

Türkiye’de Sayıştayın Düzenlilik Denetimi: Genel Bir Bakış

Özet

Kamu harcamalarının kapsam ve niteliği ile demokraside yaşanan gelişmeler, kamu yönetimi anlayışında ve Sayıştay denetiminde revizyonu her ülke için zorunlu kılmıştır. Bu durum Türkiye’de de yankısını bulmuştur. Türkiye’de son yıllarda Sayıştay denetimine yönelik 5018 ve 6085 sayılı Kanunlar ile yapılan değişiklikler sonucu Sayıştay denetiminin gerek kapsamı gerekse de işlevinde, uluslararası standartlar gözetilerek değişikliğe gidilmiştir. Bu noktadan hareketle oluşturulan çalışmanın amacı, Türkiye’de genel olarak Sayıştay denetiminde yaşanan gelişmeleri analiz etmek, Sayıştay denetiminin bir parçası olan düzenlilik denetimine ilişkin genel açıklamalarda bulunmak ve düzenlilik denetiminin Sayıştay denetimine yaptığı katkı ve getirdiği yenilikleri değerlendirmek, eksiklikleri belirlemek ve öneriler sunmaktır.

Anahtar Kelimeler: *Düzenlilik denetimi, Sayıştay, Türkiye.*

Turkish Court of Accounts’ Regularity Audit: A General Overview

Abstract

Developments in the extent and feature of public expenditure and democracy make necessary to revise of Supreme Audit Institution’s audit in each country. This necessity was also valid for Turkey. By keeping international standards in the forefront, there has been made modification in Supreme Audit Institution’s audit. As a result of modification in Supreme Audit Institution’s audit by Law No. 6085 and 5018 the extent and feature of the audits have been changed. From this point of view, the aim of this study is to analyze the developments in Supreme Audit Institution’s audit in Turkey, explain regularity audit generally, evaluate the innovation made by regularity audit and contribution of regularity audit to Supreme Audit Institution’s audit performance, specify the pale in comparison, bring forward proposals for regularity audit.

Keywords: *Regularity audit, Supreme audit institution, Turkey.*

Mehmet ELA¹
Can Mustafa TÜRKYENER²

¹ Araş, Gör., Karadeniz Teknik Üniversitesi, SBE, Maliye Anabilim Dalı. mehmetela@ktu.edu.tr

² Sayıştay Başdenetçisi, mturkyener@sayistay.gov.tr

Giriş

Demokrasinin gelişmesi ve bunun sonucunda halkın sahibi olduğu kamu kaynaklarının nasıl kullanıldığını bilmek istemesi, hesap verme sorumluluğundaki gelişmeler, kamu harcamalarının kapsam ve niteliğindeki artışlar gibi hususlar zamanla kamu kaynaklarının kullanımı ve buna paralel olarak denetiminin kapsam ve işlevinde değişimlerin meydana gelmesine yol açmıştır. Diğer yandan uluslararası iletişim ve entegrasyondaki gelişmeler ve uluslararası denetim örgütlerine üyeliklerin artması ile denetim yapı ve uygulamaları yatkınsamaya ve standartlaşmaya başlamıştır. Öyle ki bir yandan denetimde uluslararası standartlara uyma çabası diğer yandan ise küresel olarak denetimin artan hesap verilebilirlik ve şeffaflık vurgusu ülkemizde genelde kamu mali yönetimi, özelden ise denetimin kapsam ve niteliğinde değişimleri zorunlu kılmıştır. Bu değişimlerin bir ürünü olarak 5018 Sayılı Kanun ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile bir yandan denetimin kapsamı artırılmış, denetimde çift başlılık ve farklılaşma ile denetim konusundaki terminolojik karmaşıklığa son verilmiş iken, diğer yandan da denetimin niteliği değiştirilerek kamu mali yönetimindeki reform sonucu yapılan kanun değişiklikleri arasında uyum sağlanmaya çalışılmıştır.

Denetimden beklenen işlev global olarak değişim göstermektedir. Kamu harcamalarının ve işlevinin ekonomideki payında meydana gelen artışlar ise bu değişimlere uyma zorunluluğunu ülkemiz denetim sistemi için gerekli kılmış ve 6085 sayılı Kanun ile uygunluk denetimi ve mali denetimi kapsayan düzenlilik denetimi de ayrıca düzenlenmiştir. Düzenlilik denetiminin söz konusu Kanun ile düzenlenmesi birçok yönden önemli sonuçlar doğurmuştur. Düzenlilik denetimi ile ilgili kavram karmaşasına son verilmiş, uygunluk denetimi ile mali denetimin birlikte yapılacağı hükme bağlanmış ve bunun sonucunda düzenlenen raporlar sonucu hem hesap verilebilirliğe, saydamlığa ve demokrasiye katkı sağlanmış hem de Sayıştayın yargılama görevine temel oluşturulmuştur. Kamu idarelerinin hesap ve işlemlerinin mevzuata uygunluğu ile mali rapor ve tablolarının doğruluğu ve güvenilirliği hakkında makul güvence elde etmeye yönelik olan düzenlilik denetimine yapılan değişikliklerle önemli misyonlar yüklenmiştir. Bu anlamda düzenlilik denetimi, Sayıştay dış denetiminin önemli bir ayağını oluşturmakla birlikte kap-

samlı, ayrıntılı ve nitelikli çalışma gerektiren bir denetim sürecini de bünyesinde barındırmaktadır. Planlama aşamasından izleme aşamasında kadar oldukça kapsamlı bir süreci içeren düzenlilik denetiminin, sonuç itibarıyla halkın ekonomik ve sosyal çıkarlarını korumaya, hesap verilebilirlik ve şeffaflığı sağlama ve arttırmaya, demokrasi anlayışının gereğini yerine getirmeye ve kamu idarelerinin mali yapısında yer alan hataları yapıcı bir şekilde önlenmeye hizmet etmesi beklenmektedir.

1. Denetim Kavramı

Denetim kavramı oldukça geniş kapsamlıdır (Özer, 1997:10). Denetim, genel olarak öngörülen koşul ve kurallara uygunluğun gerçekleştiğinin temin edilmesine yönelik faaliyetler olarak tanımlanabilir. Geniş bir kullanım alanı olan denetim kavramına dar bir alan olan kamu mali yönetim ve denetimi alanında bile oldukça farklı anlamlar verilmesi üzerinde durulması ve çözümlenmesi gereken bir husustur. Birçok kaynakta denetim ile teftiş, kontrol, revizyon, sınama, inceleme, tahkik, teftiş, muayene, murakabe, gözleme, gözetleme ve gözetim (Özer, 1997:10) gibi kavramlar aynı anlamda kullanılmaktadır. Öyle ki, denetim yerine geçen bazı kavramlar denetim süreç ve çeşitlerinin sınıflandırılabilmesi için farklı anlamlarda kullanılabilir. Örneğin, harcama öncesi iç kontrol ve harcama sonrası dış denetim kavramlarında kontrol ve denetim kavramları eş anlamlı olsa da farklı denetim türlerini vurgulamaktadırlar (Candan, 2007:7-18). Ayrıca, uluslararası literatürde belli bir denetim türünü ifade edebilmek için oldukça farklı kavramlara da yer verilebilmektedir. Dolayısıyla gerek ulusal gerekse uluslararası literatürde denetim konusunda kavramsal açıdan bir bütünlükten söz etmek yanlış bir tutum olacaktır.

Bu duruma paralel olarak, denetim kavramına yönelik literatürde birçok tanımlamaya yer verilmiştir. Karakaş (2005)’e göre denetim, “harcamaların hukuka uygun ve ülke kaynaklarının savurganlıktan uzak şekilde kullanılması konusunda idareye yardımcı olan bağımsız, sürekli ve sistemli bir süreç” olarak tanımlanmıştır. Köse (2007:5)’e göre denetim “bir kurum veya kuruluşun ya da belirli bir plan, program veya projenin yapısı, işleyişi veya çıktılarının önceden belirlenmiş standartlara uygunluk derecesinin araştırma, gözlemeleme, sorgulama gibi yöntemlerle tespit edilmesi ve elde edilen bulguların objektif ve sistematik bir biçim-

de değerlendirilerek ilgili taraf veya taraflara iletilmesi süreci” olarak tanımlanmıştır. Daha geniş bir tanımlama yapan Coşkun (2000:15)’e göre ise denetim “ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili olarak gerçekleşmiş sonuçları önceden belirlenmiş amaçlar, kriterler ve standartlara göre, tarafsız olarak analiz etmek ve ölçmek suretiyle kanıtlara dayanarak değerlendirmek, gelecekteki hataların önlenmesine yardımcı olmak, kişi ve kuruluşların gelişmesine, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin geçerli, güvenilir ve tutarlı hale gelmesine rehberlik etmek ve elde edilen sonuç ve bulguları yetkililere duyurmak için uygulanan sistematik bir süreç” olarak tanımlanmaktadır.

Yukarıdaki tanımlamalardan görüldüğü üzere denetim kavramı, oldukça farklı anlamlara bürünmektedir. Konumuzla ilişkisi açısından 6085 sayılı Sayıştay Kanunu’na göre ise denetim, “kamu idarelerinin hesap, mali işlem ve kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak kullanılmasının değerlendirilmesi” olarak tanımlanmıştır. Bu bağlamda çalışmamızda denetim kavramı, Sayıştay tarafından yapılan denetimler için kullanılacak ve ileriki başlıklarda ele alınacağı üzere kavramsal ve anlamsal açıdan bütünlük elde edilmeye çalışılacaktır.

2. Sayıştay Denetimi

Sayıştayın genel olarak denetim yetkisi vardır; dolayısıyla denetim Sayıştay’ın en temel görevidir. Ancak dünyada Sayıştayların hepsi yargılama yetkisine sahip değildir. Denetim yetkisinin yanında yargılama yetkisi de özellikle Fransa gibi kıta avrupası ülkelerde Sayıştaylara verilmişken İngiltere gibi anglo-sakson ülkelerde ise Sayıştaylar sadece denetim yetkisine sahip yüksek denetim kurumları olarak örgütlenmiştir. Türkiye’de ise Anayasa ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunu hükümlerine göre Sayıştayın temel işlevi denetim ve yargılama kapsamında değerlendirilmektedir (Kuluçlu, 2010:58; Kuluçlu, 2006:12; Serdar, 2011:49-50; Ateş, 2011:59; Serdar Beyazıt Yılmaz, 2011:33). Bu iki işlevi kesin ve net olarak birbirinden ayırmak mümkün olmasa da (Süzer, 2013) yargılama yetkisinin, genel olarak denetim yetkisini desteklediği ve güçlendirdiği de önemli bir gerçektir (Bayer, 2005:64). Diğer taraftan, Sayıştay tarafından denetim Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) adına yerine getirilmektedir. Yargılamaya hazırlık niteliğinde olan denetimin (Temirci, 2011:263) etkisi yargılama ile güçlendirilmektedir.

Literatürde denetimin fonksiyonel ayrımına gidilirken genellikle iç denetim ve dış denetim ayrımı kullanılmaktadır. Bu bağlamda Sayıştay tarafından yapılan denetim de birçok kaynakta (Çolak, 2010:45; Kızılkaya, 2007:20; Tuncer, 2011) dış denetim kapsamında değerlendirilmektedir (Köse, 2007:17). Bazı kaynaklarda ise Sayıştay tarafından yapılan denetimin farklı özellikler gösterdiği gerekçesiyle iç ve dış denetimden farklı bir başlık altında değerlendirilmesi gerektiği vurgulanmaktadır (Karakaş, 2005:52; Köse, 2007:17). Sayıştay tarafından yapılan denetimin ağırlıklı olarak dış denetim olarak değerlendirilmesinde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile dış denetim görev ve yetkisinin Sayıştaya verilmiş (Kuluçlu, 2010:58) olmasının, Sayıştay tarafından yapılan denetimin bir dış denetim örneği olarak sunulmasının (Tuncer, 2011) ve başta Avrupa Birliği uygulamaları ile Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (International Organisation of Supreme Audit Institutions – INTOSAI) denetim standartlarında böyle bir ayrımın bulunmasının etkisinin oldukça büyük olduğunu düşünmekteyiz. Nitekim 5018 sayılı Kanun md. 68’de dış denetim, Sayıştayın görevi olarak ele alınmış ve uluslararası denetim standartlarına atıfta bulunulmuştur.

Sayıştay denetimi farklı kaynaklarda farklı yönleri ile tanımlanmıştır. Tuncer (2011)’e göre “Sayıştay denetimi ve buna göre hazırlanan denetim raporları geniş kapsamlı, çok yönlü, kamu idarelerinin performansını değerlendiren, siyasi ve teknik yönleri ağır basan kendine özgü (suigeneris) denetim türü” olarak tanımlanmaktadır. Daha genel bir tanıma göre (Önder ve Türkoğlu, 2012:199) Sayıştay denetimi, “kamu yönetiminin parlamentolar adına bağımsız denetim elemanlarınca denetlenmesi ve ilgili örgütün mali tabloları ile hesap ve işlemlerinin doğruluğunun, uygunluğunun araştırılması; yönetimin verimliliği, etkinliği ve tutumluluğu hakkında görüş belirtilmesine yönelik faaliyetler” olarak belirtilmiştir. 6085 sayılı Kanun md. 36’ya göre ise Sayıştay denetimi, düzenlilik denetimi ve performans denetimini ifade etmektedir.

Yukarıda değinildiği üzere Sayıştay denetimini oluşturan denetim türleri, uluslararası gelişmelere paralel olarak yeniden ele alınmıştır. Dolayısıyla özellikle son zamanlarda kamu yönetiminde yapılan reformlar kamu mali yönetimine ve bu bağlamda Sayıştayın denetim görevlerine de yansı-

mıştır. 6085 sayılı Kanun ile Sayıştaya ek görevler verilmiş (Çalikoğlu, 2011:5-7), bunun yanında denetim alanı genel yönetim kuruluşlarının tümünü kapsayacak şekilde genişletilmiştir (Söyler, 2012:87). Diğer yandan Sayıştay tarafından yapılan denetimin mahiyetinde de değişiklikler meydana gelmiştir. 6085 sayılı Kanun’da düzenlilik denetimi yanında temeli 1996 yılında 832 sayılı eski Sayıştay Kanunu’na eklenen Ek 10’uncu md. ile atılmışsa da 5018 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemeler sonucu bazı boşlukların doldurulması (Önder ve Türkoğlu, 2012: 205) sonucu daha anlaşılır hale gelen performans denetimi de kendisine yer bulmuştur. Mali denetim ve uygunluk denetiminden oluşan düzenlilik denetimi ise 5018 sayılı Kanun’da kavram olarak açıkça yer almamış ancak 6085 sayılı Kanun’da ise ayrı bir kavram olarak dile getirilmiştir. Söz konusu Kanun’daki düzenlemelere ayrıntılı olarak değinmeden önce düzenlilik denetimi ve performans denetimini genel hatları ile belirtmek konuyu daha iyi kavramak açısından yararlı olacaktır.

Düzenlilik denetimine ilişkin literatürde tasdik denetimi, geleneksel denetim, klasik denetim, uygunluk denetimi, mali denetim ve düzenlilik denetimi aynı kavramı ifade eder şekilde kullanılmaktadır (Karabeyli ve Coşkun, 2010: 89). Düzenlilik denetimine ilişkin tanımlamalar daha çok düzenlilik denetimini oluşturan mali denetim ve uygunluk denetimine yönelik olmuştur. Bu nedenle ilk olarak mali denetim tanımlanmaya çalışılacaktır. Bu konuda Tuncer (2011)’e göre mali denetim “kamu idarelerinin hesap ve işlemleri ile mali faaliyet, mali yönetim ve kontrol işlemlerinin değerlendirme sonuçları ele alınarak, mali rapor ve tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin denetim” şeklinde tanımlanmıştır. Daha genel bir tanıma göre Karakaş (2004:125) ise mali denetimi “mali nitelikteki bir iş ya da faaliyetin maliye bilimi kurallarına ve mali yasalara uygunluğun araştırılması eylemidir” şeklinde tanımlanmıştır. Barçın (2011b: 32) tarafından yapılan benzer bir tanıma göre mali denetim “bütçe uygulamasına ilişkin olarak kamu idarelerinin mali karar ve işlemlerinin denetimidir” şeklindedir. Özer (1992:31)’e göre ise mali denetim “idare hesabı ile diğer mali verilerin doğru olup olmadığının, muhasebe kayıtları ve diğer destekleyici kanıtların incelenmesi suretiyle ortaya çıkarılması” olarak tanımlanmıştır. Bu tanımlamalardan hareketle, mali denetimin kamu idarelerinin mali işlemleri, hesap ve kayıtlarının doğrulu-

ğu ve güvenilirliğine yönelik makul güvence sağlamaya yönelik bir denetim olduğu görülmektedir.

Uygunluk denetimi ise genel olarak hukukilik denetimi olarak ele alınmakta ve bu doğrultuda tanımlamalar yapılmaktadır. Tuncer (2011)’e göre uygunluk denetimi “Kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunun incelenmesine ilişkin denetim” olarak ifade edilmiştir. Karakaş (2004:126)’a göre uygunluk denetimi “Bütçedeki ödenekler aracılığıyla harcama yapma ve gelir toplama yetkisinin mevzuata (kanun, tüzük, yönetmelik vb.) uygun olarak kullanılıp kullanılmadığı konusunda yapılan denetim” olarak tanımlanmaktadır. Özer (1992: 31)’e göre ise uygunluk denetimi, “kurumun işlemlerinin mevzuata uygunluğunun denetlenmesi” şeklinde tanımlanmıştır. Tanımlardan da anlaşılacağı üzere uygunluk denetimi ile idarelerce yapılan mali nitelikteki işlemlerin hukuki düzenlemelere uygunluğu denetlenmektedir.

Son olarak literatürde performans denetimi, genel olarak idarelerin kamu kaynaklarını etkili, ekonomik ve verimli kullanıp kullanmadıklarını ölçmeye yönelik olan denetim olarak ele alınmıştır. Böyle olmakla birlikte performans denetimi yerine paranın karşılığı denetimi, etkinlik denetimi, program denetimi, verimlilik denetimi, yönetim denetimi gibi kavramlar kullanılabilmektedir (Karakaş, 2004:122). Sayer ve Yurt (2011:87)’a göre performans denetimi “vergi ödeyenlerin ödedikleri verginin karşılığını alıp almadıklarının tasdik edilmesi” olarak tanımlanmıştır. Özer (1992:31)’e göre performans denetimi, “Denetlenen kurumun kaynaklarını (işgücü, para, malzeme ve makinalar) verimli, etkin ve iktisadi (tutumlu) bir biçimde yönetmede ve kullanmada gerekli özeni gösterip göstermediğinin denetlenmesi” dir.

INTOSAI Standartlarına göre performans denetimi, denetlenen kurumun sorumluluklarını yerine getirirken kaynaklarını tutumlu, verimli ve etkin kullanıp kullanmadığına ilişkin denetim olup, kurumların faaliyetlerinin tutumluluğunun iyi yönetim ilke, uygulama ve politikalarına göre denetlenmesi; insan, mali ve diğer kaynakların kullanımındaki verimliliğin, bilişim sistemleri, performans ölçütleri ve izleme ve düzeltme sistemlerinin incelenmesi de dahil olmak üzere denetlenmesi; denetlenen kuruluşların hedeflerine ulaşma yönündeki

uygulamalarının etkinliğinin ve kurum faaliyetlerinin yarattığı gerçek etkinin amaçlanan etkiyle kıyaslanmak suretiyle denetlenmesi unsurlarını kapsamaktadır.

Dolayısıyla performans denetimleri aracılığı ile kamu sektörünün daha iyi işlemesini sağlamaya yönelik bir denetim gerçekleştirilmesi mümkün olmaktadır. Mali denetim veya uygunluk denetimi kapsamında, bir kamu kurumunun mevzuat çerçevesinde yapmış olduğu faaliyetleri sorgulamak mümkün değildir.

6085 sayılı Kanun'da ise performans denetimi "hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergelerle ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi" olarak belirtilmiştir. Burada şu hususu da belirtmekte yarar vardır ki performans denetimi hakkında yapılan düzenlemelerin yerinde olmadığına ilişkin literatürde görüş birliği mevcuttur. Bu konuda 6085 sayılı Kanun ile yeni bir tanım ve işleyişe kavuşturulmak istenen performans denetiminin amaç ve kapsamının daraltılarak sadece idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesine indirgenmesi ve sınırlı kalması eleştirilere neden olmuştur (Taner, 2011:153; Çalıköğül, 2011:7).

2.1. Sayıştay Denetiminin Özellikleri

6085 sayılı Kanun'da yer alan düzenlemeye göre Sayıştay tarafından gerçekleştirilecek denetimin ve dolayısıyla düzenlilik denetiminin bazı özellikleri bulunmaktadır (Altıntaş, 2011:11). Bu özellikler söz konusu Kanun'un 35'inci maddesinde ifade edilmiş olup aşağıdaki gibidir:

"(1) Denetimin genel esasları şunlardır:

a) Denetim; kamu idarelerinin hesap, mali işlem ve faaliyetleri ile iç kontrol sistemlerinin incelenmesi ve kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak kullanılmasının değerlendirilmesidir. Sayıştay tarafından yerindelik denetimi yapılamaz, idarenin takdir yetkisini sınırlayacak ve ortadan kaldıracak karar alınamaz.

b) Denetim genel kabul görmüş uluslararası denetim standartlarına uygun olarak yürütülür.

c) Sayıştay ve denetçiler denetim faaliyetlerini bağımsız ve tarafsız olarak yürütür. Sayıştay'a denetim görevinin planlanması, programlanması ve yürütülmesinde talimat verilemez.

ç) Denetimler, güncel denetim metodolojilerinin uygulanmasında gerekli özen gösterilerek gerçekleştirilir.

d) Denetim görevinin etkin bir biçimde yerine getirilmesi için Kurum mensuplarının teknik ve mesleki yeterlikleri geliştirilir.

e) Kalite güvencesinin sağlanması için, denetimin her aşaması denetim standartlarına, stratejik planlara, denetim programlarına ve mesleki etik kurallarına uygunluğu açısından gözden geçirilir."

Bu hususlar aşağıda kısaca açıklanacaktır:

2.1.1. Sayıştay Tarafından Yerindelik Denetimi Yapılamaz ve İdarenin Takdir Yetkisini Sınırlayacak Kararlar Alınamaz

Yukarıda yer alan söz konusu Kanun'da yer alan düzenleme ile Sayıştay'ın yerindelik denetimi yapamayacağı ve idarenin takdir yetkisini sınırlayacak ve ortadan kaldıracak kararlar alamayacağı hükme bağlanmıştır. Diğer bir ifade ile Sayıştay neden ve ne kadar gibi sorularla yapılan işlemin yerindeliliğine yönelik denetim yapamayacak ve bu hususta idarenin takdir yetkisine dokunamayacaktır. Örneğin artık bir idareye "İhtiyacın ne kadardı ve neden bu kadar mal aldın?" gibi sorgulama yapamayacaktır (Kemal, 2012: 22).

6085 sayılı Sayıştay Kanunu Genel Gereğesi'nde 35'inci madde ile ilgili olarak, "Bu düzenleme, yönetimle denetim arasındaki çizgiyi ortaya koymaktadır. Denetim işlevine atfedilen fonksiyonun idarenin yerine geçerek sorumluluk taşımayan bir yönetim işlevine dönüşmesinin önüne geçilmesi amaçlanmaktadır. Bu düzenleme, denetim açısından da önemli bir güvenceyi sağlamaktadır. Çünkü denetimin nesnel, objektif ve tarafsız olmasını sağlayacak en önemli güvence, denetim işlevini yerine getirenlerin kendilerini yönetimin yerine koyan bir anlayışla hareket etmek zorunda kalmamalarıdır." ifadesi yer almaktadır. Dolayısıyla söz konusu düzenleme yönetim ve denetim arasındaki farkı ortaya çıkarmaktadır. Nitekim denetim

ile görevli bulunanların kendisini yönetimin yerine koyarak denetim yapmaları ve denetim işlevine atfedilen fonksiyonun idarenin yerine geçmesi engellenmiş olmaktadır. Böylece denetimin nesnel ve objektif olmasına da katkı sağlanmaktadır (Çolak, 2010:47-48). Diğer yandan bu olumlu etkilerin yanında yerindelik denetiminin yasaklanması dolayısıyla bazı kamu zararı oluşturabilecek durumların gözden kaçırılmaması da üzerinde durulması gereken önemli bir unsurdur (Önder ve Türkoğlu, 2012: 211).

Yerindelik denetiminin yargı organlarınca yapılamayacağı bilinen bir husustur. Dolayısıyla, bu hususta da Sayıştayın yerindelik denetimi yapamayacağı hükme bağlanarak yargı organı olarak görüldüğü söylenebilir. Dolayısıyla yerindelik denetiminin yapılamayacağına ilişkin hüküm ifade eden madde, birçok yönden Sayıştayın yapısı ve denetimini kapsayan bir maddedir.

2.1.2. Denetim Genel Kabul Görmüş Uluslararası Denetim Standartlarına ve Güncel Denetim Metodolojilerine Uygun Olarak Yürütülür

Dünyadaki gelişmelere paralel olarak Türkiye’de de kamu mali yönetim ve denetimine yönelik reformlar yapılmıştır. Reformların amaçlarından bir tanesi de denetimin uluslararası standartlarla uyumlaştırılmasının sağlanmasıdır. Ayrıca Avrupa Birliği müktesabatına uyum kapsamında açılmış 32 nolu Mali Kontrol Faslında dış denetimin güçlendirilmesi öngörülmüş olup bu kapsamda Sayıştayın INTOSAI Standartlarına uygun olarak faaliyet göstermesi ile fonksiyonel, mali ve yönetsel açıdan bağımsız bir kurum haline dönüştürülmesi öngörülmüştür. Diğer yandan 6085 sayılı Sayıştay Kanunu Genel Gereğesi’nde 35’inci madde ile ilgili olarak “Sayıştay tarafından yapılacak denetimlerin genel kabul görmüş uluslararası denetim standartlarına uyumlu olarak yapılabilmesi için maddede, denetimin temel ilkelerine yer verilmiş ve bu ilkelerin tespit edilmesinde, Sayıştaylar için en temel belge niteliğinde olan başta Lima Deklarasyonu olmak üzere, INTOSAI Denetim Standartları ve INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberlerinden yararlanılmıştır.” ifadesi yer almaktadır. Diğer yandan uluslararası denetim standartlarına uygunluk açısından denetimlerin gözden geçirilmesi (T.C. Sayış-

tay Başkanlığı [TCSB], 2013:120) de yukarıdaki gerekçede yer alan amaca yönelik bir çaba olarak görülmektedir. Böyle olmakla birlikte uluslararası standartlara uygunluğun tam olarak sağlandığını söylemek oldukça güçtür. Nitekim 5018 sayılı Kanun’da düzenlenen düzenlilik ve performans denetimleri INTOSAI Denetim Standartları’nda tanımlanan söz konusu denetimlerle aynı sonucu doğuracak nitelikleri haiz değildir. Dolayısıyla uluslararası standartlara uyum sağlandığını söylemek zordur (Meşe, 2011:224). Diğer bir ifadeyle INTOSAI’nin benimsediği düzenlilik ve performans denetimleri ile 5018 sayılı Kanun’da benimsenen söz konusu denetimler kapsam bakımından uyuşmamaktadır (Meşe, 2010: 75). Bunun yanında yine 6085 sayılı Kanun’da da INTOSAI Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları’nda yer alan düzenlilik denetimine yönelik hükümlere tam bir uyum sağlandığını söylemek mümkün değildir. Diğer yandan performans denetimi de yanlış anlaşılabilir idarenin faaliyet sonuçlarının ölçülmesine indirgenmiştir (Çalıkoğlu, 2011:7). 6085 sayılı Kanun’da tanımdan verimlilik, etkinlik ve tutumluluk unsurları çıkartılarak tanımı değiştirilmiş ve kapsamı daraltılmıştır. Dolayısıyla performans denetimi de uluslararası standartlardan ayrılmıştır (Serdar, 2011: 51; Meşe, 2011: 224).

2.1.3. Sayıştay ve Denetçiler Denetim Faaliyetlerini Bağımsız ve Tarafsız Olarak Yürütür

Sayıştayın ve denetçilerin bağımsız olması gerektiğine ilişkin görüşler çeşitli bildirge ve denetim standartlarına ilişkin rehberlerde dile getirilmektedir. Bu konuda Yüksek Denetim Kurumlarının Bağımsızlığına İlişkin Meksika Deklarasyonu ve dolayısıyla INTOSAI Esasları ve İyi Uygulamaları (INTOSAI, t.y.:42, 52)’nda da Yüksek Denetim Kurumları’nın bağımsızlığının ayrıntılı bir şekilde yasalarla belirtilmesi ve görevlerini ifa ederken yasal dokunulmazlıklarının ve bağımsızlıklarının gereğine değinilmiştir. Dolayısıyla denetim birimlerinin bağımsızlığına verilen ihtimam, denetimden bekleneni elde edebilmek için denetimin bağımsız olması gereğinin bir sonucudur.

Genel anlamda Sayıştayın bağımsızlığının Anayasal ve yasal teminatlarla koruma altına alınması, denetimin bütün aşamalarında baskı altında kalmasının önlenmesi ve özelden ise denetçilerin denetim görevlerinden dolayı yasal koruma altın-

da olması, üstlendiği görevleri etkin olarak yerine getirmesine olanak vermektedir (Köse, 1999:72; Köse, 2007:14). Aksi halde, yeterli yasal korumadan ve bağımsızlıktan yoksun veya herhangi bir siyasi otoritenin baskısı altında olan bir Sayıştay veya denetçiden denetimde etkinlik de beklenmemelidir. Bu bağlamda Sayıştay denetçilerinin, görev atanmaları, çalışmaları, özlük hakları ve görevden alınmaları gibi hususlar yasal güvence altına alınarak siyasal iktidardaki değişikliklerden etkilenmesi önlenmelidir. Ayrıca, tarafsız (objektif) bir denetim anlayışının oluşturulması (Serdar, 2011:50) ve denetçinin bağımsızlığını azaltacak herhangi bir çıkar çatışmasına girmeden faaliyet göstermesi (Altıntaş ve Türkyener, 2012:233) de denetimin sıhhati açısından önem arz etmektedir.

Türkiye’de ise Sayıştayın, bütçe hukuku itibarıyla TBMM ile aynı statüde bulunması (Akyel ve Baş, 2010:379) denetleyeceği kurum, konu ve sektörleri seçme özgürlüğüne sahip olması (Altıntaş ve Türkyener, 2012:233-234) bağımsızlığının önemli göstergelerindedir. Dolayısıyla, ülkemizde Sayıştay yasama erki yanında yürütme erkinden de bağımsızdır (Meşe, 2011:224). Bu konuda 6085 sayılı Kanun md. 3’te “Sayıştay; bu Kanun ve diğer kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve kesin hükme bağlama işlerini yaparken işlevsel ve kurumsal bağımsızlığı olan bir kurumdur” hükmüne yer verilerek Sayıştayın işlevsel ve kurumsal bağımsızlığı vurgulanmıştır. Ancak, Sayıştay istisnai bir durum olarak TBMM tarafından gelen bazı denetim taleplerini yerine getirmekte ise de denetimin yönetimi sürecini yine kendisi seçebilmektedir (Altıntaş ve Türkyener, 2012:234).

2.1.4. Denetim Görevinin Etkin Bir Biçimde Yerine Getirilmesi İçin Kurum Mensuplarının Teknik ve Mesleki Yeterlikleri Geliştirilir

Denetimin teknik ve mesleki açıdan yeterli denetim mensuplarınca yapılması denetimin daha etkin ve güvenilir olmasına yol açmaktadır. Nitekim denetimler sonucu oluşturulan raporların TBMM ve halka doğru bilgiler vermesi, mesleki açıdan eğitilmiş, tecrübeli ve yeterli denetim mensuplarınca yapılmasını gerektirmektedir (Altıntaş ve Türkyener, 2012:236). Dolayısıyla 6085 sayılı Kanun ile Sayıştay denetiminin kapsam, işlev ve işleyişinin artışı, denetim elemanlarının iş yükünü arttırdığı gibi değişen denetim metodolojisini kavramalarını ve sağlam bir kurumsal kapasiteyi de gerektir-

mektedir (Önder ve Türkoğlu, 2012:211; Koçdemir, 2006:51). Diğer yandan, Sayıştay’ın bir yandan cari yılın denetimini bir yandan da önceki yılın raporlama sürecini birlikte yürütmesi (Meşe, 2011:226) mesleki yeterlilik ve eğitimin önemini daha fazla ortaya çıkarmaktadır.

Mensupların yeterli bilgi ve tecrübeye sahip olmasının yanında kurumsallaşma da değişen denetim standartlarının uygulanabilmesinde ayrı bir önem arz etmektedir. Nitekim ülkemizdeki denetim kurumları yeterli kurumsallaşmaya ulaşabilmiş değildir (Kuluçlu, 2006:22). Bu açıdan kurumsallaşmanın sağlanması, mesleki yeterliliğin yanında kurumsal motivasyonu da beraberinde getirerek denetimde etkinliğin artırılması açısından yerinde olacaktır.

2.1.5. Kalite Güvencesinin Sağlanması İçin Denetimin Her Aşamada Gözden Geçirilir

Denetimde etkinlik ve kaliteye ulaşabilmek için denetimin her aşamasının gözden geçirilmesi gerekir (TCSB, 2013:119). Denetimin gözden geçirilmesi, denetimin amacına ulaşması için gözetim politikasının belirlenmesi ile başlamakta ve bu politikaya uygun olarak denetim süreci aşamalarının gözetimi ile devam etmektedir. Ayrıca, denetimden iyi verim alınmak isteniyorsa başa dönülüp söz konusu politika da gözden geçirilebilir (Özer, 1997:108). Dolayısıyla gözden geçirme işlevi uygulanan politikalardan raporlamaya kadar denetimin tüm aşamalarına yayılabilmektedir.

Gözden geçirme işlevi, denetimin kalitesinin korunması ile nihai denetim görüşüne ve raporlara ilişkin değerlendirme ve sonuçların yeterli, makul ve uygun denetim kanıtlarına (Köse, 2007: 64) dayanmasına ve denetimin mevzuat, denetim standartları ve Sayıştay uygulamalarına uygunluğunu (TCSB, 2013: 119) sağlamaya katkıda bulunmaktadır.

Denetimde etkinlik ve kaliteye ulaşabilmek için denetim sırasında yapılan gözden geçirme ve denetim sonrasında, kalite güvencesine yönelik gözden geçirmeden yararlanılır. Denetim öncesinde yapılan gözden geçirme, fiilen denetimi yürüten denetim ekibi dışındaki ekip başkanı ve grup başkanı tarafından, yürütülen çalışmaların ve ulaşılan denetim sonuçlarının değerlendirilmesi su-

retiyile yerine getirilir. Gözden geçirme denetimin her aşamasından sonra yerine getirilir. Denetim tamamlandıktan sonra ise kalite güvencesine yönelik gözden geçirme yerine getirilir. Sayıştay bünyesinde bulunan Kalite Kontrol Ekibi, her yıl tamamlanmış denetimler arasından seçilen belli sayıdaki denetim işlemine yönelik gözden geçirme işleminde bulunur. Kalite Kontrol Ekibi, çalışmalarının sonunda denetimi yapan ekibi bilgilendirir ve gerek görür ise ileriki denetimlerde dikkate alınması gereken hususları içeren bir raporu denetim ekibine sunar. Ayrıca, kalite kontrol ekibi, her yıl Sayıştay Başkanlığına sunulmak üzere o yılın sonuçlarını özetleyen Yıllık Denetim Kalite Güvencesi Raporu hazırlar (TCSB, 2013:119-122).

2.2. Sayıştay Denetiminin Amacı

Denetimin en önemli faktörlerinden birisi olan amacının açık ve net bir şekilde ortaya konulması gerekmektedir. Nitekim denetim, önceden belirlenen amaç ve kriterlere uygunluğu kapsadığından bu amaçların kanunlarda açık ve anlaşılır olarak belirtilmesi denetimin yönünü ve etkinliğini belirlemektedir. Bu bağlamda uluslararası anlamda, denetimin kapsamı yanında amaçları da değişmektedir. Nitekim daha önce sadece kurallara uyulup uyulmadığı açısından uygunluk (hukukilik) denetimi yapılıyorken (Karabeyli ve Coşkun, 2010: 89) artık düzenlilik denetiminin tamamlayıcısı olarak performans denetimi de yapılmaya başlanmış (Candan, 2007: 44) ve bu açıdan denetimin amaçları da değişikliğe uğramış ve çeşitlenmiştir. Bu noktada, belirlenen amaçların ülke gerçekleriyle örtüşmesi gereği de önemli bir noktayı oluşturmaktadır. Bu gereklere paralel olarak 6085 sayılı Kanun ile 5018 sayılı Kanun’da söz konusu amaçlara yer verilmiştir.

6085 sayılı Kanun md. 34’te Sayıştay denetiminin amaçlarına yer verilmiştir. Söz konusu Kanun’un Genel Gereğesinde ise yine 34’üncü maddeye ilişkin olarak “genel kabul görmüş uluslararası denetim standartlarına ve Avrupa Birliği uygulamalarına uyum” un göz önüne alındığı belirtilmiştir. Dolayısıyla söz konusu Kanun’un diğer hükümlerinde de olduğu gibi yine bu konuda da uluslararası standartlara uyumun hedef alındığı görülmektedir.

6085 sayılı Kanun’un 34’üncü maddesinde denetimin;

“(a) Bütçe hakkının gereği olarak kamu idarelerinin faaliyet sonuçları hakkında Türkiye Büyük Millet Meclisine ve kamuoyuna güvenilir ve yeterli bilgi sunulması,

(b) Kamu mali yönetiminin hukuka uygun olarak yürütülmesi ve kaynakların korunması,

(c) Kamu idarelerinin performansının değerlendirilmesi,

(d) Hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlığın yerleştirilmesi ve yaygınlaştırılması”

amacıyla gerçekleştirildiği vurgulanmıştır.

5018 sayılı Kanun’un 68’inci maddesine göre ise “Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetimin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin mali faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisi’ne raporlanmasıdır” hükmüne yer verilerek denetimin amacı açıkça vurgulanmıştır.

Yukarıda yer alan söz konusu maddelerden de görüldüğü üzere, Sayıştay tarafından yapılan denetimin demokratik işlevi ağır basmaktadır. Diğer bir deyişle dış denetimde mali saydamlık esastır. Bu bağlamda Sayıştay denetiminin rolü, kamunun kararlık köşelerini aydınlatmaktır (İnan, 1997: 51-53). Kamuda doğru işlerin yapılması ve vatandaşların da bundan emin olmasını gerektiren mali saydamlık ve eğer doğru işler yapılmıyorsa hesap verilmesini gerektiren hesap verilebilirlik (Karaosmanoğlu ve Meşe, 2011: 255) denetimin amacı olarak belirlenmiş ve bu husus denetim sonunda oluşturulacak raporların TBMM’ye sunulması ve kamuoyuna duyurulması ile desteklenmiştir. Nitekim bu süreçte kamu kurumlarının yaptığı mali işlemlerin kanunlara uygunluğu ve güvenilirliği ile performans kriterlerine uygunluğu denetlenmekte ve rapor son denetim mercii ve kaynakların yegane sahibi olan halka ve TBMM’ye sunulmaktadır. Bu vesile ile daha önceden belirlenen kriterler ile nitelik ve mevzuata uygunluk yönünden yapılan denetimlerin sonuçlarının raporlanması ve açıklanması sonucu mali saydamlık ile mali ve performans hesap verme sorumluluğunun sağlanması

sı amaçlanmaktadır. Ancak söz konusu amaçlara tam olarak ulaşıldığını söylemek oldukça zordur. Nitekim 6085 sayılı Kanun ile düzenlilik denetimi daha ön planda tutulurken performans denetimi gölgede kalmış, bu nedenle girdiler daha fazla öne çıkmış ve daha çok çıktıları ve sonuçları esas alan mali saydamlık ve hesap verilebilirliği sağlayacak zemin oluşturulamamıştır. Bunun yanında uygunluk denetimi sonucunda tespit edilen kamu zararı sadece genel yönetim kapsamındaki idareler için yargılamaya esas raporlara konu edilebilecektir. Diğer yandan, performans denetiminin çerçevesini Sayıştaydan ziyade denetime tabi idareler çizmekte ve performans denetimi denetim değil ölçüm niteliğinde kalmaktadır (Karaosmanoğlu ve Meşe, 2011:255-256). Bu bağlamda yukarıda bahsedilen amaçlara ve özellikle hesap verilebilirlik ve mali saydamlığı sağlama amacına ulaşıldığını söylemek mümkün değildir.

3. Düzenlilik Denetimi

Düzenlilik denetimi, denetimin değişken yapısından dolayı farklı biçimlerde tanımlanmış ve kullanılmıştır. Düzenlilik denetimi hakkında genel bilgiler yukarıda açıklanmış olduğundan burada özel olarak ülkemizde yapılan düzenlilik denetimine yer verilecektir.

3.1. Düzenlilik Denetiminin Tanımı

Ülkemizde düzenlilik denetimi, aslen 5018 sayılı Kanun'da yer almasına karşılık kavramsal açıdan 6085 sayılı Kanun'da ifadesini bulmuştur. Söz konusu Kanun md. 2'de düzenlilik denetiminin mali denetim ve uygunluk denetiminden oluştuğu hükme bağlanmış; mali denetim "Kamu idarelerinin hesap ve işlemleri ile mali faaliyet, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin değerlendirme sonuçları esas alınarak, mali rapor ve tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin denetim"; uygunluk denetimi ise "Kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunun incelenmesine ilişkin denetim" olarak tanımlanmıştır.

Yukarıdaki tanımlamalarda görüldüğü üzere düzenlilik denetimi mali denetim ve uygunluk denetiminin birlikte yürütülmesiyle gerçekleştirilen, kamu idarelerinin iç kontrol ve iç denetim fonksiyonları ile hesap ve işlemler ve bu işlemlerin te-

melini oluşturdukları mali tablo ve raporların güvenilirliği, doğruluğu ve mevzuata uygunluğunun denetlenmesini içermektedir. Dolayısıyla oldukça geniş kapsamlı ve yasal, ekonomik ve sosyal anlamda ciddi sonuçları olan bir denetim türüdür.

3.2. Düzenlilik Denetiminin Özellikleri

Yukarıda yer alan tanımlama ve açıklamalardan hareketle düzenlilik denetimi hakkında genel olarak aşağıdaki özellikler sayılabilir:

Düzenlilik denetimi daha çok mali işlemleri konu almaktadır. Nitekim, düzenlilik denetiminin kaynakları genel olarak mali yapıdadır ve dolayısıyla mali hesap ve işlemleri içermektedir (TCSB, 2013:8). Düzenlilik denetimine göre, kamu kaynaklarının edinimi ve kullanımı işlemleri yapıldıktan sonra, belge ve kayıtlar üzerinden bir denetim gerçekleştirilmektedir. Kamu idaresi, mali tablolar ve bunlara ilişkin belge, kayıt ve işlemler üzerinden denetlenmektedir (Karakaş, 2004:126).

Düzenlilik denetiminin unsurları bir bütünü oluşturmaktadır. Yani uygunluk denetimi ve mali denetimi birbirinden ayrı düşünmek pek mümkün değildir. Dolayısıyla mali denetim ve uygunluk denetimi bir bütünün parçalarını oluştururlar ki düzenlilik denetimi adı altında ele alınmışlardır. Nitekim mali tabloların doğruluğu ve güvenilirliği ancak onları oluşturan işlemlerin mevzuata uygunluğu ile geçerlidir (Ceylan, 2010:114). Bu cihetle doğru ve güvenilir olmayan mali tablo, hesap ve işlemlerin mevzuata uygun olduğunu iddia etmek de pek mümkün değildir.

Düzenlilik denetiminde makul güvence oluşturulur. Makul güvence, mali rapor ve tablolar ile bunların dayanağını teşkil eden işlemlerin uluslararası denetim standartlarına göre hata içermediğine yönelik %95 oranında garanti (güvence)'ye tekabül etmektedir. Nitekim mutlak (%100) güvenceye belirli sınırlılıklardan dolayı ulaşmak mümkün değildir ve ancak makul güvence elde edilmektedir (TCSB, 2013:4).

Düzenlilik denetimi, denetlenen kurumun mali yönetim ve iç kontrol sisteminin değerlendirilmesini de kapsamaktadır. Bu yolla kurumun iç kontrolünün zayıf yönleri de tespit edilebilmektedir (Altıntaş, 2011: 13). Böylece düzenlilik denetiminin ya-

pıcı yönü daha belirgin olarak ortaya çıkmaktadır.

Düzenlilik denetimi, ekip çalışması esasına dayanır ve grup başkanlıkları bünyesinde oluşturulacak denetim ekiplerince yürütülür. Ancak bazı istisnai durumlarda (kamu idaresinin işlem hacminin az olduğu durumlar gibi) tek bir denetçi de görevlendirilebilmektedir (TCSB, 2013: 5-8).

Düzenlilik denetimi sonucunda denetçiler tarafından kanun ve diğer hukuki düzenlemelere aykırı kamu zararına yol açan bir husus tespit edildiğinde buna ilişkin yargılamaya esas rapor düzenlenmektedir (TCSB, 2013: 113). Bu yönüyle düzenlilik denetimi Sayıştayın yargılama görevini desteklemektedir.

3.3. Düzenlilik Denetimi Süreci

Düzenlilik denetimi süreci planlama, uygulama, raporlama ve izleme (Barçın, 2011b:34) olmak üzere birbirini izleyen dört temel ve zincirleme safhadan (Altıntaş, 2011: 14) meydana gelmektedir. Düzenlilik denetim süreci, denetimin planlanması aşamasında denetlenecek olan kurumun faaliyet ortamı, muhasebe sistemi, gelir ve gider kaynakları, bilişim sistemi, iç kontrol ve iç denetim faaliyetlerinin tanınması ve değerlendirilmesi (TCSB, 2013:23-26) ile başlayıp denetim çalışmalarının yürütülmesi ile devam etmekte ve denetim görüşünün raporlanarak ilgililere açıklanması ile sona ermektedir (Altıntaş, 2011:14). 6085 sayılı Kanun md. 37’ye göre süreç, denetimin planlanması; denetim programının hazırlanması ve uygulanması; sonuçların ve tavsiyelerin raporlanması; raporların Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulması ve ilgili kamu idarelerine gönderilmesi; raporların izlenmesi aşamalarından oluşmaktadır. Bu aşamalara ilişkin açıklamalara aşağıda yer verilmiştir:

3.3.1. Denetimin Planlanması

Denetimin planlanması aşaması denetim sürecinin ilk aşaması olmakla birlikte tüm denetim sürecini ilgilendirmektedir (TCSB, 2013: 19) ve bu nedenle denetimin en önemli aşamasıdır (Altıntaş, 2011: 14). Nitekim denetimin etkin, verimli, ekonomik ve zamanlı olarak yürütülmesi amacıyla yapılan planlama işleminin (TCSB, 2013: 19) bu amaçlara ulaşabilmesi için kurumun faaliyet ortamı, muha-

sebe sistemi, gelir ve gider kaynakları, iç kontrol mekanizmasının iyi tanınması, hata ve yanlışlıklara yönelik önemliliğin, denetim alanlarının kapsamına yönelik hesap alanlarının, mali tabloların ve bunlara yönelik hesap ve işlemlerin doğruluğu ve güvenilirliğini etkileyebilecek risklerin, denetim yöntem ve yaklaşımı ile incelenecek işlemlerin uygun şekilde belirlenip değerlendirilmesi gerekmektedir.

Denetimin planlanması aşaması yedi ayrı aşamadan meydana gelmektedir (Barçın, 2011b: 34). İlk aşama, kurumun tanınması aşamasıdır. Bu aşama denetim sürecinin en önemli ve temel aşamasıdır. Nitekim denetimin hedeflerine ulaşması büyük oranda bu aşamada elde edilen sonuçlara bağlıdır (TCSB, 2013:21). Bu aşamada, kurumun faaliyet ortamı, kurumsal verileri, tabi olduğu mevzuat vb. kaynaklardan yararlanılarak kurumun organizasyon yapısı, görev ve sorumlulukları, gelir, gider, varlık ve yükümlülükleri (mali yapısı) ile muhasebe, iç kontrol, iç denetim ve bilişim sistemlerini tanıtmaya yönelik çeşitli inceleme, görüşme, gözden geçirme ve kontrollere yer verilmektedir.

Denetimin planlanmasının ikinci aşaması önemliliğin belirlenmesi aşamasıdır. Önemlilik, mali rapor ve tablolarda yer alan hata ve noksanlara ilişkin tolerans seviyesini ifade etmektedir. Diğer bir ifade ile önemlilik, hatanın hangi dereceye kadar tolare edilebileceği ile ilgili bir kavramdır (Dinç, 2003: 141-142). Önemlilik seviyesi ise bize kabul edilebilir hata miktarını vermektedir (TCSB, 2013: 35). Nitekim mali rapor ve tablolar her zaman mutlak olarak doğruluk içermemektedirler. Planlama aşamasında önemlilik, nitelik bakımından değil parasal değer bakımından belirlenir. Planlama safhasında denetçi, mali rapor ve tabloların doğruluğu ve güvenilirliğini bozmayacak, kabul edilebilir en yüksek hata düzeyini belirlemektedir. Önemlilik seviyesi önemlilik tabanına (kurumun geliri, gideri vb.) önemlilik oranının uygulanması ile belirlenir. Önemlilik oranı ise mali rapor ve tablo kullanıcılarının kararlarının, rapor ve tablodaki bilgilerden etkilenme derecesine göre belirlenir (TCSB, 2013: 36).

Üçüncü aşamada, benzer özelliklere ve benzer süreçlere sahip, benzer yapısal riskleri ve iç kontrol süreçlerini içeren hesap ve işlemleri ifade eden hesap alanları belirlenmektedir. Bu aşamada kurum tanıma aşamasında elde edilen bilgilerden fayda-

lanılarak mali tablolarda yer alan hesap ve işlemler hesap alanları oluşturmak üzere gruplara ayrılır. Örneğin hesap alanları, gelirler, maaşlar, demirbaşlar vb. bazında belirlenebilir. Belirlenen hesap alanları denetim yaklaşımının belirlenebilmesi için önemlilik derecesine göre sınıflandırılmaktadır. Nitekim hesap alanlarına ilişkin riskler ve kontroller farklı olabilmektedir. Bu anlamda önemli hesap alanı, “mali rapor ve tabloların doğruluğunu ve güvenilirliğini etkileyecek nitelik ve büyüklükte olan ve denetçinin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek zorunda olduğu hesap ve işlemler grubudur” şeklinde tanımlanmaktadır. Önemli olmayan hesap alanları da denetlenmekle beraber asıl ağırlık önemli hesap alanlarının denetimine verilmektedir (TCSB, 2013: 38-40).

Bir sonraki aşama risk değerlendirmesi aşamasıdır. Risk değerlendirmesi, kurumun karşı karşıya olduğu yapısal riskler ve iç kontrollerin etkin kurulmaması ya da çalışmaması sonucu ortaya çıkan kontrol risklerinin kurumun faaliyetlerini ne derece etkilediği ve mali rapor ve tablolar da önemli hataya yol açma olasılığının değerlendirilmesidir. Bu anlamda risk değerlendirmesi, yapısal risk ve kontrol risklerinin değerlendirilmesinden oluşmaktadır. Yapısal risk, “denetlenen kurumun iç kontrol mekanizmasına bağlı olmaksızın, mali tabloların önemli olabilecek bir hata içerme olasılığıdır” (TCSB, 2013: 41). Kurumun maruz kalabileceği yapısal risklere örnek olarak ise kurumun satın alma mevzuatının olmaması, denetimin ilk olması ve yönetimin karıştığı daha önceki yolsuzluk şüphesi verilebilir (Altıntaş ve Türkyener, 2012: 274). Bütün yapısal riskler, mali tablolar üzerinde aynı etkiyi yaratmadığından, risklerin bir sıralaması yapılır ve önemli hataya yol açabilecek riskler belirlenir. Risk değerlendirmesinin diğer ayağı olan kontrol riski ise, “mali tabloları etkileyebilecek önemli bir hatanın kurumun iç kontrol sistemi tarafından önlenememesi, tespit edilememesi veya düzeltilememesi olasılığıdır” şeklinde tanımlanabilir. Kontroller etkin biçimde kurulmamış veya çalışmıyorsa denetçi kontrollere güvenmeyecektir. Risk değerlendirmesi, yukarıda ifade edilen yapısal risk ve kontrol riskini birlikte değerlendirerek hesap alanlarına ilişkin tek bir risk seviyesi belirler (TCSB, 2013: 41-46).

Beşinci aşamada denetim yaklaşımı belirlenmektedir. Denetim yaklaşımı, “denetimin planlanması, yürütülmesi ve raporlanması süresince denet-

çinin her bir hesap alanı ile ilgili kanıtları toplaması ve değerlendirmesi için yapacağı planlama” olarak belirtilmektedir. Amaç ise en uygun, etkili ve verimli denetim prosedürüne karar verebilmektir (TCSB, 2013:47). Bunun için kurumun iç kontrol sisteminin etkin çalışıp çalışmadığına yönelik kontrol testleri yapılır. Bu suretle iç kontrole güvenilip güvenilmeyeceğine yönelik bir görüşe varılmaya ve iç kontrolün etkin işlediğine yönelik güvence elde edilmeye çalışılır. Ancak bu güvence mutlak değil makul güvencedir. Nitekim denetim her zaman yüzde yüz doğruluğu garanti etmemektedir (Altıntaş ve Türkyener, 2012:306) ve her zaman için bir denetim riski mevcuttur. Amaç ise söz konusu riski en az seviyeye indirmektir. Bu süreç sonucunda oluşturulan denetim karar ağacı yardımıyla belirlenen risk seviyesi ve uygulanan kontrol testleri sonucunda her bir hesap alanı için denetim yaklaşımı belirlenmektedir. Daha geniş bir bakış açısıyla ele almak gerekirse, bu aşamaya kadar planlama çalışmaları ile kurumun içinde faaliyet yürüttüğü ortam ve kurumun iç kontrollerine yönelik edinilen bilgilere dayanılarak hesap alanları itibarıyla yapısal riskler ve kontrol riskleri belirlenmekte, ulaşılan söz konusu risk değerlendirmesine bağlı olarak hesap alanlarında uygulanan denetim yaklaşımı tespit edilmektedir (TCSB, 2013:47-66).

Denetimin planlanması aşamasını tamamlamadan önceki aşama ise incelenecek işlemlerin belirlenmesi aşamasıdır. Denetim kanıtı toplamak üzere denetlenen her bir hesap alanının denetlenme amacına yönelik olarak, tüm işlemlerin seçilmesi, belirli işlemlerin seçilmesi ve denetim örnekleme yöntemlerinden biri veya birkaçı kullanılabilir. Tüm işlemlerin incelenmesi yönteminde ya tüm işlemler incelenir (yüzde yüz inceleme) ya da analitik inceleme (elektronik veri üzerinden uygulanır) yapılır. Belirli işlemlerin seçilmesi yönteminde ise belirli işlemler seçilerek yüzde yüz incelenir geri kalan işlemler için uygun bir örnekleme yöntemi kullanılır. Örneğin belirli işlemler olarak yüksek değerli, anahtar işlemler ve belirli değer üzerindeki işlemler seçilebilir (Altıntaş ve Türkyener, 2012:308) Yukarıda sayılan yöntemlerden farklı olarak, maliyet ve zaman tasarrufu gibi nedenlerle örnekleme yöntemine de başvurulabilir. Bu durumda denetim tekniği bir hesap alanı veya popülasyondaki işlemlerin yüzde yüzünden azına uygulanır (TCSB, 2013:52-54).

Son aşama planlamanın tamamlanması aşamasıdır. Bu aşamaya kadar artık kurumun faaliyet ortamı, mali ve muhasebe yapısı ile iç kontrol ve denetim sistemi tanınmış ve kontrol edilmiş; önemlilik, risk oluşturan hesap alanları ve denetim yaklaşımı ile incelenecek işlemler belirlenmiştir. Artık son aşamada uygulanacak denetim prosedürlerini belirlemek ve gerçekleştirilen planlama çalışmalarını özetlemek gerekir ki bu özete “denetim planı” adı verilir. Buna göre denetim planında, kurumun faaliyet alanı, kurumla ilgili mevzuat, kurumun insan kaynakları, mali yapısı, diğer kurumlarla ilişkileri, bilişim sistemi, muhasebe sistemi, iç kontrol ortamı hakkında bilgi ile denetimin kapsamı, denetim yaklaşımı ve takvimi vb. ayrıntılı bilgiler yer almaktadır (TCSB, 2013: 66-68).

3.3.2. Denetim Programının Hazırlanması ve Uygulanması

Denetimin planlanması aşamasını müteakip olarak, denetim planının nasıl uygulanacağını hesap alanları ve denetim hedefleri itibariyle ayrıntılı olarak gösteren (Altıntaş, 2011: 15) denetim programı hazırlanmaktadır (Barçın, 2011b: 34). Aslen denetim programı denetim planının sonuçlarına dayansa ve denetim planının yazılı hale getirilmiş şekli olsa da (Altıntaş ve Türkyener, 2012:322) denetim programı ayrıntılıdır. Nitekim denetim programı denetim planında belirlenen denetim prosedürlerinin her bir hesap alanında denetim hedefleri itibariyle hangi denetim teknikleri ile yürütüleceğini ayrıntılı şekilde açıklamaktadır (TCSB, 2013: 68).

Denetim programının uygulama aşaması, denetim hedeflerine ulaşmak için belirlenen denetim prosedürleri ve tekniklerini uygulayarak denetim kanıtının toplandığı aşamadır (Barçın, 2011b: 34). Bunun yanında yargılamaya esas rapora konu teşkil edecek kamu zararlarına ilişkin çalışmalar da uygulama aşamasında yapılmaktadır. Uygulama süreci üç aşamadan meydana gelmektedir (TCSB, 2013:73). Aşağıda sırasıyla bunlara değinilmektedir.

İlk aşama uygulamanın temelini oluşturan denetim kanıtlarının elde edilmesi aşamasıdır. Denetim görüşüne dayanak teşkil eden (Altıntaş, 2011: 16; Barçın, 2011b: 34) sonuçlara ulaşmada denetçi tarafından elde edilen bilgi anlamına gelen denetim kanıtı, söz konusu denetim kanıtını elde etmek

için muhasebe kayıtları, toplantı tutanakları, üçüncü kişilerden sağlanan teyitler, idari talimatlar, uzman raporları, iç yönergeler ve rehberler gibi kaynaklardan yararlanılarak denetimin planlanması ve denetim programının hazırlanması aşamalarında denetçilerce tasarlanan denetim prosedürleri ve denetim tekniklerinin uygulanması ile elde edilmektedir (TCSB, 2013: 75-76).

Denetim prosedürleri, maddi doğrudan denetim prosedürleri ve kontrol testlerinden oluşmaktadır. Maddi doğrudan denetim prosedürleri, doğrudan maddi doğrulama prosedürleri ve doğrulayıcı analitik prosedürlerden meydana gelmekte ve denetim hedefleri düzeyinde önemli hataları tespit etmek üzere yürütülmektedir. Kontrol testleri ise, farklı zamanlarda işletilen farklı kontrollerin olması durumunda bunların etkinliğine ilişkin kontrol testleri veya planlama safhasında elde edilen iç kontrol güvencesinin dönem boyunca geçerliliğini doğrulamak üzere yürütülen ilave testleri içermektedir. Denetim prosedürleri uygulanırken kullanılacak teknikler (denetim kanıtı toplama teknikleri) ise kayıt ve belgelerin incelenmesi, fiili-fiziki inceleme, gözlem, yazılı veya sözlü bilgi alma, teyit etme, karşılaştırma, yeniden hesaplama ve yeniden uygulamadan oluşmaktadır (TCSB, 2013:76-80).

Denetim kanıtlarının elde edilmesi aşamasında, denetim programında belirlenen teknikler (bir veya birkaç teknikten yararlanılabilir) kullanılarak denetim programı uygulamaya konulur. Diğer bir deyişle denetim kanıtları toplanır. Denetim kanıtları ise açılış hesaplarının ve önceki dönemden devreden verilerin incelenmesi, cari yıl hesap ve işlemlerinin incelenmesi, mali rapor ve tabloların incelenmesi ve kanıt toplamada ilave prosedürlerin uygulanması yoluyla toplanır. Bunlardan ilave prosedürler, ilgili taraf işlemlerinin incelenmesi, kurumun ürettiği diğer bilgi ve belgelerin incelenmesi, dış teyit alınması, iç denetim, bağımsız ve diğer denetim ile uzman çalışması gibi çalışmalardan yararlanılması yöntemlerinden oluşmaktadır (TCSB, 2013:80-85).

İkinci aşamada denetim sonuçları değerlendirilmektedir. Denetim planı ve müteakiben oluşturulan denetim programında belirlenen denetim prosedürü ve tekniklerin uygulanması yoluyla yapılan inceleme ve çalışmaların sonunda elde edilen denetim sonuçları, hesap alanları, mali rapor ve tab-

lorların bütünü itibariyle değerlendirilmektedir (Altıntaş, 2011:16). Bu aşamada denetçi, mali tabloların doğru ve güvenilir bilgi içerip içermediği, iç kontrollerin tasarımı ve etkinliği, kurumun işlem ve faaliyetlerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygunluğu hakkında bir sonuca ulaşmak amacıyla denetimin sonuçlarını değerlendirmektedir. Bunu yaparken de bulunan hataları, tespit edilen kontrol zaafaları ve yolsuzluğa işaret eden bulguları göz önünde bulundurmaktadır. Hataların önemliliği miktar ve nitelik itibariyle belirlenmektedir. Uygulama aşamasında yürütülen kontrol testleri sonucu bulunan kontrol zaafaları ve buna yönelik öneriler ise kurum yönetimine bildirilmektedir (TCSB, 2013:86). Diğer yandan kamu zararı doğuracak hataların varlığı halinde bunlar da yargılamaya esas rapora alınmak üzere değerlendirilmektedir (Altıntaş, 2011:16).

Denetim sonuçlarının değerlendirilmesi süreci, uygulanan denetim prosedürlerine göre de farklılaşmaktadır. Değerlendirme aşamasında kontrol testlerinin, doğrulayıcı analitik incelemelerin ve doğrudan maddi doğrulama prosedürlerinin, kısaca denetçi tarafından belirlenen ve uygulanan tüm prosedürlerin sonuçları değerlendirilmekte ve buna göre kurum bilgilendirmekte, gerekli öneriler sunulmakta, gerekirse ilave çalışmalar yapılmakta ve denetim görüşü oluşturulmaktadır.

Son aşama, denetimin tamamlanması aşamasıdır. Bu aşamada, denetimin tamamlanmasından sonra oluşturulan denetim görüşünün doğruluğunu güvence altına almak için ilave çalışmalar yapılmaktadır. Bunlar, tamamlayıcı analitik prosedürlerin uygulanması, denetim prosedürlerinin ve denetim kapsamının yeterliliğinin belirlenmesi, yolsuzluk riskinin tekrar gözden geçirilmesi ve mali tablo tarihinden sonraki olayların incelenmesi aşamalarıdır (TCSB, 2013:94).

3.3.3. Denetimin Raporlanması

Sayıştay tarafından oluşturulan raporlar özellikle 6085 sayılı Kanun'la yeni bir çerçeveye kavuşmuş, ayrıntıları belirtilerek bir sistematığe kavuşması sağlanmıştır. Söz konusu Kanun'la Sayıştayın daha önce pek az önem verilen ve ihmal edilen (Köse, 2000: 41,54) raporlama görevi öne çıkmış, eskiden tali bir görev niteliğindeki artık birincil bir konuma getirilmiştir (Nebi Yılmaz, 2011: 76-77). Ancak raporlamaya verilen önem sonucunda Sayıştayın sadece rapor düzenleyen bir kurum

olacağı yönünde endişeler de yok değildir (Serdar, 2011:51).

Denetimin raporlanması aşaması, yapılan denetim çalışmasının son ürünü olan raporların elde edildiği aşamadır (Altıntaş, 2011:16). Nitekim kamu idaresi yönetiminin sorumlulukları, düzenlilik denetimi çerçevesinde denetlenmekte ve denetim sonucunda buna ilişkin raporlar hazırlanmaktadır. Denetim sonucunda denetlenen kamu idaresinin bir yıllık mali işlemlerine ilişkin Denetim Raporu ve tespit edilen kamu zararına ilişkin Yargılamaya Esas Rapor düzenlenir (TCSB, 2013:99).

Denetim raporu, kurumun gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti ile mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin amacına uygun olarak kurulup kurulmadığı ve etkin bir şekilde çalışıp çalışmadığı konularında yapılan değerlendirmeler sonucunda; mali rapor ve tabloların denetlenen kamu idaresinin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir bir biçimde gösterip göstermediği veya mali rapor ve tablolarda önemli hatalar bulunup bulunmadığı yönünde oluşan denetim görüşü ve kurumun iç kontrol sistemlerinin geliştirilmesine ve performansının artırılmasına ilişkin önerileri (Ceylan, 2010:114) ve denetim görüşünün dayanaklarını içeren, Sayıştay'ın Türkiye Büyük Millet Meclisine sunacağı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporuna esas olmak üzere düzenlenen rapordur, şeklinde tanımlanmıştır (TCSB, 2013:14).

Denetim raporunun formatı ise şu düzene göre oluşturulur: Başlık sayfası; raporun muhatabı; denetlenen kamu idaresinin mali yapısı ve mali tabloları hakkında bilgi; denetlenen kamu idaresi kurumunun sorumluluğu; Sayıştayın sorumluluğu; denetimin dayanağı, amacı, yöntemi ve kapsamı; denetim görüşünün dayanakları; denetim görüşü; denetim görüşünü etkilemeyen tespit ve değerlendirmeler; denetim ekibinin imzası; rapor tarihi; adres ve raporun ekleri denetim raporunun içeriğini (formatını) oluşturmaktadır. Raporun eklerinde ise, Kamu idaresi mali tabloları; Rapor Değerlendirme Komisyonu raporu ve Grubun değerlendirmesi; Kamu idaresi cevabı; Kamu idaresi cevabı üzerine kaldırılan hususlar; İzlenecek hususlar; Kamu idaresi tarafından düzeltilen hususlar yer almaktadır.

Denetim görüşü oluşturulmadan önce denetlenen kuruma bir taslak rapor gönderilir ve bu taslak raporda Denetim Görüşü yer almaz (Altıntaş ve Türkyener, 2012: 359). Nitekim kurumun cevabına göre birtakım bulgular denetim görüşünün dayanaklarından kaldırılabilir. Böylece denetim görüşü kurumdan cevap alındıktan sonra oluşturulur. (TCSB, 2013: 101-103).

Oluşturulan denetim görüşleri ve bu görüşleri içeren raporlar, bir anlamda kamu idaresinin mali tablo ve raporlarının güvenilirliği, gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin mevzuata uygunluğu ile mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin amacına uygun kurulup etkin çalıştırılmasına yönelik sorumluluklarını yerine getirip getirmediğine ve getirdiyse ne oranda yerine getirdiğine yönelik olarak farklı görüşler içermektedir. Bu anlamda olumlu görüş, şartlı görüş, olumsuz görüş verilebilmekte veya görüş bildirmekten kaçınma yolu (TCSB, 2013: 106-110) seçilebilmektedir. Olumlu görüş, denetlenen kurumun mali tablolarının gerçeği yansıttığını yani doğru ve güvenilir olduğunu, kurumsal iş ve işlemlerin hukuka uygun olarak yürütüldüğünü, iç kontrol sisteminin amacına uygun olduğunu ve yeterli olarak çalıştığını belirtmektedir (Barçın, 2011b: 34). Şartlı görüş ise denetim kapsamında bir sınırlama olması durumunda, sınırlama olan alan dışında mali tabloların doğruluğu ve güvenilirliğini etkileyen önemli hatalar bulunmaması ya da bir ya da birkaç hesap alanında önemli hata olmakla birlikte hataların tüm mali tabloları etkilememesi durumunda; kapsamın sınırlandığı alanlar ya da önemli hataların bulunduğu hesap alanları hariç olmak üzere mali tabloların doğru ve güvenilir, hesap ve işlemlerin kanunlara ve hukuki düzenlemelere uygun olduğu durumlarda verilmektedir. Dolayısıyla bazı istisnalar dışında olumlu görüş verilmekte ve olumlu görüş dışında tutulan hususlar gerekçeleri ile belirtilmektedir. Olumsuz görüş, denetlenen kurumun mali tablolarının gerçeği yansıtmadığını, yani doğru ve güvenilir olmadığını, kurumsal iş ve işlemlerin hukuka uygun olarak yürütülmediğini ve iç kontrol sisteminin amacına uygun olmadığı ve/ya yeterli olarak çalışmadığını belirtmektedir (Barçın, 2011b: 34). Görüş bildirmekten kaçınma ise, denetlenen kurumun gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemler hakkında görüş elde edecek kadar yeterli ve uygun denetim kanı-

tının elde edilemediği durumlarda ya da iç kontrol sisteminin kurulmamış olması veya uygun ve yeterli denetim kanıtı elde etmeyi engelleyecek derecede zayıflıklar olması durumunda başvuru bir seçenektir (TCSB, 2013: 106-110).

Denetim sonucunda oluşturulabilecek raporlardan bir tanesi de yargılamaya esas rapordur. Yargılamaya esas rapor, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap ve işlemlerinin denetimi sırasında kanun ve diğer hukuki düzenlemelere aykırı kamu zararına yol açan bir husus tespit edildiğinde, sorumluların savunmaları alınmak ve bu savunmalar incelenmek suretiyle (Kuluçlu, 2011: 70) mali yılsonu itibariyle düzenlenmektedir.

Yargılamaya esas raporların özellikleri aşağıdaki gibidir (Serdar Beyazıt Yılmaz, 2011:34):

- “Uygunluk denetimi sonucunda düzenlenir.
- Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri için düzenlenir.
- Kamu zararına ilişkin olarak düzenlenir.
- Dairelerce yapılacak yargılamaya esas olmak üzere düzenlenir.
- Sorumluların savunmaları alınarak düzenlenir.
- Mali yılsonu itibariyle düzenlenir (kamu idarelerinin, hesap, işlem ve faaliyetleri ile mallarının sektör, program, proje ve konu bazında denetlendiği durumlarda mali yıl sonu beklenmez.)”

Denetim görüşünün olumlu olması da bu duruma engel değildir. Burada vurgulanması gereken husus her bir işlemdeki kamu zararının kesin miktarının ve sorumlularının belirlenmesi gerektiği ve bir hesap alanında örnekleme yapılmış olsa dahi bu kamu zararına ilişkin bulunan hataların genellenemeyeceğidir (TCSB, 2013: 106,113). Diğer yandan yargılamaya esas raporlarda yer alan kamu zararına ilişkin iddialar Sayıştay dairelerince yargılanmaktadır (Kuluçlu, 2011: 70). Yargılamaya esas raporlar, TBMM’ye gönderilmemekte ve kamuoyuna açıklanmamaktadır.

3.3.4. Raporların Türkiye Büyük Millet Meclisine Sunulması ve İlgili Kamu İdarelerine Gönderilmesi

Geçmişte Sayıştayın raporlama ve TBMM'ye sunum işlevi ihmal edilmiş ve bu konuda yeterli düzeye ulaşılamamış olup (Köse, 2000: 54), 6085 sayılı Kanun'da yer alan düzenlemelerle birlikte Sayıştayın rapor düzenleme görevi ön plana çıkmıştır (Nebi Yılmaz, 2011: 76-77). Dolayısıyla 6085 sayılı Kanun ile raporlama ve TBMM'ye sunmanın önemi artmıştır.

Hesap verilebilirliğin (Karabeyli ve Coşkun, 2010: 91), saydamlığın, ekonomik ve sosyal haklarımızın korunmasının (Karaosmanoğlu ve Meşe, 2011: 253) bir gereği olarak hazırlanan denetim raporları, denetimin bir amacı ve denetim sürecinin bir aşaması olarak TBMM'ye ve ilgili kurumlara sunulmaktadır (Altıntaş, 2011:17). Bu konu ile ilgili husus 6085 sayılı Kanun md. 38'de düzenlenmiştir. Buna göre, Kamu idarelerinin düzenlilik ve performans denetimleri sonucunda denetim grup başkanlıklarınca düzenlenen denetim raporları, idareler itibariyle birleştirilir ve bir örneği Sayıştay Başkanlığınca ilgili kamu idaresine gönderilir. Kuruma gönderilen denetim raporları, kamu idaresinin üst yöneticisi tarafından, raporun alındığı tarihten itibaren 30 gün içerisinde cevaplandırılır. Bu cevaplar da dikkate alınıp eklenerek denetim raporları yeniden düzenlenir ve Sayıştay dairelerinin görüşleri alınmak üzere raporun ilgili olduğu yılın bitimini takip eden mayıs ayı sonuna kadar Sayıştay Başkanlığı'na sunulur. Daireler raporlar hakkındaki görüşlerini temmuz ayının on beşine kadar Sayıştay Başkanlığı'na sunar. Dairelerce görüş bildirilen denetim raporları ile Sayıştay'ca mali konularda belirtilmesi uygun görülen diğer hususları da içeren dış denetim genel değerlendirme raporu hazırlanır ve Rapor Değerlendirme Kurulu'nun görüşü alınır. Dış denetim genel değerlendirme raporu ile Kurulca görüş bildirilen kamu idarelerine ilişkin denetim raporları Sayıştay Başkanınca genel uygunluk bildirimini ile birlikte TBMM'ye sunulur.

Demokrasi anlayışının bir gereği olarak raporlar, parlamentoyu seçen ve adına denetim yapılan kamuoyuna yani halka sunulur. Buradaki denetim en önemli denetim şekli olan kamuoyu denetimidir (Altıntaş ve Türkyener, 2012:362). Burada, hesap verme sorumluluğunun ancak halkın ve parla-

mentonun bilgi sahibi yapılması ile sağlanabileceği (Köse, 1999: 71) de göz önüne alındığında raporların kamuoyuna duyurulmasının önemi daha fazla ortaya çıkmaktadır.

Raporların kamuoyuna duyurulması 6085 sayılı Kanun md. 44'te düzenlenmiştir. Söz konusu maddeye göre "Sayıştay raporları Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulduğu ve ilgili kamu idarelerine verildiği tarihten itibaren on beş gün içerisinde Sayıştay Başkanı veya görevlendireceği başkan yardımcısı tarafından, kanunların açıklanmasını yasakladığı durumlar hariç kamuoyuna duyurulur" hükmü yer almaktadır. Dolayısıyla kamuoyunun denetim hakkı 6085 sayılı Kanun'la da hüküm altına alınarak hukuk devleti ve demokrasi anlayışına uygun hareket edilmiştir.

Ancak TBMM'ye sunulan Sayıştay raporlarının nihai amacına ulaşması için gelişmiş demokrasilerde olduğu gibi Mecliste görüşülmesi gerekmektedir. Bu bağlamda 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun yasalaşmasıyla birlikte TBMM İç Tüzüğünde yapılması beklenen değişiklikler halen yapılmamış ve Sayıştay Raporlarının hangi Komisyonlarda nasıl bir süreç izlenerek görüşüleceği henüz tespit edilmemiştir. Avrupa Birliği ilerleme raporlarında da ifade edilen Sayıştay Denetiminin meclis ayağının günümüzde gösterilen çabalar sonucu gerçekleşen kısmi düzelmeye rağmen henüz bir sisteme oturtulamamış olması hesap verilebilirlik ve saydamlığın nihai olarak gerçekleşmesinin önünde bulunun en büyük engel olarak görülmektedir.

3.3.5. Denetim Raporlarının İzlenmesi

Denetim raporlarında belirtilen bulgulara yönelik tavsiyelerin ne ölçüde yerine getirildiğinin izlenmesi aşaması, TBMM adına Sayıştay tarafından gerçekleştirilen (Altıntaş, 2011:17) ve denetim tavsiyelerinin uygulanması yoluyla kamu kurumlarının performansının artırılması ve kamuda hesap verilebilirliğin sağlanmasını amaçlayan (TCSB, 2013:123); denetimin son aşamasını oluşturan (Altıntaş, 2011:17) tamamen yapıcı ve onarıcı bir süreçten meydana gelmektedir.

İzleme, "denetlenen kurumlar tarafından, önceki yıllara ait Sayıştay raporlarında yer alan önemli bulgulara ve tavsiyelere ilişkin olarak gerekli ted-

birlerin alınıp alınmadığının sistematik bir kontrolüdür” şeklinde tanımlanmaktadır. İzleme faaliyetleri de tıpkı denetimin kendisi gibi planlanmakta, uygulanmakta ve raporlanmaktadır (TCSB, 2013:123) İzlemenin yapıcı bir faaliyet olması ve amaçlarını gerçekleştirebilmesi için yerine getirilmeyen tavsiyeleri tespit etmekten daha çok tavsiyelerin uygulanmasını teşvik etmeye yönelik olması ve izleme faaliyetini yerine getirmek için daha çok çaba sarf edilmesi gerekmektedir. Nitekim Avrupa Komisyonu Türkiye İlerleme Raporunda, Sayıştay Kanunu’nun uygulanmasına yönelik daha fazla çaba gerektiği ve TBMM’nin Sayıştay’ın denetim raporlarının izlenmesini sağlaması gerektiği ifade edilmiştir (Avrupa Komisyonu [AK], 2012:12).

4. Sonuç

Dünyada yaşanan kamu mali yönetimindeki dönüşüme paralel olarak ülkemizde de özellikle son yıllarda kamu mali yönetiminde reformlar uygulanmaya ve bunun sonucunda da denetimin anlam, kapsam ve niteliğinde değişiklikler yaşanmaya başlanmıştır. Yaşanan değişikliklerle Sayıştay, dış denetimin temsilcisi haline gelmiş, diğer yandan Sayıştay denetiminin kapsamı ve işlevi genişlemiş ve farklılaşmıştır. Bu değişimin son ürünü ise düzenlilik denetiminin 6085 sayılı Kanun ile düzenlenmesidir. Kamu idarelerinin mali rapor ve tablolarının kurumun mali durumu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle yansıtıp yansıtmadığı; gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerin ilgili mevzuata uygun olup olmadığı; mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin amacına uygun olarak kurulup etkin bir şekilde çalışıp çalışmadığına yönelik denetimleri içeren düzenlilik denetimi, bu işlevleriyle, demokrasi anlayışının, hesap verilebilirliğin, şeffaflığın ve kamu idarelerinin gelişimine de katkıda bulunmakta ve ülkemiz adına bulunmaya devam etmektedir.

Ancak uygulamada mali denetim, uygunluk denetimi ile birlikte yapılmaktadır. Bu kapsamda mali denetim sonucunda verilen denetim görüşlerine ilişkin olarak kamuoyunda yanlış bir algı ortaya çıkmış ve bu bilgiler gereğinden fazla bir öneme bürünmüştür. Sayıştayın 2012 mali yılına ilişkin Genel Bütçeli idarelerde yapılan denetimlerde; Genel Bütçeli kuruluşların muhasebe sistemlerinin Maliye Bakanlığınca yönetilmesi ve kurum bazında mali tablo hazırlanmaması nedeniyle

Sayıştay bu kurumlara olumlu görüş vermemiştir. Bunun sonucunda ise söz konusu kurumların sanki denetlenemediği veya denetimlerinin sonucunda faaliyetlerinin yasalara uygun olmadığı gibi bir algı oluşmuştur. Ancak bu kurumlarda uygunluk denetimleri eskiden olduğu gibi devam ettirilmiş ve kamu zararı içeren bir husus var ise bunlar yargı raporuna konu edilerek yargı süreci işletilmiştir.

Konuya bu açıdan bakıldığında özellikle genel bütçeli idareler için mali denetimin ayrılması ve tek rapor yazılarak TBMM’ye sunulmasının daha etkili sonuç doğuracağı düşünülmektedir. Böylece denetim konusu muhasebe sistemi ve bunun sonucu üretilen mali tablolar olacak ve kanuna aykırı diğer uygulamalar yargı raporuna konu edilerek gerekli yaptırımlar ile desteklenebilecektir. Bunun yanında kamuoyunun da beklentisi olan ve dünyada denetim sistemlerinin artık en önemli amacı olarak kabul edilen performans denetimine önem verilebilecek ve TBMM performans denetimi raporları ile desteklenebilecektir.

Teorik olarak gerçekten performans denetimi ile mali denetim arasında, bunların üstünlüğüne dair bir kanıt bulunmamakla birlikte, yeni kamu yönetimi prensipleri ve iyi yönetim birliğinde değerlendirildiğinde, etkililik, ekonomiklik ve verimlilik noktasında yapılan bir denetime son yıllarda daha fazla vurgu yapıldığı ve önem verildiği söylenebilmektedir. Bu bağlamda da örneğin Asya Sayıştaylar Birliği - ASOSAI üyeleri arasında yapılan anketlerde her zaman performans denetim kapasitesinin geliştirilmesi konusu birinci sırada gelmektedir. Halen mali denetim ve uygunluk denetimi yetkisi yüksek denetim kurumları için doğruluk ve hukuka uygunluk açısından önemli bir yetkidir. Ancak birçok yüksek denetim kurumu son 20 yılda insan kaynaklarının birçoğunu performans denetimine adamaya başlamıştır. (Türkyener, 2012:16)

Performans denetimi, bütün dünyada genel olarak kamu kaynaklarının verimli, etkin ve tutumlu kullanılmasını ile ilişkilendirilerek yapılmakta olup, esas itibarıyla kamu kaynakları üzerinde tasarruf yetkisi bulunanların hesap verme sorumluluğu üzerine kurulmuştur. Kamu kaynaklarını toplayan, harcayan veya saklayanların hesap vermekle sorumlu tutulmaları, yolsuzlukla mücadele amacını da taşıyan en önemli tedbirlerden biridir. Yolsuzluk olgusu, sonuçları itibarıyla kamu kaynaklarının ve

rimli, etkin ve tutumlu (VET) kullanılmasına engel olmaktadır. Kamu kaynaklarının VET ilkelelerine aykırı kullanımı ise performans denetiminin konusudur ve VET ilkelerine aykırı uygulamaları tespit etmek çok zor değildir. Günümüz itibarıyla yolsuzluktan da öte kamu yönetimlerinin en büyük ve en önemli sorunu kamu kaynaklarının performans ilkelerine aykırı olarak kötü kullanımıdır. Diğer bir ifade ile üçünü kişilere kasıtlı olarak çıkar sağlama niyeti olmasa bile kamu kaynaklarının daha verimli, etkin ve israf edilmeden kullanılmasına olan ihtiyaç çok büyüktür. (Özsemerci, 2011:103)

Dolayısıyla yapılacak denetimlerin de mali tabloların doğruluğundan ziyade yapılan faaliyetler üzerine yoğunlaştırılması ve kamu kesiminde sistemsel değerlendirmelerin yapılarak etkin bir sistemin kurulmasının desteklenmesi mevcut mevzuat içerisinde hukuki bir zeminde gerçekleşiyor olsa da yapılan faaliyetlerin daha verimli ve etkin bir şekilde gerçekleştirilmesinin araştırılması gerekmektedir. Bu kapsamda ülkemizde de kamu parasını vergiler ile finanse eden seçmenler; hükümetlerin kamu kaynaklarını etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılarak toplum ihtiyaçlarını en uygun şekilde karşılamalarını beklemektedirler.

Gerçekten ülkemizde herhangi bir vatandaşın ihtiyacı ve talebi, etrafında görmüş olduğu yolsuzlukların azaltılması, adaletli ve eşit bir şekilde haklarını kullanabilmesi, kamu kurumlarının hizmetlerini sunarken etkin, verimli ve tutumlu hareket etmeleridir. Bu denetimler sayesinde hem riskli alanlar tespit edilip gerekli önlemler alınarak yolsuzluklar azaltılacak hem de kamu sektöründe kaynakların verimli, etkin ve tutumlu kullanılmasına destek olunarak devletin gelişmesi ve büyümesi sağlanacaktır.

Bu analizden mali tablolar ve muhasebe sistemleri önemsizdir gibi bir anlam çıkartılmaması gerekmektedir. Gerçekten saydam bir kamu mali yönetimi için iyi kurulmuş bir muhasebe sisteminin önemi yadsınamaz. Ancak yapılan faaliyetlerden bağımsız olarak tek başına muhasebe sistemleri kamu yönetiminde saydamlığın ve hesap verilebilirliğin sağlanması açısından bir anlam ifade etmemektedir. Ayrıca yapılan denetimin de bir maliyeti bulunmaktadır ve denetim için ayrılan kaynakların ülkenin öncelikli sorunlarına cevap verecek konu-

lara kanalize edilmesi gerekmektedir.

Ülkemizde mevcut mevzuat çerçevesinde yapılabilecek denetim hukuka uygunluk ve mali denetimin birlikte yürütüldüğü düzenlilik denetimidir. Ancak bu denetim türü ülkemiz ihtiyaçlarını ve toplum beklentilerini karşılamada yetersiz kalmaktadır. Gelişmiş ülkelere bakıldığında bu ülkelerin birçoğu denetim kaynaklarının yarısını, Amerika ve Almanya gibi ülkeler ise denetim kaynaklarının %90'ını performans denetimlerine ayırarak kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve tutumlu kullanılmasını sağlamaya yönelik denetimler gerçekleştirmekte ve tüm topluma fayda sağlayan sonuçlar elde etmektedirler. (Türkyener, 2012:20) Dolayısıyla tüm dünya gelişmiş demokrasileri böyle bir yolda giderken ülkemizde de performans denetimlerinin yapılması ve bu denetimlere büyük oranda kaynak ayrılması bunun yanında kamu politikalarının analiz edilerek toplumun değişen ihtiyaçları karşısında daha öncelikli sorunlara çareler aranması gerekmektedir. Aksi halde yapılan denetimler kanuni bir prosedürün ötesine geçemez ve denetim için ayrılan kaynakların israfı anlamına gelir Bunun yanında ülkemizin sosyolojik yapısı ve insanların suç ve cezaya ilişkin düşünce şekli göz önüne alındığında, yapılacak denetimlerin etkin işleyen bir hukuka uygunluk denetimi ve yargı süreci ile mutlaka desteklenmesi gerekmektedir.

Kaynakça

- ATEŞ, Yaşar; (2011), "6085 Sayılı Sayıştay Kanunu'nda Kanun Yolları", *Dış Denetim*, 3, ss. 59-65.
- ALTINTAŞ, Abdullah; (2011), "6085 Sayılı Kanun Bağlamında Düzenlilik Denetimi", *Dış Denetim*, 3, ss. 9-17.
- ALTINTAŞ, Abdullah ve Can Mustafa TÜRKYENER; (2012), *Kamu Yönetiminde Dönüşüm ve Sayıştay Mali Denetimi*, 1. Baskı, Ankara Yayınevi, Ankara.
- AKYEL, Recai ve Hasan BAŞ; (2010), "Kamu Yönetimi ve Denetimi Bağlamında Sayıştayın Anayasal ve Yargısal Konumu", *Maliye Dergisi*, 158, ss. 374-387.
- BARÇIN, Hilmi Bahadır; (2011a), "Belediye Şirketlerinin Etkin Denetiminde Başlangıç: Sayıştay Denetimi", *Güncel Mevzuat, Ekim*, ss. 69-72.
- BARÇIN, Hilmi Bahadır; (2011b), "Sayıştay Tarafından Gerçekleştirilecek Mali Denetim ve Mali Denetimin Sağlayacakları", *Mali Hukuk*, 26(155), ss. 32-36.
- BAYAR, Doğan; (2005), "Sayıştayın Anatomisi", *Maliye Dergisi*, 148, ss. 63-81.
- CANDAN, Ekrem; (2007), *Türk Bütçe Sisteminde Performans*

- Denetimi, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayını, Ankara.
- Coşkun, Arife; (2000), *Performans ve Risk Terimleri*, 1. Baskı, Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü Yayını, Ankara.
- CEYLAN, F. Betül; (2010), “Mali Denetim”, *Dış Denetim*, 1, ss. 112-115.
- ÇOLAK, H. Bayram; (2010), “Yeni Sayıştay Kanunu Ne Getir(m)iyor?”, *Güncel Mevzuat, Aralık*, ss. 45-48.
- ÇALIKOĞLU, Sinan; (2011), “6085 sayılı Kanun’un Getirdiği Yenilikler”, *Dış Denetim*, 3, ss. 5-8.
- DİNÇ, Berna; (2003), “Mali Denetimde Önemlilik Kavramı”, *Sayıştay Dergisi*, 50-51, ss. 141-152.
- INTOSAI; (t.y.), *Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI)-I*, <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/yayinicerik/issai.pdf>, 02.05.2014.
- İNAN, Atilla; (1997), “İç Denetim ve Dış Denetim Kuruluşları Arasındaki İlişkilerin Geliştirilmesi”, *Sayıştay Dergisi*, 25, ss. 43-59.
- KARABEYLİ, Levent ve Arife Coşkun; (2010), “Sayıştay Denetimi Bağlamında Hesap Verme Sorumluluğu”, *Dış Denetim*, 1, ss. 83-95.
- KARAKAŞ, Mehmet; (2004), “Performans Denetimi: Tanımı, Unsurları, Performans denetimi ile Düzenlilik Denetiminin Karşılaştırılması ve Performans Denetimine Duyulan İhtiyaç”, *Vergi Sorunları*, 184, ss. 121-129.
- KARAKAŞ, Mehmet; (2005), “Kamu Harcamalarında Sayıştay tarafından Yapılan Denetime Tarihsel Bir Bakış ve 5018 Sayılı Kanun Çerçevesinde Sayıştay’da Yapılan Düzenlemeler”, *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 48, ss. 52-70.
- KARAOSMANOĞLU, Fatih ve Osman Meşe; (2011), “Çağdaş İnsan Hakları Anlayışı Bakımından Sayıştay Denetiminin Değerlendirilmesi”, *Dış Denetim*, 3, ss. 252-261.
- KEMAL, Lale; (2010), “Zayıf Kalan Meclis İradesi: Yeni Sayıştay Yasası’nda Askerî Harcamaların Denetimi Sorunu”, iç. Özlem DAĞ (Ed.), *TESEV Yayınları*, İstanbul.
- KIZILKAYA, Eyüp; (2007), “Dış Denetim, Anayasa Değişikliği ve Sayıştay”, *Mali Klavuz*, 38, ss. 19-24.
- KOÇDEMİR, Mehmet; (2006), “5018 Sayılı Kanunun Öngördüğü Denetim Sisteminin Taşıdığı Riskler”, *Mali Klavuz*, 31, ss. 47-52.
- KÖSE, H. Ömer; (1999), “Denetim ve Demokrasi”, *Sayıştay Dergisi*, 33, ss. 62-85.
- KÖSE, H. Ömer; (2000), “Parlamentar Sistemde Sayıştay’ın Yeri ve İşlevleri”, *Sayıştay Dergisi*, 39, ss. 32-66.
- KÖSE, H. Ömer; (2007), *Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim*, 2. Baskı, T.C. Sayıştay 145. Yıl Yayınları, Ankara.
- KULUÇLU, Erdal; (2006), “Yönetimin Denetiminden Denetimin Yönetimine”, *Sayıştay Dergisi*, 63, ss. 3-37.
- KULUÇLU, Erdal; (2010), “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu İşığında Sayıştay Yargısı”, *Dış Denetim*, 1, ss. 58-63.
- KULUÇLU, Erdal; (2011), “Sayıştayın Denetim, Yargılama ve Raporlama Görevleri Açısından Kamu Zararı Kavramı”, *Sayıştay Dergisi*, 82, ss. 53-80.
- MEŞE, Osman; (2010), “Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı Çerçevesinde Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu’nda Sayıştay Denetimi”, *Dış Denetim*, 1, ss. 64-77.
- MEŞE, Osman; (2011), “Yeni Sayıştay Kanunu, Yüksek Denetim Modelleri ve Yüksek Denetim Olgunlaşma Modeli”, *Dış Denetim*, 3, ss. 220-234.
- ÖZER, Hüseyin; (1992), “Performans Denetimi”, *Sayıştay Dergisi*, 7, ss. 30-40.
- ÖZER, Hüseyin; (1997), *Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*, T.C. Sayıştay 145. Yıl Yayınları, Ankara.
- ÖZSEMERCI, Kemal; (2011) “Yolsuzlukla Mücadele Bağlamında Performans Denetimi ve Son Yasal Düzenlemeler”, *Dış Denetim*, 3, ss. 102-111.
- ÖNDER, Özgür ve İrfan TÜRKOĞLU; (2012), “Denetim Anlayışının Değişimi: Yeni Sayıştay Kanunu Üzerine Değerlendirmeler”, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 8(17), ss. 197-214.
- SAYER, Ahmet ve Yurt, A. A. Ertuğrul YURT; (2011), “Parlamento ve Yüksek Denetim Kurumları”, *Dış Denetim*, 3, ss. 86-90.
- SERDAR, Ali; (2011), “Sayıştay Yüksek Mali Yargı – Yüksek Mali Denetim (Yeni Model Arayışı)”, *Dış Denetim*, 3, ss. 49-59.
- SÖYLER, İlhami; (2012), “Yeni Kamu Mali Yönetim ve Denetim Sistemi Çerçevesinde Sayıştayın Rolü”, *Sayıştay Dergisi*, 87, ss. 61-96.
- SÜZER, Sami; (2013), “Sayıştay Kanunu Değişikliğine Yönelik Görüş ve Öneriler”, *Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi*, 578.
- TANER, Ahmet; (2011), “Yerleşen Kamu Hizmetleri ve Dış Denetim Boyutu”, *Dış Denetim*, 4, ss. 145-153.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı; (2013), *Düzenlilik Denetimi Rehberi*, Ankara, <http://www.sayistay.gov.tr/Tr/Upload/files/mevzuat/rehberler/rehber-v2.pdf>, 26.02.2014.
- TEMİRCİ, Salih; (2011), “Kamu Mali Yönetiminde Sayıştay Denetimi ve Sayıştayın 2009 Yılı Denetim Faaliyetleri”, *Dış Denetim*, 3, ss. 262-266.
- TUNCER, Selahattin; (2011), “Sayıştay – Maliye Bakanlığı İlişkileri ve İşbirliği”, *Yaklaşım*, 223.
- TÜRKYENER, Can Mustafa; (2012), “Geleneksel Denetim Anlayışından Modern Denetim Sistemine Geçiş”, *Dış Denetim*, 6, ss. 13-21.
- YILMAZ, Nebi; (2011), “Sayıştayın Raporlama Görevleri ve Sayıştay Raporları”, *Dış Denetim*, 3, ss. 71-85.
- YILMAZ, Serdar Beyazıt; (2011), “Yeni Sayıştay Kanunu’nda Öngörülen Hesap Yargılaması”, *Dış Denetim*, 3, ss. 33-38.