



KAMU MALİ YÖNETİM VE KONTROL SİSTEMİNDE DÖNÜŞÜM BEKLEYEN BİR FONKSİYON: DIŞ DENETİM VE SAYIŞTAY

Ekrem CANDAN
İç Denetçi
Maliye Bakanlığı

ÖZET: 2003 yılında yürürlüğe konulan 5018 sayılı Kanunun getirdiği kamu mali yönetim ve kontrol sisteminde, dış denetimin, dolayısıyla bu görevi Parlamento adına yürüten Sayıştayın önemli bir yeri ve misyonu bulunmaktadır. Sayıştay, kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin kurumsal olarak ve makro düzeyde öngörüldüğü şekliyle ve etkin bir şekilde işlemesi, hesap verilebilirliğin güçlendirilmesi ve sistemin geliştirilmesi konusunda gerek Parlamenta, gerekse de diğer kurum ve aktörler ile kamuoyuna güvence verecek bir yüksek denetim otoritesidir. Sayıştayın bu misyonunu ifa edebilmesi, teşkilat yapısının, denetim uygulama, yaklaşım ve metodolojilerinin 5018 sayılı Kanunun öngördüğü yapıyla uyumlu hale getirilmesini zorunlu kılmaktadır. Sistemle gerekli ölçüde entegre edilmemiş ve kendisine yüklenen işlevleri yerine getiremeyen bir dış denetim mekanizması, mali yönetim ve kontrol alanındaki reformunun geleceğini olumsuz etkileyecektir. Bu nedenle, Sayıştayın yeniden yapılandırılması ve yeni bir Sayıştay Kanunu'nun yürürlüğe konulması kaçınılmaz olmuştur. Bu konunun 2003 yılından beri sürüncemede bırakılmış olması Sayıştay ve TBMM'nin etkinliği dışında sistemin bütününe zarar vermekte ve çeşitli olumsuzluklara sebebiyet vermektedir. Konunun yalnızca yeni bir yasal düzenleme ihtiyacı olarak ele alınmaması, Sayıştayın da sistem içindeki konumunu, yapısını, yönetim ve denetim yaklaşımlarını gözden geçirmesi ve denetim organı olarak öncü bir rol üstlenmesi gerekmektedir. Sayıştayın kanunlarla kendisine verilen dış denetim ve gözetim/değerlendirme görevlerini gereği gibi yerine getirememesi sistemin bütününe sirayet edecek, neticede bunun etkileri kurumsal düzeyle sınırlı kalmayacaktır.

ANAHTAR KELİMELER: Kamu mali yönetim ve kontrol sistemi, denetim, dış denetim, Sayıştay, Sayıştayın yeniden yapılandırılması, 5018 sayılı Kanun, Sayıştay Kanunu.

I. Giriş (Reformun Arka Planı)

Türkiye 80'li yıllardan itibaren yaşadığı siyasal, ekonomik ve sosyo-kültürel değişim ve dönüşümün, belli ölçüde gelişim ve ilerlemenin bir devamı ve unsuru olarak kamu yönetimi alanında da benzer bir süreç yaşamaktadır. Özellikle son yıllarda Avrupa Birliğine üyelik perspektifi ve alınan aday ülke statüsü, gelişen uluslararası ilişkiler ağı ve mukayeseli incelemeler ile ortaya çıkan gelişmiş ülkelerdeki iyi uygulamalar, Türk kamu yönetiminin teşkilat, fonksiyonlar, yönetim araçları, yönetim yaklaşımı, mevzuat ve insan kaynakları gibi çeşitli yönlerden yeniden yapılandırılmasını zorunlu kılmıştır. Geleneksel yönetim araçlarıyla donatılmış ve işlevleri itibarıyla de bununla sınırlı kalan kamu yönetiminin toplumun her alanda yaşadığı söz konusu değişim ve gelişim sürecine paralel bir yapı göstermediği ve toplumsal ihtiyaç ve beklentilere cevap veremediği gerçeği de bu yeniden yapılandırmanın içsel etkenlerini oluşturmuştur.

Bu durum, yeni koşulların getirdiği ihtiyaç ve beklentileri karşılayan ve öngörülen amaç ve hedefleri gerçekleştirme kabiliyeti bulunan daha iyi, gelişmiş ve yeni bir konsepte dayalı bir sistem tasarımının yapılmasını gerektirmiştir. Bu amaçla mülga 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununa dayalı kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin (Esasında 1050 sayılı Kanunun öngördüğü yapının, yaklaşık 80 yıllık bir dönem içerisinde değişen koşullar, yapılan değişiklikler, kurumlara, belli iş ve işlemlere tanınan muafiyet ve istisnalar vs. gibi nedenlerle bütünleşik bir yapı arz eden kendi içinde tutarlı ve anlamlı bir sistem olma keyfiyetini yitirmiş olduğunu belirtmek gerekir.) yeniden yapılandırılmasına yönelik çeşitli çalışmalar yürütülmüştür. Sonuçta 90'lı yılların ikinci yarısından itibaren başlayan ve 2000'li yılların başlarında hız kazanan bu çalışmaların bir sonucu olarak 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kabul edilmiş ve yeni düzenlemeler tedrici olarak yürürlüğe konulmuştur.

Gelinen noktada, yeni sistemi/modeli oluşturan temel bileşenlerin bir kısmı belli ölçüde uygulamaya geçirilmiş ve sistem içindeki rol ve işlevlerini üstlenmeye başlamışlardır. Bununla birlikte, uygulama performansının her alanda, her bileşen ve aktör bakımından aynı seviyede olduğunu söyleyebilmek

“ Gerçekten bazı alanlarda henüz ciddi bir mesafe alınmadığı, gerek organizasyon yapısı ve işlevler gerekse de yaklaşım ve metotlar bakımından mülga mali yönetim ve kontrol sistemindeki yapının muhafaza edildiği izlenmektedir ”

zordur. Gerçekten bazı alanlarda henüz ciddi bir mesafe alınmadığı, gerek organizasyon yapısı ve işlevler gerekse de yaklaşım ve metotlar bakımından mülga mali yönetim ve kontrol sistemindeki yapının muhafaza edildiği izlenmektedir. Bahse konu bu durumun, reformun taşıyıcısı olacak, yeni sistemin öngörüldüğü şekliyle ve etkili bir şekilde işleyişine güvence verecek ve sürekli gelişmesine sağlayacak aktörler bakımından da söz konusu olması, işin ciddiyetini ve önemiyetini arttırdığı gibi, sonuçları itibarıyla de çeşitli olumsuzluklara sebep olmakta ve olmaya devam edecek gözükmektedir.

İşte bu bağlamda işlevsel ve kurumsal yönden yeni kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin en önemli aktörlerinden olan Sayıştayın yeni dönem dış denetim uygulamalarının ve yaklaşımlarının değerlendirilmesi ve sistem içindeki konumu ile mevcut durumun mukayeseli olarak irdelenmesi ilgi çekici gözükmektedir. Bu bakımdan aşağıda 5018 sayılı Kanun çerçevesinde Sayıştayın yeni kamu mali yönetim ve kontrol sistemi içindeki rolü, işlevleri, görev ve sorumlulukları ile Kanunun yürürlüğe girmesinden sonraki dış denetim uygulamaları ve yaklaşımları ile yeniden yapılandırma arayışları konusu ele alınacak ve değerlendirilecektir.

II. Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Sisteminde Dış Denetim ve Sayıştay

5018 sayılı Kanunla kamu bütçelerinin hazırlanması, uygulanması, mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi, raporlanması, kontrolü ve denetimine ilişkin hususlar ile diğer bağlantılı konular düzenlenmiş ve yasal alt yapıya kavuşturulmuştur.

Kanunun bazı düzenlemelerinin, benimsenen yaklaşım ve öngörülen müesseseler ile ortaya konulan açık değişim iradesi itibarıyla, katı yenilikçi bir yaklaşımın



izlerini taşıırken, bazı konu ve alanlara ilişkin düzenlemelerinin bunun tam aksine, çeşitli kısıtlar (bürokratik güç dengeleri, kurumsal ve mesleki taassuplar, siyasi iktidarların reform konusundaki vizyon ve irade eksikliği, tutucu yaklaşımlar, kazanılmış haklar vs. gibi) ve veri olarak alınma durumunda kalınan hassas dengeler üzerinde oturtulmuş yapılardan kaynaklanan nedenlerle silik, etkisiz ve önceki düzenlemelere paralel hükümler içerdiği görülmekte ve anlaşılmalıdır. Bu anlamdaki çelişkiler ve irade bulanıklığı Kanunun kabulünden, yürürlüğe girme sürecine ve hali hazırdaki uygulama dönemine kadar çeşitli yönleriyle ortaya çıkan muhtelif sorun ve uyuşmazlıkların müsebbibi olmuştur.

Benzer bir sorun dış denetim alanında yaşanmaktadır. Kanunda kurum olarak Sayıştayın çeşitli alanlardaki görev ve yetkilerine ilişkin düzenlemelere yer verilmiş, ayrıca dış denetimin amacı, kapsamı ve usulüne ilişkin genel esaslar belirtilerek bu konuda ilgili kanuna (Sayıştay Kanunu) atıf yapılmıştır.

Sayıştayın kamu mali yönetim ve kontrol sistemindeki tek işlevi dış denetim fonksiyonu olmayıp, Kanun Koyucu Sayıştaya denetim misyonuyla da bağlantılı olarak başkaca önemli görev ve yetkiler tanımıştır. Fakat belirtelim ki, bunlar genel olarak denetimi tamamlayıcı, destekleyici nitelikte ve Parlamento'ya tarafsız profesyonel bilgi desteği sağlanmasına ve raporlama yapılmasına yönelik görev ve yetkililerdir.

Sayıştayın harcama süreci içindeki kontrol/denetim işlevine (vize, tescil gibi) son verilmek suretiyle, 5018 sayılı Kanunun gerekçesinde ifade edildiği üzere, "Sayıştayın dış denetim organı olarak sadece harcama sonrası denetime odaklanmasına imkan tanınması" amaçlanmıştır. Şu halde, Sayıştayın esas işlevi dış denetim olup, dış denetimin amacı, kapsamı, işleyiş usulü ve bunla bağlantılı olarak (özellikle hesap yargılamasıyla bağlantılı olarak) Sayıştaya verilen diğer görev ve yetkiler 5018 sayılı Kanunda düzenlenmiştir.

A. Dış Denetim ve Hesap Yargılaması

Anayasaya göre (md. 160) Sayıştay, "merkezî yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını

Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir." Anayasa, "mahallî idarelerin hesap ve işlemlerinin denetimi ve kesin hükme bağlanması" görevini de Sayıştaya vermiştir. Buna göre, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap ve işlemlerinin denetimi ve kesin hükme bağlanması Sayıştayın görevidir. Sayıştay bunun dışında kendisine kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini de yapmakla görevli kılınmıştır.

Sayıştayın yapısı işleyişi, denetim usulleri, görevleri ve diğer hususlar 832 Sayıştay Kanunu ile düzenlenmiştir. Ayrıca, kamu mali yönetim ve kontrol sistemini düzenleyen 5018 sayılı Kanunla da Sayıştayın görevlerine ilişkin önemli düzenlemeler yapılmıştır.

Dış denetim konusunda kurumsal ve fonksiyonel açıdan, görev ve yetki bakımından eskisiyle mukayese edilemeyecek düzeyde güç kazanan Sayıştay, Parlamento adına denetim ve hesap yargılamasını üstlenen bir denetim otoritesi haline almıştır.

Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulunun görev alanına giren kurumlar ile denetim konusundaki istisnai bazı sınırlamalar hariç tutulacak olursa Sayıştay dış denetimin tek aktörü haline gelmiştir. Maliye Bakanlığının mülga 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu uygulamasında özellikle genel ve katma bütçeli idarelere ilişkin olarak harcamalar üzerinde gerçekleştirdiği denetimler ile İçişleri Bakanlığının mahalli idareler reformu öncesinde belediyeler ve il özel idareleri üzerindeki idari ve mali denetimlerin sınırlandırıldığı (belli ölçüde son bulunduğu) nazarı dikkate alındığında Sayıştayın sistem içindeki konumu daha da belirginleşir. 5018 sayılı Kanunun dış denetime ilişkin hükümleri de söylenenleri açıkça teyit eder niteliktedir.

Kanun (md. 68), Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetimin amacını;

"Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin malî faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelen-

mesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanması”

biçiminde düzenlemiştir.

Bu hükme göre, dış denetimin kurumsal bakımından kapsamı genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri olarak belirlenmiştir. Denetimin uygulama alanı idarelerin/yönetimlerin mali faaliyet, karar ve işlemleridir. Dış denetim, mali faaliyet, karar ve işlemlerin kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve varılan sonuçların TBMM’ye raporlanması biçiminde gerçekleştirilecektir. Dış denetimin amacı düzenlenirken denetim ile “*kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu*” arasında bir illiyet bağı kurulmuştur ki, bu önemli bir husustur. Kanunun özel olarak hesap verme sorumluluğunu düzenleyen (md. 8, 10, 11, 41) maddeleri ile çeşitli maddelerde geçen hükümler bağlamında dış denetim hesap verme sorumluluğuyla bağlantısı geniş kapsamlı ve açık bir şekilde ortaya konulmuştur.

Öte taraftan, dış denetimin yalnızca mali faaliyet, karar ve işlemlerin mevzuata uygunluğuyla sınırlanmamış, bunların “*kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanması*” da denetimin amacı olarak belirlenmiştir. Bu suretle yeni sistemdeki stratejik planlama, performans esaslı bütçe, performans programları gibi uygulamalar ile makro plan ve programlar (kalkınma planları, yıllık programlar, orta vadeli program ve mali plan gibi) arasında da gerekli bağ tesis edilmiş olmaktadır.

Keza, dış denetimin esas amacının denetim sonuçlarının TBMM’ye raporlanması olarak derpiş edilmesi de, dış denetimin öncelikli amacı, parlamentonun bütçe hakkı ve parlamenten denetimle ilişkisi, ayrıca kamu kaynaklarının tahsisi, kullanılması ve denetlenmesi konusundaki esas ve birincil mercii olan parlamento ile denetim otoritesi arasındaki ilişki tarif edilmiş olmaktadır. Maddede geçen “*uygunluk*” ibaresini de terim manasıyla uygunluk denetimi (mevzuata uygunluk) olarak anlamamak icap eder. Sayıştaya tanınan geniş denetim görev ve yetkisi ile dış denetimin geniş kapsamı böyle bir yoruma imkan vermez. Dolayısıyla bu ibareyi gerçek anlamıyla bir faaliyet, karar, işlem veya durumun ilgili standarda/mevzuata/plan

ve programlara uygun olup olmadığı hususu, kısaca öngörülen ile uygulamanın mukayesesi ameliyesi olarak anlamak daha doğru olur.

Dış denetimin amacını belirleyen hüküm yanında, denetimin gerçekleştirilme usulü de Kanunda yer almıştır. Buna göre;

“Dış denetim, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak;

- a) Kamu idaresi hesapları ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak, malî tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin malî denetimi ile kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin malî işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti,*
- b) Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi,*

Suretiyle gerçekleştirilir.”

Evela belirtelim ki, dış denetim uygulamaları konusunda -açık bir standart yollaması yapılmamakla birlikte- “*genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları*”na yapılan atıf dış denetimin evrenselliğini, standardizasyonunu ve mukayeseye elverişliliğini sağlama bir düzenleme olmuştur. Bunu, dış denetimin niteliğini ve özellikle kalitesini güvence altına alma konusunda önemli bir düzenleme olarak değerlendirmek mümkündür. Sayıştayın 5018 sayılı Kanun öncesinde INTOSAI’nin dış denetim standartlarını ve gelişmiş ülke uygulamalarını esas alma yönündeki niyeti, çabaları ve sınırlı bazı uygulamaları yadsınamaz bir gerçektir. Fakat Kanun Koyucunun sarıh bir ifadeyle dış denetimin genel kabul görmüş uluslararası denetim standartlarının dikkate alınarak gerçekleştirileceğine hükmetmesi Sayıştaya ve denetçilere önemli bir sorumluluk yüklemiştir. Uluslararası standartlara uyum, denetim organının ve denetçilerin isteğine/takdirine bağlı bir tercih olmaktan çıkarılarak Kanuni bir gereklilik olarak öngörülmüştür.

Kanunda denetimin niteliği dışında denetim türleri/uygulamaları da yeniden tanzim edilmiştir. Buna



göre, Sayıştayın dış denetim uygulamaları kapsam ve metodoloji bakımından denetim standartları ve literatürdeki tanımlama ve sınıflandırmayla;

1. Mali Denetim,
2. Uygunluk Denetimi ve
3. Performans Denetimi

Olarak düzenlenmiştir.

Mali denetim dışında açık bir tanımlama yapılmamış olmakla birlikte düzenlemenin içeriği denetimlerin nitelik ve türünü belirlemiştir. Buna göre Kanundaki anlamıyla, **mali denetim**, mali tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin olarak hesap, kayıt ve belgeler üzerinden yapılan denetimi; **uygunluk denetimi**, kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin malî işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespitine yönelik denetimi; **performans denetimi** ise kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesini kapsayan denetimi ifade etmektedir. Mali denetim ve uygunluk denetimi birbirinden bağımsız iki ayrı denetim uygulaması şeklinde mütalaa edilebileceği gibi bunları “düzenlilik denetimi” kapsamında değerlendirmek de mümkündür.

Kanuna göre Sayıştay tarafından yapılan denetimler sonucunda düzenlenen raporlar idareler itibarıyla konsolide edilecek ve bu raporlar ilgili kamu idaresinin üst yöneticileri tarafından cevaplandırılacaktır. Sayıştay da denetim sonuçlarının parlamentoya raporlanması amacıyla denetim raporları ve bunlara verilen cevapları dikkate alarak “dış denetim genel değerlendirme raporu” düzenleyecek ve TBMM’ye sunacaktır.

5018 sayılı Kanun, dış denetime ilişkin söz konusu düzenlemelerden başka Sayıştayın Anayasa ve Sayıştay Kanunu’ndaki işlev ve yapısı paralelinde, “*hesapların hükme bağlanması*”ndan da söz etmektedir. Sayıştayın yargısal fonksiyonuna ilişkin bu hükme göre “*Sayıştay tarafından hesapların hükme bağlanması; genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir, gider ve mal hesapları ile bu hesaplarla ilgili işlemlerinin yasal düzenlemelere uygun olup olmadığına*

karar verilmesidir.” Kanundaki, “*Dış denetim ve hesapların hükme bağlanmasına ilişkin diğer hususlar ilgili kanununda düzenlenir.*” hükmüyle de Sayıştay Kanunu’na atıf yapılmıştır.

5018 sayılı Kanunun dış denetimi düzenleyen maddesinin ilk iki fıkrası denetimin amacını, niteliğini, kapsamını, türünü/metodolojisini düzenlemişken, maddenin son fıkrası denetim sonuçlarının yargısal niteliğine ilişkindir. Hesapların hükme bağlanması, idarelerin hesapları ile bu hesaplarla ilgili işlemlerinin yasal düzenlemelere uygun olup olmadığının karara bağlanması şeklinde, mevzuata uygunluk yönünden yapılacak yargısal denetim (karara bağlama anlamında) olarak düzenlenmiştir. Türk Sayıştayının yargısal işlevinin bir sonucu olarak, idarelerin hesap ve işlemlerine yönelik olarak gerçekleştirilen uygunluk denetimlerinin sonuçlarının yargılanması ve yargısal süreçler işletilerek kesin hükme bağlanması işlevi ve görevi de Sayıştaya verilmiş olmaktadır.

Bu hükmün Kanundaki düzenleniş biçiminden yola çıkarak şu söylenebilir. Yasal düzenlemelere uygun olup olmadığına karar verilmesi/kesin hükme bağlanması, dolayısıyla yargılanması gerekli olan idarenin tüm faaliyet, karar, eylem ve işlemleri olmayıp, “*gelir, gider ve mal hesapları ile bu hesaplarla ilgili işlemler*”dir. Kuşkusuz bunun kapsamı ve anlamı Sayıştayın kuruluş ve işleyişini düzenleyen özel kanunda yer alan hükümler çerçevesinde şekillenecektir. Zaten, 5018 sayılı Kanunda yalnızca kısa bir düzenleme yapılmakla iktifa edilmesi ve ilgili kanuna atıf yapılması yoluna gidilmesi bunu gerekli kılmaktadır.

Maddede yer alan önemli bir husus da iç denetimle ilgilidir. Kanunda “*talep edilmesi halinde*” ibaresiyle tercihe bağlı olarak düzenlenmiş olsa da, dış denetim sırasında denetlenen idarenin iç denetçileri tarafından düzenlenen iç denetim raporlarının Sayıştay denetçilerinin bilgisine sunulmasından söz edilmektedir. Amacı belirsiz ve zayıf bir düzenleniş biçimi olmakla beraber bu düzenlemeyi Sayıştay tarafından gerçekleştirilen dış denetimlerde ilgili idarenin iç denetim raporlarının da inceleneyeceği/incelenmesi gerektiği biçimde yorumlamak mümkündür.

Bu incelemeyi iki yönlü olarak değerlendirmek doğru olur. Birincisi iç denetim raporları üzerinden idarenin

özel olarak belli faaliyet, karar ve işlemlerinin niteliğinin, genel olarak da iç kontrol sisteminin yeterlilik ve etkinliğinin değerlendirilmesine esas olmak üzere iç denetim görüşüne ulaşılması ve dış denetim faaliyetinde bundan yararlanılması. İkincisi ise dış denetim sırasındaki tespitler ve sonuçlarla mukayeseli olarak idarenin iç kontrol sisteminin bir parçası olarak iç denetim faaliyetinin/fonksiyonunun işleyişinin ve etkinliğinin bağımsız bir üçüncü taraf olarak değerlendirilmesi ve bundan yola çıkılarak iç kontrol sistemine ilişkin değerlendirmeler yapılabilmesidir.

İki durum bakımından da iç ve dış denetimin gerek kurumsal düzeydeki mali yönetim ve kontrol sistemlerinin, gerekse de ülke düzeyindeki kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin yeterlilik ve etkinlik düzeyinin geliştirilmesi ve gerekli tedbirlerin alınması konusunda birbirini tamamlayan fonksiyonlar olduğu gerçeği ortaya çıkmaktadır. Hem iç denetimin öngörüldüğü biçimde işlemesi ve fonksiyonlarını icra ederek iç denetim amaçlarına ulaşılması, beklenen yararların elde edilmesi, dolayısıyla idarelerin dış denetim karşısındaki hesap verme sorumluluklarının gereğinin en iyi şekilde yerine getirilmesine katkı sağlanması, hem de dış denetimin işlevlerini daha etkili bir şekilde ifa edebilmesi, idarelerin iç kontrol sistemleri ve iç denetim uygulamalarının işleyişi konusunda güvence verilmesi iç denetim ve dış denetim arasındaki işbirliğini ve uyumu gerekli kılmaktadır.

Bu konudaki yasal boşluklara rağmen, uluslararası iç ve dış denetim standartlarındaki düzenlemeler ile iç denetime ilişkin ulusal standartlar ve ikincil/üçüncül düzey mevzuattaki konuyla ilgili hükümler yeterli alt yapıyı oluşturmaya yetmektedir. Ancak, uygulama iç denetim birimleri/iç denetçiler ve dış denetim organı/Sayıştay denetçileri ile İç Denetim Koordinasyon Kurulunun yaklaşımlarına bağlı olup, bu konuda zaman içerisinde gerekli mesafelerin kat edileceğini tahmin etmek zor değildir.

B. Sayıştayın Diğer İşlev ve Görevleri

Yukarıda ifade edildiği üzere Sayıştay bazı ülkelerde olduğu gibi yalnızca parlamento adına dış denetim yapan bir yüksek denetim kurumu olmayıp, bu görevi dışında Anayasa ve yasalarla kendisine verilen de-

netim ve hesap yargılaması dışındaki çeşitli görevleri de ifa etmektedir. Bu görevlerin bir kısmı 832 sayılı Sayıştay Kanunu'nda, bir kısmı ise 5018 sayılı Kanunda düzenlenmiştir. Özel kanunlarda yer alan kimi düzenlemeler de bulunmaktadır. Bu görevlere aşağıda kısaca yer verilmiştir.

Faaliyet Raporlarına İlişkin Görevler

5018 sayılı Kanun (md. 41) faaliyet sonuçlarının dönemsel olarak raporlanması ve ilgisine göre bu raporların Maliye Bakanlığı ve İçişleri Bakanlığınca konsolide edilmesi ve değerlendirilmesi esası getirilmiştir. Buna göre, mahallî idarelerce hazırlanan ve birer örneği İçişleri Bakanlığına gönderilen idare faaliyet raporları esas alınarak "Mahalli İdareler Genel Faaliyet Raporu"nun hazırlanması ve kamuoyuna açıklanması gerekmektedir. Ayrıca bu Raporun bir örneğinin Sayıştaya gönderileceği öngörülmüştür.

Diğer yandan merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının faaliyet raporları Maliye Bakanlığınca gönderilmekte ve Maliye Bakanlığı kendisine kelen bu raporlar çerçevesinde bu idarelerin ilgili mali yıldaki faaliyet sonuçlarını içerecek şekilde Genel Faaliyet Raporu düzenlemektedir. Mahalli idarelerin mali yapılarına ilişkin genel değerlendirmelere de yer verilen bu Raporun da kamuoyuna açıklanması ve ayrıca bir örneğinin Sayıştaya gönderilmesi gerekmektedir.

Sayıştayın faaliyet raporlarına ilişkin görevi bu noktadan itibaren başlamaktadır. Kanuna göre, Sayıştay, mahallî idarelerin raporları hariç idare faaliyet raporlarını, mahallî idareler genel faaliyet raporunu ve genel faaliyet raporunu, dış denetim sonuçlarını dikkate alarak görüşlerini de belirtmek suretiyle TBMM'ye sunar. TBMM bu raporlar ve değerlendirmeler çerçevesinde, kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasına ilişkin olarak kamu idarelerinin yönetim ve hesap verme sorumluluklarını görüşür.

Bu düzenlemelerden Sayıştayın idare faaliyet raporları ile Maliye ve İçişleri Bakanlıklarınca düzenlenen konsolide değerlendirme raporlarını inceleyeceği, değerlendireceği ve dış denetim sonuçlarını da dikkate alarak kendi görüşünü oluşturacağı ve bu TBMM'ye



sunacağı anlaşılmaktadır. Bu raporlar ve değerlendirmelerin (dış denetim sonuçlarıyla birlikte) idarelerin “*kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasına ilişkin*” yönetim ve hesap verme sorumluluklarının görüşülmesinde esas alınması, Sayıştayın dış denetim sonuçlarını da dikkate alarak oluşturacağı görüşünün önemini ortaya koymaktadır.

Böylece faaliyet raporları ve bunlar üzerinden hazırlanan konsolide değerlendirme raporları yalnızca kamu idarelerinin ve yöneticilerinin yaptıkları faaliyetler ve sundukları hizmetlerle ilgili bilgileri kamuoyuyla ve yetkili mercilerle paylaşmasına yönelik, salt bilgilendirme işleviyle sınırlı bir raporlama mekanizması olarak değil, idarelerin faaliyet ve işlemlerini parlamento adına denetleyen dış denetim otoritesinin somut denetim bulguları ve objektif değerlendirmeleriyle birlikte idarelerin yönetim ve hesap verme sorumluluklarının görüşülmesinin objektif bir tabanını oluşturmuş olmaktadır.¹

Kesin Hesaplara İlişkin Görevler

Merkezi yönetim bütçe kanununun uygulama sonuçları TBMM tarafından kesin hesap kanunuyla onanmaktadır. Mahallî idare bütçeleri ile sosyal güvenlik kurumları bütçelerinin uygulama sonuçlarının kesin hesaba bağlanması ise ilgili kanunlarındaki hükümlere göre yapılmaktadır.

Merkezi yönetim bütçesiyle ilgili olarak Maliye Bakanlığınca hazırlanan kesin hesap kanun tasarısı Bakanlar Kurulunca TBMM’ye sunulmakta ve bir örneği de Sayıştaya gönderilmektedir. Kanuna göre, TBMM’de “*idarelerin faaliyet raporları, genel faaliyet raporu, dış denetim genel değerlendirme raporu ve kesin hesap kanunu tasarısı ile merkezî yönetim bütçe kanunu tasarısı birlikte görüşülür. Ancak, bu raporlar ile genel uygunluk bildirimini Türkiye Büyük Millet Meclisi komisyonlarında öncelikle görüşülür.*”

¹ Raporlama sisteminin mevzuatta düzenleniş biçimi, işleyişi ve uygulama performansı ayrı bir çalışma konusu olup, burada ayrıntıya girilmemiştir. Ayrıca Kanunda öngörülen “*kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasına ilişkin olarak kamu idarelerinin yönetim ve hesap verme sorumluluklarını görüş*” me konusu da çeşitli belirsizlikler içermektedir.

Genel Uygunluk Bildirimleri

Sayıştay merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri için Genel Uygunluk Bildirimi düzenlemek ve bunu öngörülen süre içerisinde TBMM’ye sunmakla görevlidir. Genel Uygunluk Bildiriminin; “*dış denetim raporları, idare faaliyet raporları ve genel faaliyet raporu dikkate alınarak hazırlan*”ması Kanunun (md. 43) emridir. Genel Uygunluk Bildiriminin hazırlanmasına ilişkin uygulama Sayıştay Kanunu çerçevesinde yapılmaktadır.

Devlet Muhasebesi Standartları Kurulunda Temsil

Sayıştay, “*genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde uygulanacak muhasebe ve raporlama standartlarını*” belirlemekle görevli olarak Maliye Bakanlığı bünyesinde oluşturulan Devlet Muhasebesi Standartları Kurulunda temsil edilmekte, bu suretle kamu muhasebe sisteminin tasarımında, muhasebe ve raporlama standartlarının oluşturulması safhasında diğer idarelerle birlikte katkı sağlamaktadır.

Mali İstatistiklerin Değerlendirilmesi

5018 sayılı Kanun genel yönetim mali istatistiklerini derleme ve yayınlama görevini Maliye Bakanlığına vermiş, bunların belli kriterler bakımından değerlendirilme görevini ise Sayıştaya vermiştir. Kanuna göre (md. 54), Sayıştay bir yıla ait malî istatistikleri izleyen yılın Mart ayı içinde, bu istatistiklerin; hazırlanma, yayımlanma, doğruluk, güvenilirlik ve önceden belirlenmiş standartlara uygunluk bakımından değerlendirir. Bu değerlendirme sonuçlarının mali istatistiklerle ilgili olarak düzenlenecek değerlendirme raporunda gösterilmesi gerekmektedir. Sayıştayca bu amaçla düzenlenen değerlendirme raporu TBMM’ye ve Maliye Bakanlığına gönderilir. Maliye Bakanlığının Sayıştayın değerlendirme raporunda yer alan değerlendirmeleri ilişkin gerekli tedbirleri alması gerekmektedir.

Sayıştay Kanunu’ndaki Görevler

Sayıştayın denetim, kesin hükme bağlama ve diğer görevleri Sayıştay Kanunu’nda düzenlenmiştir. Denetim ve kesin hükme bağlama dışında kalan ve mali sistem bakımından önemli görevlerinden birisi mevzuat düzenlemelerini ilişkin istişari görüş vermeye ilişkindir.

Sayıştay, Danıştayın genel istişari işlevine ve tüzükler konusundaki görevine benzer bir işlevi mali konulardaki mevzuat düzenlemelerine ilişkin olarak gerçekleştirmektedir. 832 sayılı Kanuna göre (md. 105), “*Bakanlıklar ve Sayıştayın denetimine giren diğer idare ve kurumlarca mali konularda düzenlenecek yönetmeliklerle tüzükler, Sayıştayın istişari mütalaası alındıktan sonra yürürlüğe konulabilir.*” Bu Kanun hükmü uyarınca mali konulara ilişkin tüzük ve yönetmeliklerin yürürlüğe konulmasından önce Sayıştayın istişari mütalaasının alınması gerekmektedir.

Bu uygulamayla Sayıştay idarelerin mali konularına ilişkin olarak yaptıkları düzenlemeleri yürürlüğe girmeden incelemiş olmakta, bunları denetim ve yargılama görevleri sırasında elde ettiği bilgiler ışığında incelemeyip değerlendirmekte ve bu konudaki görüşlerini ilgili idarelerle paylaşmaktadır. Maliye Bakanlığının mali mevzuat konusundaki genel görevleri ile Sayıştayın istişari görüş verme görevi kapsamındaki etkinlikleri sonucunda idarelerce görev ve yetkileri çerçevesinde hazırlanan mali mevzuat çok yönlü olarak değerlendirilmekte ve geliştirilmesine katkı sağlanmaktadır.

III. Sayıştayın Yapısı, Denetim Uygulamaları ve Yeneden Yapılandırma Arayışları

Yukarıda dış denetimin yasal çerçevesi ve bu kapsamda Sayıştayın görev ve işlevleri belirtilmiştir. Uygulamada çeşitli eksiklikler ve sorunlar bulunmaktadır. Bunların bir kısmı yasal alt yapı eksikliğinden bir kısmı da Sayıştayın yapısı ve yaklaşımından kaynaklanmaktadır. Aşağıda bu hususlar ele alınmıştır. Öncelikle Sayıştayın yapısı ve faaliyetlerine kısaca temas edilmiştir.

A. Sayıştayın Yapısı ve Faaliyetleri

Sayıştayın özgün bir teşkilat yapısı vardır. Bu teşkilatlanma belli yönleriyle yargı organlarına benzemekle birlikte, bazı yönlerden de farklılıklar gösterir. Başkanlık şeklinde örgütlendirilen Sayıştay idari yapı olarak yargı ve karar organlarından oluşmakta, insan kaynağı bakımından ise 832 sayılı Kanundaki tabirle, “*Sayıştay mensupları*”; “*meslek mensupları*” ve “*yönetim mensupları*” olarak adlandırılan iki grup personelden oluşmaktadır. Sayıştayın yargı ve karar

organları; daireler, daireler kurulu, temyiz kurulu, genel kurul, yüksek disiplin kurulu, memurlar seçim ve disiplin kurulu ve savcılık (Hazine temsilcisi sıfatıyla) gibi organlardan oluşmaktadır. Sayıştay Genel Sekreteri ve Genel Sekreter Yardımcılarını da Sayıştaydaki hiyerarşik mekanizmalara dahil etmek gerekir.

Sayıştay denetim ve diğer görevlerini, bir başka ifadeyle ana hizmet görevlerini (yargı ve karar organlarınınca yürütülenler dışında kalanlar) Genel Sekreter/Genel Sekreter Yardımcılarıyla ilişkilendirilmiş çeşitli ihtisas grupları (kurumlar veya görevin niteliği itibarıyla oluşturulmuş denetim grupları ve diğer gruplar) marifetiyle yürütmektedir. Gruplara bağlı denetçilerce yürütülen çalışma sonuçları mevzuatta öngörülen usule göre (yargı ve karar organlarında, duruma göre Birinci Başkanın yaptığı tasarruflar) işlem görmekte, ya yargısal süreçlerle sonuçlanmakta ya da ilgili iş için öngörülen prosedür çerçevesinde sonuçlandırılmaktadır. Sayıştayın destek hizmetlerini yürüten idari birimler de Genel Sekreter Yardımcılarına bağlı olarak görev yürütmektedir.

Sayıştay mensuplarının bir kısmı (Birinci Başkan, daire üyeleri, daire başkanları gibi) seçimle, bir kısmı da atamayla (denetçi yardımcıları, yönetim mensupları, savcı ve yardımcıları gibi) göreve gelmektedir. Sayıştay mensupları statüleri, özlük hakları ve birçok husus yönünden farklı hak ve sorumluluklara sahip bulunmaktadır.

Anayasanın 160 ıncı maddesi ve Sayıştay Kanunu’nun 1 inci maddesinde belirtildiği üzere, Sayıştay denetim ve sorumluların hesap ve işlemlerini yargılama yoluyla kesin hükme bağlama görevleri ile diğer görevlerini “*Türkiye Büyük Millet Meclisi adına*” yapmaktadır. 5018 sayılı Kanunda dış denetimin amacını belirlerken, sonuçların “*Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanması*”ndan söz etmektedir.

Bu düzenlemeler Sayıştayın TBMM adına kendisine Anayasa ve yasalarla verilen görevleri yapan özel statülü bir denetim ve yargılama otoritesi olduğunu göstermektedir. Denetim, yargılama ve diğer görevlerin TBMM adına yapılıyor oluşu, Sayıştay ile TBMM arasındaki ilişkinin niteliğinin esas çerçevesini çizerken, bir anlamda Sayıştaya verilen işlev, görev ve yetkilerin ikincilliğine de işaret etmektedir. Sayıştayın mis-



yonuna ilişkin bu keyfiyet milletin egemenlik hakkı ve parlamentolara tanınan bütçe hakkından doğmaktadır. Şu halde, Sayıştay denetim, yargılama ve kendisine verilen diğer görev ve yetkileri kanunların sarıh hükmü doğrultusunda parlamento adına yapmakta ve sonuçları parlamento raporlamakla mükelleftir. Denetim, özellikle de yargılamayla hükme bağlanan işler kişiler bakımından idari ve mali sonuçlar doğursa bile, Sayıştayın faaliyetleri nitelikleri itibarıyla parlamento adına yapılan ve parlamento raporlanan etkinliklerdir.

Yalnız belirtilmelidir ki, görevin parlamento adına yapılıyor olması denetim ve yargılama faaliyetleri konusundaki mesleki/profesyonel/fonksiyonel bağımsızlığı ihlal edici bir husus olarak görülmemelidir. Sayıştay görevlerini bağımsızlık ve tarafsızlık içinde yürütmektedir, zaten böyle olması da icap etmektedir. Ancak, bu noktada zikredilen manadaki bağımsızlığın kurumsal bağımsızlık olarak genişletilip, Sayıştayın TBMM'ye karşı olan hesap verme sorumluluğunu yok edecek veya daraltacak bir husus olarak algılanmaması ve bağımsızlığın amacını aşan bir niteliğe dönüştürülmemesi gerekmektedir.

Sayıştayın kurumsal yapısını oluşturan insan kaynağına ve yürütülen faaliyetlere bakıldığında kısaca şu söylenebilir.

2008 Yılı Faaliyet Raporunda belirtildiği üzere, Sayıştay da 2008 yılı sonu itibarıyla 1297 personel görev yapmıştır. Bu personelin 745'i meslek mensubu, 541'i yönetim mensubu ve 11'i savcı ve savcı yardımcısından oluşmuştur. 745 meslek mensubunun 56'sı Birinci Başkan, daire başkanı ve üyelerden, 8'i raportörlerden, 681'si denetçilerden (uzman denetçi, başdenetçi, denetçi ve denetçi yardımcıları) oluşmaktadır. Yönetim mensubuna dahil personel ise genel idare hizmetleri, sağlık, teknik ve yardımcı hizmetler sınıfında olup kadrolu veya sözleşmeli statüde çalışan personelden meydana gelmektedir.

Sayıştayın denetimine tabi yaklaşık 4500 hesap bulunmaktadır. 2008 Yılı Faaliyet Raporu verilerine göre, Sayıştay 2008 yılında 1302 hesap incelemiştir. Denetlenen hesapların; 235'i genel bütçe, 210'u genel bütçeli idarelere ait döner sermaye, 69'u özel bütçe (üniversite), 50'si özel bütçeli idarelere (üniversitelere) ait

döner sermaye, 99'u özel bütçeli diğer idare, 35'i özel bütçeli diğer idarelere ait döner sermaye, 8'i düzenleyici ve denetleyici kurum, 20'si sosyal güvenlik, 81' il özel idare ve 515'i belediye hesabından oluşmaktadır. Ayrıca, aynı dönemde Sosyal Güvenlik Kurumunun merkez hesabı ile 16 adet taşra hesabı, Türkiye İş Kurumunun merkez hesabı ile 2 adet taşra hesabı, 7 adet fon ve sandık benzeri hesap ile 59 adet belediye ile il özel idaresi birliği hesabı incelenmiştir. 2008 yılında, TBMM'nin talebi üzerine gerçekleştirilen incelemeler kapsamında 2 ve performans denetimi uygulamaları kapsamında 2 rapor TBMM'ye sunulmuştur. Yargılama faaliyetleri, Genel Kurul, Daireler Kurulu, Temyiz Kurulu ve Daireler tarafından gerçekleştirilmiştir. Ayrıca, Genel Uygunluk Bildirimleri ve Bütçe Uygulama Sonuçları Raporları ile Hazine İşlemleri Raporu düzenlenmiş ve TBMM'ye sunulmuştur. Bunun dışında eğitim, yayın, uluslararası ilişkiler ve diğer faaliyetler gerçekleştirilmiştir.

B. Geçiş Süreci, Belirsizlikler ve Denetim Boşluğu

Yukarıda zikredilen verilerde somutlaştığı üzere Sayıştay, görevlerini mevcut kurumsal yapısı ve kaynakları ölçüsünde yürütmektedir. Yürütülen faaliyetlere bakıldığında, teşkilat yapısına, kaynakların işlevler/görevler arasındaki tahsis biçimine ve yönetim/denetim yaklaşımına bağlı bir görünüm göze çarpmaktadır. Yasal yetkiler ve mevcut imkanlar çerçevesinde Sayıştaya tahsisli idari ve mali kaynaklar ile insan kaynaklarının alternatif kullanım biçimleri düşünüldüğünde, faaliyet sonuçlarının farklı alternatiflere göre farklılaşacağı tartışmasızdır. Yalnız, bunu yalnızca yönetim yaklaşımına bağlamak çok doğru olmaz. Kuşkusuz, yönetim yaklaşımı kadar, tarihsel arka plan, kurumsal gelenekler, mesleki teamüller, yasal sınırlılıklar, teşkilatlanma biçimi, insan kaynakları yönetimi vs. gibi birçok faktörün etkisiyle şekillenen bir yapı söz konusudur. Mevcut durumu tek faktörle izah etmek gerçekçi ve doğru bir yaklaşım olmayacaktır. Bununla birlikte, bazı faktörlerin diğerlerine bağımlı olduğunu ve daha belirleyici olduğunu kabul etmek de lazım gelir. Bu anlamda, mevcut koşullar veri kabul edilerek uygulamada önemli görülen bazı meselelere temas etmek ve değerlendirmek gerekmektedir.

Kanun Koyucu, Kanununun 68 inci maddesinde Sayıştayın Anayasal statüsünü de dikkate alarak, dış dene-

time ilişkin genel çerçeveyi düzenlemekle yetinmiş, diğer esasları ve detayları ilgili kanuna bırakmıştır. Sayıştayın sistem içindeki yeni rol, işlev, görev ve yetkileri ile bunun gerektirdiği kurumsal yapılanma ve denetim kaynağına ilişkin düzenlemelerin yeni bir Sayıştay Kanunu ile yapılacağı öngörüsüne dayanan bu durum, gelinen noktada dış denetimin geleceği ve niteliği konusunda en temel belirsizlik unsuru haline dönüşmüştür.

Daha önce detayı verilen anılan maddede, dış denetimin ana hatlarıyla belirlenmiş olması, Sayıştayın denetim ve hesap yargılamasına ilişkin işlevlerinin, görev ve yetkilerinin, denetim sonuçlarının ve bunlara ilişkin süreçlerin belirgin bir şekilde düzenlenmemiş olması, Sayıştayın kendisine verilen yeni işlev, görev ve yetkiler paralelinde bir yapıya kavuşturulmamış olması, dış denetim (denetim ve hesap yargılaması) ile kamu mali yönetim ve kontrol sistemindeki her kademedeki görevlilerin görev, yetki ve sorumlulukları arasındaki bağlantının net bir şekilde kurulamamış olması, aynı şekilde denetim/yargılama sonuçlarıyla kurumların ve üst yöneticilerin faaliyet sonuçlarına dayalı performansları çerçevesinde sorumluluklarının ve uygulanacak tedbir ve müeyyidelerin belirsiz bırakılması gibi hususlar reformun dış denetim ayağının sürüncemede kalmasına neden olmuştur.

Gerek kamuoyu gerekse de denetlenen idareler ve Sayıştay, dış denetimi ve Sayıştayın yapısını düzenleyen yeni bir kanun beklentisi içindeyken, aksine, bu beklentilerin karşılanmaması ve yeniden yapılandırma çalışmalarının sürüncemede kalması, gerekli yasal düzenlemelerin bir türlü yapılmaması/yapılamaması nedeniyle dış denetim faaliyetleri bu belirsizlik ortamında istenen etkinlikte ve nitelikte icra edilememiştir. 5018 sayılı Kanunla 832 sayılı Kanun arasındaki uyumsuzluk ve hatta kimi yönde var olan çelişkiler, uygulamada yeni Sayıştay Kanunu çıkarılmadan eskisinden farklı bir dış denetim ve hesap yargılaması yapılamayacağı kanaatinin yaygınlaşmasına neden olmuştur.

Birkaç yıllık geçiş süreci sonrasında özellikle Sayıştay Genel Kurulu (Karar Tarihi: 14.06.2007, Karar No: 5189/1) kararıyla, bu belirsizlik geçici ve ara çözüm mahiyetinde kısmen giderilmiş olsa bile, bu alandaki düzenleme ihtiyacı ortadan kalkmış değildir. Dolayı-

sıyla 2003 yılı sonundan 2009'a kadar geçen 6 yıllık zaman diliminin, dış denetim açısından hukuki alt yapı eksikliğinden doğan bir belirsizlik sürecinin beslediği denetim boşluğuyla geçtiğini ifade etmek yanlış olmayacaktır.

“ İki kanun arasındaki esaslı farklılıklar uygulamada çarpık, tutarsız ve işlevsel olmayan bir yapının oluşumuna zemin oluşturmuştur. ”

C. Yasal Alt Yapı Eksikliği ve Sayıştay Kanunu

5018 sayılı Kanunun 68 inci maddesinin atf yaptığı “ilgili kanun” Sayıştayın teşkilat, görev ve işleyişi ile diğer hususları düzenleyen kanundur. Halen yürürlükte bulunan 832 sayılı Sayıştay Kanunu 1967 yılında kabul edilmiş olup, mülga 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununa dayalı mali sistemiz paralelinde düzenlenmiştir.

Sayıştay, denetim, yargılama ve görev alanına giren diğer işleri 832 sayılı Kanuna göre yürütmeye devam etmektedir. Kuşkusuz 5018 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesi mevcut uygulamayı etkilemiş ve iş ve işlemlerin yürütülmesinde 5018 sayılı Kanunun ilgili hükümleri dikkate alınmış ve/veya alınmak durumunda kalmıştır.

Bununla birlikte iki kanun arasındaki esaslı farklılıklar uygulamada çarpık, tutarsız ve işlevsel olmayan bir yapının oluşumuna zemin oluşturmuştur. Yasal alt yapı eksikliğinden kaynaklanan sorunlara Sayıştayın teşkilatlanma biçimi, denetim kaynağı ve yaklaşımı ile yeni kamu mali yönetim ve kontrol sistemine ilişkin tereddütlü ve çekinceli duruşu/yaklaşımı eklenince, bu durum dış denetimin performansını büyük ölçüde olumsuz etkilemiştir. Bunun genel olarak reforma ve sisteme ilişkin dışsal etkilerini de ayrıca hesaba katmak gerekmektedir.

Sayıştay dış denetimi ve diğer görevlerini Anayasa, 5018 sayılı Kanun, 832 sayılı Kanun ve diğer mevzuat çerçevesinde yürütmektedir. Fakat uygulamada çeşitli yetersizlikler ve boşluklar bulunmaktadır. Perfor-



mans denetimi ve TBMM'nin isteği üzerine gerçekleştirilen denetimler çok sınırlı kalmaktadır. 5018 sayılı Kanunun öngördüğü mali denetim konusunda ise gereken mesafe alınamamıştır. Söz konusu denetim uygulamaları Sayıştayın genel denetim uygulamaları içerisinde istisnai nitelikte kalmaktadır. Denetim kaynakları uygunluk denetimleri ve hesap yargılaması ile diğer bazı işlere (genel uygunluk bildirimleri gibi) tahsis edilmektedir.

832 sayılı Kanun uygulamasında yaşanan sorunlar ve geçmişten günümüze Sayıştay denetimlerinin etkinliğinin değerlendirilmesi bu çalışmanın kapsamını aşan bir husus olup, bu konuya temas edilmeyecektir. Ancak, 5018 sayılı Kanun uygulamasında Sayıştayın yapısı ve denetim yaklaşımına ilişkin bazı tespit ve değerlendirmelere yer verilmesi önemli görülmektedir.

D. Sayıştay Kanun Teklifi ve Akıbeti!

1960'lı yılların ihtiyaçları, denetim beklentileri ve bu paralelde o dönemin öne çıkan denetim yaklaşımını yansıtan, dış denetimi/yüksek denetimi ve hesap yargılamasını Sayıştayın o dönemdeki işlev, görev ve yetkileri çerçevesinde düzenleyen 832 sayılı Kanun genel olarak kamu mali yönetim ve kontrol sistemi, özel olarak da iç ve dış denetim alanındaki köklü reform karşısında yetersiz kalmıştır. Esasında 5018 sayılı Kanun öncesinde, mali yönetim reformundan bağımsız olarak yeni bir Sayıştay Kanunu çıkartılması veya mevcut kanunda güncel gelişmeler ve ihtiyaçlar doğrultusunda kısmi değişiklikler yapılması konusu tartışılmakta idi.

Ancak Sayıştay Kanunu'ndaki değişiklik, bu bağlamda dış denetimin ve Sayıştayın yeniden yapılandırılması hususu özellikle 5018 sayılı Kanunun yürürlüğe konulması sonrasında bir gereklilik halini almıştır. İki kanun arasında uyumun sağlanması, kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin işlevsel ve organik bakımdan en önemli aktörü olan Sayıştayın sistemin diğer bileşenleriyle entegrasyonunun tesis edilmesi, dış denetimin 5018 sayılı Kanundaki kapsam ve çerçevede icra edilmesine ilişkin yasal ve kurumsal alt yapının kurulması gibi faktörler bu alandaki düzenleme ihtiyacının temel sebepleri arasında sayılabilir.

Ancak 2003 yılından günümüze kadar geçen dönemde dış denetimin yeni kamu mali yönetim ve kontrol sistemiyle uyumlu bir şekilde işlemlerini sağlayacak yasal ve idari düzenlemeler gerçekleştirilememiştir. Kuşkusuz bunun Sayıştay, Hükümet ve Parlamento yönünden ayrı ayrı sebepleri söz konusudur. Özellikle yeni Sayıştay Kanunu'nun kapsamı ve içeriği konusunda (bilhassa Sayıştayın teşkilat yapısı, üye seçimi ve usulü konularında) ortaya çıkan görüş ve yaklaşım farklılıkları bu konuda mesafe alınmasını engellemiştir.

Kanun Teklifinin genel gerekçesinde belirtilen bazı tespit ve değerlendirmeler Sayıştayın yeniden yapılandırılması ve yeni bir Sayıştay Kanunu çıkarılmasının gerekliliğine ilişkin önemli ipuçları vermektedir.

Kanun Teklifinin Genel Gerekçesinde de yeni bir Sayıştay Kanunu'nu yapılmasını zorunlu kılan sebep ve değişimler üzerinde durulmuştur. Gerekçede özetle "vatandaş odaklı yönetim anlayışı"nın devlet fonksiyonları ve devletin kurumsal yapısı ile bu paralelde kamu mali yönetiminin yapısındaki değişim konusundaki etkisi, bu çerçevede parlamentoların kamu kaynakları üzerindeki denetim ve gözetim yükümlülüğündeki anlayış değişikliği ile parlamentolar adına bu denetim ve gözetim yükümlülüğünü yerine getiren Sayıştaylardaki değişimden söz edilmekte ve bu bağlamda kamu mali yönetiminin yeniden yapılandırılmasını zorunlu kılan öğelere yer verilmektedir. Bu çerçevede dünyadaki bu anlayış değişikliği ve gelişmeler paralelinde Türk Sayıştayında da bazı değişikliklerin yasal bazda gerçekleştirilmesi zorunluluğuna değinilmektedir. Gerekçede etkin bir hesap verme sorumluluğu sisteminin kurulmasında denetimin temel bir unsur olarak kabul edildiği, dünyada kabul gören temel yaklaşımın, tüm kamu fonlarının, kaynaklarının ve faaliyetlerinin parlamento adına dış denetim görevi yapan Sayıştaylar tarafından denetlenmesi olduğu, hesap verilebilirliğin ve saydamlığın sağlanarak kamu kaynaklarının etkin ve verimli bir şekilde kullanılabilmesini gerçekleştirmenin TBMM'nin ve adına denetim yapan Sayıştayın temel işlevlerinden olduğu belirtildikten sonra 832 sayılı Kanun uygulamasıyla ilgili olarak şu tespite yer verilmektedir:

"Sayıştayın asli görevlerinden olan, adına denetim yaptığı Türkiye Büyük Millet Meclisine rapor verme görevi, 832 sayılı Kanundaki bu göreve ilişkin yetersiz

düzenlemeler sebebiyle gereği gibi yerine getirilememektedir.

832 sayılı Kanunda; Meclis 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 prosedürlerden geçerek Sayıştay raporu haline geleceği konusunda boşlukların bulunması, raporlamaya yönelik çalışmaları olumsuz etkilemektedir. Nitekim, 4/7/1996 tarihli ve 4149 sayılı Kanunla verilen performans denetimi ve konu denetimi gibi yetkiler 832 sayılı Kanuna dahil edildiği halde, denetimle ilgili genel düzenlemelere tam bir uyum sağlanamamıştır.”

Gerekçedeki tespit ve değerlendirmeler ile Teklifin Meclisteki görüşmeleri sırasında kamuoyunda yaşanan tartışmalar ve yazılıp çizilenler, Sayıştayın yeniden yapılandırılmasının öneminin ve yeni bir Sayıştay Kanunu'na olan ihtiyacın/zorunluluğun aslında taraflarca (Meclis-İktidar ve muhalefet partileri, Hükümet, Sayıştay, diğer ilgili kuruluşlar ve kamuoyu gibi) çok iyi bilindiğini göstermektedir. Buna rağmen sonuca ulaşamamasının arkasında daha önemli başka sebeplerin bulunması mümkündür. Ancak, bunları tartışmak ve analiz etmek bu çalışmanın amacını aşar.

E. Sayıştayın, Stratejik Plan ve Faaliyet Raporuna Yansıyan Yaklaşım ve Beklentileri

Dünyada yönetim ve denetim alanındaki değişim, bu bağlamda ülkemizdeki kamu mali yönetim ve denetim reformunun dış denetime etkileri Sayıştayın politika dokümanı olan Stratejik Planında ve yıllık faaliyet raporunda da yer almıştır. Sayıştayın kurumsal yeniden yapılandırmaya ve yeni Sayıştay Kanunu Teklifine ilişkin kurumsal görüş, değerlendirme ve yaklaşımlarını bu resmi dokümanlardan izlemek mümkündür.

5018 sayılı Kanunun Sayıştay üzerindeki etkisini ifade eden şu satırlar Sayıştayın 2009-2013 dönemini kapsayan Stratejik Planında yer almaktadır:

“10 Aralık 2003 tarihinde yasalanan ve 01 Ocak 2006 tarihinde tüm hükümleriyle yürürlüğe giren 5018 sa-

yılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kamu mali yönetimi büyük ölçüde yeniden düzenlenmiş, Sayıştayın denetim alanı genişletilmiş, TBMM'ye rapor sunma yükümlülüğü artırılmış, denetimin uluslararası standartlarla uyumlu, çağdaş denetim yaklaşımlarını da içeren güncel rehberler çerçevesinde yürütülmesi ve raporlanması zorunlu hale gelmiştir.

Denetim alanındaki genişleme, fonksiyonlarındaki artış ve çeşitlenme, Sayıştayın denetim yaklaşımlarını çağdaş gelişmeler çerçevesinde sürekli geliştirmesini ve kurumsal yapı ve süreçlerini etkin kılabilecek bir yeniden yapılanmaya girmesini zorunlu kılmaktadır. Bu nedenle özellikle son yıllarda Sayıştayın hem denetim kapasitesinin, hem de organizasyon yapısının güçlendirilmesine yönelik kapsamlı çalışmalar yürütülmüş, ihtiyaç duyulan değişim için güçlü bir altyapı oluşturulmuştur.

Gerçekleştirilen anayasal, yasal düzenlemeler ve gelişmeler karşısında, yeni bir Sayıştay Kanunu hazırlanması ve yürürlüğe konması önemli bir ihtiyaç haline gelmiştir. Bu ihtiyacı karşılamak amacıyla Sayıştay Kanunu değişikliği ile ilgili çalışmalara 2003 yılında başlanmış ve 2005 yılı Şubat ayında milletvekilleri tarafından Sayıştay Kanunu Teklifi TBMM'ye sunulmuştur. Parlamentoda üç yılı aşkın süredir bekleyen Kanun Teklifi'nin en kısa sürede yasallaşması beklenmektedir.”

Sayıştay, Stratejik Planda yer verdiği GZFT Analizinde (Güçlü Yönler, Zayıf Yönler, Fırsatlar ve Tehditler) önemli bazı tespitlere yer vermiş, fakat güçlü ve zayıf yönler arasında dış denetimin niteliğine ilişkin esaslı bir durum tespiti veya analizine (olumlu veya olumsuz olarak) yer verilmemiştir. Analizde daha dolaylı hususlara, yapı, mevzuat ve dış faktörlerin etkisine temasla yetinilmiştir. Analizde tehditler şu şekilde sıralanmıştır:

- “Tüm kamu fonları, kaynakları ve faaliyetlerinin Sayıştay denetimine tabi olmaması,
- Sayıştay tarafından Parlamenteoya sunulacak raporların Parlamenteoda görüşülmesine ilişkin esas ve usullerin belirlenmemiş olması,
- Parlamento ile Sayıştay ilişkilerinin denetimin etkinliğini arttıracak düzeyde gelişmemiş olması,



- *Kamu idarelerinde yeni kamu mali yönetim ve kontrol sistemine uyumlu alt yapının yeterince oluşturulamaması.”*

“ Kanun Teklifinin yasalaşması sadece Sayıştayın iç süreçleri için değil, mali sistemimizin sağlıklı şekilde yapılandırılması ve işleminde de hayati bir öneme sahiptir. ”

Bu bağlamda ifade edelim ki, Sayıştayın 5018 sayılı Kanunla denetim kapsamına verilen kurum ve hesapları tam olarak denetleyememesi, 5018 sayılı Kanundaki niteliğiyle dış denetim faaliyetlerini gerçekleştirememesi, denetim faaliyetlerinin ağırlıklı olarak uygunluk denetimleri biçiminde gerçekleştirilmesi, Sayıştayın TBMM’ye karşı yapması gereken raporlama faaliyetlerini etkin bir şekilde yürütememesi, kamu mali yönetim ve kontrol sistemi içindeki rol ve sorumluluklarının gereğini etkili ve yeterli bir şekilde yerine getirememesi gibi tehditleri de bunlara ilave etmek gerekmektedir.

Sayıştayın Stratejik Planda yer alan tematik stratejik amaçları ve hedefleri (denetim, yargı ve kurumsal yapı alanındaki) dikkate alındığında mevcut denetim uygulamaları ve yaklaşımlar konusunda gerekli teşhisin yapıldığı ve izlenmesi gerekli yol haritasının belirlendiği söylenebilir. Fakat mevcut sistemi ve denetim yaklaşımlarını kökten gözden geçirmeye dönük bir iradenin/yaklaşımın/beklentinin varlığından veya bunun emarelerinden söz etmek kolay gözükmemektedir.

Bununla birlikte Sayıştayın 2008 Yılı Faaliyet Raporunda yer alan şu değerlendirme önemli görülmektedir:

“Çağdaş yüksek denetim, bilimsel ve teknolojik gelişmelerden her geçen gün daha fazla etkilenmekte, yeni bilgi ve iletişim teknolojileri denetime farklı boyutlar kazandırmaktadır. Yüksek denetim, hata bulma ve sorumlulukları cezalandırmanın çok ötesine geçerek, denetlenen kurumlara yol gösterme, rehberlik yapma ve genel olarak yönetime değer katma amacına odaklanmaktadır.

Denetimde parlamentonun yanı sıra kamuoyunun ihtiyaçları ve duyarlılıkları da büyük ölçüde göz önünde bulundurulmakta ve sonuçları kamuoyu ile de paylaşılmaktadır.

Bu nedenle, çağdaş ve etkin bir denetime olan ihtiyaç yoğunlaşmakta ve yüksek denetim ve yargı kurumu olarak Sayıştay, diğer kurumlardan daha çok bu talep ve ihtiyaç doğrultusunda kendisini yenileme ve geliştirme zorunluluğuyla karşı karşıya bulunmaktadır.

Bu zorunluluk Sayıştay Kanun Teklifinin bir an önce yasalaşmasını gerekli kılmaktadır. Kanun Teklifinin yasalaşması sadece Sayıştayın iç süreçleri için değil, mali sistemimizin sağlıklı şekilde yapılandırılması ve işleminde de hayati bir öneme sahiptir.”

Dış denetimdeki yapısal ve niteliksel sorunların, Sayıştayın sistem içindeki konumu nedeniyle, gerekli tedbirlerin alınmaması halinde, sonuçta kamu mali yönetim ve kontrol sistemini de etkileyeceği ve çeşitli olumsuzluklara sebebiyet verebileceğini çok doğru bir şekilde ortaya koyan bu değerlendirme dış denetimin, reformun geleceği bakımından olan önemini ortaya koymaktadır.

F. Sayıştayın Denetim Yaklaşımı ve Yapılması Gerekenler

Sayıştay ve dış denetim uygulamaları konusunda bir durum tespiti yapılacak olursa, kısa ve öz olarak şunlar söylenebilir:

- Sayıştay, 5018 sayılı Kanunun kendisine verdiği misyonun ve işlevlerin gereğini tam olarak yerine getirememekte, hala esas olarak 832 sayılı Sayıştay Kanunu’nun çizdiği çerçeve ve konsept doğrultusunda faaliyet göstermektedir.
- Denetim kapsamına giren tüm idareler ve hesaplar gerektiği gibi denetlenmemektedir. Denetlenecek idarelerin seçimi ve denetim türlerinin belirlenmesi konusunda objektif kriterlere dayalı bir uygulamadan söz etmek mümkün değildir.
- Denetimler, hesap ve işlemlerin usul ve mevzuata uygunluğuna odaklı olarak gerçekleştirilmektedir. Sistem ve süreç odaklı yaklaşımlar, sınırlı şekilde

uygulanan performans denetimlerine mahsus kalmakta, idarelerin yönetim ve hesap verme sorumluluklarına ilişkin değerlendirme fonksiyonu ifa edilememekte, TBMM'ye bu konuda objektif değerlendirmeler sunulmamaktadır.

- Uygulanan denetim yöntemleri ve yaklaşımı 5018 sayılı Kanunun öngördüğü nitelik ve standartta değildir. Kanun, denetimin genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak yapılacağını öngörmekte, ancak özellikle uygunluk denetimleri bakımından bu standartlara uyumun sağlandığı söylenemez.
- 5018 sayılı Kanun sonrasında, mevzuat ve yapı değişmiş olsa da, denetim uygulamaları ve metodolojinin aynı paralelde bir değişim göstermediği görülmektedir. Denetimler standart bir nitelik göstermemekte, subjektif yaklaşımlar öne çıkmaktadır. Denetimin standartlara uygunluğunu sağlayacak kalite güvence sistemleri geliştirilmediğinden denetimlerdeki subjektif yaklaşım ve uygulamaların önüne geçilememektedir.
- Kanunda denetimin genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak yapılacağını öngören hükmüne istinaden ulusal dış denetim standartlarının ve meslek ahlak kurallarının kodifiye edilmesi denetim uygulamaları konusundaki farklılıkları ve sorunları önleyecek ve birçok yönden önemli yararlar sağlayacaktır. Denetimlerde belli bir standardizasyonla birlikte, kalitenin sağlanması dış denetimin etkinliğini geliştirecek ve sağlayacağı yaraları artıracaktır.
- Bu alanda Sayıştay tarafından son birkaç yıl içinde farklı denetim türleri itibarıyla hazırlanan denetim rehberlerinin önemli katkılar sağlayacağı tartışılmazdır, ancak bunların gerçek anlamda ve yaygın olarak tatbik edilmesinin sağlanması rehberlerin hazırlanması kadar önemlidir.
- Denetim süreci ve denetim sonuçlarının hesap yargılamasıyla karara bağlanmasına ilişkin süreç konusundaki sorunlar varlığını korumaktadır.
- Sayıştayın yapısal sorunları (denetim kaynaklarının yönetilmesi ve planlanması, örgütlenme biçimi,

mi, merkez dışı birimlerin denetimi, meslek mensuplarının kariyer planlamaları, mesleki yetkinlik gibi) konusu hala çözüm beklemektedir.

“ Sayıştay, 5018 sayılı Kanunun kendisine verdiği misyonun ve işlevlerin gereğini tam olarak yerine getirememekte, hala esas olarak 832 sayılı Sayıştay Kanununun çizdiği çerçeve ve konsept doğrultusunda faaliyet göstermektedir. ”

- Sayıştay ile Parlamento arasında güçlü bir ilişki/bağ tesis edilmesine ve bunu sağlayacak mekanizmaların oluşturulmasına olan ihtiyaç sürmektedir.
- Denetim sonuçları çerçevesinde sorumlulukların tespiti ve karara bağlanması konusunda 5018 sayılı Kanun hükümlerindeki boşluk ve belirsizliklerden, bu Kanun hükümleri ile 832 sayılı Kanun arasındaki uyumsuzluklardan kaynaklanan sorunlar bulunmaktadır. Sayıştay meseleyi Genel Kurul Kararıyla çözmeye ve yeni kamu mali yönetim ve kontrol sistemindeki aktörlerin rol ve sorumluluklarını belirgin hale getirmeye çalışmışsa da söz konusu kararın (Kararın bazı görevlilerin/yöneticilerin sorumluluklarının kapsamı, niteliği ve Sayıştayca karara bağlanmasına ilişkin hükümleri tartışmalı olup, bu konu ayrı bir çalışma konusudur) tek başına bunu sağlamaya yeterli olmayacağı anlaşılmaktadır.
- Dış denetim organı olan Sayıştayla yeni kamu mali yönetim ve kontrol sistemindeki merkezi uyumlaştırma birimleri arasında iyi bir iletişim ve bilgi paylaşımı sağlayan bir mekanizma kurulması gerekmektedir.
- İç ve dış denetim arasındaki işbirliği önemini korumaktadır. Fakat, bu konuya gereken önemin verildiği söylenemez.
- Sayıştay üyelerinin seçiminde uygulanan mevcut usulün Sayıştayı aylarca kitlediği, bu sürecin ge-



rek Sayıştay yönetimini gerekse de yargısal işlevi olan birim ve kurulların (daireler, genel kurul vs.) işleyişini olumsuz etkilediği, doğal olarak seçim dönemlerindeki havanın denetim kaynaklarına da yansıdığı ve bunun çeşitli sorunlara yol açtığı bilinmektedir. Dolayısıyla seçim sisteminin ve usulünün gözden geçirilmesi ve bu sürecin Sayıştayın kurumsal yapısına zarar vermesini engelleyici bir yapıya kavuşturulması gerekmektedir.

Bu genel tespit ve önerilerden söyle önemli bazı hususlara daha detaylı temas edilmesi yararlı görülmektedir:

“ Denetim kapsamına giren tüm idareler ve hesaplar gerektiği gibi denetlenmemektedir. Denetlenecek idarelerin seçimi ve denetim türlerinin belirlenmesi konusunda objektif kriterlere dayalı bir uygulamadan söz etmek mümkün değildir. ”

Sayıştayın denetim kapsamına giren tüm kurum ve hesaplar denetlenmemektedir. Denetim yaklaşımı, uygulanan metodlar ve denetim kaynaklarındaki kıstlılık nedeniyle uygulamada denetim boşluğu oluşmaktadır. Denetim boşluğunun kendisi bir risk olup, makul seviyede kontrol altına alınması gerekmektedir. Bu açıdan, Sayıştayın denetim kaynağının desteklenmesi yönündeki çözüm önerileri üzerinde durulması ve yeniden yapılandırma sürecinde doğacak ihtiyacın karşılanmasına ilişkin tedbirler alınması icap etmektedir.

Bu noktada şu hususa da vurgu yapmak gerekir. Son yıllarda kamu sektörü bakımından, amiyane söyleyişle ifade edecek olursak, bir tür kolaya kaçma yolu olarak tercih edilmeye başlanan, denetim firmaları ve serbest çalışan dış denetçiler/bağımsız denetim firmaları tarafından da talep yaratılmasının aracı olarak kullanılan piyasadan destek alma veya kamu denetimlerinin ücret karşılığı piyasaya havale edilmesine yönelik yaklaşımlar yerine daha sağlıklı ve kamusal nitelikler ve ihtiyaçlarla uyumlu çözümler üzerinde durulmalıdır.

Bunlara ilave olarak Sayıştayın da kendi yaklaşım ve konumunu gözden geçirmesi ve 5018 sayılı Kanunla getirilen yeni sisteme paralel bir yaklaşımı benimsemesi gerekmektedir. Yeniden yapılandırma, sistemle entegrasyon yalnızca yasal düzenlemelerle gerçekleştirilebilecek bir husus değildir. Meslek içi eğitimler, seminerler ve ortak çalışmalarla bu konuda ortak bir yaklaşım benimsenmesi ve denetim uygulamalarında bir standardizasyon sağlanması önem kazanmaktadır.

Dış denetimin yürütülmesinde uygulanacak ulusal dış denetim standartlarının ve yöntemlerinin yürürlüğe konulması, denetim türleri/uygulamaları itibariyle uygulama rehberlerinin hazırlanması ve denetimlerin bu standartlar, metodlar ve rehberler çerçevesinde belli bir kalitede gerçekleştirilmesi sağlanmalıdır. Bu amaçla, denetimin mevzuata ve standartlara uygunluğunu güvence altına alan kalite güvence sistemi/programı geliştirilmesi ve bunun etkili bir şekilde tatbik edilmesi gerekmektedir. Denetçi bağımsızlığı ile denetimde keyfilik arasında yasal ve makul bir denge zemini oluşturulmalı, denetimin performansını ölçen ve değerlendiren mekanizmalar geliştirilmelidir.

Öte yandan, uygunluk denetimleriyle diğer denetim uygulamaları (mali denetim, performans denetimi, TBMM'nin istemi üzerine yapılan denetimler) arasında bir denge kurulması gerekmektedir. Bunun için risk esaslı ve objektif kriterlere dayalı bir kaynak planlamasına geçilmesi gerekmektedir. Denetlenecek kurumların, hesapların, faaliyet/program ve projelerin seçiminde ve denetim kaynaklarının tahsisinde, bilinen geleneksel metotlar yerine uluslararası standartlar ve uygulamalarla uyumlu gerçekçi bir planlama ve uygulamaya geçilmesi zorunluluğu bulunmaktadır.

Sayıştay, 832 sayılı Kanunda gerekli değişikliklerin yapılmamış olmasının da etkisiyle 5018 sayılı Kanundaki anlamıyla performans denetimi ve mali denetimler yapamamaktadır. 832 sayılı Kanun çerçevesinde başlatılan performans denetimi uygulamaları yaygınlık kazanmamış ve etkili bir denetim mekanizması olarak işletememiştir. Çoğunlukla denetimler işlemlerin mevzuata uygunluğunun denetimi ve hesap ve işlemlerin yargılanmasına yönelik olarak yürütülmektedir. İdare düzeyinde iç kontrol sistemlerinin, makro düzeyde kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin

etkinliği ve yeterliliğini değerlendirmeye ve bunları geliştirmeye yönelik denetim uygulamaları gerçekleştirilmemektedir. Hesap yargılamasına esas denetim dışında kalan denetimler ile kanunlarla verilen diğer değerlendirme ve raporlama görevlerine gereken ilgi gösterilmemektedir.

5018 sayılı Kanun dış denetim dışında denetimin tamamlayıcısı olarak ve parlamentoya çeşitli konularda (faaliyet raporları, mali istatistikler, kesin hesaplar vs.) objektif görüş sunma verme işlevi kapsamında Sayıştaya bazı değerlendirme görevleri vermektedir. Bu alandaki görevlerin de en az denetimler kadar önemli ve yararlı olduğu dikkate alınarak bu görevlerin daha etkili ve nitelikli bir şekilde yürütülmesi gerekmektedir. Sayıştaya bu işlev ve görevi denetimin gölgesinde ve gerisinde kalmamalıdır.

Sayıştaya kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin anahtar kavram ve müessesesi niteliğinde olan saydamlık, hesap verebilirlik, kaynakların etkin, verimli ve ekonomik kullanımı, stratejik planlama, performans esaslı bütçeleme, iç kontrol, iç denetim gibi mekanizmaların uygulamadaki işleyişine, bunların hayata geçirilip geçirilmediğine, uygulama performansının değerlendirilmesine ilişkin faaliyetlere gereken ağırlığı vermek durumundadır. Hesap/işlem/harcama denetimi tek başına yeterli değildir ve bu tip sınırlı denetim uygulamalarını gerçek anlamıyla dış denetim olarak kabul etmek mümkün değildir. Dolayısıyla denetimin amaçları, süreci, metodolojisi ve sonuçların raporlanması konusunun gözden geçirilmesi gerekmektedir.

Açık sözlülükle ifade etmek gerekir ki, Sayıştaya mevcut yapısı ve yaklaşımı 5018 sayılı Kanunda tanımlanan dış denetim işlev ve niteliğiyle uyumlu bir keyfiyet göstermemektedir. Bu durum temel olarak Sayıştaya sistem içindeki konumundan (yasal düzenlemelerde öngörülen yapıdan değil, uygulamadaki fiili durumdan söz edilmektedir) kaynaklanmaktadır.

5018 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesinden günümüze kadar geçen uygulamaya ve duruma bakıldığında dış denetimin, dolayısıyla Sayıştaya yeni kamu mali yönetim ve kontrol sistemiyle entegrasyonunun yeterince sağlanmadığı görülmektedir. Dış denetim, iç denetim, mali yönetim ve kontrol sistemi ve sistemin diğer bileşenleri arasındaki bağlantı zayıf gözük-

mekte ve sistemi/yapıyı oluşturan bileşenler arasında (özellikle de dış denetim ile) bir kopukluk olduğu göze çarpmaktadır. Sayıştaya yasama organına bağlı olması (daha doğrusu TBMM adına görev yapması), statüsünden kaynaklanan kurumsal bağımsızlığı böyle bir duruma zemin oluşturmuş gözükmektedir.

“ Denetimler, hesap ve işlemlerin usul ve mevzuata uygunluğuna odaklı olarak gerçekleştirilmektedir. Sistem ve süreç odaklı yaklaşımlar, sınırlı şekilde uygulanan performans denetimlerine mahsus kalmakta, idarelerin yönetim ve hesap verme sorumluluklarına ilişkin değerlendirme fonksiyonu ifa edilememekte, TBMM’ye bu konuda objektif değerlendirmeler sunulmamaktadır. ”

Mevcut durumda Sayıştaya kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin tamamen dışında bir aktör görünüşü vermektedir. Kamuoyu algısı ve gözlemi bu yönde yoğunlaşmaktadır. Parlamento adına dış denetim yapmakla görevli olan Sayıştaya hem adına denetim yaptığı TBMM, hem de mali yönetim ve kontrol sisteminin aktörleri (Maliye Bakanlığı, İç Denetim Koordinasyon Kurulu gibi) ve muhataplarıyla (denetlenen idareler, üst yöneticiler gibi) etkili bir iletişim kuramamaktadır. Sayıştaya, reformun başından beri sürecin dışında kaldığından, yeterince yönlendirici ve katkı sağlayıcı bir pozisyon elde etmemiştir/edememiştir. Gerçi, bunun bilinçli bir tercih olmadığını söyleyebilmek de kolay değildir.

Bir başka ifadeyle, Sayıştaya gerek kurumsal olarak gerekse de denetim kaynağı bakımından kamu mali yönetim ve denetim alanında yaşanan köklü değişimin öncüsü ve taşıyıcısı olamamıştır. Yürütme organı dışında kalması, TBMM adına denetim yapan ve yargısal işlevi olan yüksek denetim otoritesi olması gibi hususlar Sayıştaya, reform politikası/stratejisi, uygulaması ve geçiş sürecinde belli oranda mesafeli durmasının arkasında yatan sebepler olarak yorumlanabilir. Fakat Sayıştaya genel olarak reformun kendisi



özel olarak da 5018 sayılı Kanun bakımından yukarıdaki saiklerle hareket ettiğini söyleyebilmek çok kolay değildir.

“ TBMM’nin yapısı ve çalışma usulleri ve süreçleri de dış denetimin 5018 sayılı Kanundaki işlev ve niteliğiyle uyumlu değildir. ”

İşlevi, görevi ve yapısı gereği; yeni mali yönetim ve kontrol sisteminin uygulanması, sistemin aksayan yönlerinin iyileştirilmesi ve geliştirilmesi, uygulamadaki sorunların çözümüne katkı sağlanması, denetimler sırasında denetlenen idarelere bu konularda yardımcı olunması mümkün iken, sürecin dışında kalan ve reformla/sistemle doğrudan ilişkisi olmayan bir aktör görüntüsü verilmiş olması, dış denetim misyonuna, Sayıştayın kurumsal kimliğine, prestijine, mesleğe ve meslek mensuplarına zarar verdiği kadar, genel manada reform sürecine ve uygulamaya geçirilen kamu mali yönetim ve kontrol sistemine ve yeni aktörler bakımından da çeşitli olumsuzluklar doğurmuştur.

Sayıştay parlamento adına denetim yapan bir organ olmasına karşın, gerçekleştirilen denetim uygulamalarının kapsamı, uygulanan metodolojiler ve denetim yaklaşımı ile denetim sonuçlarının raporlanmasına ilişkin süreçler bu işlev ve keyfiyetle paralellik göstermemektedir. Sayıştay son yıllarda, esas işlevinden uzaklaşarak yüksek yargı organı niteliğini kazanma, Parlamentoyla ilişkisini asgariye indirme, dolayısıyla yalnızca mesleki uygulamalar ve görev bakımından (fonksiyonel bağımsızlık) değil, kurumsal/organik anlamda bağımsızlık (mali bağımsızlığa ilave olarak zayıf bir hesap verme mekanizmasına indirgenmiş idari bağımsızlık) kazanma yaklaşımını benimsemiş gözükmemektedir. Tabii olarak, bunun sonucunda yargılama bir araç olmaktan çok, bizzatıhi amaç halini almış, denetimler salt yargılama amaçlı olarak gerçekleştirilen faaliyetlere dönüşmüştür. Dolayısıyla denetim kaynaklarının kahir ekseriyeti hesap yargılamasına veri teşkil eden denetim uygulamalarına tahsis edilmiş, diğer denetim uygulamaları asgari seviyede kalmıştır.

Şüphesiz bu durum yalnızca Sayıştaydan kaynaklanmamakta, TBMM’nin Sayıştayın denetim sonuçlarıyla gereken ilgiyi göstermemesi, Sayıştay raporlarının görüşülmesine ilişkin etkin işleyen mekanizmaların oluşturulmamış olması ve TBMM-Sayıştay arasında güçlü bağ ve iletişimin kurulmamış olması, toplum/kamuoyunun bu konuda bir baskı unsuru olarak gereken yönlendirmeyi yapamaması gibi hususlar da mevcut duruma gelinmesinde ve sürdürülmesinde etkili olmuştur.

Sonuç olarak Sayıştay halen tam olarak 5018 sayılı Kanunda öngörülen nitelikte bir dış denetim uygulamasını hayata geçirebilmiş değildir. Bunun en önemli nedeni Sayıştayın 5018 sayılı Kanunun getirdiği yeni mali yönetim ve kontrol sistemiyle entegrasyonunu sağlayacak şekilde yeniden yapılandırılmamış olması ve bunun için gerekli yeni Sayıştay Kanunu’nun yıllardır yürürlüğe konulamamış olmasıdır. Bu nedenle, Sayıştayın yapılandırılması ve yeni bir Sayıştay Kanunu’nun yürürlüğe konulmasında daha fazla gecikmemesi gerekmektedir.

Ayrıca, TBMM’nin yapısı ve çalışma usulleri ve süreçleri de dış denetimin 5018 sayılı Kanundaki işlev ve niteliğiyle uyumlu değildir. Doğal olarak Sayıştay denetim sonuçlarının görüşülmesi, bütçe ve kesin hesap kanunlarıyla birlikte idare faaliyet raporlarının, Maliye ve İçişleri Bakanlıklarının hazırladığı raporların ve Sayıştayın sunduğu rapor ve değerlendirmelerin parlamento tarafından görüşülebilmesi ve bunlara dayalı karar süreçlerinin işletilebilmesi bakımından TBMM içtüzüğünde gerekli değişikliklerin yapılması icap etmektedir.

IV. Sonuç

Çalışmanın başından beri ifade edilen hususlar dış denetimin, dolayısıyla Sayıştayın kamu mali yönetim ve kontrol sistemi içindeki önemini ve işlevini ortaya koymaktadır. Gerek denetimin Parlamento adına yapılması ve sonuçların TBMM’ye raporlanması gerekse de yürütme dışında teşkilatlanmadan kaynaklanan denetim bağımsızlığı ve uluslararası dış denetim standartlarına dayalı denetim yaklaşımları (olması gereken/öngörülen) dış denetim fonksiyonunun/Sayıştayın sistem içerisindeki eşsiz konumunu belirleyen temel hususiyetlerdir. Yargılamayla sonuçlanan dene-

tim faaliyetleri dışında kalan inceleme, değerlendirme ve denetim fonksiyonları da Sayıştayın bu işlevini güçlendirmekte ve sistemin öngörüldüğü şekilde işlemesini ve daha da gelişmesini sağlayacak bir güvence mekanizması halini almasını sağlamaktadır.

Buna karşın, Sayıştayın yapısına ve dış denetim uygulamalarına bakıldığında, mevcut durumun Kanuni tarif ve nitelikten uzak olduğu görülmektedir. Dış denetimin mali yönetim ve kontrol sistemi içindeki yeri ve işlevinin önemine rağmen, Sayıştayın sistemle entegrasyonunun tam olarak sağlanamaması ve dış denetimin öngörülen nitelikte gerçekleştirilmemesi sistemin kendisi bakımından da çeşitli riskler barındırmaktadır. Bu durum güvence mekanizmasının kendisinin yapısal bir risk oluşturmasına neden olmaktadır. Kurumsal, işlevsel ve metodolojik bakımından yetersiz kalan dış denetim sistemde kendisine yüklenen misyonu üstlenemeyecek, dolayısıyla bu, sistemin diğer bileşenlerine de sirayet edecektir.

Şu halde, Sayıştayın kurumsal yapısında ve denetim-yargılama-raporlama süreçlerindeki sorunların ve aksaklıkların mali yönetim reformunun başarısı ve 5018 sayılı Kanunun getirdiği kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin geleceği bakımından önemli etki ve sonuçlarının olduğu ve olacağı tartışmasızdır. Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten günümüze kadar yaşananlar bu durumu teyit eder niteliktedir.

5018 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeler, getirilen yenilikler, mali yönetim ve kontrol sisteminin tasarım biçimi, bu bağlamda dış denetimin tanımı, kapsamı, niteliği ve metodolojisine ilişkin düzenlemeler Sayıştayın yeniden yapılandırılmasını ve bu amaçla 5018 sayılı Kanunla uyumlu yeni bir Sayıştay Kanunu'nun çıkarılması zarureti beraberinde getirmiştir. Ancak, yasal düzenleme yapılması gereği konusunda genel bir mutabakat söz konusu olmasına rağmen henüz bir mesafe alınamamıştır.

Gerçek şu ki, Parlamento, Hükümet ve Sayıştayın dışı yansıyan iradeleri yeniden yapılandırmanın gerekliliği yönündeyken, bu irade sonucunda ortaya bir kanun teklifi çıkmış ve görüşülmeye başlanmışken, Sayıştay da kanun teklifinin yasalaşmasına yönelik beklentilerini ifade ederken yeni Sayıştay Kanunu'nun yürürlüğe konulamamış olmasının sebeplerini ve gelinen

durumun arkasında yatan gerçekleri kolayca izah etmek mümkün değildir. Fakat bu durumun, kamu yönetimi, reform süreci, birkaç yıldır uygulanmakta olan mali yönetim ve kontrol sistemi ile Sayıştay bakımından, dolayısıyla da toplum ve devlet açısından birçok olumsuzluğa, soruna, etkinsizliğe ve kaynak kaybına neden olduğunun aşikar olduğunu ifade etmek gerekir. Yürütülen faaliyetler, mevcut denetim yaklaşımı ve uygulamaların niteliği dikkate alındığında Sayıştayın da, en az Hükümet ve Parlamento (iktidar ve muhalefet partileri) kadar sorumluluğunun bulunduğu görülmektedir.

“ 5018 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeler, getirilen yenilikler, mali yönetim ve kontrol sisteminin tasarım biçimi, bu bağlamda dış denetimin tanımı, kapsamı, niteliği ve metodolojisine ilişkin düzenlemeler Sayıştayın yeniden yapılandırılmasını ve bu amaçla 5018 sayılı Kanunla uyumlu yeni bir Sayıştay Kanunu'nun çıkarılması zarureti beraberinde getirmiştir. Ancak, yasal düzenleme yapılması gereği konusunda genel bir mutabakat söz konusu olmasına rağmen henüz bir mesafe alınamamıştır. ”

Gelinen noktada, TBMM gündeminde olan, Sayıştay Başkanı seçimleri yeniden yapılandırma ve yeni Sayıştay Kanunu'nun yürürlüğe konulması bakımından iyi bir fırsat olarak değerlendirilebilir. Uygulamadaki sorunlar, belirsizlik ve denetim boşluğu, etkinsizlikler, kaynak israfları ve denetim alanında yaşanan yetersizlikler ile bunların neden olduğu diğer olumsuzluklar dikkate alınarak, sağlanacak bir mutabakatla gerekli yasal düzenlemenin yapılması uygun olacaktır. Kanun teklifinin TBMM gündemine sunulmasından günümüze kadar geçen süreçte, yaşanan kimi değişiklikler, uygulamada edinilen tecrübeler ve elde edilen yeni veriler ışığında anılan kanun teklifinin yeniden ele alınması (gözden geçirilerek gerekli düzeltmelerin yapılması) da önemli yararlar sağlayacaktır.



Son olarak, meselenin yalnızca yeni bir Sayıştay Kanunu'nun yürürlüğe konulması gerekliliği olarak algılanması yanlış olacaktır. Sayıştayın günümüze kadar yeni Sayıştay Kanunu'nu beklemeksizin 5018 sayılı Kanun ve kendi mevzuatı çerçevesinde yapabileceği önemli açılım ve yeniliklerin bulunduğu kuşkusuzdur. Buna rağmen, her şeyin yeniden yapılandırma sürecine ve yeni bir Sayıştay Kanunu'na bağlanması, kurumsal inisiyatif kullanılarak gerekli tedbirlerin alınmaması ve harekete geçilmemesi nedeniyle dış denetim kendisinden beklenen etkinliği tam olarak ortaya koyamamıştır. Bilinmektedir ki, kurumsal veya fonksiyonel etkinlik yalnızca denetim kapsamındaki idare veya hesap sayısının artması, özlük haklarının iyileştirilmesi veya yasal olarak geniş denetim yetkilerine kavuşmakla sağlanmamakta, esas olarak uygulamadaki iş performansı ve faaliyet sonuçlarına bağlı olarak ortaya çıkmaktadır.

Bundan dolayı, Sayıştayın da sistem içindeki konumunu ve misyonunun gereklerini dikkate alarak, durumunu gözden geçirmesi gerekmektedir. Çünkü uygulamadaki sorunlar yalnızca kanuni düzenlemelerle çözülebilecek keyfiyette değildir. Teşkilatlanma biçimi, denetim uygulama ve yaklaşımları, kurumlarla ilişkiler, insan kaynakları yönetimi vs. gibi hususlar da yeniliğe/iletişime açık bir yaklaşım benimsenmesi önemli yararlar sağlayacaktır. Son yıllarda kamu mali yönetim ve kontrol sisteminde yaşanan değişim ve köklü dönüşümden uzak ve kurumsal olarak yeni görev tanımlarının mahiyeti ve niteliğiyle örtüşmeyen yaklaşımlar Sayıştay kadar sistemin bütününe yarar sağlamamış gözükmektedir. Bu tutumu sürdürmenin gelecekte de bir yarar sağlaması düşünülemez.