



KKTC VE AB'DE SAYIŞTAY MÜESSESELERİNİN ETKİNLİK ÜZERİNE KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ



Doç.Dr. Okan Veli ŞAFAKLI

Yakın Doğu Üniversitesi, İİBF, Bankacılık ve Finans Bölümü
osafakli@neu.edu.tr

ÖZET

Kamu kaynaklarının optimal şekilde kullanılması için denetleme yapan en önemli denetim kurumu Sayıştaydır. Avrupa Birliği (AB) Sayıştay ile karşılaştırmalı olarak Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti (KKTC) Sayıştayının etkinliğinin irdelendiği bu çalışmada tesbit edilen başlıca sorunlar kurumun pratikteki bağımsızlığına gölge düşmesi, hesap verebilirliğinin yetersiz olması, denetçi eksikliği ve dıştan hizmet alınmaması, performans denetimine geçilmemesi, Sayıştay sonrası raporların gereğini yapacak yasal ve kurumsal yapının oluşmaması ve dış denetim yapılan kurumlarda etkin bir iç denetim mekanizmasının kurulmamasıdır.

Anahtar Kelimeler: KKTC, AB Sayıştay, Etkinlik, Karşılaştırmalı Analiz

A COMPARATIVE ANALYSIS ON THE EFFICIENCIES OF TRNC COURT OF AUDITORS AND THE EUROPEAN COURT OF AUDITORS

ABSTRACT

The most important supervisory institution responsible for the optimal usage of public sources is court of auditors. In this study, the efficiency of Court of Auditors in Turkish Republic of Northern Cyprus (TRNC) that is compared with the European Court of Auditors is analyzed so as to determine its basic problems. As a result of this, the vital problems are absence of its practical independency, insufficient accountability, lacking enough auditors, legal impossibility of outsourcing for making use of scientists and chartered accountants, lag of practically implementing performance audit, lack of institutional framework for the follow-up and finalization of reports and the absence of efficient internal audits mechanisms in public institutions and offices.

Keywords: TRNC, European Court of Auditors, Efficiency, Comparative Analysis



1. GİRİŞ

Kamu kaynaklarının optimal kullanımını temin etmek üzere yönetimin denetimini üstlenen en önemli dış denetim kurumu Sayıştay'dır. Ancak, Sayıştay'ın etkinliği açısından bağımsızlık ve hesapverebilirlik gibi özellikler yanında Sayıştay tarafından sunulan raporların gereğini yapacak şekilde Meclis ve Savcılık gibi kurumların devlet mekanizması içerisinde yapılandırılması gerekmektedir. Bu çerçevede, KKTC Sayıştay'ının etkinliği çalışmanın konusunu teşkil etmektedir. KKTC Sayıştay'ının etkinliği açısından temel problemleri tesbit etmek için Sayıştay kurumunun kavramsal temelleri yanında medeniyet projesi olarak ortaya atılan AB'deki Sayıştay modeli ile karşılaştırma yapılmıştır.

2. SAYIŞTAY KURUMUNUN KAVRAMSAL TEMELLERİ

Sayıştay kurumunun kavramsal temellerinden bahsetmeden önce Sayıştayın varlık nedenini ortaya koyan denetim kavramına açıklık getirilmesi gerekmektedir. 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, gözlemleme, sorgulama gibi yöntemlerle tespit edilmesi ve elde edilen bulguların objektif ve sistematik bir biçimde değerlendirilerek ilgili taraf veya taraflara iletilmesi süreci olarak tanımlanabilir (Köse, 2007a: 8). Yönetim biliminin öncülerinden Fayol'a göre denetim, her şeyin, verilen emirlere ve konulmuş kurallara uygun yapıp yapılmadığının gözetimidir (Tosun, 1984: 129). Denetimi, daha önceden belirlenen amaçlara ulaşp ulaşmadığımızı tespit eden bir araç olarak tanımlamak mümkündür. Bu tanımlama doğrultusunda denetimin üç ana ögesi örgütsel amaçların varlığı, verimlilik ve zamanlamadır (Köksal, 1998: 43; Yaman, 2008). Araştırmacılar, denetim uygulamalarının başlangıcını 5000 yıl öncesine (Sharkansky, 1991:5) kadar götürmektedir. Şöyle ki, dünya'da Sayıştay'ların nüvesi olarak kabul edilen ilk oluşum, 1314 yılında "Auditor Exhequer" ünvanıyla bir denetçinin İngiltere'de görevlendirilmesiyle ortaya çıkmış; bunu 1318'de Fransa, 1386'da Almanya izlemiştir (Pollitt ve Summa, 1999: 1). Ancak, bugünkü anlamda kamusal denetimin demokrasinin doğuşu ile eşzamanlı olarak gündeme geldiği ifade edilebilir. 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 Parlatentonun 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 (Köse, 2007b: 114).



Sayıştaylar ülkeden ülkeye değişen niteliklerin yanı sıra, ortak özelliklere de sahiptir. Bu ortak özellikler şöyle sıralanabilir (T.C Sayıştay, 2007: 3-4):

- Sayıştayların görev ve yetkileri çoğu kez anayasal planda düzenlenmiştir.
- Sayıştaylarca yapılan denetim, genellikle yasama,yürütme ve yargı fonksiyonları içine yerleştirilmeyen "nevi şahsına münhasır" bir kamu faaliyeti sayılmaktadır.
- Sayıştayların yaptıkları denetim, parlamento adına yürütülmekle birlikte; planlanmasında, uygulanmasında ve gerektiğinde sonuçlarının parlamentoya ulaştırılmasında tümüyle bağımsız olan bir faaliyettir.
- Sayıştay başkan ve meslek mensuplarının yargıç teminatları ya da benzeri güvenceleri bulunmaktadır.
- Sayıştaylar yargı yetkilerinin bulunup bulunmadığına göre denetim sonuçlarının ya tamamını ya da bir kısmını raporlar yoluyla parlamentolarına sunarlar.
- Bu farklı nitelikleri dolayısıyla Sayıştaylarca yapılan denetim, kamu kesimindeki diğer denetimlerden ayrılmakta ve "yüksek denetim" olarak adlandırılmaktadır.

Baslangıçta, Sayıştaylar, kamu gelirlerinin toplanması ve kamu fonlarının harcanmasının kanunlara ve diğer mevzuata uygunluğunu denetlemiştir. Ancak zamanla bu denetimin kapsamı genişlemiş, metot ve teknikleri yenilenmiştir. Aynı denetim türünü işaret etmekle birlikte, denetim yazınında birbirleri yerine de kullanılan ve ülkelerin denetim pratiklerinde ağırlık verdikleri yönü göstermesi bakımından ifade edilişi farklılaşan; mali denetim, hukukilik denetimi, uygunluk denetimi, tasdik denetimi, geleneksel denetim, klasik denetim, Uluslararası Sayıştaylar Birliği (INTOSAI) Denetim Standartlarındaki adlandırmasıyla düzenlilik denetimi, günümüzde bütün Sayıştaylarda sürdürülmektedir (Coşkun ve Karabeyli, 2007). 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 kuruş verginin karşılığını bulmasını sağlamak adına önemli bir işlev üstlenmiş ve demokratik bir gereksinimi karşılamıştır (Köse, 2007b: 121). Performans denetimi; önceden yapılan planlar ve belirlenen esaslar çerçevesinde, yapılan işlerin öngörülen hedeflere ne ölçüde uygun bir biçimde gerçekleştirildiğinin ve çalışanların belirlenen kriterler doğrultusunda görevlerini hangi düzeyde yerine getirdiklerinin, nicelik ve nitelik itibarıyla ölçümünü ifade etmektedir (Saran, 2004: 184). Performans denetimi Sayıştay'ların uzun tarihsel süreci içinde, son yıllarda ortaya çıkan bir faaliyettir. 1300'lü yıllar, Sayıştayların oluşumunun başlangıcı olarak gösterildiği gibi, denetim literatüründe, performans denetiminin geçmişi, 1960'lı yıllara dayandırılmaktadır (Pollitt ve Summa, 1999: 1)



INTOSAI Standartlarına göre performans denetimi, denetlenen kurumun sorumluluklarını yerine getirirken kaynaklarını tutumlu, verimli ve etkin kullanıp kullanmadığına ilişkin denetim olup, şunları kapsamaktadır: 1) Kurumların faaliyetlerinin *tutumluluğunun* iyi yönetim ilke, uygulama ve politikalarına göre denetlenmesi; 2) İnsan, mali ve diğer kaynakların kullanımındaki *verimliliğin*, bilişim sistemleri, performans ölçütleri ve izleme ve düzeltme sistemlerinin incelenmesi de dahil olmak üzere denetlenmesi; ve 3) Denetlenen kuruluşların hedeflerine ulaşma yönündeki uygulamalarının *etkinliğinin* ve kurum faaliyetlerinin yarattığı gerçek etkinin amaçlanan etkiyle kıyaslanmak suretiyle denetlenmesi (Köse, 2007b: 121-22).

Performans yönetimlerinin inceleme konusu olarak seçildiği performans denetimi çalışmalarında, genel olarak yanıtı aranılan temel hususlar şunlardır¹: 1) Performansın her açıdan ölçülmesi; 2) Uygun somut hedeflerin konulması; 3) Performans bilgisinin güvenilirliği ve tutarlılığı; 4) Performans bilgisinin yararlılığı ve rapordaki sunumun başarılı olması; ve 5) Performansın geliştirilmesi.

Bilindiği gibi Sayıştayların belirleyici özelliği yüksek denetim kurumu olmalarıdır. Ancak denetimler sırasında, mali iş ve işlemler üzerinde yasalara aykırı birtakım uygulamalar tespit edildiğinde bunların Sayıştay tarafından hükme bağlanması, Sayıştaya farklı bir fonksiyon daha yüklemektedir ki, bu yönüyle Sayıştaylar, bir denetim kurumu olma yanında bir de hesap mahkemesi kimliği kazanmaktadır. Karşılaştırmalı hukuka bakıldığında bazı ülkelerde Sayıştaylara yargı yetkisi verilirken, diğer ülkelerde bu tür bir yetkinin söz konusu olmadığı gözlenmektedir. Nitekim Almanya, İngiltere, Hollanda ve Luxemburg Sayıştaylarının yargı yetkisi olmadığı halde, Fransa (Onar, 1966: 791), Belçika, İtalya, İspanya, Portekiz ve Yunanistan gibi bazı Kıta Avrupası ülkelerinde Sayıştayların yargı yetkisi bulunmaktadır. Bu bağlamda; İtalya, İspanya, Portekiz Sayıştaylarında üyeler yargıç unvan ve statüsüne sahiptir. Yunanistan Sayıştay'ının ise 116 üyesinden 24'ü yüksek yargıç statüsündedir (Bayar, 2005: 63-65). Türk hukukuna bakıldığında ise, Sayıştay'ın yargısal yetkisi ve dolayısıyla bir mahkeme olup olmadığı hususunda bizi sağlıklı bir sonuca ulaştırabilecek açıklıkta pozitif düzenlemelerin yokluğu ve başta Anayasa Mahkemesi olmak üzere yargı organlarınınca verilmiş birbiriyle çelişkili kararlar karşısında konunun sağlam bir hukuki zeminde aydınlığa kavuşturulmasının oldukça zor olduğu ifade edilmektedir (Uz, 2005: 362)

Sayıştayları değişime yönelten faktörlerin başında, dünyadaki küreselleşme süreci, bilişim teknolojisi alanındaki gelişmeler, demokratikleşme sürecinin güçlenmesi, Sayıştay denetiminin öznesini oluşturan kamu yönetiminde ve kamu mali yönetim sisteminde hemen her ülkede gerçekleştirilen reformlar vb. sayılabilir. Küreselleşen dünyada, hemen her alanda olduğu gibi, denetim alanında da standartlaşma önemli bir trend olarak karşımıza çıkmaktadır. INTOSAI de uluslararası standart ve rehberlerin geliştirilmesinde etkin bir rol oynamakta, bu alanda özel sektörü temsil eden ve standart oluşturmada saygın bir konumu bulunan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) ile de işbirliğine giderek, tüm dünyada ve her sektörde (kamu-özel) geçerli olacak evrensel denetim standartlarının geliştirilmesini sağlamaya

¹ Çev. Cem Suat Aral (2001), *Performans ölçümü*, Sayıştay Araştırma/inceleme/çeviri dizisi No.19, Mayıs ,s.i.



çalışmaktadır (Karamazakcadık, 2007: 45). Kurulduğu 1953 yılından itibaren denetim mesleğinin geliştirilmesi ve yüksek denetim kurumlarının güçlendirilmesi amacıyla çaba gösteren INTOSAI, 1977 yılında yayımladığı Lima Deklarasyonu ile yüksek denetim alanında dönüm noktası olacak bir adım atmıştır. Yüksek denetimin anayasası olarak nitelendirilen, yüksek denetim kurumları ile yüksek denetim görevini yürüten denetçilerin sahip olması gereken temel standartları ortaya koyan bu deklarasyonu, 1987 yılında yayımlanan ve 1992 yılında yargı yetkisini haiz yüksek denetim kurumlarının ihtiyaçlarını da karşılayacak şekilde revize edilen INTOSAI Denetim Standartları izlemiştir. 1998 yılında da INTOSAI, Mesleki Etik Standartlarını onaylayarak, uluslararası denetim standartlarına yeni bir halka eklemiştir. Birleşmiş Milletler (BM), AB gibi örgütlerce de tanınan ve uygulamaya geçirilmesi teşvik edilen bu standartlar, yüksek denetimin evrensel düzeyde ortak değerler çerçevesinde yürütülmesi ve sürekli geliştirilmesinde önemli katkılar sağlamıştır. (Köse, 2008: 112).

Ekim 1977’de Lima(Peru)’da toplanan IX. Uluslararası Yüksek Denetleme Kurumları Örgütü (INTOSAI), “Lima Deklarasyonu Denetim Usulleri Rehberi” adı verilen dokümanın yayınlanmasına ve dağıtılmasına karar vermiştir. Buna göre başlıca denetim usulleri denetimin kendisinin değil amacının yerine getirilmesi; harcama öncesi denetim ve harcama sonrası denetim; iç denetim ve dış denetim; kanunilik denetimi, düzenlilik denetimi ve performans denetimi; yüksek denetleme kurumları’nın bağımsızlığı; yüksek denetleme kurumları üye ve denetçilerinin bağımsızlığı; ve yüksek denetleme kurumları’nın mali bağımsızlığıdır².

Tokyo ve Lima Deklârasyonları, çeşitli Kongrelerde INTOSAI’ce kabul edilen bildiri ve raporlar ile Birleşmiş Milletlerin Gelişmekte olan Ülkelerin Kamu Muhasebesi ve Denetimi konulu Uzman Grup Toplantısı raporu, INTOSAI denetim standartlarının iskeletini oluşturmaktadır. INTOSAI denetim standartları dört grupta toplanmaktadır. Bunlar Temel Önermeler, Genel Standartlar, Çalışma Standartları ve Raporlama Standartlarıdır (Sayıştay Dış İlişkiler Grubu, 1997). Temel önermeler şunlardır:

- Sayıştaylar önemli olarak nitelendirilebilecek her konuda INTOSAI denetim standartlarına uymalıdır. Belirli standartlar gerek mahkeme şeklinde kurulan sayıştayların, gerek diğer sayıştayların yaptıkları bazı işlere ve özellikle de denetim dışı işlere uygulanmayabilir. Sayıştaylar, bu tür işlerin üstün vasıflı olmasını temin için bunlara uygulanabilecek standartları kendileri tespit etmelidir.
- Sayıştaylar devlet denetimi sırasında karşılaştıkları değişik durumlara kendi kararlarını uygulamalıdır.
- Artan kamu bilinciyle birlikte kamu kaynaklarını yöneten kişi ve kuruluşlardan beklenen hesap verme sorumluluğunun giderek belirginleşmesi, sorumluluk sürecinin varlığına ve etkin bir şekilde uygulanmasına duyulan ihtiyacı artırmıştır.
- Devlet/Hükümet bünyesindeki yeterli bilgi, kontrol, değerlendirme ve raporlama sistemlerinin gelişmesi hesap verme sorumluluk sürecini kolaylaştıracaktır. Malî raporların ve diğer bilgilerin şekil ve muhtevasının doğruluğundan ve yeterliliğinden idare sorumludur.

² Çev. Gonca İstanbuloğlu (2005), *Lima Deklarasyonu Denetim Usulleri Rehberi*, T.C Sayıştay Bakanlığı, Ankara.



- İlgili makamlar, devlet/hükümetin ihtiyaçlarına uygun mali raporlama ve söz konusu raporlarda yer alacak açıklamaya ilişkin kabul görmüş muhasebe standartlarını yürürlüğe koymalı ve denetlenen kurumlar da belirli ve ölçülebilir amaçlar ve performans hedefleri geliştirmelidir.
- Kabul görmüş muhasebe standartlarının tutarlı ve devamlı bir şekilde uygulanması, mali durum ve faaliyet sonuçlarının doğru ve tam olarak gösterilmesi sonucunu doğurmalıdır.
- Yeterli bir iç kontrol sisteminin varlığı hata ve düzensizliklere ilişkin riski asgariye indirir.
- Yasal düzenlemeler, denetime tabi faaliyetlerin kapsamlı bir şekilde değerlendirilmesi için gerekli tüm ilgili verilere ulaşılabilirlik konusunda denetlenen kuruluşların Sayıştayla işbirliği yapmasını kolaylaştırılmalıdır.
- Bütün denetim faaliyetleri Sayıştay'ın denetim görev ve yetki alanı içinde olmalıdır.
- Sayıştaylar performans ölçülerinin geçerliliğini denetleyecek teknikler geliştirmelidir.
- Sayıştaylar denetçilerle denetlenen kurumlar arasındaki menfaat çatışmasını önlemelidir.

Genel denetim standartları denetçilere ve Sayıştaylara uygulanacak ortak standartlar ile yalnız Sayıştaylara uygulanacak standartları belirler. Sayıştaylar ve denetçiler için ortak standartlar şunlardır: 1) Denetçi ve Sayıştay bağımsız olmalıdır; 2) Denetçi ve Sayıştay istenilen yeterliliğe sahip olmalıdır; ve 3) Denetçi ve Sayıştay INTOSAI denetim standartlarına uymakta gerekli ilgi ve özeni göstermelidir. Bu özen denetimi planlama, denetim kanıtını belirleme, toplama ve değerlendirme ile denetim bulgularını, sonuçlarını ve tavsiyelerini rapor etmedeki gerekli özeni içerir.

INTOSAI tarafından yayınlanan meslek ahlak kuralları ise ; dürüstlük, bağımsızlık, tarafsızlık, güvenilirlik ve yeterlilik olmak üzere beş adettir (Kenger, 2001).

Denetimde etkinlik sağlamanın önemli bir ayağı da dış denetim yanında iç denetimdir. İç denetimin etkinliği dış denetime potitif etki yapmaktadır. İç denetim, bir organizasyonun bünyesindeki bağımsız ve tarafsız değerlendirme hizmetidir: İç denetim, esas itibarıyla, organizasyonun kabul edilmiş hedeflerinin gerçekleşmesindeki etkinliği ölçmek ve değerlendirmek suretiyle risk yönetimi, kontrol ve yönetim hakkında Kurum Başkanına bağımsız ve tarafsız bir görüş sunar. Ayrıca, iç denetimin bulguları ve tavsiyeleri denetlenen alanlardaki hat yönetimine (line management) yarar sağlar. Risk yönetimi, kontrol ve yönetim; hedeflerin gerçekleşmesini, uygun risk değerlendirmesini, iç ve dış raporlamadaki ve hesap verme sorumluluk süreçlerindeki güvenilirliği, yürürlükteki yasalara ve yönetmeliklere riayeti, organizasyon için saptanan davranışsal ve ahlaki standartlara uymayı sağlamak üzere belirlenmiş politikaları, prosedürleri ve faaliyetleri kapsar (Özeren ve Ekinci, 2004: 3). Örgüte katılan değer, sağlanan güvence, verilen danışmanlık hizmeti, evrensel standartlara uygunluk, kurumsal bağımsızlık (organizasyonel bağımsızlık ve denetçilerin bağımsızlığı), risk odaklı denetim ve dürüstlük, tarafsızlık, mesleki ehliyet ve sır saklama şeklinde ifade edilen meslek ahlak kuralları iç denetiminin temel unsurlarını oluşturur (Gönülaçar, 2007).



3. AVRUPA BİRLİĞİ SAYIŞTAYININ TEMEL ÖZELLİKLERİ

AB Sayıştayı, AB Antlaşması'nın 246-248. maddeleri'nde düzenlenen bağımsız bir AB kurumudur. Merkezi Lüksemburg'da olup 2 Temmuz 1975 tarihli Brüksel Antlaşması ile kurulmuştur. AB'nin mali işlerinin dış denetçisidir. AB genel bütçesinin uygulanmasını, Avrupa Kalkınma Fonlarını ve diğer AB kurum ve ajanslarını denetler. Sayıştay AB fonlarını yöneten ya da bunlardan faydalanan tüm kuruluş veya kişileri denetleyebilir. Sayıştay, denetimleri için ihtiyaç duyacağı her türlü bilgiye ulaşım hakkına sahiptir. Sayıştay, denetim çalışmalarını diğer AB kurumları ve ulusal hükümetlerden bağımsız olarak düzenler ve yürütür. Sayıştay yargısal yetkiye sahip değildir ancak yasal olarak bağlayıcılığı olmayan rapor ya da görüşleri vasıtasıyla, AB bütçesinin yürürlükteki kural ve düzenlemelere uygun olarak yürütülmesine yardımcı olur. AB üyesi her devletten gelen birer üyeden oluşur. Genel Kurul, kurumun karar alma organıdır. Başkan, üyeler arasından seçilir. Üyeler, Birlik üyesi devletler tarafından gösterilen adaylar arasından, AB Parlamentosu'na danışıldıktan sonra AB Konseyi tarafından atanırlar. Üyeler, görevlerini, tam bir bağımsızlık içerisinde ve AB'nin genel çıkarları doğrultusunda yürütmekle yükümlüdürler (Caldeira, 2008; European Court of Auditors, 2007; İKV, 2009; EUROPA, 2009a).

AB Sayıştay'ının başlıca görevleri şunlardır: 1) AB fonlarının toplanmasının ve harcanmasının bağımsız olarak denetimini gerçekleştirmek ve bu yolla Avrupa kurumlarının bu işlevleri nasıl yerine getirdiğine ilişkin değerlendirme yapmak; 2) Mali işlemlerin doğru bir şekilde kaydedilip kaydedilmediğini, yasalara uygun ve düzenli olarak yerine getirilip getirilmediğini ve verimlilik, tutumluluk ve etkinliği sağlayacak şekilde yönetilip yönetilmediğini incelemek; 3) Uygun, tarafsız ve zamanlı raporlar yayınlamak suretiyle çalışmalarının sonuçlarını kamuoyuna duyurmak; ve 4) Birlik vatandaşları açısından paranın karşılığının en iyi şekilde alınmasının sağlanması için AB kaynaklarının mali yönetiminin her düzeyde geliştirilmesine katkıda bulunmak.

AB Sayıştayı üstlendiği temel görevlerin gerektirdiği aşağıdaki denetimleri yapmaktadır.

- **Mali Denetim:** AB'nin ve aksi belirtilmedikçe Birlik tarafından kurulmuş olan bütün kurumların tüm gelir ve gider hesaplarının güvenilirliğini kontrol etmek (*Mali tablolar; yıl içerisinde gerçekleşen işlemlerin sonuçlarını ve yıl sonundaki mali durumu doğru ve düzgün biçimde yansıtıyor mu?*) yanında AB gelir ve giderlerinin temelinin oluşturulan işlemlerin yasallık ve düzenliliğini kontrol etmek (*Gelirlerin toplanması ve giderlerin yapılması ilgili bütün kural ve düzenlemelere uygun olarak gerçekleştirilmiş mi?*) mali denetimi oluşturmaktadır.
- **Performans Denetimi:** AB fonlarının mali yönetiminin rasyonel bir şekilde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini kontrol etmek (*Fonlar, AB vatandaşlarının paralarının karşılığını almalarını sağlayacak şekilde, verimli, etkin ve tutumlu bir biçimde yönetilmiş mi?*) performans denetimini oluşturmaktadır.

AB sayıştayının temel görevleri çerçevesinde gerçekleştirdiği yayınlar şunlardır: 1) Sayıştay, her mali yıl için AB bütçesi ve Avrupa Kalkınma Fonlarının uygulanması ile ilgili olarak, mali tabloların güvenilirliğine ve bunların temelinin oluşturulan mali işlemlerin yasallık ve



düzenliliğine ilişkin **Güvence Bildirimini** de içeren bir **Yıllık Rapor**; 2) Her bir mali yılda, bütün AB kurum ve ajansları hakkında **Özel Yıllık Raporlar**; 3) Yıl boyunca kendisinin belirleyeceği özel denetim konularının sonuçlarına ilişkin **Özel Raporlar**; ve 4) Mali nitelikteki AB mevzuatı ve yolsuzlukla mücadele önlemlerine ilişkin teklifler hakkında **Görüşlerini** yansıtan Yayınlar.

AB Sayıştayının tercümanlar, idareciler ve denetmenlerden oluşan yaklaşık 800 personeli bulunmaktadır. Denetmenler, ‘denetleme gruplarına’ ayrılır ve bu gruplar Sayıştay’ın haklarında kararlar aldığı taslak raporları hazırlar. Denetmenler, AB kurumlarına, üye devletlere ve AB’den yardım alan ülkelere sık sık teftiş ziyaretleri yapar. Her ne kadar Sayıştay’ın işi Komisyon’un sorumlu olduğu parayla ilgili olsa da, paratikte bu gelir ve giderlerin % 80’i ulusal merciler tarafından idare edilir. Sayıştay’ın kendi başına yasal gücü yoktur. Eğer Denetim çalışmaları sırasında tespit edilen düzensizlikler ve yolsuzluk şüpheleri hakkında Avrupa Yolsuzlukla Mücadele Ofisi’ne (OLAF) bilgi verir (Caldeira, 2008; European Court of Auditors, 2007; İKV, 2009; EUROPA, 2009a). Avrupa Sahtecilikle Mücadele Ofisi (European Anti-Fraud Office-OLAF), Avrupa Komisyonu bünyesinde 1988 yılında kurulmuş olan ‘Sahteciliği Önleme Koordinasyon Birimi’nin (Unit for the Coordination of Fraud Prevention- UCLAF) Genel Müdürlük seviyesine getirilmiş, daha geniş yetkilerle donatılmış ve bağımsız bir yapıya kavuşturulmuş şeklidir. OLAF, 28 Nisan 1999 tarihinde Avrupa Komisyonu Kararıyla³ kurulmuş ve 1 Haziran 1999’da faaliyetine başlamıştır. OLAF, Komisyon bünyesinde bağımsız bir soruşturma birimi olarak görev yapmaktadır. OLAF’ın temel görevi, sahtecilik, yolsuzluk ve diğer illegal faaliyetler karşısında AB’nin mali çıkarlarını korumaktır. OLAF bu görevi hesapverebilir, şeffaf, tarafsız, profesyonel ve etkin bir şekilde yerine getirirken aynı zamanda AB vatandaşlarına yüksek kalitede bir hizmet sunmayı ve insan haklarına ve özgürlüklerine saygılı olmayı da ilke edinmiştir (Özbaran, 2003: 21; EUROPA, 2009b, Quirke, 2007) .

4. KKTC SAYIŞTAYI

Türkiye’nin 1974 yılında Kıbrıs’a yaptığı Barış Harekatı sonrası, 1975 Anayasası ile yeni ve çağdaş Yüksek Denetleme Kurumunun oluşumuna imkan veren düzenlemelerin ardından 18 Ağustos 1978 tarihinde Sayıştay Yasası yürürlüğe girdi. 15 Kasım 1983 tarihinde KKTC kuruldu ve Sayıştay Başkanlığı ile ilgili yasal düzenlemeler 1985 KKTC Anayasasında aynen yer aldı. Bugünkü Sayıştay, 18 Ağustos 1978 tarihinde yasal kimliğini buldu ve bu göreve Sayıştay Başkanı olarak sırasıyla Ağustos 1978 tarihinde Osman İsmail Uğurhan, Nisan 1985 tarihinde Nail Atalay, Haziran 1997 tarihinde Soner Vehbi ve Temmuz 2007 tarihinde ise **İsmet Akim** atanmıştır. Akim halen Sayıştay Başkanı olarak görevine devam etmektedir (KKTC Sayıştay, 2009a).

Sayıştay’ın kuruluş ve görevleri, KKTC Anayasasının 93. ve 132. maddelerinde yer alan düzenlemelerle anlatılmaktadır. Sayıştay’ın başkan ve üyelerinin nitelikleri, atanmaları, kuruluş ve işleyişi, Sayıştay’ın çalışması, görev ve yetkileri, denetim esasları, çalışanların

³ Commission Decision of 28 April 1999 establishing the European Anti-fraud Office (OLAF), notified under document number SEC(1999) 802 (1999/352/EC, ECSC, Euratom)

AKADEMİK BAKIŞ DERGİSİ

Sayı 20, Nisan – Mayıs – Haziran 2010

Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi

ISSN:1694-528X İktisat ve Girişimcilik Üniversitesi, Türk Dünyası
Kırgız- Türk Sosyal Bilimler Enstitüsü, Celalabat - KIRGIZİSTAN

<http://www.akademikbakis.org>



görev ve yetkileri, personel ve özlük işleri ise 18/78 Sayılı Sayıştay Yasası ile düzenlenmektedir. Sayıştay'ın yönetimi ve temsil yetkisi Sayıştay Başkanına aittir. Sayıştay Başkanı Cumhuriyet Meclisi Başkanlığına başvuran adaylar arasından Cumhuriyet Meclisi Genel Kurulunca gizli oyla ve toplantıya katılanların salt çoğunluğuyla seçilmektedir. Sayıştay bağımsız bir kuruluştur. Bir Başkan ve iki üyeden oluşmaktadır. Ancak şu an bir Sayıştay Üyeliği boş bulunmaktadır. Sayıştay'ın 23 kişilik denetçi ve 25 idari ve kitabet personeli olmak üzere 48 çalışanı bulunmaktadır (KKTC Sayıştay, 2009b: 10).

Sayıştay; Bağımsız kurumlar, bakanlıklar ve bakanlıklara bağlı kamu kurum ve kuruluşlar, belediyeler, döner sermayeli veya fon şeklinde kurulan kurum ve teşebbüsler ve yasalarla Sayıştay denetimine tabi tutulan diğer kurum ve kuruluşları denetleme yetkisine sahiptir. Mali denetim organı olan Sayıştay, kamu gelir ve giderlerini denetler ve sonucu bir raporla Cumhuriyet Meclisine ve Bakanlar Kuruluna bildirir. Mali konularda Cumhuriyet Meclisine ve Bakanlar Kuruluna yardım eder. Sayıştay'ın denetim kapsamına giren daire, kurum ve kuruluşlara ait kesin hesapları inceleyerek Meclise uygunluk bildirimini sunma sorumluluğu bulunmaktadır. Şöyle ki, Kesin hesap yasa tasarıları, yasada daha kısa bir süre kabul edilmemiş ise ilgili oldukları mali yılın sonundan başlayarak en geç bir yıl içinde Bakanlar Kurulunca Cumhuriyet Meclisine sunulur. Sayıştay, genel uygunluk bildirimini ilişkin olduğu kesin hesap yasa tasarısının verilmesinden başlayarak en geç altı ay içinde Cumhuriyet Meclisine sunar (KKTC Sayıştay, 2009b: 11). Sayıştay, kamu idareleri ile belediyelerin mali rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğunu denetlemekte ve gerektiğinde mali işlere ve hesap usulleriyle gelir tahakkuk sistemleri hakkında Meclise ve Bakanlar Kuruluna rapor vermektedir. Sayıştay, kamu idareleri ile belediyelerin gelir, gider, mal ile diğer hesap ve işlemlerinin yasalara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunu incelemekte ve bu inceleme sonucunda saptadığı yasa dışı işlemleri Hukuk Dairesine bildirmektedir (KKTC Sayıştay, 2009b: 12). Sayıştay, genel denetimler dışında gerçekleştirdiği faaliyetleriyle, Meclise, Bakanlar Kuruluna ve denetim kapsamında bulunan kamu idareleri ile Belediyelere, gerek mali gerekse yasal uygulamalar konusunda görüş bildirmekte ve gerektiğinde araştırma ve incelemeler yapmaktadır (KKTC Sayıştay, 2009b: 13).

Sayıştay yasasında 2008 yılında yapılan düzenleme ile Sayıştay mali denetim yapmaya yetkili olduğu alanlarda hesap verme sorumluluğu çerçevesinde kamu kaynaklarının verimli, etkin ve tutumlu kullanılıp kullanılmadığını da denetlemeyle yetkilendirilmiştir. Ancak, Denetim ile ilgili usul ve esaslar, Sayıştay tarafından hazırlanacak, Bakanlar Kurulunca onaylanacak ve Resmi Gazete'de yayımlanacak bir tüzükle düzenlenmesi gerekirken böyle bir tüzük henüz hazırlanmamıştır.

Meclisin bilgilendirilmesi amacına yönelik hazırlanan Genel Uygunluk Bildirimleri, en önemli raporlardandır. Bu raporun hazırlanarak Meclise sunulması Anayasal bir zorunluluktur. Devlet Bütçesinin 2002, 2003 ve 2004 yıllarına ilişkin kesin hesap denetimleri 2007 yılında tamamlanarak, hesapların uyum içerisinde olduğuna ilişkin uygunluk bildirimleri Cumhuriyet Meclisine sunulmuştur. 2006 yılına ilişkin kesin hesap denetimi planlanan dönemde tamamlanması mümkün olmamakla birlikte, 2008 sonunda rapor hazırlanmış ve 2009 yılı başında



Başkanın onayından geçerek, Meclise gönderilmiştir. 2005 yılına ilişkin kesin hesap denetimleri ile ilgili çalışmalar ise devam etmektedir (KKTC Sayıştay, 2009b: 16).

Sayıştay Başkanı, denetçiler tarafından hazırlanan Sayıştay raporlarını Cumhuriyet Meclisine sunmakta ve Ekonomi, Maliye, Bütçe ve Plan Komitesi bu raporları görüşmektedir. 2007 yılı sonunda Ekonomi, Maliye, Bütçe ve Plan Komitesinde görüşülmeyi bekleyen geçmiş yıllara ilişkin 91 rapor bulunmaktaydı. 2008 yılı sonu itibari ile yapılan araştırmada ise, Ekonomi, Maliye, Bütçe ve Plan Komitesi gündeminde bulunan Sayıştay raporları sayısının 125'e ulaştığı bilinmektedir (KKTC Sayıştay, 2009b: 49). Ayrıca, Sayıştay tarafından Hukuk Dairesi'ne iletilip yıllardır raflarda bekleyen suç duyurularının varlığından da bahsedilmektedir.

5. KARŞILAŞTIRMALI ANALİZ

Kıbrıs sorununun çözümü halinde AB üyesi olacak olan KKTC'de, KKTC Sayıştay'nın etkinliğini artırmak açısından AB Sayıştayı ile karşılaştırmalı analizini yapmanın gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Bu çerçevede, AB ve KKTC Sayıştaylarının temel farklılıkları Tablo 1'de yer almaktadır.

Tablo 1: AB ve KKTC Sayıştaylarının Karşılaştırması

	AB SAYIŞTAYI	KKTC SAYIŞTAYI
Kuruluş	1975'te Brüksel Antlaşmasıyla kuruldu	1978 yılında yasal kimliğine kavuştu
Merkez	Merkezi Lüksemburg'tadır	Merkezi Lefkoşa'dadır
Bağımsızlık	Kurum ve başkanı tam bağımsızdır. 1992 Maastricht Antlaşmasıyla bağımsızlık ve yetkisini artırdı. Sayıştay başkanı 27 ülkeden üyeler tarafından kendi aralarında oybirliğiyle seçilir. Üyeler Parlamento'ya danıştıktan sonra AB Konseyi tarafından seçilir.	Atanma biçimi itibariyle başkanın bağımsızlığı tartışılmaktadır. Başkan, Meclis Başkanlığı'na başvuran adaylar arasından Genel Kurulca toplantıya katılanların salt çoğunluğu ile seçilir. Dolayısıyla, Mecliste çoğunluğu eline geçiren hükümet olmakta ve siyaseten hükümetle yakın olanlar Sayıştay başkanı olabilmektedir. Sayıştay 1 başkan ve 2 üyeden oluşmakta ve 1 üye halen boş bulunmaktadır. Başkan seçiminde izlenen yol üyeler için de geçerlidir.
Yetki alanı	AB fonlarını yöneten ya da bunlardan faydalanan tüm kuruluş veya kişileri denetleyebilir	Kamu kaynaklarından yararlanan yargı, asker ve polis gibi kurum ve kuruluşlar denetim dışıdır.
Dava açma yetkisi	Kurumlara Adalet Divanında dava açabilir	Dava açma yetkisi yoktur
Denetim türleri	Etkin bir şekilde mali ve performans denetimi yapmaktadır.	Mali denetimi yapmakta ancak fiili olarak performans denetimi yapmamaktadır.
Raporların düzenliliği	Mevzuata uygun zamanlama ile raporlar sunulmaktadır.	Mevzuata rağmen raporlar oldukça geç sunulmaktadır.
Mali beyanlarının denetimi	Mali beyanları bir dış denetim firması tarafından denetlenmektedir. Denetim sonuçları Avrupa Parlamentosu ve Konseyi'ne bildirilir	Mali beyanlarının denetimi yapılmamaktadır.
Yasa dışı faaliyetlerin bildirim	Yolsuzluk, rüşvet ve diğer yasadışı faaliyetlerden haberdar olduğunda OLAF'a bildirir	Saptadığı yasa dışı işlemleri icabı halinde Hukuk Dairesi'ne bildirir.



6. SONUÇ VE ÖNERİLER

Ülke kalkınması ve refahı için kamu kaynaklarının optimal olarak kullanılması gerekmektedir. Bu çerçevede, ülke vatandaşlarından toplanan kıt kaynakların kamu yararı doğrultusunda kullanıldığının temin edilmesi için yürütmeden her açıdan bağımsız dış denetim müessesesinin varlığı gereklidir. Çağdaş ülkelerde ise en önemli dış denetim kurumu Sayıştay'dır. Sayıştaylar, genelde mali ve performans denetimi yapmak suretiyle yolsuzluk, usulsüzlük ve yasa dışılığı önlemeyi ve kamu kaynaklarının verimli, tutumlu ve etkin olmak üzere rasyonel kullanımını misyon edinmişlerdir. Ancak, Sayıştayların bu misyonu yerine getirmek için kendi kurumsal yapıları yanında raporların ve suç duyurularının gereğini yapacak özellikle yasama ve yargı ile ilgili diğer kurumların etkin ve verimli şekilde yapılandırılması gerekmektedir. Bu çalışma kapsamında ise, KKTC'deki Sayıştay müessesesinin etkinliği açısından AB Sayıştay'ı ile yapılan karşılaştırma ışığında özelde Sayıştay genelde ise devlet yapılanması olmak üzere aşağıdaki hayati önlemlerin alınması önerilmektedir:

- KKTC Sayıştay'ı yasal olarak bağımsız olmasına rağmen pratikteki bağımsızlığı konusunda toplumsal güven uyandırmamaktadır. Dolayısıyla, Sayıştay başkanı ve üyelerinin seçimi için geçmişte siyaset yapmama ve hiç bir siyasi parti ile organik ilişki içinde olmama yanında iktidar partisine ilaveten belirli oranda muhalefet desteğinin de aranması gerekmektedir. Seçilecek kişinin muhalefet tarafından da kabul görmesinin diğer yöntemleri arasında ise Cumhurbaşkanı ve bakanlar kurulu tarafından önerilecek kişilerin seçimini muhalefetin yapması veya muhalefetin önereceği kişiler arasından seçimi iktidar partilerinin yapması olabilir.
- Mali denetim yanında gerekli yasal ve idari düzenlemelerin yapılarak performans denetiminin de düzenli yapılması gerekmektedir.
- Yasalara uygun olarak raporların düzenli yapılıp sunulması için denetçi sayısının artırılması veya İngiltere Sayıştay'ı örneğinde olduğu gibi yeminli mali müşavir ve bilim insanlarından hizmet alınarak karma denetim ekipleri oluşturulmalıdır.
- Meclis adına denetim yapan Sayıştay'ın, Cumhuriyet Meclisi'ne gönderdiği raporların Meclis Ekonomi, Maliye, Bütçe ve Plan Komitesi'nde görüşülmesi ve Genel Kurula sevk edilmesi gerekirken, aksine beklenilmekte ve rafa kaldırılmaktadır. Bu durum karşısında, raporların belirli bir takvime göre Komitede görüşülüp Genel Kurula sevk edilmesi için idari ve yasal düzenlemelerin yapılması gerekmektedir. Ayrıca, yasa dışı işlemler ile ilgili Hukuk Dairesine havale edilen suç duyuruları da uzun süre beklenilmektedir. Bu durumun etkinleştirilmesi için ise AB'de olduğu gibi suç duyurularının Hukuk Dairesi'ne değil kurulacak olan OLAF muadili bir kuruma havale edilmesi veya Hukuk Dairesi bünyesinde Mali Polis biriminin oluşturulması gerekmektedir. Buna ilaveten, Hukuk Dairesi'ni otomatik harekete geçirecek şekilde Sayıştaya dava açma yetkisi verilmesi ve yargı sürecinin hızlandırılması için ise İhtisat Mahkemelerinin kurulması ve/veya Sayıştayın yargı gücüyle donatılması önerilebilir.
- Dış denetimin başarısını olumlu etkileyecek şekilde kurum ve kuruluşlarda bağımsız iç denetim mekanizmalarının kurulması gerekmektedir.

AKADEMİK BAKIŞ DERGİSİ

Sayı 20, Nisan – Mayıs – Haziran 2010

Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi

ISSN:1694-528X İktisat ve Girişimcilik Üniversitesi, Türk Dünyası

Kırgız- Türk Sosyal Bilimler Enstitüsü, Celalabat - KIRGIZİSTAN

<http://www.akademikbakis.org>



- Sayıştayın etkinlik ve yaptırım gücünü artırmak için hesap verebilirliğinin artırılması gerekmektedir. Bu çerçevede, Sayıştayın saptadığı yolsuzluk ve usulsüzlüklerin resmi gazete ve kitle iletişim ağlarıyla kamunun bilgisine getirilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda, Sayıştay ile medya arasında güçlü bir kurumsal ağı kurulması gerekir. Bunun yanında, Sayıştay başkan ve üyelerinin katılımıyla periodik basın toplantılarının düzenlenerek kamunun merak edilen tüm konularda aydınlatılması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- ARAL, CEM SUAT (2001), *Performans ölçümü*, Sayıştay Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi No.19, Mayıs.
- BAYAR, D. (2005), “Sayıştayın Anatomisi”, *Maliye Dergisi*, Sayı:148, Ocak-Nisan.
- CALDEIRA, V. (2008), “ The European Court of Auditor’s Perspective On The Management and Control of EU Funds”, *Polytechnical Studies Review*, Vol VI, n°10. pp. 007-027.
- COŞKUN, A. VE KARABEYLİ, L. (2007), “Etkin Devlette Performans Denetimi ve Türkiye Deneyimi”, *22.Türkiye Maliye Sempozyumu “Mali Yapılanma Sürecinde Stratejik Yönetim” oturumu*, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü, 13 Mayıs.
- EUROPA (2009a), *The European Court of Auditors*, European Union Institutions and Other Bodies, http://europa.eu/institutions/inst/auditors/index_en.htm, (27 Eylül, 2009).
- EUROPA (2009b), *European Anti-Fraud Office (OLAF)*, Summaries of EU Legislation, http://europa.eu/legislation_summaries/fight_against_fraud/antifraud_offices/l34008_en.htm, (27 Eylül, 2009).
- EUROPEAN COURT OF AUDITORS (2007), *Court Audit Policy and Standards*, 26/04/2007, Luxembourg.
- GÖNÜLAÇAR, Ş. (2007), “İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler”, *Mali Hukuk Dergisi*, 130. (Temmuz-Ağustos 2007) ve 131. (Eylül-Ekim 2007) Sayılar.
- İKV (2009), *Sayıştay (Court of Auditors)*, İktisadi Kalkınma Vakfı, <http://www.ikv.org.tr/sozluk2.php?ID=1258>, (27 Eylül, 2009)
- İSTANBULLUOĞLU, GONCA (2005), *Lima Deklarasyonu Denetim Usulleri Rehberi*, T.C Sayıştay Bakanlığı, Ankara.
- KARAMAZAKCADIK, A. (2007), “Sayıştay’da Değişim Yönetimi”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 65 (145. Özel Sayı), Nisan-Haziran.
- KENGER, E. (2001), *Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu*, Şubat 2001, http://www.ydk.gov.tr/egitim_notlari/denetim.htm, (25 Eylül, 2009).
- KKTC SAYIŞTAY (2009a), *Sayıştay’ın Tarihçesi*, <http://www.sayistay.kamunet.net/tr/main/history.asp>, (29 Eylül, 2009)
- KKTC Sayıştay (2009b). *2008 Yıllık Rapor*. Lefkoşa.
- KÖKSAL, E.(1998), “Türkiye’de Merkezi Hükümetin Taşra Örgütünün Denetimi”, *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt: 20, Sayı: 3, Aralık, Ankara

AKADEMİK BAKIŞ DERGİSİ

Sayı 20, Nisan – Mayıs – Haziran 2010

Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi

ISSN:1694-528X İktisat ve Girişimcilik Üniversitesi, Türk Dünyası
Kırgız- Türk Sosyal Bilimler Enstitüsü, Celalabat - KIRGIZİSTAN

<http://www.akademikbakis.org>



- 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 (2007a), *Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim*, (İkinci Baskı), T.C. Sayıştay 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara.
- KÖSE, H. ÖMER (2007b), “Yüksek Denetimde Çağdaş Gelişmeler ve Sayıştayın Konumu”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 65 (145. Özel Sayı), Nisan-Haziran.
- KÖSE, H. ÖMER (2008), “Yeni Çerçevesi İle Yüksek Denetimin Uluslararası Standartları”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 71, Ekim-Aralık.
- ONAR, SİDDİK SAMİ (1966), *İdare Hukukunun Umumi Esasları*, Cilt: 2, İstanbul.
- ÖZBARAN, M. H. (2003), “Yolsuzluk ve Bu Alanda Mücadele Eden Uluslararası Örgütler ve Birimler”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 50-51, Temmuz-Aralık.
- ÖZEREN, B. VE EKİNCİ, M. (2004), *İngiltere Kamu Sektöründe İç Denetim Standartları*, T.C. Sayıştay Yayınları, Araştırma, İnceleme, Çeviri Dizisi, Mart.
- POLLITT, CHRISTOPHER AND HILKKA SUMMA (1999), *Performance or Compliance? Performance Audit and Public Management in Five Countries*, Oxford University Press, Great Britain.
- QUIRKE, BRENDAN (2007), “OLAF: The Fight Against EU Fraud”, *Journal of Financial Crime*, 14(2): 178-189.
- SARAN, ULVİ (2004), *Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma /Kalite Odaklı Bir Yaklaşım*, Atlas Yayınları, Ankara
- SAYIŞTAY DIŞ İLİŞKİLER GRUBU (1997), *INTOSAI Denetim Standartları/Çeviri*, T.C. Sayıştay Başkanlığı, 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/yayinicerik/intosai1.htm#sun>, (25 Eylül, 2009).
- SHARKANSKY, IRA (1991), “The Development of State Audit”, *State Audit and Accountability*, State of Israel, State Comptroller's Office, Jerusalem.
- T.C SAYIŞTAY (2007), *Sayıştay*, Mayıs 2007.
- TOSUN, K.(1984), *İşletme Yönetimi*, Mars Yayınları, İstanbul.
- UZ, A. (2005), “Hesapları Kesin Hükme Bağlamakla Görevli Sayıştay’ın Yargısal Kimliği”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi (AÜHFD)*, Cilt 54, Sayı 4.
- YAMAN, A. (2008), “Kamu Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Sürecinde Türk Denetim Sistemine Genel Bir Bakış, Güncel Sorunlara İlişkin Değerlendirme ve Öneriler”, *Mali Hukuk Dergisi*, Sayı 133, Ocak-Şubat 2008.