

YÜKSEK DENETİMDE ÇAĞDAŞ GELİŞMELER VE SAYIŞTAYIN KONUMU

Dr. H. Ömer KÖSE*

I- GİRİŞ

Tabiatın ve toplumsal yaşamın her alanında var olan denetim olgusu, toplumsal yaşamın en gelişkin örgütlenme birimi olan devlet yapısı içerisinde farklı bir anlam ve işlev kazanmaktadır. Devlet aygıtı büyük ölçüde toplumsal denetim gereksiniminin bir ürünü olduğu gibi, yönetilenler üzerinde yaptığı denetim aracılığıyla da varlığını sürdürür.

Çağdaş demokratik devlet sisteminde erkler ayrılığı ilkesi, devletin omurgasını oluşturan yasama, yürütme ve yargı erkleri arasında bir denge, karşılıklı bir denetim ilişkisi kurmayı amaçlamaktadır. Bu sistemde yasama organı, yürütme yetkisini hükümete devreden ve yargı organlarının uygulamasını denetlemekle görevli bulunduğu yasal düzenlemeleri kararlaştıran merci olup, gerek düzenleyici işlevi ve gerekse gözetim ve denetim yetkisi nedeniyle erkler sisteminde özel bir konuma sahiptir.

Yürütmenin denetlenmesi, bu yetkiyi devreden merci olarak parlamentonun en doğal hakkı ve aynı zamanda yetkinin gerçek sahibi olan halka karşı bir sorumluluğudur. Tarihsel süreçte halk adına yürütme iktidarını denetlemek, bir başka deyişle devletin gelir ve giderlerini kontrol altına almak amacıyla oluşturulan parlamentonun kısa zamanda iktidarın kaynağını oluşturmaya başlaması, bu arada denetlenmesi gereken gelir, gider ve diğer mali işlemlerin artması, kapsam ve nitelik olarak zenginleşmesi, buna karşılık denetim işinin uzmanlık isteyen bir meslek haline dönüşmesi, parlamento adına uzmanlaşmış kurumlarca yürütülen “yüksek denetim” olgusunun önemini artırmıştır.

Demokrasinin gelişim sürecinde çağdaş sosyal devlet uygulamalarının kaçınılmaz olması, devletin sosyo-ekonomik kalkınmada aktif rol alması, yönetilenlerin yönetimden beklenti ve taleplerinin her geçen gün artması, kamusal harcamaların kapsam ve bileşiminde olduğu kadar, bu harcamalar

* Sayıştay Uzman Denetçisi

üzerinde parlamento adına gerçekleştirilen yüksek denetimin kapsam ve niteliğinde de önemli değişikliklere yol açmıştır. Kamusal faaliyetlerdeki bu genişleme, kıt olan kamu kaynakların verimli kullanımına yönelik arayışları artırmış; yüksek denetim bunun da ötesine geçerek, sadece kaynakların değil, kurumların yapısı, işleyişi ve süreçlerinin etkinliğini de sorgulamaya başlamıştır.

Yeni kamu yönetimi (YKY) yaklaşımları çerçevesinde performans yönetiminin kamu sektöründe yaygınlaşması ve buna bağlı olarak performans esaslı bütçeleme sisteminin geliştirilmesi ile, yüksek denetimde de girdi (kaynak) ve süreç odaklı yaklaşımlar, yerini sonuç odaklı yaklaşımlara bırakmaya başlamıştır. Bir başka deyişle yüksek denetim kurumları giderek artan ölçüde kamu kurum ve kuruluşlarının amaçlarını ne ölçüde gerçekleştirdiklerini sorgulamaya başlamış, bunun için de kurumların hedefleri, stratejileri, plan ve programları değerlendirme konusu yapılarak, nihai amaçlara başarılı bir şekilde ulaşıp ulaşılmadığı ortaya konmaya çalışılmaktadır. Kamu yönetiminin nihai amacı, toplumsal refahı, barış ve huzuru sağlamak ve sürdürülebilir kılmak olduğundan, gelişmiş ülke yüksek denetim kurumları da özellikle performans denetimlerini bu amaçlar doğrultusunda geliştirmektedir.

Çağdaş ve demokratik işlevleri ile de parlamenter sistemin işleyişinde güçlü bir unsur haline gelen yüksek denetim kurumları, günümüzde ülkelerin yönetsel yapıları içerisinde stratejik bir konum kazanmış ve parlamenter sistemin özünü oluşturan erkler sisteminde bir denge unsuru haline gelmişlerdir. Demokratik gelişmeyle birlikte bu kurumların rol ve sorumlulukları sürekli olarak artmaktadır.

Ülkemizde de son yıllarda dünyadaki gelişmelere paralel olarak, toplumsal değişim baskısının ve Avrupa Birliği adaylık sürecinin etkisiyle, kamu yönetiminde ve kamu mali yönetim sisteminde önemli değişiklikler gerçekleştirilmiştir. Bu değişiklikler, Sayıştayın rol ve sorumluluklarını artırmış, Sayıştay denetiminin kapsamını genişletmiştir. Bu değişim sürecinde artan rol ve sorumluluklarını gereği gibi yerine getirebilmek amacıyla Sayıştay, hem denetim kapasitesinin güçlendirilmesine ve çağdaş denetim tekniklerinin geliştirilerek yaygınlaştırılmasına, hem de organizasyon yapısının güçlendirilmesine yönelik önemli çalışmalar gerçekleştirmiş; köklü bir dönüşüm için güçlü bir altyapı oluşturmuştur.

II- YÜKSEK DENETİMDE ÇAĞDAŞ GELİŞMELER

A) Yüksek Denetim Olgusu ve Tarihsel Arkaplanı

Genel olarak denetim, bir kurum veya kuruluşun ya da belirli bir plan, program veya projenin yapısı, işleyişi ve çıktılarının önceden belirlenmiş standartlara uygunluk derecesinin araştırma, gözleme, sorgulama gibi yöntemlerle tespit edilmesi ve elde edilen bulguların objektif ve sistematik bir biçimde değerlendirilerek ilgili taraf veya taraflara iletilmesi süreci olarak tanımlanabilir (Köse, 2007: 8).

Yüksek denetim ise, kaynağını Anayasadan alan, meslek mensuplarının Anayasal ve yasal teminatlara sahip bulunduğu ve birçok ülkede yargısal yetkilerle de teviz edilmiş bulunan bağımsız kuruluşlarca Parlamento adına yürütülen denetimleri ifade etmektedir. Ülkemiz literatüründe ve yasal düzenlemelerde denetimin fonksiyonel ayrımı, daha çok iç denetim ve dış denetim şeklinde yapılmakta ve yüksek denetim kurumlarınca yapılan denetim de dış denetim kapsamında değerlendirilmekte ise de, uluslararası literatürde bu denetim türü için “yüksek denetim” (supreme audit) kavramının daha yaygın olarak kullanıldığı görülmektedir. Zira yüksek denetim, çeşitli nitelikleriyle dış denetimden farklılaşmakta ve farklı tanımlanması zorunluluk taşımaktadır.

Yüksek denetimin başlıca ayırıcı özelliklerini şu şekilde sıralamak mümkündür (Geist, 1981: 3):

- Yüksek denetim yasama, yürütme ve yargı içine alınamayan "sui generis" bir devlet faaliyetidir.
- Yüksek denetim, Parlamento adına yapılan bir faaliyettir. Ancak bu denetim faaliyeti, planlamada, uygulamada ve sonuçlarının Parlamento'ya sunulmasında tümüyle bağımsızdır.
- Yüksek denetim görev ve yetkilerini çoğunlukla anayasalardan alan bir faaliyettir.
- Yüksek denetimi yürütmekle görevli meslek mensuplarının Anayasal ve yasal teminatları bulunmaktadır.
- Yüksek denetimi yürüten kurumun mali bağımsızlığı vardır.

Birçok ülkede yüksek denetim yargısal güçle de donatılmıştır. Özellikle Kara Avrupasında egemen olan bu sistemde denetim Parlamento adına yapılmakta, ancak denetim bulgularının önemli bir bölümü yargısal süreçte kesin hükme bağlanmaktadır.

Ayrıca yüksek denetim, uluslararası standartlara bağlanmış bir faaliyettir. Uluslararası düzeyde örgütlenmiş bulunan yüksek denetimin ilkeleri, yöntem ve teknikleri bu örgütün (INTOSAI) öncülüğünde belirlenmekte ve sürekli geliştirilmektedir.

Tarihteki ilk denetim uygulamalarının 5000 yıl öncesine kadar dayandıran çeşitli Araştırmacılar, denetim uygulamalarının başlangıcını 5000 yıl öncesine (Sharkansky, 1991: 5) kadar götürmekte ise de, bugünkü anlamda siyasal ve sosyo-ekonomik boyutları olan kamusal denetimin, bir başka deyişle yüksek denetimin demokrasinin doğuşu ile eşzamanlı olarak gündeme geldiğini söyleyebiliriz. Çünkü demokratik gelişmenin kökeni, mutlak iktidarların sınırlandırılması ve kamusal eylem ve işlemler üzerinde halk adına denetim ve gözetim olanağı sağlanması için girişilen mücadelelere dayanmaktadır. Bu mücadeleler sonucu tarihte ilk kez İngiltere’de oluşturulan Parlamantonun ilk ve en önemli işlevi, halktan toplanan vergilerin ve daha sonraki aşamada da kamu giderlerinin kontrol altına alınmasını sağlamak olmuştur (Köse, 2001: 26).

Bu şekilde bütçe hakkının hükümdarlardan halkın temsilcilerinden oluşan parlamentolara geçmesi, bütçesel işlemlerin doğruluk ve amaçlarına uygunluk açısından denetlenmesini de gerekli kılmıştır. Başlangıçta bu denetim, doğrudan parlamento tarafından gerçekleştirilirken, zamanla artan ve karmaşıklaşan mali faaliyet ve işlemlerin doğrudan parlamento tarafından denetlenmesinin imkansız hale gelmesiyle, bu alanda faaliyet gösterecek tarafsız ve uzmanlaşmış kuruluşlara ihtiyaç duyulmuştur. Bu ihtiyaç, günümüzde Sayıştay olarak bildiğimiz ve kökleri 13. yüzyıla kadar giden yüksek denetim kurumlarının oluşumunu kaçınılmaz kılmıştır.

Zaman içinde sürekli gelişen yüksek denetim, özellikle II. Dünya Savaşı sonrası dönemde siyasal, yönetsel ve sosyo-ekonomik yapı ve süreçlerdeki hızlı değişim sürecinden çok fazla etkilenmiştir. Bu dönemde yüksek denetimin işlevleri, kapsamı ve metodolojisi büyük ölçüde gelişmiş ve yüksek denetim, çağdaş demokratik yönetim sistemin temel unsurlarından birisi haline gelmiştir. Küreselleşme çağında ise, yüksek denetim kurumlarının küresel düzeydeki işbirlikleri daha çok işlevsellik kazanmış, yüksek denetim alanında da gerek standartlar ve gerekse metodoloji ve uygulama itibarıyla uluslararası bir uyumlaşma süreci başlamış, ulusaşırı sorunlarla mücadeleye yönelik uluslararası denetim uygulamaları yaygınlık kazanmıştır.

B) Yüksek Denetimin Gelişmesinde Etkili Olan Faktörler

Yüksek denetimde yaşanan gelişmeler, büyük ölçüde bu denetimin konusunu oluşturan yapı ve süreçlerde gerçekleşen değişim sürecinin bir ürünüdür. Bu bağlamda kamu yönetimi yaklaşımlarında, bütçe ve mali sistemlerde, bilim ve teknoloji ve demokratik yapılanmada gözlenen değişim olgusu, doğal olarak yüksek denetimin gelişmesinde temel unsurlar olmuştur.

1- Kamu Yönetimindeki Gelişmeler

Kamu yönetiminin işlevlerinde ve faaliyetlerinin kapsamındaki artış, yönetimin daha sistemli ve bilimsel kurallara uygun hareket etmesi arayışlarına temel teşkil etmiştir. 19. yüzyıldan itibaren bağımsız bir disiplin halini alan yönetim kuramlarında, denetim olgusuna yönetimin temel fonksiyonları arasında öncelikli bir yer verilmiştir. Yönetimsel yapılarda iç kontrol ve iç denetim mekanizmaları geliştirilirken, bağımsız dış denetime duyulan ihtiyaç da artmaya başlamıştır. İkinci Dünya Savaşı sonrasında kamu yönetiminin teori ve uygulamasında yaşanan hızlı gelişmelerin, değişik adlar altında ifadesini bulan çağdaş yönetim yaklaşımlarını etkin kılması, yüksek denetimin de kapsamının, işlevlerinin ve metodolojisinin gelişmesini zorunlu kılmıştır.

Bu gelişmelere paralel olarak Anayasalarda, kamu otoritesinin ve parasının etkin ve verimli kullanılması ilkesi daha çok yer edinmeye başlamıştır. Aynı zamanda çağdaş yönetim okullarının düşüncelerinde de, – hesap veren yönetim (accountable management), toplam kalite yönetimi (total quality management), kamu seçimi (public choice) ve program değerlendirme ve fayda-maliyet analizlerine dayalı araç ya da amaç odaklı teorilerde– belirgin şekilde verimlilik ve etkinlik kavramlarına önem atfedilmiştir (Barzelay, 1996: 31).

Kamu yönetimi alanında son dönemde yaşanan temel gelişme ise, küreselleşme süreci ve uluslararası örgütlerin de etkisi ile güçlenen ve özellikle “yönetişim” kavramı çerçevesinde şekillenen postmodern yönetim yaklaşımının etkin olmaya başlamasıdır. Bu dönemde yeni bir kamu hizmeti anlayışı egemen kılınmaya çalışılmış; ekonomi, verimlilik ve etkinlik değerlerine dayalı bu yeni anlayışa özel sektör model olarak alınmıştır. Kamu yönetiminde "hukuki rasyonellikten" "işletmeciler rasyonelliğe" geçişte başta bütçe ve planlama teknikleri olmak üzere sonuçların ölçülmesi ve değerlendirilmesi önem kazanmış ve sonuç odaklı denetim yaklaşımlarının ön plana çıkması, bu süreci destekleyen bir gelişme olmuştur.

Ulus devletlerin tayin edici siyasal ve ekonomik rollerinin büyük ölçüde aşındığı bu dönemde, “odaksal devlet anlayışını çözen yeni bir kültür” (Kahraman vd., 1999: 15) olarak devreye giren yönetim yaklaşımı, piramidal devlet yapısı yerine, “kurumlar arasında ağlar oluşturacak biçimde, eşgüdümü maksimize eden, ölçeklerde ekonomi sağlayan ve sinerjiden yararlanan bir devlet” ve “Weber tipi eskimiş bürokrasi yerine, esnek yapılı, matris türü örgütlenmelerle proje düzeyinde örgütlenmeye” (Ergun, 1997: 8) gidilmesini öngörmektedir. Bu çerçevede tek merkezlik yerine çok merkezli bir yapı ve bu yapıyı oluşturan organlar arasında yoğunlaşmış ağ ilişkileri, kamu yönetim sisteminin temelini oluşturmaktadır (Eryılmaz, 2001: 28-29).

"Modern kamu bürokrasileri, ulusal devlet bütünü içinde ussallığı, merkezçiliği ve bütünselliği temsil eden yapılar niteliğindedir. Postmodernizm ise, bu ussallık, merkezçilik ve bütünselliğe karşı merkezden kaçışı, orantısızlığı, çoğulculuğu, bölünmeyi ve parçaların ön plana çıkarılmasını önermektedir" (Ergun, 1997: 13).

Yönetişim yaklaşımında devlet, doğrudan kontrol yerine süreçleri etkileme kapasitesine sahip olmakta (Coşkun, 2003: 47), devletin her tür faaliyetine yurttaşların mümkün olan her alanda ve biçimde katılımı büyük önem taşımaktadır. İlk kez 1989'da Dünya Bankası'nın Afrika raporunda kullanılmış olan (iyi) yönetim kavramının, katılımçılık, şeffaflık, yönetimde açıklık, hesap verme sorumluluğu, yönetimde ahlâk, erdem ve liyakati kapsadığı belirtilmiştir (Aktan, 2003: 176).

Tüm bu gelişmeler, yüksek denetimin önemini ve işlevselliğini artırmıştır. Bu süreçte, kurumlar arasındaki ağların sağlıklı bir şekilde oluşturulmasında, bu kurumlar arasında eşgüdümün maksimize edilmesinde, ölçek ekonomisinin gereklerinin sağlanmasında, kurumlarda sinerjinin harekete geçirilmesinde ve etkin, ussal, katılımcı ve etik bir yönetim yaklaşımının egemen kılınmasında yüksek denetime yeni ve çok önemli roller yüklenmiştir. Esasen rekabet sisteminin özel sektöre kazandırdığı dinamizmin, rekabet baskısının yeterince ya da hiç hissedilmediği kamu sektöründe de oluşturulmasında, bu sektörde kalitenin, katılımın, müşteri memnuniyetinin, hesap verme ve sorumluluk duygularının yerleştirilmesinde yüksek denetim kurumları temel bir dengeleyici faktör işlevi görmeye başlamışlardır.

2- Demokratik Gelişimin Etkisi

Demokrasinin gelişim sürecinde çağdaş sosyal devlet uygulamalarının kaçınılmaz olması ve devletin sosyo-ekonomik kalkınmada aktif rol alması, aynı zamanda yönetilenlerin yönetimden beklenti ve taleplerinin her geçen gün artması, kamusal harcamaların kapsam ve bileşimini çok büyük ölçüde değiştirdiği gibi, bu harcamalara yönelik denetimin niteliğini de çeşitli yönleriyle değişime zorlamıştır. Kamusal faaliyetlerdeki bu genişleme ve halkın taleplerindeki artış karşısında kamusal kaynakların sınırlı olması, bu kaynakların ussal kullanımını gündeme getirmiştir. Kıt olan kaynakların verimli, etkin ve tutumlu kullanılması zorunluluğu, geleneksel düzenlilik denetimlerini yetersiz kılmış ve kamusal denetimin kabuk değiştirerek yeni denetim teknik ve yöntemlerini uygulamaya sokmasını zorunlu kılmıştır.

Kamu yönetimi alanındaki en çarpıcı gelişme, şüphesiz demokratikleşme sürecine paralel olarak sorumluluk anlayışında meydana gelen sürekli gelişmedir. Demokratik kurum ve kuralların yerleşmesiyle halkın bilinç düzeyinin artması, kamu kaynaklarını kullananlardan hesap verme sorumluluğuna sahip olmaları yönündeki beklenti ve talepleri güçlendirmiştir. Kitle iletişim ağının yaygınlaşması ve bilişim teknolojisindeki hızlı gelişmelerin sunduğu olanaklar da, halkın kamu kaynaklarının kullanımını konusundaki duyarlılığının gelişmesine ortam hazırlamıştır. Bu süreç, dikkatlerin yüksek denetim kurumlarına çevrilmesini ve bu kurumlardan beklentilerin artmasını kaçınılmaz kılmıştır.

Yaşanan gelişmeler, yüksek denetim kurumlarının sadece maddi doğrulama ve yasalara uygunluğun esas alındığı geleneksel düzenlilik denetimleri ile yetinmelerini olanaksız kılmış, yönetimin, kamuoyunun talep ve beklentileri doğrultusunda, amaçlarını etkin bir şekilde gerçekleştirecek ve hesap verme sorumluluğunun gereklerini yerine getirecek şekilde çalışmasını sağlamaya yönelik çağdaş denetim yaklaşımlarının ve buna uygun yöntem ve tekniklerin geliştirilmesini zorunlu kılmıştır.

3- Bütçe ve Mali Yapılardaki Gelişmeler

Bütçe sistemi, uzun bir tarihsel süreç içerisinde olgunlaşmış ve kamusal denetimin temel altyapısını oluşturmuştur. Parlatmentonun Kral'a karşı bütçe hakkını elde etmesi, demokratik gelişmenin de çekirdeğini oluşturmuş ve demokrasinin gelişmesiyle birlikte bütçe hakkı daha büyük önem kazanmaya başlamıştır.

Bütçenin yapısal ve teknik özellikleri, bütçe denetiminin de özelliklerini belirlemektedir (Coşkun, 1997: 253, Altuğ, 1995: 26; Batirel, 1982: 39-46). Geleneksel bütçe sistemi amaçlarla maliyetler arasında bir ilişki kurmazken (Altuğ, 1995: 26), çağdaş bütçe sistemleri bütçenin yapısını daha rasyonel ilişkiler üzerinde kurarak, çağdaş denetim için de gerekli temeli oluşturmuştur.

Performans bütçe sisteminde kamusal faaliyetlerde verimlilik, etkinlik ve tutumluluğun sağlanması amaçlanmakta olup, belirli bir kamu hizmetinde çıktılarla girdiler arasında teknik ilişkiler kurularak, ölçek ekonomisinden yararlanmaya çalışılır. Belirli bir hizmetin etkin şekilde sunulması, maliyetin en aza indirilmesine ya da aynı maliyetle en fazla çıktının sağlanmasına bağlıdır. Bunu ölçmek için verimlilik/etkinlik analizlerinden yararlanılır. Yanısıra tutumluluk da belirleyici bir kıstas olmaktadır. Bu şekliyle kamusal alanda gerçekleştirilen faaliyetlerin ölçüm ve denetiminin de aynı kıstaslar kullanılarak yapılması gerekmektedir.

Çeşitli kamu hizmetlerinin öncelik sırasına göre değerlendirilmesi esasına dayanan program bütçe sistemi ise, performans bütçedeki etkinliği ölçmenin yanı sıra hizmet planlaması da yapmakta, yani amaçlanan programları gerçekleştirecek alternatif faaliyetler arasında kamu kesiminde kaynakları en etkin şekilde kullanacak olanı seçmektedir. Kısaca performans bütçe her bir kamu hizmetinin etkinliğini hedeflerken, program bütçede hizmeti gerçekleştirecek en uygun faaliyet (proje) planlanmakta ve bu hedefe ne derecede ulaşıldığı araştırılmaktadır (Batirel, 1982: 81). Böylece program bütçe sistemi, gerek bütçenin hazırlanmasında ve gerekse denetlenmesinde performans analizinin yanı sıra, başka kantitatif ve kalitatif analiz tekniklerini de kullanmaktadır (Falay, 1987: 103-115). Bu nedenle performans denetiminin gelişimi, daha çok program bütçe sisteminin gelişmesi ile bağlantılı olarak söz konusu olmuştur.

Klasik bütçe sisteminde denetim ancak yasallık ve düzenlilik boyutlarını içerirken, program bütçe sisteminde amaçlar, uygulamalar ve maliyetler arasındaki ilişkilerin analiz edilmesi, bir başka deyişle etkinlik denetimlerinin yapılması kaçınılmaz olmaktadır. Uygulamanın denetimi yanında, program bütçe sistemiyle yönetimde hizmeti yapan kişilerin, yani yöneticilerin sorumluluğu ve onların hizmetin gerçekleştirilmesindeki etkinlikleri de denetlenir (Coşkun, 1997: 255).

Özetle, geleneksel bütçe sistemlerinden çağdaş bütçe sistemlerinin uygulanmaya başlanmasıyla kamu kesiminin denetim kapsamı da gelişmiş,

harcamaların yasallık ve maddi doğruluklarının yanı sıra, kamu kesiminin verimlilik ve etkinliği de denetimin ilgi alanına girmiştir. Çağdaş bütçe sistemleri, kamusal kaynakların daha etkin kullanımını amaçladığından, yüksek denetim de bu amaca paralel olarak yeniden yapılandırılmak zorundadır. Bir başka deyişle çağdaş denetim yöntem ve tekniklerinin geliştirilmesi ve uygulamasının yaygınlaştırılması için gerekli olan koşullar, bütçe ve mali sistemdeki değişim aracılığıyla kendiliğinden oluşmuştur.

C) Yüksek Denetimin Niteliğindeki Gelişmeler

Yüksek denetimin niteliğinde, bir başka deyişle denetim yaklaşımlarında ve metodolojisinde önemli gelişmeler gözlenmektedir. Başlangıçta maddi doğruluk ve yasalara uygunlukla sınırlı olan yüksek denetim uygulamaları, zaman içerisinde devletin ekonomik ve sosyal hayattaki rollerinin gelişmesine paralel olarak farklı boyutlar kazanmış ve yeni denetim tür ve teknikleri yaygınlaşmaya başlamıştır.

1- Düzenlilik Denetiminin Gelişimi ve Mali Denetim Uygulamaları

Geleneksel düzenlilik denetimleri, genel olarak mali nitelikteki işlem ve olayların ilgili yasal düzenlemelere uygun olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği, sunulan dönemsel mali raporların gerçekleri yansıtmayı yansıtmadığı ve denetlenen kurumun yasal düzenlemeler ile yönetsel ilke ve kurallara uyulup uyulmadığını saptamaya yönelik olarak bağımsız denetçilerce yapılan inceleme ve değerlendirmeleri kapsamaktadır.

Zamanla, artık bitmiş işlemlerin yasallığını ve düzenliliğini araştırmanın yararlılığı tartışılmaya başlanmış ve geleneksel denetimin kırtasiyeciliği artırdığı, yöneticileri ayrıntılarda boğup kamu hizmetlerinin sağlıklı işlemesine engel oluşturduğu, buna karşılık kamu kesimindeki savurganlığı ve kötü işleyişi ortaya çıkaramadığı gibi eleştiriler getirilmiştir.

Eleştirilere ve yetersiz kalan birçok yönlerine rağmen düzenlilik denetimleri, çağdaş denetim yaklaşımları açısından da vazgeçilmez niteliktedir. Çağdaş yaklaşımlarda düzenlilik denetiminin kapsamı ve işlevleri de önemli ölçüde farklılaşmaktadır.

INTOSAI Denetim Standartlarına göre düzenlilik denetimi şunları kapsamaktadır:

- a) Sorumlu kurumların mali hesap verme sorumluluklarının, mali kayıtların incelenmesi, değerlendirilmesi ve mali tablolar hakkında kanaat belirtilmesi de dahil olmak üzere doğrulanması (tasdik edilmesi);
- b) Bir bütün olarak devlet yönetiminin mali hesap verme sorumluluğunun doğrulanması;
- c) Mali sistemlerin ve işlemlerin ilgili kanun ve düzenlemelere uygunluğunun değerlendirilmesi de dahil olmak üzere denetimi;
- d) İç denetimin ve iç kontrol fonksiyonlarının denetimi;
- e) Denetlenen kuruluşlarca alınan idari kararların doğruluk ve uygunluğunun denetimi;
- f) Denetimden doğan veya denetimle ilgili olan ve Sayıştayca açıklanması gerekli görülen konuların raporlanması.

Görüleceği üzere bu kapsam, klasik düzenlilik denetiminden çok daha ileri bir nitelik taşımakta ve dolayısıyla düzenlilik denetiminin unsurlarının, amaç ve işlevlerinin yeni bir anlayışla ele alınmasını gerektirmektedir.

Düzenlilik denetimleri, artık tüm işlemlerin denetimi anlayışından uzaklaşmakta ve risk odaklı yaklaşımlar ön plana çıkmaktadır. Tüm hesap ve işlemlerin aynı değerde olduğu ve her bir tekil işlemin ayrı ayrı hukuka uygunluğunun ve maddi doğruluğunun güvence altına alınmasını hedefleyen klasik denetim yaklaşımları yerine, daha çok mali tablolar üzerinden gerçekleştirilen analizler ve örnekleme yöntemi ile incelenecek sınırlı sayıdaki belge, işlem ya da faaliyet üzerinden, denetlenen kurumun mali yapı ve işleyişinin sağlam, güvenilir, hukuka ve genel kabul görmüş ilkelere uygun olup olmadığı konusunda makul bir güvence sağlamayı hedefleyen çağdaş mali denetim yaklaşımı yaygınlık kazanmaya başlamıştır.

Düzenlilik denetimlerinde risk odaklı yaklaşımların benimsenmesinin yanı sıra, farklı bir denetim yaklaşımı olarak da risk denetimleri önem kazanmaya başlamıştır. Risk denetimi, yasallık ve düzenliliğin sağlanmasının yanı sıra, özellikle iç kontrol mekanizmalarının değerlendirilmesini kapsayan ve denetlenen kurumların iç örgütsel işleyişlerinde karşılaşılabilecek aksaklıkların ve rasyonel olmayan durumların saptanması amacıyla yönelik bir denetim uygulamasıdır. Risk denetimi, denetlenen kurumun mali tablolarından çok, kurumun örgütsel yapı ve işleyişiyle ilgilenmekte ve kurumun bütün faaliyetlerini kapsamayıp, olası risk alanlarına öncelik vermekte; risk unsuru taşıyan alanlarda alternatif mekanizmaların geliştirilmesi için önerilerde bulunmaktadır. Risk değerlendirmesinin perspektifi geleceğe

odaklanmış olmakla birlikte, denetimde kullanılan temel kanıtlar, mevcut program, proje veya süreç hakkında geçmişe dönük olarak sistematik şekilde toplanmış olan verilerdir (Barzelay, 1996: 25).

Risk değerlendirmeleri, özellikle iç kontrol ve iç denetim mekanizmalarının yeterliliğinin ve etkinliğinin araştırılması, yüksek denetim açısından giderek artan bir önem kazanmaktadır. Çünkü kamusal alanda geleneksel yöntemlerle her işlem ve olayın ayrı ayrı inceleme konusu yapılması artık fiilen mümkün değildir. Bu nedenle her kurumun kendi iç kontrol ve iç denetim mekanizmalarını sağlıklı bir şekilde geliştirip işletmesi, yüksek denetim kurumlarının da bu kuruluş ve işleyişi denetlemeleri en rasyonel ve ekonomik yol olarak görülmektedir. Ancak hem mali ve hem de performans denetimi yaklaşımlarının izlerini taşıyan risk denetimi artık ayrı bir denetim yaklaşımı olarak görülmemekte, mali ve performans denetimlerinde risk kavramının daha çok öne çıkması ve bilişim sistemleri (IT) denetiminin önem kazanmasıyla risk denetimi, tüm denetim uygulamalarının birer unsuru haline gelmeye başlamıştır.

2- Performans Denetiminin Gelişmesi

II. Dünya Savaşı sonrasında yaygın bir uygulama alanı bulan sosyal devlet anlayışı, kamu yönetiminin genişlemesine, kamu ekonomisinin genel ekonomi içindeki payının artmasına ve denetlenmesi gereken kamusal eylem ve işlemlerin hacminin tarihin hiçbir döneminde olmadığı kadar artmasına yol açmıştır. Bu genişleme karşısında geleneksel denetim yöntemlerinin yetersiz kalması, aynı zamanda demokratik gelişmeyle birlikte halkın kamu kaynaklarının kullanımına olan ilgisinin artması, bu kaynakları kullananların halka ve halkın temsilcilerine karşı hesap verme sorumluluklarının güçlendirilmesi ihtiyacı, denetimde yeni açılımları ve yeni yöntem ve teknikleri kaçınılmaz kılmıştır. Bu süreçte geliştirilen performans denetimi yaklaşımı, kamu kaynaklarının verimli ve tutumlu kullanılmasını, kurumların amaçlarını etkin bir şekilde gerçekleştirmesini güvence altına almaya çalışarak, halkın ödediği her kuruluş verginin karşılığını bulmasını sağlamak adına önemli bir işlev üstlenmiş ve demokratik bir gereksinimi karşılamıştır.

INTOSAI Standartlarına göre performans denetimi, denetlenen kurumun sorumluluklarını yerine getirirken kaynaklarını tutumlu, verimli ve etkin kullanıp kullanmadığına ilişkin denetim olup, şunları kapsamaktadır:

a) Kurumların faaliyetlerinin **tutumluluğunun** iyi yönetim ilke, uygulama ve politikalarına göre denetlenmesi;

b) İnsan, mali ve diğer kaynakların kullanımındaki **verimliliğin**, bilişim sistemleri, performans ölçütleri ve izleme ve düzeltme sistemlerinin incelenmesi de dahil olmak üzere denetlenmesi;

c) Denetlenen kuruluşların hedeflerine ulaşma yönündeki uygulamalarının **etkinliğinin** ve kurum faaliyetlerinin yarattığı gerçek etkinin amaçlanan etkiyle kıyaslanmak suretiyle denetlenmesi.

INTOSAI tarafından belirlenen bu kapsam, kuşkusuz günlük dilde yaygın olarak kullanılan performans denetimi tanımlarındaki kapsam ile örtüşmemektedir. Bir başka deyişle bu kapsam, performans denetiminin basit bir girdi-çıkıtı kıyaslaması yoluyla, harcanmış olan kamu kaynaklarının ne kadarının israf edildiğini, ne kadarının verimsiz ya da amacı dışında kullanıldığını tespit etmeye yönelik bir değerlendirme olmadığını ortaya koymaktadır.

Dolayısıyla performans denetimi, geçmişe dönük kaynak kullanımının değerlendirilmesi ve bu şekilde verimsizlik, savurganlık, amaç dışı kullanım vb. yollarla oluşan kamu zararının ortaya çıkarılması değildir. Bu tür bir yaklaşım, performans denetiminin asli işlevini ortadan kaldıracak bir özelliğe sahiptir. Zira performans denetimini anlamlı ve önemli kılan, harcama yapıldıktan sonra yapılan değerlendirmelerin işlevselliğine yönelik tatminsizlik ve yüksek denetimden, geleceğe dönük olarak kurumlara ve yöneticilerine rehberlik etme, yol gösterme şeklindeki beklentilerdir.

Nitekim başlangıç aşamalarında bazı ülkelerdeki performans denetimi uygulamaları geçmişe dönük değerlendirmelere odaklanmışsa da, zamanla bu tür bir yaklaşımın denetlenen kurumlara katkı sağlamaktan uzak olduğu anlaşılmıştır. Kamu kaynaklarının bu şekilde kötü kullanımı sonucu oluşan kayıpların ortaya çıkarılmasının düzenlilik denetiminin konusunu oluşturduğu ise, genel kabul gören bir yaklaşımdır.

Esasen performans denetimi, kamu yönetiminde performans odaklı yönetim yaklaşımının yaygınlık kazanmasının bir yansıması olarak yüksek denetimin gündemine girmiştir. Performans yönetimi gibi, performans denetiminde de girdilere ya da girdiler ile çıktılar arasındaki ilişkilere ve süreçlere değil, daha çok sonuçlara odaklanılması söz konusudur. Dolayısıyla etkinlik boyutu, bir başka deyişle kamu kurum ve kuruluşlarının amaçlarını gerçekleştirme düzeylerinin ve gösterdikleri başarının değerlendirilmesi önem kazanmaktadır. Birçok ülke uygulamasında performans denetiminin unsurları arasında *tutumluluk* ilkesinin yer almadığı da, vurgulanmaya değerdir.

Performans denetimi, birçok açıdan sürekli gelişmekte ve yeni açılımlar kazanmaktadır. Günümüzde performans denetimi, daha çok mal ve hizmet üretimine ilişkin sistemleri, stratejileri, yapı ve süreçleri geliştirmeyi, kamu sektörüne dinamizm katmayı, kamu kurum ve kuruluşlarının amaçlarını en etkin düzeyde gerçekleştirmelerini ve sonuçta halkın huzur ve refahını geliştirmeyi amaçlamaktadır. Daha ileri bir aşamada performans denetiminin amacı ile devletin amacı özdeşleşmekte; denetimin kapsamı da mali işlem ve faaliyetlerden, dar kurumsal çerçevelerden, klasik sorumluluk ilişkilerinden çok daha öteye geçmektedir.

Performans denetiminin unsurları da sürekli gelişmekte; tutumluluk, verimlilik ve etkinliğin yanı sıra çevre, eşitlik, etik, kalite, müşteri odaklılık gibi yeni unsurlar, performans denetiminde yeni açılımları beraberinde getirmektedir.

Performans denetimlerinin kendi performansları da, giderek öne çıkarılan ve sorgulanan bir husus haline gelmektedir. Geniş alanlarda yürütülen uzun süreli ve kapsamlı sonuçlar elde etmeyi amaçlayan denetimler yerine, spesifik alanlara yoğunlaşan, zaman ve maliyet etkin denetimlere yönelinmektedir. Geniş kapsamlı raporlar yerine, sınırlı sayıda, ancak etkili, uygulanabilir ve izlenebilir sonuçlar ortaya çıkaran, etkin bir değişime yol açma potansiyeli taşıyan, özlü denetim raporları tercih edilmektedir.

3- Bilişim Teknolojisi ve Yüksek Denetim

Bilişim teknolojisindeki hızlı gelişmeler, denetim alanında da yeni olanaklar sunmaktadır. Kamu kurumlarında işlemler bilişim teknolojileri yardımı ile yürütülmekte, kaydedilmekte ve saklanmaktadır. Kurumlarca geliştirilen sistemlerin amaca uygun ve yeterli bilgiyi doğru, zamanlı ve ekonomik maliyetle üretebilmesini sağlamak ve bu bilginin güvenilirliğini güvence altına alacak etkili ve uygun kontrollerin kurulduğundan emin olmak gerekliliği, bilişim yönetimi ve teknolojisi alanının denetimini önemli kılmaktadır.

Bilindiği gibi bilişim sistemleri, kurumların ve işlemlerinin güvenliği açısından önemli riskleri de bünyesinde barındırabilmektedir. Nitekim bilgisayar sahteciliğini önlemeye yönelik denetim teknikleri hızlı bir şekilde gelişmesine rağmen sahtecilik olaylarının her yıl daha fazla arttığı bir gerçektir (Nilsson, 1997: 17). Bu tür sahtecilik ve suistimallerin ortaya çıkarılması ve önlenmesi için bilişim sistemlerinin doğrudan denetlenmesi zorunludur.

Bilişim sistemleri denetiminin başlıca amacı, kuruluşun mali tablolarının hazırlanmasında kullanılan bilgisayar donanımlarının ve

uygulamalarının incelenmesi ve izlenmesidir. Bilişim teknolojisi ortamındaki risklerin teşhis edilmesi ve muhtemel risklerin giderilebilmesi için gerekli iç kontrol sisteminin oluşturulup oluşturulmadığı da, denetçinin yetenekleri ölçüsünde değerlendirmesi gereken bir alandır.

Denetim faaliyetinin yürütülmesi sırasında bilgisayardan yararlanmayı içeren bilgisayar destekli denetim tekniklerini de, her denetçi kaçınılmaz olarak uygulamak durumundadır. Bu denetim tekniklerinin kullanılması, denetimde başta zaman olmak üzere çeşitli alanlarda sağlanacak tasarrufun yanı sıra, manuel olarak gerçekleştirilmesi çok zor olan alanlarda denetim olanağı sağlaması ve rutin denetim faaliyetlerinde de güven ve kaliteyi artırması açısından büyük önem taşır.

4- Çağdaş Denetim Tekniklerinin Yaygınlaşması

Bilindiği üzere denetimin özü, var olan ile olması gerekenin karşılaştırılmasıdır. Bu karşılaştırmada kullanılan teknikler de sürekli gelişmekte ve çeşitlenmektedir. Sosyal bilimler alanında kullanılan ve sosyal bilimcilerce geliştirilen birçok yeni araştırma tekniği, denetim çalışmalarında da doğrudan ya da uyarlanarak kullanılmaktadır.

Bu tekniklerden, örneğin kıyaslama, denetimin çağdaş işlevleri çerçevesinde önem kazanmaya başlamış, maddi doğruluğun ötesinde, denetlenen kurumların iyi yönetim ilkeleri ve uluslararası genel kabul görmüş meslek standartları çerçevesinde faaliyetlerini en uygun yöntemlerle gerçekleştirdiklerini ortaya koymak için benzer kuruluşlar ve hatta uluslararası düzeyde gerçekleştirilen kıyaslamalar, denetimin denetlenene değer katması ve daha genel düzeyde kamu yönetiminin geliştirilmesine ve kamusal kaynakların en iyi şekilde yönetilmesine katkıda bulunması için önemli katkılar sağlamaktadır.

Nitekim diğer ülkelerdeki iyi uygulama örnekleri, uluslararası kıyaslama yöntemi aracılığıyla giderek artan oranda yüksek denetim kurumlarının denetim raporlarında referans olarak alınmakta ve önerilere kaynak teşkil etmektedir (Azuma, 2005: 69-82).

Yine yüksek denetimin parlamento ve dolayısıyla halk adına ifa ettiği fonksiyonların önem kazanması ve yüksek denetimin demokratik yönetimin geliştirilmesi adına gerçekleştirdiği işlevlerin güçlendirilmesi için, halkın da bir şekilde denetime dahil edilmesi gereğini ortaya çıkarmıştır. Bu da denetimde kullanılan kanıt toplama ve analiz tekniklerinin niteliğinde değişimi kaçınılmaz kılmıştır.

Denetimlerde kamu görevlileri kadar, kamu hizmetlerinden yararlananların da görüş ve değerlendirmelerine başvurmanın, kamu kurumlarının başarısını değerlendirmede önemli bir unsur olduğunun fark edilmesi ile, özellikle odak gruplar, denetim kanıtlarının toplanmasında gün geçtikçe kullanımı yaygınlaşan bir teknik haline gelmiştir. Anket tekniği de, hem hizmetlerden yararlananlara yönelik kullanılabilirliği ve hem de zaman ve maliyet etkin bir teknik olması nedeniyle yaygınlaşan teknikler arasında yer almaktadır.

5- Yüksek Denetimde Standartların Gelişen Rolü

Denetim standartları, denetimin her aşamasında, her denetçinin uyması gereken temel kural ve ölçütleri tanımlar. Denetçiye mesleki sorumluluğunu yerine getirmesinde yardımcı olan, ona denetim faaliyetlerinde ışık tutan genel ilkeler olan denetim standartları, genel olarak kaliteli bir denetimin çerçevesini belirler (Güredin, 1988: 25).

INTOSAI, 1977 tarihinde Lima Deklarasyonu'nu yayınlamakla başlattığı standart belirleme sürecini, 1987'de geliştirdiği ve 1991'de revize ettiği "INTOSAI Denetim Standartları" ile sürdürmüş ve günümüzde de gelişen yeni ihtiyaçlara göre yeni standart ve rehberler geliştirmek için yoğun çaba harcamaktadır.

Yüksek denetim kurumlarının çalışmalarına yönelik olarak uluslararası düzeyde genel kabul gören standartlar ve rehberler geliştirmek suretiyle INTOSAI, ulusal parlamentoların güçlendirilmesinde, yönetimin hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesinde ve yöneticilerin kamu kaynaklarını halkın en çok yararına olabilecek şekillerde kullanmalarının sağlanmasında ve nihayetinde ulusların demokratik gelişmelerinde önemli bir katkı yapmaktadır (INTOSAI, 2004).

Yüksek denetimin anayasası niteliğinde olan Lima Deklarasyonu, INTOSAI'nin standartlar silsilesinde ilk sırayı teşkil etmektedir. Lima Deklarasyonu daha çok yüksek denetim kurumlarının sahip olmaları gereken standartlara yer vermektedir.

Yüksek denetimde ikinci düzey standartları, INTOSAI tarafından geliştirilen "Mesleki Ahlak Standartları" oluşturmaktadır. Bu standartlar, yüksek kalitede bir denetim için denetçinin riayet etmesi gereken davranış kurallarını içermektedir.

Daha çok genel nitelikteki denetim standartlarını içeren “INTOSAI Denetim Standartları” ise, üçüncü düzey standartları oluşturmaktadır.

Dördüncü düzey standartların oluşturulması için de, INTOSAI uzun süreli ve kapsamlı bir proje başlatmış durumdadır. Bu amaçla, daha çok özel sektörün bağımsız dış denetimine yönelik standartlar geliştiren ve dünya çapında 2.5 milyon kadar muhasebeci, mali müşavir ve bağımsız denetçiyi temsil eden, saygın bir uluslararası meslek örgütü olan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) ile işbirliği anlaşması imzalanmıştır.

INTOSAI'nin halen yürüttüğü en büyük proje olan ve başta Dünya Bankası olmak üzere birçok uluslararası finans kuruluşunca desteklenen bu proje 2002 yılında başlatılmış olup, 2010 yılında tamamlanması hedeflenmektedir.

Proje, özünde denetim standartlarının hem küresel bazda ve hem de sektörel bazda uyumlaştırılmasını amaçlamaktadır. Yapılan anlaşma gereği INTOSAI mali denetim uzmanları IFAC'ın Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) ve onun özel görevli birimlerince yapılan çalışmalara katılarak, IFAC tarafından daha çok özel sektör gereksinimlerini karşılamak için hazırlanan ve halen yürürlükte bulunan Uluslararası Denetim Standartları (ISA – International Standards on Auditing)'nin kamu sektörü perspektifi ile yeniden tasarlanmasını ve gerekli görülen alanlarda yeni standartlar ihdas edilmesini sağlayacaklardır. Yeni oluşturulan standartlar hem IFAC ve hem de INTOSAI yetkili kurullarınca onaylandıktan sonra son şeklini alacaktır. Nihai olarak 2010 yılında yapılacak INTOSAI Kongresince onaylanacak olan bu standartlar, INTOSAI'nin 4. düzey standartlarını oluşturacak ve INTOSAI ve IFAC bu şekilde aynı standartlara (farklı kod sistemi ile de olsa) sahip olacaktır.

INTOSAI'nin söz konusu projesinin en önemli çıktılarından birisi de, Mali Denetim Rehberlerinin hazırlanarak yayınlanması olacaktır. Bu rehberler, 2004 yılında tamamlanarak yayımlanmış olan “Performans Denetimi Uygulama Rehberi” ile birlikte, anılan standartlar silsilesinde 5. düzeyde yer alacaktır.

INTOSAI-IFAC işbirliği, tüm dünyada kamu ve özel sektör arasındaki ayrımın giderek azaldığı bir dönemde, her iki sektör için daha anlamlı ve uygulanabilir, daha yüksek düzeyde güvence sağlayan standartlar oluşturulmasında önemli fırsatlar sağlayacaktır. Bu standartlara uyum, yüksek denetim ve bu denetimi gerçekleştiren kurumlar için güvenilirliğin temel unsuru haline gelmektedir.

Denetim standartlarının artan öneminin ve bu standartların geliştirilmesi çabalarının ardında yatan temel etken ise, özellikle son yıllarda patlak veren kimi mali skandallar (Enron gibi) nedeniyle mali sisteme ilişkin standartların tüm dünyanın gündemini meşgul etmeye başlamasıdır. Bu süreç, kaçınılmaz olarak kamu sektörüne yönelik standartların geliştirilmesini ve bu amaçla standart oluşturma alanında uluslararası saygınlığı bulunan özel sektör temsilcisi kuruluşların deneyimlerinden de yararlanılmasını gerektirmiştir.

6- Yüksek Denetimde Kalitenin Artan Önemi

Çağdaş denetçinin rolü, liderlik, rehberlik, öğreticilik olmalı ve yol gösterme, yönlendirme ve güdüleme işlevleri öncelik taşımalıdır. Bunun için de, temelde denetlenen kurum ve faaliyetlere ilişkin sistemleri, süreçleri ve uygulamaları geliştirmeyi ve kalitesini yükseltmeyi amaçlayan yüksek denetimin, kendi iç sürecinde de etkin kalite güvence sistemlerine sahip olmasını gerektirmektedir.

Kalite güvence sistemleri, yüksek kalitede bir denetim çıktısı elde edebilmek amacıyla yüksek denetim kurumlarınca tasarlanmış organizasyonel yapıdan, politikalardan ve prosedürlerden oluşur. Çıktı kalitesinin yükseltilmesi, kuşkusuz başta insan kaynakları olmak üzere, kurumun tüm unsurlarının uygun kalite standartlarını taşıması ile mümkün olacaktır.

Etkin bir kalite güvence sisteminin oluşması için öncelikle icra edilen görevlere en uygun, en doğru beceri ve deneyime sahip personeli seçmekle işe başlanması gerekmektedir. Seçilen personelin de görevlerini etkin bir şekilde yerine getirebilecek biçimde eğitilmesi zorunludur. Denetim elemanlarının meslek yaşantısı süresince de, gerek denetimdeki sürekli gelişmeler ve gerekse denetimin dış çevresel koşulları (sosyal çevredeki değişim, kamu yönetimindeki çağdaş gelişmeler vb.) konusunda yeterli düzeyde bilgilendirilmesi büyük önem taşımaktadır.

Kaliteyi güvence altına alacak temel unsurlardan birisi de, kuşkusuz mesleki standartların ve uygulama rehberlerinin geliştirilmesidir. Standartları, ilke ve yöntemleri önceden belirlenmiş bir çalışmanın arzulanan kaliteyi taşıması daha yüksek bir ihtimaldir. Bu nedenle son yıllarda uluslararası alanda yüksek denetime ilişkin standart, mesleki ahlak ilkeleri ve uygulama rehberlerinin geliştirilmesi çalışmalarına büyük ölçüde hız verildiği gözlenmektedir. INTOSAI'nin ilgili komitesi, geniş bir katılımı ve bu alanda uzmanlaşmış diğer uluslararası kuruluşlarla da işbirliği yaparak bu çalışmalarını sürdürmektedir.

Kalite güvencesinin önemli bir unsuru da, denetim çalışmalarının yürütülmesi sırasında gerekli kontrol ve gözetim sistemlerinin kurulması, işletilmesi ve kurumun organizasyon yapısı ve stratejilerinin de kontrol ve gözetim işlevini etkin kılacak nitelikte olmasına ilişkindir. INTOSAI Denetim Standartları bu hususa özel vurgu yaparken, son yıllarda uluslararası kuruluşların ve gelişmiş ülke yüksek denetim kuruluşlarının da kalite sağlayıcı süreçlerin geliştirilmesine yönelik çabalarının arttığı görülmektedir.

Son olarak, kalite süreçlerine süreklilik kazandırılması ve kalitenin sürekli yeniden inşası büyük önem taşımaktadır. Bu çerçevede yüksek denetim kurumları kendi içlerinde ya da diğer ülkelerin benzer kurumları ile birlikte iyi uygulama örnekleri, yeni teknikler ve uygulamadan çıkarılan dersler konusundaki deneyimleri paylaşmak amacıyla seminerler, atölye çalışmaları ve diğer eğitim etkinlikleri düzenlemekte, uluslararası düzeyde yürütülen ortak ya da paralel denetimlerde, bu alandaki paylaşımına daha çok önem verilmektedir. Uluslararası kuruluşlar da, ulusal deneyimlerin uluslararası paylaşımını sağlayacak bu tür etkinlikler ve yayınlarla, denetimin geliştirilmesi ve kalitesinin yükseltilmesine önemli katkılarda bulunmaktadır.

D) Yüksek Denetimin İşlevlerindeki Gelişmeler

Günümüzde Sayıştaylar, çağdaş demokrasilerde çok önemli işlevler üstlenmektedirler. Sayıştayın varlığı, kamuoyu için bir güvence unsuru olmakta, ödedikleri her kuruluş verginin nereye ve nasıl harcandığını bilmek isteyen vatandaşlar adına yönetimden hesap sorma işlevini Sayıştaylar üstlenmektedir. Bağımsız ve etkin bir Sayıştay, demokratik bir ortamın ürünü olduğu gibi, güçlü bir demokrasinin korunmasında da denetim önemli bir öge olmaktadır (Dye, 1996: 10).

Yüksek denetimin işlevleri, büyük ölçüde bu denetimin demokratik niteliğiyle ilişkilidir. Çünkü yüksek denetim, çağdaş demokratik yönetimin vazgeçilmez bir unsurudur. Denetimin kamu ahlakı, temiz toplum ve özellikle ekonomik gelişme açısından üstlendiği rolün önemi de vurgulanmaya değerdir.

1- Yüksek Denetimin Parlamenter Meşruiyetin Güçlendirilmesindeki Rolü

Bilindiği üzere parlamentoların yasama işlevinden sonra gelen en önemli işlevi, denetimdir. Yasaların ve bütçenin uygulanışının denetimi, yasama işlevinin ayrılmaz bir parçasıdır. Yürütme erkinin işleyişinin halk adına denetimi de, Parlamentoların asli görevlerindedir. Dolayısıyla denetim, hem

doğrudan bir faaliyet olarak ve hem de yasama işlevinin bir unsuru olarak parlamentolar için büyük öneme sahiptir. Ancak günümüzde Parlamentoların doğrudan yürütecekleri denetim faaliyetleri, gittikçe karmaşıklaşan ve boyutları genişleyen kamusal denetim alanında çok az bir yer tutabilir. Bu da yasama adına yapılan bağımsız yüksek denetimin önemini gün geçtikçe artırmaktadır.

Halkın temsilcileri aracılığıyla yönetildiği temsili demokrasilerde, yönetenlerin yönetilenlere karşı sorumlu olmaları asıl olup, bu hesap verme sorumluluğunu güçlendirecek temel mekanizma ise, bağımsız yüksek denetim olgusudur. Yasama adına yürütülen yüksek denetimde temel amaç, halk adına yönetim yetkisini yürütme organlarına devreden Parlamentolara, bu yetkinin amacına uygun ve gereği gibi kullanılıp kullanılmadığını ortaya koyarak yardımcı olmaktır.

Tarihsel süreçte yürütmeye (monark'a) karşı gücünü sürekli artıran parlamentolar, kendisine karşı sorumlu yürütmeyi ve ona bağlı bürokrasiyi oluşturduktan sonra, çeşitli toplumsal, ekonomik ve siyasal nedenlerden dolayı güç kaybetmeye başlamıştır. 19. yüzyılda yürütme, yalnızca parlamentonun bir komitesi konumunda ve parlamenter çoğunlukların sürekli denetimi altında iken, bu yüzyılın sonlarından itibaren parlamentoların yürütme iktidarı karşısında büyük ölçüde tabi duruma düşmeleri, evrensel düzeyde bir "parlamento krizi"ni kaçınılmaz kılmıştır. Bu süreçte parlamentoların doğrudan gerçekleştirdikleri denetim etkinlikleri de zamanla başlangıçtaki işlevselliğini yitirmeye başlamıştır. Bu süreçte yüksek denetim kurumları denetimlerinin kapsamını ve niteliğini geliştirerek, Parlamenter denetim alanında oluşan boşluğun doldurulmasında önemli görevler üstlenmişlerdir. Bu kurumlarının parlamentoya sundukları kapsamlı raporlar, siyasal denetimi ve yasama işlevini güçlendirici bir rol oynamaktadır.

Bu kurumlar, özellikle 1970'lerden sonra yaygın olarak gerçekleştirdikleri performans denetimleri aracılığıyla, parlamentoya yürütme iktidarı üzerinde denetim ve gözetim sağlama olanakları sunan araçlar kazandırmışlardır. Bu şekilde çağdaş demokrasilerde, bir yerde parlamentonun eski itibarının iadesini sağlayacak nitelikteki çalışmalara odaklanan yüksek denetim kurumlarının, etkisini halen sürdüren ve parlamentonun önemini azaltan, yürütme karşısında güç kaybına uğratan ve denetim alanının kapsamını daraltan gelişmelerin yol açtığı parlamento krizinin aşılmasında ve parlamenter meşruiyetin güçlendirilmesinde önemli roller üstlendikleri inkar edilemez.

2- Hesap Verme Sorumluluğu, Saydamlık ve Yüksek Denetim

Hesap verme sorumluluğu, demokratik yönetim biçiminin esasıdır. Bir ulusun fertlerine karşı parlamentosu, hükümeti ve her bakanlığının, kurum ve kuruluşunun yükümlü olduğu bir ödevdir (Dye, 1996: 3).

Halkın temsilcileri aracılığıyla yönetildiği temsili demokrasilerde, yönetenlerin yönetilenlere karşı sorumlu olmaları asıdır. Bu hesap verme sorumluluğunu güçlendirecek temel mekanizma ise, bağımsız yüksek denetim olgusudur. Yasama adına yürütülen yüksek denetimde temel amaç, halk adına yönetim yetkisini yürütme organlarına devreden Parlamentolara, bu yetkinin amacına uygun ve gereği gibi kullanılıp kullanılmadığını ortaya koyarak yardımcı olmaktır.

Geleneksel sorumluluk anlayışının kamu yönetiminden beklentileri, mali işlemlerin düzenliliği, yasal gerekliliklere ve yönetsel süreçlere uygunluğu gibi konularla sınırlı kalmıştır. Bunlara ek olarak kamu yönetiminin dünyadaki çağdaş gelişmelere ayak uydurması, kamusal fonların, malvarlığının, insangücünün ve benzeri değerlerin kullanımında verimlilik, etkinlik ve tutumluluk sağlanması, kurumsal amaçların ve yürütülen program ve projelerin hedeflerinin etkin bir şekilde gerçekleştirilmesinin sağlanması, plan, program ve politikaların dışsal çıktılarının, bir başka deyişle sosyal, ekonomik, çevresel vb. etkilerinin iyi analiz edilmesi, halkın yönetime katılımının sağlanması, çağdaş sorumluluk anlayışının bir gereğidir. Bu türden geniş kapsamlı bir sorumluluk anlayışını kamu yönetiminde egemen kılmak, çağdaş denetimin de temel amacı ve başlıca çıktılarındandır.

Kamu yönetiminde saydamlık, iyi yönetim ve hesap verme sorumluluğu, demokrasinin temelleridir. Ve demokrasi, iyi bilgilendirilmiş bir halkla sürdürülebilir (Dye, 1996: 14). Yönetimde saydamlığın ve sorumluluk duygusunun geliştirilmesi ve Parlamento'nun ve kamuoyunun bilgilendirilmesinde en önemli işlevi, yüksek denetim kurumları üstlenmektedir. Kamu kaynaklarının kullanımı ve yönetimi konusunda toplumun bilgilendirilmesi, yüksek denetim kurumları için artık bir hak değil, bir sorumluluk haline gelmektedir.

Özetle günümüz çağdaş demokrasilerinde çok önemli işlevler üstlenen Sayıştayların varlığı, kamuoyu için bir güvence unsuru olmakta, ödedikleri her kuruluş verginin nereye ve nasıl harcandığını bilmek isteyen vatandaşlar adına yönetimden hesap sorma işlevini bu kurumlar üstlenmektedir. Bağımsız ve

etkin bir Sayıştay, demokratik bir ortamın ürünü olduğu gibi, güçlü bir demokrasinin korunmasında da, yüksek denetim önemli bir öge olmaktadır.

Bu çerçevede, çağdaş gelişim sürecinde bu kurumların gün geçtikçe daha çok öne çıkan demokratik rolleri, demokrasinin toplumsal temellerinin güçlenmesi ve kamu yönetimi ve siyasal yapıların demokratik niteliğinin artması ile birlikte daha da önem kazanacaktır.

3- Kamu Ahlakı, Temiz Toplum ve Yüksek Denetim

Gerçekte halka ait olan kamu kaynaklarının iyi kullanılmaması, bunlardan özel çıkar sağlanması, bugün hemen her toplumun öncelikli bir sorunu haline gelmiştir. Kamu yönetimindeki yolsuzluk ve kötü yönetim nedeniyle “temiz toplum” herkesin özlemi olmuştur. Bu da etkin bir denetim aracılığıyla kamusal alanda etik değerlerin yerleştirilmesi ve yaygınlaştırılması gereğini artırmaktadır.

Kamu yönetimindeki denetim eksikliğinin en olağan sonucu, bürokrasinin yozlaşması ve yolsuzluk vb. ahlak dışı davranışların artmasıdır. Bu durum az gelişmiş ülkelerde oldukça bariz bir biçimde kendini göstermektedir. Az gelişmiş ülkelerde devlet ve kamu bürokrasisi genellikle toplumda en örgütlü ve güçlü yapılar olup, birçok ekonomik ve toplumsal işlevi yürütmektedir. Bu ülkelerde bürokrasidışı kurumların görece zayıflığı kamu yönetimi üzerinde etkin ve sağlıklı bir denetim olanağını azaltmış, bu da bürokrasinin kendi çıkarlarını toplumsal çıkarların üzerinde tutması olasılığını artıran bir ortam doğurmuştur. Örneğin Pakistan, Tayland, Gana gibi ülkelerde bürokrasinin üzerindeki denetim zayıflığının yolsuzluğu teşvik ettiği ve denetlenmeyen bürokrasi ile yolsuzluğun yakından ilişkili olduğu ileri sürülmüş, aynı şekilde Türk kamu bürokrasisi için de benzer bir değerlendirme yapılmıştır (Bayar, 1984: 49).

Yolsuzluğun en genel ve olumsuz etkisi siyasal dizgenin, devletin ve yönetimin yasallığını ve saygınlığını zedelemesidir. Yasalar devletin ve toplumsal düzenin temelidir. Yolsuzluk, bunları geçersiz ve anlamsız kılmaktadır. Yaygınlaşması durumunda yolsuzluk, toplumu kural tanımamaya ve kargaşaya itmektedir. Yasaların ve kuralların etkisini yitirdiği toplumlar ise çürümeye mahkumdur. Yolsuzluk kuralsızlığı körüklemekte, toplumun ve devletin temelini sarsmaktadır (Berkman, 1983: 115).

Yolsuzluk, aynı zamanda yurttaş için “pahalı yönetim” anlamına da gelmektedir. Çünkü bir taraftan kamu gelirlerini azaltıcı bir rol üstlenirken, diğer taraftan da örneğin bir ihalede, ihale bedelinin şişirilmesiyle ek bir bedel

kamuya yansıtılmakta ve kamu harcamalarının artmasına yol açmaktadır. İleri aşamasında yolsuzluklarla devletten beslenen bir sınıf zenginleşirken, alt gelir düzeylerindeki toplum kesimleri giderek yoksulluğa itilmektedir.

Kamusal alandaki kötü yönetimin ve ahlak (etik) dışı uygulamaların kamu düzeni, sosyal refah ve kalkınma politikaları, toplumsal moral ve motivasyon ve genel olarak demokratik ilke ve kuralların (eşitlik, özgürlük, insan haklarına saygı vb.) hayata geçirilmesi açısından doğuracağı sakıncalar saymakla bitmez. Bu çerçevede bağımsız ve etkin bir dış denetimin kamu çalışanlarında dürüstlük, doğruluk, haktanırlık gibi değerlerin geçerli kılınmasında, bireylerin kendi çıkarlarını toplumun genel çıkarlarının önüne geçirmelerinin engellenmesinde, ilkeli ve kurallara dayalı bir yönetim sisteminin geliştirilmesinde ve kamu kesiminde kendine özgü bir etik anlayışının oluşturulmasında önemli katkısı yadsınamaz. Yüksek denetimdeki çağdaş açılımlar, özellikle bu alandaki işlevleri ile değer taşımakta ve bu işlevlerinin daha da güçlendirilmesi arzu edilmektedir.

4- Kamu Yönetiminde Reform Etkisi

Bağımsız yüksek denetimin kamu kurum ve kuruluşlarının iç denetim ve iç kontrol sistemlerinin kurulması ve güçlendirilmesindeki rolü, kamusal yapı ve süreçlerin etkinleştirilmesi, kamu kaynaklarının iyi yönetim ilkeleri çerçevesinde verimli ve tutumlu kullanılması, kurumsal amaç ve hedeflerin etkin bir şekilde gerçekleştirilmesi vb. alanlarda yaptığı katkılar, kamu yönetiminde reform için de ihtiyaç duyulan koşulların oluşmasında ve değişimin temel çerçevesinin belirlenmesinde önemli bir etkiye sahiptir.

Kamu yönetiminde reformun teşviki için yüksek denetim kurumlarının ellerinde birtakım araçlar bulunmaktadır. Bunların başında bağımsızlık gelmektedir. Yüksek denetimin bağımsız olması, onu politik ve bürokratik çıkarların üstünde kılmakta ve daha iyi bir yönetim için tarafsız ve çıkar gözetmeyen çalışmaların ürünü olan önerilerinin toplumun dikkatini çekmesini ve çoğunlukla genel kabul görmesini sağlamaktadır. Yine bu etmene bağlı olarak kurumun prestiji ve güvenilirliği, baskı gruplarının ve özellikle medya ve meslek kuruluşlarının ilgisini sağlamakta ve raporları, devlet örgütünün işleyişiyle ve özellikle işlemeyen, ağır aksak işleyen yönleriyle, kamusal fonların ve vatandaşın ödediği verginin nasıl değerlendirildiğiyle ilgilenen herkes tarafından kullanılmaktadır.

Kamusal faaliyetlere ilişkin deneyimi ve derin birikimi nedeniyle de yüksek denetim, gerçekçi, mantıksal ve pratik çözümler geliştirebilme

kapasitesine sahiptir. Denetim sırasında sistemlerin ve süreçlerin zayıf ve aksayan ya da risk içeren yönleri kolaylıkla ortaya çıkarılabilir ve yapılan saptamalar sistematik hale getirilerek çözüm önerilerine dönüştürülebilir. Bürokrasi ile yakın çalışma ilişkisi de, ona ayrı bir avantaj sağlar. Bu çalışma ilişkisinde reform için yol gösterme ve ikna olanağına sahip olduğu gibi, bu ilişkinin sürekliliği nedeniyle reform sürecini sürekli izleme, gerekli uyarılarda bulunma ve önlem alma yeteneğine de sahip bulunmaktadır.

Çeşitli ülkelerde yüksek denetim kurumları, yönetimde reformun teşviki konusunda önemli adımlar atmıştır. Bu ülkelerde denetim, reform için en önemli teşvik unsuru olmaktadır. Ancak yönetimin reforma özendirilmesi sürecinde denetimin birtakım engellerle karşılaşması da söz konusudur (Caiden, 1988: 132). Durağan bir yapıya eğilimli olan kurumların değişime tepki göstermesi kaçınılmazdır. Bu tepki bazen dolaylı yollardan ve çeşitli baskı grupları aracılığıyla gösterilebilmekte, bu da denetim kurumuna hasım gruplar yaratabilmektedir. Böyle bir durumda değerli çabalar sonuçsuz kalabilmekte ve denetim kurumunun etkinliği zayıflayabilmektedir.

5- Çağdaş Denetimin Kalkınma ve Refah Etkisi

Devletin adalet, sağlık, güvenlik, eğitim gibi zorunlu işlevlerinin yanı sıra, ekonomik kalkınmayı sağlama amacına yönelik görevleri de bulunmaktadır. Ekonomik kalkınmanın temel araçları, devlet tarafından belirlenen politika, plan, program ve projeler olup, kalkınmanın sağlanması ise, ulusal kaynakların bu araçlar çerçevesinde etkin ve verimli kullanılması ile doğrudan ilişkilidir. Bu nedenle yüksek denetim, uyguladığı çağdaş teknik ve yöntemlerle kaynak kullanımında amaç ve araç ilişkisine ağırlık vererek ve plan, program, proje ve politikaların etkinliğine katkıda bulunarak, ekonomik kalkınma ve toplumsal refahı azamileştirme yönünde önemli işlevler üstlenmektedir.

Günümüzde hemen her ülkede ekonomi ve maliye politikalarının temel açmazlarından birisi, sürekli artış gösteren kamu harcamaları olup, buna yol açan faktörlerin başında da, yüksek maliyetler karşısında kamu kesimindeki düşük verimlilik gelmektedir. Dolayısıyla kıt kaynakları mümkün olduğunca verimli bir şekilde değerlendirmek, bunlardan en yüksek faydanın elde edilmesini ve toplumsal refahın en üst düzeye çıkarılmasını sağlayacaktır. Bunun için de, “yüksek bir verimlilik düzeyine ulaşma çabalarını etkisiz kılmaya çalışan”, “dar ve şekli resmi kural ve prosedürlerin uygulanmasını, bir başka deyişle kırtasiyeciliği teşvik eden” (Caiden, 1988: 131) denetim yaklaşımları yerine, kamu yönetiminde verimliliği ve etkinliği

azamileştirmeye ve yönetimi geliştirmeye odaklanan çağdaş denetim yaklaşımlarının önemi her geçen gün artmaktadır.

Özellikle gelişmekte olan ülkelerde, bir bütün olarak kamu sektöründeki verimlilik, bürokratik kademelerin çok yönlü yönlendirmelerine bağlı olmaktadır. Genel olarak alt kademelerdeki devlet görevlilerinden yeterince ve etkin olarak yararlanılamamakta ve büyük yetenekler, müteşebbis ruhu ve gönüllü çalışma arzuları israf olunmaktadır (Caiden, 1988: 130). Böyle bir ortamda çağdaş yüksek denetimden beklenen, statükoyu ve eylemsizliği özendirilen, üretim süreçlerini yavaşlatan, takdir etme ve başarıya yöneltme işlevi bulunmayan, daha çok kamu yöneticilerinin katlanmak zorunda oldukları bir yük ve istenmeyen bir misafir görüntüsünden hızla uzaklaşarak, kamu sektöründe girişimci bir yönetim anlayışını oluşturmak için daha fazla çaba göstermesidir. Bir başka deyişle yüksek denetim kurumları, klasik yönetim uygulamalarının sakıncalarını ortaya koyarak, bunların giderilmesi için çağdaş yönetim ilkeleri çerçevesinde yeni anlayışların benimsenmesi ve yeni yapı ve süreçlerin geliştirilmesini teşvik etmektedir.

Ekonomik kalkınma açısından yüksek denetimin temel işlevi, kaynak dağılımının hukuka uygun, adil ve etkin bir şekilde gerçekleşmesini sağlamaktır. Bu bağlamda devletin vergi ve diğer gelir kaynaklarının etkin işletilmesi, kayıplara ve adaletsiz uygulamalara fırsat tanınmaması, ihalelerde ve diğer ekonomik etkinliklerde kayırcılığın, fazla ödemelerin, eksik veya yetersiz mal ve hizmet alımının engellenmesi, kamusal kaynakların ulusal hedeflere ve toplum çıkarlarına yönelik kullanımını güçlendirecektir. Bu da daha sağlıklı ve yaygın bir ekonomik kalkınmaya katkı sağlayacaktır.

Kamu sektöründe performans odaklı yönetim yaklaşımlarının egemen kılınmasını sağlamak suretiyle de yüksek denetim kurumları, ekonomik kalkınmanın önündeki engellerin kaldırılmasında önemli roller üstlenmektedir.

E) Küreselleşme Sürecinde Yüksek Denetim

20. Yüzyılın son dönemine damgasını vuran küreselleşme süreci, yüksek denetime de yeni boyutlar kazandırmıştır. Her şeyden önce yüksek denetim kurumlarının oluşturdukları uluslararası ve bölgesel örgütler giderek daha etkin roller oynamaya başlamış; uluslararası standart ve rehberlerin geliştirilmesinden, bilgi ve deneyimlerin karşılıklı paylaşımı amacıyla düzenlenen sempozyum, seminer, atölye çalışmaları, araştırma ve yayınlara kadar birçok araçla yüksek denetimin geliştirilmesi ve güçlendirilmesine önemli katkılar sağlamıştır.

Bu süreçte denetim, teorisi, teknikleri, standartları, yöntem ve yaklaşımları ile evrensel bir disiplin haline gelmiş, denetim uygulamaları da kimi alanlar açısından ulusal sınırları zorlamaya başlamıştır. Özellikle uluslararası çevre sorunlarının denetimi büyük ölçüde ulusal boyutları aşmış ve çeşitli uluslararası örgütlerin yanı sıra ulusal yüksek denetim kurumları da kendi aralarında işbirliği ve koordinasyon olanaklarını geliştirerek uluslararası nitelikte denetimler gerçekleştirmişlerdir. Keza ekonomi ve ticaretin çok büyük ölçüde uluslararasılaşmasıyla dış kredilerin denetimi, yabancı yatırımların denetimi ve uluslararası yolsuzlukların denetimi önemli sorun alanları olarak karşımıza çıkmaktadır.

Uluslararası örgütlenmenin yaygınlaşması ile bir yandan ulusal devletlerin tahsis ettikleri ödenekleri kullanan bu örgütlerin mali yapılarının ve yönetsel vb. işleyişlerinin denetimi önem kazanmaya başlamıştır. Öte yandan, bu örgütlerle sistemli ilişkilerinin bir sonucu olarak, üye ülkelerin üstlendikleri yükümlülükleri ne ölçüde yerine getirdiklerinin incelenmesi de uluslararası denetim alanının genişlemesine yol açmıştır.

Bugün uluslararası örgütlenmenin de katkısıyla yüksek denetim kurumları arasında süreklilik kazanan etkileşim, bu kurumların temel amaç ve işlevlerinin gerekleri doğrultusunda yeniden ve benzer şekilde yapılanmalarını beraberinde getirmektedir. Birleşmiş Milletler Örgütü'ne üye tüm ülke Sayıştaylarının üyesi bulunduğu INTOSAI ve bunun çok sayıdaki bölgesel örgütü, gelişmekte olan ülkelere denetim metodolojisi, denetime teknoloji desteği, personelin eğitimi vb. alanlarda önemli katkılar sağlamaktadır.

Bu kurumlar arasındaki ikili ve çok taraflı ilişkiler ve diğer uluslararası örgütlerin birtakım faaliyetleri de bu değişim sürecini desteklemektedir. Bir başka deyişle uluslararası işbirliği, yüksek denetim kurumlarına düşen önemli görevlerin en etkin biçimde yerine getirilmesine katkıda bulunmakta, denetim teknolojisi ve metodolojisinde meydana gelen yeniliklerin izlenmesine ve kamu yönetimine ilişkin her alanında bilgi alışverişine olanak sağlamaktadır.

Yüksek denetim kurumları, globalleşen dünyamızda yeni rollere ve sürekli değişime açık olmak zorundadırlar. Çünkü globalleşen ve giderek küçülen dünyamızda yönetsel kişi ve kurumların hesap verme sorumlulukları ulusal çerçeveye sınırlı kalmamakta, ulusal yönetimler uluslararası kamuoyuna karşı da sorumlu davranmak zorunda kalmaktadırlar. Yine gerek ulusal, gerekse uluslararası düzeyde değişik kesimlerden yükselen denetim talepleri, yüksek denetim kurumlarının daha dinamik ve geniş bir vizyona sahip yapılar olmasını gerektirmektedir.

III- ÜLKEMİZDE YÜKSEK DENETİM ALANINDAKİ GELİŞMELER VE SAYIŞTAYIN DEĞİŞEN VİZYONU

A) Kamu Yönetiminde Reform Çalışmaları ve Yüksek Denetim

1- Kamu Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması

Türkiye, Osmanlının son dönemlerinde başlayan reform çalışmalarında Kıta Avrupası (özellikle Fransa) yönetim sistemini model almış ve bu tercihini Cumhuriyet dönemindeki yeniden yapılanma çabalarında da sürdürmüştür. Ancak son yıllarda Avrupa’da da hızla yaygınlaşan yeni kamu yönetimi anlayışı, ülkemizde yaşanan hızlı sosyo-ekonomik dönüşüm süreci ile birlikte kamu yönetimimizi de derinden etkilemekte ve değişime zorlamaktadır. Bu nedenle kamu yönetiminin yeniden yapılandırılması, ülkemizde uzun zamandır gündemin en önemli maddelerinden birini oluşturmuştur.

Bu çerçevede son dönemlerde önemli ilerlemeler kaydedilmiş; dünyadaki gelişmeleri ve AB standartlarını içselleştirmek ve toplumdaki değişim taleplerini karşılamak amacıyla çeşitli alanlarda çok sayıda yasal düzenleme gerçekleştirilmiştir. Kamu mali yönetim sisteminin temelini oluşturan ve “Mali Anayasa” olarak nitelenen 1928 tarihli Muhasebe-i Umumiye Kanunu yürürlükten kaldırılarak “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu” ile mali sistem yeniden düzenlenmiştir. Bu kanunla mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğu, stratejik planlama, çok yıllık bütçeleme, performans yönetimi ve performans denetimi, iç denetim gibi mekanizmalar getirilmiş, uluslararası genel kabul görmüş standartlara uyum, yasal bir zorunluluk haline getirilmiştir.

Yerel yönetimlere ilişkin düzenlemeler aynı şekilde yeni baştan ele alınmış, merkezi yönetimin yetkileri bir yandan yerel yönetimlere kaydırılırken, düzenleme yetkisi de özerk statüdeki üst kurullara devredilmiştir. Ceza mevzuatından ticaret hukukuna, çevre hukukundan ekonomik düzenlemelere kadar birçok alandaki yasa ve yönetmelikler büyük ölçüde yenilenmiştir. Bu hızlı değişim, kuşkusuz Sayıştayın denetim, yargı ve diğer işlevlerini doğrudan ya da dolaylı olarak etkilemektedir.

Sayıştayın denetim alanındaki kurumların yeniden yapılandırılması, Sayıştay denetimini üç yönlü etkilemektedir. Birincisi, Sayıştay, çeşitli özellikleriyle farklılaşan yapıları denetlemek için kendi yapısını da sürekli dinamik tutmak, yenilenen, kaldırılan ve yeni oluşturulan birtakım kurum/kuruluş, hizmet ya da faaliyetler için uygun mekanizmalar geliştirmek

zorunda kalmaktadır. İkincisi, denetlenen kurumların değişen amaç, ilke ve anlayışlarına paralel olarak denetimin niteliği de değişmek durumundadır. Yeni kamu yönetimi ilkeleri çerçevesinde performans yönetimine ağırlık verilmesi, hesap verme sorumluluğunun artan önemi, katılımcılık ve halkın istem ve beklentilerine duyarlılık gibi yeni yapı ve anlayışların egemen kılınmaya çalışıldığı bir dönemde, Sayıştayın geleneksel denetim yaklaşımları ile yetinmesi olanaksız hale gelmektedir.

Kamu yönetimindeki bu yeniden yapılanma sürecinin Sayıştay denetimi üzerindeki etkilerinden birisi de, denetimin işlevine ilişkindir. Yaşanan değişim sürecinin sağlıklı bir mecrada ilerlemesi ve yeni oluşturulan kurum/kuruluş, hizmet ya da faaliyetlerin hukuka ve iyi yönetim ilkeleri doğrultusunda yapılanması için Sayıştaya yeni rol ve sorumluluklar düşmektedir.

2- Kamu Mali Yönetim Reformu ve Sayıştay Denetimi

Ülkemizde kamu mali yönetiminin güçlendirilmesine ve geliştirilmesine yönelik çalışmalar, 2003 yılında kabul edilen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile yeni bir evreye girmiştir. Bu Kanun ile kamu mali yönetim sistemi büyük ölçüde yeniden düzenlenmiş, bu düzenlemeler çerçevesinde uygulamanın yeniden yapılandırılmasına yönelik çalışmalara ise devam edilmektedir. Mali yapıya ilişkin düzenlemeler Sayıştayın denetim ve yargı sistemini de dolaylı olarak etkilerken, Kanunda doğrudan Sayıştay denetimine ilişkin kimi düzenlemelere de yer verilmektedir. Sayıştay denetimi açısından bu Kanun'un en önemli getirisi, daha önce çeşitli düzenlemelerle Sayıştay denetimi dışına çıkarılan çok sayıdaki kurum ve kuruluşun Sayıştay denetimine alınmasıdır.

Gerçekleştirilen Anayasa değişiklikleri ile de Sayıştayın denetim alanı önemli ölçüde genişletilmiş, sosyal güvenlik kurumları ve belediyeler doğrudan Sayıştayın denetimine tabi tutulurken, askeri hesapların incelenmesine ilişkin kimi kısıtlamalar da ortadan kaldırılmıştır. Bu değişikliklerle birlikte Sayıştay denetiminin kapsamı önemli ölçüde genişlemiş ve çeşitlenmiştir. Bu da Sayıştayın denetim yönetimi, bilişim teknolojisi, organizasyonel kapasite kullanımı ve benzeri alanlarda yeni stratejiler geliştirmesini zorunlu kılmaktadır.

Sayıştayın denetim alanındaki bu genişleme, tekil işlemlerin ya da bu işlemlere ilişkin muhasebe kayıtlarının incelendiği geleneksel denetim yaklaşımlarını sürdürülebilir olmaktan uzaklaştırmış, risk odaklı ve bilişim teknolojisi destekli çağdaş mali denetim yaklaşımlarını zorunlu hale getirmiştir. Bütçe ve muhasebe sisteminde gerçekleştirilen değişiklikler de,

Sayıştay denetiminin kamu kurum ve kuruluşlarının mali tablolarının doğruluğu ve güvenilirliği hakkında görüş üretmesini gerektirmektedir.

Kurumların, işlevlerini yerine getirmek için kendilerine tahsis edilen kaynakları verimli ve tutumlu kullanıp kullanmadıkları, amaçlarını etkin bir şekilde gerçekleştirip gerçekleştirmedikleri ve ürettikleri çıktılarının çevresel, sosyal, ekonomik vb. sonuçlarının değerlendirilmesi de, çağdaş denetimin önemli bir unsurunu oluşturmaktadır. 5018 sayılı Kanunun uyulmasını zorunlu hale getirdiği uluslararası standartlar da, Sayıştayın kaynaklarını mali ve performans denetimleri arasında dengeli dağıtmasını öngörmektedir.

Günümüzde tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde de etkili olan çağdaş yönetim yaklaşımlarında da girdi ve süreç odaklı bir anlayıştan, sonuç ve müşteri odaklı bir anlayışa (Azuma, 2003: 85) geçilmektedir. Mali yönetim anlayışındaki bu değişiklik, yüksek denetimi de doğrudan etkilemekte ve geleneksel mali ve performans denetimi uygulamaları yerine, sonuçlara odaklanan çağdaş performans denetimi uygulamalarına hayati bir önem kazandırmaktadır.

B) Sayıştay Denetiminin Geliştirilmesi ve Denetim Kapasitesinin Güçlendirilmesine Yönelik Çalışmalar

1- Sayıştay Denetiminin Yasal Altyapısının Güçlendirilmesi

Ülkemizin denetim sisteminin etkinliği, 1928 tarih ve 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile getirilen mali disiplinin zamanla bozulması, Sayıştayın denetim alanının daraltılması, denetimin büyük ölçüde geleneksel yöntemlerle sürdürülmesi, çok sayıda denetim kurumunun varlığına rağmen denetim dışı bırakılan kamusal faaliyetlerin giderek artması ve bu kurumlar arasında gerekli işbirliği ve koordinasyonun bulunmaması gibi nedenlerle büyük ölçüde zayıflamıştı. Bu nedenle son dönemlerde kamu mali yönetiminde gerçekleştirilen yeniden yapılanma çalışmalarında denetim sistemi yeni baştan ele alınmıştır. Yeni yapılanmada, dağınık bir görünüm sergileyen çok sayıda denetim mekanizması yerine, dış denetim alanında Sayıştayın güçlendirilmesi yoluna gidilmiş; kurumsal düzeyde de iç denetim birimleri oluşturulmuştur.

Sayıştay denetiminin geliştirilmesine yönelik çalışmalar kuşkusuz çok daha eski tarihlere dayanmaktadır. Sayıştayda geleneksel uygunluk denetiminden çağdaş denetim yöntemlerine geçiş için başlatılan altyapı hazırlıkları, Sayıştay Kanununa 1996 yılında eklenen maddelerle

desteklenmiştir. Bu düzenlemelerle Sayıştayın performans denetimi yapmasına açık bir hukuki dayanak kazandırılmış ve denetime tabi idarelerin hesap dönemleri ile bağlı kalımsızın sektör, program, proje, konu veya alt birimler itibariyle kısmi denetime tabi tutulması olanağı sağlanmıştır.

Bu yasal düzenlemenin hemen ardından, İngiltere Sayıştayının desteğinde ilk pilot performans denetimi gerçekleştirilmiştir. 1999 yılında ise Performans Denetimi Grubu oluşturularak, performans denetiminin kurumsallaşması sağlanmıştır. Performans denetiminin yanı sıra, Sayıştayın parlamentoya dönük raporlama işlevi de giderek artan bir önemle ele alınmaya başlanmış ve TBMM'ne sunulan rapor sayısı ve türü artmıştır.

Sayıştay raporlarının TBMM'de görüşülme sürecindeki belirsizliğin giderilmesi amacıyla, yine 1996 yılında gerçekleştirilen yasal düzenleme ile, Sayıştay raporlarının TBMM Plan ve Bütçe Komisyonunda görüşüleceği ve Komisyon önerisi ile birlikte TBMM Genel Kuruluna sunulacağı hükme bağlanmıştır. Ancak TBMM İç Tüzüğünde gerekli değişikliğin yapılmaması ve ilgili Komisyonun yoğun iş hacmi nedeniyle, bu düzenlemeye işlerlik kazandırılmamıştır.

Yakın geçmişte gerçekleştirilen Anayasa değişiklikleri ve diğer yasal düzenlemelerle, Sayıştayın denetim alanındaki sınırlamalar ve denetim yetkisine getirilen kısıtlamalar çok büyük ölçüde kaldırılmıştır. Başta 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu olmak üzere, son yıllarda yapılan çeşitli yasal düzenlemelerle sosyal güvenlik kuruluşları Sayıştayın denetim kapsamına dahil edilmiş, askeri mal ve harcamaların denetimi üzerindeki kısıtlamalar kaldırılmış, yerel yönetimlere bağlı kurum ve kuruluşların, üst kurulların, çeşitli özerk vb. kurum ve kuruluşun denetimi Sayıştaya verilmiştir.

5018 Sayılı Kanun, Sayıştayın denetim alanını genişlettiği gibi, Sayıştayın TBMM'ne sunmakla yükümlü olduğu raporların sayısını artırmaktadır. Keza denetimin uluslararası standartlar ve çağdaş yaklaşımlar çerçevesinde yürütülmesini zorunlu kılmaktadır.

30.7.2003 tarihinde Sayıştay Kanunu'na eklenen bir madde (ek 12) ile Sayıştaya; Türkiye Büyük Millet Meclisi araştırma, soruşturma ve ihtisas komisyonlarının kararına istinaden Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığının talebi üzerine, talep edilen konuyla sınırlı olmak kaydıyla, denetimine tabi olup olmadığına bakmaksızın özelleştirme, teşvik, borç ve kredi uygulamaları dahil olmak üzere tüm kamu kurum ve kuruluşlarının

hesap ve işlemleri ile aynı usule bağlı olarak, kullanılan kamu kaynak ve imkânlarından yararlanma çerçevesinde her türlü kurum, kuruluş, fon, işletme, şirket, kooperatif, birlik, vakıf ve dernekler ile benzeri teşekküllerin hesap ve işlemlerini denetleme yetkisi verilmiştir. Bu düzenleme, Sayıştayın denetim alanındaki sınırlamaları, bu tür denetimlere özgü de olsa, tümüyle kaldırmaktadır.

Gelişmiş ülke örneklerinde olduğu gibi, bu yetki çerçevesinde TBMM ile yakın ilişki içerisinde yürüteceği denetim çalışmalarının yaygınlaşması, Sayıştayın asli işlevine daha çok yönelmesine ve etkinliğinin artmasına katkı sağlayacaktır. Zira başlangıçta 1978 tarihli Lima Deklarasyonu çerçevesinde bağımsızlığı ön plana çıkaran ve parlamento ile mesafeli bir ilişkiyi tercih eden gelişmiş ülke Sayıştayları da, zamanla parlamento ile yakın bir çalışma ilişkisi geliştirmenin, kendi işlevsellikleri ve denetimlerinin etkinliği açısından vazgeçilmez olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Nitekim günümüzde bu hususta genel bir konsensüs olduğu görülmektedir.

Yaşanan gelişmeler karşısında, günün koşullarına uygun bir Sayıştay Kanunu hazırlama girişimi, hazırlanan teklifin uzun süre TBMM’de bekletilmesi nedeniyle, henüz sonuca ulaştırılabilmemiş değildir.

2- Sayıştay Denetimini Geliştirmeye Yönelik Çalışmalar

Ülkemizde yaşanmakta olan önemli yapısal değişiklikler ve sosyo-ekonomik gelişmeler, kamusal alanda hesap verme sorumluluğunu güçlendirmekte ve demokratik gelişmelere paralel olarak halkımızın kamu kaynaklarının kullanımına olan ilgisi artmaktadır. Bu süreç, devlet yönetiminde olduğu kadar, denetiminde de köklü bir dönüşümü kaçınılmaz kılmaktadır. Bir başka deyişle çağdaş ve etkin bir denetime olan ihtiyaç yoğunlaşmakta ve Sayıştay denetiminin yeni talep ve ihtiyaçlar doğrultusunda geliştirilmesi gerekmektedir.

Nitekim Sayıştayda bu nitelikteki ciddi bir değişim için önemli bir potansiyel oluşmuş bulunmaktadır. Bu potansiyel, kuşkusuz uzun süreli bir birikimin ürünüdür. Sayıştay, çağdaş denetim tekniklerinin araştırılması, bu alandaki bilimsel gelişmelerin izlenmesi amacıyla, araştırma ve geliştirme çalışmalarına giderek artan ölçüde ağırlık vermektedir.

Gelişmiş ülke deneyimleri ve dünyadaki iyi uygulama örnekleri hakkında bilgilenmek ve bu bilgiyi kurumsal gelişim için değerlendirmek ve aynı zamanda denetim yaklaşımları ve denetim metodolojisindeki çağdaş gelişmelerin karşılıklı paylaşılmasını sağlamak amacıyla uluslararası kuruluşlar

ve diğer yüksek denetim kurumları ile temaslar artırılmış, uluslararası mesleki ve bilimsel toplantılara daha aktif katılım sağlanmıştır.

INTOSAP'nin ve INTOSAP'nin Asya ve Avrupa Bölge Teşkilatlarının (ASOSAI ve EUROSAI) üyesi olan ve aynı zamanda ASOSAP'nin yönetim kurulunda yer alan Sayıştay, INTOSAP'nin çeşitli daimi çalışma komitelerinde de değişik roller üstlenmektedir. Örneğin Mesleki Standartlar Komitesinin yürüttüğü uluslararası denetim standartlarının geliştirilmesi ve denetim rehberlerinin hazırlanması projesine aktif katkı sağlamaktadır. Kurucusu bulunduğu Ekonomik İşbirliği Ülkeleri Sayıştayları Birliği (ECOSAI) çerçevesinde de, Sayıştayın özellikle Türk Cumhuriyetleri Sayıştayları ile her alanda yakın temaslarını sürdürmektedir.

Sayıştay denetimini geliştirmeye yönelik çabalar arasında, çağdaş denetim teknikleri ve uygulamalarına yönelik hizmet içi eğitimlerin önemli bir yeri bulunmaktadır. Sayıştayın kendi bünyesinde gerçekleştirdiği eğitim programlarının yanı sıra, kurum dışından ve diğer ülkelerden sağlanan eğitim desteği de son yıllarda önemli ölçüde artmıştır. Diğer ülke uygulamalarının yerinde görülmesini de olanaklı kılan çeşitli programlara katılım, çağdaş denetim yöntemlerine karşı ilgiyi artırmış ve bunların uygulamaya geçirilmesini teşvik etmiştir.

Tüm bu çalışmalar, Sayıştay denetiminin bilimsel yaklaşımlarla desteklenmesi ve yeni açılımlarla güçlendirilmesinde önemli katkılar sağlamış; çağdaş denetim yöntem ve tekniklerinin uygulamada yaygınlaştırılmasını hızlandırmıştır.

3- Sayıştayın Denetim Kapasitesini Güçlendirme Projesi

Sayıştayda çağdaş denetim tekniklerinin yaygınlaştırılması ve denetim kapasitesinin güçlendirilmesi amacıyla gerçekleştirilen en önemli ve tarihindeki en kapsamlı çalışma ise, “Sayıştayın Denetim Kapasitesini Güçlendirme Projesi”dir.

Proje sözleşmesinde yer alan ifade ile, “Bir dış denetim kurumu olarak, uluslararası standartlar ve önde gelen AB uygulamaları paralelinde görevini tam olarak yapabilmesi için Sayıştayı güçlendirmek” amacı ile Nisan 2005'te başlatılan bu proje, yaklaşık 2 yıl sürmüştür. Sayıştayda çağdaş denetim yaklaşımlarının ve dünyadaki iyi uygulama örneklerinin araştırılarak, ülkemize uygun metodolojiler geliştirmek ve uygulamaya geçirmek amacıyla gerçekleştirilen en önemli çalışma olan bu proje ile, Sayıştayın hem denetim

kapasitesinin, hem de organizasyon yapısının güçlendirilmesine yönelik kapsamlı çalışmalar yürütülmüştür.

Denetim kapasitesinin güçlendirilmesi amacıyla, mali denetim, performans denetimi, bilişim sistemleri denetimi, AB Fonlarının denetimi ve bilgisayar destekli denetim alanlarında çeşitli faaliyetler yürütülmüştür. Bu faaliyetlerin en önemli çıktısı, uluslararası standartlar ve dünyadaki iyi uygulama örnekleri çerçevesinde ve ülkemiz koşullarına uygun olarak hazırlanan denetim rehberleridir. Mali denetim, performans denetimi ve bilişim sistemleri denetimi alanlarında 3 adet rehber hazırlanmıştır.

Proje kapsamında gerçekleştirilen yoğun eğitimler, ikinci önemli çıktıyı oluşturmaktadır. Bu kapsamda mali denetim, performans denetimi ve bilişim sistemleri denetimi konusunda yaklaşık 180 kadar meslek mensubu eğitim görmüş; bunların yaklaşık yarısı da, yeni metodolojileri denetimde uygulama şansına sahip olmuştur.

Proje süresince, Sayıştayın organizasyon yapısının güçlendirilmesi amacıyla insan kaynakları yönetiminin geliştirilmesi, risk yönetiminin kurumsallaştırılması, yönetim bilgi sisteminin tasarlanması, bilişim sistemleri stratejisinin geliştirilmesine yönelik çalışmalar gerçekleştirilmiştir. Bu bağlamda denetim destek hizmetlerinin de güçlendirilmesi hedeflenmiştir.

Gerçekleştirilen bu çalışmalarla Sayıştay, 145 yıllık tarihinden gelen birikimini, dünyadaki gelişmeler ve başta İngiltere olmak üzere diğer ülkelerdeki bilgi ve deneyim ile harmanlayarak, her alanda güçlü bir donanıma kavuşmuştur. Proje kapsamında geliştirilen stratejilerin hayata geçirilmesi, rehberlerin uygulanması ve eğitimlerin yaygınlaştırılması, Sayıştayın gücünü, yetkinliğini ve işlevselliğini daha da artıracak ve dünyadaki benzerlerine örnek oluşturacak bir yapıya dönüşmesini sağlayacaktır.

C) Geleceğe Dönük Fırsatlar ve Beklentiler

Sayıştayın tüm bu çalışmalar sonucunda elde ettiği bilgi ve deneyim birikimi, hem ülkemizde kamu kurum ve kuruluşlarının iyi yönetim ilkeleri, yasalar ve ilgili kurallar çerçevesinde, verimli ve etkin bir şekilde yönetilmesinin sağlanmasında; hem de uluslararası kuruluşlar tarafından – başta uluslararası standartların oluşturulması ve geliştirilmesi çalışmaları olmak üzere– yürütülen faaliyetlere önemli katkılarda bulunması ve ayrıca dost ve kardeş ülke Sayıştaylarının gelişmesinde öncü bir rol üstlenmesi için önemli fırsatlar sunmaktadır. Bunun için de Sayıştayın vizyonunu yeniden tanımlaması, uygun strateji ve politikalar geliştirmesi ve uygulama kapasitesini

her anlamda hızla güçlendirmesi büyük önem taşımaktadır. Sayıştayın yeni rol ve sorumluluklarını daha etkin bir şekilde yerine getirebilmesi için, birtakım alanlarda da yeni adımların atılmasına ihtiyaç bulunmaktadır.

1- Yasal Altyapının Güçlendirilmesi

Etkin bir Sayıştay için, öncelikle Sayıştayın denetim işlevinin çerçevesini belirleyen yasal düzenlemelerin gözden geçirilmesinde yarar bulunmaktadır. Bu çerçevede 5018 sayılı Kanunda Sayıştaya verilen kimi yeni raporlama görevlerinin (istatistik değerlendirme raporları, faaliyet genel değerlendirme raporları vb.) tekrar değerlendirilmesinde yarar bulunmaktadır. Zira bu görevlerin gereği gibi yerine getirilmesi mümkün olmadığı gibi, yerine getirilmesi durumunda dahi, somut bir işlevi söz konusu olmayacaktır. Bu tür faaliyetlere ağırlık verilmesi, sadece Sayıştayın asli işlevinden uzaklaşmasına yol açacaktır. Ayrıca kurumların faaliyet raporlarını amacından uzak bir anlayışla, kamuoyu yerine Sayıştaya yönelik hazırlamaları sonucunu doğuracaktır. Bir başka deyişle, hem Sayıştayın asli misyonu ile örtüşmeyen işlerle yoğun bir şekilde meşgul olmasına, hem de kurumların halka hesap verme, halkla etkin bir iletişim kurma aracı olarak kullanmaları gereken faaliyet raporlarını, denetime yönelik olarak hazırlanan bir doküman niteliğine dönüştürmelerine yol açacaktır. Bu Kanundaki mali ve performans denetim raporlarının konsolidasyonu gibi anlamsız ve işlevsiz düzenlemelerin de yeniden ele alınması gerekir.

En önemli hususlardan birisi de, Sayıştay Kanunu Teklifinin yeni yasama döneminde gözden geçirilerek geliştirilmesi suretiyle yasallaşmasının sağlanmasıdır. 5018 sayılı Kanunda sözü edilen değişikliklerin gerçekleştirilmesi, bu Kanundan aynen aktarılan çeşitli sorunlu hükümlerin de düzeltilmesini mümkün kılacaktır. Keza 2802 sayılı Hakimler ve Savcılar Kanunundan aynen aktarılan, uluslararası standartlar, iyi yönetim ilkeleri ve çağdaş insan kaynakları yönetiminin gerekleri ile uyumluluğu tartışmalı olan personel değerlendirme ve cezalandırma sistemine yönelik hükümler de yeniden gözden geçirilmelidir.

Sayıştay Kanunu Teklifi ile öngörülen ve bugüne kadar mutlaka gerçekleştirilmiş olması gereken bir husus da, KİT'lerin denetim yetkisinin Sayıştaya verilmesi ve bu alanda mevcut yetkili kuruluş olan Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulunun Sayıştaya bağlanmasıdır. Bilindiği üzere 5018 sayılı Kanun ile uygulanması zorunlu hale gelen uluslararası standartlar ve Avrupa Birliği Müktesebatı da, Sayıştayların, kaynağı ne olursa olsun, tüm

kamu fonları üzerinde denetim yetkisine sahip olmasını gerektirmektedir. Bu nedenle Avrupa Birliği adayı ülkemizin uluslararası standartlar ve AB Müktesebatı ile uyumlu olmayan yüksek denetim sisteminin kurumsal yapısının gözden geçirilmesi gerekmektedir.

Yargı yetkisi de, Sayıştayın gücünün ve etkinliğinin önemli bir unsurunu oluşturmaktadır. Bu nedenle yargı işlevine yönelik riskler iyi analiz edilerek, gerekli önlemlerin alınması ve tüm unsurları ile uluslararası genel kabul görmüş standartlara uygun bir yargılama mekanizması oluşturulması önemli bir öncelik olarak değerlendirilmelidir. Bu şekilde Sayıştayın yargı yetkisinin niteliği hakkında süregelen tartışmalara da son noktanın konması sağlanabilir.

2- TBMM ile İlişkilerin Güçlendirilmesi

Tüm yüksek denetim kurumlarında olduğu gibi Sayıştayın da temel misyonu ve var oluş gayesi, TBMM adına denetim yapmak ve sonuçlarını TBMM'ne raporlamaktır. Bu nedenle Sayıştayın TBMM ile olan ilişkilerinin geliştirilmesi, önemle üzerinde durulması gereken bir husustur. Ne var ki tarihsel süreçte Sayıştayın denetimi, büyük ölçüde yargısal işlevinin ihtiyaçları doğrultusunda şekillenmiş, asli işlevi ikinci planda kalmıştır. Gelişmiş ülkelerde olduğu gibi Sayıştayın yasama işlevini desteklemesi ve TBMM'nin yasamadan sonra en önemli işlevini oluşturan denetim çalışmalarını etkin bir şekilde yürütebilmesi için ihtiyaç duyduğu raporları sunması, hem Sayıştayın çağdaş demokratik işlevlerini gereği gibi yerine getirmesini sağlayacak, hem de denetim faaliyetlerinin etkinliğini önemli ölçüde artıracaktır.

Sayıştayın Anayasal görevi olan TBMM'ne yönelik raporlama konusunda üzerine düşeni yapması kadar, TBMM'nin de bu raporları değerlendirmek amacıyla etkili süreçler geliştirmesi, çağdaş demokratik bir yönetim için zorunluluk taşımaktadır. Sayıştayın her yıl sunması zorunlu olan ve sayıları 5018 sayılı Kanun ile daha artan raporlarının TBMM'de nasıl değerlendirileceğinin, ilgili merci ve izlenecek sürecin henüz somutlaştırılmamış olması, her iki kurumun Türk Halkının refahı ve kalkınmasında ve çağdaş bir kamu yönetiminin yapılandırılmasında üzerlerine düşen sorumlulukları gereği gibi yerine getirmesinde önemli bir engel teşkil etmektedir. Bu sorunun çözüme kavuşturulması için ya Sayıştay Komisyonu yeniden oluşturulmalı, ya da mevcut KİT Komisyonu yeniden yapılandırılarak "Kamu Hesapları Komisyonu"na dönüştürülmelidir.

Sayıştayın bağımsızlığını zedelemeyecek bir tarzda TBMM ile yakın temas içerisinde faaliyetlerini sürdürmesi, önemli yararlar sağlayacaktır. Sayıştay'ın TBMM ile yakın bir ilişki ve işbirliği içerisinde çalışması, hem misyonunun bir gereği, hem de faaliyetlerinin etkinliği için temel nitelikte bir koşuldur.

3- Dış Çevre ile İlişkilerin Geliştirilmesi

Sayıştay, konumu ve işlevleri dolayısıyla çok geniş bir çevre içerisinde faaliyetlerini sürdürmektedir. Denetlenen kurumlar, adına denetim yapılan ve kendisine rapor sunulan kurum (TBMM), bir unsurunu oluşturduğu yargı çevresi, sivil toplum kuruluşları, medya ve halk, Sayıştayın yakın ilişki içerisinde bulunduğu dış çevresini oluşturmaktadır. Bu çevre ile etkin bir iletişim, başarının da temel koşullarından birisini oluşturmaktadır.

Herşeyden önce Sayıştayın denetlenen kurumlarla daha yakın bir ilişki içerisinde olması ve iyi yönetimin tüm kural ve mekanizmalarıyla yerleşmesi için rehberlik etme ve yol gösterme işlevini güçlendirmesi gerekmektedir. Sayıştayın sivil toplum kuruluşları, medya ve kamuoyu ile ilişkilerini geliştirmesi de, hem bir zorunluluk, hem de etkinliğini artırması ve kamuoyunun artan beklenti ve taleplerine doğru şekilde cevap verebilmesi için bir ihtiyaçtır.

Sayıştayın iç denetim birimleri ile sistemli ilişkiler kurması ve işbirliği içerisinde çalışmalarını yürütmesi, hem Sayıştayın, hem de iç denetimin işlevselliğini ve etkinliğini artıracaktır. Sayıştay, denetim yöntem ve tekniklerinin geliştirilmesi, denetimin sonuca ulaştırılması gibi konularda iç denetim kuruluşlarına önemli katkılar sağlayabilir. Keza çeşitli alanlarda ortak çalışmalara gidilebileceği gibi, sağlıklı bir denetim için belirli bir koordinasyon sağlanması yoluna da gidilebilir. Bu şekilde Sayıştay, gelişmiş ülkelerde olduğu gibi denetimlerini artan oranda iç denetim sonuçlarına dayandırabilecek ve bu şekilde denetimde ekonomi ve verimlilik sağlanmış olacaktır. Özetle Sayıştay, “iç denetim kuruluşlarının etkinliğini güvence altına almak için, iç denetim kuruluşlarıyla anlamlı bir görev bölüşümü ve işbirliği için de çaba harcamalıdır” (Coşkun, 1997:263).

Sayıştayın hem denetimde etkinliğin artırılması, hem de denetim teorisinin ve denetim tekniklerinin geliştirilmesi amacıyla bilim dünyasıyla da ilişkilerini güçlendirmesi önemlidir. Bu tür bir ilişki, denetim ya da denetimi içeren disiplinlerin uygulama deneyimi perspektifinde daha sağlıklı bir tarzda geliştirmesine de katkı sağlayacaktır.

Denetim alanındaki çağdaş gelişmelerin yakından izlenebilmesi amacıyla dış ilişkilerin geliştirilmesi, ancak daha da önemlisi bu ilişkilerin Sayıştayın geliştirilmesinde daha fazla işlevsel kılınması sağlanmalıdır. Bunun için özel gündemli araştırma ve inceleme ziyaretlerine ağırlık verilmesi, ulaşılan sonuçların Sayıştay ile karşılaştırmalı analizini içeren raporlara dönüştürülerek ilgililerle paylaşılması ve doğal olarak Sayıştayın kendisini sürekli yenilemesinde güçlü araçlara dönüştürülmesi gerekmektedir.

4- Denetim Kapasitesinin Artırılması ve Çağdaş Denetim Tekniklerinin Yaygınlaştırılması

Sayıştayın denetim kapasitesinin ve denetimde etkinliğin artırılması için öncelikle çağdaş mali denetim metodolojisinin yaygınlaştırılması ve hukuka uygunluk arayışı ile sınırlı kalan geleneksel denetim uygulamalarının da, mali denetimin çağdaş metodolojisi ile desteklenmesi gerekmektedir. Performans denetimine daha fazla ağırlık verilmesi de, Sayıştayın temel stratejik hedefleri arasında yer almalıdır.

Bilişim teknolojisi ortamında üretilen ve saklanan bilgilerin bilgisayarsız ortamda denetlenmesinin giderek olanaksız hale geldiği günümüzde, bilgisayar destekli denetim tekniklerinin yaygınlaştırılması önem kazanmaktadır. Sayıştayın bilişim sistemini güçlendirerek bilgisayar ortamında yürütülecek denetimler için destek sağlaması da aynı şekilde önem taşımaktadır.

Bilgisayarı ülkemizde kullanan ilk kurumlardan ve dünyada ilk kullanan yüksek denetim kurumlarından birisi olan Sayıştay, geçen süre içerisinde sürdüremediği bu lider konumu tekrar elde etmelidir. Zira denetim alanlarının bütüncül bir anlayışla ele alınabilmesi ve riskli alanlara odaklanan denetim yaklaşımlarının etkin kılınabilmesi için, bilişim teknolojisi olanaklarından yaygın bir şekilde yararlanılması gerektiği açıktır. Keza denetlenen kurumların bilişim sistemlerinin denetlenmesi amacıyla, Sayıştayın bu alandaki yetkinliğinin artırılması da önemli bir diğer gerekliliktir. Bilişim teknolojisi dışında da çağdaş iş görme yöntem ve tekniklerinin tüm iş süreçlerinde uygulamaya konması, denetimin geliştirilmesi açısından büyük katkılar sağlayacaktır.

Denetimde stratejik planlamaya önem verilmesi, metodoloji geliştirme ve güncelleme çalışmalarına süreklilik kazandırılması, denetim işgücünün mesleki yetkinliklerinin artırılması, denetimlerde dışarıdan uzman görevlendirilmesi ve birliktişiden yararlanmanın yaygınlaştırılması, iç denetim sonuçlarından daha çok yararlanması gibi daha birçok yöntem ve politikalarla,

Sayıştayın denetim kapasitesinin artırılması ve çağdaş denetim tekniklerinin yaygınlaştırılması sağlanabilir.

Bunun için de, Sayıştayın denetim kapasitesinin güçlendirilmesi amacıyla yürütülen Proje kapsamında üretilen çıktıların etkin bir şekilde hayata geçirilmesi önem taşımaktadır.

IV- SONUÇ

Parlamentoların başlangıçta en kapsamlı etkinliğini oluşturan denetim işlevinin zamanla çok boyutlu, karmaşık ve kapsamı çok genişleyen bir nitelik kazanması ve bu görevin Parlamento adına bağımsız, uzmanlaşmış kurumlar tarafından yürütülmesinin zorunluluk haline gelmesi ile hemen her ülkede anayasal sistemin önemli bir ögesini oluşturmaya başlayan yüksek denetim kurumları, sürekli gelişen çağdaş işlevleriyle demokratik yönetimin vazgeçilmez bir unsuru konumuna gelmişlerdir.

Günümüzde yüksek denetim kurumları hemen her ülkede etkinliğini sürekli artırarak, çağdaş yönetim ilkelerinin kamu yönetimine egemen kılınmasında, kamusal alanda etik değerlerin yerleşmesinde, yolsuzluk vb. sapmaların engellenerek yozlaşmanın önlenmesinde, kamu yöneticilerinin kullandıkları kaynaklardan dolayı hesap verme sorumluluklarının güçlendirilmesinde ve daha birçok alanda önemli işlevler üstlenmişlerdir.

Kamu yönetimi yaklaşımlarındaki gelişmeler, bütçe ve mali yapılarıdaki dönüşüm, demokratik ve saydam yönetim anlayışının yaygınlaşması gibi etkenler, yüksek denetim alanında da köklü değişiklikleri beraberinde getirmiştir. Bu çerçevede yüksek denetimde çağdaş yaklaşımların ve yeni metodolojilerin geliştirilmesi kaçınılmaz olmuş ve yüksek denetim kurumları, kamusal kaynakların verimli, etkin ve tutumlu şekilde, amaçlarına uygun ve halkın ortak çıkar ve beklentileri doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığını sorgulamaya başlayarak, halk egemenliğinin tesisinde Parlatentonun en yakın yardımcısı olmuşlardır.

Ülkemizde de yüksek denetim alanında önemli gelişmeler yaşanmaktadır. Her şeyden önce, yüksek denetimin temel öznesini oluşturan kamu yönetiminde ve kamu mali yönetim sisteminde köklü bir değişim yaşanmaktadır. Yakın geçmişte gerçekleştirilen yasal düzenlemelerle, denetlenen kurumların yönetsel ve mali yapıları büyük ölçüde yeniden yapılandırılmış; raporlama yükümlülükleri genişletilmiş ve hesap verme yükümlülükleri güçlendirilmiştir. Keza son dönemlerde gerçekleştirilen Anayasal ve yasal düzenlemelerle, Sayıştayın denetim alanına getirilen

sınırlamalar çok büyük ölçüde kaldırılmış ve Sayıştayın denetim alanı hemen hemen tüm kamu kurum ve kuruluşları ve tüm kamusal fonları kapsayacak şekilde genişletilmiştir.

Tüm bu gelişmelere paralel olarak, Sayıştay da denetim işlevini geliştirmeye ve denetim kapasitesini güçlendirmeye yönelik çalışmalara hız kazandırmıştır. Sayıştayın Denetim Kapasitesini Güçlendirme Projesi kapsamında yürütülen eğitim, metodoloji geliştirme ve uygulama çalışmaları ile geliştirilen denetim rehberleri, çeşitli alanlardaki kurumsal gelişim stratejileri vb. dokümanlar, Sayıştayda köklü bir dönüşüm için ihtiyaç duyulan altyapıyı sağlamıştır.

Bundan sonraki süreçte de Sayıştayın 145 yıllık tarihinden gelen birikimi güçlü bir dayanak kabul ederek, çağdaş dünyadaki gelişmeler ışığında ve günün koşulları doğrultusunda denetim metodolojilerini sürekli geliştirmek, bilişim teknolojilerinden daha etkin bir şekilde yararlanmak, insan kaynaklarını geliştirmek, denetim destek hizmetlerini ve örgütsel işleyişi etkinleştirmek gibi alanlarda yeni stratejilere ağırlık vermesi gerekmektedir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- Aktan, Can Coşkun (2003), **Değişim Çağında Devlet**, Çizgi Kitabevi, Konya.
- Altuğ, Figen (1995), **Mali Denetim**, Uludağ Üniversitesi Basımevi, Bursa.
- Atay, Cevdet, **Devlet Yönetimi ve Denetimi**, Alfa Yayınları, (2. Baskı), Ankara 1999
- Azuma, Nobuo (2005), "The Role of the Supreme Audit Institution in New Public Management (NPM): The Trend of Continental Countries", **Government Auditing Review**, Vol. 12 (March).
- Azuma, Nobuo (2003), "The Role of the Supreme Audit Institution in NPM: International Trend", **Government Auditing Review**, Vol. 10 (March).
- Barzelay, Michael (1996), "Performance Auditing and the New Public Management: Changing Roles and Strategies of Central Audit Institutions", **Performance Auditing and the Modernization of Government**, OECD-PUMA Publications, Paris.
- Batırel, Ö. Faruk (1982), **Kamu Bütçesi**, İstanbul.
- Bayar, Yavuz (1984), "Türk Kamu Yönetiminde Rüşvet", **AİD**, Cilt: 12, Sayı: 3
- Berkman, A. Ümit, **Az gelişmiş Ülkelerde Kamu Yönetiminde Yolsuzluk ve Rüşvet**, TODAİE, Ankara, 1983
- Caiden, Garold E. (1988), "Devlet Denetiminin Yeni Yönleri", **Devlet Denetimi (Makaleler)**, Sayıştay, 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara.
- Coşkun, Gülay (1997), **Devlet Bütçesi**, 5. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Coşkun, Selim (2003), "Kamu Yönetiminde Yönetişim Yaklaşımı", **Kamu Yönetiminde Çağdaş Yaklaşımlar**, Seçkin Yayınevi, Ankara.
- Dye, Kenneth M. (1996), **Accountability, Auditing and Democracy**, (Notes for an Address to The Commonwealth Conference of Auditors General), Lahore,
- Ergun, Turgay (1997); "Postmodernizm ve Kamu Yönetimi", **AİD**, Cilt 30, Sayı 4.
- Eryılmaz, Bilal (2001), **Kamu Yönetimi**, Erkam Matbaası, İstanbul.

- Falay, Nihat (1987), **Program Bütçe ve Sıfır Esaslı Bütçeleme Sistemleri**, İ.Ü.İ.F. Maliye Araştırma Merkezi Yayını, No: 71, İstanbul.
- Geist, Benjamin (1981), "State Audit: An Introduction", **State Audit - Development in Public Accountability**, (Ed. B. Geist), State Comptroller's Office (Israel).
- Güredin, Ersin (1988), **Denetim**, İ.Ü. Muhasebe Enstitüsü Yayını, No: 57, İstanbul.
- INTOSAI (2004), **INTOSAI: 50 Years (1953-2003)**, USA.
- Kahraman, Hasan Bülent; Keyman, E. Fuat; Sarıbay, Ali Yaşar (1999); **Katılımcı Demokrasi, Kamusal Alan ve Yerel Yönetim**, Dünya Yerel Yönetim ve Demokrasi Vakfı (WALD) Yayını, İstanbul.
- Khan, M. Arkam (1995), "Yeni Başlayanlar İçin Denetime Giriş" (Çev. Faruk Eroğlu), **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 19, (Ekim-Aralık).
- Köse, H. Ömer (2001), "Parlamento Adına Denetim İşlevi ve Yüksek Denetim Kurumlarının Parlamento ile İlişkileri", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Yayını, İstanbul.
- Köse, H. Ömer (2007), **Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim**, (İkinci Baskı), T.C. Sayıştay 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara.
- Nilsson, Peter (Ed.), (1997), **Introducing Performance Audit of the use of EDP**, A project within the INTOSAI Standing Committee on EDP Audit, The Swedish National Audit Office, Sweden, p.17
- Oman, Charles and Blume, Daniel (2005); "Corporate Governance: A Development Challenge", **Policy Insights**, No: 3, OECD Development Centre, www.oecd.org/dev/insights.
- Sharkansky, Ira (1991), "The Development of State Audit", **State Audit and Accountability**, State of Israel, State Comptroller's Office, Jerusalem.
- Tutum, Cahit (1995), "Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma", **Yeni Türkiye**, Yönetimde Yeniden Yapılanma Özel Sayısı, (Mayıs-Haziran), Yıl 1, Sayı 5.
- Tutum, Cahit (1994), **Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma**, TESAV Yayını, Ankara.