



Kamu İç Denetçileri Derneği Meşrutiyet Caddesi Konur Sokak No: 36/6 Kızılay - ANKARA

www.kidder.org.tr/denetisim/ • denetisim@kidder.org.tr

ISSN 1308-8335

Yıl: 16, Sayı: 32, 77-95, 2025

## Araştırma Makalesi

### YÜKSEK DENETİM KURUMLARININ BAĞIMSIZLIĞI VE TARAFSIZLIĞI (INDEPENDENCE AND IMPARTIALITY OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS)

Coşkun Can AKTAN<sup>1</sup>, Murat İNCE<sup>2</sup>

## ÖZ

Yüksek Denetim Kurumları (YDK'lar), kamu gelirlerinin ve harcamalarının denetiminden sorumlu ulusal kuruluşlardır. Kamu yönetiminde performansın iyileştirilmesinde, hesap verebilirliğin sağlanmasında, şeffaflığın artırılmasında, israf ve verimsizlikle mücadelede, yolsuzlukların ortadan kaldırılmasında, kamu güveninin temininde ve güvenilirliğin tesis edilmesinde ve kamu kaynaklarının değer ve fayda yaratacak şekilde kullanılmasında YDK'lar çok önemli görev ve fonksiyonlara sahiptirler. Bu kurumlar ancak hükümetten ve siyasi otoriteden bağımsız olmaları ve dış etkilere karşı korunmaları durumunda görevlerini etkin bir şekilde yerine getirebilirler. YDK'lar görev ve fonksiyonlarını yerine getirebilmek için mutlaka bağımsızlık ve tarafsızlık ilkeleri dahilinde çalışmalıdırlar. Bu itibarla, YDK'ların iç ve dış bağımsızlığının, operasyonel ve fonksiyonel bağımsızlığının anayasal ve yasal düzeyde güvence altına alınması fevkalade önem taşımaktadır. Bu çalışma, kapsamlı bir literatür taramasına dayalı akademik bir araştırmadır. Uluslararası iyi yönetim ve iyi denetim ilkelerini özetlemekte ve dünyada YDK'ların bağımsızlık yönünden ne durumda olduğuna dair betimleyici ve aynı zamanda eleştirel bir analiz çerçevesi ortaya koymayı amaçlamaktadır. Anılan çerçeve, bu çalışmaya özgü olarak geliştirilen kavramsal modellerle de desteklenmektedir. Çalışma sonucunda, YDK başkan ve üyelerinin seçim ve atanmasına dair kuralların mutlaka gözden geçirilmesi gerektiği vurgulanmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Yüksek Denetim Kurumları, Sayıştay, Yüksek Denetim Kurumlarının Bağımsızlığı, Yüksek Denetim Kurumlarının Tarafsızlık ve Yansızlığı

**Jel Kodları:** H83

## ABSTRACT

*Supreme Audit Institutions (SAIs) are national institutions responsible for auditing public revenues and expenditures. SAIs have very important duties and functions in improving performance in public administration, ensuring accountability, increasing transparency, combating waste and inefficiency, eliminating corruption, ensuring public trust and establishing reliability, and using public resources in a way that creates value and benefit. These institutions can only effectively fulfill their duties if they are independent from the government and political authority and protected against external influences. In order to fulfill their duties and functions, SAIs must work within the principles of independence and impartiality. In this respect, it is of utmost importance that the internal and external independence, operational and functional independence of SAIs are secured at constitutional and legal levels. The present study is an academic investigation based on an extensive literature review. It summarises the principles of international good governance and of good auditing, and it sets out to provide a descriptive and critical analysis framework regarding the status of SAIs in the world in terms of independence. This framework is also informed by conceptual models developed specifically for this study. As a result of the study, it is emphasized that the rules regarding the election and appointment of the president and members of the SAI must be reviewed.*

**Keywords:** Supreme Audit Institutions, Court of Accounts, Independence of Supreme Audit Institutions, Impartiality and Neutrality of Supreme Audit Institutions

**JEL Codes:** H83

<sup>1</sup> Prof. Dr., Dokuz Eylül Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, E-mail: [cacan.aktan@deu.edu.tr](mailto:cacan.aktan@deu.edu.tr), ORCID ID: 0000-0003-4294-2314

<sup>2</sup> Doç. Dr., Uzman Denetçi, T.C. Sayıştay Başkanlığı, E-mail: [muratince@sayistay.gov.tr](mailto:muratince@sayistay.gov.tr), ORCID ID: 0000-0003-1519-0321

## 1. GİRİŞ

“Korkunun baskısını hisseden hiçbir büyük güç uzun ömürlü olamaz.”<sup>3</sup>

Marcus Tullius Cicero

Kamu gelirlerinin ve harcamalarının dış denetiminden sorumlu ulusal kuruluşlar olarak Yüksek Denetim Kurumları (YDK'lar), kamu mali yönetiminin iyileştirilmesinde, kamu kaynaklarının değer ve fayda yaratacak şekilde kullanılmasında ve giderek hesap verebilirlik ve şeffaflık bilincinin geliştirilmesinde çok önemli görev ve fonksiyonlara sahiptir. Vatandaşların yaşamında sahici anlamda fark yaratacak ideal bir yüksek denetim kurumu mutlaka bağımsızlık ve tarafsızlık ilkeleri dahilinde faaliyet göstermelidir. Bu ana kabulden hareket eden bu çalışmanın temel motivasyonu, YDK'ların bağımsızlık ve tarafsızlığını güvence altına almaya yönelik olarak dünyada uygulanmakta olan belli başlı anayasal/yasal mekanizma ve prosedürlere ilişkin eleştirel bir bakış açısı geliştirmek ve bu kurumların gerek *de jure* gerekse de *de facto* anlamda bağımsızlık ve tarafsızlığına tehdit oluşturabilecek kimi sakınca ve olumsuzluklara dikkat çekmektir. YDK'ların ideal anlamdaki bağımsız ve tarafsız statüsünün değerlendirilebileceği en önemli hususlardan biri kuşkusuz YDK başkan ve üyelerinin seçim/atama ve azil süreçlerinde izlenen sistemattir. Bu kapsamda bu çalışmada YDK başkan ve üyelerinin seçim ve atanmasına dair kuralların mutlaka gözden geçirilmesi gerektiği özellikle vurgulanmaktadır.

Her ne kadar yargısal yetkilere sahip olmayan (idari/ofisi tipi) yüksek denetim kurumu modeli dünyada yaygın olarak benimsenen bir örgütlenme modeli olsa da, yüksek denetim kurumlarının bağımsız ve tarafsız işleyişini güvence altına alan anayasal/yasal mevzuat birçok gelişmiş ülkede yüksek yargı organlarının bağımsızlık ve tarafsızlığına ilişkin statü hukukuyla paralel bir biçimde düzenlenmiştir. Yüksek denetim örgütlenmesinde yargısal yetkileri olan bir yüksek denetim kurumu modeli (Sayıştay) benimsenmiş olan ülkemizde de bu statü benzerliği gerek anayasal gerekse de yasal düzeyde özenli bir biçimde korunmaya çalışılmıştır. Bununla birlikte gerek yüksek yargı organlarının gerekse de yüksek denetim kurumlarının özellikle *de facto* bağımsızlık ve tarafsızlığı önündeki potansiyel tehditlerin mutlaka dikkate alınması gerekir. Bu kapsamda; normlar hiyerarşisinin en yukarısında anayasanın hükümlerini korumak, gözetmek ve uygulamakla görevli Anayasa Mahkemesi başkan ve üyeleri; adli yargı mercilerince verilen karar ve hükümleri temyiz yolu ile inceleyen son merci olan Yargıtay başkan ve üyeleri; idari yargı alanında en yüksek mahkeme olarak görev yapan Danıştay başkan ve üyeleri ve diğer yüksek yargı organları görevlerini bağımsızlık, tarafsızlık, yansızlık, açıklık ve sorumluluk gibi temel ilkeler çerçevesinde sürdürmelidirler. Aynı şekilde kamu gelirlerinin ve harcamalarının denetiminden sorumlu YDK'ların da sözkonusu ilkelere tam bağlılığı fevkalade önem taşımaktadır. Eğer YDK başkan ve üyeleri siyasi gücü elinde bulunduran yasama ve yürütme organı tarafından seçilir ve atanırsa bu kişilerin doğru, adil, tarafsız, yansız ve bağımsız karar vermeleri mümkün olabilir mi? Bu kritik soruya anlamlı bir yanıt verilmesinde, sadece anayasa ve yasalarda ifade bulan normatif çerçeveden hareket edilmemesi gerektiği dikkatlerden kaçırılmamalıdır.

Literatür taramasına dayalı olan bu çalışmada, uluslararası iyi yönetim ve iyi denetim ilkeleri özetlendikten sonra bu çalışmaya özgü olarak geliştirilen kavramsal modeller ışığında dünyada YDK'ların bağımsızlık yönünden ne durumda olduğuna dair betimleyici ve aynı zamanda eleştirel bir analiz çerçevesi ortaya konulması amaçlanmıştır. Çalışma kapsamında ilgili literatürde sıklıkla kullanılan bağımsızlık ve tarafsızlık kavramları irdelenmekte ve aynı zamanda tüm dünyada yüksek denetim kurumlarının bağımsızlık seviyelerinin değerlendirilmesiyle ilgili öne çıkan bazı rapor ve değerlendirme araçlarındaki bulgulara yer verilmektedir. YDK'ların bağımsız ve tarafsız statüsünün değerlendirilebileceği en önemli hususlardan biri YDK başkan ve üyelerinin seçim/atama ve azil süreçlerinde izlenen sistematik olduğundan bu çalışmada seçilmiş ülke örnekleri üzerinde özellikle durulmuş ve okurların YDK'ların bağımsızlık ve tarafsızlığına ilişkin küresel görünümü yetkin bir biçimde kavramasına imkân verecek geniş bir perspektif geliştirmeye çalışılmıştır. Geliştirilen kavramsal modellerin yanı sıra seçilmiş ülke örnekleri ve bu örnekler üzerinde yapılan analizler bu çalışmanın en özgün katkılarından biridir.

Bu çalışma şu şekilde yapılandırılmıştır: Çalışmanın ikinci bölümünde; YDK'ların iyi yönetim ve iyi denetim ilkelerine dair genel bir kavramsal model çizilmekte ve bu model kapsamında bağımsızlık ve tarafsızlık kavramlarının özgül ve farklı anlamlarının izi sürülmektedir. Çalışmanın üçüncü bölümünde; çalışmanın konusuyla doğrudan ilgili olarak ulusal ve uluslararası literatürde yer alan belli başlı çalışmalar özetlenmekte ve bu çalışma vesilesiyle ilgili literatüre sunulacak özgün katkı hakkında okura genel bir fikir verilmektedir. Çalışmanın dördüncü bölümünde; YDK'ların bağımsızlık ve tarafsızlığını tayin eden temel unsurlardan biri olarak YDK başkan ve üyelerinin seçim, atama ve azil usulleri seçilmiş ülke örnekleri üzerinden analiz edilerek tartışılmakta ve yine ilgili bölüm kapsamında belli başlı YDK örgütlenme modelleri, YDK'lara ilişkin uluslararası alanda kabul gören genel ilke ve standartlar ve tüm dünyada YDK'ların

<sup>3</sup> Marcus Tullius Cicero, 2021. Yükümlülükler Üzerine, (Çev. C. Çevik), İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, s.80.

bağımsızlık seviyelerinin değerlendirilmesiyle ilgili öne çıkan bazı çalışmalara yer verilmektedir. Son olarak çalışmanın temel bulgu ve sonuçları beşinci bölümde özetlenmektedir.

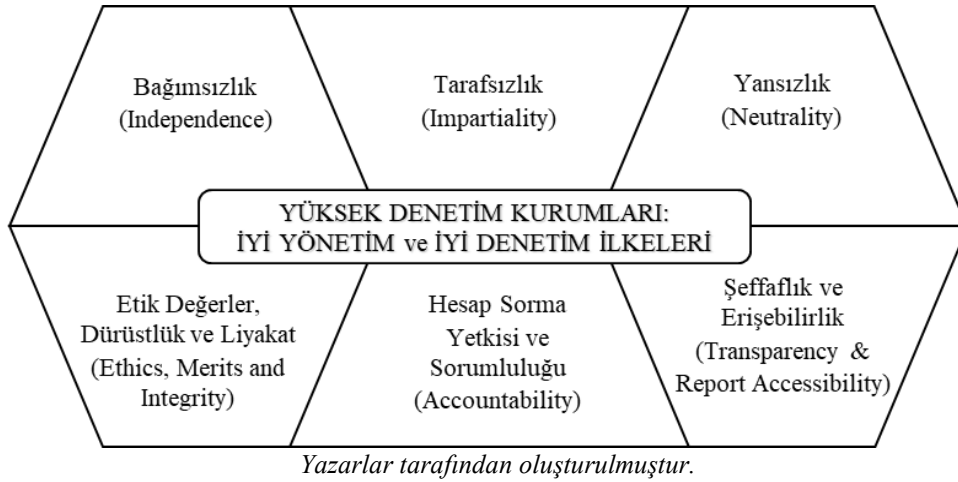
## 2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE: YÜKSEK DENETİM ORGANLARINDA İYİ YÖNETİM VE İYİ DENETİM İLKELERİ

*“Denetçiler<sup>4</sup> yasalara sadakati korusun ve yasadan bağımsız hareket etmesin.”<sup>5</sup>*  
Marcus Tullius Cicero

*“Peki siz, ey denetçiler senatoyu seçerken bu şekilde mi davranacaksınız? Rüşvet alan çok sayıda kişinin masum bir adamı mahkûm etmek için onu suçladığını varsayalım. Bu adamların hepsini cezalandırmayacak mısınız, ya da rezilce damgalamak için pek çok kişi arasından sadece birkaçını mı seçeceksiniz?”<sup>6</sup>*  
Marcus Tullius Cicero

İyi bir devlet yönetiminin (good governance) temel ilkelerinden birisi etkin denetimdir. İyi ve etkin denetimin<sup>7</sup> ise bağımsızlık, tarafsızlık, yansızlık, etik değerlere bağlılık, liyakat, hesap verme ve hesap sorabilme yetkisine sahip olmak, şeffaflık ve erişilebilirlik gibi unsurları bulunmaktadır (Şekil 1). Bu temel ilkeleri burada ayrıca açıklamaya gerek görmüyoruz. Sadece bu çalışmanın ana konusunu oluşturan bağımsızlık ve onun ayrılmaz parçasını oluşturan tarafsızlık ve yansızlık kavramlarını kısaca tanımlamaya ve açıklamaya çalışacağız.

Şekil 1. Yüksek Denetim Kurumları İçin İyi Yönetim ve İyi Denetim İlkeleri



Bağımsızlık (independence) kavramı olarak iç ve dış baskı ve etkilerden uzak, güven verici bir ortamda karar verme ve hareket etme serbestliğini ifade eder. Serbestlik, hürriyet, otonomi, özerklik gibi kavramlar bağımsızlık kavramı ile iç içe kavramlar olarak kabul edilebilir. Yargı organları ve bu çerçevede yüksek denetim kurumları açısından bağımsızlık denildiğinde bundan dar anlamda hükümetin etki ve müdahalelerinden uzak bir karar ve hareket serbestiyeti ifade edilmektedir. Konuyu literatür çerçevesinde kısaca anlamaya ve açıklamaya çalışalım<sup>8</sup> (Bkz. Şekil 2).

Bağımsızlık kavramı iç ve dış bağımsızlığı içerir. Dış bağımsızlık; hükümetin diğer organları yani yürütme ve parlamentodan, yargılamanın taraflarından, çıkar ve baskı gruplarından ve aynı zamanda toplumdan bağımsız olmayı

<sup>4</sup> Roma Cumhuriyeti'nde denetçiler (censor) nüfus sayımları, toplumsal ahlakın gözetimi ve devlet hazinesinin denetimi gibi görevlerle mesuldüler. Romalı tarihçi Cicero yukarıdaki sözünde “censor”ların yani denetçilerin tarafsız ve bağımsız hareket etmesinin önemine değinmektedir. Bkz. Astin (1985:233-239); Tarwacka (2024).

<sup>5</sup> Marcus Tullius Cicero, 2016. Yasalar Üzerine, (Çev. C. Çevik), İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, s.54.

<sup>6</sup> “But will you, O censor, act in this way when choosing the senate? Supposing there are many who have taken bribes to condemn an innocent man, will you not punish all of them, but will you pick as you choose, and select a few out of the many to brand with ignominy?” (Cicero, 1856:45).

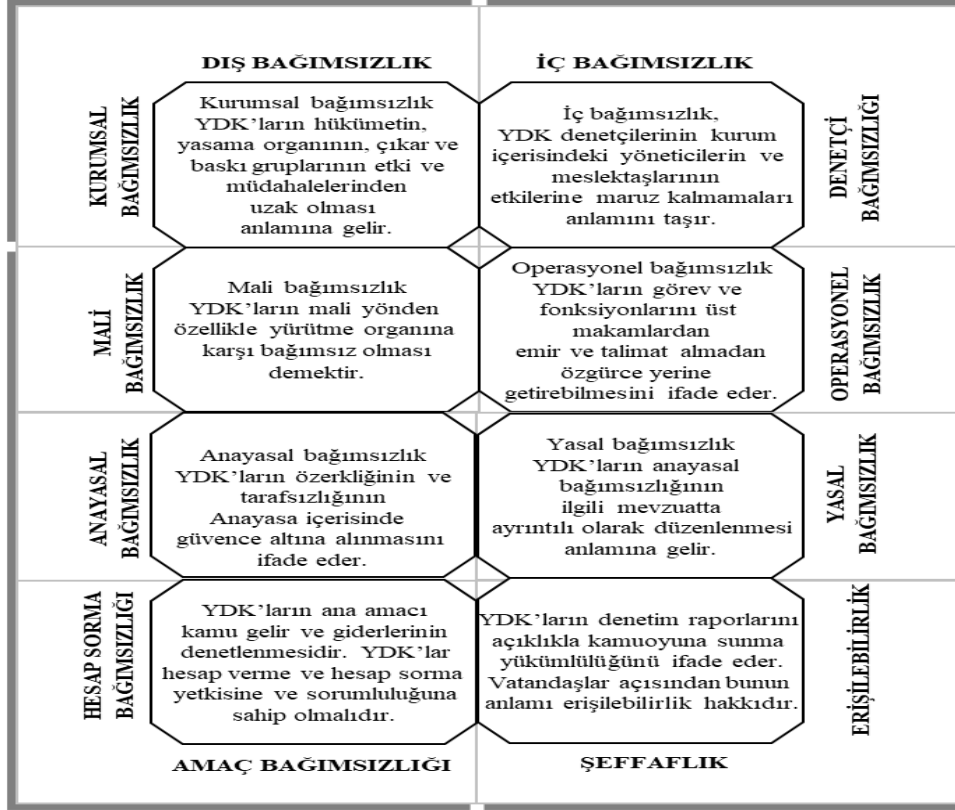
<sup>7</sup> Yüksek denetim kurumlarında iyi yönetim ve iyi denetim ilkeleri için bkz. OECD (2016); INTOSAI-P 12 (2019).

<sup>8</sup> Hukuk teorisi ve hukuk felsefesinde bağımsızlık, özerklik, tarafsızlık, yansızlık gibi terimlerin anlamı, anlam farklılıkları ve önemi üzerine bkz. Macdonald & Kong (2012); Committee of Ministers of the Council of Europe (2010); United Nations Office On Drugs And Crime (2006); Hayo & Voigt (2007); Papayannis (2016); Modona et.al. (2010); Lubet (1997); İştin (2014).

ifade eder. Dış bağımsızlık, YDK'ların başta yasama ve yürütmeden gelebilecek sistematik etkilere karşı korunmasıdır. Buna "kurumsal bağımsızlık" da diyebiliriz. Kurumsal bağımsızlık için başta YDK başkanı olmak üzere YDK üyeleri ve üst düzey yöneticilerinin görev sürelerinin, atanma, çalışma ve görevden ayrılma kurallarının çok açık ve siyasi baskıdan bağımsız bir biçimde belirlenmesi önem taşımaktadır. Kurumsal bağımsızlığı bu çerçevede "politik bağımsızlık" ya da "siyasaten bağımsızlık" kavramları ile de izah etmek ve tanımlamak mümkündür. İç bağımsızlık ise "kurum içi bağımsızlık" demektir. YDK mensuplarının ve denetçilerinin görevlerini icra ederken aynı veya üst düzeydeki meslektaşlarının etkilerine maruz kalmamaları anlamına gelir. "Mali bağımsızlık" YDK'ların yeterli maddi imkânların sağlanması ve bağımsız bir bütçelerinin bulunmasını ifade eder. Mali bağımsızlık kurumsal bağımsızlığın (organizasyonel bağımsızlığın) bir yönüdür.

Bağımsızlık esasen YDK'ların görev ve yetkilerini diğer karar birimlerinin etkilerinden anayasal ve yasal olarak koruma girişimi olarak tanımlanabilir. Buna "operasyonel bağımsızlık" adını verebiliriz. Operasyonel bağımsızlık kavramı "amaç bağımsızlığı", "açıklık", "erişilebilirlik", "sorumluluk" kavramları ile de yakından alakalıdır. Açıklık kavramından anlaşılması gereken YDK'ların amaç ve faaliyetleri konusunda kamuoyunun bilgilendirilmesidir. Böylece, açıklık, halkı bilgilendirerek halkın güvenini sağlamada önemli bir araç durumundadır. Her vatandaşın ödediği her kuruş verginin israf ve savurganlıklara gitmeden, yolsuzluklara kaynak olmadan kamu hizmetleri için harcandığı konusunda bilgilendirme hakkı vardır. Bunu sağlamanın yolu YDK'ların "şeffaflık", "hesap verme/hesap sorma sorumluluğu" ve "erişilebilirlik" ilkelerine sıkı sıkıya bağlı olarak faaliyetlerini sürdürmeleridir.

Şekil 2. Yüksek Denetim Kurumlarının Bağımsızlığı: Terminoloji ve Tipoloji



Yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Önemle altını çizerek belirtmek gerekir ki, YDK'ların bağımsızlığı başına buyruk olmaları, her istediklerini yapmaları ve politik sistemden tamamen bağımsız olmaları anlamına gelmemektedir. YDK'lar ve diğer yüksek mahkemeler asla hesap vermeyen, hesap sorulamayan, her türlü siyasi ve kamuoyu denetiminden bağımsız kurumlar değildirler ve olamazlar (Clench, 2010: 3-4). Aksi halde bunun adı literatürde ifade edildiği şekliyle "jüdo demokrasi" (yargıçların hâkimiyeti) ya da "jüristokrasi" (yargılama hukukunun yasama hukukunun yerini alması) olur.

Yüksek yargı organları açısından "bağımsızlık" kavramı ile birlikte kullanılan "tarafsızlık" kavramını da açıklığa kavuşturmamızda yarar vardır. Bağımsızlık ve tarafsızlık ideal yargının ve denetimin birbirinden ayrılmaz iki temel parçasıdır. Adalet ve yargı terminolojisi açısından tarafsızlık, hâkimin baskı altında kalmadan, taraf tutmadan, objektif

olarak yargılama yapması, hukuka ve vicdanına göre karar vermesi anlamına gelir. Bir hâkimin en başta siyasi gücün yani hükümetin taraftarı, yandaş ve partizanı olmaması gerekir. Bu anlamda tarafsızlığı “yansızlık” (neutrality) olarak ifade edebiliriz. Yansızlık kısaca partizan (yandaş) bir kimliğe sahip olmamak anlamına gelir. Hâkim de bir YDK denetçisi de nihayetinde genel ve yerel seçimlerde oy sandığına gider ve bir siyasi parti lehine oyunu kullanır. Ancak bu yurttaşlık görevi ve ödevi onu “partizan” kimliğinden uzak olmasını gerektirir. Yüksek yargı organlarının ve bu çerçevede YDK mensuplarının kesinlikle “yansızlık” ilkesine sıkı sıkıya bağlı olmaları son derece önemlidir.

Yukarıda tanımladığımız çerçeveden ayrı olarak “tarafsızlık” (impartiality) kavramını da açıklığa kavuşturmamızda yarar vardır. “Tarafsızlık” (impartiality) ırk, renk, cinsiyet, etnik köken, din ve dil gibi unsurları esas olarak ayrımcılık yapmamak demektir. İster hâkim isterse de YDK denetçisi olsun kritik görevler üstlenen tüm kamu görevlilerinin toplumun tüm kesimlerine eşit ve adil davranması gerekir. Bu görevleri ifa edenler ideolojilerinden sıyrılmayı bilmeli, kendi dünya görüşlerini kendilerine saklayabilmeyi becerebilmelidir. Tarafsızlık kaçınılmaz olarak subjektif bir kavramdır. Hâkim ya da bir YDK denetçisinin önyargısından, ideolojisinden veya yanlılığından kaynaklanan değer yargılarına sahip olması “subjektif tarafsızlık” ilkesinin ihlal edilmesi sakıncasını doğurur. Başka bir ifadeyle hâkim ya da bir YDK denetçisinin menfaatleri, çıkar ilişkileri ve ideolojisi doğrultusunda hareket ederek karşısındaki kişi ve kurumlara karşı düşmanlık göstermesi subjektif tarafsızlığın yok olması anlamına gelir. Örneğin bir YDK denetçisinin oy kullanmadığı bir siyasi partinin yönetiminde olan bir belediyeyi, etnik ve bölücülük yaptığı inancı ve ön kabulü ile düşmanca bir tavırla hareket ederek denetlemesi, “subjektif tarafsızlık” ilkesinin ihlal edilmesi anlamına gelecektir. “Objektif tarafsızlık” ise subjektif tarafsızlıktan farklı olarak bariz, görülebilir ve ölçülebilir bir taraf tutmayı ya da taraf tutmamayı ifade eder. Örneğin, yargılama faaliyetinin ya da denetimin taraflarından biriyle maddi ve/veya manevi; şahsi veya hiyerarşik bağlar kurulması durumunda açık bir tarafsızlık ihlali gerçekleşmiş olur. Bu açıdan objektif tarafsızlık (nesnel tarafsızlık) ilkesinin mümkün olduğu ölçüde kurumsal bağımsızlığı düzenleyen mevzuatta açıkça tanımlanması önemlidir.

Yüksek Denetim Kurumlarının bağımsızlığının desteklenmesi için Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI- The International Organization of Supreme Audit Institutions) ve INTOSAI Kalkınma Girişimi (IDI), Lima ve Meksiko Deklarasyonları (Ek 1 ve Ek 2) doğrultusunda, denetime ilişkin yasal görevlerin yerine getirilmesinde hükümet müdahalesinden masuniyeti sağlamak amacıyla YDK’ların bağımsızlığını savunmaktadır.

### 3. LİTERATÜR İNCELEMESİ

YDK’ların bağımsızlık ve tarafsızlığı ile ilgili olarak literatürde yer alan belli başlı çalışmalar ve bu çalışmaların araştırma konuları aşağıda kısaca özetlenmiştir. Bu çalışmada, bu çalışmaların önemli bir kısmına atıf yapılmış olup araştırma konusunun belirlenmesinde bu çalışmalarda spesifik olarak değinilmeyen hususların incelenmesine öncelik verilmiştir.

Streim (1994) tarafından kaleme alınan “Hukuki-Siyasal Sistemdeki ve Yüksek Denetim Kurumlarındaki Aktör Sorunları” başlıklı çalışmada; denetçileri yüksek kaliteli denetimler yapmaya motive etmede önemli sorunlar olduğu ve etkili performans ve etkinlik teknolojilerinin geliştirilmesine acil ihtiyaç bulunduğu vurgulanmaktadır. Çalışmaya göre, bu alanda yaşanan sorunlar mükemmel bir şekilde çözülebilese bile, politikacıların denetim sonuçlarını gerçekten kullanmasının nasıl sağlanacağı sorunu önemli bir sorun olmaya devam etmektedir.

Dye ve Stapenhurst (1998) tarafından kaleme alınan “Dürüstlüğün Temelleri: Yolsuzluğun Önlenmesinde Yüksek Denetim Kurumlarının Önemi” adlı makale; YDK’ların hükümet içinde hesap verebilirliği ve şeffaflığı teşvik etmedeki rolünü tartışmakta, etkili YDK’ları oluşturan bazı faktörleri ele almakta ve denetim kurumları ile diğer “dürüstlük temellerini”, özellikle medya ve Parlamento arasındaki bağlantıları vurgulamaktadır.

Wynne (2002) tarafından kaleme alınan “Sayıştay Başkanı’nın Bağımsızlığı” başlıklı makalede; bağımsızlığın, Sayıştay Başkanı ve Yüksek Denetim Kurumlarının temel bir niteliği olduğu belirtilmekte ve hükümet hesaplarının mali durumu adil bir şekilde sunup sunmadığı konusunda bağımsız bir görüş sağlamanın önemine vurgu yapılmaktadır. Makaleye göre; mali işlerden sorumlu olmak bakımından hükümetin doğru ve zamanında veriler yayınlaması son derece önem taşımaktadır.

Reiter ve Williams (2004) tarafından kaleme alınan “Denetçi Bağımsızlığı Kavramlarının Felsefesi ve Retoriği” başlıklı makale; denetim mesleğinin denetçi bağımsızlığı sunumlarını çevreleyen söylemini analiz etmekte ve 20. yy. ın başlarındaki Profesyonel Adam’dan daha kamusal ve soyut Yargı Adamı ve Ekonomik Adam figürlerine doğru gelişen denetçi karakteri evrimini irdelemektedir. Yazarlara göre; mesleğin meşruiyet anlatılarında denetçinin değişen karakteri, denetimin rolündeki, ekonomik ortamdaki ve Amerikan toplumunun değerlerindeki değişiklikleri yansıtmaktadır.

Blume ve Voigt (2011) tarafından kaleme alınan “Yüksek Denetim Kurumlarının Örgütsel Tasarımı Önemli Midir? Ülke Çapında Bir Değerlendirme” başlıklı makalede; YDK’ların örgütsel tasarımındaki farklılıkların ekonomik etkileri ülkeler arası bir temelde değerlendirilmektedir. Yazarlar, söz konusu etkileri üç ekonomik değişken grubu üzerinden irdelemektedir: (1) Maliye politikası, (2) Hükümet etkinliği ve yolsuzluk, (3) Üretkenlik. Makale; 40 kadar ülke verilerine dayanarak, YDK’ların bağımsızlığı, yetkisi, uygulama kaydı ve örgütsel modelindeki farklılıkların, üç bağımlı değişken grubunun hiçbirinde net bir etkiye sahip olmadığını ortaya koymaktadır. Yazarlara göre bunun tek bir istisnası vardır: YDK, mahkeme denetim modeli doğrultusunda yapılandırılmışsa algılanan yolsuzluk düzeyleri önemli ölçüde daha yüksek olmaktadır.

İşgüden Kılıç vd. (2015) tarafından kaleme alınan “Kurumsal Yönetim Bağlamında Denetim Faaliyetlerinin ve Denetleyenlerin Tarafsızlık ve Bağımsızlıklarının Değerlendirilmesi” başlıklı makalede; denetim faaliyetleri bünyesinde yer alan bazı risklere dikkat çekilmekte ve tarafsızlık ve bağımsızlık niteliklerinin sebep olduğu risklerin bunların başında geldiği belirtilmektedir. Bu çerçevede makale, kurumsal yönetim uygulamalarının bağımsız denetim faaliyetlerine ve denetleyenlere kazandırdığı tarafsızlık ve bağımsızlık özelliklerini değerlendirmektedir.

YDK’ların kamusal değerinin bileşenlerinin geliştirilmesi konusunda karşılaştırmalı bir uluslararası çalışma yapmak amacıyla Cordery ve Hay (2019) tarafından kaleme alınan “Yüksek Denetim Kurumları ve Kamu Değeri: İlgililiğin Gösterilmesi” başlıklı makale; YDK’ların sundukları kamu değeri hakkında nasıl raporlama yaptıklarını analiz etmektedir. YDK’ların genellikle çalışmalarının olumsuz sonuçlarını tartışmaktan kaçındığına dikkat çekilen makalede, YDK’lar, ilgililiklerini göstermek konusunda yeni yollar geliştirmeye teşvik edilmektedir.

Vogiatzis (2019) tarafından kaleme alınan “Avrupa Sayıştayının Bağımsızlığı” başlıklı çalışmada; Avrupa Sayıştayının (ECA) bağımsızlığı resmi ve yasal bir perspektiften ele alınmakta ve atama süreci, ECA Üyelerinin sayısı ve ECA’nın işlevlerindeki bağımsızlık (hem Üye Devletlerden hem de AB kurumlarından) dahil olmak üzere bağımsızlığın çeşitli boyutları incelenmektedir. Yazar, bağımsızlığın erişilemezlikle karıştırılmaması gerektiğine dikkat çekerek ECA’nın iletişim politikasını daha da iyileştirmesi ve bulgularını daha etkili bir şekilde yayması gerektiğini ifade etmektedir.

Köse (2020) tarafından kaleme alınan “Yüksek Denetim Kurumlarının Yargısal İşlevleri ve INTOSAI Standartlarında Yargının Temel İlkeleri” başlıklı makalede; INTOSAI standartlarında yer alan ilkelerin YDK hesap yargısının etkinliğinin ve evrensel normlara uygunluk düzeyinin artırılmasına etki potansiyeli analiz edilmekte ve özellikle Türkiye Sayıştayını için mevcut uygulamaların bu ilkelerle kıyaslanması suretiyle geliştirilmesi gereken alanlar ve hesap yargısının güçlendirilmesi için yapılması gerekenler ortaya konulmaktadır.

Doan ve Nguyen (2023) tarafından kaleme alınan “Kamu Sektörü Denetçisinin Bağımsızlığını Etkileyen Faktörler: Bir Literatür İncelemesi” başlıklı makalede; her bir tehdidin kamu sektörü denetçilerinin bağımsızlığı üzerindeki etkisi incelenmektedir. Makale, kanıtların ve son gelişmelerin kamu sektörü denetçilerinin bağımsızlığı hakkında daha fazla araştırma yapılmasına olanak sağladığı sonucuna varmaktadır.

Yukarıda yer alan literatür özetlerinden de görüleceği üzere; ilgili literatürde yer alan çalışmalar, YDK’ların bağımsızlık ve/veya tarafsızlığı ile YDK başkan ve üyelerinin seçim/atama ve azil süreçlerinde izlenen sistematik arasındaki son derece önem arz eden spesifik ilişkiye doğrudan odaklanmamaktadır. Aynı zamanda bu çalışmalar, YDK’ların bağımsızlık ve tarafsızlığına ilişkin küresel görünüme dair genel bir perspektif ortaya koymaktan da oldukça uzak görünmektedir. Bu itibarla, YDK başkan ve üyelerinin seçim/atama ve azil süreçlerine ilişkin olarak seçilmiş ülke örnekleri üzerinden yaptığımız analiz ve değerlendirme sonuçlarımızın ilgili literatüre özgün bir katkı sunacağı değerlendirilmektedir. Ayrıca YDK’ların başkan ve üyelerinin sadece yürütme organı tarafından değil aynı zamanda yasama organı tarafından da belirlenmesinin, bu kurumların bağımsızlığı ve tarafsızlığı için potansiyel bir tehlike teşkil ettiği ilk defa bu çalışmada öne sürülmüş bir argümandır. Bu kapsamda bu riski ortadan kaldırmak ve yüksek denetim kurumlarının bağımsız ve tarafsız faaliyet gösterebilmelerini garanti altına almak için YDK başkan ve üyelerinin seçimi ve atanmasına dair kuralların mutlaka gözden geçirilmesi gerektiği vurgulanmış ve sortasyon (kura ile rastgele seçim usulü) ve bunu destekleyecek rotasyon (görev süresi sınırlaması) uygulaması, bu konuda üzerinde ciddiyetle düşünülmesi gereken özgün bir öneri olarak sunulmuştur.

## 4. YÜKSEK DENETİM KURUMLARINDA BAŞKAN VE ÜYELERİNİN SEÇİMİ İLE ATANMASI USULLERİNE GENEL BİR BAKIŞ

### 4.1. Yüksek Denetim Kurumları: Üç Farklı Örgütlenme Modeli<sup>9</sup>

Bilindiği üzere, yüksek denetim kurumları, devlet gelir ve giderlerinin denetiminden sorumlu olan kamu kuruluşlarıdır. Bu kurumlar, kamu mali yönetimini ve raporlamasını inceleyerek kamu kaynaklarının öngörüldüğü şekilde kullanılıp kullanılmadığına dair demokratik açıdan son derece önemli bir güvence sağlarlar. Hesap verebilirlik ve şeffaflığın önemli aktörleri olarak bu kurumlar, tüm dünyada kabaca üç farklı model altında faaliyetlerini sürdürmektedir.<sup>10</sup> Dünyada oldukça yaygın olarak görülen ve *Westminster modeli* olarak adlandırılan ilk modelde, bir parlamento komisyonuna (genellikle Kamu Hesapları Komisyonu) denetim raporları sunan, bağımsız bir Yüksek Denetim Kurumu Başkanı veya eşdeğeri tarafından yönetilen bir Ulusal Denetim Ofisi bulunmaktadır. Anglo-Saxon modeli ya da Parlamento modeli yüksek denetim kurumu olarak da bilinen bu model, başta Birleşik Krallık olmak üzere çoğu İngiliz Milletler Topluluğu bünyesinde yer alan ülkelerde kullanılmaktadır. Sahra Altı Afrika'daki birçok ülke, bazı Avrupa ülkeleri ile Peru ve Şili gibi bazı Latin Amerika ülkeleri de bu modeli uygulamaktadır.

Yüksek denetim kurumlarının örgütlenmesinde yaygın olarak görülen ikinci model, *Napolyon modeli* (Napoleonic model) ya da *yargı modeli* (judicial model) Sayıştay olarak da bilinmektedir. Bu model başta Fransa olmak üzere, Avrupa'daki birçok Latin ülkesi, Türkiye, Afrika ve Asya'daki frankofon ülkeler ile Brezilya ve Kolombiya dahil bazı Latin Amerika ülkeleri tarafından kullanılmaktadır. Bu modelde, genellikle Sayıştay veya Hesap Mahkemesi olarak adlandırılan bir yüksek denetim kurumu yer almakta ve yargı sisteminin bir parçasını oluşturan bu tip kurumlar, kamu kaynaklarının kullanımına ilişkin olarak sorumlu ve yetkili kılınan kamu görevlileri hakkında yargısal ve/veya idari yaptırım kararları almaktadır.

Yüksek denetim kurumlarının örgütlenmesinde görülen üçüncü bir model, *Kurul tipi* (board model / collegiate model) örgütlenmedir. Başta Endonezya, Japonya ve Kore Cumhuriyeti olmak üzere birçok Asya ülkesi ve Almanya, Hollanda gibi bazı Avrupa ülkeleri tarafından kullanılan bu model, denetim raporlarının bir Denetim Kurulu tarafından üretilerek parlamentoya sunulması dışında Westminster modeline oldukça benzer bir işleyiş sergilemektedir. Napolyon modelinin aksine Ofis tipi ve Kurul tipi örgüt yapısına sahip olan yüksek denetim kurumlarının yargı yetkisi bulunmamaktadır (Cordery ve Hay, 2019:133-136; Köse, 2007: 42-43; Yalçın, 2017:65-75). Tablo 1'de üç farklı modelin anayasal konum, yetki, hukuki statü, mali yaptırım yetkisi ve diğer temel özellikler bakımından karşılaştırmalı bir analizi yer almaktadır.

**Tablo 1. Üç Farklı YDK Modelinin Karşılaştırılması**

	Yargı Tipi veya Napolyon Modeli	Yönetim Kurulu veya Kurul Tipi Model	Parlamentar veya Westminster Modeli
Yetki	YDK Başkanı (aynı zamanda hesap mahkemesi veya <i>mahkeme heyeti</i> olarak da adlandırılır).	Kurul, parlamento tarafından belirli bir süre için atanan ve <i>eşitler arasında birinci olan</i> bir başkan tarafından yönetilen üyelerden oluşur.	Bazı yargı bölgelerinde YDK başkanına genel denetçi veya başkan adı verilir. Bu merkezi rol, kontrol rolüne sahip genel denetçinin rolüyle birleştirilebilir.
Hukuki Statü	<i>Yargısal</i> : Kamu muhasebecilerinin yasa ve düzenlemelere uygunluğuna ilişkin hükümler üretir. <i>İdari</i> : Kamu mali yönetiminin düzenliliğini, verimliliğini ve etkinliğini kontrol eder. Yeni gelişmeler: YDK kamu politikalarının değerlendirilmesinde parlamentoya yardımcı olur; YDK kamu hesaplarını tasdik eder.	Devlet harcamalarını ve gelirlerini analiz eder; hesapları denetler ve kamu mali yönetiminin performansını, düzenliliğini ve uygunluğunu inceler. Denetim bulgularını denetlenen kurumlarla tartışır.	Hükümetin harcamalarına ilişkin parlamento yetkilerini ve hükümet ile kamu kurumlarının yıllık hesaplarını denetler. Denetim bulgularını kamu hesapları komisyonu gibi parlamento organlarına rapor eder. Bazı yargı bölgelerinde, YDK tarafından sunulan rapora dayanarak, parlamento organı hükümete kendi raporlarını ve önerilerini sunar.

<sup>9</sup> Bu konuda bkz. (DFID, 2014); OECD (2014); The World Bank (2001).

<sup>10</sup> Bkz. SAI INDEPENDENCE (2024); Cordery & Hay (2019:130-136); Kontogeorga (2021); Blume & Voigt (2011); Stapenhurst & Titsworth (2001).

## Yüksek Denetim Kurumlarının Bağımsızlığı ve Tarafsızlığı

Coşkun Can AKTAN, Murat İNCE

Özellikler	Yasama ve yürütme organlarından bağımsızdır. Hesap Mahkemesi üyelerinin güçlü bağımsızlığı. Bakanlıkların ve sosyal güvenlik kurumlarının görev alanına giren ticari ve endüstriyel kuruluşlar da dahil olmak üzere tüm kamu kurumlarını denetler. Harcama öncesi kontrollere ağırlık verir.	Yürütme organından bağımsızdır ve parlamentonun gözetim yapmasına yardımcı olur. Kurulun aldığı kararlar ortaktır ve uzlaşmaya dayalıdır. Harcama sonrası denetimlere ağırlık verir.	Yürütme organından bağımsızdır ve parlamentonun gözetim işlevlerini yerine getirmesine yardımcı olur. Genel denetçinin bağımsızlığını sağlamaya yönelik güçlü teminatlar. Mali denetim ve performans denetimlerine daha fazla odaklanır. Parlamentoya sunulan raporlarda yasal uygunluğa daha az ağırlık verilir. Ofisin yargısal bir işlevi yoktur, ancak gerektiğinde denetim bulguları daha fazla işlem yapılmak üzere yasal makamlara iletilebilir.
Mali Yaptırım Uygulama Yetkisi	Kişilere veya kuruluşlara yaptırım uygulayabilir ve bazı durumlarda kovuşturma başlatabilir.	Genel olarak kişi veya kuruluşlara yaptırım uygulama yetkisine sahip değildir.	Bu modeli temel alan YDK'lar giderek artan oranda yaptırım uygulama ve fazla ödemeleri tahsil etme yetkisi edinmektedir.

United Nations Office on Drugs and Crime (2022). (Belirtilen kaynaktaki bilgiler yazarlar tarafından tercüme edilerek doğrudan iktibas edilmiştir.)

Yukarıdaki karşılaştırmalı Tablo 1’de görüleceği üzere; YDK modelleri arasındaki en belirgin ayrım aslında Westminster modeli ile Napolyon modeli arasındadır. Westminster modeli ile Napolyon modeli arasındaki en dikkat çekici fark ise ikinci model kapsamındaki bir yüksek denetim kurumunun aynı zamanda yargısal bir fonksiyon üstlenmesi ve sorumlu kişiler veya kuruluşlar hakkında mali yaptırım uygulama yetkisine sahip olmasıdır. Öte yandan yüksek denetim faaliyetinin en üst düzeyde parlamento tarafından belirli bir süre için atanan bir Kurul aracılığıyla yerine getirilmesi ve kurumun eşitler arasında birinci olan bir başkan tarafından yönetilmesi dışında Kurul modeline dayalı YDK’ların aslında Westminster modelinden belirgin bir farklılığı bulunmamaktadır. Westminster modelini ya da Kurul modelini uygulayan YDK’larda dikkat çekici bir başka özellik ise bu kapsamdaki kurumların yürütme organından bağımsız olmaları ve parlamentonun gözetim yapmasına yardımcı olan bir işleyişe sahip olmalarıdır. Buna karşılık Napolyon modelinde yasama ve yürütme organlarından eş düzeyde bağımsızlık görece bir önem taşımaktadır. Westminster ya da Kurul modelinde yasama organından bağımsızlığa özel bir vurgu yapılmamasının temel nedeni, bu model kapsamındaki ülkelerde yüksek denetim faaliyetinin yasama organıyla çok daha iç içe bir kompozisyonda icra edilmekte olmasıdır.

Ülkelerde benimsenen anayasal sistem ve idari rejim özelliklerine göre farklılıklar sergileyen her üç YDK modeli de dünyada giderek yükseliş gösteren iyi yönetim ideasıyla uyumlu olarak yüksek denetim işlevinin modern devletlerdeki kritik önemini gözler önüne sermektedir. Dünyadaki hemen her ülke temel nitelikleri yukarıda özetlenen üç YDK modelinden birini ya da bunların değişik versiyonlarından birini uygulamaktadır. Bazı ülke örneklerinde Orta Çağ’a kadar uzanan çok uzun bir geçmişe sahip olan bu modellerin üçü de modern içerik ve niteliklerine özellikle 18. yüzyıl ile ulus devletlerin kurulmaya başladığı sonraki yüzyılın başlangıcı arasındaki dönemde kavuşmuştur (Miller, 2024:14). Yüksek denetim kurumlarının anayasal sistemdeki konumuyla ilgili en çarpıcı hususlardan biri, bu kurumların dar anlamda yürütme erkinin normatif hiyerarşisi içinde yer almayan ve doğrudan halk ya da parlamento adına gözetim ve denetim rolü üstlenen özellikli bir yapıya sahip olmalarıdır. Bu nitelikleriyle yüksek denetim kurumları aslında modern devletin asli işlevleri olarak yasama, yürütme ve yargı erkleri arasındaki kaçınılmaz erk bölünmesini demokratik açıdan telafi eden erkler arası *sui generis* bir konuma sahiptir. Yüksek denetim kurumlarının bu özellikli konumu aynı zamanda modern temsili demokrasilerin yapısal bir sorun alanı olarak demokrasi açığının/temsili krizinin olumsuz etkilerinin giderilmesinde de son derece etkili bir kurumsal çözüm sistematiği barındırmaktadır.<sup>11</sup>

Yüksek denetim kurumlarının demokratik değer ve önemine tüm dünyada giderek artan düzeyde bir vurgu yapılmakta olduğunu gözlemlemekteyiz. Bu gelişmenin en önemli göstergelerinden biri INTOSAI tarafından 2013 yılında kabul edilen “INTOSAI P 12 Yüksek Denetim Kurumlarının Değer ve Faydaları” standardıdır. “Vatandaşların yaşamında fark yaratma” alt başlığını taşıyan ve INTOSAI temel ilkeleri arasında yer alan söz konusu standart, kamu sektörü denetimini vatandaşların yaşamında fark yaratmada önemli bir faktör olarak benimseyen oldukça yenilikçi bir bakış açısı ortaya koymaktadır. Standartta göre; bağımsız, etkili ve güvenilir bir yüksek denetim kurumu; hesap verme sorumluluğu, şeffaflık ve doğruluğun istikrarlı bir demokrasinin ayrılmaz parçası olduğu demokratik sistemde temel bir bileşendir. Bu kapsamda standart, yüksek denetim kurumlarına demokrasi vurgusuyla üç yeni zorlu görev yüklemiş bulunmaktadır: “1- Merkezi Yönetim ve Kamu Kurumlarının Hesap Verme Sorumluluğu, Şeffaflığı ve Doğruluğunu Güçlendirmek; 2- Vatandaşlar, Parlamento ve Diğer Paydaşlarla İlgili Olma Durumunun Sürdüğünü Göstermek ve 3- Davranışlarla Örnek Teşkil Ederek Model Bir Kuruluş Olmak” (INTOSAI P-12, 2019: 6).

<sup>11</sup> Yüksek denetim kurumlarının modern politik-demokratik sistem içindeki özellikli konumuyla ilgili bir tartışma için bkz. İnce (2017).



#### 4.2. Yüksek Denetim Kurumlarının Bağımsızlığı: Uluslararası İlkeler

Yüksek Denetim Kurumlarının (YDK) temel işleyiş ve ilkelerini düzenleyen uluslararası dokümanlarda (INTOSAI denetim standartlarında)<sup>12</sup>, yüksek denetim organlarının başkan ve üyelerinin seçim ve atama sürecine özel bir önem atfedilmiş ve bu süreç doğrudan yüksek denetim kurumlarının bağımsızlığını güvence altına alan kurumsal önceliklerle ilişkilendirilmiştir. Örneğin yüksek denetim kurumlarının Magna Carta'sı ve anayasası olarak nitelendirilen Lima Deklarasyonu'nda (Ek 1)<sup>13</sup>, yüksek denetim kurumu üyelerinin göreve atanma ve azledilmelerine ilişkin yöntemin her ülkenin anayasal yapısına bağlı olduğu belirtilmekle birlikte üyelerin bağımsızlığının Anayasa ile güvence altına alınması gerektiği ve özellikle görevden azledilmeye ilişkin prosedürlerin Anayasada belirlenerek üyelerin bağımsızlığının zedelenmemesi gerektiği ifade edilmiştir (INTOSAI-P 1, 2019: 9).

Bu ana ilkeye paralel şekilde Yüksek Denetim Kurumlarının Bağımsızlığına İlişkin Meksiko Deklarasyonu'nda (Ek 2) da, yüksek denetim kurumu başkanı ve kurul şeklinde (collegial) örgütlenmiş yüksek denetim kurumu üyelerinin, yürütmeye karşı bağımsızlıklarını güvence altına alan bir usule göre atanmış, yeniden atanmış veya azledilmiş olmaları gerektiği ifade edilerek bu kişilerin görev ve yetkilerini cezalandırma ve yıldırma korkusu olmaksızın<sup>14</sup> yerine getirmelerini sağlayacak şekilde yeterli uzunlukta ve sabit dönemlerle atanmış olmaları gerektiği özellikle vurgulanmıştır (INTOSAI-P 10, 2019: 8).

#### 4.3. Yüksek Denetim Kurumlarının Başkan ve Üyelerinin Seçim, Atama, Görev Süresi ve Görevden Azledilmesi: Seçilmiş Ülke Örnekleri

Ülkelerin uyguladığı idari rejim ya da anayasal sistemlerle benimsenen YDK modelleri arasında belirli bir korelasyon bulunduğunu öne sürmek mümkündür. Gerçekten de parlamenter ya da yarı parlamenter sistemi uygulayan Anglo-Sakson örgütlenme yapısına sahip birçok ülkede yüksek denetim kurumları Westminster modelini esas alan kurumsal bir yapıya sahiptir. Yine başkanlık, yarı başkanlık ya da anayasal monarşi ile yönetilen birçok kıta Avrupası ülkesinde ise yüksek denetim kurumlarının daha çok Napoyon modeline uygun bir şekilde yapılandırıldığını gözlemlemekteyiz. Durum kabaca böyle olmakla birlikte bu hususun önemli istisnaları olan bir çıkarım olduğunu hatırd tutmak gerekir. Örneğin YDK örgütlenmesinde Kurul modelini esas alan Almanya ya da Hollanda gibi ülkelerin anayasal sistemleriyle benimsenen YDK modeli arasında yukarıdaki örnekler kadar açık bir korelasyon bulunduğunu öne sürmek mümkün değildir.

Tablo 2'de gelişmiş bazı ülkeler ile ülkemizde yüksek denetim kurumu başkan ve üyelerinin seçim, atama, görev süresi ve görevden azledilme süreçlerine ilişkin veriler paylaşılmaktadır.

**Tablo 2. Bazı Ülke YDK'larında Başkan ve Üyelerin Seçim, Atama, Görev Süresi ve Görevden Azil Yöntemleri**

Ülke	Seçim/ Atama Yöntemi	Görev Süresi ve Azil Yöntemi
ABD*	<b>Karma Sistem/ Basit Çoğunluk</b> YDK Başkanı, Senatonun tavsiyesi ve onayıyla ABD Başkanı tarafından atanır.	Başkanın görev süresi 15 yıl olup yeniden atanması mümkün değildir. Başkanın görevden azledilme kararı nihai olarak ABD Başkanı tarafından verilir ancak bu sürecin karara bağlanmasında Meclisin her iki kanadının önemli bir rolü vardır.
Almanya**	<b>Karma Sistem/ Basit Çoğunluk</b> YDK Başkan ve üyeleri Federal Hükümet tarafından önerilmekte, Federal Meclis tarafından onaylanmakta ve Cumhurbaşkanı tarafından atanmaktadır.	Başkan ve üyelerin görev süresi 12 yıl olup yeniden atanmaları mümkün değildir. Başkan ve üyelerin görevden azledilme süreci Federal Hükümet veya Federal Meclis tarafından başlatılabilmekte ve bu konudaki nihai karar Federal Meclis tarafından nitelikli çoğunlukla alınmaktadır.

<sup>12</sup> Tüm dünyadaki yüksek denetim kurumlarının çatı örgütü olan Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI), yüksek denetim kurumlarının mesleki gelişmelerini desteklemek üzere kurulmuş, faaliyetlerinde herhangi bir siyasi bir amaç gütmeyen, bağımsız ve özerk bir statüye sahip uluslararası bir kuruluştur. Kamu sektörü denetim standartları külliyatı 2019 yılı itibarıyla INTOSAI Mesleki Bildirimler Çerçevesi (IFPP) olarak anılmaktadır. Bu çerçeve; başta mali denetim, uygunluk denetimi ve performans denetimi olmak üzere kamu sektörü denetiminin birçok alanında yüksek denetim kurumlarının kendi yetki çevrelerinde uygulayabilecekleri son derece zengin bir rehberlik ve uygulama materyali barındırmaktadır. Daha fazla bilgi ve açıklama için bkz. The International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI), <https://www.issai.org/professional-pronouncements/>

<sup>13</sup> Lima Deklarasyonu (Ek 1), Yüksek Denetim Kurumlarının (YDK) bağımsızlığının önemini kapsamlı bir şekilde ortaya koyan ilk INTOSAI belgesidir. Lima Deklarasyonu 1977 yılında Peru'nun Lima kentinde düzenlenen IX. INCOSAI sırasında imzalanmıştır.

<sup>14</sup> Sayıştay Başkanlığı tarafından yapılan çeviri metninde deklarasyonda kullanılan "retaliation" kelimesi "misillem" olarak tercüme edilmiştir. Burada cezalandırma ve/veya yıldırma kelimelerini kullanmanın daha doğru olduğunu düşünüyoruz.

Yüksek Denetim Kurumlarının Bağımsızlığı ve Tarafsızlığı

Coşkun Can AKTAN, Murat İNCE

<b>Birleşik Krallık*</b>	<b>Yürütme/Oylama Yok</b> YDK Başkanı, Başbakanın önerisi üzerine Kraliçe veya Kral tarafından atanır. Aday belirleme ve atama sürecinde Meclis istişaresi önem taşır.	Başkanın görev süresi 10 yıl olup yeniden seçilmesi mümkündür. Başkanın görevden azledilmesine ilişkin nihai karar, Başbakanın önerisi üzerine Kraliçe veya Kral tarafından verilir. Bu süreç resmi bir Meclis onayı gerektirmemekte ancak Mecliste yürütülen inceleme ve soruşturma kritik önem taşımaktadır.
<b>Brezilya***</b>	<b>Karma Sistem/ Basit Çoğunluk</b> YDK Başkanı, YDK üyeleri arasından seçilir. YDK üyeleri ise, Senatonun onayıyla Cumhurbaşkanı tarafından atanır.	Başkan 2 yıl süreyle görev yapar ve azami görev süresi 4 yıl olmak üzere yeniden seçilme imkânı vardır. Üyelerin görev süreleri ise 9 yıl olup yeniden atanmaları mümkün değildir. Başkan ve üyelerin görevden azil süreci yürütme ya da YDK'nın kendisi tarafından başlatılabilir ancak bu konudaki nihai kararın sağlanacak nitelikli çoğunluk ile Senato tarafından onaylanması gerekmektedir.
<b>Fransa***</b>	<b>Karma Sistem/Oylama Yok/Meclis Tarafından Seçilen Üyeler İçin Basit Çoğunluk</b> YDK Başkanı Cumhurbaşkanı tarafından atanır. Ancak meşruiyet açısından bu atamanın Ulusal Meclis tarafından onaylanması gerekir. YDK'nın bazı üyeleri Cumhurbaşkanı tarafından atanır. Ulusal Meclis ve Senato tarafından da üyeler seçilir. Her iki meclis, kendi içinden birer üye atar. Bunun yanında Yüksek Mahkeme ve diğer yüksek yargı organlarından da üyeler atanabilir.	Başkanın görev süresi 6 olup Cumhurbaşkanı tarafından belirli koşullar altında yeniden atanabilmesi mümkündür. Üyeler, bir kez yenilenebilir olmak üzere 9 yıllık bir görev süresi için atanırlar. Başkanın görevden azledilmesinde Cumhurbaşkanı yetkili olup bunun için Meclis onayı gerekmemektedir. Meclis tarafından seçilen üyelerin görevden azledilmesine ise Meclisin her iki kanadının basit çoğunluğu ile karar verilebilmektedir.
<b>Hollanda**</b>	<b>Karma Sistem/Oylama Yok</b> YDK Başkan ve üyeleri, yürütme (Maliye Bakanının önerisi üzerine Kral) tarafından atanır ancak bu atamanın Temsilciler Meclisi tarafından onaylanması gerekmektedir.	Başkan ve üyelerin görev süresi 6 yıl olup belirli durumlarda yeniden atanmaları mümkündür. Atama sürecinde olduğu gibi Başkan ve üyelerin yürütme tarafından azledilebilmesi mümkündür ancak bu sürecin Temsilciler Meclisi ile istişare halinde yürütülmesi gerekmektedir.
<b>İspanya***</b>	<b>Yasama/Salt Çoğunluk</b> YDK Başkan ve üyeleri, Kongre ve Senato tarafından ortak olarak belirlenen adaylar arasından seçilir.	Başkan ve üyelerin görev süresi 9 yıl olup yeniden atanmaları mümkün değildir. Başkan ve üyelerin görevden azledilebilmesi için Meclisin her iki kanadının salt çoğunluğu gerekmektedir.
<b>İtalya***</b>	<b>Yürütme/Oylama Yok</b> YDK Başkan ve üyeleri, Cumhurbaşkanı tarafından atanır. Başkanın atamasında resmi bir onay süreci yoktur. Üyelerin bir kısmının atanmasında Senatonun onayı gerekmektedir.	Başkan ve üyelerin görev süreleri 9 yıl olup yeniden atanmaları mümkün değildir. Başkan ve üyelerin görevden azledilebilmesi için Meclisin her iki kanadının nitelikli çoğunluğu gerekmektedir.
<b>Japonya**</b>	<b>Yürütme/Oylama Yok</b> YDK Başkan ve üyeleri Başbakan tarafından atanır.	Başkan ve üyelerin görev süreleri 6 yıl olup belirli koşullar altında yeniden atanmaları mümkündür. Başkan ve üyeler Başbakan tarafından görevden azledilebilir ancak bu kararın Meclisin nitelikli çoğunluğu ile onaylanması gerekmektedir.
<b>Kanada*</b>	<b>Yürütme/Oylama Yok</b> YDK Başkanı, Başbakanın önerisiyle Genel Vali tarafından atanır. Aday belirleme ve atama sürecinde Meclis istişaresi önem taşır.	Başkanın görev süresi 10 yıldır ancak görev süresi uzatılabilir. Başkanın görevden azledilmesi, Meclisin her iki kanadının ortak kararıyla olur.
<b>Norveç*</b>	<b>Yasama/Basit ve Nitelikli Çoğunluk</b> YDK Başkanı Meclis tarafından basit çoğunlukla atanır.	Başkanın görev süresi 6 yıl olup yeniden atanması mümkündür. Başkanın görevden azledilmesi için Mecliste nitelikli çoğunluğun sağlanması gereklidir.
<b>Rusya**</b>	<b>Karma Sistem/Basit Çoğunluk</b> YDK Başkanı Federasyon Başkanı tarafından aday gösterilir ve Federal Meclis onayıyla atanır. Üyelerin yarısı Federasyon Başkanı, diğer yarısı ise Federal Meclis tarafından atanır.	Başkan ve üyelerin görev süresi 6 yıl olup yeniden atanmaları mümkündür. Başkan, ancak Federal Meclisin basit çoğunluk kararıyla görevden azledilebilir. Federasyon Başkanının azil yetkisi yoktur. Üyelerin de benzer şekilde Federal Meclis kararıyla görevden azledilmeleri mümkündür ancak Federasyon Başkanı tarafından atanmış olan üyelerin azledilmesinde Federasyon Başkanı yetkilidir.
<b>Türkiye***</b>	<b>Yasama/Basit Çoğunluk</b> YDK Başkan ve üyeleri Meclis tarafından atanır.	Başkanın görev süresi 5 yıl olup bir kimsenin en fazla iki defa Sayıştay Başkanı seçilmesi mümkündür. Üyelerin görev süresi, belirli bir dönemle sınırlı değildir, görev süreleri emeklilik yaşına kadar devam eder. Başkan ve üyelerin görevden azli için genel hükümler dışında özel bir prosedür öngörülmemiştir.

\*Ofis Tipi örgütlenme yapısı. (Bu sistemde üye bulunmamaktadır.)

\*\*Kurul Tipi örgütlenme yapısı (YDK Başkan ve Başkan yardımcısı "üye" statüsündedir.)

\*\*\*Napolyon (Yargı) modeli örgütlenme yapısı

Tablo, seçilmiş ülkelerin yüksek denetim kurumlarına ait ilgili mevzuatta yer alan hükümlerden yararlanılarak yazarlar tarafından hazırlanmıştır.

Tablo 2’de yer alan ülke örneklerinden de görüleceği üzere; gelişmiş birçok ülkede YDK başkan ve üyelerinin seçim, atama ve azil süreçlerinde yasama organına belirli yetkiler tanınmış ve bu kişilerin görev süreleri belirli bir sınırlamaya tabi tutulmuştur. Yüksek denetim kurumlarının görevlerini ancak denetlenen kurumdan bağımsız olmaları ve dış etkilere karşı korunmaları halinde layıkıyla yerine getirebilecekleri dikkate alındığında, bu kurumların gerekli olan işlevsel ve kurumsal bağımsızlığa sahip olmaları son derece kritik bir önem taşımaktadır. Sözü edilen işlevsel ve kurumsal bağımsızlığın en önemli göstergelerinden biri de yüksek denetim kurumu başkan ve üyelerinin seçim, atama ve azil süreçlerinde yasama organına belirli yetkiler tanınmış olması ve bu kimselerin görev sürelerinde belirli bir rotasyon kuralına riayet edilmesidir. Bu kapsamda özellikle YDK başkan ve üyelerinin görev sürelerinin hükümet dönemlerinden farklılaştırılması iyi uygulama örneklerinden biri olarak karşımıza çıkmaktadır (INTOSAI GUID, 2019: 8-10). Birçok ülkede halk/meclis adına denetim yapma yetkisine sahip olan yüksek denetim kurumlarının yürütme veya yasama organlarının doğrudan müdahale ve yönlendirmesine kapalı bir şekilde faaliyet göstermeleri, hukukun üstünlüğüne dayanan günümüz demokratik yönetim anlayışının vazgeçilmez bir unsuru olarak kabul edilmektedir.

Seçilmiş ülke örneklerinde dikkati çeken önemli bir husus, YDK başkan ve üyelerinin seçim, atama, görev süresi ve/veya görevden azil süreçlerinde ülkelerin tabi olduğu anayasal sistem ve idari rejimlerle uyumlu olan belirli bir YDK modelinin benimsenmiş olmasıdır. Örneğin yarı başkanlık ya da anayasal monarşi ile yönetilen ve YDK örgütlenmesinde Napolyon modelini benimsemiş olan Fransa, İspanya ve İtalya gibi ülkelerde YDK Başkan ve üyelerinin seçim, atama ve azil süreçlerinde meclis kararı ya da onayı önemli bir rol oynamakta ancak yüksek denetim kurumlarının meclisle doğrudan organik bir ilişkisi bulunmamaktadır. Başka bir deyişle bu ülkelerde yüksek denetim kurumlarının sahip olduğu meclis adına denetim yapma yetkisi yüksek denetim kurumunun yasama organıyla tam anlamıyla organik bir ilişki içinde olduğu anlamına gelmemektedir. Öte yandan başkanlık sistemi, anayasal monarşi ya da parlamenter sistemle yönetilen ve YDK örgütlenmesinde Westminster modelini uygulayan ABD, Birleşik Krallık ve Kanada gibi ülkelerde YDK Başkanın seçim, atama ve azil süreçlerinde yürütme organının tasarruf ve yetkisi daha belirgin olmakta ancak özellikle bu ülkelerin benimsediği parlamenter/yarı parlamenter sistem nedeniyle ki yüksek denetim kurumlarının meclisle organik ilişkisi çok daha açık bir şekilde seçilebilmektedir. Son olarak parlamenter cumhuriyet ya da anayasal monarşi ile yönetilen ve YDK örgütlenmesinde Kurul modelini benimseyen Almanya ve Hollanda gibi ülkelerde yüksek denetim kurumunun meclisle organik ilişkisinin çok daha belirgin olduğu Westminster modeline oldukça yakın bir yüksek denetim işlevi gözlemlenmektedir.

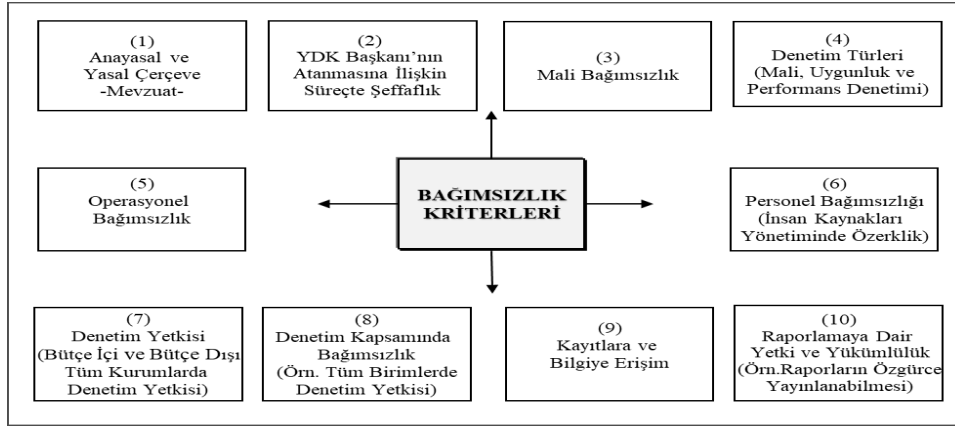
#### 4.4. Dünyada Yüksek Denetleme Kurumlarının Bağımsızlığı

Tüm dünyada yüksek denetim kurumlarının bağımsızlık seviyelerinin değerlendirilmesiyle ilgili önemli bir çalışma, Dünya Bankası tarafından 2021 yılında hazırlanan “Yüksek Denetim Kurumları Bağımsızlık Endeksi: 2021 Küresel Sentez Raporu”dur (The World Bank (2021)).<sup>15</sup> Alanında bir ilk olma özelliği taşıyan ve toplam 118 ülkeyi kapsayan bu araştırma raporu, yüksek denetim kurumlarının bağımsızlığına ilişkin 1977 tarihli Lima Deklarasyonu’nun (Ek 1) temel hedeflerini karşılamak amacıyla kaleme alınmıştır. En son 2021 yılı verilerine dayalı olarak hazırlanmış olan rapor takip eden yıllar itibariyle henüz güncellenmemiştir. Bununla birlikte yüksek denetim kurumlarının faaliyetleriyle ilgili küresel farkındalığa kritik bir katkı sunmak bakımından anılan raporun her yıl güncellenerek yayımlanmasının son derece önem arz ettiğini düşünmekteyiz.

2021 Küresel Sentez Raporu’nda kullanılan Yüksek Denetim Kurumlarının Bağımsızlığı (InSAI) değerlendirmesi, Dünya Bankası’ndaki YDK uzmanlarından oluşan bir ekip tarafından yıllık bazda YDK bağımsızlığını ölçmeye yönelik olarak geliştirilmiş bir değerlendirme aracıdır. Aynı zamanda ülkeler arasında karşılaştırma yapma imkânı da sunan InSAI; yasal, finansal, yetki, kapsam ve operasyonel boyutlar dahil olmak üzere uluslararası standartlara ve uygulamalara dayalı toplam 10 adet YDK bağımsızlık göstergesi içermektedir. Raporda kullanılan bağımsızlık göstergeleri aşağıdaki şekilde gösterilmektedir. (Şekil 3).

<sup>15</sup> Söz konusu raporun Türkçe’de kısa bir özeti için bkz. Aydoğmuş (2021).

Şekil 3. Dünyada Yüksek Denetim Kurumlarının Bağımsızlık İndeks Kriterleri



The World Bank (2021)'de yer alan bilgiler esas alınarak yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Dünya Bankası Raporu'nda her bağımsızlık göstergesi için, kriterleri tamamen karşılayan YDK'lara 1, kriterleri kısmen karşılayanlara 0,5 ve kriterleri karşılamayanlara da 0 puan verilmiştir. 10 genel puan, YDK'nın tüm bağımsızlık kriterlerini tamamen karşıladığı anlamına gelmektedir. Verilen puanlara göre YDK'ların bağımsızlık seviyeleri çok yüksekten en düşüğe doğru toplam 5 kategoride gruplandırılmıştır (Tablo 3).

Tablo 3. Dünyada Yüksek Denetim Kurumlarının Bağımsızlık İndeksi (2021)

Grup	Bağımsızlık Seviyesi	Tanım	Puan	Ülke Sayısı
A	"Çok Yüksek"	Tüm bağımsızlık göstergeleri mevcut.	10	2
B	"Yüksek"	Bağımsızlık göstergelerinin çoğu mevcut.	9.0-9.5	17
C	"Kısmen Bağımsız" (Önemli Ölçüde)	Bağımsızlık göstergeleri önemli ölçüde mevcut.	8.0-8.5	33
D	"Orta Seviyede"	Sadece bazı bağımsızlık göstergeleri mevcut.	6.0-7.5	37
E	"Düşük"	Az sayıda bağımsızlık göstergesi karşılanabilmiştir.	0-5.5	29

The World Bank (2021:7). (Belirtilen kaynaktaki bilgiler yazarlar tarafından tercüme edilerek doğrudan iktibas edilmiştir.)

Dünya Bankası'nın 118 ülkeyi kapsayan değerlendirme sonuçları; bağımsızlığa ilişkin olarak özellikle 1977 Lima Deklarasyonu'nda (Ek 1) yer alan beklentilerin karşılanması bakımından dünyadaki birçok yüksek denetim kurumunun ciddi bir performans açığı sergilediğini ortaya koymaktadır. Nitekim genel değerlendirme sonuçlarının özetlendiği Tablo 3'e göre; tüm bağımsızlık göstergelerini karşılayan sadece iki ülke olup bu gruptaki ülkeler bağımsızlık seviyesi bakımından A Grubu "Çok Yüksek" kategoride listelenmiştir. Bağımsızlık göstergelerinin çoğunu karşılayan toplam 17 ülke ise B Grubu "Yüksek" kategoride yer almaktadır. Öte yandan bağımsızlık göstergelerini önemli ölçüde karşılayan 33 ülke C Grubu "Kısmen Bağımsız" kategoride yer almaktayken sadece sınırlı sayıda bağımsızlık göstergesini karşılayan toplam 37 ülke D Grubu "Orta Seviye" kategorisinde listelenmiştir. Son olarak sadece çok az sayıdaki bağımsızlık göstergesini karşılayan toplam 29 ülke de E "Düşük" kategoride listelenmiştir. Araştırmada incelenen tüm ülke YDK'larının belirlenen gruplara göre dağılımı Tablo 4'te gösterilmektedir.

Tablo 4. Dünyada Yüksek Denetim Kurumlarının Bağımsızlık İndeksi (2021)

<b>A Grubu</b>	Seyşeller, Güney Afrika
<b>B Grubu</b>	Arjantin, Azerbaycan, Brezilya, Çin Kolombiya, Hırvatistan, Mikronezya, Gürcistan, Kosova, Marshall Adaları, Meksika, Nepal, Peru, Rusya Federasyonu, Sudan, <b>Türkiye</b> , Uganda
<b>C Grubu</b>	Arnavutluk, Ermenistan, Bangladeş, Bolivya, Bosna Hersek, Botsvana, Şili, Kosta Rika, Gana, Guatemala, Guyana, Hindistan, Endonezya, Jamaika, Kenya, Malavi, Maldivler, Mauritius, Moldova, Karadağ, Fas, Pakistan, Paraguay, Filipinler, Romanya Ruanda, Sırbistan, Sri Lanka, Doğu Timor, Tunus, Uruguay, Özbekistan, Zimbabve

<b>D Grubu</b>	Afganistan, Angola, Belize, Butan, Kamboçya, Cibuti, Dominik Cumhuriyeti, Ekvador, El Salvador, Eswatini, Etiyopya, Gabon, Grenada, Haiti, Honduras, Irak, Ürdün, Kırgız Cumhuriyeti, Laos PDR, Liberya, Moğolistan, Mozambik, Myanmar, Nikaragua, Nijerya, Papua Yeni Gine, St. Lucia, São Tomé ve Príncipe, Senegal, Sierra Leone, Sint Maarten, Tanzanya, Tonga, Ukrayna, Vietnam, Batı Şeria ve Gazze, Zambiya
<b>E Grubu</b>	Beyaz Rusya, Benin, Burkina Faso, Burundi, Cabo Verde, Orta Afrika Cumhuriyeti, Çad, Komor Adaları, Kongo Dem., Fildişi Sahili, Dominika, Mısır, Gambiya, Gine, Kazakistan, Lübnan, Lesotho, Madagaskar, Mali, Nijer, Panama, St. Vincent ve Grenadinler, Samoa, Güney Sudan, Surinam, Tacikistan, Togo, Vanuatu, Yemen

Tablo, The World Bank (2021:18-19)'da yer alan bilgiler esas alınarak yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

#### 4.5. YDK'ların Performansının Değerlendirilmesinde Öne Çıkan Bazı Uygulamalar

Yüksek denetim kurumlarının faaliyet ve işlemlerini değerlendirmek amacıyla geliştirilmiş olan bir başka uygulama aracı INTOSAI'nin alt kuruluşu olan INTOSAI Geliştirme Girişimi (IDI)<sup>16</sup> tarafından hazırlanmış olan “Yüksek Denetim Kurumları Performans Değerlendirme Çerçevesi”dir (SAI PMF, 2022). Kısa adıyla SAI PMF olarak anılan bu çerçeve, Yüksek Denetim Kurumları için Uluslararası Standartları (ISSAI) ve INTOSAI bünyesindeki iyi uygulama örnekleri ile diğer kabul görmüş ilkeleri esas alarak YDK'ların performanslarını değerlendirmeyi amaçlamaktadır.<sup>17</sup>

Dünya Bankası tarafından hazırlanan 2021 Küresel Sentez Raporu'ndan farklı olarak SAI PMF, sadece YDK'ların bağımsızlık seviyelerini değil aynı zamanda denetim ve denetim dışı işlevlerini de bütünsel olarak değerlendirmeyi ve böylelikle YDK'ların kurumsal, örgütsel ve profesyonel kapasitesinin en iyi şekilde nasıl geliştirilebileceği konusunda rehberlik etmeyi amaçlayan çok amaçlı bir çerçevedir. YDK performansını ölçmek amacıyla çerçevede toplam 6 temel alan (domain) belirlenmiştir. YDK'ların gerek kurumsal mimarisine gerekse de asli işlevlerine karşılık gelen temel alanlar şu şekildedir (SAI PMF, 2022:11):

- Bağımsızlık ve Yasal Çerçeve
- İç Yönetim ve Etik
- Denetim Kalitesi ve Raporlama
- Finansal Yönetim, Varlıklar ve Destek Hizmetleri
- İnsan Kaynakları ve Eğitim
- İletişim ve Paydaş Yönetimi

Yukarıdaki temel alanlara ilişkin olarak yargısal işlevlere sahip YDK'lar için 3 gösterge de dahil olmak üzere toplam 25 adet performans göstergesi belirlenmiştir. Yine göstergelerin her biri, birkaç kriter içerebilen iki ila dört boyutla ilişkilendirilmiştir. SAI PMF uygulamasında gösterge sisteminin nasıl oluşturulduğuna dair bir örnek Şekil 4'te sunulmuştur.

Şekil 4. SAI PMF Gösterge Sistemi



SAI PMF (2022:43). (Belirtilen kaynaktaki bilgiler yazarlar tarafından tercüme edilerek doğrudan iktibas edilmiştir.)

<sup>16</sup> IDI, gelişmekte olan ülkelerdeki YDK'ların performans, bağımsızlık ve profesyonelliği sürdürülebilir şekilde iyileştirmelerine destek sağlayan önemli bir INTOSAI kuruluşudur. IDI, mevcut ve ortaya çıkan kapasite geliştirme ihtiyaçlarını ele almak amacıyla INTOSAI bölgesel örgütleri, INTOSAI Komiteleri, Çalışma Grupları, Uygulama Toplulukları, diğer INTOSAI liderleri, YDK'lar, kalkınma ortakları ve diğer paydaşlarla iş birliği halinde çalışmaktadır. IDI ayrıca INTOSAI Donör Sekreterliği ve SAI PMF destek işlevine de ev sahipliği yapmaktadır. Daha fazla açıklama için bkz. <https://www.idi.no/>

<sup>17</sup> Dünya Bankası raporundaki bulguları destekleyen daha güncel tarihli bir IDI raporu için bkz. Global SAI Stocktaking Report (IDI, 2023). YDK'ların performansının küresel düzeydeki anlık görünümünü ortaya koymayı amaçlayan bu rapor toplam 166 ülke YDK'sından gelen yanıtlarla oluşturulmuş bir anket araştırmasına dayanmaktadır. Raporla, SAI PMF'de yer alan demokrasi göstergeleriyle de zenginleştirilmiş olan genel bir analize yer verilmektedir. Geçerken şunu da ayrıca vurgulamak gerekir ki; SAI PMF spesifik bir YDK'nın performans değerlendirilmesine yönelik bir uygulama aracı olarak gerek Dünya Bankası 2021 Küresel Sentez Raporu gerekse de IDI'nin Küresel YDK Durum Değerlendirme Raporu (2023) YDK'ların küresel düzeydeki performanslarına yönelik ölçüm sonuçlarını içeren analiz raporlarıdır. SAI PMF hakkında ilave açıklamalara aşağıda ayrıca yer verilmektedir.

SAI PMF'in Dünya Bankası'nın sadece bağımsızlık göstergelerini esas alan InSAI değerlendirmesinden en önemli farkı, bu çerçevenin YDK faaliyetlerinin değerlendirilmesinde daha geniş ve bütüncül bir analiz çerçevesi sunması ancak değerlendirilen YDK ile ilgili genel bir puanlama imkânı içermemesidir. Nitekim SAI PMF uygulamasında göstergeler ve boyutlar, 0'ın en düşük seviye ve 4'ün en yüksek seviye olduğu 0 ila 4 arasında bir sayısal ölçek kullanılarak puanlanmakta ancak temel alan ya da alt alanlarla ilgili ve giderek YDK'nın genel durumuyla ilgili sayısal bir puanlama yapılmamaktadır. Bunun ardındaki en önemli sebep YDK'lar arasında sayısal puanlamaya dayalı bir karşılaştırma yapmanın çok anlamlı sonuç doğurmayacağına düşünülmesidir. Ayrıca YDK'lar arasında nicel karşılaştırmaya imkân veren nihai bir puanlamanın politik sakıncalar içeren metodolojik tercih olacağı da düşünülmüş olabilir. SAI PMF kitapçığının 2022 versiyonunda yer verilen açıklamaya göre; tüm göstergeler eşit derecede önemli olmadığından ve bunların göreceli önemleri YDK'dan YDK'ya ve yıldan yıla değişiklik göstereceğinden YDK'nın tamamı için toplu bir puan hesaplaması yapılmamıştır. Bunun yerine YDK'nın performansına ilişkin genel bir analizin Performans Raporu'nda sunulması gerekmektedir. Nitekim SAI PMF raporlamasında yer alan “YDK'nın Performansı ve Etkisine İlişkin Temel Bulgular ve Gözlemler” bölümü bu genel analize ayrılmış olan özellikli bir bölümdür (SAI PMF, 2022: 17; 27-31).

SAI PMF'in üç farklı amaç ya da yaklaşımla kullanılması öngörülmüştür: Öz değerlendirme (self-assessment), meslektaş değerlendirilmesi (peer assessment) ve dış değerlendirme (external assessment). Öz değerlendirmede, performans değerlendirilmesi YDK'nın kendi personeli tarafından gerçekleştirilir. Meslektaş değerlendirmesinde ise, bir veya daha fazla YDK bünyesinde çalışan denetçi veya uzmanlar ekip halinde çerçeveyi uygulamaktadır. Son olarak dış değerlendirme, herhangi bir YDK'da çalışmayan uzman veya danışmanlar tarafından gerçekleştirilmektedir. Diğer iki değerlendirme türünde olduğu gibi dış değerlendirmede de değerlendirmeyi yapacak kişilerin gerekli eğitimi almış sertifikalı değerlendiriciler olması gerekmektedir (SAI PMF, 2022:18; Saki, 2013:156-157). IDI'nın web sitesinde yer alan son verilere göre; şimdiye kadar toplam 105 adet SAI PMF değerlendirmesi sonuçlandırılmış ve bunlardan sadece 18'i yayımlanmıştır. Toplam 30 adet SAI PMF değerlendirmesi ise halihazırda uygulanmakta olup sonuçlandırılmayı beklemektedir.

## 5. SONUÇ

*“Çağların tarihine yeniden bakmak istersen göreceksin ki, ülkenin önde gelenleri nasılsa, ülkenin kendisi de öyledir, liderlerde nasıl bir karakter değişikliği olursa, halkın başına da aynı gelecektir. (...) Ahlsız liderler, yalnızca kendi ahlsızlıklarını beslemekle kalmayıp aynı zamanda onları devlete aşladıkları için topluma daha fazla zarar veriyorlar; sebep oldukları tek zarar kendilerinin yozlaşmaları değil, başkalarını da yozlaştırmalarıdır: Hatalarından ziyade kötü örnek olarak zarar veriyorlar.”<sup>18</sup>*

Marcus Tullius Cicero

Yüksek Denetim Kurumları (YDK'lar), kamu gelirlerinin ve harcamalarının denetiminden sorumlu ulusal kuruluşlardır. Kamu yönetiminde performansın iyileştirilmesinde, hesap verebilirliğin sağlanmasında, şeffaflığın artırılmasında, israf ve verimsizlikle mücadelede, yolsuzlukların ortadan kaldırılmasında, kamu güveninin temininde ve güvenilirliğin tesis edilmesinde ve kamu kaynaklarının değer ve fayda yaratacak şekilde kullanılmasında YDK'lar çok önemli görev ve fonksiyonlara sahiptirler. Bu kurumlar ancak hükümetten ve siyasi otoriteden bağımsız olmaları ve dış etkilere karşı korunmaları durumunda görevlerini etkin bir şekilde yerine getirebilirler. YDK'lar görev ve fonksiyonlarını yerine getirebilmek için mutlaka bağımsızlık ve tarafsızlık ilkeleri dahilinde çalışmalıdırlar. Bu itibarla, YDK'ların iç ve dış bağımsızlığının, operasyonel ve fonksiyonel bağımsızlığının anayasal ve yasal düzeyde güvence altına alınması gereklidir.

Önemle ve altını çizerek belirtelim ki, yüksek denetim organlarının başkan ve üyelerinin yasama ve/veya yürütme organı tarafından belirlenmesi bu kurumların bağımsızlığı ve tarafsızlığı için potansiyel bir tehlike teşkil etmektedir. Bu riski ortadan kaldırmak ve yüksek denetim kurumlarının bağımsız ve tarafsız faaliyet gösterebilmelerini garanti altına almak için başkan ve üyelerin seçimi ve atanmasına dair kurallar mutlaka gözden geçirilmelidir. Sortisyon (kura ile rastgele seçim usulü) ve bunu destekleyecek rotasyon (görev süresi sınırlaması) bu konuda üzerinde düşünülmesi gereken bir öneridir. Öte yandan formel kurallar ve kurumların yanı sıra informal kurallar ve kurumların da (etik değerler ve ilkeler) ihmal edilmemesi önem taşımaktadır.

Literatür taramasına dayalı olan bu çalışmada, uluslararası iyi yönetim ve iyi denetim ilkeleri özetlendikten sonra bu çalışmaya özgü olarak geliştirilen kavramsal modeller ışığında dünyada YDK'ların bağımsızlık yönünden ne durumda

<sup>18</sup> Marcus Tullius Cicero, 2016. Yasalar Üzerine, (Çev. C. Çevik), İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, s. 81. ve s. 85.

olduğuna dair betimleyici ve aynı zamanda eleştirel bir analiz çerçevesi ortaya konulması amaçlanmıştır. Çalışmanın temel bulgu ve katkıları aşağıda maddeler halinde özetlenmektedir:

- Vatandaşların yaşamında fark yaratacak ideal bir yüksek denetim kurumu için bağımsızlık ve tarafsızlığı da içeren iyi yönetim ve iyi denetim ilkeleri hayati bir önem taşımaktadır. İyi yönetim ve iyi denetim ilkeleri arasındaki kritik ilişki Şekil 1’de kavramsal açıdan şematize edilmiştir.
- YDK’ların bağımsızlığı için özgül bir terminoloji ve tipoloji geliştirmek adına Şekil 2’de iç ve dış bağımsızlık dahil olmak üzere bağımsızlığın farklı unsurları (mali bağımsızlık, operasyonel bağımsızlık, kurumsal bağımsızlık ve denetçi bağımsızlığı gibi) arasındaki tamamlayıcı ilişkiyi gösteren yeni bir kavramsal çerçeve geliştirilmiştir.
- YDK’ların bağımsızlık ve tarafsızlığını tayin eden temel unsurlardan biri olarak YDK başkan ve üyelerinin seçim, atama ve azil usulleri seçilmiş ülke örnekleri (Tablo 2) üzerinden analiz edilerek tartışılmış ve yine çalışma kapsamında belli başlı YDK örgütlenme modelleri, YDK’lara ilişkin uluslararası alanda kabul gören genel ilke ve standartlar ve tüm dünyada YDK’ların bağımsızlık seviyelerinin değerlendirilmesiyle ilgili öne çıkan bazı çalışmalara yer verilmiştir.
- Geliştirilen kavramsal modellerin yanı sıra seçilmiş ülke örnekleri ve bu örnekler üzerinde yapılan analizler bu çalışmanın en özgün katkılarından biridir. Ayrıca YDK’ların başkan ve üyelerinin sadece yürütme organı tarafından değil aynı zamanda yasama organı tarafından da belirlenmesinin, bu kurumların bağımsızlığı ve tarafsızlığı için potansiyel bir tehlike teşkil ettiği ilk defa bu çalışmada öne sürülmüş bir argümandır.
- Çalışma sonucunda, YDK’ların iç ve dış bağımsızlığının, operasyonel ve fonksiyonel bağımsızlığının anayasal ve yasal düzeyde güvence altına alınmasının önemine değinilerek özellikle YDK başkan ve üyelerinin seçim ve atanmasına dair kuralların mutlaka gözden geçirilmesi gerektiği vurgulanmaktadır. Son olarak her ne kadar bu çalışmanın doğrudan konusu olmasa da YDK başkan ve üyelerinin seçim ve atamasında sortisyon (kura ile rastgele seçim usulü) ve bunu destekleyecek rotasyon (görev süresi sınırlaması) uygulaması, YDK’ların bağımsızlık ve tarafsızlığının güvence altına alınmasında mutlaka dikkate alınması gereken özgün bir öneri olarak sunulmuştur.

## EKLER<sup>19</sup>

### Ek 1. Yüksek Denetim Kurumları Uluslararası Standartları, Lima Deklarasyonu (Bağımsızlığa Dair Maddeler)

#### Önsöz

Lima Deklarasyonunun temel amacı bağımsız devlet denetimi için çağrıda bulunmaktır. Bu çağrıya cevap veremeyen bir Yüksek Denetim Kurumu standartları yakalayamaz. Dolayısıyla, Yüksek Denetim Kurumlarının bağımsızlığı hususunun INTOSAI toplumunda ısrarla üzerinde durulan bir konu olarak kalması şaşırtıcı değildir. Ancak, Lima Deklarasyonunda yer alan gereklilikler, bir Yüksek Denetim Kurumunun sadece bağımsızlığını elde etmesi ile karşılanmaz; bu bağımsızlık aynı zamanda sağlam bir yasal zemine oturtulmalıdır.

#### Bölüm 5. Yüksek Denetim Kurumlarının Bağımsızlığı

1. Yüksek Denetim Kurumları ancak denetlenen kurumdan bağımsız olmaları ve dış etkilere karşı korunmaları halinde görevlerini nesnel ve etkili bir şekilde yerine getirebilir.
2. Kamu kurumları bir bütün olarak devletin parçası olduğu için mutlak bağımsızlığa sahip değilse de, Yüksek Denetim Kurumları, görevlerini yerine getirmede gerekli fonksiyonel ve kurumsal bağımsızlığa sahiptir.
3. Yüksek Denetim Kurumunun kuruluşu ve gerekli düzeydeki bağımsızlığı Anayasada belirlenir; bu hususa ilişkin detaylar mevzuatta düzenlenir. Yüksek Denetim Kurumunun bağımsızlığı, özellikle denetim yetkisi ve görevine yönelik her türlü müdahaleye karşı bir yüksek mahkemece yeterli yasal güvenceyle teminat altına alınır.

#### Bölüm 6. Yüksek Denetim Kurumu Üye ve Denetçilerinin Bağımsızlığı

1. Yüksek Denetim Kurumlarının bağımsızlığı, üyelerinin bağımsızlığı ile ayrılmaz biçimde bağlıdır. Üyeler, Yüksek Denetim Kurumu adına karar vermek zorunda olan ve bu kararlarıyla üçüncü kişilere, yani, karar alıcı kurul üyelerine veya başkanlık yapılanmasına sahip bir Yüksek Denetim Kurumunun başkanına karşı sorumlu olanlar şeklinde tanımlanır.
2. Üyelerin bağımsızlığı Anayasa ile güvence altına alınır. Bilhassa görevden azledilmeye ilişkin prosedürler, Anayasada belirlenmeli ve üyelerin bağımsızlığını zedelememelidir. Üyelerinin göreve atanma ve azledilmelerine ilişkin yöntem, her ülkenin anayasal yapısına bağlıdır.

<sup>19</sup> Ekte yer alan dokümanların Türkçe çevirileri için bkz. T.C. Sayıştay Başkanlığı, Kamu Kesimi Standartları, <https://www.sayistay.gov.tr/pages/89-kamu-kesimi-standartlari>

3. Yüksek Denetim Kurumu denetçileri, mesleki kariyerleri süresince, denetlenen kurumlarca etki altına alınmamalı ve bu kurumlara bağımlı olmamalıdır.

### **Bölüm 7. Yüksek Denetim Kurumlarının Mali Bağımsızlığı**

1. Yüksek Denetim Kurumlarına görevlerini yerine getirmeye imkân verecek mali olanaklar sağlanır.
2. Yüksek Denetim Kurumları gerekli mali olanaklar için ulusal bütçeye ilişkin karar alan kamu kurumuna gerektiğinde doğrudan başvurmak konusunda yetkilendirilir.
3. Yüksek Denetim Kurumları, kendilerine tahsis edilen kaynakları uygun gördüğü ayrı bir bütçe başlığı kapsamında kullanma hakkına sahiptir.

### **Ek 2. Yüksek Denetim Kurumlarının Bağımsızlığına İlişkin Meksiko Deklarasyonu (Bağımsızlığa Dair Hükümler)**

**İlke 1:** Uygun ve etkin bir anayasal/yasal/hukuki çerçeve ile bu çerçeve dokümanda yer alan fiili uygulama hükümlerinin mevcudiyeti

YDK'nın bağımsızlığının kapsamını ayrıntılı bir şekilde açıklayan bir mevzuat gereklidir.

**İlke 2:** Görevlerinin ifasında teminat ve yasal dokunulmazlık da dahil olmak üzere YDK'nın başkanlarının ve (kurul şeklinde örgütlenmiş YDK'ların) üyelerinin bağımsızlığı

Geçerli mevzuat; YDK Başkanı ve kurullar şeklinde örgütlenmiş YDK'ların üyelerinin atanma, yeniden atanma, görevlendirme, görevden azledilme ve emekliliklerine ilişkin şartları belirler. Bu kişiler;

- Yürütmeye karşı bağımsızlıklarını güvence altına alan bir usule göre atanmış, yeniden atanmış veya azledilmiş olmalı,
- Görev ve yetkilerini misilleme korkusu olmaksızın yerine getirmelerini sağlayacak şekilde yeterli uzunlukta ve sabit dönemlerle atanmış olmalı ve
- Geçmişte veya şu anda, halin icabına göre görevlerini normal bir şekilde yerine getirmelerinden kaynaklanan her türlü eylemlerinde hukuksal koruma altında olmalıdır.

### **Ek 3. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standardı Etik Kuralları (ISSAI:130)**

2019 yılında güncellenen Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standardı Etik Kurallar (ISSAI: 130) YDK'larda çalışan personele, davranışların temellendirilebileceği bir dizi değer ve ilke sağlamayı amaçlamaktadır. Söz konusu etik ilkeler beş temel değere dayanmaktadır:

- Dürüstlük – dürüst, güvenilir, iyi niyetle ve kamu yararına hareket etmek;
- Bağımsızlık ve objektiflik (nesnellik) – mesleğin icrasını tehlikeye atan veya tehlikeye atıyor gibi görülebilecek koşullardan veya etkilerden uzak olmak ve tarafsız ve önyargısız bir şekilde hareket etmek;
- Yeterlilik – Üstlenilen göreve uygun bilgi ve becerileri edinmek ve sürdürmek ve geçerli standartlara uygun hareket etmek ve gerekli özeni göstermek,
- Mesleki davranış – geçerli yasalara, yönetmeliklere ve sözleşmelere uymak ve Yüksek Denetim Kurumu'nu itibarsızlaştırabilecek her türlü davranıştan kaçınmak
- Gizlilik ve şeffaflık – bilgileri uygun şekilde muhafaza etmek, bunu şeffaflık ve hesap verebilirlik ihtiyacıyla dengelemek.

### **Kaynakça**

Astin, A. E. (1985). Cicero and the Censorship. *Classical Philology*, 80(3), pp. 233–239.

Aydoğmuş, Ö. (2021). Yüksek Denetim Kurumları Bağımsızlık Endeksi: 2021 Küresel Sentez Raporu. *Sayıştay Dergisi*, 32 (122), ss.163-169.

Blume L. & Voigt S. (2011). Does Organizational Design Of Supreme Audit Institutions Matter? A Cross-Country Assessment. *European Journal of Political Economy*. 27(2), pp. 215–229.



- Cicero, M. T. (1856). *The Orations of Marcus Tullius Cicero*. Çev. C. D. Yonge, B. A. London. Henry G. Bohn, York Street, Covent Garden, London H.G. Bohn.  
<https://www.perseus.tufts.edu/hopper/text?doc=Cic.%20Clu.%2046.129&lang=original>
- Cicero, M. T. (2021). *Yükümlülükler Üzerine*. (Çev. C. Çevik), İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları.
- Cicero, M. T. (2016). *Yasalar Üzerine*. (Çev. C. Çevik), İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları.
- Clench B. (2010). Auditing the Auditors – International Standards To Hold Supreme Audit Institutions To Account. March 2010 Number: 238, *U4 Expert Answer*. Erişim: <https://fr.scribd.com/document/351779985/Auditing-the-Auditors>. Erişim Tarihi: 30 Kasım 2024.
- Committee of Ministers of the Council of Europe, (2010). *COE Recommendation: Judges, Independence, Efficiency and Responsibilities*, Doc. CM/Rec(2010)12 (2010).
- Cordery C.J & Hay D. (2019). Supreme Audit Institutions and Public Value: Demonstrating Relevance. *Financial Acc & Man*. 2019; 35: 128–142. <https://doi.org/10.1111/faam.12185>
- Department for International Development (DFID), (2014). *Characteristics of Different External Audit Systems*. Erişim: [https://parlAmericas.org/uploads/documents/DfID\\_Characteristics\\_of\\_Different\\_SAIs.pdf](https://parlAmericas.org/uploads/documents/DfID_Characteristics_of_Different_SAIs.pdf), Erişim Tarihi: 30 Kasım 2024.
- Doan, V. A., & Nguyen, H. X. (2023). Factors Influencing The Independence of Public-Sector Auditor: A Literature Review. *International Journal of Auditing and Accounting Studies*, ISSN: 2582-3272, Volume 5; Number 2; 2023; pp. 165-181, <https://DOI: 10.47509/IJAAS. 2023.v05i02.02>, Erişim Tarihi: 30 Kasım 2024.
- Dye, K. M., & Stapenhurst, R. (1998). *Pillars of integrity: the importance of supreme audit institutions in curbing corruption*. Washington, DC: Economic development institute of the World Bank.
- Hayo, B. & S. Voigt, (2007). Explaining De Facto Judicial Independence. *27 International Review of Law and Economics* (2007) 269, at pp. 270.
- İşgüden Kılıç, B.; Kuş, T. & Çalış, N. (2015). Kurumsal Yönetim Bağlamında Denetim Faaliyetlerinin ve Denetleyenlerin Tarafsızlık ve Bağımsızlıklarının Değerlendirilmesi. *Eurasian Academy of Sciences Social Sciences Journal*, DOI: <https://doi.org/10.17740/eas.soc.2015-V6-8>
- İşten, İ. (2014). Yargı Bağımsızlığı ve Tarafsızlığı. *Gaziantep University Journal of Social Sciences*, 13(2), ss. 285-313.
- Macdonald, R. A. & H. L. Kong, (2012). Judicial Independence as a Constitutional Virtue. in Michel Rosenfeld, and András Sajó (eds), *The Oxford Handbook of Comparative Constitutional Law* (2012; online edn, Oxford Academic, 21 Nov. 2012).
- IDI (2023). *Global SAI Stocktaking Report*. Erişim: <https://gsr.idi.no/>, Erişim Tarihi: 30 Kasım 2024.
- INTOSAI (2019). *Code of Ethics*. Erişim: [https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open\\_access/ISSAI\\_100\\_to\\_400/issai\\_130/ISSAI\\_130\\_EN.pdf](https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/ISSAI_100_to_400/issai_130/ISSAI_130_EN.pdf), Erişim Tarihi: 30 Kasım 2024.
- INTOSAI-P 1 (2019). *The Lima Declaration*. Erişim: <https://www.issai.org/pronouncements/intosai-p-1-the-lima-declaration/>, Erişim Tarihi: 30 Kasım 2024
- INTOSAI-P 10 (2019). *Mexico Declaration on SAI Independence*. Erişim: <https://www.issai.org/pronouncements/intosai-p-10-mexico-declaration-on-sai-independence/>, Erişim Tarihi: 30 Kasım 2024.
- INTOSAI-P 12 (2019). *The Value and Benefits of Supreme Audit Institutions – making a difference to the lives of citizens*. Erişim: <https://www.issai.org/pronouncements/intosai-p-12-the-value-and-benefits-of-supreme-audit-institutions-making-a-difference-to-the-lives-of-citizens/>, Erişim Tarihi: 30 Kasım 2024.

INTOSAI-P 50 (2019). *Principles of Jurisdictional Activities of SAIs*. Vienna, Austria: INTOSAI. Erişim: <https://www.issai.org/pronouncements/intosai-p-50-principles-of-jurisdictional-activities-of-sais/>, Erişim Tarihi: 30 Kasım 2024.

INTOSAI GUID 9030 (2019). *Good Practices Related to SAI Independence*. Erişim: <https://www.issai.org/pronouncements/guid-9030-good-practices-related-to-sai-independence/>, Erişim Tarihi: 30 Kasım 2024.

İnce, M. (2017). Supreme Audit Institutions: A Vanishing Mediator for Democracy? *International Public Management Review*, 18(1), 59–76. Available at: Erişim: <https://ipmr.net/index.php/ipmr/article/view/309>, Erişim Tarihi: 30 Kasım 2024.

Kontogeorga, G. (2021). Supreme Audit Institutions. In: Marciano, A., Ramello, G.B. (eds) *Encyclopedia of Law and Economics*. Springer, New York, NY. Erişim: [https://doi.org/10.1007/978-1-4614-7883-6\\_728-2](https://doi.org/10.1007/978-1-4614-7883-6_728-2), Erişim Tarihi: 30 Kasım 2024.

Köse, H. Ö. (2007). *Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim*. (2. Baskı). 145 Kuruluş Yıldönümü Yayınları, 2007, Ankara.

Köse, H. Ö. (2020). Yüksek Denetim Kurumlarının Yargısal İşlevleri ve INTOSAI Standartlarında Yargının Temel İlkeleri. *Sayıştay Dergisi* (117), 9-38.

Lubet, S. (1997). Judicial Independence and Independent Judges. *Hofstra Law Review*, Vol. 25: Iss. 3, Article 3. Erişim: <https://scholarlycommons.law.hofstra.edu/hlr/vol25/iss3/3>, Erişim Tarihi: 30 Kasım 2024.

Miller, G. (2024). Overview of the different models of SAIs and focus on the jurisdictional model. *International Journal Of Government Auditing*. Q2 2024. Erişim: <https://intosaijournal.org/journal-entry/overview-of-the-different-models-of-sais-and-focus-on-the-jurisdictional-model/>, Erişim Tarihi: 30 Kasım 2024.

Modona, G.N. vd., (2010). Report on the Independence of the Judicial System, Part I: The Independence of Judges. *Venice Commission Report CDL-AD (2010)004 (2010)*, at 3.

Nikos V. (2019). The Independence of The European Court of Auditors. *Common Market Law Review*, Issue 3, pp. 667-701, <https://kluwerlawonline.com/journalarticle/Common+Market+Law+Review/56.3/COLA2019052>, Erişim Tarihi: 30 Kasım 2024.

Papayannis, D.M. (2016). Independence, Impartiality And Neutrality in Legal Adjudication. *Issues in Contemporary Jurisprudence*. 2016:28. pp.33-52.

Reiter, S. & Williams, P.F. (2004). The Philosophy and Rhetoric of Auditor Independence Concepts. *Business Ethics Quarterly*, 14(3):355-376. doi:10.5840/beq200414329

OECD (2014). Partners For Good Governance: Mapping The Role of Supreme Audit Institutions. *Phase One: Analytical Framework*, Paris: OECD.

OECD (2016). Supreme Audit Institutions and Good Governance: Oversight, Insight and Foresight. *OECD Public Governance Reviews*. OECD Publishing, Paris. Erişim: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264263871-en>, Erişim Tarihi: 30 Kasım 2024.

SAI Independence (2024). *What are Supreme Audit Institutions?* Erişim: <https://sirc.idi.no/about/what-are-sais>, Erişim Tarihi: 30 Kasım 2024.

SAI PMF (2022). *Supreme Audit Institutions Performance Measurement Framework*. Erişim: <https://www.idi.no/work-streams/well-governed-sais/sai-pmf>, Erişim Tarihi: 30 Kasım 2024.

Saki, H. (2013). Yüksek Denetim Kurumları Performans Değerlendirme Çerçevesi (SAI PMF). *Sayıştay Dergisi*. (90), ss.153-158.

Stapenhurst, R. & J. Titsworth (2001). Features and Functions of Supreme Audit Institutions. *PREM Notes*, no. 59. Public Sector Washington, D.C.: World Bank Group. Erişim: <http://documents.worldbank.org/curated/en/213671468124188306/Features-and-functions-of-supreme-audit-institutions>, Erişim Tarihi: 30 Kasım 2024.

Streim, H. (1994). Agency problems in the legal political system and supreme auditing institutions. *Eur J Law Econ* 1, 177–191. <https://doi.org/10.1007/BF01552469>, Erişim Tarihi: 30 Kasım 2024.

Tarwacka, A. (2024). *The Censors as Guardians of Public and Family Life in the Roman Republic*. London: Routledge.

The World Bank (2001). *Features and Functions of Supreme Audit Institutions*. Erişim: <https://documents.worldbank.org/en/publication/documents-reports/documentdetail/213671468124188306/features-and-functions-of-supreme-audit-institutions>, Erişim Tarihi: 30 Kasım 2024.

The World Bank (2021). Supreme Audit Institutions Independence Index 2021 Global Synthesis Report. *EFI Insight-Governance*. Washington, DC: World Bank, Erişim: <https://documents1.worldbank.org/curated/en/885041626769025475/pdf/Supreme-Audit-Institutions-Independence-Index-2021-Global-Synthesis-Report.pdf>, Erişim Tarihi: 30 Kasım 2024.

United Nations Office on Drugs and Crime (2006). *Access To Justice The Independence, Impartiality and Integrity of the Judiciary Criminal Justice Assessment Toolkit*. Erişim: [https://www.unodc.org/documents/justice-and-prison-reform/cjat\\_eng/2\\_Independence\\_Impartiality\\_Integrity\\_of\\_Judiciary.pdf](https://www.unodc.org/documents/justice-and-prison-reform/cjat_eng/2_Independence_Impartiality_Integrity_of_Judiciary.pdf), Erişim Tarihi: 30 Kasım 2024.

United Nations Office on Drugs and Crime (2022). *Overview of Supreme Audit Institution (SAI) Models*. Erişim: [https://www.unodc.org/documents/corruption/G20-Anti-Corruption-Resources/Thematic-Areas/Public-Sector-Integrity-and-Transparency/Overview\\_of\\_Supreme\\_Audit\\_Institution\\_SAI\\_Models\\_2022.pdf](https://www.unodc.org/documents/corruption/G20-Anti-Corruption-Resources/Thematic-Areas/Public-Sector-Integrity-and-Transparency/Overview_of_Supreme_Audit_Institution_SAI_Models_2022.pdf), Erişim Tarihi: 30 Kasım 2024.

Wynne, A. (2002). Independence of Auditors-General. *Home Auditing SA*, Vol. 2002, No. 22, 2002 [https://hdl.handle.net/10520/AJA10289003\\_9](https://hdl.handle.net/10520/AJA10289003_9), Erişim Tarihi: 30 Kasım 2024.

Yalçın, S. (2017). *Yüksek Denetim Kurumlarının Kurumsal Yapısı ve Mali Performans*. (1. Baskı), Sayıştay Başkanlığı Yayınları, Ankara.

## İnternet Kaynakları

T.C. Sayıştay Başkanlığı, Kamu Kesimi Standartları <https://www.sayistay.gov.tr/pages/89-kamu-kesimi-standartlari> (Erişim Tarihi: 30 Kasım 2024)

The International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI). <https://www.issai.org/professional-pronouncements/> (Erişim Tarihi: 30 Kasım 2024)

INTOSAI Development Initiative. <https://www.idi.no/> (Erişim Tarihi: 30 Kasım 2024)