

# TÜRKİYE'DE KAMU SEKTÖRÜ FİNANSAL TABLOLARINA VERİLEN DENETİM GÖRÜŞLERİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA\*

Dr. İsmail GÜRİSOY\*\*

Araştırma Makalesi / *Research Article*

Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi

Haziran 2021, 23(2), 329 - 354

## ÖZ

INTOSAI (Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı-International Organization of Supreme Audit Institutions) örgütünün bir üyesi olan Sayıştay Başkanlığı, 2012 yılında mali denetimlere başlamıştır. Sayıştay web sitesinden 2013 yılından bu yana kamu idarelerinin finansal bilgilerinin doğruluğuna ve güvenilirliğine ilişkin denetim görüşleri kamuoyuna açıklamaktadır. Denetim görüşlerini ve değişimi bir bütün olarak ortaya koymak için yapılan bu çalışma 2013-2019 yılları arasında yayımlanmış Sayıştay Denetim Raporlarını kapsamaktadır. Kamu sektörü mali tablolarına verilen denetim görüşlerine bakıldığında; yedi yıllık denetim sürecinde genel olarak kamu idarelerinin yarısından çoğunun olumlu denetim görüşü alamadığı ve şartlı görüş verilmesine dayanak olan denetim bulgularının hemen hemen her denetim döneminde önemli oranda tekrar ettiği görülmüştür.

**Anahtar Kelimeler:** Şeffaflık, Hesap Verebilirlik, Mali Denetim, Denetim Görüşü


**JEL Sınıflandırması:** M41, M42

## A RESEARCH OF AUDIT OPINIONS ON THE FINANCIAL STATEMENTS OF TURKEY PUBLIC SECTOR

### ABSTRACT

As a member of INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions), Turkish Court of Accounts started financial audits in 2012. Since 2013, TCA (Turkish Court of Accounts) has presented audit opinions on the accuracy and reliability of financial information of public administrations. This research, which was carried out to reveal the audit opinions and change as a whole, includes the TCA Audit Reports published between 2013-2019. Considering the audit opinions given to the public sector financial statements; during the seven-year audit process, it has been observed that more than half of the public administrations generally could not obtain a unqualified audit opinion and the audit findings, which were the basis for a qualified opinion, were repeated in almost every audit period.

\*Makale Gönderim Tarihi: 18.09.2020; Makale Kabul Tarihi: 14.10.2020

\*\*Afro Turco Group, Muhasebe ve Finans Danışmanı, [smlgrsy@hotmail.com](mailto:smlgrsy@hotmail.com),  <https://orcid.org/0000-0002-1563-5899>

**Atıf (Citation):** Gürsoy, İ. (2021). Türkiye'de Kamu Sektörü Finansal Tablolarına Verilen Denetim Görüşleri Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 23(2), 329-354. <https://doi.org/10.31460/mbdd.796838>

**Keywords:** Transparency, Accountability, Financial Audit, Audit Opinion

**JEL Classification:** M41, M42

## 1. GİRİŞ

Hangi siyasi rejimle yönetilirse yönetilsin kamu kaynaklarını kullananların bağımsız bir Yüksek Denetim Kurumu tarafından denetlenmesi ve denetim sonuçlarının kamuoyuna duyurulması neredeyse gelişmiş ve gelişmekte olan tüm ülkeler tarafından kabul edilen temel bir prensiptir. Dünyada INTOSAI (Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı-International Organization of Supreme Audit Institutions) çatısı altında toplanmış olan yüksek denetim kurumlarının amacı kamu kaynaklarının yönetiminde hesap verebilirlik ile şeffaflık ilkelerinin sağlanmasını ve bu kaynakların kamu yararına göre verimli bir şekilde kullanılmasını temin etmektir. Bu kurumların varlığı ve sağlıklı bir şekilde işleyişi yolsuzluk, yoksulluk ile mücadelede ve mali istikrarın sağlanmasında büyük bir öneme sahiptir.

Bir milletin ekonomik anlamda çıkarlarının korunup korunmadığı konusunda şüphelerinden arınabilmesi için kamuoyuna düzenli olarak doğru ve güvenilir bilgiler sunulması gereklidir. Kamuoyunun ihtiyaç duyduğu bu bilgilerin önemli bir kısmı finansal tablolar aracılığıyla sağlanır. Yıllık mali tablolar, kamu kaynaklarının hükümetler tarafından kullanımını gösteren, dolayısıyla kamuoyu tarafından hükümetleri sorumlu tutmak için kullanılan temel araçlardır (Mead 2002, 51). Vatandaşların yöneticilerin faaliyetleri hakkında doğru bilgi sahibi olmadığı durumlarda, yöneticiler hakkında sağlıklı bir şekilde değerlendirmede bulunabilmeleri ve seçimlerde tercihlerini sağlıklı bir şekilde yapabilmeleri mümkün değildir (Ersöz 2017, 3). Vatandaşlar, politikacılar, finansal analistler ve araştırmacılar, hükümetlerin finansal durumunu değerlendirmek için mali bilgiye ihtiyaç duymaktadırlar (Sudderth 1999, 9). Muhasebe bilgilerinin doğruluğu, mali özellikteki işlemlerin kaydedilmesinde ve mali tablolar biçiminde raporlanmasında düzenli ilke ve kuralların tam olarak uygulanmasıyla elde edilir; güvenilirlik ise belge ve kayıtların gerçek mali özellikteki işlemleri yansıtması ve gerçeğe uygun olarak gösterilmesidir (Bayazıtlı 2015, 143). Finansal Tabloların Hazırlanması ve Sunumu Çerçevesi' ne göre, muhasebe bilgisinin güvenilirlik özelliği, karar alma sürecinde dikkate alınmakta olup bu durum denetimi zorunlu kılmaktadır (Esendemir 2011, 3895). Daha iyi finansal yönetim, daha iyi devlet performansı, daha iyi kaynak kullanım kararları ve hesap verebilirlik, finansal tablolarda yer alan bilgilerin kullanımıyla sağlanacağından, kullanıcıların bilgilerin güvenilir olduğuna inanması gerekir (Brook 2001, 33).

Muhasebe tarihçelerinin birçoğu muhasebenin, insanların hesaplaşma ihtiyacından doğmuş olduğunu ileri sürmektedir (Ayanoğlu ve diğerleri 2019, 509). Kamu sektörü muhasebesinin de günümüzde kamu kaynaklarını yöneten yöneticiler ile kamu kaynaklarının sahibi olan vatandaşlar arasında bir hesaplaşma

aracı fonksiyonuna sahip olduğu böylelikle kamu mali yönetiminde şeffaflık, mali saydamlık ve hesap verebilirlik ilkelerinin uygulanmasına dair temel araçların muhasebe ve denetim olduğu ifade edilebilir.

Türkiye’de kamu kaynaklarını yönetenler, Anayasa ve Kanunlar gereği bu kaynakların hukuka uygun olarak elde edilmesi, kullanılması, muhasebeleştirilmesi ve raporlanması konularında hesap vermekten sorumludurlar. Bu raporların doğruluğuna ve güvenilirliğine ilişkin hesap verme sorumluluğunun, Sayıştay Başkanlığı tarafından gerçekleştirilen mali denetimler ve açıklanan denetim görüşleri aracılığıyla sağlandığı söylenebilir. Türkiye’de 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile 6085 sayılı Sayıştay Kanunu hesap verme sorumluluğunu düzenleyen temel kanunlardır. Bu kanunların genel amacı kamu kaynaklarını yönetenlerin kamuoyuna düzenli olarak hesap verdiği, şeffaflığın sağlandığı bir kamu mali yönetim ve denetim sistemini oluşturmaktır. Güçlü bir ekonomi için hayati öneme sahip olan hesap verebilirlik ve şeffaflık kamuoyuna yıllık finansal raporlar aracılığıyla doğru ve güvenilir finansal bilgi sunmakla sağlanabilir (Maclean 2014, 89). Finansal raporların yokluğu hesap verme sorumluluğunun olmadığını gösterir. Kamu sektöründe hesap verilebilirlik ve şeffaflık, gerekli bilgilerin kamuoyuna doğru bir şekilde sunulmasıyla gerçekleştirilebilir (Husnatarina ve Halim 2013, 104). Türkiye kamu sektöründe açıklanan finansal raporların doğruluğunun ve güvenilirliğinin kontrolü Yüksek Denetim Kurumu olan Sayıştay Başkanlığı tarafından yerine getirilmektedir.

Kamu kaynaklarının kullanımında benimsenmiş olan ‘Malî Saydamlık İlkesi’ ne göre her türlü kamu kaynağının yönetiminde, mali kontrolün sağlanması amacıyla kamuoyu zamanında bilgilendirilir. Bunu gerçekleştirebilmek için kamu sektöründe mali işlemlerin standart bir muhasebe sistemi ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun bir şekilde kaydedilmesi, izlenmesi ve raporlanması gerekmektedir. Bu amaçla kamu sektöründe muhasebe ve raporlama standartlarını oluşturmak üzere, Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu 2006 yılında kurulmuş olup bugüne kadar 30 adet Devlet Muhasebe Standardı yayımlamıştır. Türkiye’de kamu sektörü mali durumuna yönelik kamuoyunu aydınlatma görevinin, International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) uygulamalarından etkilenecek hazırlanmış olan Devlet Muhasebesi Standartları (DMS) yoluyla sağlanması beklenmektedir (Yanık ve Öztürk 2018, 1008).

Bugün Türkiye kamu sektöründe mali sistemin işleyişine ilişkin gözetimden tek dış denetim birimi olan Sayıştay Başkanlığı sorumludur. Dış denetim görevinin yerine getirilmesinde uygulanan denetimlerden biri de Sayıştay Başkanlığı’nca kamu idaresi malî tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin yapılan mali denetimlerdir. Bu amaçla 2012 yılından günümüze mali denetimlerin sonucunda kamu idaresi mali tablolarının güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin denetim görüşü içeren yaklaşık üç bin civarında denetim raporu Sayıştay Başkanlığı tarafından hazırlanmış ve Sayıştay Başkanlığı resmi web sitesinden kamuoyunun bilgisine sunulmuştur.<sup>1</sup> Bu çalışmada yedi yıllık süre içerisinde

<sup>1</sup> <https://www.sayistay.gov.tr/tr/>

yayımlanmış denetim raporları incelenmiştir. Raporlardaki denetim görüşlerinin bütçe türlerine ve denetim yıllarına göre dağılımları ile zaman içindeki değişimleri ve denetim görüşlerine dayanak olan yaygın denetim bulguları bir bütün olarak ortaya koyulmuştur.

## **2. KAMU SEKTÖRÜNDE DIŞ DENETİM TÜRLERİ VE DENETİM RAPORLARI**

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ile Kamu İdareleri'nin gelir ve giderleri ile mallarını denetlemekten, sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamaktan Sayıştay Başkanlığı görevli ve sorumlu tutulmuştur. Sayıştay Başkanlığı'nın Sayıştay Kanunu'na göre yapması gereken denetim türleri; Düzenlilik Denetimi ve Performans Denetimidir. Düzenlilik denetimi mali denetim ve uygunluk denetiminden oluşmaktadır. Bu çalışmanın temel veri setini oluşturan denetim görüşleri mali denetim raporlarından elde edildiği için bu denetim süreçleri kısaca açıklanmıştır.

### **2.1. Düzenlilik Denetimi**

Düzenlilik denetiminin esaslarını belirleyen temel kılavuz Sayıştay Düzenlilik Denetim Rehberi'dir. Bu rehberde göre düzenlilik denetimi, mali denetim ve uygunluk denetimi olmak üzere iki kısımdan oluşmakta ve yıllık olarak yapılmaktadır.

- Mali Denetim: Kamu idarelerinin bir yıllık hesap ve işlemlerine ait finansal rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğu hakkında görüş oluşturulması ve duyurulmasına ilişkin süreçtir.
- Uygunluk Denetimi: Kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının belirlenmesine ilişkin süreçler bütünüdür.

Düzenlilik denetimi sonucunda aşağıdaki raporlar düzenlenir:

- Mali denetim sonucunda, Sayıştay Denetim Raporu
- Uygunluk denetimi sonucunda, Yargılamaya Esas Rapor

### **2.2. Finansal Tablolara Verilebilecek Görüş Türleri**

ISSAI 1700'e göre kamu sektöründe mali denetimi uygulayan denetçi, mali tabloların tüm önemli yönlerden güncel mali raporlama çerçevesine uygun bir biçimde hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin görüş oluşturması gerekir. Bu standarda göre denetçinin, mali tabloların tüm önemli yönlerden güncel standartlara ve mevzuata uygun bir biçimde hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin görüş oluşturması gerekir. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları esas alınarak hazırlanmış olan Sayıştay Düzenlilik Denetim Rehberine göre denetim raporunun görüş paragrafında, denetlenen kurumun finansal rapor ve tablolarının kurumun mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını doğru ve güvenilir olarak sunup sunmadığı, önemli yanlışlıklar veya yanlış beyanlar içerip içermediğine ilişkin bir denetim görüşü

bildirilmelidir. Bu denetim görüşleri olumlu görüş, şartlı görüş, olumsuz görüş ve görüş vermekten kaçınma olmak üzere dört türden oluşmaktadır.

### **2.2.1. Değişikliğe Uğramamış Denetim Görüşü**

Denetlenen kamu idaresinin finansal rapor ve tablolarının kurumun finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir olarak yansıttığı ve önemli yanlışlıklar veya yanlış beyanlar içermediğinin anlaşıldığı durumlarda verilen görüş, olumlu denetim görüşüdür.

### **2.2.2. Değişikliğe Uğramış Denetim Görüşü**

Mali denetim sürecinde elde edilmiş denetim kanıtına dayanarak finansal tabloların önemli yanlışlıklar içerdiği sonucuna varılırsa veya finansal tabloların doğru ve güvenilir olduğu sonucuna varmak için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilemezse ISSAI 1705 uyarınca denetim raporunda değişikliğe uğramış görüş türleri olan; şartlı denetim görüşü, olumsuz denetim görüşü ve görüş bildirmekten kaçınma olmak üzere üç tür denetim görüşünden uygun olan biri bildirilir.

#### **2.2.2.1. Şartlı Denetim Görüşü**

Mali denetim sürecinde yeterli ve uygun denetim kanıtı elde ettikten sonra yanlış bildirimlerin önemli düzeyde olduğuna ancak finansal tablolarda yaygın olmadığına karar verildiği veya bazı hesap alanlarında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilemediği ve bu durumun finansal tablolar üzerindeki olası etkilerinin önemli olabileceğine ancak yaygın olmadığına karar verildiğinde şartlı denetim görüşü bildirilmesi gerekir. Şartlı görüş verildiğinde olumlu görüş dışında tutulan hususlar “Denetim Görüşünün Dayanakları” bölümünde açıklanır.

#### **2.2.2.2. Olumsuz Denetim Görüşü**

Mali denetim sürecinde yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmesi sonucunda tespit edilen yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki etkilerinin önemli ve yaygın olduğuna karar verildiğinde olumsuz denetim görüşü bildirilir. Bu görüş türü denetlenen kamu idaresinin mali rapor ve tablolarının doğru ve güvenilir bilgiler sunmadığı durumlarda verilen görüştür.

#### **2.2.2.3. Görüş Bildirmekten Kaçınma**

Mali denetim sürecinde denetim görüşünü dayandıracak yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilemediği durumlarda görüş bildirmekten kaçınılması söz konusu olur. Bu görüş türünün denetlenen kamu idaresinin mali rapor ve tabloları ile bunlara dayanak teşkil eden hesap ve işlemlere ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesi durumunun bir ifadesi olduğu söylenebilir.

### 3. ALAN LİTERATÜRÜ TARAMASI VE ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

#### 3.1. Literatür Taraması

Brook, 2001 yılında ABD örneğinde, federal birimler için bildirilmiş olan denetim görüşleri ile bu birimlerin iktisadi ve idari özellikleri arasında bir ilişki bulunup bulunmadığını araştırmış, iktisadi ve idari özelliklere ilişkin olarak kullandığı bağımsız değişkenlerin bazıları ile denetim görüşü arasında anlamlı ilişki olduğunu, bazılarıyla anlamlı bir ilişki olmadığını ifade etmiştir.

González Díaz, B. ve diğerleri 2011 yılında İspanya örneğinde, 2001-2007 dönemi için yapılan çalışma sonucunda, tüm büyük ölçekli kurumların denetimlerinin yıllık olarak yapıldığını ve kurumların çoğuna olumlu denetim görüşü verildiğini ortaya koymuşlar ve şartlı denetim görüşü verilmiş olan kurumların yönetiminin iyileştirilmesini önermişlerdir.

Husnatarina, F. ve diğeri 2013 yılında Endonezya örneğinde, yerel yönetimlerin mali tablolarına ilişkin denetim görüşü türü ile farklı bölge veya şehir türleri arasında, bir ilişki olup olmadığını ve denetim görüşünün oluşumunu etkileyen unsurları araştırmışlardır. Bulgulara göre yerel yönetimlerin mali raporlarına yönelik denetim görüşünün türü ile yerel yönetim birimlerinin yapısal farklılıkları arasında anlamlı bir ilişki olduğu ortaya konmuştur.

Kranacher, M.-J. 2013 yılında ABD örneğinde, Yüksek Denetim Kurumunun (GAO) federal hükûmetin 2012 konsolide finansal tabloları hakkında görüş vermekten kaçınmasının nedenleri üzerine bir araştırmada bulunmuştur. GAO tarafından belirtilen ve denetim görüşü vermekten kaçınmaya dayanak olan bulgular üzerine yaptığı araştırmalar sonucunda mali yönetim ile konsolide finansal tablo hazırlama konusunda yaşanan sorunları ortaya koymuştur.

Gonzalez-Diaz, B. ve diğerleri 2015 yılında İspanya örneğinde kamu kurumlarının denetim raporlarında yayınlanan denetim görüşünün türü ile bu kurumların büyüklüğü, gelir fazlalığı, ilgili olduğu bakanlık önceki yıla ait denetim görüşü ve denetçi türü gibi bazı bağımsız değişkenler arasındaki ilişkiyi 2002-2008 döneminde denetlenmiş olan 256 kurumdan toplanan veriler üzerinde araştırmışlardır. Bulgular, kamu kurumlarının denetim görüşünde önceki denetimde alınan görüş türünün, kurumun ilgili olduğu bakanlığın ve kurumun büyüklüğünün belirleyici olduğunu göstermiştir.

Rini, R. ve diğerinin 2015 yılında Endonezya örneğinde yaptıkları çalışmada Endonezya'daki yerel yönetimlerde yolsuzluk düzeyi, finansal raporlama kalitesi ile mali tabloların denetim görüşü arasındaki ilişki incelenmiştir. Çalışmanın sonuçları, Endonezya'daki yerel yönetimlerde finansal raporlama kalitesinin ve denetim görüşleri türünün zaman içinde olumlu yönde arttığını göstermiştir. Endonezya'daki yolsuzluk olaylarının arttığı ve mali tabloların açıklanması ve denetim görüşlerinin Endonezya'daki yerel yönetimlerde yolsuzluk düzeyi ile ilişkili olduğu ortaya konmuştur.

Paananen 2016 yılında kamu şirketlerine verilen denetim görüşleri ile bu şirketlerin kârlılık, ödeme gücü, likidite göstergeleri gibi finansal özellikleri arasında bir ilişki bulunup bulunmadığını araştırmıştır. Buna göre kamu şirketlerine verilen denetim görüşü ile bu şirketlerin kârlılık, ödeme gücü, likidite göstergeleri gibi finansal özellikleri arasında bir ilişki bulunmadığı, denetim raporunun uzunluğu, denetim firmasının büyüklüğü, denetlenen firmanın büyüklüğü ile denetim görüşü arasında ise anlamlı bir ilişki olduğunu ortaya koymuştur.

Pamungkas, B. ve diğerleri 2018 yılında Endonezya örneğinde, belediyelerin mali tablolarına verilen denetim görüşleri ile iç kontrol sisteminin durumu, mevzuata uyum ve Devlet Muhasebe Standartlarına uyum konularına ait olan ve denetim görüşüne dayanak oluşturan bulgu türleri arasında bir ilişki olup olmadığına yönelik ampirik bir çalışma yapmışlardır. Bağımsız değişkenlerden mevzuata uyum ve Devlet Muhasebe Standartlarına uyum kategorisinde yer alan denetim bulgularının denetim görüşünü etkilediği, iç kontrol sistemindeki zayıflıklarla ilgili olan denetim bulgularının denetim görüşünü etkilemediği ortaya konmuştur.

### **3.2. Araştırmanın Yöntemi**

Araştırmada model, araştırma için konunun tespit edilmesiyle başlayıp araştırma sonuçlarının sunumuna kadar gerçekleştirilen faaliyetlerin tamamını içerir (Arslantürk, 2010: 299). Bu araştırmada dokümantasyon metodu ile denetim raporlarından elde edilen veriler, tarama (tasvir) metodu ile tablolara aktarılarak görsel bir şekilde sunulmuştur. Tarama modeli araştırma konusu olan olguyu var olduğu biçimde betimlemeyi hedefler. Araştırma konusu olan varlığın veya olgunun kendi koşulları içinde ve olduğu gibi tanımlanması amaçlanır (Karasar, 2009: 77). Çalışmada kullanılan model için ihtiyaç duyulan veriler araştırmanın hedef kitlesi olarak belirlenen çalışma evreni içindeki kamuoyuna açıklanmış Sayıştay Başkanlığının Denetim Raporlarından toplanmıştır.

Araştırmanın evrenini Sayıştay Başkanlığı denetiminden geçmiş ve denetim raporları kamuoyuna açıklanmış kamu kurumlarının tamamı oluşturmaktadır. Araştırma 2013-2019 yıllarını kapsayan 7 yıllık dönemde Sayıştay Başkanlığı'nca yayımlanmış 3470 Sayıştay Denetim Raporu'ndan elde edilen bilgilerle evrenin tümü üzerinde gerçekleştirilmiştir. Bu raporlardan alınan denetim görüş türleri Microsoft Excel programına işlenmiş ve ardından tablolar ve grafikler oluşturularak sonuçlar bütüncül bir yaklaşımla yıllar itibarıyla gösterilmiştir.

## **4. ARAŞTIRMANIN BULGULARI**

2012 yılı ile 2018 yılı arasında Sayıştay Başkanlığı tarafından yapılan mali denetimler sonucunda 2013 ve 2019 yıllarında yayımlanmış denetim raporlarına göre çeşitli kamu idarelerine, kamu şirketlerine, döner sermaye işletmelerine ve fonlara ait olan 898 mali birimin finansal tablosu

denetlenmiştir. Denetimler sonucunda yedi yıllık dönemde toplam 6379 denetim bulgusu ile 3470 denetim görüşü denetim raporları aracılığıyla Sayıştay web sitesinden kamuoyuna duyurulmuştur. Bu çalışmada Sayıştay Denetim Raporlarından yıllar ve bütçe türleri itibariyle denetim görüşleri derlenerek tablolara yansıtılmıştır. Böylelikle farklı bütçe türünde yer alan kamu idareleri ve bunlara bağlı döner sermaye işletmesi, fon ve şirketlere ait finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliğine ilişkin daha önce olmayan bir fotoğraf ortaya konmuştur. Denetim görüşleri bizzat kamu idaresi denetim raporundan elde edilmiş olup, şartlı görüşe dayanak olan bulgular yalnızca önemli görülen ve genellik arz edenlerin açıklandığı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporlarından alınmıştır. Olumsuz denetim görüşü verilen kamu idarelerine ilişkin denetim görüşlerinin dayanağını oluşturan bulgular kamu idaresi denetim raporundan sağlanmıştır. Bu çalışma sonucunda kamu sektörünün mali reformlara uyum durumu ve zaman içinde olumlu yönde bir değişim olup olmadığı rakamların, tabloların ve grafiklerin yardımıyla bütüncül bir şekilde gösterilmiştir.

#### **4.1. 2012 Yılı Kamu İdarelerinin Denetim Sonuçlarına Bakış**

2012 yılı denetim döneminde Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu'na göre toplam 358 kamu idaresi hakkında denetim raporu düzenlendiği ifade edilmiştir. Ancak denetim raporlarının içeriğine bakıldığında bazı raporların aslında döner sermaye işletmesi, fon ya da sosyal tesis gibi ayrı bir denetim raporu daha içerdiği görülmüştür. Bu mali birimler içinde ayrı bir denetim raporu hazırlandığı ve ayrı bir denetim görüşü verildiği dikkate alındığında bu yıl için 392 denetim görüşü açıklandığı söylenebilir. 2012 Yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporunda ifade edilmiş olan yıllık denetleme oranlarının, özellikle bazı bütçe türlerinde açıklanmış oranlardan çok daha düşük olduğu görülmektedir.

Yedi yıllık denetim sürecinde en az bir kez denetlenmiş tüm birimlerin dikkate alınarak oluşturulmuş olan ve aşağıda yer alan tablo 1'de 2012 yılında yapılan denetimlere ve bu denetimlerin sonucunda açıklanan denetim görüşlerine ilişkin sayısal bilgiler yer almaktadır. 2012 yılı için genel denetim oranının % 44 olduğu ve denetlenmiş kurumların % 45'ine olumlu denetim görüşü verildiği görülmüştür.

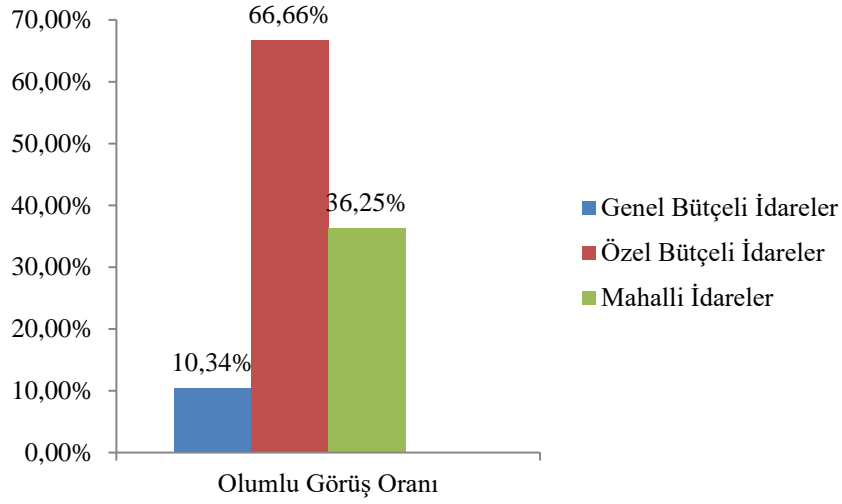


**Tablo 1. 2012 Yılı Kamu İdarelerinin Mali Tablolarına Verilen Denetim Görüşleri<sup>2</sup>**

<b>Denetim Görüşü</b> <b>Bütçe Türü</b>	<b>Olumlu Görüş</b>	<b>Olumsuz Görüş</b>	<b>Şartlı Görüş</b>	<b>Görüş Vermekten Kaçınma</b>	<b>Denetim Geçiren Birimler</b>	<b>Denetim Dışı Birimler</b>	<b>Toplam Finansal Tablo</b>
<b>Genel Bütçeli Kurumlar ve Fonları</b>	6	1	5	46	58	23	<b>81</b>
<b>Özel Bütçeli Kurumlar ve İşletmeleri</b>	94	12	33	2	141	137	<b>278</b>
<b>Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar</b>	6	0	1	0	7	3	<b>10</b>
<b>Sosyal Güvenlik Kurumları ve Fonu</b>	0	2	0	0	2	1	<b>3</b>
<b>Mahalli İdareler ve Şirketleri</b>	58	2	100	0	160	330	<b>490</b>
<b>Kalkınma Ajansları</b>	9	2	7	0	18	8	<b>26</b>
<b>Diğer İdareler</b>	5	1	0	0	6	4	<b>10</b>
<b>Toplam Denetim Raporu</b>	<b>178</b>	<b>20</b>	<b>146</b>	<b>48</b>	<b>392</b>	<b>506</b>	<b>898</b>

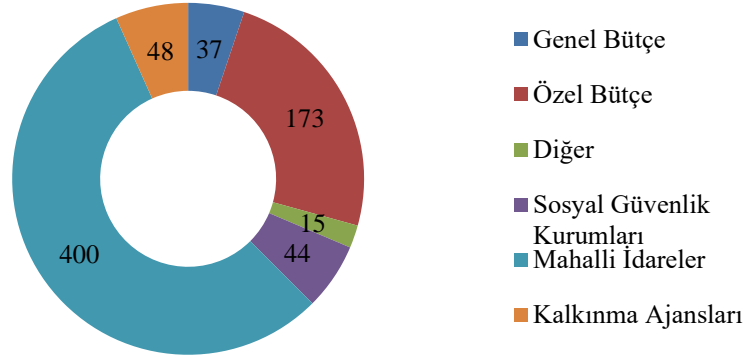
Aşağıda grafik 1’de 2012 yılında Genel Bütçeli İdareler, Özel Bütçeli İdareler ve Mahalli İdarelerin olumlu görüş alma oranları gösterilmektedir. Denetlenmiş iki Sosyal Güvenlik Kurumunun da mali tablolarına doğru ve güvenilir bilgiler sunmadığı gerekçesiyle olumsuz denetim görüşü verildiği görülmüştür. Ayrıca 2012 yılında Genel Bütçeli İdarelerin büyük kısmının istenilen finansal tabloları sunamadığı dolayısıyla bu idarelerin büyük kısmına görüş bildirilmediği görülmüştür.

<sup>2</sup> <https://www.sayistay.gov.tr/tr/> adresinde yayımlanmış 2012 yılına ait denetim raporlarından elde edilmiştir.



**Grafik 1. 2012 Yılı Bütçe Türleri Bakımından Olumlu Görüş Oranları**

Olumlu denetim görüşü verilmeyen kamu idareleri için denetim raporlarının denetim görüşünün dayanakları kısmında 2012 yılında 717 bulgu açıklanmıştır. 2012 yılında denetim görüşüne dayanak olarak açıklanan bulgularının bütçe türlerine göre dağılımı grafik 2’de gösterilmektedir.



**Grafik 2. 2012 Yılı Bütçe Türleri Bakımından Bulgu Sayılarının Dağılımı<sup>3</sup>**

Bu denetim döneminde Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu’nda kamu idareleri arasında yaygın olan ve öne çıkan bazı bulgular aşağıdaki gibidir;

- 2006 yılının bitimine kadar tamamlanması gereken taşınmaz kayıt işlemlerinin 2012 yılı itibariyle tamamlanmadığı ve ilgili yönetmeliğin yürürlük tarihinden sonra edinilen taşınmazların kayıt işlemlerinin yapılmadığı veya yapılan kayıt işlemlerinin yönetmelikte belirtilen esas ve usullere uygun olmadığı ve taşınmaz kayıtlarının mevzuat hükümlerine uygun tutulmamasından dolayı kamu

<sup>3</sup> Toplam bulgu sayısı otuz ve daha az olan bütçe türleri Diğer başlığı altında birleştirilmiştir.

idarelerinin mülkiyetinde bulunan taşınmazların tam ve doğru olarak muhasebe kayıtları ile mali tablolara yansıtılmasını engellediği belirtilmiştir.

- Taşınmazların bir bölümünün gerekli muhasebe hesaplarına alınmadığı, ilgili yönetmeliklerinin yürürlüğe girmesi öncesi edinilmiş olan taşınmazların kayıt ve değerlendirme işlemlerinin hiç yapılmadığı dolayısıyla kamu idaresi finansal tablolarının tam ve doğru bilgi sunmadığı belirtilmiştir.

#### 4.2. 2013 Yılı Kamu İdarelerinin Denetim Sonuçlarına Bakış

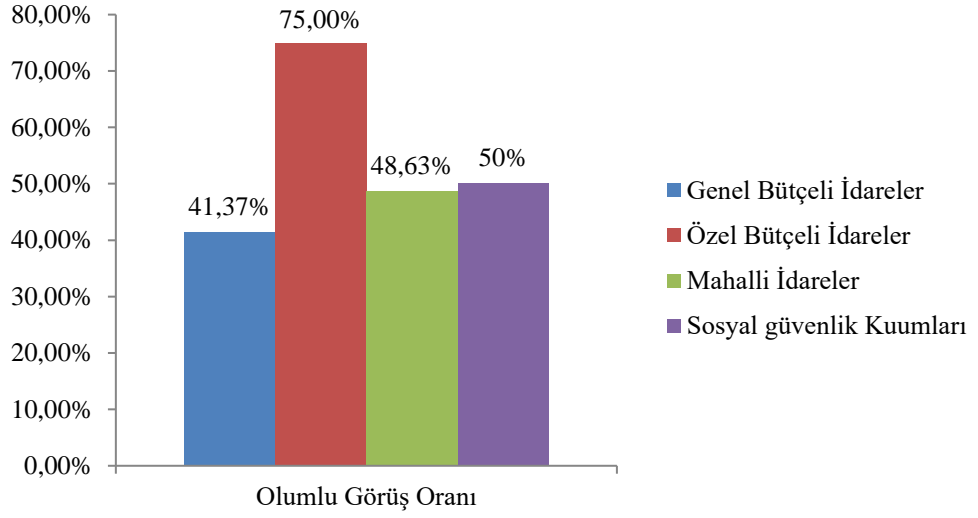
2013 yılı denetim döneminde Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu'na göre toplam 400 kamu idaresi hakkında denetim raporu düzenlendiği ifade edilmiş olsa da döner sermaye işletmesi, fon ya da sosyal tesis gibi diğer denetim raporları da dikkate alındığında bu yıl için 439 denetim görüşü açıklandığı söylenebilir. Yedi yıllık denetim sürecinde en az bir kez denetlenmiş tüm mali birimlerin dikkate alınmasıyla oluşturulan ve aşağıda yer alan tablo 2'de 2013 yılında yapılan denetimlere ve bu denetimlerin sonucunda açıklanan denetim görüşlerine ilişkin sayısal bilgiler yer almaktadır. 2013 yılı için genel denetim oranının % 49 olduğu ve denetlenmiş kurumların % 60'ına olumlu denetim görüşü verildiği görülmüştür.

Tablo 2. 2013 Yılı Kamu İdarelerinin Mali Tablolarına Verilen Denetim Görüşleri <sup>4</sup>

Bütçe Türü \ Denetim Görüşü	Olumlu Görüş	Olumsuz Görüş	Şartlı Görüş	Görüş Vermekten Kaçınma	Denetim Geçiren Birimler	Denetim Dışı Birimler	Toplam Finansal Tablo
Genel Bütçeli Kurumlar ve Fonları	24	1	31	2	58	23	81
Özel Bütçeli Kurumlar ve İşletmeleri	117	0	38	1	156	122	278
Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar	7	0	1	0	8	2	10
Sosyal Güvenlik Kurumları ve Fonu	1	0	1	0	2	1	3
Mahalli İdareler ve Şirketleri	89	0	94	0	183	307	490
Kalkınma Ajansları	21	0	4	0	25	1	26
Diğer İdareler	6	0	1	0	7	3	10
<b>Toplam Denetim Raporu</b>	<b>265</b>	<b>1</b>	<b>170</b>	<b>3</b>	<b>439</b>	<b>459</b>	<b>898</b>

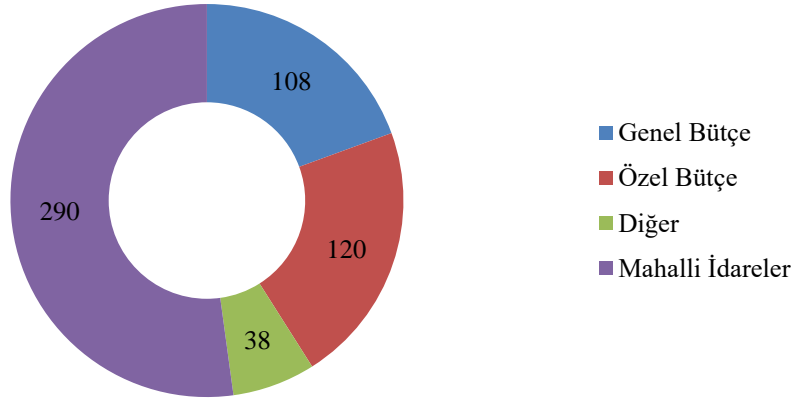
Aşağıda grafik 3'te 2013 yılında Genel Bütçeli İdareler, Özel Bütçeli İdareler, Mahalli İdareler ve Sosyal Güvenlik Kurumlarının olumlu görüş alma oranları gösterilmektedir.

<sup>4</sup> <https://www.sayistay.gov.tr/tr/> adresinde yayımlanmış 2013 yılına ait denetim raporlarından elde edilmiştir.



**Grafik 3. 2013 Yılı Bütçe Türleri Bakımından Olumlu Görüş Oranları**

Olumlu denetim görüşü verilmeyen kamu idareleri için denetim raporlarının denetim görüşünün dayanakları kısmında 2013 yılında 556 bulgu açıklanmıştır. 2013 yılında açıklanan bulguların bütçe türlerine göre dağılımı grafik 4'te gösterilmektedir. Toplam bulguların yaklaşık yarısının Mahalli İdareler Bütçesinde yer alan kamu kurumlarına yazıldığı söylenebilir.



**Grafik 4. Bütçe Türleri Bakımından Bulgu Sayılarının Dağılımı<sup>5</sup>**

Bu denetim döneminde Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu'nda kamu idareleri arasında yaygın olan ve öne çıkan bazı bulgular aşağıdaki gibidir;

- Kamu taşınmazlarının bir kısmının ticari amaçla üçüncü şahıslar tarafından işgal edildiği ve Defterdarlıklar tarafından tespit kullanımlara yönelik olarak, bu kişilerden haksız kazanç talebinde bulunulmadığı belirtilmiştir.

<sup>5</sup> Toplam bulgu sayısı otuz ve daha az olan bütçe türleri Diğer başlığı altında birleştirilmiştir.

- Kiraya verilen bazı taşınmazlara ait elektrik, su ve doğalgaz giderlerinin kiracılar tarafından ödenmesi gerekirken kiraya veren kamu idaresince ödendiği ifade edilmiştir.
- Taşınmazların, 5072 Sayılı Dernek ve Vakıfların Kamu Kurum ve Kuruluşları ile İlişkilerine Dair Kanun'a aykırı olarak vakıf ve kooperatiflere bedelsiz olarak kullanıldığı ifade edilmiştir.
- Taşınmaz kiralamalarının 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'na aykırı biçimde gerçekleştirildiği ifade edilmiştir.
- Kamu idarelerince kiraya verilen kamu taşınmazlarının bir kısmı, kiracı tarafından yüksek bedellerle üçüncü kişilere devredildiği belirtilmiştir.
- Kamu idarelerince kiraya verilen kamu taşınmazlarının büyük bir kısmının kira sözleşmesi tarihi üzerinden uzun süre geçmiş olmasına rağmen, kira bedellerinin emsal ve rayiç bedeller dikkate alınarak güncellenmediği belirtilmiştir.

#### 4.3. 2014 Yılı Kamu İdarelerinin Denetim Sonuçlarına Bakış

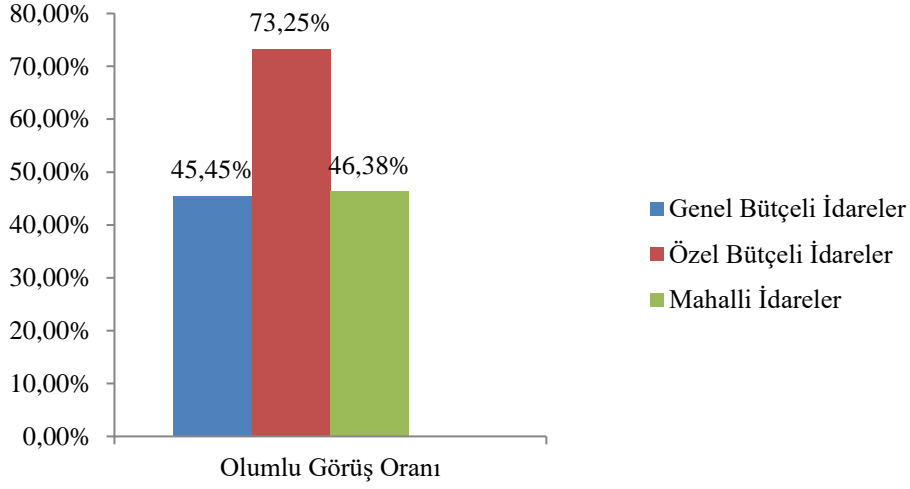
2014 yılı denetim döneminde denetim görüşü verilmiş tüm mali birimler dikkate alındığında bu yıl için 591 denetim görüşü açıklandığı söylenebilir. Aşağıda yer alan tablo 3'te 2014 yılında yapılan denetimlere ve bu denetimlerin sonucunda açıklanan denetim görüşlerine ilişkin sayısal bilgiler yer almaktadır. 2014 yılı için genel denetim oranının % 68 olduğu ve denetlenmiş kurumların % 58'ine olumlu denetim görüşü verildiği görülmüştür.

**Tablo 3. 2014 Yılı Kamu İdarelerinin Mali Tablolarına Verilen Denetim Görüşleri<sup>6</sup>**

Denetim Görüşü Bütçe Türü	Denetim Görüşü						
	Olumlu Görüş	Olumsuz Görüş	Şarh Görüş	Görüş Vermekten Kaçınma	Denetim Geçiren Birimler	Denetim Dışı Birimler	Toplam Finansal Tablo
Genel Bütçeli Kurumlar	30	4	30	2	66	15	81
Özel Bütçeli Kurumlar	178	1	64	0	243	35	278
Düzenleyici Denetleyici K.	7	0	2	0	9	1	10
Sosyal Güvenlik Kurumları	0	1	2	0	3	0	3
Mahalli İdareler ve Şirketler	122	5	135	1	263	227	490
Diğer İdareler	6	0	1	0	7	3	10
<b>Toplam Denetim Raporu</b>	<b>343</b>	<b>11</b>	<b>234</b>	<b>3</b>	<b>591</b>	<b>281</b>	<b>872</b>

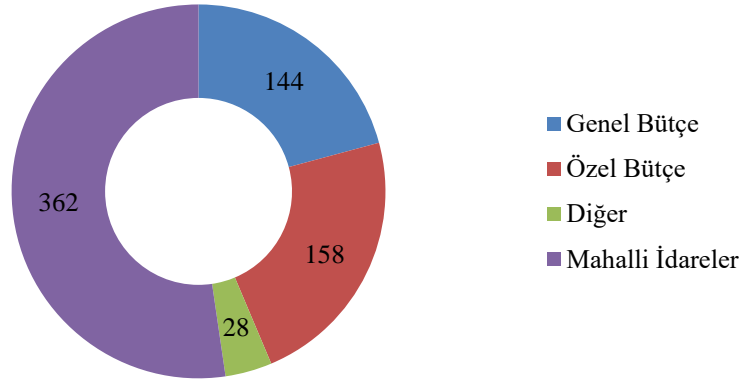
<sup>6</sup> <https://www.sayistay.gov.tr/tr/> adresinde yayımlanmış 2014 yılına ait denetim raporlarından elde edilmiştir. Bu denetim döneminde Kalkınma Ajanslarının Denetim Raporlarına Sayıştay web sitesinden erişim sunulmamıştır.

Aşağıda grafik 5'te 2014 yılında Genel Bütçeli İdareler, Özel Bütçeli İdareler ve Mahalli İdarelerin olumlu görüş alma oranları gösterilmektedir.



**Grafik 5. 2014 Yılı Bütçe Türleri Bakımından Olumlu Görüş Oranları**

Olumlu denetim görüşü verilmeyen kamu idareleri için denetim raporlarının denetim görüşünün dayanakları kısmında 2014 yılında 692 bulgu açıklanmıştır. 2014 yılında açıklanan bulguların bütçe türlerine göre dağılımı grafik 6'da gösterilmektedir. Toplam bulguların yarısından çoğunun Mahalli İdareler Bütçesinde yer alan kamu kurumlarına yazıldığı söylenebilir.



**Grafik 6. 2014 Yılı Bütçe Türleri Bakımından Bulgu Sayılarının Dağılımı<sup>7</sup>**

Bu denetim döneminde Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporunda öne çıkan bazı bulgular aşağıdaki gibidir;

<sup>7</sup> Toplam bulgu sayısı otuz ve daha az olan bütçe türleri Diğer başlığı altında birleştirilmiştir.

- Kamu idareleri tarafından bilanço ve faaliyet hesaplarının dışında olan ancak finansal tablolarının bu tablolardan yararlanacak olanlara, doğru karar vermeleri açısından yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır olmasını sağlama konusunda, gerekli olan nazım hesapların kullanılmadığı vurgulanmıştır.

#### 4.4. 2015 Yılı Kamu İdarelerinin Denetim Sonuçlarına Bakış

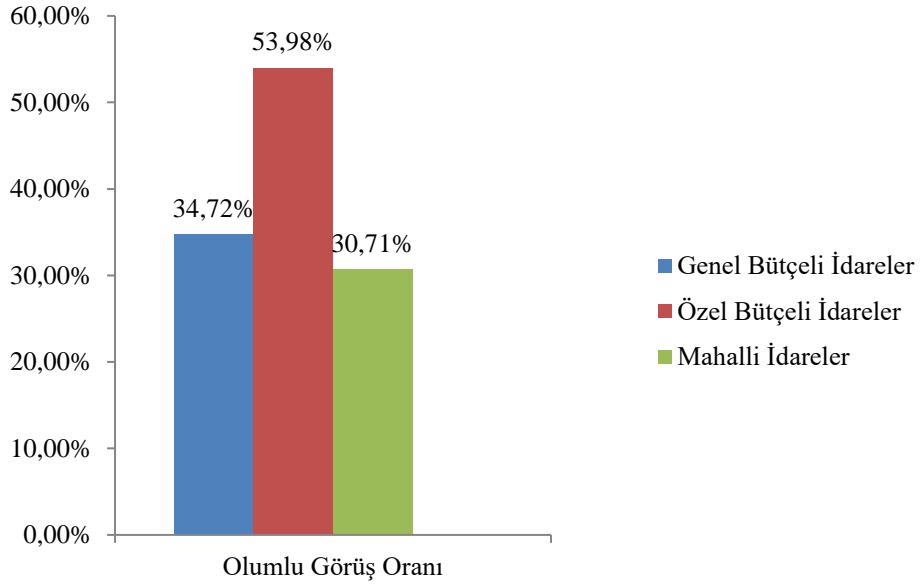
2015 yılı denetim döneminde Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu'na göre toplam 620 kamu idaresi hakkında denetim raporu düzenlendiği ifade edilmişse denetim görüşü verilmiş tüm mali birimler dikkate alındığında bu yıl için 648 denetim görüşü açıklandığı söylenebilir. Aşağıda yer alan tablo 4'te 2015 yılında yapılan denetimlere ve bu denetimlerin sonucunda açıklanan denetim görüşlerine ilişkin sayısal bilgiler yer almaktadır. 2015 yılı için genel denetim oranının % 72 olduğu ve denetlenmiş kurumların % 41'ine olumlu denetim görüşü verildiği görülmüştür.

Tablo 4. 2015 Yılı Kamu İdarelerinin Mali Tablolarına Verilen Denetim Görüşleri<sup>8</sup>

Denetim Görüşü Bütçe Türü	Denetim Görüşü						
	Olumlu Görüş	Olumsuz Görüş	Şarhlı Görüş	Görüş Vermekten Kaçınma	Denetim Geçiren Birimler	Denetim Dışı Birimler	Toplam Finansal Tablo
Genel Bütçeli Kurumlar ve Fonları	25	2	43	2	72	9	81
Özel Bütçeli Kurumlar ve İşletmeleri	122	2	102	0	226	52	278
Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar	8	0	1	0	9	1	10
Sosyal Güvenlik Kurumları ve Fonu	0	2	0	0	2	1	3
Mahalli İdareler ve Şirketleri	94	5	207	0	306	184	490
Kalkınma Ajansları	15	0	10	0	25	1	26
Diğer İdareler	6	0	2	0	8	2	10
<b>Toplam Denetim Raporu</b>	<b>270</b>	<b>11</b>	<b>365</b>	<b>2</b>	<b>648</b>	<b>250</b>	<b>898</b>

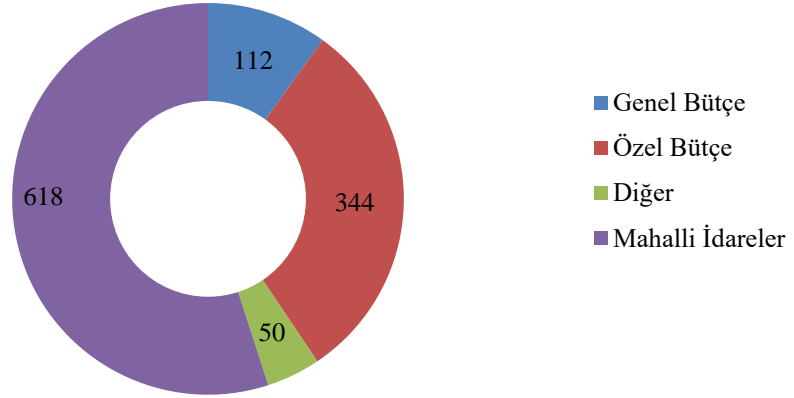
Aşağıda grafik 7'de 2015 yılında Genel Bütçeli İdareler, Özel Bütçeli İdareler ve Mahalli İdarelerin olumlu görüş alma oranları gösterilmektedir.

<sup>8</sup> <https://www.sayistay.gov.tr/tr/> adresinde yayımlanmış 2015 yılına ait denetim raporlarından elde edilmiştir.



**Grafik 7. 2015 Yılı Bütçe Türleri Bakımından Olumlu Görüş Oranları**

Olumlu denetim görüşü verilmeyen kamu idareleri için denetim raporlarının denetim görüşünün dayanakları kısmında 2015 yılında 1124 bulgu açıklanmıştır. 2015 yılı bulgularının bütçe türlerine göre dağılımı grafik 8'de gösterilmektedir. Toplam bulguların yarısından çoğunun Mahalli İdareler Bütçesinde yer alan kamu kurumlarına yazıldığı söylenebilir.



**Grafik 8. Bütçe Türleri Bakımından Bulgu Sayılarının Dağılımı<sup>9</sup>**

Bu denetim döneminde Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporunda kamu idareleri arasında yaygın olan ve öne çıkan bazı bulgular aşağıdaki gibidir;

<sup>9</sup> Toplam bulgu sayısı otuz ve daha az olan bütçe türleri Diğer başlığı altında birleştirilmiştir.



- Bazı kamu idareleri tarafından gerçekleştirilen ihalelerde, Kamu İhale Kanunu'nda öngörülen şartların hiçbiri oluşmadığı halde pazarlık usulü ile ihale açıldığı, Kanun'a göre temel ihale usulleri olarak belirlenen açık ihale ve belli istekliler arasında ihale usulleri ile gerçekleştirilmesi gereken ihalelerin mevzuata aykırı olarak pazarlık usulüyle gerçekleştirildiği vurgulanmıştır.

#### 4.5. 2016 Yılı İl Belediyelerinin Denetim Sonuçlarına Bakış

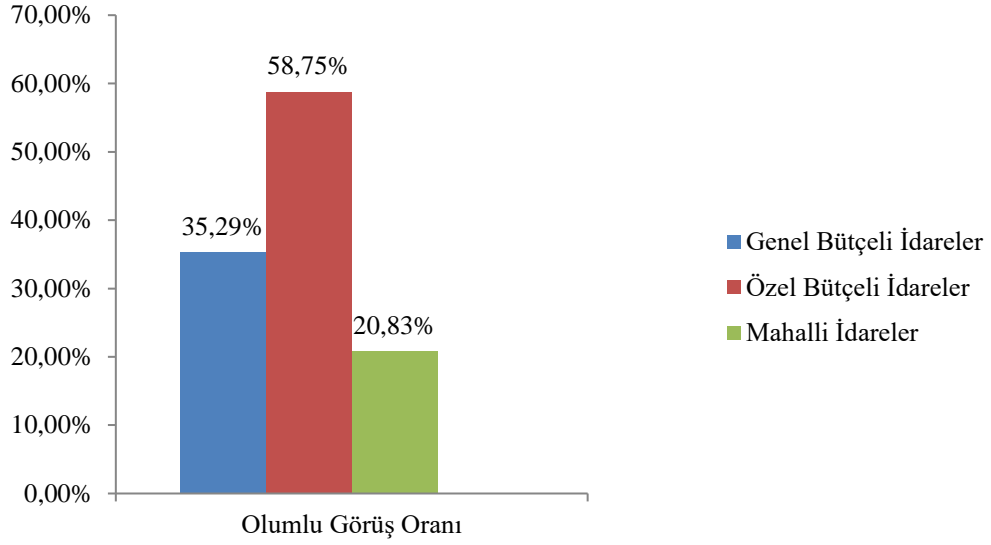
2016 yılı denetim döneminde denetim görüşü verilmiş tüm mali birimler dikkate alındığında bu yıl için 416 denetim görüşü açıklandığı söylenebilir. Aşağıda yer alan tablo 5'te 2016 yılında yapılan denetimlere ve bu denetimlerin sonucunda açıklanan denetim görüşlerine ilişkin sayısal bilgiler yer almaktadır. 2016 yılı için genel denetim oranının % 48 olduğu ve denetlenmiş kurumların % 40'ına olumlu denetim görüşü verildiği görülmüştür.

**Tablo 5. 2016 Yılı Kamu İdarelerinin Mali Tablolarına Verilen Denetim Görüşleri<sup>10</sup>**

Denetim Görüşü	Olumlu Görüş	Olumsuz Görüş	Şartlı Görüş	Görüş Vermekten Kaçınma	Denetim Geçiren Birimler	Denetim Dışı Birimler	Toplam Finansal Tablo
<b>Bütçe Türü</b>							
<b>Genel Bütçeli Kurumlar ve Fonları</b>	24	2	40	2	68	13	<b>81</b>
<b>Özel Bütçeli Kurumlar ve İşletmeleri</b>	4	0	66	0	160	118	<b>278</b>
<b>Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar</b>	7	0	2	0	9	1	<b>10</b>
<b>Sosyal Güvenlik Kurumları ve Fonu</b>	0	1	2	0	3	0	<b>3</b>
<b>Mahalli İdareler ve Şirketleri</b>	35	4	129	0	168	322	<b>490</b>
<b>Diğer İdareler</b>	7	0	1	0	8	2	<b>10</b>
<b>Toplam Denetim Raporu</b>	<b>167</b>	<b>7</b>	<b>240</b>	<b>2</b>	<b>416</b>	<b>456</b>	<b>872</b>

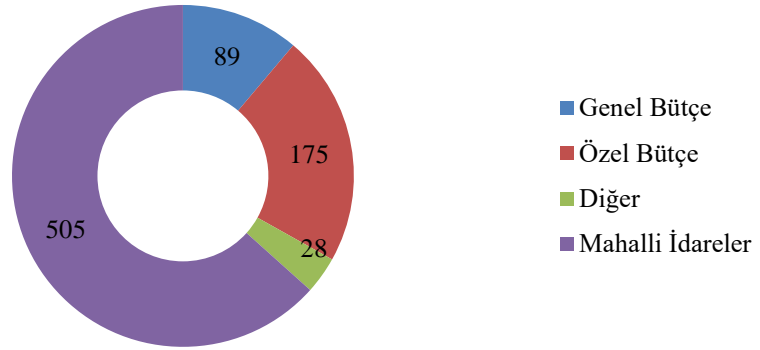
Aşağıda grafik 9'da 2016 yılında Genel Bütçeli İdareler, Özel Bütçeli İdareler ve Mahalli İdarelerin olumlu görüş alma oranları gösterilmektedir. Mahalli İdarelerde olumlu denetim oranının diğer idarelere göre çok daha düşük olduğu ifade edilebilir.

<sup>10</sup> <https://www.sayistay.gov.tr/tr/> adresinde yayımlanmış 2016 yılına ait denetim raporlarından elde edilmiştir. Bu denetim döneminden itibaren Kalkınma Ajansları hakkında ayrı ayrı denetim raporu ve denetim görüşü açıklanmamıştır.



**Grafik 9. 2016 Yılı Bütçe Türleri Bakımından Olumlu Görüş Oranları**

Olumlu denetim görüşü verilmeyen kamu idareleri için denetim raporlarının denetim görüşünün dayanakları kısmında 2016 yılında 797 bulgu açıklanmıştır. 2016 yılında açıklanan bulgularının bütçe türlerine göre dağılımı grafik 10'da gösterilmektedir. Toplam bulguların yarısından çoğunun Mahalli İdareler Bütçesinde yer alan kamu kurumlarına yazıldığı söylenebilir.



**Grafik 10. 2016 Yılı Bütçe Türleri Bakımından Bulgu Sayılarının Dağılımı<sup>11</sup>**

Bu denetim döneminde Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporunda kamu idareleri arasında yaygın olan ve öne çıkan bazı bulgular aşağıdaki gibidir;

- Hazine taşınmazları üzerinde Maliye Bakanlığı'nın izni bulunmaksızın bazı belediyelere mevzuata aykırı olarak gelir getirici faaliyetlerde bulunduğu ve bu taşınmazlar üzerindeki ticari ünitelerin üçüncü kişilerin kullanımına bırakıldığı ifade edilmiştir.

<sup>11</sup> Toplam bulgu sayısı otuz ve daha az olan bütçe türleri Diğer başlığı altında birleştirilmiştir.

#### 4.6. 2017 Yılı Kamu İdarelerinin Denetim Sonuçlarına Bakış

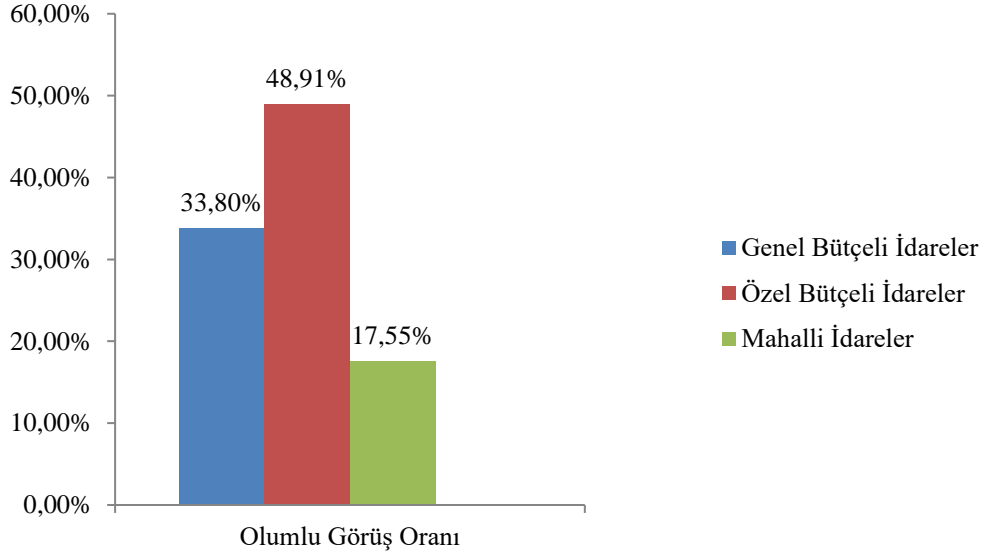
2017 yılı denetim döneminde tüm mali birimler dikkate alındığında 477 denetim görüşü açıklandığı söylenebilir. Aşağıda yer alan tablo 6'da 2017 yılında yapılan denetimlere ve bu denetimlerin sonucunda açıklanan denetim görüşlerine ilişkin sayısal bilgiler yer almaktadır. 2017 yılı için genel denetim oranının % 54 olduğu ve denetlenmiş kurumların % 33,96'sına olumlu denetim görüşü verildiği görülmüştür.

**Tablo 6. 2017 Yılı Kamu İdarelerinin Mali Tablolarına Verilen Denetim Görüşlerinin Görünümü<sup>12</sup>**

Denetim Görüşü	Olumlu Görüş	Olumsuz Görüş	Şartlı Görüş	Görüş Vermekten Kaçınma	Denetim Geçiren Birimler	Denetim Dışı Birimler	Toplam Finansal Tablo
<b>Bütçe Türü</b>							
<b>Genel Bütçeli Kurumlar ve Fonları</b>	24	1	42	4	71	10	<b>81</b>
<b>Özel Bütçeli Kurumlar ve İşletmeleri</b>	90	0	92	2	184	94	<b>278</b>
<b>Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar</b>	7	0	3	0	10	0	<b>10</b>
<b>Sosyal Güvenlik Kurumları ve Fonu</b>	0	1	2	0	3	0	<b>3</b>
<b>Mahalli İdareler ve Şirketleri</b>	33	7	148	0	188	302	<b>490</b>
<b>Yatırım İzleme Koor. Başkanlıkları</b>	0	1	8	2	11	7	<b>18</b>
<b>Diğer İdareler</b>	8	0	2	0	10	0	<b>10</b>
<b>Toplam Denetim Raporu</b>	<b>162</b>	<b>10</b>	<b>297</b>	<b>8</b>	<b>477</b>	<b>413</b>	<b>890</b>

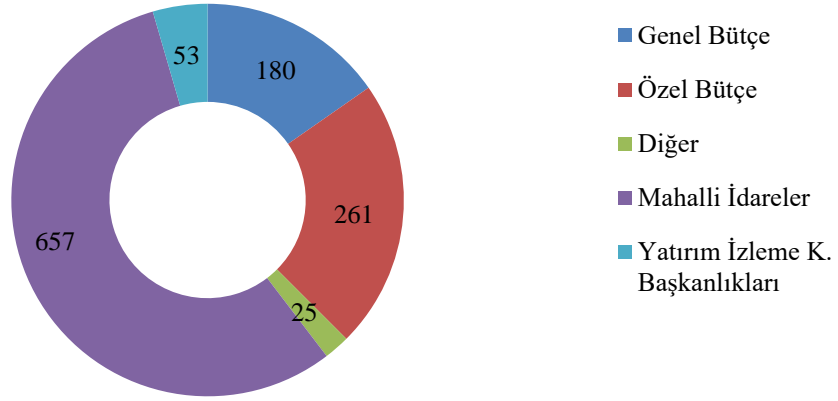
Aşağıda grafik 11'de 2017 yılında Genel Bütçeli İdareler, Özel Bütçeli İdareler ve Mahalli İdarelerin olumlu görüş alma oranları gösterilmektedir. Mahalli idarelere verilen olumlu görüş oranının önemli ölçüde düştüğü görülmektedir.

<sup>12</sup> <https://www.sayistay.gov.tr/tr/> adresinde yayımlanmış 2017 yılına ait denetim raporlarından elde edilmiştir.



**Grafik 11. 2017 Yılı Bütçe Türleri Bakımından Olumlu Görüş Oranları**

Olumlu denetim görüşü verilmeyen kamu idareleri için denetim raporlarının denetim görüşünün dayanakları kısmında 2017 yılında 1176 bulgu açıklanmıştır. 2017 yılında açıklanan bulgularının bütçe türlerine göre dağılımı grafik 12’de gösterilmektedir. Toplam bulguların yarısından çoğunun Mahalli İdareler Bütçesinde yer alan kamu kurumlarına yazıldığı söylenebilir.



**Grafik 12. 2017 Yılı Bütçe Türleri Bakımından Bulgu Sayılarının Dağılımı<sup>13</sup>**

Bu denetim döneminde Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporunda kamu idareleri arasında yaygın olan ve öne çıkan bazı bulgular aşağıdaki gibidir;

- Bazı kamu idarelerince kamu taşınmazlarının ihale düzenlenmeksizin doğrudan kiraya verildiği belirtilmiştir.

<sup>13</sup> Toplam bulgu sayısı otuz ve daha az olan bütçe türleri Diğer başlığı altında birleştirilmiştir.

- Kamuya ait taşınmazlarda bazı kiracıların, 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'na ve sözleşme hükümlerine aykırı hareket etmeleri nedeniyle, sözleşmelerinin feshedilmesi, teminatlarının gelir olarak kaydedilmesi, tahliye edilmesi ve ihalelerden yasaklanmaları gerekirken hiçbir idari işlem yapılmadığı ve idarenin alacakları için icra yoluna başvurulmadığı ifade edilmiştir.
- İlgili mevzuat hükümlerinde aranan usul ve esaslara uyulmadan yap-işlet-devret modeli çerçevesinde sözleşme imzalandığı belirtilmiştir.
- Sözleşme yükümlülüklerini yerine getirmeyen yüklenicilere sözleşmede öngörülen yaptırımların uygulanmadığı vurgulanmıştır.

#### 4.7. 2018 Yılı Kamu İdarelerinin Denetim Sonuçlarına Bakış

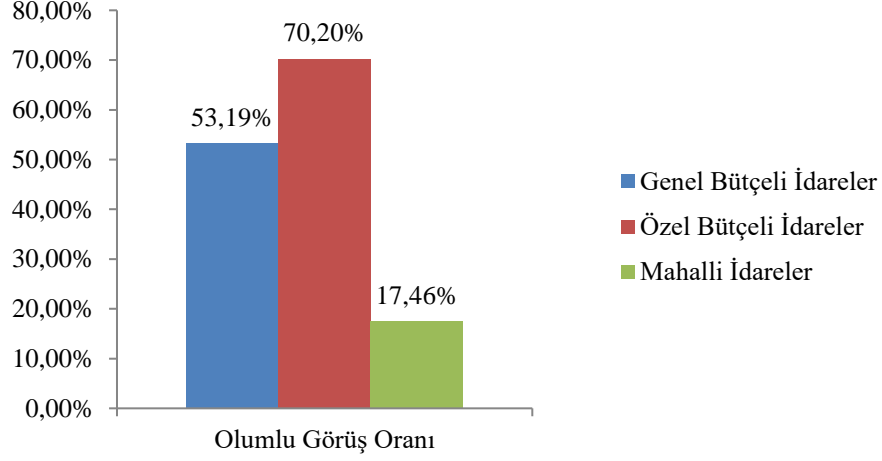
2018 yılı denetim döneminde denetim raporlarının içeriğine göre döner sermaye işletmesi, fon ya da sosyal tesis gibi ayrı ayrı tüm bireysel mali birimler dikkate alındığında bu yıl için 507 denetim görüşü açıklandığı söylenebilir. Aşağıda yer alan tablo 6'da 2018 yılında yapılan denetimlere ve bu denetimlerin sonucunda açıklanan denetim görüşlerine ilişkin sayısal bilgiler yer almaktadır. 2018 yılı için genel denetim oranının % 57 olduğu ve denetlenmiş kurumların % 43'üne olumlu denetim görüşü verildiği görülmüştür.

Tablo 7. 2018 Yılı Kamu İdarelerinin Mali Tablolarına Verilen Denetim Görüşlerinin Görünümü<sup>14</sup>

Denetim Görüşü	Olumlu Görüş	Olumsuz Görüş	Şartlı Görüş	Görüş Vermekten Kaçınma	Denetim Geçiren Birimler	Denetim Dışı Birimler	Toplam Finansal Tablo
<b>Bütçe Türü</b>							
Genel Bütçeli Kurumlar ve Fonları	25	0	1	1	47	34	<b>81</b>
Özel Bütçeli Kurumlar ve İşletmeleri	139	0	9	0	198	80	<b>278</b>
Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar	8	0	1	0	9	0	<b>9</b>
Sosyal Güvenlik Kurumları ve Fonu	0	3	0	0	3	0	<b>3</b>
Mahalli İdareler ve Şirketleri	40	2	187	0	229	261	<b>490</b>
Yatırım İzleme Koor. Başkanlıkları	0	1	12	0	13	5	<b>18</b>
Diğer İdareler	7	0	1	0	8	1	<b>9</b>
<b>Toplam Denetim Raporu</b>	<b>219</b>	<b>6</b>	<b>281</b>	<b>1</b>	<b>507</b>	<b>381</b>	<b>888</b>

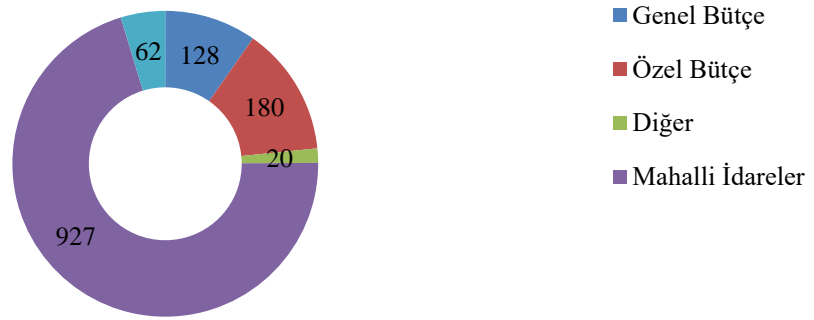
<sup>14</sup> <https://www.sayistay.gov.tr/tr/> adresinde yayımlanmış 2018 yılına ait denetim raporlarından elde edilmiştir.

Aşağıda grafik 13'te 2018 yılında Genel Bütçeli İdareler, Özel Bütçeli İdareler ve Mahalli İdarelerin olumlu görüş alma oranları gösterilmektedir. Yedi yıllık denetim süreci içerisinde özellikle Mahalli İdarelere verilen denetim görüşlerinde bir iyileşme olmadığı söylenebilir.



**Grafik 13. 2018 Yılı Bütçe Türleri Bakımından Olumlu Görüş Oranları**

Olumlu denetim görüşü verilmeyen kamu idareleri için denetim raporlarının denetim görüşünün dayanakları kısmında 2018 yılında 1317 bulgu açıklanmıştır. 2018 yılında açıklanan bulgularının bütçe türlerine göre dağılımı grafik 14'te gösterilmektedir. Önceki dönemlere göre toplam bulgu sayısının önemli miktarda arttığı ve bulguların büyük kısmının Mahalli İdareler Bütçesinde yer alan kamu kurumlarına yazıldığı söylenebilir.



**Grafik 14. 2018 Yılı Bütçe Türleri Bakımından Bulgu Sayılarının Dağılımı<sup>15</sup>**

Bu denetim döneminde Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporunda kamu idareleri arasında yaygın olan ve öne çıkan bazı bulgular aşağıdaki gibidir;

- Bazı kamu idarelerince kamu taşınmazların ihale düzenlenmeksizin doğrudan kiraya verildiği belirtilmiştir.

<sup>15</sup> Toplam bulgu sayısı otuz ve daha az olan bütçe türleri Diğer başlığı altında birleştirilmiştir.

- Kamuya ait taşınmazlarda bazı kiracıların, 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'na ve sözleşme hükümlerine aykırı hareket etmeleri nedeniyle, sözleşmelerinin feshedilmesi, teminatlarının gelir olarak kaydedilmesi, tahliye edilmesi ve ihalelerden yasaklanmaları gerekirken hiçbir idari işlem yapılmadığı ve idarenin alacakları için icra yoluna başvurmamışlığı ifade edilmiştir.
- İlgili mevzuat hükümlerinde aranan usul ve esaslara uyulmadan yap-işlet-devret modeli çerçevesinde sözleşme imzalandığı belirtilmiştir.
- Sözleşme yükümlülüklerini yerine getirmeyen yüklenicilere sözleşmede öngörülen yaptırımların uygulanmadığı vurgulanmıştır.

## 5. SONUÇ

2012-2018 yıllarında yapılmış denetimler sonucunda 2013-2019 dönemi içinde Sayıştay Başkanlığı tarafından yayımlanmış denetim raporlarına sistematik bir biçimde bakılarak, kamu sektöründe açıklanmış finansal tablolara ilişkin denetim görüşleri ve bu görüş türlerindeki değişim yıllar itibariyle bir bütün olarak ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Araştırma sonucunda, kamu sektöründe açıklanmış finansal tabloların yarısından çoğuna olumlu denetim görüşü verilmediği görülmüştür. Mali denetimlerin başladığı 2012 yılından bu yana denetlenmiş kamu idarelerinde olumlu görüş verme oranı yıllara göre sırasıyla % 45, % 60, % 55 % 42, % 40 düzeylerinde iken 2017 yılında bu olumlu görüş verme oranının % 34'e kadar düştüğü ve 2018 yılında % 43 olduğu görülmüştür. Yedi yıllık mali denetim sürecine genel olarak baktığımızda, kamu sektöründe finansal tablolara verilen denetim görüşlerinde olumlu denetim görüşü oranının artış eğilimi göstermediği görülmüştür. Bu tabloya bakıldığında olumlu görüş oranının zaman içerisinde artırılmasına yönelik yasal ve idari tedbirlerin alınması gerektiği söylenebilir. Mali denetimler sonucunda düzenli olarak olumsuz görüş alan kamu idarelerinin yöneticilerine yönelik idari yaptırımlar, diğer personele yönelik eğitim programları gibi önlemler alınması bu durumun düzeltilmesine katkı sağlayabilir.

Türkiye Kamu Sektöründe genel olarak şeffaflık, mali saydamlık ve hesap verebilirlik ilkelerini yansıtan bir mali yönetim düzeninin hayata geçirilemediği ve Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından yapılan mali düzenlemelere ve reformlara uyum sağlanamadığı söylenebilir. Sayıştay Başkanlığı tarafından yayımlanmış olan Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporlarında bir kısım kamu gelirlerinin takip ve tahsil edilmemesi ile bazı kamu harcamalarının mevzuata uygun olarak yapılmaması gibi konuların her yıl tekrar etmesinden, önemli düzeyde kamu idaresinin mali denetim raporlarında açıklanan bulguları dikkate almadığı ya da düzeltmediği veya düzeltmediği de söylenebilir.

Araştırmada ortaya çıkan diğer bir durum Kamu İktisadi Teşebbüsleri hakkında kamuoyuna denetim görüşü açıklanmamasıdır. Sayıştay Başkanlığı tarafından 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu'na dayanılarak yürütülen mali denetimler sonucunda tüm kamu idarelerinin finansal tabloları hakkında 2012 yılından bugüne kadar kamuoyuna denetim görüşü açıklanmış olmasına rağmen Türkiye Kamu Sektöründe çok önemli bir yere sahip olan Kamu İktisadi Teşebbüsleri hakkında toplu bir denetim raporu yayımlandığı ancak denetim görüşü açıklanmadığı görülmüştür. Ayrıca 2016 yılına kadar denetim görüşü açıklanan Kalkınma Ajanslarının finansal tablolarına da 2016 yılından itibaren denetim görüşü açıklanmadığı görülmüştür. Bu bulgular aynı kanuna dayanılarak aynı kurum tarafından yapılan mali denetimler arasında bir uyumsuzluk olduğunu göstermektedir. Bunun yanı sıra döner sermaye işletmeleri, özel fonlar, sosyal tesisler ile mahalli idarelere ait şirketlerin kamu sektöründe gerçekleştirilmiş olan yıllık denetim oranları hesaplanırken dikkate alınmadığı görülmüştür. Tüm kamu hesaplarını kapsamayan bir denetim oranı hesaplama yöntemi, Türkiye'de yapılan dış denetimin mevcut durumuna ilişkin tablonun tamamını yansıtamamaktadır. Aynı mevzuat kapsamında aynı kurum tarafından denetlenen Kamu İktisadi Teşebbüsleri hakkında denetim görüşünün kamuoyuna açıklanmaması ve yıllık denetim oranlarının hesaplanmasında tüm mali birimlerin kapsama alınmamasına ilişkin tespitler dikkate alındığında Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından yapılan mali düzenlemelere ve reformlara Sayıştay Başkanlığı tarafından da tam anlamıyla uyum sağlanamadığı söylenebilir. Sayıştay Başkanlığı'nın Kamu İktisadi Teşebbüsleri ve Kalkınma Ajansları hakkında da diğer kamu idareleri için yaptığı gibi denetim görüşü oluşturması ve kamuoyuna açıklaması önerilmektedir. Ayrıca Sayıştay denetimine tabi olan tüm kamu idarelerinin, döner sermaye işletmelerinin, özel fonların, sosyal tesislerin, genel ve özel bütçeli kurumlar ile mahalli idarelere ait kamu şirketlerinin listesinin Sayıştay Başkanlığı tarafından kamuoyuna bildirilmesi ve yıllık denetim oranları hesaplanırken bütün kamu hesaplarının dikkate alınması ve Türkiye Kamu Sektörü için tek bir denetim oranı açıklanması önerilmektedir. Böylelikle denetim hizmetlerindeki mevcut durum, tüm mali birimleri kapsayacak ve her kesim tarafından kolaylıkla anlaşılabilir şekilde ortaya konulabilir.

Kamu kaynaklarının yalnızca kamu yararı için ve israf edilmeden kullanılması için kanun, yönetmelik ve genelge gibi yazılı metinler hazırlamak ve yayımlamak tek başına yeterli olamamaktadır. Kamu kaynaklarını kullanan idarecilerin, görevli ve yetkili olanların ve bu kişileri denetleyen kamu personelinin, kamu malına bakışını ve kamu malına ait yönetim ve denetim kültürünü kısa bir süre içerisinde değiştirmek gereklidir. Atanmış ve seçilmiş kamu personelinin kamu kaynaklarını kullanırken ve bu kullanımı denetlerken mali saydamlığa, şeffaflığa ve hesap verebilirliğe uyum sağlamasını akademisyenler ve vatandaşlar da teşvik etmelidir. Akademik alanda yapılacak bilimsel araştırmaların, vatandaşların bilgi düzeyine, kamu idarecilerinin kamu kaynaklarını kullanırken göstereceği özene ve kamu idarelerinin uyum sürecine katkı sağlayacağı düşünülmektedir. Sonraki çalışmalarda kamu



sektöründe açıklanmış finansal tabloları kullanarak kamu kaynaklarının kullanımına yönelik analiz konularında araştırmalar yapılabilir.

---

#### YAZARIN BEYANI

Bu çalışmada, Araştırma ve Yayın Etiğine uyulmuştur, çıkar çatışması bulunmamaktadır ve finansal destek alınmamıştır.

#### AUTHOR'S DECLARATION

This paper complies with Research and Publication Ethics, has no conflict of interest to declare, and has received no financial support.

---

#### KAYNAKÇA

- Adriana, A. ve Ritonga, I.T. 2018. "Analysis of Local Financial Management Transparency Based on Websites on Local Government in Java", Jurnal Dinamika Akuntansi, 10(1), 13-26.
- Arslantürk, Z. ve Arslantürk, E.H. 2010. "Uygulamalı Sosyal Araştırma", Çamlıca Yayınları, İstanbul.
- Bambang, P., Reisya, I. ve Cendy, A. 2018. "Factors influencing audit opinion of the Indonesian municipal governments' financial statements", Cogent Business and Management, 5(1), 1-18.
- Bilge, S. ve Küçükaycan, D. 2013. "Yerel Yönetimlerde Bütçe Saydamlığı: Büyükşehir Belediyeleri ve Büyükşehir İl Özel İdareleri Üzerine Bir Araştırma", Maliye Dergisi, 165, 54-79.
- Bilge, S. ve Küçükaycan, D. 2014. "Belediyelerde Bütçe Saydamlığı: Mali Hizmetler Birim Yöneticileri Üzerine Bir Araştırma", Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar, 51(596), 101-123.
- Chouvel, R. 2017. "External Financial Auditing of Local and Regional Governments by Regional Audit Institutions in the European Union", Croatian and Comparative Public Administration, 17(1), 57-80.
- Din, M., Ghazali, M.I. ve Achmad, T. 2017. "The Follow Up of Auditing Results, Accountability of Financial Reporting and Mediating Effect of Financial Loss Rate: An Empirical Study in Indonesian Local Governments", European Research Studies Journal, 20(4), 443-59.
- Husnatarina, F. ve Halim, A. 2013. "Relationship Between The Type of Auditor Opinions With the Difference of Local Government Forms in Indonesia", Review of Integrative Business & Economics Research, 2(1), 102-119.
- Karasar, N. 2009. "*Bilimsel Araştırma Yöntemi*". Ankara: Nobel Yayıncılık.

Maclean, S. 2014. "Examining Auditing as an Essential Element of Financial Management and Good Governance in Local Government", Africa's Public Service Delivery & Performance Review, 2(2), 82-101.

Tavares, A.F. ve Cruz, N.F. 2014. The Determinants of Local Government Transparency: A Preliminary Analysis, International Conference on Theory and Practice of Electronic Governance, Guimaraes: ACM Digital Library.

Yanık, S.S. ve Öztürk, C. 2018. "Devlet Muhasebesinde Muhasebe Sistemleri Ve Tam Tahakkuk Sisteminin DMS 1 – Mali Tabloların Sunulması Standardı Açısından Değerlendirilmesi", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 20(ös), 1007-1029.

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu.

6085 Sayılı Sayıştay Kanunu.

Sayıştay Başkanlığı Düzenlilik Denetim Rehberi.

<https://www.sayistay.gov.tr/tr/>