



## Kamu Mali Yönetiminde Mali Saydamlık ve Hesap Verebilirliğin Sağlanmasında Sayıştay Raporlarının Etkinlik Düzeyi

Mehmet Aksoy<sup>1</sup> 

RESEARCH ARTICLE

Araştırma Makalesi

### MAKALE BİLGİSİ

Gönderme: 05.01.2022

Düzeltilme : 29.03.2022

Kabul : 08.04.2022

Yayın : 29.06.2022

iThenticate benzerlik oranı: %20

### JEL Kodu:

H30, H63, H83, M41, M42

### Anahtar Kelimeler:

Mali Saydamlık, Hesap Verebilirlik, Mali Disiplin, Sayıştay Raporu, Etkinlik

### Ö Z

Mali saydamlık ve hesap verebilirlik sayesinde kamu kurumlarının izleyecekleri mali politikaları, hedefleri, öncelikleri, kamu kaynağı kullanımları, sorumlulukları ve üretilen bilgileri şeffaf bir şekilde kamuoyunun bilgisine ve erişimine sunulur. Sayıştay raporları bu ilkeleri sağlayan temel araçlar arasında yer almaktadır. Çalışmanın konusu, kamu mali yönetiminde mali saydamlık ve hesap verebilirliğin sağlanmasında Sayıştay raporlarının etkinlik düzeyini araştırmaktır. Bu bağlamda “Sayıştay raporları kamu mali yönetiminde mali saydamlık ve hesap verebilirliğin yerleşmesine ve sağlanmasına katkı sunmakta mıdır?” sorusuna cevap aramaktır.

Bu çalışmada, ilgili literatür taraması yapıldıktan sonra 2012-2018 yıllarında düzenlenen Sayıştay mali denetim raporları incelenmiştir. Ayrıca, konu bağlamında Sayıştay üyeleri arasında anket çalışması yapılmıştır. Çalışma bulguları, Türk Sayıştayının mali saydamlık ve hesap verebilirliğin sağlanmasında Sayıştaylar için gerekli olan kriterleri karşıladığını, raporlarının mali disiplinin sağlanmasında genel olarak etkin olduğunu, ancak raporların etkinliğini azaltan bazı hususların da var olduğunu göstermiştir. Bu sonuçlar çalışmada geliştirilen politika önerilerinin Sayıştay raporlarının etkinliğini artıracığına işaret etmektedir.

**Citation:** Aksoy, M. (2022). “Kamu Mali Yönetiminde Mali Saydamlık ve Hesap Verebilirliğin Sağlanmasında Sayıştay Raporlarının Etkinlik Düzeyi”, *International Journal of Public Finance*, 7(1), 181-210. <https://doi.org/10.30927/ijpf.1053866>

<sup>1</sup> PhD., Turkish Court of Accounts, Türkiye, ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-4321-0203>, maksoy@sayistay.gov.tr

## Efficiency of the Turkish Court of Accounts Reports in Ensuring Financial Transparency and Accountability in Public Financial Management

### ARTICLE INFO

Submitted : 05.01.2022  
Revised : 29.03.2022  
Accepted : 08.04.2022  
Available : 29.06.2022

iThenticate similarity  
score: 20%

### JEL Codes:

H30, H63, H83, M41,  
M42

### Keywords:

Financial  
Transparency,  
Accountability,  
Financial Discipline,  
TCA Report, Efficiency

### ABSTRACT

Thanks to financial transparency and accountability, the financial policies, targets, priorities, use of public resources, responsibilities and the information produced by public institutions are transparently presented to the public's information and access. The reports of the Court of Accounts are among the main tools that ensure these principles. The subject of the study is to investigate the efficiency level of the reports of the Turkish Court of Accounts in ensuring financial transparency and accountability in public financial management. The purpose of this study is to answer the question that "Do the TCA reports contribute to the establishment and provision of financial transparency and accountability in public financial management?"

In this study, after conducting a literature review, financial audit reports of the Turkish Court of Accounts , prepared in 2012-2018, have been examined. In addition, a survey was conducted among the members of the Court of Accounts in the context of the subject. The findings of the study showed that the Turkish Court of Accounts meets the criteria required for the Supreme Audit Institutions in ensuring financial transparency and accountability, its reports are generally effective in ensuring fiscal discipline, but there are some issues that reduce the effectiveness of the reports. These results indicate that the policy recommendations developed in the study is expected to increase the efficiency of the TCA reports.

## 1. Giriş

Yirminci asrın sonlarında ekonomik kriz ve yolsuzlukların artışının önüne geçmek için kamu mali yönetimlerinde bir dönüşüm başlamış ve bu dönüşümün yansıması olarak mali şeffaflık ve hesap verebilirlik kurumları ön plana çıkmış ve iktidarların ürettikleri bilgi ve dokümanlarını halkın erişimine açmaları ve yaptıkları işlemlerin hesabını vermeleri mecbur kılınmıştır (Dikmen & Çiçek, 2018:272). Mali saydamlık ve hesap verebilirliğin ön plana çıkmasında temsili demokrasinin gelişmesi, uluslararası kuruluşların bu kavramlar üzerine yaptığı çalışmalar ve ülkelerin mevzuatını bu gelişim ve değişime göre revize etmeleri de etkili olmuştur (Güngören, 2017:1-3).

Kamu yönetiminde geleneksel yönetim sisteminden yeni yönetim sistemine geçilmesinin başlıca nedenlerinden birisi olan (Kırılmaz & Atak, 2015:192) mali saydamlık, kamusal faaliyetlerin daha izlenebilir ve takip edilebilir durumda olmasıdır. Bir diğer anlatımla, iktidarın fonksiyonlarının, yürüttüğü mali politikalarının, kamu sektörü hesaplarının ve mali amaçlarının halka açık tutulmasıdır (Selen ve Taytak, 2017:198). Hesap verme sorumluluğuna vurgu yapan bu kavram kamu yönetiminin halka karşı daha sorumlu kılınmasının en önemli araçları arasında yer almaktadır.

Çağdaş kamu mali yönetiminin temel kavramlarından bir diğeri olan hesap verebilirlik; kamu gücü kullanma görev ve yetkisine sahip olanların, sahip oldukları yetkiyi kanuni sınırlar içinde kullanıp kullanmadıklarının hesabını vermeleridir. Hesap verebilirlik; kamu sektörünün faaliyetlerini sorumluluk bilinci içinde yürütmesini gerektiren bir kavram olup, yöneticilerin vatandaş memnuniyetini önceleyerek halkın değerlendirmelerine karşı hazırlık süreci olmaktadır (Demokaan, 2013:374).

Mali saydamlığın gerçekleştirilebilmesi için kamu idareleri tarafından üretilen bilginin düzgün, doğru, anlaşılabilir, tutarlı ve güvenilir olması (Önen & Özmen, 2011:81, 99) ve sağlam bir muhasebe sisteminin varlığı gerekir. Kamu kurumlarının üretilen ve kamuoyu ile paylaşılan bilginin ve mali raporların doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlayan kanal ise Sayıştay raporlarıdır.

Bu bağlamda çalışmanın konusunu, kamu mali yönetiminde “kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun elde edilmesi” (5018 sayılı Kanun, Madde:1) ve kullanımında iyi yönetişimin temel ilkelerinden olan ve mali yönetimin üzerine inşa edildiği mali şeffaflık ve hesap verebilirliğin gerçekleştirilmesinde Sayıştay raporlarının katkısının ve etkinlik düzeyinin incelenmesi oluşturmaktadır.

Sayıştay’ın temel amacı iyi bir kamu mali yönetimi ve kontrol sisteminin kurulmasına ve yürütülmesine katkı sağlamaktır. Bu bağlamda mali saydamlık ile hesap verebilirliği sağlayan ve işlerlik kazandıran temel araçlar; stratejik plan, performans programı, bütçe, faaliyet raporu, genel faaliyet raporu, mahalli idareler genel faaliyet raporu, kesin hesap kanunu, performans raporu, mali istatistikler ve Sayıştay raporlarıdır. Çalışmanın temel amacı; “Yüksek denetim ve yargılama organı olan Sayıştay tarafından düzenlenen raporlar kamu mali yönetiminde mali saydamlık ve hesap verebilirliğin yerleşmesine ve sağlanmasına katkı sunmakta mıdır?” sorusuna cevap aramak ve Sayıştay raporlarının etkinlik düzeyini tespit ederek daha iyi bir kamu mali yönetimi için politika önerileri geliştirmektir. Buradan hareketle çalışma bulgularının ve politika önerilerinin; kamu kurumlarının mali işlemlerinin hukuka uygun gerçekleştirilmesine, kamu kaynaklarının etkili, verimli ve ekonomik kullanımına; kamu kurumlarının üst yöneticilerinin yönetim ve hesap verebilme sorumluluklarını gereği gibi ifa etmelerine katkı sağlayacağı ve Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM), kamu idareleri ve akademik camianın dikkatini çalışma konusuna çekeceği ve Sayıştay raporlarının kamu mali yönetimine katkısını artıracığı değerlendirilmektedir.

Bu çerçevede çalışmada önce mali saydamlık, hesap verebilirlik, hesap verme sorumluluğu ve bu kavramların denetimle olan ilişkisi, mali saydamlık ve hesap verebilirliğin sağlanmasında temel araçlar ve bu araçlar içinde yer alan Sayıştay raporlarının rolü ve etkinlik düzeyi incelenmiştir. Bunun için kaynak tarama yöntemi ile kitap, makale, tez ve tebliğler taranmış ve özellikle 2012-2018 yıllarına ait Sayıştay raporları incelenerek çeşitli bulgulara ulaşılmıştır. Ayrıca, Sayıştay üyeleri arasında yapılan anket çalışması ile tespit edilen bulgular teyit edilmiştir. Çalışma bazı politika önerileri geliştirilmek suretiyle sonlandırılmıştır.

## 2. Mali Saydamlık, Hesap Verebilirlik ve Hesap Verme Sorumluluğu

Mali saydamlık ve hesap verebilirlik, kamu mali yönetim sisteminin temel taşları arasında yer alan çok önemli iki kavramdır. Bu iki kurum kamu mali yönetiminin hukuka ve mevzuata uygun ve kamuya açık olarak yürütülmesine katkı sağlamaktadır.

### 2.1. Mali Saydamlık

Saydamlık, kamu yönetiminde görev, yetki ve sorumluluklar ile karar ve işlem süreçlerinin önceden bilinebilir olmasını; üretilen bilgi ve dokümanlara kolay ulaşılmasına imkân verilmesini, üretilen raporların yayınlanmasını ifade eder. Saydamlığın en önemli etkisi, kamu yönetimine duyulan güvenin artmasıdır. Şeffaflık toplumun kamu yönetimi üzerindeki denetimini artırır, yöneticiler ve vatandaşlar üzerinde önemli etkiler doğurur. Ayrıca, kamu yöneticilerinin ve kurumlarının, kamu yararını esas almalarını ve bu yönde karar vermelerini özendirir (Kırılmaz & Atak, 2015:191). Saydamlık; yürütmenin eylemleri ile ilgili olarak güvenilir, kapsamlı, anlaşılabilir ve mukayese edilebilir bilgilere zamanında ulaşma fırsatı sunar.

Mali saydamlık, kamu kurumlarının muhasebe sisteminden üretilen raporlar başta olmak üzere yetkili mercilerce kamu kaynaklarının kullanım amaçlarına ilişkin bilginin ortaya konmasıdır. Özetle, her çeşit kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyunun zamanında bilgilendirilmesi mali saydamlıktır.

Kamu mali yönetim sisteminin saydam olması için; hem sistemdeki aktörlerin yaptıklarının bilinmesi, hem de yapmaya niyetli oldukları şeyler konusunda kamuoyunun bilgilendirilmesi gerekir. Bu bilginin varlığı saydamlık açısından yeterli olmaz. Bu bilginin kamuoyu tarafından etkin kullanılabilmesi için düzenli, anlaşılabilir, tutarlı, doğru ve güvenilir olması da gerekir. Bilginin doğruluğu ve güvenilirliği genellikle Sayıştaylar kanalıyla gerçekleştirilir (Bağlı:2011:57). Sayıştay denetiminin amacının, hesap verme sorumluluğunu ve mali saydamlığı sağlamak olduğu 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nda da belirtilmiştir (Madde:1,34).

Kamu mali yönetiminde mali disiplinin sağlanması, kaynakların stratejik önceliklere göre dağıtılması ve etkin kullanılması gibi temel bütçe sonuçlarının sağlanmasında önemli bir araç olan mali saydamlık; performans esaslı bütçeleme sisteminin zorunlu kıldığı hesap verebilirliğin sağlanması açısından da önemlidir. Sistemde hesap verilebilirliğin sağlanması ancak şeffaflık ilkesinin kurumsal hale getirilmesi ile mümkündür. Yeterli ve güvenilir bilgi akışı ile kaynak kullanımında verimliliğin sağlanması hesap verebilirliğin gerçekleştirilmesinde önemli bir yere sahiptir.

Mali saydamlığı sağlamanın kriterleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (5018 sayılı Kanun, Madde:7, Özbaran, 2000: 39, IMF Manual On Fiscal Transparency, 2007:10,106)

- Yürütmenin maliye politikası konusundaki hedef ve tahminlerinin güvenilir bilgi içermesi,

- Kamu idarelerinin üstlendikleri yükümlülük ve faaliyetleri hakkında ayrıntılı bilgi ve verinin kamuoyu ile paylaşılması (bütçe ve mali raporların yayınlanması),
- Atanmış ve seçilmişler arasındaki bilgi akışının sağlanması,
- Rol ve sorumlulukların biliniyor olması,
- Bütçe süreçlerinin açık olması,
- Bilgiye erişilebilir olunması,
- Mali bilgilerin doğruluğunun güvence altına alınması.

## 2.2. Hesap Verebilirlik

Hesap verebilirlik; bir kamu görevlisinin veya kamu kurumunun faaliyetlerinden dolayı bir üst otoriteye cevap vermesi, açıklamada bulunması ve sorumlu olmasıdır (Güngören, 2017:2; Taytak & Bahtiyar, 2015:263; Demokaan, 2013:362; Taner, 2012:31; Eryılmaz & Biricikoğlu, 2011:21). Bir kişinin yaptıklarından dolayı bazı otoritelere cevap verme zorunluluğu kanuni bir mecburiyetten doğabileceği gibi paydaş taraflara bilgi vermeye yönelik bir hususu da gösterebilir (Kılınç, 2012:4).

Hesap verebilirliğin altında yatan temel fikrin asıl-vekil teorisi olduğu söylenebilir. Bu teoriye göre vekiller asıllar adına hareket etmekte ve faaliyetleri hakkında asıllara karşı cevap vermek durumundadırlar (Eryılmaz & Biricikoğlu, 2011:23). Temsili demokrasilerde, yapısal nedenlerle ve zorunlu olarak karşılaşılan iki sorundan ilki olan asil-vekil çelişkisi hesap verebilirlik kavramının, ikincisi olan asimetrik bilgi problemi ise mali saydamlık kavramının kurumsallaşması ile en aza indirilebilmektedir (Selim, 2010:1)

### 2.2.1. Hesap Verebilirlik Kavramının Özellikleri ve Çeşitleri

Şeffaflığın güvencesi olan (Taner, 2012:43) hesap verebilirlik kavramının üç özelliği söz konusudur (Demokaan, 2013:363, Eryılmaz & Biricikoğlu, 2011:22);

- Kamu görevlisinin ya da kamu idaresinin kendisi dışındaki bir otoriteye açıklamada bulunma zorunluluğu,
- Hesap verebilirlik kavramının muhatabı olan kişi ya da kurumun davranışının veya verdiği bilgilerin sorgulanabilme kanallarının varlığı,
- İyi performansın ödüllendirilmesi, kötü performansın ise cezalandırılması.

Kamu yöneticileri farklı türlerde hesap verebilirlikle karşı karşıya olup faaliyetleri nedeniyle çeşitli mercilere açıklama yapmak, bilgi vermek durumundadırlar. Hesap verebilirliğin sınıflandırılmasında “kime” ve “ne için” olmak üzere iki farklı soru ön plana çıkmaktadır. “Ne için” sorusu hesap verebilirliğin ana fikrini oluşturur ve idari, mali, program ve süreç bağlamında farklı hesap verme sorumluluğuna yol açmaktadır (Bovens, 2005:186). Romzek ve Dubnick (1987:230) hesap verebilirliğin türlerini; bürokratik, yasal, profesyonel ve siyasal olmak üzere dört farklı türde incelemiş,

Bovens (2005:187,188) ise örgütsel, politik, yasal, idari ve mesleki noktalardan hesap verebilirliğe değinmiştir.

### **2.2.2. Hesap Verebilirliğin Amaçları**

Aucoin ve Heintzman'a, (2000: 45) atıfla Kılınc (2012:5) demokrasinin sadece bir niteliği olmayıp olmazsa olmaz şartlarından birisi olan hesap verebilirliğin (Bovens (2005:192) üç amacından söz etmektedir. Bunlar;

- Kamu görevlilerinin kullandıkları yetkilerin kötüye kullanılmasını kontrol etmek,
- Kamu kaynaklarının hukuk kurallarına göre kullanılmasını sağlamak,
- Kamu yönetiminde sürekli öğrenme hedefini teşvik etmek.

### **2.3. Hesap Verme Sorumluluğu**

Hesap verebilir olmak sorumlu olmak demektir (Bovens, 2005:189). Bu sorumluluk hesap verme sorumluluğudur. Kamu mali yönetim sisteminin kilit kavramlarından (Üstün, Kılıç, & Kuluçlu, 2011:391) ve demokratik yönetimlerin temel özelliklerinden olan hesap verme sorumluluğu, kamu gücünü ve kamusal yetkileri kullananların kamuoyuna, parlamentoya ve yetkili diğer mercilere faaliyetleri hakkında açıklama yapma sorumluluğunu ifade eder (Taner, 2011:14). Kamu yönetiminin emanet yönetim olarak yorumlanması neticesinde gelişen hesap verme sorumluluğu, (Demokaan, 2013:372) üzerinde anlaşılmış amaçlar çerçevesinde belirlenmiş bir performansın ortaya konmasına yönelik sorumluluğun üstlenilmesine ve bunun izah edilmesi yükümlülüğüne dayanan bir bağıdır (Bağlı, 2011:61).

“Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadır” (5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, madde: 8). Bunlar hesap verme sorumluluğunun konusunu oluşturmaktadır (Kırılmaz & Atak, 2015:193).

Taner'e göre (2011:14,15); kamu kaynaklarının elde edilmesi ve kullanılması ile ilgili tüm süreçlerin mali yönetimde yer alan tüm paydaşlara açık olması, yani şeffaf bir ortamın mevcudiyeti, etkili ve verimli bir hesap verme sorumluluğunun temel aracı konumundadır. Şeffaflık, etkin hesap verme sorumluluğunun aracı olduğu gibi, hesap verme sorumluluğu da şeffaf bir yönetimin güvencesidir. Söz konusu iki kavram; demokratik bir yönetim için gerekli olduğu kadar kamu hizmetlerinin etkin olabilmesi için de önemli bir başvuru kaynağı durumundadır. Yükümlülük, açıklama yapma zorunluluğu, denetim ve şeffaflıkla yakın ilişkisi bulunan (Taner, 2012:32; Eryılmaz & Biricikoğlu, 2011:23) hesap verebilirlik sayesinde kamu yönetimine güven duyulması temin edilir. Hesap verebilirliğin sağlandığı etkin bir kamu yönetiminin güvencesi sağlam bir denetim sisteminin varlığıdır (Akyel & Köse 2010:23).

### 3. Mali Saydamlık ve Hesap Verebilirlik Denetim İlişkisi

Mali saydamlık ve hesap verebilirlik, idarenin şeffaflığını sağlamak için açıklama yapma yükümlülüğü bağlamında kamu yöneticilerinin görevlerini ilgili ilke, kural ve standartlara göre ifa etmeleri doğrultusunda önemli sorumluluklar yüklemektedir (Demokaan, 2013:362). Bu sorumlulukların yerine getirilip getirilmediğinin tespitinde denetim mekanizmasının önemli fonksiyonu bulunmaktadır. Kamu mali yönetiminde denetim; kamu idaresine ve faaliyetlerine ilişkin bilgilerin önceden belirlenmiş kural, standart, ilke ve düzenlemelere uygunluğunun tespit edilmesi ve ilgili mercilere raporlanması amacıyla denetim birimlerince yapılan delil toplama ve değerlendirme sürecidir.

Saydamlık ve hesap verebilirliğin etkinliği yürütmenin faaliyetlerinin vatandaşlara raporlanmasını gerektirmektedir. Bu sürece şeffaflık kazandıran denetim makul güvence sağlayarak yasama ve yürütme arasındaki ilişkiye ve bu bağlamda demokrasinin gelişmesine katkı sunmaktadır.

Yürütmenin faaliyetlerini kontrol etmeye hizmet eden saydamlık ve hesap verebilirlik süreci, yürütme içinde de üstlerin astlarını kontrol etme arzusunu yerine getirmektedir. Böylece yürütmenin yasamanın isteklerine, yürütme içinde de alt kademedeki yer alanların amirlerinin isteklerine uygun hareket edip etmediklerinin denetlenmesi saydamlık ve hesap verebilirliğin ana amacı olmaktadır. Denetimlerin düzenli olarak yapılması kaynakların zamanında ve etkin olarak doğru alanlarda kullanıldığının bir göstergesi olarak hesap verebilirliği sağlamlaştırmaktadır (Demokaan, 2013:372).

Mali saydamlığın temeli raporlamanın etkili yapılmasına dayanır. Hedef ve amaçların baştan bilinmesi ve belirlenmesi, bunlara ilişkin uygulama ve sonuçların gözlemlenmesi ve karşılaştırılması etkili raporlamanın sağlanması için gereklidir. Bu bağlamda sistemin denetlenmesi için de etkili raporlama gereklidir.

### 4. Mali Saydamlık ve Hesap Verebilirliğin Sağlanmasındaki Temel Araçlar

Kamu mali yönetiminde kullanılan ve mali saydamlık ile hesap verebilirliği sağlayan ve bu ilkelere işlerlik kazandıran temel araçları; stratejik plan, performans programı, bütçe, faaliyet raporu, genel faaliyet raporu, mahalli idareler genel faaliyet raporu, performans raporu, kesin hesap kanunu, genel uygunluk bildirim, muhasebe sistemi ve raporlama, mali istatistikler, iç kontrol ve Sayıştay raporları şeklinde sayabiliriz.(5018 sayılı Kanun, Madde:1, Kırılmaz & Atak, 2015:190).

Bu belgeler kamu kurumlarının amaç ve hedefleri ile bunların gerçekleşme seviyeleri hakkında sistematik bilgi verirler. Mali saydamlığın ve hesap verme sorumluluğunun gereği olan bu belgeler ayrıca, parlamentoya yeterli, düzgün ve doğru bilgiyi zamanında ve sistematik olarak verirler (Bağlı, 2011:77).

Kırılmaz ve Atak'a göre (2015:194) yeni kamu yönetimi anlayışında performansa dayalı hesap verme sorumluluğu ön plana çıkmaktadır. Buna göre hesap verebilirlik,

kamu kaynağının etkili, ekonomik ve verimli kullanımı üzerine kurulmuştur. Kalkınmayı sağlamak ve ülkenin gelişmişlik düzeyini artırmak için; uzun vadeli amaç ve hedefler tespit edilmekte, kaynaklar bunlar için kullanılmakta ve bu şekilde kaynak kullanımında yüksek verim alınmaya çalışılmaktadır. Belirlenen amaç ve hedeflere ulaşmak için kullanılan kaynaklardan yüksek verim alınmasına ilişkin sonuçlar ise etkin bir raporlama sistemi ile kamuoyuna iletilmektedir. Üretilen bilginin kamuoyuna iletilme süreci ise kendini planlama-programlama-raporlama şeklinde göstermektedir.

Kamu mali yönetimi sisteminde kendisine kamu kaynağı kullanma yetkisi verilen kamu görevlileri ve kamu idareleri yürüttükleri faaliyetlerin sonuçlarına yönelik kamuoyu ile bilgi paylaşmak zorundadırlar. Paylaşılan bu bilgilerin gerçekçi, anlaşılır, doğru, güvenilir, tutarlı ve ulaşılabilir olması gerekmektedir (Kırılmaz & Atak, 2015:195). Sayıştay raporları kamu idareleri tarafından üretilen bilgi ve çıktıların doğruluğunun ve güvenilirliğinin teminatı olmaktadır (Bağlı:2011:57).

Kamuda mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğunun sağlanmasına katkı sağlamak üzere denetim, yargılama, raporlama ve kamu idarelerine rehberlik yapma misyonuna (6085 sayılı Kanun, Madde:1, 34; Sayıştay Faaliyet Raporu, 2018:3) sahip olan Sayıştay; her yıl düzenlediği idare denetim raporları ve genel raporlar aracılığıyla, bütçe uygulama sonuçları ve performansları hakkında kamu idarelerinin kamuoyu ile paylaştıkları çıktı ve bilgilerin, doğru ve güvenilir olup olmadığını test eder ve yaptığı değerlendirmelerle birlikte nihai görüşünü TBMM ve kamuoyu ile paylaşır.

Sayıştay raporları kamu mali yönetimi sisteminin işleyişine ve geliştirilmesine pozitif yönde önemli katkılar sunmaktadır (Akyel, 2016:126). Bu raporlar, kamuoyu ile birlikte Parlamente'ye yürütmenin genel mali görünümünün ve yürütmenin faaliyetlerinin değerlendirilmesi konusunda bilgi sağlar ve bu bağlamda parlamentere denetime işlevsellik kazandırır (Köse, 2000:58,59). Ayrıca, yürütmenin hukuki düzenlemelere aykırılık teşkil eden karar, işlem ve eylemlerinin önlenmesi için yasa hazırlanmasına ve benzeri düzenlemelere gidilmesine dayanak oluşturduğu için Sayıştay raporları parlamentonun yasama işlevine de katkı sunar (Köse, 2000:60).

Bu bağlamda, Sayıştay tarafından gerçekleştirilen denetimler ve düzenlenen mali raporlar ile kamuoyuna kaliteli ya da kalitesiz bilgi aktarımı yapıp yapılmadığına ilişkin kamu idarelerinin performans yönetimi ve dolayısıyla hesap verebilirlik düzeyi değerlendirilir (Küçükaycan, 2019:407, 408).

## **5. Mali Saydamlık ve Hesap Verebilirliğin Sağlanmasında Sayıştay Raporlarının Rolü ve Etkinlik Düzeyi**

Kamu idarelerinin Sayıştay tarafından denetlenmesi; kamu kaynaklarının hukuka ve belirlenen amaçlara göre etkili, ekonomik ve verimli kullanımının sağlanıp sağlanmadığı konusunda vatandaşlara ve kamuoyuna güvence verir. Hukuk devletinin vazgeçilmez bir parçası olan bu görev, bağımsız denetim organı olan Sayıştaylar tarafından yerine getirilir (Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI) Düzey 1-2-3, 2017: 11).



Hukukun üstünlüğünü ve demokrasiyi esas alarak ve bağımsız olarak yürütülen Sayıştay denetimi neticesinde düzenlenen Sayıştay raporları; kamu idarelerinin faaliyet sonuçları hakkında kamuoyuna güvenilir, doğru ve yeterli bilgi sunulmasının, kamu idarelerinin performansının değerlendirilmesinin, mali saydamlık ile hesap verme sorumluluğunun yerleştirilmesinin güvencesi olmaktadır.

### 5.1. Sayıştay Denetimi

Sayıştay denetimi; kamu idarelerinin mali hesaplarının, işlem ve faaliyetlerinin ve iç kontrol sistemlerinin incelenmesi ve kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak kullanılmasının değerlendirilmesidir. Sayıştay; denetim faaliyetini her yıl hazırlanan denetim programına göre yürütür. “Denetim programı; kalkınma planları ve yıllık programlardaki öncelikler, kamuoyu ve denetlenen kamu idarelerinin beklentileri, faaliyetlerinin nitelik ve niceliği, bütçe büyüklükleri, denetlenme sıklığı, ihbar ve şikâyetler, geçmiş yıl denetim sonuçları dikkate alınarak ve risk değerlendirmesi yapılarak yürürlüğe konulur” (Sayıştay Faaliyet Raporu, 2018:44).

Bu bağlamda Sayıştay, mali yönetim sisteminin izleyicisi ve üst yönetici odaklı olarak mali sistemin işleyişinin güvencesidir. Buna ek olarak Sayıştay dış denetim fonksiyonu ile mali sistemin TBMM'nin bütçe hakkına uygun yürütülmesinin de teminatıdır (Ergen, 2016:110).

Sayıştay denetimi, mali denetim ile uygunluk denetiminden oluşan düzenlilik denetimi ve performans denetimi olmak üzere ikiye ayrılır (6085 sayılı Kanun, madde: 2, 36).

“Mali denetim; kamu idarelerinin hesap ve işlemleri ile mali faaliyet, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin değerlendirme sonuçları esas alınarak, mali rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin denetimdir” (6085 sayılı Kanun, Madde:2). Mali denetim, kamu kurumlarının mali işlemleri, hesap ve kayıtlarının doğruluğuna ve güvenilirliğine yönelik makul güvence sağlar ve mali işlemlerin kayda alınıp alınmadığını tespit eder.

Uygunluk denetimi; kamu idarelerinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin mali nitelikteki tüm hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunun incelenmesine ilişkin denetimdir” (6085 sayılı Kanun, madde: 2).

“Performans denetimi; hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesidir” (6085 sayılı Kanun, madde: 2, 36). Bu denetimin temel amacı, kamu idarelerinin kaynaklarını etkin, etkili ve ekonomik bir şekilde kullanıp kullanmadıkları hususunda TBMM'ye bağımsız bilgi sağlamak ve tavsiyelerde bulunmaktır. Performans denetiminin bir diğer amacı ise, etkinlik, etkililik ve ekonomikliğe ulaşmak için yapılan çalışmalarını geliştirmek ve denetlenen kamu idarelerine yardımcı olmaktır.

Yürütme organı tarafından hazırlanan ve bütçe uygulama sonuçlarını gösteren kesin hesaplar ile mali rapor ve tabloların güvenilirliği ve doğruluğu hakkında

Sayıştay'ın vereceği güven bildirimi, anılan hesap, rapor ve tabloların TBMM ve ilgili merciiler tarafından değerlendirilmesinde önemli bir araçtır.

## 5.2. Sayıştay Denetiminin Amacı

Sayıştay denetimi belirli ilke, kural ve uluslararası standartlar çerçevesinde belirli amaçlara ulaşmayı amaçlamaktadır. Sayıştay'ın denetim amaçlarının, denetçiler, denetlenenler, diğer paydaşlar ve hatta kamuoyu tarafından bilinmesi denetimden beklenen etkiyi artıran ve denetim bulgularından sonuç almayı hızlandıran bir unsurdur.

Yasalarda belirlenen kapsam içinde, ilke, kural ve standartlara uygun şekilde ve idarenin faaliyetlerini engellememeye özen göstererek icra edilmesi gereken (Akyel, 2016:125-126) Sayıştay denetiminin amacı 6085 sayılı Kanun'un 34'üncü maddesinde açıklanmıştır. Söz konusu maddeye göre;

- İdare faaliyet sonuçları hakkında TBMM'ye ve kamuoyuna güvenilir ve yeterli bilgi sunmak,
- Kamu mali yönetiminin hukuka uygun olarak yürütülmesi ve kamu kaynaklarının korunmasını sağlamak,
- İdarelerin performansını değerlendirmek ve bu hususta kamuoyunu bilgilendirmek,
- Hesap verebilirliği ve mali saydamlığı yerleştirmek ve yaygınlaştırmak.

Sayıştay denetiminin amaçları arasında yer almaktadır.

Sıralanan bu amaçları gerçekleştirmek için kapsamı ve özellikleri birbirinden farklı birçok rapor Sayıştay tarafından üretilmekte ve mali sistemin düzgün işlemesine önemli katkılar sunulmaktadır.

## 5.3. Sayıştay Tarafından Üretilen Raporlar

Sayıştay'ın denetim görevi yanında bu görevin tamamlayıcısı olarak raporlama görevi de bulunmaktadır (Avcı, 2014: 388). Raporlama görevi neticesinde düzenlenen Sayıştay raporları; Sayıştay Başkanı tarafından TBMM ye sunulur veya denetlenen kurum ve kuruluşlara gönderilir (6085 sayılı Kanun, Madde:2). Ayrıca bu raporlar yayımlanarak kamuoyu ile paylaşılır. Parlamento'ya sunulan Sayıştay raporları mali sistemin daha şeffaf ve hesap verebilir olarak yürütülmesinin en önemli araçları arasında yer alır. Bir başka ifadeyle bu raporlar, mali yönetimde saydamlık ve hesap verme sorumluluğuna dayanan stratejik yönetim anlayışının geliştirilmesinde önemli bir araç olmaktadır.

Sayıştay raporları, kamu giderlerinde etkinliğin sağlanmasında ve TBMM'nin bütçe denetimini etkin olarak ifa etmesinde önemli bir fonksiyon icra etmektedir (Selen & Taytak, 2017:212). Sayıştay raporları üzerinden parlamento; kamu kaynağının elde

edilmesi ve kullanılmasına ilişkin olarak kamu kurumlarının yönetim ve hesap verme sorumluluklarını görüşmektedir.

Sayıştay raporlarının amacı; kamu hesaplarının doğru olup olmadığı, kamu mali yönetim sistemi ve kontrollerin etkili bir şekilde işleyip işlemediği, kamu kaynaklarının etkili, verimli ve tutumlu olarak kullanılıp kullanılmadığı gibi konularda parlamento ve kamuoyunu bilgilendirmek ve değerlendirmelerde bulunmaktır (Kılınç, 2012:77)

İçeriği birbirinden farklı çok sayıda rapor Sayıştay tarafından üretilmekte ve kamuoyu ile paylaşılmaktadır (Akyel, 2016,126). Bu raporlar;

- Genel Uygunluk Bildirimi,
- Kamu İdaresi Denetim Raporu,
- Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu,
- Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu,
- Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu,
- Kamu İşletmeleri Denetim Raporu
- Kamu İşletmeleri Genel Raporu
- Kalkınma Ajansları Genel Denetim Raporu
- Siyasi Partiler Mali Denetim Raporu
- Yargılamaya Esas Rapor olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bu raporlardan idare ve kamu işletmeleri denetim raporları, siyasi partiler mali denetim raporu ve yargılamaya esas rapor dışında kalan raporlara Sayıştay genel raporları denilmektedir. Genel denetim raporları; niteliği itibarıyla kamu idarelerinin tüm yönlerini bütüncül açıdan ele alan, yapısal meseleleri ve karşılaşılması muhtemel riskli alanları içeren kapsayıcı nitelikli çalışmalara dayanan raporlardır. Bu bağlamda Sayıştay her yıl altı adet genel rapor düzenleyerek TBMM'ye sunmakta ve bunları kamuoyu ile paylaşmaktadır.

## 6. Mali Saydamlık ve Hesap Verebilirliğin Sağlanmasına Sayıştay'ın Katkı Verebilmesi İçin Gerekli Kriterler

Kamu mali yönetiminde mali saydamlık ve hesap verebilirliğin yerleşmesinde ve yaygınlaştırılmasında Sayıştay raporlarının etkin olabilmeleri için Sayıştayların aşağıda sıralanan kriterleri karşılıyor olmaları gerekmektedir;

- Sayıştay'ın bağımsızlık düzeyi,
- Sayıştay'ın denetim alanı ve kapasitesi,
- Sayıştay raporlarının artması ve çeşitlenmesi
- Denetim kapsamında idare üst yöneticilerinin sorumlu olması
- Paydaşlarla güçlü ve etkin iletişim
- Raporların TBMM'de görüşülme usulü
- Raporların kamuoyuna duyurulması

## 6.1. Sayıştay'ın Bağımsızlığı

Denetimin güvenilirliğinden ve objektifliğinden söz edildiğinde akla gelen ilk kavram bağımsızlıktır. Sayıştayların görevlerini gereği gibi ifa edebilmeleri için kurumsal, işlevsel ve mali bağımsızlığa sahip olmaları gerekir. Bütçe sonuçlarının düzgün ve doğru şekilde denetlenmesi ve değerlendirilmesi için Sayıştayların bağımsız olması önemlidir. Sayıştayların bağımsızlığına yönelik ilkeler Lima ve Meksika Bildirgeleri ile belirlenmiştir.

Lima Bildirgesine göre Sayıştaylar üç noktada bağımsız olmalıdırlar;

- Kurumsal bağımsızlık,
- İşlevsel bağımsızlık,
- Mali bağımsızlık.

Meksika Bildirgesinde (ISSAI 10) ise Sayıştayların bağımsızlık göstergesi olarak sekiz ilke belirlenmiştir (ISSAI Düzey 1-2-3, 2017:42-45);

- Bağımsızlık anayasalarda, kanun ve hukuk mevzuatında yer almalı,
- Sayıştay başkanı ve üyelerinin bağımsızlığı yasal teminata bağlanmalı,
- Görevin icra edilmesinde görev ve yetki genişliği ile tam takdir yetkisi bulunmalı,
- Bilgiye sınırsız şekilde erişilebilmeli,
- Denetim sonuçlarının raporlama hakkı ve yükümlülüğü bulunmalı,
- Raporların içeriğini ve zamanlamasını tespit etme, raporları yayınlama ve ilgili yerlere gönderme özgürlüğü olmalı,
- Denetim sonuçlarını etkin izleme mekanizmaları var olmalı,
- Mali, idari özerklik ile yeterli mali kaynağa sahip olmalı.

Türk Sayıştayının durumu yukarıdaki sekiz ilke bağlamında aşağıda incelenmiştir.

### 6.1.1. Sayıştay'ın Bağımsızlığının Anayasa, Yasa ve Hukuki Çerçeve de Yer Alması

Lima Bildirgesine göre (ISSAI Düzey 1-2-3, 2017:31,49) “yüksek denetim kurumları ancak denetlenen kurumdan bağımsız olmaları ve dış etkilere karşı korunmaları halinde görevlerini nesnel ve etkili bir şekilde yerine getirebilir”. Bunlar, “görevlerini yerine getirmede gerekli fonksiyonel ve kurumsal bağımsızlığa sahiptir”. Sayıştayların “kuruluşu ve gerekli düzeydeki bağımsızlığı Anayasada belirlenir ve bu hususa ilişkin detaylar mevzuatta düzenlenir”.

Türk Sayıştay ile ilgili olarak bu hususlar 1982 Anayasası ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nda yer almıştır. Anayasanın 160'uncu maddesinde; “Sayıştay'ın kuruluşu, işleyişi, denetim usulleri, mensuplarının nitelikleri, atanmaları, ödev ve yetkileri, hakları ve yükümlülükleri ve diğer özlük işleri, Başkan ve üyelerinin teminatı kanunla düzenlenir” denilmektedir. Anayasanın bu hükmü 6085 sayılı Kanunla yürürlüğe

konulmuş ve anılan Kanunun 3'üncü maddesinde Sayıştay'ın kendisine verilen inceleme, denetleme ve kesin hükme bağlama işlerini yaparken işlevsel ve kurumsal bağımsızlığı olan bir kurum olduğu vurgulanmıştır.

### **6.1.2. Sayıştay Başkan Ve Üyelerinin Bağımsızlığının Yasal Teminata Bağlanması**

“Sayıştay'ın bağımsızlığı, üyelerinin bağımsızlığı ile ayrılmaz biçimde bağlıdır. Üyelerin bağımsızlığı anayasa ile güvence altına alınır. Bilhassa görevden azledilmeye ilişkin prosedürler, anayasada belirlenmeli ve üyelerin bağımsızlığını zedelememelidir”. (ISSAI Düzey 1-2-3, 2017:32). Aynı şekilde denetçiler de mesleki kariyerleri boyunca, denetlenen idareler tarafından etki altına alınmamalı ve bunlara bağımlı olmamalıdır. Bu çerçevede Sayıştay başkanı ve üyelerinin teminatı, 6085 sayılı Kanunun 70'inci maddesinde, diğer meslek mensuplarının teminatı ise anılan Kanunun 71'inci maddesinde hükme bağlanmıştır.

### **6.1.3. Görev İfasında Yeterli Görev ve Yetki Genişliği ve Tam Takdir Yetkisinin Bulunması**

ISSAI 10 standardının 3'üncü ilkesi uyarınca (ISSAI Düzey 1-2-3, 2017:43) “Sayıştaylara; kamu parası, kaynağı veya mallarının yasal niteliğine bakılmaksızın bir alıcı veya lehdar tarafından kullanımının, devlet veya kamu kurumlarına ait gelirlerin tahsilâtının, devlet veya kamu kurumlarının hesaplarının yasallığı ve düzenliliğinin, mali yönetim ve raporlamanın kalitesinin, devlet veya kamu kurumlarının faaliyetlerinin ne ölçüde etkili, verimli ve ekonomik olduğunun denetlenme yetkisi verilmelidir”.

“Yasalara riayet ederken Sayıştaylar; denetim konularını seçmede, denetimlerini planlama, programlama, yürütme ve izlemede, kurumun idaresinde ve yaptırım uygulama yetkisine sahip olmaları halinde kararlarının uygulanmasında yasama veya yürütmenin yönlendirme veya müdahalesine kapalı olmalıdır”. 6085 sayılı Kanun, özellikle 3 ila 6'ncı maddeleri bu ilke gereğini karşılamakta ve görev ifasında Sayıştay'ın yetki genişliğine ve takdir hakkına işaret etmektedir.

### **6.1.4. Bilgiye Sınırsız Erişim**

Sayıştaylar ve denetçileri, “mali yönetime ilişkin tüm kayıt ve belgelere erişim hakkına ve gerekli gördüğü sözlü veya yazılı her türlü bilgiyi talep etme yetkisine sahiptir. Denetimin denetlenecek kurumda mı yoksa Sayıştay da mı yapılmasının daha uygun olacağına Sayıştay'ın kendisi karar verir. Bilginin temin edilmesi veya mali tablolar dâhil belgelerin ve kayıtların Sayıştay'a gönderilmesine ilişkin süre sınırları, kanunlarla veya (münferit hallerde) Sayıştay'ca belirlenir” (ISSAI Düzey 1-2-3, 2017:33).

Bu husus 6085 sayılı Kanunun 6'ncı maddesi ile güvence altına alınmıştır. Anılan maddeye göre Sayıştay, “kanunlarla yüklendiği görevlerin yerine getirilmesi sırasında kamu idareleri ve görevlileriyle doğrudan yazışmaya, gerekli gördüğü belge, defter ve kayıtları göndereceği mensupları aracılığıyla görmeye, mallar hariç dilediği yere

getirtmeye, sözlü bilgi almak üzere her derece ve sınıftan ilgili memurları çağdırmaya, kamu idarelerinden temsilci istemeye yetkilidir. Sayıştay denetimine giren işlemlerle ilgili her türlü bilgi ve belgeyi, kamu idareleri ile bankalar dâhil diğerk gerçek ve tüzel kişilerden isteyebilir”.

#### **6.1.5. Denetim Sonuçlarını Raporlama Hakkı ve Yükümlülüğünün Bulunması**

ISSAI 10 standardının 5’inci ilkesine göre Sayıştaylar, “denetim çalışmalarının sonuçlarını raporlama hususunda sınırlandırılmazlar. Denetim çalışmaları ile elde ettikleri sonuçları en az yılda bir kere raporlamaları kanunla gerekli kılınmalıdır” (ISSAI Düzey 1-2-3, 2017:44). Bu ilkeye uygun biçimde Türk Sayıştayı yıllık denetimini planlar, denetim programını hazırlar ve uygulayarak denetim sonuçlarını ve tavsiyelerini raporlamak suretiyle TBBM’ ye sunar ve ilgili kamu idaresine gönderir. Ayrıca bu raporları izlemeye alır (6085 sayılı Kanun, Madde: 37).

#### **6.1.6. Denetim Raporlarının İçeriğini ve Zamanlamasını Belirleme, Raporları Yayımlama ve Dağıtma Özgürlüğünün Olması**

ISSAI 10, ilke 6 ya göre Sayıştaylar “denetim raporlarının içeriğini belirlemede serbesttir. Gerektiğinde denetlenen kurumun görüşlerini de dikkate alarak tespitte bulunma ve öneri getirmede özgürdürler”. Ayrıca, Sayıştaylar; raporlarını ilgili mercie sunduktan sonra yayımlama ve dağıtma özgürlüğüne de sahiptir (ISSAI Düzey 1-2-3, 2017:44). Bu ilke içeriği 6085 sayılı Kanunda aynen yer almakta ve denetim raporlarının içeriği ve zamanlaması Sayıştay tarafından belirlenmektedir. Ayrıca “Sayıştay raporları, TBMM’ye sunulduğu ve ilgili kamu idarelerine verildiği tarihten itibaren onbeş gün içerisinde Sayıştay Başkanı veya görevlendireceği başkan yardımcısı tarafından, kanunların açıklanmasını yasakladığı durumlar hariç kamuoyuna duyurulur” (6085 sayılı Kanun, Madde: 44).

#### **6.1.7. Denetim Sonuçlarını Etkin İzleme Mekanizmalarının Var Olması**

ISSAI 10’un bu ilkesine göre Sayıştayların; düzeltici faaliyette bulunmaları için özgün önerilerin gözden geçirilmesi ve izlenmesi için usulüne uygun olarak raporlarını yasama organına, denetlenen kurumun yönetim kuruluna veya Meclisine sunmaları gerekir (ISSAI Düzey 1-2-3, 2017:44). Bu bağlamda Sayıştay tarafından üretilen raporlar TBMM’ye sunulmakta ve ayrıca denetlenen idareye de gönderilmektedir (6085 sayılı Kanun, Madde: 38-43)

#### **6.1.8. Mali ve İdari Özerklik İle Yeterli Mali Kaynağına Sahip Olunması**

Sayıştaylara “görevlerini yerine getirmeye imkân verecek mali imkânlar sağlanır. Yüksek Denetim Kurumları, kendilerine tahsis edilen kaynakları uygun gördüğü ayrı bir bütçe başlığı kapsamında kullanma hakkına sahiptir” (ISSAI Düzey 1-2-3, 2017:32).

Türk Sayıştay'ı, "genel bütçeye dâhildir. Sayıştay Başkanlığı, bütçesini doğrudan TBMM ye sunar. Sayıştay bütçesine ilişkin iş ve işlemleri Sayıştay Başkanı yürütür. Çeşitli kanunların Cumhurbaşkanı kararına lüzum gösterdiği işlerden Sayıştay hizmetleriyle ilgili olanlar, Sayıştay Genel Kurulunun idari işler niteliğindeki kararlarıyla yürütülür" (6085 sayılı Kanun, madde: 62).

Yukarıda yer alan açıklamalara göre, Meksika deklarasyonunda yer alan sekiz adet bağımsızlık ilkesinin tamamını Türk Sayıştay'ı hem pratikte hem de teoride taşımakta olduğu için bağımsız bir yüksek denetim kurumu olma özelliğine sahiptir. Çünkü bağımsızlık, Sayıştay'ın bir yüksek denetim ve yargı kurumu olarak varlığının ve tarafsız hizmet sunabilmesinin ön şartıdır. Bu nedenle 6085 sayılı Kanun bu temel değeri başta 3' üncü maddesi olmak üzere tüm maddeleri ile güvence altına almıştır.

**Tablo 1: Meksika Bildirgesi Bağlamında Sayıştay'ın Bağımsızlık Durumu**

Birinci ilke	Bağımsızlığı Anayasal ve yasal güvence altındadır
İkinci ilke	Üyelerinin bağımsızlığı Anayasal ve yasal teminat altındadır.
Üçüncü ilke	Denetim planlamasında ve icrasında tamamen bağımsızdır.
Dördüncü ilke Her türlü bilgiye erişim yasal hükme bağlanmıştır.	
Beşinci ilke	Denetim raporlarını TBMM' ye sunar ve kamuoyu ile paylaşır.
Altıncı ilke	Rapor içeriğini ve zamanlamasını kendisi planlar ve icra eder.
Yedinci ilke	Denetim bulgularını izleyen yıl raporlarında izler, TBMM ve kamuoyu ile paylaşır.
Sekizinci ilke	Kendi bütçesini hazırlar. Mali bağımsızlığı vardır.

## 6.2. Sayıştay'ın Denetim Alanı ve Kapasitesi

Son dönemde dünyada yaşanan gelişmeler, Sayıştay denetiminin nesnel tabanının genişletilmesi yönünde gerçekleşmiştir. Bu bağlamda ülkemizde de 6085 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesiyle Sayıştay denetiminin alanı genişletilmiş ve anılan Kanunun 4'üncü maddesinde belirtilmiştir. Buna göre; Sayıştay; "merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarını, mahallî idareleri, sermayesinde doğrudan veya dolaylı olarak kamu payı olan özel kanunlar ile kurulmuş anonim ortaklıkları, diğer kamu idarelerini (kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları hariç), bu idarelere bağlı veya bu idarelerin kurdukları veya doğrudan doğruya ya da dolaylı olarak ortak oldukları her çeşit idare, kuruluş, müessese, birlik, işletme ve şirketleri, kamu idareleri tarafından yapılan her türlü iç ve dış borçlanma, borç verilmesi, borç geri ödemeleri, yurt dışından alınan hibelerin kullanımı, hibe verilmesi, Hazine garantileri, Hazine alacakları, nakit yönetimi ve bunlarla ilgili diğer hususları; tüm kaynak aktarımları ve kullanımları ile Avrupa Birliği fonları dâhil yurt içi ve yurt dışından sağlanan diğer kaynakların ve fonların kullanımını, kamu idareleri bütçelerinde yer alıp almadığına bakılmaksızın özel hesaplar dâhil tüm kamu hesapları, fonları, kaynakları ve faaliyetlerini" denetlemekle görevli bir teşkilattir.

Ayrıca Sayıştay, 3346 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile Fonların Türkiye Büyük Millet Meclisince Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun'un 2'nci maddesi kapsamına giren kamu kurum, kuruluş ve ortaklıklarını bu Kanun ve diğer kanunlarda belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde TBMM adına denetlemekle görevlendirilmiştir.

Kalkınma ajansları da Anayasa Mahkemesi'nin 2007 tarihli bir kararında<sup>2</sup> ve 4 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinde<sup>3</sup> de açıkça belirtildiği üzere tüzel kişiliği haiz kurumlar olup, 6085 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesinin yer alan "diğer kamu idaresi" tanımı içerisine girmek suretiyle Sayıştay denetimi kapsamında yer almaktadır. Bu çerçevede, kalkınma ajansları da her yıl denetlenmekte ve hazırlanan raporlar TBMM'ye sunulmaktadır. Ajanslar nezdinde yapılan Sayıştay denetimleri her ajans özelinde yapılabildiği gibi, tüm ajanslardaki sorunlara yönelik "genel denetim" yaklaşımı ile de gerçekleştirilebilmektedir.

Sayıştay Faaliyet Raporuna (2020:30) göre denetim, yönetim, eğitim, teknik bilgi ve her türlü rehberlik alt yapısına sahip Sayıştay, denetim ve yargılama hizmetlerinin yerine getirilmesi ve Sayıştay Raporlarının hazırlanması ve yayınlanabilir hale getirilmesinde bir başkan, iki başkan yardımcısı, sekiz daire başkanı ve kırk altı üye ile birlikte sekizyüzotuz (830) denetçi görev ifa etmektedir.

Bu bilgilerden hareketle Sayıştay denetiminin ve raporlarının uygun, objektif, doğru ve zamanlı olduğu ve tüm bunların gerçekleştirilmesinde Sayıştay'ın kapasitesinin yeterli olduğu görülmektedir. Bu bağlamda da mali saydamlık ve hesap verebilirlik ilkelerinin sağlanmasına katkı verildiği anlaşılmaktadır.

### 6.3. Sayıştay Raporlarının Artması ve Çeşitlenmesi

5018 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesi ile kamu mali yönetim sisteminde yaşanan dönüşümle birlikte Sayıştay'ın rapor sayısında ve içerik zenginliğinde artış gözlenmiş ve ayrıca her konuda çok çeşitli raporlar düzenlenmeye başlanmıştır. Düzenlenen bu raporlar; ilgisine göre TBMM'ye sunulmakta ya da ilgili kamu idaresine gönderilmektedir. Ayrıca düzenlenen tüm raporlar Sayıştay internet sitesinde kamuoyu ile paylaşılmaktadır.

Yeni kamu mali yönetim sisteminde 6085 sayılı Kanun'un da yürürlüğe girmesiyle denetlenen kamu idareleri itibarıyla Sayıştay'ın düzenlediği rapor sayısında artış yaşanmıştır. Ancak Sayıştay tarafından düzenlenen raporların tamamı TBMM'ye sunulmamaktadır. 2012-2018 yıllarında düzenlenen raporların sadece 1889 tanesi TBMM'ye (Tablo 2) sunulmuştur.

<sup>2</sup> 30.11.2007 tarih ve 2006/61 Esas, 2007/91 Karar sayılı Anayasa Mahkemesi kararı

<sup>3</sup> 4 Sayılı Bakanlıklara Bağlı, İlgili, İlişkili Kurum ve Kuruluşlar ile Diğer Kurum ve Kuruluşların Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi



**Tablo 2: TBMM'ye Sunulan Sayıştay Raporları (2012-2108)**

Rapor Adı	Rapor Sayısı
Genel Uygunluk Bildirimi	7
Kamu İdaresi Denetim Raporu	1838
Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu	7
Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu	7
Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu	7
Kamu İşletmeleri Genel Raporu	7
Diğer Raporlar	16
<b>Toplam:</b>	<b>1889</b>

**Kaynak:** 2018 Yılı Sayıştay Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu

TBMM'ye sunulan bu raporların 1838 tanesi idare denetim raporu, 35 tanesi genel rapor, 16 tanesi de konu temalı rapordur. Sayıştay'ın yaptığı denetimler sonucu düzenlediği, fakat TBMM'ye sunmadığı, bir diğer ifadeyle ilgili idaresine gönderdiği raporların sayısı ise 1702 dir.

#### 6.4. Denetim Kapsamında İdare Üst Yöneticilerinin Sorumlu Olması

“Üst yöneticiler, idarelerinin stratejik planlarının ve bütçelerinin kalkınma planına, yıllık programlara, kurumun stratejik plan ve performans hedefleri ile hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, sorumlulukları altındaki kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan, kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesinden, malî yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi ve kanunlar ile Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden Bakana; mahallî idarelerde ise meclislerine karşı sorumludurlar. Üst yöneticiler, bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, malî hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirirler” (5018 sayılı Kanun, Madde:11). 5018 sayılı Kanunla birlikte kamu mali yönetiminde üst yöneticilerin de yönetim ve hesap verebilme sorumluluğuna tabi tutulması mali saydamlık ve hesap verebilirliğe katkı sağlayan temel noktalar arasında yer almaktadır.

#### 6.5. Sayıştay'ın Paydaşlarla İletişimi

Sayıştay'ın anayasa ve yasalarla öngörülen bağımsızlığı çok yüksek düzeyde inisiyatif ve özerklik sağlar. Sayıştay ile parlamento arasındaki ilişki, her ülkenin şartları ve gerekliliklerine uygun olarak anayasada düzenlenir (ISSAI Düzey 1-2-3, 2017:32). Türk Sayıştayının TBMM ve denetlenen kurum ve kuruluşlar ile güçlü bir iletişim içinde olduğu söylenebilir. Ayrıca bölgesel ve uluslararası denetim organizasyonları ve yüksek denetim kurumları ile olan iletişimi de üst düzeydedir. Bölgesel ve uluslararası yüksek denetim kurumları organizasyonlarına üyelikleri ve aktiviteleri bunun göstergesi olmaktadır.

## 6.6. Sayıştay Raporlarının TBMM’de Görüşülme Usulü ve Süreci

Sayıştaylar, halkın ödediği verginin halk yararına kullanımını sağlamak için parlamentolar adına dış denetim yapmak üzere kurulan yüksek denetim organlarıdır. Gerek ülkeler bazında, gerekse uluslararası kuruluşlar platformunda, Sayıştay denetimi ile parlamentoların denetim fonksiyonunun etkinliği arasında ilişki kurulmakta ve Sayıştay denetiminin; mali saydamlığın ve hesap verme sorumluluğunun güvencesi sayıldığı ifade edilmektedir.

Daha önceleri inceleme ve denetim sonuçlarını Hazine ve Maliye Bakanlığı’na vermekle yükümlü olan ve 1876 tarihli Kanuni Esasi ile anayasal konumuna kavuşan Sayıştay; bu tarihten günümüze kadar inceleme ve denetim sonuçları ile raporlarını TBMM’ye sunmaya başlamış ve sunmaya devam etmektedir (Işık ve Akbulut, 1995:13). Sayıştay raporlarının nitelik ve niceliği kadar TBMM’nin bu raporlara verdiği önem bütçe hakkının etkin kullanıldığının bir göstergesi olmaktadır. Böylece Sayıştay raporları, TBMM’nin yürütme organı üzerindeki etkin ve dolaylı denetim aracı olma özelliğini taşımaktadır (Işık & Akbulut, 1995:14).

Bu bağlamda genel uygunluk bildirimi ile birlikte kamu idarelerine ilişkin denetim raporları, (6085 sayılı Kanun, Madde:38), “dış denetim genel değerlendirme raporu, faaliyet genel değerlendirme raporu, mahallî idarelere ait olanlar hariç olmak üzere idare faaliyet raporları, genel faaliyet raporu ve mahallî idareler genel faaliyet raporu” (6085 sayılı Kanun, Madde:39) ve “mali istatistikleri değerlendirme raporu” (6085 sayılı Kanun, Madde:40) Sayıştay Başkanınca TBMM’ye sunulur. TBMM Başkanlığı, sunulan bu raporları TBMM Plan ve Bütçe Komisyonuna havale eder. Komisyon bu raporları merkezi yönetim yılı bütçe kanunu teklifi ve bir önceki yıl merkezi yönetim kesin hesap kanunu teklifi ile birlikte görüşerek düzenlenen bir rapor ekinde TBMM Başkanlığı kanalı ile görüşülmek üzere TBMM Genel Kuruluna sunar.

Bütçe komisyonunda yapılan bütçe kanunu teklifi ile kesin hesap kanunu teklifi görüşmelerinde Sayıştay raporları milletvekillerine yardımcı olmakta, görüşmeleri zenginleştirmekte ve dolayısıyla parlamentonun denetim fonksiyonunu etkin bir şekilde ifa etmesine katkı sağlamaktadır. Yapılan görüşmeler neticesinde TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu tarafından merkezi yönetim bütçe kanunu teklifi ve merkezi yönetim kesin hesap kanunu teklifi hakkında iki ayrı rapor düzenlenmekte ve Sayıştay raporları da kesin hesap raporuna eklenerek onay için TBMM Genel Kuruluna sunulmaktadır.

## 6.7. Sayıştay Raporlarının Kamuoyuna Duyurulması

Sayıştay raporlarının kamuoyu ile paylaşılması ve kamuoyunun bilgilendirilmesi yasal bir zorunluluktur. Bu nedenle Sayıştay raporları, TBMM’ ye sunulduğu ve ilgili kamu idarelerine verildiği tarihten itibaren onbeş gün içerisinde Sayıştay Başkanı veya görevlendireceği başkan yardımcısı tarafından, kanunların açıklanmasını yasakladığı durumlar hariç Sayıştay Başkanlığı internet sitesinde yayınlanmak suretiyle kamuoyuna duyurulmaktadır.

Yukarıda verilen bilgiler Türkiye'nin yüksek denetim organı olan Sayıştay'ın yasama ve yürütmeden bağımsız olarak denetim yaptığını, raporlarını düzenlediğini, denetim sonuçlarını TBMM ve kamuoyu ile paylaştığını, denetim alanının oldukça geniş ve denetim kapasitesinin yeterli olduğunu ve raporlarının TBMM'de dikkate alındığını göstermektedir. Tüm bunlar Sayıştay raporlarının mali saydamlık ve hesap verebilirlik ilkelerinin sağlanmasında etkin olabilmeleri için gerekli olan kriterleri taşıdığına işaret etmektedir.

## 7. Mali Saydamlık ve Hesap Verebilirliğin Sağlanmasında Sayıştay Raporlarının Rolü ve Etkinliğine Yönelik Anket Çalışması

Yüksek denetim ve yargılama organı olan Sayıştay tarafından düzenlenen raporlar kamu mali yönetiminde mali saydamlık ve hesap verebilirliğin yerleşmesine ve sağlanmasına katkı sunmakta mıdır?" sorusuna cevap aramak ve mali saydamlık ve hesap verebilirliğin sağlanmasında Sayıştay raporlarının etkinlik düzeyini tespit etmek amacıyla yapılan literatür taraması ve 2012-2018 yılları arasında Sayıştay tarafından düzenlenen mali raporlar ve diğer raporların incelenmesi neticesinde tespit edilen hususlar Sayıştay üyelerine sorulmak suretiyle bir anket çalışması yapılmıştır.

Anket çalışması 54 Sayıştay üyesi arasında yapılmış, 28 üye kendilerine yöneltilen sorulara cevap vermiş ve bazı değerlendirmelerde bulunmuşlardır. Ankete katılan üyelere ilişkin bazı bilgiler aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Geçmiş Unvan Durumu		Eğitim Durumu		Yaş Durumu Aralığı	
Sayıştay Denetçisi	31	Lisans	45	47-52	12
Müfettiş	10	Yüksek Lisans	6	53-57	31
Genel Müdür Yrd. ve Üzeri	9	Doktora	3	58-62	7
Müsteşar Yrd. ve Üzeri	4	----	--	63...	4
<b>Toplam</b>	<b>54</b>	----	<b>54</b>	----	<b>54</b>

Ankete katılan üyeler, kendilerine yöneltilen sorulara; fikrim yok, kesinlikle katılıyorum, katılıyorum, kararsızım, katılmıyorum veya kesinlikle katılmıyorum cevaplarını vermişlerdir.

Anket çalışmasında, çalışmanın ana sorusu bağlamında üyelere Sayıştay denetimi ve raporlarının mali saydamlık ve hesap verebilirliğin sağlanmasında etkili olup olmadığı hususunda çeşitli sorular sorulmuş ve görüşleri alınmıştır. Böylece anket soruları ile mali saydamlık ve hesap verebilirliğin sağlanmasında aşağıda sıralanan hususlarla ilgili olarak Sayıştay üyelerinin görüşü öğrenilmek istenmiştir;

- Dış denetiminin önemi ve rolü,
- Sayıştay raporlarının rolü, katkısı ve etkinliği,

- Sayıştay raporlarının etkinliğini azaltan hususlar,
- Sayıştay raporlarının etkinliği artırmaya yönelik öneriler.

## 8. Çalışma Bulguları ve Politika Önerileri

Kamu mali yönetiminde kendisine kamu kaynağı kullanma yetkisi verilen kişiler ve kamu idareleri yürüttükleri işlemlerin sonuçlarına yönelik; gerçekçi, anlaşılır, tutarlı ve ulaşılabilir bilgileri kamuoyu ile paylaşmak zorundadır. Mali sistemin saydam olması için; hem sistemdeki aktörlerin yaptıklarının, hem de yapmaya niyetli oldukları hususların kamuoyu bilgisine sunulması gerekmektedir. Bu bilginin varlığı saydamlık açısından yeterli değildir. Ayrıca, bu bilginin kamuoyu tarafından etkin kullanılabilmesini sağlayacak biçimde düzenli, anlaşılabilir, tutarlı, doğru ve güvenilir olması gerekmektedir. Bunun teminatı ise Sayıştay raporlarıdır.

Sayıştay; her yıl düzenlediği raporlar aracılığıyla, bütçe uygulama sonuçları ve performansları hakkında idarelerin kamuoyu ile paylaştıkları çıktı ve bilgilerin, doğru ve güvenilir olup olmadığını test etmekte ve yaptığı değerlendirmelerle birlikte nihai görüşünü TBMM, ilgili idareler ve kamuoyu ile paylaşmaktadır.

Bu bağlamda çalışmada ulaşılan bulgular aşağıda sıralanmış, anket çalışmasına katılan üyelerin görüşüne ise oranlama şeklinde bulgunun yer aldığı satırın diğer sütunlarında yer verilmiştir. Üye görüşleri bulguyu destekleyip desteklemediğine göre olumlu, olumsuz ve diğer görüş şeklinde sınıflandırılmıştır. Olumlu görüş başlığı altında, “kesinlikle katılıyorum” ve “katılıyorum” görüşlerine, olumsuz görüş başlığı altında “kesinlikle katılmıyorum” ve “katılmıyorum” görüşlerine ve diğer görüş başlığı altında ise “fikrim yok” ve “kararsızım” görüşlerine yer verilmiştir. Bazı bulgularda ise üye görüşü bulunmamaktadır.

### 8.1. Sayıştay Raporlarının Etkin Olduğuna İlişkin Bulgular

Sayıştay raporlarının saydamlık ve hesap verebilirliğe katkı sunduğuna ilişkin bulgular aşağıda sıralanmıştır.

Çalışma Bulguları	Olumlu Görüş %	Olumsuz Görüş %	Diğer Görüş %
• Mali saydamlık ve hesap verebilirliğin sağlanması için etkin dış denetim ve raporlama gereklidir	100	-	-
• Saydamlık ve hesap verebilirlik için kamu kurumlarınca üretilen bilginin düzenli, anlaşılabilir, tutarlı ve güvenilir olması gerekmektedir.	100	-	-

Çalışma Bulguları	Olumlu Görüş %	Olumsuz Görüş %	Diğer Görüş %
• Düzenli denetimler kaynak kullanımının zamanında ve etkin biçimde doğru alanlara yönlendirildiğinin bir göstergesi olarak hesap verebilirliği güçlendirmektedir.	100	-	-
• Yeterince geniş denetim alanına sahip Sayıştay'ın denetimi etkin ve yeterli olup mali saydamlık ve hesap verebilirliğin sağlanması noktasında gerekli kriterleri taşımaktadır.	85	3	12
• Mali saydamlık ve hesap verebilirliğin temeli etkili raporlamaya dayanır.	96	-	4
• Mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğu ile raporlama faaliyeti arasındaki doğrudan bir ilişki vardır.	92	-	8
• Sayıştay raporlarının caydırıcı özelliği kaynakların etkin kullanımına katkı sunmaktadır.	-	-	-
• Mali saydamlık ve hesap verebilirliğin sağlanmasında Sayıştay raporlarının önemli derecede katkısı vardır.	100	-	-
• Sayıştay raporları bütçe uygulama sonuçları ile faaliyet raporlarında yer alan bilgilerin doğruluğunun ve gerçekliğinin güvencesi olma özelliğine sahiptir.	78	7	15
• Sayıştay raporları mali tabloların güvenilirlik ve doğruluğunu teyit edebilmektedir.	-	-	-
• Kamu idarelerinin genellikle tamamına ilişkin mali verileri ve işlemleri Sayıştay tarafından incelenmekte ve değerlendirmeler TBMM, ilgili merciler ve kamuoyu ile paylaşılmaktadır.	53	47	-
• Sayıştay raporları, kamuoyu ile birlikte Parlamento'ya, yürütmenin genel mali görünümünün ve yürütmenin faaliyetlerinin değerlendirilmesi konusunda bilgi sağlamaktadır.	100	-	-
• Sayıştay raporları, kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasına ilişkin olarak idarelerin yönetim ve hesap verme sorumluluklarının Parlamento'da görüşülmesine katkı vermektedir.	85	3	12

<b>Çalışma Bulguları</b>	<b>Olumlu Görüş %</b>	<b>Olumsuz Görüş %</b>	<b>Diğer Görüş %</b>
• Sayıştay raporları, yasama organının bütçe üzerindeki denetimini etkin bir şekilde yerine getirmesine yardımcı olmaktadır.	71	7	22
• Sayıştay raporları kamu idarelerinde hukuka ve mevzuata uygun olmayan problemler alanları ortaya çıkarabilmektedir	82	14	4
• Yürütme organının bütçe uygulama sonuçlarına ilişkin hazırladığı kesin hesaplar ile mali rapor ve tabloların güvenilirliği ve doğruluğu hakkında Sayıştay'ın vereceği güven bildirim, anılan hesap, rapor ve tabloların TBMM ve ilgili merciler tarafından değerlendirilmesinde önemli bir araçtır.	78	7	15
• Sayıştay raporlarının etkinliğinin, raporların parlamentoda görüşülme usulü ile bir ilişkisi vardır.	-	-	-
• Sayıştay raporlarındaki tespitler idarelerce tam anlamıyla yerine getirilmemektedir.	50	10	40
• Kamu idarelerinin problemler alanları Sayıştay raporlarına konu edilmekte ve TBMM'nin dikkatine sunulmaktadır. Ancak, gerekli mevzuat düzenlemeleri yapılamamaktadır	61	10	29
• Raporlarda yer alan bulgular yıllar itibarıyla izlenmeye çalışılmaktadır. Ancak, yeterli değildir	75	10	15
• Sayıştay raporları TBMM'de yeterince incelenip değerlendirilememekte ve problemleri çözecek yasal faaliyetler yapılamamaktadır.	53	21	26

Çalışma bulguları, Sayıştay denetiminin ve özellikle raporlarının kamu mali yönetiminde mali saydamlık ve hesap verebilirliğin sağlanmasında en önemli araçlardan birisi olduğunu, kamu idarelerince üretilen bilginin ve düzenlenen mali tabloların doğru, dürüst ve güvenilir olmasına katkı sunduğunu, kaynakların etkin kullanımı için caydırıcı etkiye sahip olduğunu göstermektedir. Ancak, bazı tespitler Sayıştay raporlarının etkinliğini azaltan hususların varlığına dikkat çekmektedir.

## 8.2. Sayıştay Raporlarının Etkinlik Düzeyini Azaltan Hususlara İlişkin Bulgular

Kamu mali yönetiminin temel taşlarından olan mali saydamlık ve hesap verebilirlik ilkelerinin yerleşmesinde ve sağlanmasında olumlu katkıları olan Sayıştay raporlarının etkinliğini azaltan bulgulara aşağıda değinilmiştir.

Çalışma Bulguları	Olumlu Görüş %	Olumsuz Görüş %	Diğer Görüş %
• Sayıştay raporlarının ve bulgu sayısının fazlalığı raporların etkinliğini azaltmaktadır.	46	35	19
• Sayıştay raporlarının TBMM de görüşülme usulü rapor etkinliğini azaltmaktadır.	85	-	15
• Mahalli idare raporlarının ilgili mahalli idare meclisinde görüşülmesi Sayıştay raporlarının etkinliğini azaltmaktadır.	67	25	8
• Sayıştay rapor bulgularının izlenmesinde yaşanan sorunlar etkinliği azaltmaktadır.	78	10	12

Çalışma bulguları Sayıştay dış denetiminin ve raporlarının etkinliğini azaltan bazı önemli hususların varlığına dikkat çekmektedir. Sayıştay raporlarının sayıca fazla olması ve TBMM 'nde görüşülme usulü rapor içeriği tespitlere milletvekillerinin gereken önemi ve dikkati vermelerinin önünde engel olmaktadır. Bu bağlamda vekiller raporları gereği kadar inceleyememektedirler. Bu da rapor tespitlerinin dikkatlerden kaçmasına neden olmaktadır. Benzer sorun mahalli idare raporlarının görüşülmesinde de yaşanmaktadır. Mahalli idarenin üst yöneticisi, yönetimindeki idarenin eksikliklerini gösteren Sayıştay raporlarını kendi Meclisleri gündemine almamakta ya da meclis üyelerini bu konuda bilgilendirmemektedir.

Yukarıda bahsedilen her iki durumda da rapor tespitlerinin ortadan kaldırılması için gereken düzenlemelerin yapılması yönünde çalışmalar yapılamamakta ve aynı tespitler izleyen yıllar raporlarında da tespit olarak tekrar edilmektedir. Bu da raporların etkinliğini azaltmaktadır.

Her yıl denetlenen kamu kurumları hakkında düzenlenen Sayıştay raporlarını görüşen, bu raporlara son şeklinin verilmesinde önemli katkısı olan Sayıştay üyelerinin bu süreçteki gözlem, izlenim ve görüşlerinden de hareketle önemli bazı öneriler geliştirilmiştir.

## 8.3. Çalışma Önerileri

Mali saydamlık ve hesap verebilirliğin sağlanmasında Sayıştay raporlarının etkinliğini artıracak bazı politika önerileri aşağıda sıralanmıştır:

### **8.3.1. Rapor Sayısının ve Bulguların Fazlalığı**

Sayıştay raporlarının sayısındaki artış ve rapor bulgu sayısının fazlalığı raporların ve rapor tespitlerinin TBMM üyelerinin dikkatinden kaçmasına neden olmaktadır. Dolayısıyla TBMM'nin çok sayıda rapor ve bulgu sayısı ile ilgilenmeye zaman ayırması zor olmaktadır. Bu da raporların etkililiğine olumsuz olarak yansımaktadır.

Bu nedenle az sayıda ama kapsamlı ve genel hususlara matuf raporların TBMM'ye sunulması sonuç alma açısından daha etkili olacaktır. Aynı tespitlerin her yıl raporla birlikte Meclise sunulması da bulgunun etkisini azaltmaktadır. Dolayısıyla tekrar eden denetim bulgularının takip edilen hususlar başlığı altında Meclisin dikkatine sunulması daha yararlı olacaktır.

#### **Öneri:**

- Az sayıda ama kapsamlı ve genel hususlara matuf raporlar TBMM'ye sunulmalı, her yıl tekrar eden bulgular takip edilen hususlar başlığı altında Meclise sunulmalıdır.

### **8.3.2. Raporların İzlenmesinde Yaşanılan Sorunlar**

Planlı ve programlı denetim faaliyetleri sonucunda hazırlanan Sayıştay raporlarının gereğinin yerine getirilmesi ve raporda yer alan tespitlerden sonuç alınması mali sistemin hukuka uygun yürütülmesinde ve geliştirilmesinde büyük önem taşımaktadır.

Bu bağlamda Sayıştay raporlarının parlamento tarafından üst düzeyde izlenmesinin, denetlenen kurum ve kuruluşların kaynak kullanımına ve bütçe hakkına uygun şekilde yönetilmelerine katkı sağlayacağı açıktır.

#### **Öneri:**

- Rapor bulgularının izleyen yıllarda da devam edip etmediğinin tespiti için gereken mekanizma kurulmalı ve bulguların tekrarının önüne geçilmelidir.
- Sayıştay raporlarında yer alan tespitleri dikkate almayıp izleyen yıllarda da aynı uygulamaya devam eden idarelerin hukuki müeyyideye tabi tutulması için gerekli yasal düzenlemeler yapılmalıdır.

### **8.3.3. Raporların TBMM'de Görüşülme Yöntemi**

5018 sayılı Kanun ile 6085 sayılı Kanun'da Sayıştay raporlarının TBMM'ye sunulacağı hükme bağlanmış, ancak hangi komisyonlarda görüşüleceğine dair bir düzenleme yer almamıştır. TBMM Başkanlığı ilgisi nedeniyle Kamu iktisadi teşebbüsü raporlarını KİT Komisyonuna, diğer raporları ise Plan ve Bütçe Komisyonuna havale etmekte ve bu raporlar anılan komisyonlarda görüşülmektedir. Bu nedenle KİT raporları hariç Sayıştay raporları TBMM'de açık bir şekilde sadece Sayıştay Raporlarını



görüşen özel bir komisyon tarafından görüşülmemekte ve Sayıştay doğrudan bir komisyon ile iletişim kuramamaktadır.

Sayıştay raporlarının mevcut haliyle TBMM’de görüşülme usulü bunların etkinliğini ve sonuç alabilirliğini olumsuz yönde etkilemektedir. Raporların TBMM’de hak ettiği şekilde görüşülüp değerlendirilmesi şüphesiz bütçe hakkının daha etkin kullanımına katkı sağlayacaktır.

**Öneri:**

- Milletvekillerinin incelemesine imkân verebilmek için Sayıştay raporlarının TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu dışında ayrı bir komisyonda görüşülebilmesi için, Önder & Meydanlı’nın da (2019:147) belirttiği gibi TBMM İç Tüzüğünde ya da ilgili mevzuatta gerekli değişiklik yapılmalıdır.

**8.3.4. Sayıştay Tarafından TBMM’nin Bilgilendirilmesi**

6085 sayılı Kanununun 21’inci maddesine göre Sayıştay Başkanı, Sayıştay’ın faaliyetleri ile ilgili olarak yılda en az iki defa TBMM Plan ve Bütçe Komisyonunu ve gerektiğinde diğer ilgili komisyonları bilgilendirmek durumundadır. Sayıştay Başkanının Meclisi bilgilendirmesi Sayıştay-TBMM ilişkilerinde ve iletişimde sağlıklı ve etkin bir yapının varlığına işaret etmektedir. Ancak, bu durum gerekli bilgilendirmenin süreklilik arz etmesi halinde söz konusudur. Bilgilendirme sürecinde kesiklik bu ilişkiyi ve iletişimi zayıflatmakta ve Sayıştay raporlarının etkisini de olumsuz etkilemektedir.

**Öneri:**

- TBMM ile Sayıştay arasındaki koordinasyonu sağlayacak ve ilişkileri canlı tutacak bir mekanizma kurulmalıdır.

**8.3.5. Mahalli İdarelere Ait Sayıştay Raporlarının Görüşülme Yöntemi**

6085 sayılı Kanun uyarınca Sayıştay tarafından denetlenen mahalli idareler hakkında düzenlenen mali raporlar ilgili mahalli idare meclisine gönderilmekte ve bu meclislerde görüşülüp değerlendirilmektedir. Ancak, bu raporlar mahalli idare üst yöneticileri tarafından ya meclis gündemine getirilmemekte ya da meclislerde gereği gibi görüşülüp değerlendirilmemektedir. Bu durum ise mahalli idarelerdeki mali yönetimin mali saydamlık ve hesap verebilirlik ilkeleri bağlamında yürütülmesine ve kaynak kullanımının etkili, ekonomik ve verimli kullanımına olumsuz etki yapmaktadır.

**Öneri:**

- Mahalli idarelerde Sayıştay raporlarının daha etkin olabilmesi için rapor bulgularını yerine getirmemenin yasal müeyyidesi oluşturulmalıdır.

### **8.3.6. İdarelerin Uygulamaya Devam Ettiği Konuların Yasal Dayanağa Kavuşturulması**

Hukuki müeyyidesi olmasına rağmen yıllar itibarıyla Sayıştay raporlarında yer aldığı halde idareler tarafından ısrarla uygulanmasına devam edilen tespit konularında ilgili mevzuat hükümlerinin uygulamaya paralel hale getirilmesi için gerekli yasal değişikliklerin yapılması idarelerin ihtiyaçlarına cevap verecek ve uygulamada karşılaşılan sorunların azalmasına katkı sağlayacaktır.

#### **Öneri:**

- Sayıştay raporlarına konu olduğu halde uygulanmasına devam edilen hususlar yasal dayanağa kavuşturulmalı ve böylece mevzuata aykırılık ortadan kaldırılmalıdır.

## **9. Sonuç ve Değerlendirme**

Kamu malî yönetimi kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve malî saydamlığı sağlamak üzerine inşa edilmiştir. Mali saydamlık kamu idarelerinin faaliyetlerinin ve faaliyet sonuçlarının gözlemlenebilir ve kamuoyuna açık olmasıdır. Hesap verebilirlik ise kamu idarelerinin görev ve yetkileri ile bu görev ve yetkilerinin hukuka uygun kullanılıp kullanılmadığının hesabını yetkili mercilere ve kamuoyuna vermeleridir. Mali saydamlığın ve hesap verebilirliğin sağlanabilmesi için kamu idarelerinin ürettiği bilginin doğru, düzgün, tutarlı ve güvenilir olması gerekir. Bunun için de sağlam bir raporlama mekanizmasının varlığı gereklidir. Yetkili merciler ve kamuoyu açısından sağlam, doğru ve güvenilir bilginin güvencesi ve teminatı Sayıştay raporlarıdır. Bu nedenle mali saydamlık ve hesap verebilirliğin sağlanmasında Sayıştay raporlarının rolü önemlidir.

Kamu kaynaklarının hukuka uygun olarak elde edilmesi ve kullanılmasına ilişkin bilginin zamanında kamuoyuna ulaştırılması denetimle yakından ilişkilidir. Kamu idarelerinin şeffaflığı sağlamak için faaliyetlerine ilişkin açıklamada bulunma sorumluluğu ve bu faaliyetlerinin hukuka uygun yapılmasına ilişkin sorumluluğu hesap verebilirliğin gereğidir. Bu sorumluluğun yerine getirilip getirilmediğinin tespitinde denetim mekanizmasının önemli fonksiyonu bulunmaktadır. Yönetimin hesap verme sorumluluğu ancak yönetimin faaliyetlerinin ve performansının bağımsız mercilerce değerlendirilmesi ve sonuçlar hakkında halkın ve Parlatentonun bilgilendirilmesi ile sağlanabilir. Dolayısıyla Sayıştay denetimi hesap verme sorumluluğunun tesis edilmesinde anahtar konuma sahiptir.

Stratejik plan, performans programı, bütçe, faaliyet raporu, genel faaliyet raporu, mahalli idareler genel faaliyet raporu, performans raporu, kesin hesap kanunu, mali istatistikler ve Sayıştay raporları mali saydamlık ve hesap verebilirliğin sağlanmasında temel araçlar arasında yer almaktadır. Sayıştay raporları, caydırıcı özelliği yanında kamu idarelerinin faaliyetleri ve faaliyet sonuçları hakkında kamuoyuna güvenilir, sağlam, doğru, düzgün ve yeterli bilgi sunarak kamu idarelerinin performansını değerlendirmekte ve mali saydamlık ve hesap verebilirliğin sağlanmasına katkı sunmaktadır.

Sayıştay'ın raporlama fonksiyonu bağlamında düzenlenen Sayıştay raporları TBMM'ye ve ilgili kamu idaresine sunulmakta, ayrıca yayımlanmak suretiyle kamuoyu ile paylaşılmaktadır. Raporların temel amacı, kamu hesaplarının doğruluğu, kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi, kullanılması, sistemin işleyişi gibi konularda değerlendirmeler yaparak TBMM'yi, ilgili idareyi ve kamuoyunu bilgilendirmektir. Bu bağlamda düzenlenen raporlar kamuoyu ile paylaşılmaktadır.

Sayıştay raporlarının mali saydamlık ve hesap verebilirliğin sağlanmasında etkin olabilmesi için bazı kriterlerin yerine getirilmiş olması gerekir. Sayıştay raporlarının etkinlik düzeyinin bağlı olduğu bu kriterler; Sayıştay'ın bağımsızlık düzeyi, Sayıştay'ın denetim alanı ve kapasitesi, Sayıştay raporlarının artması ve çeşitlenmesi, denetim kapsamında idare üst yöneticilerinin sorumlu olması, paydaşlarla güçlü ve etkin iletişim, raporların TBMM'de görüşülme usulü ve raporların kamuoyuna duyurulması kriteridir.

Bu çalışmada Sayıştay'ın Lima ve Meksika Deklarasyonunda belirtilen bağımsızlık kriterlerini taşıdığı görülmüştür. Buna göre Sayıştay'ın bağımsızlığı Anayasal ve yasal güvence altındadır. Sayıştay üyelerinin bağımsızlığı Anayasa ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nda yasal teminat altına alınmıştır. Denetim planlamasında ve icrasında tamamen bağımsız olan Sayıştay her türlü bilgiye yasal olarak erişim hakkına sahiptir. Sayıştay düzenlediği denetim raporlarını TBMM'ye sunmakta ve ilgili idareye göndermektedir. Ayrıca raporlar kamuoyu ile paylaşılmaktadır. Sayıştay raporların içeriğini ve zamanlamasını kendisi planlamakta ve icra etmektedir. Denetim bulgularını takip eden yıl raporlarında izlemekte, TBMM ve kamuoyu ile paylaşmaktadır. Ayrıca, Sayıştay kendi bütçesini hazırlamak suretiyle mali bağımsızlık kriterini de karşılamaktadır.

Denetim alanı geniş olan ve kapasitesi yeterli bulunan Sayıştay çok çeşitli raporlar düzenlemekte ve bu raporların gereğinin yerine getirilmesi için TBMM ve ilgili kurum ve kuruluşlar gibi paydaşlarla iletişimini güçlü tutmaktadır. Ayrıca, üyeliği ve aktiviteleri ile bölgesel ve uluslararası denetim organizasyonları ve yüksek denetim kurumlarına ile olan iletişimi de üst düzeydedir. Raporların TBMM'de görüşülmesi ve kamuoyunun bilgisine sunulması da etki derecesini artırmaktadır.


Ancak, mali saydamlık ve hesap verebilirliğin sağlanmasında olumlu katkıları olan Sayıştay raporlarının etkinliğini azaltan bazı hususlar söz konusudur. Bunlar; Sayıştay raporlarının TBMM'de mevcut görüşülme yöntemi, Sayıştay'ın TBMM'yi bilgilendirme sunumlarının azlığı, rapor ve bulgu sayılarının fazlalığı ve yerel yönetim raporlarının TBMM yerine kendi meclislerinde görüşülmesi gibi hususlardır.

Sonuç olarak çalışma bulguları, anılan eksikliklere rağmen Sayıştay raporlarının kamu mali yönetim sisteminin hukuka uygun işlemesinde ve mali saydamlık ile hesap verebilirliğin sağlanmasında çok önemli role sahip olduğunu göstermektedir. Bu bağlamda çalışma önerilerinin de raporların etkinlik derecesini artıracığı düşünülmektedir.

**Etik Kurul Onayı:** Etik kurul belgesi gerektiren bir çalışma değildir.

**Hakem Değerlendirmesi:** Dış bağımsız.

**Yazar Katkıları:**

**Mehmet Aksoy**  - Fikir ve Amaç, Planlama ve Tasarım, Literatür ve Atıf, Yazım ve Format, Son Onay ve Sorumluluk, Genel Katkı Düzeyi - % 100.

**Çıkar Çatışması:** Yazarlar herhangi bir çıkar çatışması bildirmemiştir.

**Finansal Destek:** Yazarlar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

## Kaynakça

- Akyel, R. (2016). "Sayıştay Raporlarının Kamu Mali Yönetimine Katkısı", *Amme İdaresi Dergisi*, 49 (Mart), 119–145.
- Akyel, R. & Köse, H. Ö. (2010). "Kamu Yönetiminde Etkinlik Arayışı: Etkin Kamu Yönetimi İçin Etkin Denetimin Gerekliliği", *Türk İdare Dergisi*, 466, 9–24.
- Anayasa Mahkemesinin Kuruluş ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun, No: 6216.
- Aucoin, P. & Heintzman, R. (2000). *The Dialectics of Accountability for Performance in Public Management Reform*. B.G. Peters ve D.J. Savoie.(Ed.). *Governance in the Twenty-First Century- Revitalizing the Public Service*, McGill-Queen's University Press, Canada, 244–280.
- Avcı, A. M. (2014). "Ofis Tipi Sayıştay Örnekleri Işığında Türk Sayıştayının Değerlendirilmesi", *29.Türkiye Maliye Sempozyumu*, 16-20 Mayıs, 2014, Antalya.
- Bağlı, M. S. (2010). "Mali Saydamlık ve Hesap Verebilirlik Açısından TBMM'nin Kesin Hesap Denetimi: Türkiye'de Parlamento- Sayıştay İlişkisi", Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Bağlı, M. S. (2010). "TBMM'nin Bütçe Sonuçlarını Denetleme Süreci", *Yasama Dergisi*, 16, 103-143.
- Bağlı, M. S. (2011). "Parlamento-Bütçe İlişkilerinde Stratejik Plan ve Faaliyet Raporlarının Önemi", *Yasama Dergisi*, 17 (17), 39–80.
- Bovens, M. (2005). *Public Accountability*, E.Ferlie, L.E. Lynne Jr,C.Pollitt (Ed). The Oxford Handbooks of Public Management, Oxford University Press, Newyork, 182-208.
- Demokaan, D. (2013). "Hesap Verebilirlikte Denetimin Yeni Rolü", *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 17 (2), 361–378.
- Denetim Raporlama Rehberi, (2014), Sayıştay Başkanlığı, Ankara.
- Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu, (2016), Sayıştay Başkanlığı, Ankara.
- Dikmen, S. & Çiçek, H.G. (2018). "Etkin Bir Hesap Verebilirlik Mekanizması Olarak Yasama Organının Bütçe Gözetim İşlevi", *Maliye Dergisi*, 174, 270–298.
- Düzenlilik Denetim Rehberi (2014), Sayıştay Başkanlığı, Ankara.

- Ergen, Z. (2016). “Kamu Mali Yönetiminde Yeniden Yapılanma: Muhasebe-i Umumiye Kanunundan 5018 sayılı Kanuna Bütçe ve Harcama Usullerinde Dönüşüm”, *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 8 (1), 93–115.
- Eryılmaz, B. & Biricikoğlu, H. (2011). “Kamu Yönetiminde Hesap Verebilirlik ve Etik”, *İş Ahlakı Dergisi*, 4 (7), 19–45.
- Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu (2018), Sayıştay Başkanlığı, Ankara. Faaliyet Raporu (2018), Sayıştay Başkanlığı, Ankara.
- Faaliyet Raporu (2020), Sayıştay Başkanlığı, Ankara.
- Genel Uygunluk Bildirimi (2018), Sayıştay Başkanlığı, Ankara.
- Güngören, F. (2017). “Uluslararası İlkeler Kapsamında 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Saydamlık ve Hesap Verebilirliğin Sağlanmasında Kullanılan Araçlar”, Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- Hukuk Muhakemeleri Kanunu, No: 6100
- Işık, H. & Akbulut, E. (1995). “Sayıştay ve Parlamento İlişkileri”, *Sayıştay Dergisi*, 17, 13–17.
- İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, No:5018
- Kılınç, İ. (2012). “Türk Kamu Mali Yönetim Sisteminde Hesap Verme Sorumluluğu ve Sayıştay Denetimi, Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Kırılmaz, M. & Atak, F. (2015). “Kamu Mali Yönetiminde Şeffaflık ve Hesap Verebilirlik Araçları: Faaliyet Raporları”, *Ombudsman Akademik Dergisi*, Temmuz-Aralık 3, 189–217.
- Köse, Ö. (2000). “Parlamentar Sistemde Sayıştay’ın Yeri ve İşlevleri”, *Sayıştay Dergisi*, 39, 32–66.
- Küçükaycan, D. (2019). “Kamu Mali Yönetiminde Hesap verme Mekanizması Olarak Performans Esaslı Bütçe Sistemi Unsurları”, *Ufuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 15, 387–411.
- Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu (2018), Sayıştay Başkanlığı, Ankara. Mali İstatistik Yönetmeliği.
- Manual On Fiscal Transparency, (2007), IMF, <https://www.imf.org/external/np/pp/2007/eng/101907m.pdf>
- Önder, M. & Meydanlı, M.A. (2019). “TBMM nin Denetim Aracı Olarak Sayıştayın Rolü: 6085 sayılı Sayıştay Kanunu Sonrası Değişiklikler ve Etkisi”, *Amme İdaresi Dergisi*, 52 (3), 123–154.
- Önen, M. & Özmen, B (2011). “Kamu Mali Yönetiminde Kontrol ve Sorumluluk”, *Sayıştay Dergisi*, 81, 91–110.
- Özbaran, M.H. (2000), “Kamu Kesiminde Hesap Verme Sorumluluğu Uygulamalarının Modernizasyonu”, *Sayıştay Dergisi*, 39, 114–126.
- Romzek, B. S. & Dubnick, M. J. (1987). “Accountability in the Public Sector: Lessons From the Challenger Tragedy”, *Public Administration Review*, 47, 227–238.

Sayıştay Denetim Yönetmeliği Sayıştay Kanunu, No: 6085.

Selen, U. & Taytak, M. (2017). "Türkiye'de Bütçenin Yasama Organı Tarafından Denetimi ve Sayıştay'ın Konumu", *Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 19 (1), 193–223.

Siyasi Partiler Mali Denetim Rehberi (2015), Sayıştay Başkanlığı, Ankara.

Taner, A. (2011). "Kamuda Hesap Verme Sorumluluğunun Aracı Olarak Performans Esaslı Bütçeleme", *Sayıştay Dergisi*, 83, 3–30.

Taner, A. (2012). "Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma Arayışları ve Hesap Verme Sorumluluğuna Etkileri", *Sayıştay Dergisi*, 85, 27–49.

Taytak, M. & Bahtiyar, E. (2015). "Hesap Verme Sorumluluğu Çerçevesinde Türk Sayıştay'ı nın Rolü", *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 20 (4), 261–284.

Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, 1982.

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI) Düzey 1-2-3,4 (2017), Sayıştay Başkanlığı, Ankara.

Üstün, Ü. S., Hepaksaz, E, Kılıç, R. & Kuluçlu, E. (2011)." Kamu Mali Yönetimi ve Sayıştay Hesap Yargısında Mali Sorumluluk", *Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 16 (2), 379–397.