetçisinin sahip olduğu bağımsızlık, yetki ve sorumlu-

41. "Conference on Strengthening External Public Auditing in INTOSAI Regions."

42. *Mexico Declaration on SAI Independence.*

luklar; yüksek denetim kurumu ile denetim işi için istihdam edilen personelden etik davranış beklentisini de beraberinde getirmektedir. Kamu sektörü denetçileri için hazırlanan bir etik kurallar belgesinde, genel olarak kamu çalışanları için öngörülen şartlar, özelde ise mesleki yükümlülükler de dahil olmak üzere denetçilere ait şartlar göz önünde bulundurulmalıdır. INTOSAI ‘Mesleki Ahlâk Kuralları’ bireysel olarak denetçiler, yüksek denetim kurumu başkanları, yöneticiler ve yüksek denetim kurumu için veya kurum adına çalışan bütün bireylere yöneliktir. Denetçilerin davranışları, her zaman ve tüm şartlarda kusursuz olmalıdır. Görevleri sırasında davranışlarındaki herhangi bir kusur veya özel hayatlarındaki herhangi bir uygunsuz davranış, denetçilerin ve temsil ettikleri yüksek denetim kurumunun dürüstlüğü ile denetim çalışmalarının kalitesi ve meşruluğunu zedeler; yüksek denetim kurumunun güvenilirliği ve yetkinliğine ilişkin şüphe uyandırır. Kamu sektöründe yer alan denetçiler için bir etik kurallar dokümanının kabul edilmesi ve uygulanması, denetçilere ve çalışmalarına olan güveni ve itimadı güçlendirir. Yüksek denetim kurumuna güven, itimat ve güvenilirlikle bakılması birincil önemdedir. Denetçi buna dürüstlük, bağımsızlık ve tarafsızlık, gizlilik ve yeterlik anahtar kelimelerinin içinde saklı kavramların etik gerekliliklerini kabul ederek ve uygulayarak önyak olmalıdır. Konuyla ilgili terimler aşağıda özetle açıklanmıştır:

Yasama ve yürütme organı, halk ve denetlenen kurumlar, yüksek denetim kurumunun eylem ve yaklaşımının şüphe götürmez ve saygı ve güvene değer olmasını bekleme hakkına sahiptir. Toplumun tüm kesimlerinde güvenilirliğe duyulan bir ihtiyaç vardır. Dolayısıyla, yüksek denetim kurumunun raporları ile görüşlerinin, bilgi sahibi üçüncü taraflarca bütün yönleriyle doğru ve güvenilir olduğunun değerlendirilmesi önemlidir. Yüksek denetim kurumunca gerçekleştirilen bütün çalışmalar, yasama ve/veya yürütmenin idari gözetiminden, kamunun sosyal bakımdan doğruluğuna dair ve ulusal etik kurallara uygunluk bakımından yapılacak değerlendirmelerden geçecek yeterlikte olmalıdır.

Dürüstlük, bir etik kurallar belgesinin en temel değeridir. Denetçiler, çalışmalarını sırasında ve denetlenen kurumun personeli ile olan ilişkilerinde üst düzey davranış standartlarına bağlı kalmakla yükümlüdür. Halkın güveninin güçlü tutulması için, denetçilerin davranışları şüphe götürmez ve eleştirilemez olmalıdır. Dürüstlük, neyin doğru ve âdil olduğu yönünden ölçülebilir. Dürüstlük denetçilerin hem denetimin şekil ve özüne, hem de etik standartlara riayet etmesini gerektirir. Dürüstlük ayrıca denetçilerin bağımsızlık ve nesnellik ilkelerine uymasını, kusursuz mesleki davranış standartlarını muhafaza etmesini, halkın çıkarlarını göz önünde bulundurarak karar almasını, çalışmalarını yaparken ve yüksek denetim kurumunun kaynaklarını kullanırken mutlak dürüstlük göstermesini gerektirir.

Denetlenen kurum ile diğer harici çıkar gruplarından bağımsızlık, denetçiler için vazgeçilmezdir. Bu, denetçilerin bağımsızlığını artıracak veya hiçbir surette zedelemeyecek şekilde hareket etmesi gerektiği anlamına gelir. Denetçiler, sadece denetlenen kurum ile diğer çıkar gruplarından bağımsız olmaya çalışmamalı, aynı zamanda inceleme altında olan mesele ve konuları ele alırken de nesnel olmaya çalışmalıdır. Denetçilerin, sadece gerçekte değil görünürde de bağımsız ve tarafsız olması esastır. Yüksek denetim kurumunun hem fiili hem de algılanan siyasi tarafsızlığının muhafaza edilmesi önemlidir. Bu nedenle, denetçilerin görevlerinin yansız bir şekilde ifa edebilmeleri için bağımsızlığını siyasi etkiden korumaları önemlidir. Bu husus denetçiler için geçerlidir; çünkü yüksek denetim kurumları yasama, yürütme organları ile yüksek denetim kurumunun raporlarını göz önünde bulundurma yetkisi kanunlarca verilen diğer kamu kurumları ile yakın bir şekilde çalışmaktadır. Denetçiler, bağımsızlığını ve dürüst duruşunu etkileyebilecek ya da etkiliyor algısı yaratabilecek hediyeleri veya bahşişleri reddederek bağımsızlıklarını korumalı ve muhtemel çıkar çatışmalarından sakınmalıdır.

Denetçiler, yasalarca veya diğer tanımlanmış sorumluluklarını yüksek denetim kurumunun normal süreçlerinin bir parçası olarak veya yasalara uygun bir şekilde yerine getirmek amacı dışında ne yazılı, ne de sözel olarak denetim sürecinde elde ettikleri bilgileri üçüncü şahıslara ifşa etmemelidir. Denetçiler, her zaman profesyonelce davranmakla yükümlü oldukları gibi, görevlerini yetkin ve tarafsız bir biçimde ifa etmelerini sağlaması için çalışmalarını yürütürken üst düzey mesleki standartları uygulamakla yükümlüdür. Denetçiler, yapmaya yetkin olmadıkları işleri üstlenmemelidir. Denetçiler, uygulanabilir denetim, muhasebe ve malî yönetim standartları ile politikaları, usulleri ve uygulamaları bilmeli ve izlemelidir. Denetçiler, mesleki sorumluluklarını yerine getirmek için becerilerini sürekli yenileme ve geliştirmekle yükümlüdür.

GÜNÜMÜZ KÜRESEL KAMU DENETİMİ YAKLAŞIMININ TÜRK KAMU DENETİMİNE YANSIMASI

Türkiye'nin bölgesel ve küresel alanda uluslararası işbirliğine girme eğilimi ve tavrı tarihsel ve gelenekseldir. Türkiye 1945 yılında Birleşmiş Milletler'e üye olmuştur. Türkiye'nin bu uluslararası işbirliğine açık tavrı kamu denetimi alanında da kendini göstermiştir. Sayıştay 1965 yılında INTOSAI'ye üye olmuştur. Sayıştay 1990 yılında 'Avrupa Yüksek Denetim Kurumları Örgütü'nün ('European Organisation of Supreme Audit Institutions' [EUROSAI]) kurucu üyeleri arasında yer almıştır. Sayıştay bundan ayrı olarak, 'Asya Yüksek Denetim Kurumları Örgütü' ('Asian Organization of Supreme Au-

dit Institutions' [ASOSAI]) üyesi de olmuştur. 'Ekonomik İşbirliği Örgütü Ülkeleri Yüksek Denetim Kurumları Birliği' ('Economic Cooperation Organisation Supreme Audit Institutions' [ECOSAI]) kurucu başkanlığını yapmıştır. 'Avrupa Birliği Sayıştayı' ('European Court of Auditors' [ECA]) üyesidir.⁴³ Sayıştay küresel ve bölgesel düzeyde kamu denetimi ile ilgili uluslararası nitelikteki eğitim programlarının bir kısmına ev sahipliği yapmakta, bir kısmına da katılımcı olarak katılmaktadır. Sayıştay uluslararası düzeydeki kamu denetimi faaliyetlerinin aktif katılımcısı olup INTOSAI'nin çalışma komisyonlarına üye vermektedir. Sayıştay, kuruluşunun 145. yılında, 'Çevre Denetimi ve Sayıştaylar' konulu bir uluslararası sempozyum düzenlemiştir. 30 Mayıs 2007 tarihinde, Ankara'da gerçekleşen sempozyuma çok sayıda yabancı konuşmacı ve dinleyici katılmıştır.⁴⁴

Dış dünyada kamu yönetiminde kapsamlı reformlar gerçekleşmektedir. Kaynakların daha verimli ve etkin bir şekilde kullanılabilmesi, denetlenmesi, kamu yönetiminde şeffaflığın ve hesap verebilirliğin sağlanması amacıyla parlamentonun denetim rolünün güçlendirilmesi çalışmaları yapılmaktadır. Dünyada yaşanan bu gelişmelere paralel olarak Türkiye'de de kamu yönetimi reformu kapsamında malî sistemde önemli reformlar yapılmaktadır. Bu yöndeki çalışmalar aralıksız devam etmektedir.⁴⁵ Türkiye'de de kamu yönetiminde reform çalışmaları sürmektedir. Türkiye'de yapılmakta olan kamu yönetimi reform çalışmalarının en önemlilerinden biri de, kamu denetimi reformu çalışmalarıdır. Türkiye'de 'Sayıştay'—o devirdeki adıyla, 'Divan-ı Muhasebat'—1862 yılında Fransız sayıştay model alınarak kurulmuştu. Türk sayıştayındaki değişimler ve gelişmeler yine Fransız ve diğer Avrupa ülkeleri sayıştaylarından esinlenilerek gerçekleşmişti. Uluslararası düzeyde yüksek denetim yaklaşımında ve uygulamalarında meydana gelen yenileşmeler Sayıştay'a oldukça geç olarak ve sistematikten uzak olarak yansımıştır. Bu yansımaların geç, parçalar halinde ve sistematik yaklaşımdan uzak olması ile anayasal, yasal ve ikincil düzenlemeler arasında uyum yokluğu nedeniyle reformlardan beklenen yararlar görülmemiştir.

Türk kamu malî yönetimi ve kontrol sistemini düzenleyen 5018 sayılı 'Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 68. Maddesi dış denetimi düzenlemektedir. Bu maddeye göre, ülkede dış denetim yetki ve sorumluluğu tek bir kuruma verilmiştir. Dış de-

43. H. Ömer Köse, *Dünya'da ve Türkiye'de Yüksek Denetim*, s.313.

44. T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Uluslararası Sempozyum: Çevre Denetimi ve Sayıştaylar, 30 Mayıs 2007, Ankara, Türkiye* [çevirenler Zehra Sözer, Züleyha Sezen Dolanay, Ferište Zaralı ve Seher Özer] (Ankara: Sayıştay Yayınları, 2007), s.3.

45. T.B.M.M., *Uluslararası Sempozyum: Bütçe Sürecinde Parlamentonun Değişen Rolü – Bildiri ve Makaleler, Afyonkarahisar, 8-9 Ekim 2008* (Ankara: T.B.M.M. Yayını, 2009), s.5.

netimi Sayıştay yapacaktır. Dış denetim genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak gerçekleştirilecektir.⁴⁶ Sayıştay'ın 2009-2013 yılları için hazırladığı Stratejik Plan'a göre, denetime ilişkin stratejik amaç ve hedef, çağdaş denetim yöntem ve tekniklerini yaygınlaştırarak denetimde etkinliği artırmaktır. Genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları ve Avrupa Birliği uygulamalarıyla uyumlu denetim standartları oluşturularak yürürlüğe konulması ve duyurulması amaçlanmaktadır.⁴⁷

YENİ SAYIŞTAY KANUN TEKLİFİ VE KÜRESEL KAMU DENETİMİ ANLAYIŞININ ETKİLERİ

Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurulu'nda bekleyen 510 sıra sayılı yeni 'Sayıştay Kanun Teklifi'nin gerek genel gerekçesinde, gerekse madde gerekçelerinde, kamu denetiminin uluslararası düzeydeki anlayışının kabullenildiği görülmektedir. Gerekçede kamu denetimi anlayışının günümüzde geldiği nokta belirtilmekte, Türkiye'nin kamu denetimi anlayışında küresel anlayışı nasıl benimsediği vurgulanmaktadır. Yeni Sayıştay Kanunu'nun gerekçe kısmında, önce kamu yönetimi anlayışındaki günümüz küresel yaklaşımına, müteakiben kamu denetiminin uluslararası boyutuna, sonra da Türkiye'nin bu gelişmeleri kabulünün nedenlerine yer verilmekte olup denetimin uluslararası standartlara göre gerçekleştirileceğine vurgu yapılmaktadır. Yeni 'Sayıştay Kanun Teklifi'nin genel gerekçe kısmında günümüz kamu yönetimi ve kamu denetiminin küresel anlayışının kabulünü görmek mümkündür.⁴⁸

Vatandaş odaklı yönetim anlayışı, devlet işlevlerinin ve devletin kurumsal yapısının yeni bir anlayışla ele alınmasını zorunlu kılmaktadır. Bu anlayış, kamu malı yönetiminin de değişen devlet yapılanmasına ve işlevlerine uyumlu olarak değişimi konusunda itici bir güç oluşturmaktadır. Vatandaşların ödedikleri vergilerin karşılığı olarak devletten bekledikleri hizmetlerin etkin ve verimli bir biçimde kendilerine sunulması isteği, parlamentoların kamu kaynakları üzerindeki denetim ve gözetim yükümlülüğünün de farklı bir anlayışla ele alınmasını beraberinde getirmektedir. Parlamentolar adına bu denetim ve gözetim yükümlülüğünü yerine getiren sayıştaylar bu değişimden en fazla pay alması gereken kurumlar olmuşlardır. Kamu malı yönetiminin yeniden yapılandırılmasını zorunlu kılan öğeler makro malı disiplini sağlamak, kamu kaynaklarını stratejik önceliklere göre dağıtmak, dağıtılan kaynakların etkin, verimli ve tutumlu kullanımını sağla-

46. 'Kamu Malı Yönetimi ve Kontrol Kanunu,' *T.C. Resmi Gazete*, 24 Aralık 2003, Sayı 25326.

47. T.C. Sayıştay, *Stratejik Plan, 2009-2013* (Ankara: Sayıştay Yayınları, 2008), s.27.

48. T.B.M.M., *Sayıştay Kanun Teklifi ve Avrupa Birliği Uyum ile Plan ve Bütçe Komisyonları Raporları (2/594)* (Ankara: T.B.M.M., 2010), ss.1-3.

mak ve etkin bir hesap verme sorumluluğu sistemini kurmak olarak sıralanabilir. Sıralanan bu hususlar tüm dünyada kamu malî yönetimi anlayışı ve bu bağlamda anayasal yüksek denetim kurumlarının işlevleri ve örgütlenme yapısındaki değişimlere paralel olarak Sayıştay'da da bazı yasal değişikliklerin gerçekleştirilmesi zorunluluğunu ortaya çıkarmıştır. Etkin bir hesap verme sorumluluğu sisteminin kurulmasında denetim temel bir unsur olarak kabul edilmektedir. Bu hususların tamamına bir taraftan VIII. ve IX. Beş Yıllık Kalkınma Planı'nda, diğer taraftan da Avrupa Birliği uyumu ile ilgili düzenlemelerde açıkça yer verilmiştir.

Dünyada kabul gören temel yaklaşım, tüm kamu fonlarının, kaynaklarının ve faaliyetlerinin parlamento adına dış denetim görevi yapan sayıştaylar tarafından denetlenmesidir. Hesap verilebilirliğin ve saydamlığın sağlanarak kamu kaynaklarının etkin, verimli ve tutumlu bir şekilde kullanılabilmesini gerçekleştirmek, Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin ve onun adına denetim yapan Sayıştay'ın temel işlevlerindedir. Sayıştay denetimlerinin kamu malî yönetiminde saydamlığın sağlanması ve hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesinde oynadıkları rolün önemi ülkemizde ve uluslararası camiada da her vesile ile vurgulanmakta olup, bu hususlar aynı zamanda yolsuzlukların önlenmesi açısından da son derece önemlidir. Bir yüksek denetim organı olan Sayıştay'ın düzenlediği raporların güvenilir olması ve kamu malî yönetiminin iyileştirilmesine katkı sağlayabilmesi her şeyden önce Sayıştay'ın denetim yetkisinin tüm kamu yönetimini kapsamasına ve uluslararası denetim standartlarına uygun bir denetimi gerçekleştirebilmesine bağlıdır. Bu husus 'Kamu Harcama Yönetimi Reformu'nun temel alanlarından birini oluşturmaktadır.

Nitekim, 'Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü'nün ('International Organization of Supreme Audit Institutions' [INTOSAI]) üye ülke sayıştayları arasında denetim usul, metod ve teknikleri yönünden birlik sağlamak amacıyla oluşturduğu 'INTOSAI Denetim Standartları Komitesi' ('INTOSAI Auditing Standards Committee') tarafından hazırlanan denetim standartlarında, bütün denetim faaliyetlerinin sayıştayların denetim görev ve yetki alanı içinde olması gerektiği hususu, denetim alanına ilişkin bir standart olarak tespit edilmiş bulunmaktadır. Yine, INTOSAI'nin önemli tavsiye kararlarının alındığı Peru'nun başkenti Lima'da gerçekleştirilen IX. Kongre'de yüksek denetim kurumlarının denetim alanları tartışılmış ve kabul edilen Lima Deklarasyonu ile devlet faaliyetlerinin geleneksel malî çerçevenin dışına çıkarak, ekonomik ve sosyal sektörleri de kapsayacak şekilde sayıştay denetimine tabi olması gerektiği vurgulanmıştır. Orta ve Doğu Avrupa ülkelerinin yüksek denetim kurumlarının başkanları ile Avrupa Birliği Sayıştayı ('European Court of Auditors,' [ECA]) yetkililerinin vardıkları mutabakatla kurulan 'Ortak Temel Kriterleri Saptayan Çalışma Grubu,' etkili ve çağdaş sayıştay

denetimi için, ‘Avrupa Birliği’yle Bütünleşme Bağlamında Yüksek Denetim Kurumlarının İşleyişiyle ilgili Tavsiyeler Raporu’ (‘Report concerning the Functioning of Supreme Audit Institutions in the Context of European Integration’) adlı Orta ve Doğu Avrupa ülkeleri sayıştaylarında bulunması gereken temel ölçülerle ilgili tavsiye kararları almıştır. Bu kararlara göre, yüksek denetim kurumlarının, ulusal bütçede yer alıp almadığına ve kimler tarafından toplandığına bakılmaksızın, tüm kamu fonlarını, kaynaklarını ve faaliyetlerini—Avrupa Birliği fonları da dahil olmak üzere—denetleyebilmelerine ilişkin olarak anayasa ve kanunlarında açıkça ifade edilen yetkilere ve araçlara sahip olmaları gerektiği belirtilmiştir.

Adı geçen çalışma grubunun önerilerine paralel olarak, Bakanlar Kurulu’nun 10 Kasım 2008 tarihli toplantısında kabul ettiği ‘Avrupa Birliği Müktesebatının Üstlenilmesine ilişkin Türkiye Ulusal Programı’na göre de, kamu kaynağı kullanan, ancak Sayıştay denetimi kapsamında bulunmayan kuruluşların Sayıştay denetimi kapsamına alınması ve özel kanunların çeşitli kurumlara Sayıştay denetiminden muafiyet tanınmasına imkân veren maddelerinin kaldırılması, böylece kamu kaynağı kullanımının parlamento tarafından eksiksiz denetlenmesine imkân sağlanması öngörülmüştür. Sayıştay’ın asli görevlerinden olan, adına denetim yaptığı Türkiye Büyük Millet Meclisi’ne rapor verme görevi, halen yürürlükteki 832 sayılı Sayıştay Kanunu’nda ve Türkiye Büyük Millet Meclisi içtüzüğünde bu göreve ilişkin yetersiz düzenlemeler bulunması sebebiyle gereği gibi yerine getirilememektedir.

832 sayılı Sayıştay Kanunu’nda Türkiye Büyük Millet Meclisi raporlarına konu olabilecek çalışmaların kapsamının belirgin ve sistematik bir şekilde düzenlenmemiş olması, bu tür denetimin yürütülmesinde, sonuçlandırılmasında ve raporlanmasında uygulanacak esas ve usullerin bulunmaması ve yapılan bu çalışmalar sonucu düzenlenen denetçi raporlarının hangi süreçlerden geçerek ‘Sayıştay raporu’ haline geleceği konusunda boşlukların bulunması, raporlamaya yönelik çalışmaları olumsuz etkilemektedir. Nitekim, 4 Temmuz 1996 tarihinde iptal davası açılıp iptal edilen ve 4149 sayılı ‘832 sayılı Sayıştay Kanunu’nun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesine ve Bu Kanuna Bazı Maddeler Eklenmesine Dair Kanun’ ile Sayıştay’a verilmiş olan performans denetimi ve konu denetimi gibi yetkiler 832 sayılı Sayıştay Kanun’una dahil edildiği halde, denetimle ilgili genel düzenlemelerde tam bir uyum sağlanamamıştır. 10 Aralık 2003 tarihinde kabul edilen 5018 sayılı ‘Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu’ ile kamu malî yönetim sistemimizde köklü değişiklikler yapılmıştır. Bu değişiklikler, Sayıştay Kanunu’nun hem denetim, hem de yargı fonksiyonu ile ilgili maddelerinde önemli değişikliklerin yapılmasını zorunlu hale getirmiştir.

Türkiye Ulusal Programı'nda da 'Kamuda performans odaklı denetim sistemine geçilmesi' ve 'Sayıştay'ın güçlendirilerek denetim kapsamının genişletilmesi' bir hedef olarak yer almış ve gerekli yasal düzenlemelerin yapılması öngörülmüştür. Yukarıda belirtilen nedenlerle, anayasamızdaki ilkelere ve uluslararası denetim standartlarına uygun, çağdaş demokrasimizin gelişimine katkı sağlayacak ve toplumumuzun beklentilerini karşılayacak, belge denetiminden ziyade içeriği ön plâna çıkaracak, teknolojik olanaklardan yararlanan ve bunların yanında yargı yetkisine işlerlik kazandırılmış bir sayıştayın oluşturulması amacıyla bu 'Sayıştay Kanunu Teklifi' hazırlanmıştır. Teklif Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, 832 sayılı Sayıştay Kanunu ve ilgili Anayasa Mahkemesi kararları, 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Sayıştay'ın da üyesi bulunduğu INTOSAI tarafından yayımlanan denetim standartları, 'Avrupa Birliği'yle Bütünleşme Bağlamında Yüksek Denetim Kurumlarının İşleyişiyle ilgili Tavsiyeler Raporu,' 'INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulamaları Rehberleri,' 20 Nisan 2007 tarihli 'Avrupa Birliği Sayıştay Standartları' ('Court of Auditors Audit Policy and Standards'), 'Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu' ('International Federation of Accountants' [IFAC]) standartları ve diğer ülkelerin sayıştay uygulamaları da dikkate alınarak hazırlanmıştır. Hazırlanan yeni 'Sayıştay Kanunu Teklifi'nin gerekçesinde de belirtildiği gibi, teklif yasalastığında Sayıştay,

"düzenlilik denetimi ve performans denetimi tekniklerini eşit ağırlıkta uygulayabilecek; tüm kamu fonlarını, kaynaklarını ve faaliyetlerini denetlemek için yasal yetkiye sahip olacak; işleyiş ve fonksiyonel açıdan bağımsız olacak; uluslararası genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun denetim yapabilecek; hazırladığı raporları zamanında ve belli bir prosedür dahilinde Türkiye Büyük Millet Meclisi ve kamuoyuna sunabilecek; kamuda hesap verme sorumluluğu bilincinin ve saydamlığın yerleştirilmesine ve yaygınlaştırılmasına, böylece yolsuzlukların önlenmesine önemli katkılarda bulunabilecek; [ve] görev ve yetkilerini daha etkin bir biçimde yerine getirebilmek için iyi bir organizasyon yapısına sahip olacaktır."⁴⁹

Yeni 'Sayıştay Kanunu Teklifi'nin maddelerinin uluslararası standartlara uygun hazırlandığı hususunda şüphe bulunmamasının yanısıra bazı maddelerin gerekçelerinde *açıkça* uluslararası standartlara göre hazırlandığına dair özel vurgular bulunmaktadır. Tanımları düzenleyen 'Sayıştay Kanunu Teklifi'nin 2. Madde'sinin gerekçesinde, denetime ilişkin tanımlamaların 'INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulamaları Rehberleri'ne uygun olarak yapıldığı ifade edilmektedir.⁵⁰ Sayıştay'ın bağımsızlığını düzenleyen

49. "Sayıştay Kanunu Tasarısı Taslağı Gerekçesi." Metin için bkz., <http://www.sayistay.gov.tr/haber-duyuru/duyuru/2004KanunTasarisi/SayistayKanunTasarisiTaslagiGerekcesi.htm>.

50. T.B.M.M., *Sayıştay Kanunu Teklifi ve Avrupa Birliği Uyum ile Plan ve Bütçe Komisyonları Raporları* (2/594), s.4.

‘Sayıştay Kanunu Teklifi’ nin 3. Madde’sinin gerekçesinde, Sayıştay’ın, anayasal konumuna da uygun olarak, ‘Avrupa Birliği Müktesebatının Üstlenilmesine ilişkin Türkiye Ulusal Programı’nda açıkça belirtilen ve Lima Deklarasyonu ve INTOSAI Denetim Standartları’nda belirtildiği gibi işlevsel ve kurumsal bağımsızlığı açık bir şekilde vurgulanmıştır.⁵¹

Sayıştay’ın denetim alanını düzenleyen ‘Sayıştay Kanunu Teklifi’ nin 4. Madde’sinin gerekçesinde ‘INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulamaları Rehberleri’nde yer alan, “Sayıştaylar ulusal bütçede yer alıp almadığına ve kimler tarafından toplandığına ve yönetildiğine bakılmaksızın tüm kamu fonlarını, kaynaklarını ve faaliyetlerini—Avrupa Birliği fonları da dahil olmak üzere—denetlemek üzere Anayasa’da ve kanunlarda açıkça ifade edilen yetkilere ve araçlara sahip olmalıdırlar,” hükmü de dikkate alınarak bu madde, Sayıştay’ın denetim alanını tüm kamu idarelerini, kamu fonlarını, kamu kaynaklarını ve kamu faaliyetlerini içerecek biçimde düzenlenmiştir. Ayrıca, uluslararası bir antlaşma veya sözleşme ile Sayıştay’ın bir uluslararası kuruluş veya örgütü denetlemesinin öngörüldüğü durumlarda, denetimin antlaşma veya sözleşmedeki esas ve usullere uygun olarak yerine getirileceği ve sözleşmede belirtilen yetkili makam veya organlara raporlarının sunulacağı esası benimsenmiştir.⁵²

Sayıştay’ın sorumlular ve sorumluluk hallerini düzenleyen ‘Sayıştay Kanunu Teklifi’ nin 7. Madde’sinin gerekçesinde, “Ayrıca bu maddenin düzenlenmesinde INTOSAI Denetim Standartlarının ‘temel denetim önermeleri’ başlıklı kısmının, 36 nolu paragrafında yer alan ‘Sayıştayların temel işlevi kamusal hesap verme sorumluluğunu yerleştirmek ve geliştirmektir’ şeklindeki ilkesi de dikkate alınmıştır,” denilmektedir.⁵³ Sayıştay denetiminin amacını düzenleyen ‘Sayıştay Kanunu Teklifi’ nin 34. Madde’sinin gerekçesinde, “Sayıştay tarafından yapılacak denetimlerin genel kabul görmüş uluslararası denetim standartlarına uyumlu olarak yapılabilmesi için maddede, denetimin temel ilkelerine yer verilmiş ve bu ilkelerin tespit edilmesinde, sayıştaylar için en temel belge niteliğinde olan başta Lima Deklarasyonu olmak üzere, INTOSAI Denetim Standartları ve INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberlerinden yararlanılmıştır,” ifadesi yer almıştır.⁵⁴ Sayıştay denetimini düzenleyen ‘Sayıştay Kanunu Teklifi’ nin 36.

51. T.B.M.M., *Sayıştay Kanunu Teklifi ve Avrupa Birliği Uyum ile Plan ve Bütçe Komisyonları Raporları* (2/594), s.4.

52. T.B.M.M., *Sayıştay Kanunu Teklifi ve Avrupa Birliği Uyum ile Plan ve Bütçe Komisyonları Raporları* (2/594), s.5.

53. T.B.M.M., *Sayıştay Kanunu Teklifi ve Avrupa Birliği Uyum ile Plan ve Bütçe Komisyonları Raporları* (2/594), s.6.

54. T.B.M.M., *Sayıştay Kanunu Teklifi ve Avrupa Birliği Uyum ile Plan ve Bütçe Komisyonları Raporları* (2/594), s.8.

Madde'si, Sayıştay'ın uluslararası genel kabul görmüş denetim standartları çerçevesinde yapacağı düzenlilik ve performans denetimlerinin hangi hususlar dikkate alınarak gerçekleştirileceğini düzenlenmiştir:

“MADDE 36—Denetim, her aşamada bir denetim planı ve programına dayalı olarak yürütülen bir faaliyettir. Denetimde planlama, uluslararası denetim standartları açısından en temel çalışma standardıdır. Denetimin bir denetim planı hazırlanarak başlatılması, o planın uygulanmasını gösteren bir denetim programı yapılması, bu programın uygulanması ve elde edilen denetim sonuçlarının raporlanması ve sonuçta raporlarda belirtilen hususların izlenmesi denetim sürecinin vazgeçilmez aşamalarıdır.

Tüm bu faaliyetlerin her aşamasının, ilgili hukuki düzenlemeler ile uluslararası genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun olarak hazırlanacak ikincil mevzuat ile düzenleneceği maddede belirtilmiştir.”

5018 sayılı ‘Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu’ndaki bu düzenleme INTO-SAI denetim standartlarıyla da paralellik arz etmekte olup, madde söz konusu düzenlemelerle uyumlu bir şekilde hazırlanmıştır.⁵⁵

SONUÇ

Bağımsız ve egemen devletlerin kendi ülkelerinde yaptıkları kamu denetiminin küresel boyutta işbirliğine gidilmesi temennisi 1949 yılında İsviçre'nin başkenti Bern'de toplanan Uluslararası İdari Bilimler Kongresi'nde (‘International Congress of Administrative Sciences’) dile getirilmişti. Bu temenni 1953 yılında 34 ülke denetim başkanlarının Küba'nın başkenti Havana'da bir araya gelmeleri ile gerçekleşmiştir. 1953 yılında 34 üye ile kurulan ‘Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü’ (‘International Organization of Supreme Audit Institutions’ [INTOSAI]), bugün 189+4 üye ülke ile birlikte adeta ‘Kamu Denetiminin Birleşmiş Milletleri’ gibi rol üstlenerek genel düzenleyici kurallar koymaktadır. Ayrıca, bölgesel düzeyde kurulan yüksek denetim kurumları işbirlikleri INTOSAI'nin paralelinde aynı amaçlar doğrultusunda faaliyet göstermektedirler. 1977 yılında basımına ve dağıtımına karar verilen ‘Lima Deklarasyonu Denetim Usulleri Rehberi’ (‘Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts’) kamusal denetimin küresel boyutunu ve ülkeler arasında ortak bir anlayışın ve kabulün varlığını or-

55. T.B.M.M., *Sayıştay Kanunu Teklifi ve Avrupa Birliği Uyum ile Plan ve Bütçe Komisyonları Raporları* (2/594), s.8.

taya koyması bakımından önem arz etmektedir. Halen yürürlüğünü muhafaza eden bu rehber aynı zamanda yeni açılımlar için de referans kaynağı konumundadır. 2007 yılında Meksika'nın başkenti Mexico City'de yayınlanan 'Yüksek Denetim Kurumlarının Bağımsızlığına ilişkin Mexico Deklarasyonu' ('Mexico Declaration on SAI Independence') dış kamu denetiminin bağımsızlığı için gerekli sekiz dayanağı tanımlamaktadır.

INTOSAI, üye ülke sayıştayları arasında denetim, usul, metod ve teknikleri yönünden bir birliklik sağlamak amacıyla, denetimde uyulması gerekli standartları saptamış ve söz konusu ilkeler, INTOSAI Yönetim Kurulu'nun 1991 yılında Washington'da yapılan toplantısında onaylanmıştır. 'Yüksek Denetim Kurumlarının Uluslararası Standartları' ('International Standards of Supreme Audit Institutions,' [ISSAI]) kamu denetiminde temel kabuller, kamu denetiminde genel standartlar, kamu denetiminde çalışma standartları ve kamu denetiminde raporlama standartları denetim ile ilgili sözlük ve açıklamalar bakımından yol gösterici olmaktadır. INTOSAI, 1998 yılında Uruguay'ın başkenti Montevideo'da yaptığı 44. Yönetim Kurulu toplantısında, kamu sektörü denetçileri için 'Mesleki Ahlâk Kuralları'nı ('Code of Ethics') kabul ederek kamuoyuna açıklamıştır. 'Mesleki Ahlâk Kuralları' çok temel düzeyde ve genel anlamda belirlenmiş olup ülkelerin kendi özgün koşulları çerçevesinde bu temel üzerinde etik kuralları genişletmeleri tavsiye edilmektedir. INTOSAI 26-27 Mayıs 2010 tarihlerinde Avusturya'nın başkenti Viyana'da sayıştay başkanlarının katıldığı bir toplantı gerçekleştirdi. Toplantının ana teması, dünya genelinde ülke yüksek denetim kurumlarının kapasitelerinin ve bağımsızlıklarının güçlendirilmesi için her türlü çabanın gösterilmesi idi.

Bildirgede, yüksek denetim kurumlarının bağımsızlık, kapasite artırma ve geliştirme, denetim standartları ve yöntemleri geliştirme ve uygulama, bilgi paylaşımı, değerlerin ve faydaların anlatılması gibi önemli hususlar ve bunlar ile ilgili ihtiyaçların stratejik planlar ve kalkınma programları aracılığıyla tespit edilmesi ve yüksek denetim kurumlarının gerçekçi, ileriye gören ve üretken çözümler üretmeye yönelik çalışmalar yapmaları vurgulanmaktadır. Toplantı kapanış bildirgesinde yüksek denetim kurumlarının bağımsızlığının sağlanmasının temininde, uluslararası hukuka dâhil etmek amacıyla, Lima ve Mexico deklarasyonlarının bir Birleşmiş Milletler dokümanına eklenmesinin önemine vurgu yapılmaktadır. Söz konusu bildirgede kamu denetimi ile ilgili temel uluslararası metinlerin önemi vurgulanmakta ve günümüz kamu dış denetimi anlayışı ortaya konulmaktadır. Yüksek denetim kurumları küreselleşen dünyada yeni rollere ve sürekli değişime açık olmak zorundadırlar; çünkü küreselleşen ve giderek küçülen dünyada yönetsel kişi ve kurumların hesap verme sorumlulukları ulusal çerçeveye sınırlı kalmamakta, ulusal yönetimler uluslararası kamuoyuna karşı da sorumlu davranmak zorunda kalmakta-

dırlar. Yine gerek ulusal, gerekse uluslararası düzeyde değişik kesimlerden yükselen denetim talepleri, yüksek denetim kurumlarının daha dinamik ve geniş bir vizyona sahip yapılar olmasını gerektirmektedir.

Kamu denetimi ile ilgili küresel düzeyde bu gelişmeler olurken Türkiye'nin de bu gelişmelerle yakından ilgilendiği görülmektedir. Türkiye 1965 yılında INTOSAI'ye üye olmuş, sonraki yıllarda da diğer bölgesel denetim işbirliklerine katılmıştır. Türkiye kamu denetimi konusunda küresel gelişmeyi takip etmiş, en azından ne olup-bittiğinden haberdar olmuştur. Küresel düzeydeki gelişmelerin Türkiye'ye taşınmasının gayretinin gösterildiği, ancak bunun sağlıklı bir şekilde gerçekleştirilemediği anlaşılmıştır. 1967 yılında yürürlüğe giren 832 sayılı Sayıştay Kanunu'nda küresel gelişmelere paralel olarak değişik zamanlarda parçalar halinde değişiklikler yapılmış, ancak bu değişikliklerin verimli uygulanması mümkün olmamıştır. 2003 yılında yürürlüğe giren 5018 sayılı 'Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na paralel olarak 2004 yılında yeni 'Sayıştay Kanunu Teklifi' hazırlanmış ve Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunulmuştur. Teklif 2010 yılı Şubat ayında yeniden Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunulmasına rağmen, 2004 yılından bugüne değin yeni 'Sayıştay Kanunu Teklifi'nin gerçekleşmesi hususunda her hangi bir gelişme olmamıştır.

Türkiye Büyük Millet Meclisi genel kurulunda 510 sıra sayılı yeni 'Sayıştay Kanunu Teklifi'nin gerek genel gerekçesinde, gerekse madde gerekçelerinde kamu denetiminin uluslararası düzeydeki anlayışının kabullenildiği görülmektedir. Gereğede kamu denetimi anlayışının günümüzde geldiği nokta belirtilmekte, Türkiye'nin kamu denetimi anlayışında küresel anlayışı nasıl benimsediği vurgulanmaktadır. Yeni Sayıştay Kanunu'nun gerekçe kısmında önce kamu yönetimi anlayışındaki günümüz küresel yaklaşımına, müteakiben kamu denetiminin uluslararası boyutuna, sonra da Türkiye'nin bu gelişmeleri kabulünün nedenlerine yer verilmekte olup denetimin uluslararası standartlara göre gerçekleştirileceğine vurgu yapılmaktadır. Bu noktada Türk yüksek kamu denetimi—dış ve bağımsız kamu denetimi—sisteminin günümüz küresel anlayışına ayak uydurabilmesi açısından bazı hususları dile getirmek faydalı olacaktır.

Günümüz küresel yüksek denetim anlayışının öğrenilmesi, kavranması, uygulanmasında geç kalınmamalıdır. Sayıştay 1862 yılında Fransa örneği esas alınarak kuruldu; sonraki Sayıştay kanunları da yine Batı örneğinde yapıldı. Örnek aldığımız ülke sayıştayları kendilerini gelişmelere karşı yenileyebildikleri halde, Türkiye aynı duyarlılığı ve hızlılığı gösteremedi. Avrupa Birliği Komisyonu Türkiye İlerleme Raporlarında yeni Sayıştay Kanunu Teklifi'nin bir an önce gerçekleşmesi gerektiği *sürekli* vurgulanmaktadır. 1967 tarihli Sayıştay Kanunu'nun çağdaş anlayışa ve yeni kamu yönetimi yapılanması-

na cevap veremediği eleştirisinin yanı sıra, 2003 yılında kamu malî yönetimi sistemi değiştirildiği halde, buna uygun yüksek kamu denetimi sisteminin henüz kurulamamış olması bir ‘talihsizlik’ olarak değerlendirilmektedir. Günümüz küresel yüksek kamu denetimi anlayışına uygun yapılacak yeniden yapılanma çalışmaları ile ilgili anayasal, yasal ve ikincil düzenlemelerin bir bütünlük ve uyum içinde, eş zamanlı gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bu üçlüden herhangi birinde bir eksiklik sistemi işlemez kılmaktadır. 2005 yılında yapılan anayasa değişikliği, yasal ve ikincil düzenleme eksikliği nedeniyle, henüz uygulanamamaktadır.

Günümüz küresel yüksek kamu denetimi anlayışına uygun yeniden yapılanma çalışmasında, kamuoyunun bilgilendirilmesi, sivil toplum kuruluşları ve medya ile işbirliği, paydaşların uyumu, insan kaynağının kabulü ve gayreti önemlidir. Yeniden yapılanmalarda tek başına yasal düzenlemeler yeterli olmamaktadır ve beklenen başarıyı göstermemektedir. Türkiye küresel yüksek kamu denetimi standartlarının oluşumunda daha aktif rol almalıdır. Türkiye sürekli diğer ülke deneyimlerini kabullenen pasif ve alıcı konumundan vazgeçmeli, kendi deneyimlerini sunan, katılımcı ve aktif rol almalıdır. Türkiye’de gerek kamu yönetimi, gerek basın ve gerekse kamuoyu yüksek kamu denetiminin faydasını ve gerekliliğini bir an önce fark etmelidir.