

# YENİ KAMU MALİ YÖNETİM VE DENETİM SİSTEMİ ÇERÇEVESİNDE SAYIŞTAYIN ROLÜ

İlhami SÖYLER\*

## ÖZET

Yeni kamu mali yönetim ve denetim sistemini 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ve bunlara ait ikincil mevzuat şekillendirmiştir.

Yeni sistem, esas itibariyle, bütçeleme, muhasebeleştirme, raporlama ve denetim unsurlarından oluşmaktadır.

Yeni sistemde, yönetim bağlamında Maliye Bakanlığına, denetim bağlamında Sayıştaya önemli roller verilmiştir. Öyle ki, Sayıştayın rolü denetim unsuru ile sınırlı olmayıp, raporlama gibi kısmen yönetim, kısmen denetim alanını da ilgilendirmektedir.

Bu makalede, yeni kamu mali yönetim ve denetim sistemi çerçevesinde Sayıştayın rolü açıklanacaktır.

**Anahtar Kelimeler:** Kamu mali yönetim ve denetim sistemi, Bütçeleme, Muhasebeleştirme, Raporlama, Denetim.

## THE ROLE OF TURKISH COURT OF ACCOUNTS UNDER THE FRAMEWORK OF THE NEW PUBLIC FINANCIAL MANAGEMENT AND AUDIT SYSTEM

### ABSTRACT

The new public financial management and audit system was shaped by the Public Financial Management and Control Law No.5018 ), Turkish Court of Accounts Law No.6085 and the relevant secondary legislation.

The new system mainly consists of budgeting, accounting, reporting and audit elements.

The new system assigns important roles to the Ministry of Finance in the context of management and to Turkish Court of Accounts in the context of audit. The role of Turkish Court of Accounts is not strictly limited with the audit and by the virtue of its reporting aspect, it concerns both management and audit elements.

In this work, the role of Turkish Court of Accounts under the framework of the new public financial management and audit system will be explained.

**Keywords:** Public financial management and audit system, Budgeting, Accounting, Reporting, Audit.

---

\* Doç. Dr. Sayıştay Savcısı

## **GİRİŞ**

Türk kamu mali yönetim ve denetim sisteminin temelini Cumhuriyetle yaşıt olan 09.06.1927 tarihli ve 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile 16.06.1934 tarihli ve 2514 sayılı Divan-ı Muhasebat Kanunu oluşturmuştur. Bir süre uygulandıktan sonra 2514 sayılı Kanun kaldırılarak 21.02.1967 tarihli ve 832 sayılı Sayıştay Kanunu yürürlüğe konulmuştur. Ancak, zamanla her iki kanun da gerek kapsam itibariyle gerekse içerdikleri yönetim ve denetim teknikleri itibariyle yetersiz kaldıklarından ihtiyaca cevap veremez hale gelmiştir. Gerek ülkemizin ulaştığı iktisadi ve mali gelişmelerin zorlaması, gerekse Avrupa Birliği mevzuatına uyum sürecinde yaşanan ve yaşanması muhtemel uyumsuzlukların giderilmesi bağlamında kamu mali yönetim ve denetim sisteminin yeniden ele alınması zorunluluk arz etmiştir.

Bu noktadan hareketle 10.12.2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu çıkarılmış, ikincil mevzuatın tamamlanması zaman aldığından iki yıl ertelendikten sonra 01.01.2006 tarihinde yürürlüğe girmiş ve 1050 sayılı Kanun yürürlükten kaldırılmıştır. 5018 sayılı Kanun'la bütçeleme, muhasebeleştirme, raporlama ve iç kontrol alanlarında radikal değişiklikler yapılmıştır.

Buna paralel olarak, 03.12.2010 tarihli ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunu çıkarılarak aynı tarihte yürürlüğe konulduğundan 832 sayılı Kanun yürürlükten kaldırılmıştır. 6085 sayılı Kanun'la Sayıştaya yeni kamu mali yönetim ve denetim sistemiyle dış denetimi gerçekleştiren ve hesap yargılaması yapan bir denetim ve yargı organı yanında raporlama görevi yapan bir kurum rolü de verilmiştir. Bu çerçevede Sayıştayın denetim alanı hemen hemen tüm kamu idarelerini kapsayacak şekilde artırıldığı gibi, düzenlenecek rapor sayıları da çeşitlendirilmiştir. Öyle ki, Sayıştay düzenlilik (mali ve uygunluk) denetimleri yanında performans denetimi de yapacaktır. Bu denetimler sonucunda, duruma göre, yargılamaya esas rapor, denetim raporu, Sayıştay raporu gibi raporlar düzenlenecektir. Bu gelişmeler ve değişiklikler Sayıştayın görev, yetki ve rollerinin arttığına emare teşkil etmektedir.

Sayıştayın artırılmış bulunan görev ve rollerini gereği gibi yapabilmesini teminen, kurumsal kapasitesinin artırılması bağlamında, denetçi sayısının artırılması ve bunların yeni denetim teknikleri ile mücehhez kılınması, örgütlenmede değişiklik yapılması yolunda önemli adımlar atılmaktadır.

Bu çalışmada, gerek 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu gerekse 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile şekillendirilen yeni kamu mali yönetim ve denetim sistemine kazandırılan kavram, teknik ve süreçler ana hatları ile açıklanarak, bu sistem bağlamında Sayıştayın rolü üzerinde normatif bir değerlendirme yapılacaktır.

## **1. ESKİ KAMU MALİ YÖNETİM VE DENETİM SİSTEMİNİN AKSAYAN YÖNLERİ**

Eski kamu mali yönetim ve denetim sistemini oluşturan iki kanundan birisini oluşturan 1050 sayılı Kanun'un temel aksaklıkları, ana hatları itibariyle aşağıda sıralanmıştır (Candan, 2006a: 189).

- a) Bütçe kapsamının dar olması,
- b) Bütçe çeşidinin fazla olması,
- c) Yetki ve sorumlulukların rasyonel paylaşılmaması,
- d) Bütçe hazırlama sürecinde harcamacı kuruluşlara yeterli inisiyatif tanınmaması,
- e) Çağdaş tekniklerden yoksun bulunması,
- f) Program bütçe sisteminin yerleştirilememesi,
- g) Devlet muhasebesinde rasyonel bir sisteme geçilememesi,
- h) İç kontrol sisteminin bulunmaması,
- ı) Dış denetimin yasal–uygunluk çerçevesinde kalması,
- j) Uluslararası sisteme uyum sağlayamaması.

Yukarıda özetle sıralanan olumsuzluklar ülkemizde yeni bir mali yönetim ve denetim sistemine geçilmesini elzem hale getirmiştir. Zira eski mali yönetim ve denetim sistemi, usulsüzlük ve yolsuzlukları önleyemediği gibi kıt olan kamu kaynaklarının amacı dışında kullanılmasını da kolaylaştırıyordu.

Bütün bu aksaklıkları ve sakıncaları ortadan kaldıracak bir mali sistemin bir an önce hayata geçirilmesi önem arz etmekteydi.

## **2. YENİ KAMU MALİ YÖNETİM VE DENETİM SİSTEMİ İLE GETİRİLEN YENİLİKLER**

Yeni kamu mali yönetim ve denetim sistemi, 5018 sayılı Kanun ile 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'ndan oluşmaktadır. Söz konusu kanunlarla kamu mali yönetim ve denetim sistemine yeni teknik ve süreçler kazandırılmıştır. Bu teknik ve süreçler, dört temel unsurdan oluşmaktadır. Bunlar, bütçelemeye yönelik teknik ve süreçler, muhasebeleştirmeye yönelik teknik ve süreçler, raporlamaya yönelik teknik ve süreçler ile denetime yönelik teknik ve süreçlerden ibarettir.

### **2.1. Bütçelemeye Yönelik Teknik ve Süreçler**

5018 sayılı Kanun'la, yeni kamu mali yönetim ve denetim sistemine getirilen, bütçelemeye yönelik teknik ve süreçleri yedi başlıkta toplamak mümkündür.

### **2.1.1. Bütçe Kapsamı Genişletilmiştir**

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu esas itibariyle genel bütçeli idarelerin mali yönetimini düzenlemekteydi. Katma ve özel bütçeli idarelerin kendi özel kanunlarında hüküm bulunmadığı ölçüde 1050 sayılı Kanun hükümleri istisnaen uygulanmaktaydı. Bunlar dışında kalan düzenleyici ve denetleyici kuruluşlar, sosyal güvenlik kuruluşları kendi özel mevzuatına tabi olarak işlem tesis ediyorlardı.

Yeni kamu mali yönetim sistemi, yukarıda sayılan ve genel yönetim kapsamındaki idareler [merkezi yönetim kapsamındaki idareler (genel bütçeli idareler + özel bütçeli idareler + düzenleyici ve denetleyici kuruluşlar), sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idareler] tanımı içinde yer alan idareleri kapsamaktadır. Yeni sistem kamu iktisadi teşebbüsleri, Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası ve kamuya ait şirketler dışındaki tüm kamu idarelerini kapsamayı hedeflemiştir. Zira bütçe hakkının etkin bir şekilde kullanılması için TBMM'ye sunulacak bütçenin kapsamı genişletilmiştir (Mutluer vd., 2005: 135).

Ne var ki daha 5018 sayılı Kanun yürürlüğe girmeden 22.12.2005 tarihli ve 5436 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikle sistemde önemli gedikler açılmıştır. Zira aralarında Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu, Toplu Konut İdaresi, TRT Kurumu, Milli Piyango İdaresi'nin de bulunduğu 29 kurum, 5018 sayılı Kanun kapsamından çıkarıldığı için TBMM tarafından denetlenemeyecektir (Tuncer, 2006: 6). Bu durum bütçede genellik ilkesine aykırı olduğu gibi yeni kamu mali yönetim ve denetim sisteminin öngördüğü mali saydamlık açısından da olumlu olarak değerlendirilmemektedir (Oyan, 2005). Kanun'un diğer bir olumsuz yanı da bu idareler açısından "özerk bütçe" uygulamasının devam etmesidir. Oysa, 5018 sayılı Kanun'un "Bütçe türleri ve kapsamı" başlıklı 12. maddesinde "genel yönetim kapsamındaki idarelerin bütçeleri, merkezi yönetim bütçesi, mahalli idare bütçesi ve sosyal güvenlik kurumları bütçeleri olarak hazırlanır ve uygulanır. Kamu idaresince bunlar dışında herhangi bir ad altında bütçe oluşturulmaz" denilmesine rağmen, kapsam dışına çıkarılan 29 kuruluş adı konulmamış olsa bile "özerk bütçe" uygulamasına geçmiş olmaktadır.

Gerek bütçede genellik ilkesine, gerekse mali saydamlık ilkesine aykırılık teşkil eden ve Parlamento'nun bütçe hakkına halel getiren bu durum düzeltilmelidir (Söyler, 2006: 286).

Yeni kamu mali yönetim ve denetim sisteminin bir başka eksi yönü de döner sermaye ve fon uygulamalarının devam ediyor olmasıdır. Zira 5018 sayılı Kanun'un geçici 11. maddesinde bunların 2007 yılı sonuna kadar yeniden yapılandırılması öngörülmüştür. Cumhuriyetin ilk yıllarında milli ekonomideki boş kapasitenin doldurulması, ilave talebin karşılanması ve devlete ek gelir sağlanması amacıyla kurulan döner sermaye işletmeleri günümüzde bu amaçlarından saptırılarak kimi personele ek ödeme imkanı yaratılması anlayışı ile kurulmaktadır (Söyler, 1996: 41). 1980'li yıllarda yaygınlaşmaya başlayan fon uygulamaları da zamanla bir nevi "Hazine-i

Hassa" haline gelerek kamu savurganlığının değişik bir örneğini oluşturmuşlardır (Söyler, 1997: 62). Halen ülkemizde 1500'e yakın döner sermaye işletmesi ve tasfiye edilmemiş 5 adet fon bulunmaktadır (Kulaksız, 2005: 71).

Bütçede birlik ilkesine aykırı bir şekilde varlığı sürdürülen ve bütçe disiplini bozan döner sermaye ve fon uygulamasına, kamu mali yönetim ve denetim sisteminin bütünlüğü içerisinde son verilerek bir çözüm bulunmalıdır.

### **2.1.2. Stratejik Planlama Süreci Başlatılmıştır**

5018 sayılı Kanun'un 9. maddesine göre kamu idareleri, kalkınma planları, programlar, ilgili mevzuat ve benimsedikleri temel ilkeler çerçevesinde geleceğe ilişkin misyon ve vizyonlarını oluşturmak, stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptamak, performanslarını önceden belirlenmiş olan göstergeler doğrultusunda ölçmek ve bu sürecin izleme ve değerlendirmesini yapmak amacıyla katılımcı yöntemlerle stratejik plan hazırlamak zorundadırlar. 5018 sayılı Kanun'un 3. maddesinin (n) bendinde "kamu idarelerinin orta ve uzun vadeli amaçlarını temel ilke ve politikalarını hedef ve önceliklerini, performans ölçütlerini, bunlara ulaşmak için izlenecek yöntemler ile kaynak dağılımlarını içeren plan" şeklinde tanımlanmıştır. Stratejik plan hazırlamakla yükümlü olan kamu idarelerinin stratejik planlama sürecine ilişkin takvimin belirlenmesine, stratejik planların kalkınma planı ve programlarla ilişkilendirilmesine yönelik usul ve esaslar Kalkınma Bakanlığı tarafından hazırlanarak 26.05.2006 tarihli ve 26179 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik"le belirlenmiştir. Stratejik planların beş yıllık bir dönemi kapsayacağı, ilk iki yıllık uygulamadan sonra güncellenebileceği, ayrıca bunların orta vadeli programa ve orta vadeli plana uygun olarak kaynak tahsislerini içerecek şekilde hazırlanacağı öngörülmüştür. Stratejik planlama, stratejik yönetimin bir fonksiyonu olarak, geleceğin tahmin edilerek dış çevrenin analizi, kurumun, üstün ve zayıf yönleri dikkate alınarak stratejilerin seçilmesini öngörmektedir (Koç, 2004:7).

### **2.1.3. Çok Yıllı Bütçeleme Tekniğine Geçilmiştir**

Bütçe politikasının belirlenmesi ve uygulanmasında öngörülebilirliği ve etkinliği artırmak amacıyla üç yılı kapsayan bütçe hazırlama sürecine geçilmiştir. Gelişmekte olan ülkelerde uzun süredir uygulanmakta olan bu önemli bütçeleme tekniği ülkemizde de uygulama alanı bulmuştur (Aktan, 2006: 13). 5018 sayılı Kanun'un 15. maddesine göre bütçe hazırlıkları, yılı ve izleyen iki yılın gelir ve gider tahminleri de dikkate alınarak hazırlanmakla birlikte sadece, uygulanacak ilk yılın bütçesi kanunlaştırılmaktadır.

Çok yıllık bütçe hazırlanmasının nedeni, bütçenin bir yönetim aracı olarak kullanılması ve orta vadede uygulanacak politikaların belirlenmesidir (Kızıldaş, 2003: 16). Çok yıllık bütçe hazırlanmasının diğer bir nedeni de bütçeleme sürecinin bürokrasideki değişikliklerden etkilenmemesini sağlamaktır. Çok yıllık bütçe hazırlama

süreci, 1970’li yıllarda OECD ülkelerinde başlamış, 1980’li yıllarda devam ettirilmiş, 2000’li yıllarda ise hemen hemen tüm ülkelerce benimsenmiştir (Erüz, 2005: 58). Çok yıllık bütçe çerçevesinin yıllık bütçe ile aynı zamanda sunulması, hükümetlerin cari bütçe tartışmasını çok yıllık çerçeveye oturtmasına zemin hazırlayacaktır. Çok yıllık bütçeleme sistemi ile bütçeler bir nevi orta vadeli plana dönüştürülmektedir (Üçbaş, 2004: 41).

#### **2.1.4. Performans Esaslı Bütçeleme Tekniği Benimsenmiştir**

Performans esaslı bütçeleme, kamu yönetiminde mevcut kaynaklarla en yüksek düzeyde kamu hizmeti çıktısının nasıl sağlanabileceğini gösteren bir tekniktir (Aksoy, 1994: 441). Daha açık bir ifade ile performans esaslı bütçeleme, bir kamu hizmetine ayrılan ödenekle, en yüksek hizmet çıktısının elde edilmesidir (Hastürk, 2006: 75).

5018 sayılı Kanun’un 9. maddesine göre kamu idareleri, performanslarını önceden belirlenmiş olan göstergeler doğrultusunda ölçmek ve bu sürecin izleme ve değerlendirmesini yapmak amacıyla katılımcı yöntemlerle stratejik plan hazırlamakla yükümlüdürler. Performans göstergeleri Maliye Bakanlığı, Kalkınma Bakanlığı ve ilgili idare tarafından birlikte belirlenecek olup, ilgili idarelerin bütçelerinde gösterilecektir. Performans esaslı bütçeleme Maliye Bakanlığı (Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü) tarafından hazırlanan kılavuzda “kamu idarelerinin ana fonksiyonlarını, bu fonksiyonların yerine getirilmesi sonucunda gerçekleştirilecek amaç ve hedeflerini belirleyen, kaynakların bu amaç ve hedefler doğrultusunda tahsisini ve kullanılmasını sağlayan performans ölçümü yaparak ulaşılmak istenen hedeflere ulaşıp ulaşılmadığını değerlendiren ve sonuçları raporlayan bir bütçeleme sistemi” olarak tanımlanmıştır. Bu tanımlamadan hareketle performans esaslı bütçenin dört bileşeni olduğu ileri sürülmektedir. Bunlar belirlenen politikalara uygun, ölçülebilir hedefler belirlenmesi, hedeflerden yola çıkarak bunların maliyetlendirilmesi (kaynak tahsisi), yönetici ve kuruluşlara idari ve mali esneklikler sağlanması ve sonuçların izlenmesi (başlangıç hedefleriyle karşılaştırılması) şeklinde özetlenebilir (Işık, 2004: 21).

#### **2.1.5. Bütçe Hazırlama Süreci Değiştirilmiştir**

Merkezi yönetim bütçesi hazırlama süreci, 5018 sayılı Kanun’un 16. maddesine göre, Bakanlar Kurulunun Mayıs ayının sonuna kadar toplanarak kalkınma planları, stratejik planlar ve genel ekonomik koşulların gerekleri doğrultusunda makro politikaları, ilkeleri, hedef ve gösterge niteliğindeki temel ekonomik büyüklükleri de kapsayacak şekilde Kalkınma Bakanlığı tarafından hazırlanan orta vadeli planı kabul etmesiyle başlamakta, söz konusu program aynı süre içinde Resmi Gazete’de yayımlanmaktadır. Merkezi yönetim bütçesi, genel bütçeli ve özel bütçeli idarelerle düzenleyici ve denetleyici kurumlar bütçelerinden oluşmaktadır. Genel bütçeli idareler devlet tüzel kişiliğini haiz, aynı nakit yönetimi kapsamında, kendilerine ait mal varlığı ve geliri olmayan hazine birliği ilkesi kapsamında bulunan idarelerdir.

Özel bütçeli idareler, ayrı tüzel kişilikleri olan, belli ölçüde özerkliğe sahip, kendi mal varlıkları ve gelir kaynakları olan, kendi nakit yönetimleri olan idarelerdir (Kesik, 2006: 38). Düzenleyici ve denetleyici kuruluşlar ise ayrı tüzel kişiliği olan ve büyük ölçüde idari ve mali özerkliğe sahip kuruluşlardır. Öngörülen bu süreçle kamu idarelerinin kalkınma planları, yıllık programları ve stratejik planları ile bütçeleri arasında sıkı bir bağ kurulmuştur (Arcagök, 2004: 6). Ancak, kalkınma planı, yıllık programlar, stratejik planlar ve bütçelerin ayrı ayrı birimlerce hazırlanması, ortaya eşgüdüm sorununu ve sağlıklı kaynak tahsis problemini ortaya çıkarmaktadır.

### **2.1.6. Analitik Bütçe Sınıflandırmasına Geçilmiştir**

Kamu mali yönetim ve denetim sistemi ile getirilen yeniliklerden birisi de analitik bütçe sınıflandırmasına geçilmesidir. Analitik bütçe sınıflandırması, mali saydamlığın gerçekleştirilmesi yönünde atılan adımlardan birisi olup, bütçenin ayrıntılı analiz yapmaya elverişli bir kod yapısına sahip olması düşüncesinin ürünü olarak ortaya çıkmıştır. Bütçelerde çeşitli kod yapıları kullanarak, uluslararası karşılaştırmalara imkan veren analize elverişli istatistiki veriler elde etmeye yönelik sınıflandırma modeline analitik bütçe sınıflandırması denir (Cura, 2003: 7).

Bütçenin selektif maliye politikalarının en önemli aracı olması nedeniyle, kodlamalar bu amaca hizmet etmek bakımından değerlendirilmektedir (Hançer, 2003: 8). Yeni mali yönetim ve denetim sisteminde harcama yetkilisinin birim yöneticiliği ile ilişkilendirilmesi, beraberinde kurumsal sınıflandırmayı zorunlu kılmaktadır. Öte yandan bütçelerin fonksiyonel ve ekonomik verilere sahip olması ve uluslararası standartlara uygun olması günümüz bütçelerinin en önemli niteliklerinden biridir. Bu sayede ülkeler ve zaman serileri açısından analizlerin yapılması imkanı doğmuştur (Tosun ve Cebeci, 2006: 50). Finansman tipi sınıflandırma ise bütçe türünü ifade etmektedir. Bütçe yoluyla kamu harcamalarının ve gelirlerinin kontrol edilebilmesi için bütçe kod yapısının ölçmeye, izlemeye, analiz ve kontrol etmeye, kıyaslamalar yapmaya uygun olması gerektiği ifade edilmektedir (Kocabaş, 2004: 61).

Analitik bütçe sınıflandırması ile bugüne kadar farklı hukuki statüleri nedeniyle farklı bütçe uygulamaları olan bu idarelerin bütçelerinin konsolide edilmesi, karşılaştırılması mümkün hale gelmiş ve kamu mali yönetimi ve denetiminde saydamlık ve hesap verebilirlik ilkeleri güçlendirilmiştir (Aktan, 2006: 12).

### **2.1.7. Modern Bütçeleme İlkeleri Getirilmiştir**

Yeni sistemin en belirgin özelliklerinden birisi genellik, birlik, yıllık olma ilkeleri gibi klasik bütçe ilkelerini koruması ve bunun yanında mali saydamlık, hesap verebilirlik ve etkinlik gibi modern bütçe ilkelerine yer vermesidir.

Batı Avrupa ülkelerinde geçerli olan temel idare hukuku ilkeleri arasında da güvenilirlik, şeffaflık (saydamlık), hesap verebilirlik ve etkinlik gibi anlayışlar bulunmaktadır (Kuzey, 2005: 62). Esasında kamu mali yönetimi ve denetiminde

etkinlik ancak saydam bir yönetim anlayışı içinde hesap verme sorumluluğu ile birlikte sağlanır. Bu bakımdan etkinlik, mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğu karşılıklı etkileşim içinde olan kavramlardır (Çakır, 2006: 59).

**a) Mali saydamlık ilkesi**, 5018 sayılı Kanun'un 7., 13. ve 17. maddelerinde yer almıştır. Bu maddelere göre her türlü kamu kaynağının elde edilmesinde ve kullanılmasında, denetimin sağlanması amacıyla kamuoyunun zamanında bilgilendirilmesi öngörülmüştür.

Mali saydamlık ilkesi, devletin görev ve fonksiyonlarının, kamu ekonomisine ve kamu maliyesine ilişkin bilgilerin ve hesapların (vergiler, harcamalar, borçlanma v.s.) ve aynı zamanda kamu mali yönetimi ve denetimi ile temel iktisat politikalarına ilişkin planların, niyet ve projeksiyonların açık ve anlaşılır, düzenli olarak güven tesis edecek bir biçimde kamuoyunun bilgisine sunulmasıdır (Atıyas ve Sayın, 2005).

Mali saydamlığı sağlamak üzere kamuda raporlama, mali istatistikler oluşturma ve faaliyet raporları düzenleme ve yayımlama sistemine geçilmiştir (Arslan, 2004a: 190).

**b) Hesap verebilirlik ilkesi**, 5018 sayılı Kanun'un 5., 8. ve 17. maddelerinde yer almıştır. Hesap verebilirlik ilkesi, kendilerine kaynak tahsis edilenlerin ya da yetki verilenlerin bu kaynakları ve yetkileri ne kadar iyi kullandıklarını sergileme sorumluluğunu ifade eder. Hesap verebilirlik ilkesinin kamu mali yönetimi ve denetimi açısından önemli yararlarının olacağı umulmaktadır. Bunlar, kamusal yetkilerin yanlış kullanılmasının kontrol altına alınması, kamusal kaynakların hukuka uygun olarak kullanımının güvenceye alınması, yönetim ve kamu işletmeciliği alanında bilginin teşviki ve yayılmasının sağlanmasıdır (Aktan vd., 2004: 170).

Hesap verebilirlik ilkesinin bir gereği olarak tezahür eden hesap verme sorumluluğunun, siyasi, idari, mali ve cezai yönleri bulunmaktadır.

5018 sayılı Kanun'da hesap verme sorumluluğuna yönelik birçok hüküm bulunmasına rağmen bunların nitelikleri ve kimlerin hangi mercilere hesap verecekleri açıkça belirlenmemiştir (Bağbaşıoğlu, 2004: 26). Bu itibarla, hesap verebilirlik ilkesinin gerçekleşmesini temin bakımından harcama sürecinde görev alanların sorumluluklarının şekli spesifik anlamda tanımlanmalı ve kime karşı sorumlu oldukları açıkça belirtilmelidir (Kerimoğlu, 2004: 26). Zira mevcut sistemde sorumluları bulmak, sorumlulukları saptamak ve yaptırım uygulamak neredeyse imkansızdır (Baktır, 2006: 52).

**c) Etkinlik ilkesi** ise, mevcut kamu kaynaklarının en rasyonel biçimde ve en geniş ölçekte kullanılarak en yüksek verime ulaşılmasını ifade eder. Bir başka anlatımla etkinlik kıt kaynakların bütçenin ekonomik, mali ve sosyal fonksiyonlarını sağlayacak şekilde etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılarak en fazla getiri elde etmektir.



Yeni sistemin temel amacı, kamu kaynaklarının etkin bir şekilde elde edilmesi, kullanılması ve elden çıkarılmasıdır. Kamu kaynakları arasında bulunan vergilerin etkin bir şekilde takip ve tahsili, bunların öncelik sırasına göre kamu hizmetlerine kaynak olarak tahsisi, devletin duran varlıklarının envanterinin yapılması, değerlerinin tespiti ve muhasebe sistemine alınması (Söyler, 1994: 100) bu açıdan önem taşımaktadır. Etkinlik ilkesi uygulamada ekonomik etkinlik, mali etkinlik ve sosyal etkinlik olarak tezahür etmektedir.

Ekonomik etkinlik, kaynaklarla harcamalar arasında teknik bir ilişkinin kurulmasını ifade eder (Anıl, 1982: 60).

Mali etkinlik ise mevcut kaynakların belirlenen ihtiyaçlara uygun olarak daha alt düzeyde tahsisi, yani bütçeleştirilmesi şeklinde tezahür eder.

Sosyal etkinlik ise genellikle kamu mali yönetimine, sosyal maliyet ve sosyal fayda unsurlarının da hakim olmasını gerektirmektedir. Sosyal etkinlik kimi zaman subjektif değer yargılarına başvurmayı da gerektirir.

Bütçelemeye yönelik teknik ve süreçler bağlamında Sayıştayın rolü, etkin bir bütçe denetimini ve süratli bir hesap yargılamasını gerçekleştirmektir. Sayıştay bu rolünü başarıyla gerçekleştirdiği ölçüde, bütçe uygulamaları, daha rasyonel bir temele oturmuş olacaktır. Sayıştay bu rolünü, düzenlilik (mali denetim ve uygunluk denetimi) denetimleri ve performans denetimleri ile gerçekleştirecektir. Bu noktada Sayıştayın kurumsal kapasitesinin artırılması önem taşımaktadır.

## **2.2. Muhasebeleştirmeye Yönelik Teknik ve Süreçler**

5018 sayılı Kanun'la, yeni kamu mali yönetim ve denetim sistemine getirilen muhasebeleştirmeye yönelik teknik ve süreçleri dört başlıkta toplamak mümkündür.

### **2.2.1. Devlet Muhasebesinde Standart Sağlanmışır**

Devlet muhasebesi, hükümetlerin mali politikalarına ilişkin işlemlerin kayıtlarını tutar ve raporlar. Bu nedenle devlet muhasebesi hesap verebilirliğin ve mali saydamlığın temel araçlarından biridir (Kerimoğlu, 2006: 239). Hesap verebilirliğin ve mali saydamlığın sağlanması için devlet faaliyetleri, defter, kayıt ve belgeler yoluyla muhasebeleştirilir, istatistiki veriler çıkarılır ve bunlar analiz edilir (Çetiner vd, 2011: 14).

Eski sistemde, bütçe birliği yanında muhasebe birliği anlayışı da bulunmuyordu. Bunların konsolide edilmesi (birleştirilmesi) de sağlanamıyordu. Zira, kullanılan hesaplar ve muhasebe teknikleri birbiri ile uyumlu değildi. Bu aşırı dağınık sistemde, muhasebe işlemleri de esas, usul ve uygulama itibarıyla disiplinden uzak bir yapı arz etmekteydi. Bu itibarla kaydedilemeyen değerlerin etkin bir şekilde yönetimi ve denetimi de mümkün değildi (Söyler, 2006: 47). Devlet muhasebesinin fonksiyonu mali işlemleri yürüten görevlilerin denetlenmesi yanında, maliye ve ekonomi yönetimine

doğrulanmış veri üretmektir. Tekdüzen hesap tekniği kullanılmayan kayıtlardan üretilen tablo ve raporlar konsolide edilememekte, konsolide edilebilenlere de güvenilememektedir (Kızılkaya, 2004: 123). 5018 sayılı Kanun'un 49. maddesine dayanılarak hazırlanan ve 01.01.2006 tarihinde yürürlüğe giren, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği (R.G: 08.06.2005/25839) genel yönetim kuruluşları arasında büyük ölçüde birlik sağlamıştır (Arcagök, 2004: 9).

### **2.2.2. Devlet Muhasebesinde Raporlama Sistemine Geçilmiştir<sup>1</sup>**

5018 sayılı Kanun'un 1. maddesine göre, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılması, hesap verebilirliği ve mali saydamlığı sağlamak üzere kamu mali yönetiminin yapısı ve işleyişi, kamu bütçelerinin hazırlanması, uygulanması, tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi, raporlanması ve mali kontrolün sağlanması amaç olarak sayılmıştır.

Yeni sistem, devlet muhasebesinde tek düzen hesap planı ile uyumlu hesap tekniği yanında raporlama anlayışını da getirmiştir. Zira eski sistemde mali tablolar yetersiz bulunmaktaydı (Candan, 2006b: 190). Devlet muhasebesinde raporlama sistemi çerçevesinde çeşitli raporlar düzenlenmesi öngörülmüştür. Bu raporların temel amacı, bütçe hakkının bir gereği olarak hem Parlamento'nun hem de bilgi edinme hakkının, hesap verebilirliğin ve mali saydamlığın bir gereği olarak kamuoyunun bilgilendirilmesidir.

### **2.2.3. Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi Benimsenmiştir**

Devlet muhasebesinin amacı mali yönetim ve kontrol aracı olarak milli ekonominin planlanması ve yönetimi için kamu kesimine ait gerekli ekonomik bilgileri sağlamak üzere, bir mali yıla ait bütçeleştirilmiş gelir ve giderlerin yıl içi ve yıl sonundaki gerçekleştirmeleri ile kamu kurum ve kuruluşlarının varlık ve kaynaklarını izlemek ve belirli dönemler itibarıyla, bütçe uygulama sonuçları ile diğer faaliyet sonuçlarını ilgililere uygun şekilde raporlamaktır (Çolak, 2006a: 136).

2001 yılından itibaren tüm dünyada sermaye hareketliliğinin artması birbiriyle uyumlu ya da ortak bir hesap sistemi uygulanmasını zorunlu hale getirmeye başlamıştır (Topakkaya, 2006: 64). Bu arayışlar muhasebede farklı kayıt esaslarının ortaya çıkarılmasına vesile olmuştur.

Muhasebe işlemlerinin kaydedilmesinde nakit ve tahakkuk esaslı olmak üzere iki temel esas vardır. Nakit esaslı muhasebe, işlemlerden sağlanan hizmet ve faydaların ne zaman olduğuyula ilgilenmeksizin nakdin ödendiği veya alındığı zamanla ilgilenir. Mal ve hizmet alımları, bunları temin edenlere bedelleri ödendiğinde tüketilmiş sayılarak hesaplara alınırlar. Denilebilir ki nakit esaslı muhasebe, kamu sektörünün faaliyetlerinin kaydedilmesi, harcama limitlerine uygunluğunun gösterilmesi ve harcama birimlerinin sorumlu tutulması için geleneksel bir temel

<sup>1</sup> Raporlamaya yönelik ayrıntılı açıklamalar (2.3) ayrımında yapılmıştır.

oluşturmuştur. Esasen geleneksel devlet muhasebe sistemlerinin en temel özelliği nakit esaslı muhasebeye dayanmasıdır. Nakit esaslı muhasebe sisteminde bütçe uygulamasında devletin varlıkları ve sorumlulukları ile ilgili olarak ortaya çıkan bilgiler tam ve zamanında kayıt altına alınmamaktadır. Diğer taraftan süreklilik temel muhasebe ilkelerinden biridir. Nakit esaslı muhasebe sisteminde işlemler ve bütçe uygulamaları ait oldukları yılda kalmaktadır. Devletin likit değerleri olan varlıkları, borçları ve alacakları yeni mali yıla aktarılamamaktadır. Bu itibarla devletin bütçe uygulamasında geçmiş yıllardan kaynaklanan işlemler, mevcut uygulamadan ayrıştirilamamaktadır. 5018 sayılı Kanun'un 51. maddesi hem nakit esaslı, hem de tahakkuk esaslı muhasebe sistemine yer vermiştir. Bu madde hükmüne göre, tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin gereği olarak gelir ve giderlerin tahakkuk ettirildikleri yılın hesaplarında gösterilmesi, bütçe işlemlerinin ise nakit esaslı muhasebe sisteminin gereği olarak tahsil ve ödeme işlemlerinin fiilen yapıldığı yıl hesaplarında gösterilmesi gerekir (Tosun ve Cebeci, 2006: 128).

Bu düzenlemenin sonucu olarak, nakit esaslı muhasebeleştirilmede; işlemler parasal bir giriş veya çıkış gerçekleştiği zaman kayıtlara alınmaktadır. Devlet muhasebesi açısından bir gelir, yükümlüsünden tahsil edildiği zaman gelir kaydedilir. Gelir gerçekleşmiş (tahakkuk etmiş), ancak tahsil edilmemişse gelir kaydı yapılmaz. Keza bir gider gerçekleşmiş, ödeme henüz yapılmamışsa herhangi bir gider kaydı da yapılmaz.

Tahakkuk esaslı muhasebeleştirilmede ise kayıt işlemine gelir ve giderin fiilen ödenmesi ve tahsili değil, tahakkuk ettirilip kesinleşmesi esas alınır. Bu sistemde, gelir tahakkuk ettiğinde tahsilatı beklenmeksizin, gider tahakkuk ettiğinde ödeme beklenmeksizin bütçe gelirleri ve bütçe giderleri hesaplarına kayıt yapılır.

Oysa nakit esaslı muhasebede, işlemler tahsilat ve ödemeye odaklandığından, mali raporlar, bütçe gelir ve giderlerini yani nakit hareketlerini kapsamakta, devletin mal varlığı ve diğer yükümlülükleri, taahhüt ve garantiler, hesaplara yansımamaktadır (Dişli, 2008: 16). Bu durum mali saydamlığı ve hesap verebilirliği engellemektedir.

Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin kanuni alt yapısının oluşturulması sonucu, bir ekonomik değer yaratıldığında, başka bir şekilde dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirildiğinde veya yok olduğunda muhasebeleştirmeye konu olmaktadır (Candan, 2006c: 172).

Tahakkuk esaslı muhasebe kamu mali yönetiminde, hesap verebilirlik, saydamlık ve performans ölçümünün en önemli araçlarından biri olarak değerlendirilmektedir (Aktan, 2006: 12). Zira tahakkuk esaslı muhasebe sistemine göre üretilen mali raporlar, gelirleri, giderleri, (amortisman dahil), varlıkları (mali ve fiziksel varlıkları, cari ve sermaye varlıklarını), yükümlülükleri ve diğer ekonomik akımları içermektedir.

Tahakkuk esaslı muhasebenin sağlayacağı avantajları aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür ( Çolak, 2006b: 322-328) :

a) Kamu kaynaklarının etkin, verimli ve ekonomik olarak kullanılıp kullanılmadığının ve yöneticilerin performanslarının ölçümünde sağlam bir alt yapı oluşturur ( Karaarslan, 2004a: 336-337)

b) Devletin tüm mali işlemleri kayıt altına alınır.

c) Duran varlıklar muhasebe sistemine dahil edilir. Devletin bilançosunun çıkarılması, ancak tahakkuk esaslı muhasebenin kullanılması ile mümkündür (Altun ve Karaca, 2006: 90).

d) Devlet muhasebesi, ödenek ve nakit planlaması ile bütçelerin orta vadeli harcama programlarının hazırlanmasına destek olur.

e) Devlet borçları, mali raporlarda görülür. Tahakkuk esaslı muhasebe ile devlet borçlarının tutarları ile vade yapılarının görülmesi sağlanmıştır (Çolak, 2006b: 327).

f) Kesin hesap kanun tasarısına ilişkin bilgiler muhasebeden edinilir.

g) Vergi harcamalarının raporlanması sağlanır.

h) Analitik bütçe sınıflandırmasına temel oluşturur. Kökeni Fransızca “analytique” olan bu kelime, Türkçe’de çözümlü, çözümlenmeli veya çözümsel anlamlarında kullanılmaktadır.

Devlet faaliyetlerinin milli ekonomi üzerindeki etkilerinin gruplandırılması hedeflenerek oluşturulmuş bu sınıflandırmada ayrılabilen ve izlenmesi anlamlı olan bütün maliyetlerin ayrı tertiplerde bütçelenmesi gerekmektedir. Nakit esaslı muhasebede bulunmayan analitik bütçe sınıflandırması, tahakkuk esaslı muhasebe ile uygulamaya konulabilmiştir. Bu sınıflandırma ile bugüne kadar farklı hukuki statüleri nedeniyle, farklı bütçe uygulamaları olan idarelerin bütçelerinin konsolide edilmesi, karşılaştırılması mümkün hale gelmiş ve kamu mali yönetiminde saydamlık ve hesap verebilirlik ilkeleri güçlendirilmiştir ( Aktan, 2006: 12).

#### **2.2.4. Duran Varlıklar Devlet Muhasebe Sistemine Dahil Edilmiştir**

(Mülga) 1050 sayılı Kanun’a göre hazırlanan Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği ve Muamelat Yönetmeliği ile bunları yürürlükten kaldıran Devlet Muhasebesi Yönetmeliği, bir “mal muhasebesi” olgusundan yoksun bulunmaktaydı. 5018 sayılı Kanun’un 2003 yılında kanunlaşmasına kadar devlet muhasebe sistemi, esas itibarıyla gelirlerin tahsili, giderlerin ödenmesi ile avans, emanet ve gönderme işlemine dayandırılmıştır. Devletin mal varlığını oluşturan duran varlıklar, değerleri ile saymanlık hesaplarında görülmediği gibi mizan hesapları arasında da yer almamıştır (Altınok, 1973: 6). Devletin duran varlıklarının muhasebe dışı bırakılması, bunlara yapılan harcamaların yapıldığı yıl bütçesine gider yazılmasını gerektirmektedir.

Ancak bir bütçe yılında yapılan bir bina gelecek yıllarda da kullanılmaktadır. Bunun maliyetinin sadece yapıldığı yıl bütçesinde gösterilmesi doğru bütçe uygulama ve faaliyet sonuçlarına ulaşılmasını engellemektedir. Bu durum yıllar itibariyle muhasebe sisteminden elde edilen verilerin gerçek durumu yansıtmaması sonucunu doğurmaktadır.

Yeni kamu mali yönetim sistemi ile bütçelerin ekonomi ve maliye politikaları ile ilgisinin kurulması, kamu kaynaklarının daha etkin kullanılması, mali saydamlığın ve hesap verebilirliğin temini açısından devlet faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması esası benimsenmiştir.

Devletin faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesi bağlamında, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin (RG:08.06.2005/25839) 56. maddesinde ve Genel Bütçe Muhasebe Yönetmeliği'nin (RG:31.12.2005/26040 (3.Mükerrer)) 107. maddesinde duran varlıkların muhasebeleştirilmesi öngörülmüştür.

Getirilen bu yeni düzenleme ile duran varlıklardan amortisman ayrılması da benimsenmiştir. Devletin duran varlıklarının devlet muhasebe sistemine alınmasının kamu maliyesi açısından önemli yansımaları (etkileri) ortaya çıkacaktır. Bunları şu şekilde sıralamak mümkündür (Söyler, 2005: 112-114):

- a) Devletin mal varlığı ortaya çıkacaktır.
- b) Mali saydamlık temin edilecektir.
- c) Kaynak kullanımında etkinlik sağlanacaktır.
- d) Devletin bilançosu ulusal ve uluslararası standartlara uyulanacaktır.

Duran varlıkların devlet muhasebe sistemine alınmasının yukarıda sayılan yararları yanında, hesap verebilirliğin teminine de önemli katkısı olacaktır. Ancak duran varlıkların devlet muhasebe sistemine alınmasından azami ölçüde yararlanılabilmesi için, bunların envanter ve değerlemelerinin süratle yapılması gerekmektedir. Aksi halde fiziki hacmi (alanları) ve parasal değerleri (rayiç bedelleri) bilinmeyen mallardan gereği gibi yararlanmak mümkün değildir (Söyler, 1994: 100).

Muhasebeleştirmeye yönelik teknik ve süreçler bağlamında Sayıştaya önemli roller verilmiştir. Öyle ki, Sayıştay gerek 5018 sayılı Kanun'la, gerekse 6085 sayılı Kanun'la özellikle dış denetim organı ve hesap mahkemesi sıfatıyla, inceleme-yargılama sürecinde kamu hesaplarının sonuçlandırılması veya kesin hesabının çıkarılması noktasında tartışmasız bir yere sahiptir. Sayıştay bu rolünü, yargılamaya esas raporlar ile genel uygunluk bildirimini ve dış denetim genel değerlendirme raporu ve diğer raporlarla gerçekleştirmektedir.

Sayıştayın bu bağlamda, hesap yargılamalarını hızlandırması önem taşımaktadır. Zira, "geciken adalet" yeni mağduriyetlere yol açmaktadır.

### **2.3. Raporlamaya Yönelik Teknik ve Süreçler**

Yeni kamu mali yönetim ve denetim sisteminin getirdiği en önemli yeniliklerden birisi de raporlamadır. Gerek 5018 sayılı Kanun'da, gerekse 6085 sayılı Kanun'da bu müesseseye önemli roller verilmiştir.

Gerçekten de 5018 sayılı Kanun'un 1. maddesinde bu kanunun amacının, kamu bütçelerinin hazırlanması, uygulanması, mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi, bunların raporlanması ve mali denetimi düzenlemek şeklinde özetlendiği görülmektedir. Aynı Kanun'un 68. maddesinde de Sayıştayca yapılan dış denetimin amacının, yönetimin mali faaliyet, karar ve işlemlerinin incelenerek bunların TBMM'ye raporlanması olduğu vurgulanmıştır.

Diğer taraftan 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 5. maddesinde de Sayıştayın kamu idarelerinin mali faaliyet, karar ve işlemlerini hesap verme sorumluluğu çerçevesinde denetleyeceği ve sonuçları hakkında TBMM'ye doğru, yeterli, zamanlı bilgi ve raporlar sunacağı belirtilmiştir.

Gerek 5018 sayılı Kanun'da, gerekse 6085 sayılı Kanun'da raporlama kavramı tanımlanmamıştır. Belki de bunun nedeni, raporların nitelik ve nicelik itibarıyla çok çeşitli olmasıdır. Gerçekten de faaliyet raporlarından, genel uygunluk bildirimine, denetim raporlarından mali istatistiklere kadar rapor çeşitleri geniş bir yelpazede bulunmaktadır.

Raporlama sözcük olarak, herhangi bir işte, bir konuda yapılan inceleme ve araştırma sonucunu, düşünceleri, tespitleri veya gözlemleri yazılı olarak ortaya koyma işlemidir.

Mali raporlama ise, kamu kaynaklarının verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkeleri çerçevesinde, mali saydamlık ve hesap verebilirlik temelinde elde edilmesi ve kullanımı için gerekli dokümanların yazılı olarak kamuoyuna düzenli olarak duyurulmasıdır (Söyler ve Çolak, 2012: 146).

Zira, kamu kaynaklarının nasıl kullanıldığıнын uluslararası genel kabul görmüş muhasebe ve raporlama standartlarına uygun raporlanması ve kamuoyuna sunulması mali saydamlığın ve hesap verebilirliğin temelini oluşturmaktadır (Sakinç, 2011: 184).

#### **2.3.1. 5018 sayılı Kanun'a Göre Raporlama**

Yeni kamu mali yönetim ve denetim sistemini oluşturan iki önemli kanundan birisi olan 5018 sayılı Kanun gereğince düzenlenmesi gereken raporlar ve rapor benzeri mali dokümanlar aşağıda özetle açıklanmıştır.

5018 sayılı Kanun'da raporlama, saydamlığın, hesap verebilirliğin, performans ölçümünün, bütçe hazırlama ve uygulamalarının, görevlerin yerine getirilme derecesini belirlemenin, yetkilerin kullanımını ölçmenin, kontrol ve denetimin aracı olarak öngörülmüştür (Kızılkaya, 2011: 218).

Maliye Bakanlığınca düzenlenmesi gereken rapor ve benzeri dokümanlar aşağıda özetlenmiştir.

### **2.3.1.1. Faaliyet Raporları Düzenleme Zorunluluğu Getirilmiştir**

5018 sayılı Kanun'un 41. maddesine göre, kapsama dahil idareler (düzenleyici ve denetleyici kuruluşlar hariç) faaliyet raporları düzenlemek zorundadırlar. Faaliyet raporları türleri şunlardır:

#### **a) Birim Faaliyet Raporu**

İdarenin alt birimlerinin (Bakanlıklarda genel müdürlükler gibi) harcama yetkililerince, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde her yıl birim faaliyet raporu düzenlenir. Söz konusu raporda ilgili birimin geçmiş yıl faaliyet sonuçları ile geleceğe yönelik amaçları yer almakta, ilgili birim başkanının güvence beyanı ile imzasını içermektedir.

#### **b) İdare Faaliyet Raporu**

Birim faaliyet raporları esas alınarak, mali hizmetler birimi tarafından hazırlanan idare faaliyet raporları üst yönetici tarafından kamuoyuna açıklanır. İdare faaliyet raporlarının birer örneği Sayıştaya ve Maliye Bakanlığınca (Mahalli idareler için İçişleri Bakanlığınca) gönderilir.

İdare faaliyet raporu, ilgili idare hakkındaki genel bilgilerle birlikte, kullanılan kaynakları, bütçe hedef ve gerçekleştirmeleri ile meydana gelen sapmaların nedenlerini, varlık ve yükümlülükleri ile yardım yapılan birlik, kurum ve kuruluşların faaliyetlerine ilişkin bilgileri de kapsayan mali bilgileri, stratejik plan ve performans bilgilerini içerecek şekilde düzenlenmektedir.

#### **c) Genel Faaliyet Raporu**

Merkezi yönetim kapsamındaki idareler ile sosyal güvenlik kurumlarının bir mali yıldaki faaliyet sonuçları, Maliye Bakanlığınca hazırlanacak genel faaliyet raporunda gösterilir. Maliye Bakanlığı, genel faaliyet raporunu kamuoyuna açıklar ve bir örneğini Sayıştaya gönderir.

Merkezi yönetim kapsamında bulunan düzenleyici ve denetleyici kuruluşların, faaliyet raporu düzenleme ve bunları kamuoyu ile paylaşma mecburiyeti dışında tutulması, 5018 sayılı Kanun'un zaaflarından birini oluşturmaktadır. Bunun mali saydamlığın ve hesap verebilirliğin sağlanmasında sakıncalar yaratacağı kuşkusuzdur. Söz konusu kuruluşların idari bağımsızlıklarını koruyacak şekilde faaliyet raporu düzenleme zorunluluğu kapsamına alınmaları bu bakımdan elzem görünmektedir.

#### **d) Mahalli İdareler Genel Faaliyet Raporu**

İçişleri Bakanlığı kendisine gelen mahalli idarelerin idare faaliyet raporlarını esas alarak kendi değerlendirmesini de içerecek şekilde mahalli idareler genel

faaliyet raporunu hazırlar ve kamuoyuna açıklar. Raporun birer örneği Sayıştaya ve Maliye Bakanlığına gönderilir.

### **2.3.1.2. Mali İstatistikler Düzenleme Zorunluluğu Getirilmiştir**

5018 sayılı Kanun'un 52. maddesine göre, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin mali işlemlerini içerecek şekilde, muhasebe verileri esas alınarak mali istatistikler düzenlenecektir.

Ancak Kanun'da mali istatistik kavramının tanımı yapılmamıştır. Mali istatistik kavramı, uluslararası kaynaklara ve genel kabul görmüş istatistik kriterlerine sadık kalınarak, "uluslararası kriterlere göre oluşturulan kapsama dahil birimlerin mali işlemlerinin kayıt altına alınması, sınıflandırılması, raporlanması, doğruluğunun sağlanarak tablo ve grafikler şeklinde belirli sürelerde yayımı ile bu verilerin gerek kendi aralarındaki gerekse diğer idareler ile olan ilişkilerinin çeşitli istatistiksel yöntemler kullanılarak anlamlı sonuçlar verecek şekilde yorumlanıp, analiz edilmesi" şeklinde tanımlanabilir (Kızılkaya ve Adanır, 2010: 41). Bir başka anlatımla, mali istatistik, genel yönetim kapsamındaki idarelerin (gerektiğinde bu idarelerin kapsamı genişletilmek suretiyle) varlıklarının, yükümlülüklerinin, gelir ve giderlerinin tahakkuk esasına göre istatistiksel olarak raporlanması anlamına gelmektedir (Çolak, 2006a: 138).

5018 sayılı Kanun'un 53. maddesine göre mali istatistikler, uluslararası standartlara uygun olarak bütünlük, güvenilirlik, kullanılabilirlik, yöntemsel geçerlilik ve ulaşılabilirlik ilkeleri çerçevesinde, yeterli mesleki eğitimi almış personel tarafından hazırlanır.

Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait mali istatistikler, Maliye Bakanlığınca derlenir.

Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait mali istatistikler, Maliye Bakanlığınca aylık olarak yayımlanır.

Sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelere ait mali istatistikler ile merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait mali istatistikler, Maliye Bakanlığınca birleştirilerek, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait mali istatistikler elde edilir ve üçer aylık dönemler itibarıyla yayımlanır.

Mali istatistikleri süresinde Maliye Bakanlığınca göndermeyenler hakkında 5018 sayılı Kanun'un 53. maddesinde öngörülen müeyyideler uygulanacaktır. Devletin mali verilerinin toplanmasına yönelik çalışmalar günümüz bilgisayar teknolojisinin de sunduğu avantajlarla kısa bir zaman aralığında oldukça tatminkâr seviyelere ulaşmıştır. Ancak, asıl olan bu verilerin istatistiksel yöntemlerle özet ve anlaşılır bir halde kullanıma sunulmasıdır (Kızılkaya ve Adanır, 2010: 48). Bunun için genel kabul görmüş rasyolardan yararlanılabilir. Böylelikle kamu kaynaklarının etkin ve ekonomik



kullanımı çerçevesinde hesap verebilirlik ve saydamlık adına bir kamuoyu baskısı sağlanmış olacaktır.

### **2.3.1.3. Diğer Raporları Düzenleme Zorunluluğu Getirilmiştir**

5018 sayılı Kanun'la, faaliyet raporları yanında bir takım belge ve dokümanlar da düzenlenecektir. Bunlar, ilgili Kanun maddeleri hizalarında gösterilerek aşağıda sıralanmıştır:

- a) Orta vadeli program (5018/16),
- b) Orta vadeli mali plan (5018/16),
- c) Milli bütçe tahmin raporu (5018/18),
- d) Bütçe kanunu tasarısı ve gerekçesi (5018/18),
- e) Yıllık ekonomik rapor (5018/18),
- f) Vergi harcamaları cetveli (5018/18),
- g) Kamu borç yönetimi raporu (5018/18),
- h) Genel yönetim kapsamında idarelerin son iki yıllık gelir-gider tahminleri (5018/18),
- i) Merkezi yönetim kapsamında olmamakla birlikte bu idarelerden yardım alan kuruluşların listesi (5018/18),
- j) Kesin hesap kanun tasarısı ve ekinde bulunan genel mizan, kesin hesap cetvelleri, devlet borçları ve hazine garantileri cetvelleri ile silinen alacaklar cetveli ve mal yönetim hesabı cetvelleri (5018/42),
- k) İç denetim raporları (5018/64).

### **2.3.2. 6085 sayılı Kanun'a Göre Raporlama**

Kamu mali yönetim ve denetim sistemini oluşturan iki önemli kanundan bir diğeri de 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'dur. Bu Kanun'la Sayıştaya raporlama görevi birincil görev olarak verilmiş ve bu görevin bir sonucu olarak çeşitli raporlar hazırlanması ve bunları TBMM'ye sunması öngörülmüş, yargılama ise çağdaş Sayıştay anlayışına uygun olarak ikincil konuma gelmiştir (Yılmaz, 2011: 85).

Sayıştay tarafından düzenlenmesi gereken rapor ve benzeri dokümanlar aşağıda özetlenmiştir.

#### **2.3.2.1. Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu Düzenlenecektir**

6085 sayılı Kanun'un 38. maddesine göre, kamu idarelerinin düzenlilik ve performans denetimleri sonucunda denetim grup başkanlıklarınca düzenlenen denetim raporları, idareler itibariyle birleştirilerek bir örneği Sayıştay Başkanlığınca ilgili kamu idaresine gönderilir. Bunlar üst yöneticiler tarafından otuz gün içinde

cevaplandırılır. Bu cevaplar ışığında yeniden düzenlenen denetim raporları, Sayıştay Dairelerinin görüşleri alınmak üzere raporun ilgili olduğu yılın bitimini izleyen mayıs ayı sonuna kadar Sayıştay Başkanlığına sunulur. Bu raporlara kamu idarelerinin cevapları eklenir. Daireler, raporlar hakkındaki görüşlerini temmuz ayının on beşine kadar Sayıştay Başkanlığına sunar.

Dairelerce görüş bildirilen denetim raporları ile Sayıştayca mali konularda belirtilmesi uygun görülen diğer hususları da içeren dış denetim genel değerlendirme raporu hazırlanır ve Rapor Değerlendirme Kurulunun görüşü alınır.

Dış denetim genel değerlendirme raporu ile Kurulun görüşlerini içeren denetim raporları, genel uygunluk bildiri ile birlikte TBMM'ye sunulur.

### **2.3.2.2. Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu Düzenlenecektir**

6085 sayılı Kanun'un 39. maddesine göre, 5018 sayılı Kanun'un 41. maddesi uyarınca kamu idareleri tarafından gönderilen idare faaliyet raporları, İçişleri Bakanlığınca hazırlanan mahalli idareler faaliyet raporu ve Maliye Bakanlığınca hazırlanan genel faaliyet raporu, denetim grup başkanlıklarınca değerlendirilerek, faaliyet genel değerlendirme raporu hazırlanır. Bu rapor, Rapor Değerlendirme Kurulunun görüşü alındıktan sonra, yukarıda sayılan raporlar (mahalli idareler faaliyet raporu hariç) ile birlikte Sayıştay Başkanı tarafından TBMM'ye sunulur, bir örneği de İçişleri, Maliye Bakanlıkları ile ilgili mahalli idarenin meclisine gönderilir.

Her ne kadar çeşitli amaçları bulursa da Sayıştayın görevinin kurumların kendilerine ait değerlendirmelerinde taraf olup yorum yapmak yerine bağımsız ve objektif denetim raporları üretmek olduğu belirtilmektedir (Köse, 2010: 11). Gerçekten de Sayıştayın TBMM'ye sunmakla yükümlü olduğu mali istatistikleri değerlendirme raporunun başka ülkelerde uygulamasına rastlanmamıştır (Kazan, 2010: 200).

### **2.3.2.3. Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu Düzenlenecektir**

6085 sayılı Kanun'un 40. maddesine göre Maliye Bakanlığınca yayımlanan bir yıla ait mali istatistikler izleyen yılın mart ayı içinde hazırlanma, yayımlanma, doğruluk, güvenilirlik ve önceden belirlenmiş standartlara uygunluk bakımından denetim grup başkanlıklarınca değerlendirilir.

Bu amaçla düzenlenen değerlendirme raporu, Sayıştay Başkanınca Rapor Değerlendirme Kurulunun görüşü de alındıktan sonra TBMM'ye sunulur ve Maliye Bakanlığına da gönderilir. Raporda yer alan değerlendirmeler için Maliye Bakanı gerekli önlemleri alır.

#### **2.3.2.4. Genel Uygunluk Bildirimi Düzenlenecektir**

5018 sayılı Kanun'un 43. maddesi ve 6085 sayılı Kanun'un 41. maddesine göre, Sayıştay sadece merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri için, kesin hesap kanun tasarısının verilmesinden başlayarak en geç yetmiş beş gün içinde TBMM'ye sunar.

Bildirim taslağı, denetim grup başkanlıklarınca denetim sonuçları ve faaliyet raporları dikkate alınarak hazırlanır. Taslaklar Sayıştay Genel Kurulunda görüşülerek son şeklini alır. Görüşmelerde Maliye temsilcisi ile Sayıştay Başsavcısı da hazır bulunur.

Eski kamu mali yönetim ve denetim sisteminde de var olan genel uygunluk bildirim, kamu idare hesaplarını oluşturan mali raporlar ve tablolar ile kesin hesap kanunu tasarısı ekinde yer alan cetvel ve belgelerin güvenilirliği ve doğruluğu ile bütçe kanunu uygulama sonuçlarının değerlendirildiği bir rapordur (Yılmaz, 2011: 79).

#### **2.3.2.5. KİT Denetim Raporları Düzenlenecektir**

6085 sayılı Kanun'un 43. maddesine göre, 3346 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile Fonların TBMM'ce Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun'un 2. maddesi kapsamına giren kamu kurum, kuruluş ve ortaklıkların denetimi Sayıştayın görevleri arasında bulunmaktadır.

Bu amaçla denetim grup başkanlıklarınca hazırlanan yıllık denetim raporları en geç ilgili olduğu yılın bitimini izleyen eylül ayı sonuna kadar Rapor Değerlendirme Kuruluna gönderilir. Kurul ekim ayı sonuna kadar rapora son şeklini verir. Bu raporların bir örneği denetlenen kuruluşa, bir örneği de ilgili Bakanlığa gönderilir. Kuruluşlar bunların cevaplarını yetkili organlarından geçirmek kaydıyla 30 gün içinde Sayıştaya ve ilgili Bakanlığa gönderirler. İlgili Bakanlık kendi görüşünü de ilave ederek en geç on beş gün içinde Sayıştaya gönderir.

Söz konusu raporlar, kuruluş ve bakanlık cevapları en geç ilgili olduğu yılın bitimini izleyen yılın sonuna kadar, TBMM'ye ve Kalkınma Bakanlığı ile Hazine Müsteşarlığına gönderilir. Diğer taraftan denetlenen kuruluşların yıllık faaliyet sonuçlarını içeren genel rapor, kamuoyunu bilgilendirmek amacıyla her yıl duyurulur.

#### **2.3.2.6. Diğer Raporlar Düzenlenecektir**

6085 sayılı Kanun'un 42. maddesine göre yukarıda açıklananlar dışında da bir takım raporlar düzenlenecektir. Düzenlenmesi gereken diğer raporlar aşağıda belirtilmiştir (Barçın, 2012: 175):

a) Sayıştay tarafından program, proje ve konu bazında gerçekleştirilen denetim ve incelemeler sonucu düzenlenen raporlar,

b) Kamu idarelerinin kaynaklarını etkili, ekonomik ve verimli kullanılıp kullanılmadığı konusunda yapılan denetimler sonucunda hazırlanan raporlar,

c) Kanun'un 4. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendine göre yapılan denetimler sonucunda düzenlenen raporlar (idarelere bağlı veya bu idarelerin kurdukları veya doğrudan doğruya ya da dolaylı olarak ortak oldukları her çeşit idare, kuruluş, müessese, birlik, işletme ve şirketlerin denetimi sonucunda düzenlenen raporlar),

d) Kanun'un 4. maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendine göre yapılan denetimler sonucunda düzenlenen raporlar (Özel hesaplar dahil tüm kamu hesapları, fonları, kaynakları ve faaliyetlerin denetimi sonucunda hazırlanan raporlar),

e) Kanunlarla verilen diğer inceleme, denetleme faaliyetleri sonucunda düzenlenen raporlar.

İster denetimle ilgili olsun, isterse denetim dışı olsun, Sayıştayın görev alanı ile ilgili olarak düzenlenen diğer raporlar, ilgili daire ve Rapor Değerlendirme Kurulunun görüşü alındıktan sonra, Sayıştay Başkanınca TBMM'ye ve ilgili kamu idaresine gönderilir.

Sayıştay Kanunu gereğince getirilen raporlama görevi ile artık kısa, anlamlı ve genel raporlar üretilmekte, bu da Sayıştay denetimlerini yargı gibi teknik bir alandan, hüküm verme konumundan daha esnek bir alana, görüş bildirme alanına getirmektedir (Yılmaz, 2011: 85).

Sayıştay tarafından hazırlanan raporların etkin bir şekilde değerlendirilmesi etkin bir parlamenter denetimi ile mümkündür. Bunun için TBMM içinde özel bir komisyon oluşturulması önerilmektedir (Kazan, 2010: 200).

Gerçekten de Sayıştay raporlarının etkinliği, düzenlenen raporların TBMM'de ayrıntılı bir şekilde görüşülmesine bağlıdır. Bu doğrultuda Anglo-Sakson ülkelerindeki uygulamalara benzer bir düzenlemeye gidilerek, kamu hesapları komisyonu veya Sayıştay komisyonu kurularak milli güvenlik ve ticari sır dışındaki konuların kamuya açık olarak görüşülmesi ve komisyon tavsiyelerinin hükümet ve ilgili kuruluşlara yerine getirilip getirilmediği denetlenmelidir (Kazan, 2010: 201).

İster Maliye Bakanlığınca hazırlansın, isterse Sayıştay tarafından hazırlansın, düzenlenen raporların doğru, güvenilir ve objektif unsurlar içermesi noktasında Sayıştayın önemli rolleri bulunmaktadır. Bu raporların kamuoyunun ilgisi ve bilgisine sunulması noktasında bunların güvenilirliği için Sayıştayın denetim fonksiyonunun sağlıklı bir şekilde işletilmesi gerekir. Aksi halde düzenlenen raporlar hakkında görüş bildirmesi mümkün değildir (Akbulut, 2011: 232). Sayıştayın raporlamaya yönelik teknik ve süreçler bağlamında rolü, denetim ve yargılama faaliyetleri dışında, gerek diğer idarelerce, gerek bizzat kendisince düzenlenen raporları TBMM'ye ve kamuoyuna sunmaktır. Bu rol Sayıştay açısından yeni bir misyon ifade etmektedir.

## **2.4. Denetime Yönelik Teknik ve Süreçler**

Yeni sistemin dördüncü ayağını denetim tekniği ve süreçleri oluşturmaktadır.

Eski sistem esas itibariyle bütçeleme işlemlerine odaklanması nedeniyle, denetim tekniği ve süreçleri açısından öteden beri eleştiri konusu edilmiştir (Söyler, 2007: 104).

Diğer taraftan dış denetim organı sıfatıyla Sayıştayın gerek kapsadığı idareler açısından, gerekse sadece uygunluk denetimi yapması açısından yaptığı denetimin yetersiz olduğu biliniyordu.

Denetim tekniği ve süreçlerindeki eksikliklerin başında, idare faaliyetlerinin kamu harcamaları açısından iç denetimi, isteğe bağlı olarak, herhangi bir zaman dilimine ve süreye bağlı olmaksızın yapılmaktaydı. Bu denetimler daha çok ilgili mali yıl bitiminde olayların oluş biçimi gündemden düştükten sonra, yasal uygunluk noktasında cereyan etmekteydi. Diğer taraftan dış denetim organı sıfatıyla Sayıştay denetimleri de yasal uygunluk açısından yapıldığından, performans denetimine girilemiyordu.

Yeni kamu mali yönetim ve denetim sistemi, bu olumsuzlukları bertaraf etmiştir. Öyle ki bu sistemin denetim ayağı uluslar arası genel kabul görmüş standartlara uygun olarak yapılandırılmıştır.

Yeni kamu mali yönetim ve denetim sistemi ile getirilen düzenlemeler aşağıda özetlenmiştir.

### **2.4.1. İç Kontrol Sistemi Kurumsallaştırılmıştır**

İç kontrol sisteminin kurumsallaştırılmasına yönelik olarak yeni kamu mali yönetim ve denetim sistemindeki düzenlemeler 5018 sayılı Kanun ve buna ilişkin ikincil mevzuatla getirilmiş bulunmaktadır.

#### **2.4.1.1. İç Kontrolün Tanımı ve Amaçları**

Şimdiye kadar Türkiye’de kamu harcamalarının denetimi, süreç bakımından harcama öncesi ve harcama sonrası yapılan denetim şeklinde gerçekleştirilmiştir. Ancak bu denetimler daha çok hukuksal (şekli) boyutta mevzuata uygunluk yönünden yapılarak, performans ve yerindelik denetimi yapılmamıştır (Arslan, 2002b: 137).

Yeni sistem kamusal mali denetimi, iç kontrol ve dış denetim olarak ikiye ayırmıştır. İç kontrole ilişkin hükümler bu Kanun’da ayrıntılı olarak yer alırken dış denetimin Sayıştay tarafından yapılacağı, buna ilişkin ayrıntılı hususların ilgili kanunlarla düzenleneceği öngörülmüştür.

5018 sayılı Kanun’un 55. maddesinde iç kontrol “idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe

kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve diğer kontroller bütünüdür” şeklinde tanımlanmıştır.

Aynı Kanun’un 56. maddesinde ise iç kontrollerin amaçları şöyle sıralanmıştır:

- Kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesini sağlamak,
- Kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesini temin etmek,
- Her türlü mali karar ve işlemlerde usulsüzlüğü ve yolsuzluğu önlemek,
- Karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesine zemin hazırlamak,
- Varlıkların kötüye kullanılmasını ve israfını önlemek ve kayıplara karşı koymak.

Gerçekten de 5018 sayılı Kanun’la getirilen iç kontrol sistemine bakıldığında, bu konudaki uluslararası standart ve uygulamaların göz önünde bulundurulduğu görülmektedir. Zira uluslararası kabul görmüş iç kontrol modellerine/standartlarına göre iç kontrol, yönetime dört temel konuda güvence verir. Bunlar (Candan, 2006d: 22);

- Faaliyetlerin yürütülmesinde ve kaynak kullanımında düzenlilik, etkinlik ve verimlilik sağlanması,
- Varlıkların korunması, yolsuzluk ve suistimallerin önlenmesi,
- İdari ve mali kayıt, bilgi ve raporların doğruluğu ve güvenilirliğinin tesis edilmesi ve yürürlükteki hukuk normlarına ve idari düzenlemelere uyumun temin edilmesidir.

Eski sistemde hiyerarşik kademedeki bulunan yönetim elemanlarınca “olabildiğince” yapılan basit kontrollerle, müfettiş, kontrolör, denetmen gibi unvanlarla istihdam edilen denetim elemanlarınca belirsiz sürelerde, istisnai ve şekli olarak, sistematik olmayan bir şekilde yapılan iç denetimler, bundan böyle bir “süreç” denetimi halinde, sistemli, sürekli ve bu iş için görevli elemanlarca amaca yönelik olarak yapılacaktır. Böylelikle iç kontrol sistemi kurumsal bir yapıya kavuşturulmuştur.

Zira 5018 sayılı Kanun’un amaçları arasında bulunan “kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılması, hesap verebilirliğin ve mali saydamlığın sağlanması”, etkin bir iç kontrol sisteminin varlığını gerekli kıldır (Candan, 2006d: 7). Yapılan düzenlemelerle uluslararası AB standartlarına uygun bir iç kontrol sistemi oluşturulmakta ve kamu idarelerinin bütçe uygulama sürecindeki inisiyatifleri artırılmaktadır (Çolak, 2006a: 136).

### 2.4.1.2. İç Kontrolün Sınıflandırılması

Yeni kamu mali yönetim ve denetim sisteminde iç kontrol, ön mali kontrol ve iç denetim şeklinde ikiye ayrılmıştır. Ancak bu sınıflandırma şeklinin bilimsel bir açıklaması yapılmamıştır. Zira iç kontrolün bir kısmını “kontrol”, diğer bir kısmını “denetim “ sözcükleriyle nitelendirmenin mantıksal bir yönü bulunmamaktadır. Kontrol ve denetim sözcükleri kapsam itibarıyla aynı şeyleri ifade eden sözcüklerdir. Bu nedenle, bunlardan sadece birinin kullanılması gerekir. Sözgelimi, kontrol sözcüğü tercih edilirse iç kontrol kendi içinde, ön mali kontrol ve mali kontrol (iç denetim yerine) olarak sınıflandırılabilir. Denetim sözcüğü tercih edilirse, iç denetimi, ön mali denetim ve mali denetim olarak sınıflandırmak mümkündür. Bu ikinci sınıflandırma biçimi daha bilimsel görünmektedir. Zira kamusal mali denetimi, iç denetim ve dış denetim olarak başlangıçta ikiye ayırmak, iç denetimi de kendi içinde ön mali denetim ve mali denetim şeklinde sınıflandırmak kavram karmaşasını da önleyecektir.

#### 2.4.1.2.1 Ön Mali Kontrol

5018 sayılı Kanun’un 58. maddesine göre, ön mali kontrol, harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamalarında (ihale onayı, komisyon teşkili, ilan yapılması, ihale dokümanı hazırlanması, ihale yapılması, ihale kararının onanması, malın teslim alınması, ödeme belgesi düzenlenmesi ve ödeme) harcama birimlerince hiyerarşik olarak yapılan asgari kontroller ile mali hizmetler birimi tarafından yapılan kontrollerdir. Görülüyor ki ön mali kontrol süreci mali karar ve işlemlerin hazırlanması, yüklenmeye girişilmesi, iş ve işlemlerin gerçekleştirilmesi ve belgelendirilmesinden oluşmaktadır.

Gerek harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılacak kontrollerin, gerekse mali hizmetler birimi tarafından ön mali kontrole tabi tutulacak mali karar ve işlemlerin usul ve esasları, 5018 sayılı Kanun’un 58. maddesine göre Maliye Bakanlığınca hazırlanan “ İç Kontrol ve Ön mali Kontrole ilişkin Usul ve Esaslar “ da belirlenmiştir (RG, 31.12. 2005/26040, 3. Mükerrer) .

İşlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerle ilişkin mali karar ve faaliyetler, gerek harcama birimlerince gerekse mali hizmetler birimince; idarenin bütçesine, bütçedeki tertibine, kullanılabilir ödenek tutarına, ayrıntılı harcama ve finansman programlarına, merkezi yönetimlerine göre kontrol edilmektedir. Ön mali kontrol sonucunda uygun görüş verilir verilmemesi danışma ve önleyici niteliği haiz olup, mali karar ve işlemlerin harcama yetkilisi tarafından uygulanmasında bağlayıcı değildir. Bu açıdan ön mali kontrolün tam anlamıyla bir mevzuata uygunluk denetimi olmadığı ifade edilmektedir (Karaarslan, 2006b: 19).

Mali hizmetler birimi tarafından ön mali kontrole tabi tutulacak mali karar ve işlem ise aşağıda sayılmıştır:

- Kanun tasarılarının mali yükünün hesaplanması,

- Taahhüt evrakı ve sözleşme tasarılarının ( mal ve hizmet alımında bir milyon, yapım işlerinde iki milyon TL'ni aşanların) kontrolü,
- Ödenek, gönderme belgelerinin en geç üç iş günü içinde kontrol edilerek sonuçlandırılması,
- Ödenek aktarma taleplerinin incelenerek en geç iki iş günü içinde sonuçlandırılması,
- Kadro dağıtım cetvellerinin en geç beş iş günü içinde kontrol edilerek neticelendirilmesi,
- Geçici işçi pozisyonlarının aylar itibarıyla dağılımlarının en geç beş iş günü içinde kontrol edilmesi,
- Yan ödeme cetvellerinin kontrol edilmesi,
- Sözleşmeli personel sayısı ve sözleşmelilerin kontrol edilmesi,
- Yurtdışı kira katkı payına ilişkin taleplerin en geç üç iş günü içinde uygun görüş açısından kontrol edilmesi,
- Seyahat kartlarına ilişkin listelerin incelenerek en geç üç iş günü içinde kontrol edilmesi,
- Seyyar görev tazminatı cetvellerinin en geç on iş günü içinde kontrol edilerek sonuçlandırılması.

#### **2.4.1.2.2. İç Denetim**

İç kontrolün bir unsuru olarak kabul edilen iç denetim 5018 sayılı Kanun'un 63. maddesinde "kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti" olarak tanımlanmıştır. İç denetim beş temel faaliyet alanını içermektedir. Bunlar aşağıda sıralanmıştır (Karaarslan, 2006a: 336-337):

- Uygunluk denetimi,
- Performans denetimi,
- Mali denetim,
- Bilgi teknolojileri denetimi ve
- Sistem denetimi.

Ön mali kontrol, hiyerarşik kademedeki yönetim elemanlarınca yapıldığı halde, iç denetim "iç denetçi" adı verilen denetim elemanlarınca yapılmaktadır. Ön mali kontrol mali işlemlerin ilgili bulunduğu mali yıl içinde yapılırken, iç denetim hem mali yıl içinde, hem de mali yıl bitiminde yapılmaktadır. Eski kamu mali yönetim



ve denetim sisteminde, müfettiş, kontrolör, denetmen gibi unvana sahip denetim elemanlarınca belirsiz sürelerde, isteğe bağlı olarak yapılan (iç) denetim, yeni kamu mali yönetim sistemi ile zorunlu, sürekli ve disiplinli bir faaliyet haline getirilmiştir. Zira 5018 sayılı Kanun'a göre, bu faaliyetler; idarenin yönetim ve kontrol yapıları ile mali işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilecektir. Görülüyor ki yeni kamu mali yönetim ve denetim sistemi iç denetimi de kurumsal hale getirmiştir. Esasen mali saydamlığın temelinde etkili raporlama bulunmaktadır. Etkili raporlamanın olması için de hedeflerin baştan belirlenmesi, bu hedeflere ilişkin uygulama ve sonuçların gözlenmesi, hedeflerle karşılaştırılması ve raporlanması, sonuç olarak bu sistemin denetlenmesi gerekmektedir (Koçdemir, 2004: 142). Buna ilaveten etkili bir iç kontrol oluşturulması, kuruluşun hem iç, hem de dış nedenlerle karşı karşıya kaldığı risklerin değerlendirilmesi gerekir. Risk değerlendirmesinin ön koşulu ise açık, tutarlı kurum hedeflerinin (ki başarılacak amaç ve niyetlerdir) tesis edilmesidir (Demir, 2006: 142).

Diğer taraftan iç kontroller esas itibarıyla harcama öncesi yapılan kontrol ve denetim çalışmalarını içerdiğinden Sayıştayın harcama öncesi yaptığı vize, tescil ve kayıt gibi ön kontroller kaldırılmıştır. Sayıştay bundan böyle harcama sonrası dış denetime odaklanmış olacaktır.

#### **2.4.2. İç Denetimin Niteliği Değişmiştir**

Yeni kamu mali yönetim ve denetim sistemi iç denetimin niteliğine ilişkin iki önemli yenilik daha getirmiştir. Bu yeniliklerden birisi risk esaslı denetim, diğeri ise performans esaslı denetimdir.

##### **2.4.2.1. Risk Esaslı Denetim Öngörülmüştür**

5018 sayılı Kanun'un 64. maddesinin (a) bendine göre iç denetçiler, nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmekle görevlidirler. Bu çerçevede iç denetçiler, kamu idarelerinin iş ve işlemlerinde ortaya çıkabilecek muhtemel riskleri ortadan kaldıracak veya en aza indirecek önemleri üst yöneticiye bildirmek zorundadır. Zira her faaliyet bir ölçüde risk içerir. 26/06/2006 tarih ve 2006/10654 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe giren "İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik"e (RG,12.7.2006/26226) göre risk hedeflerine ulaşmasına ve görevlerinin ifasını engel olabilecek veya beklenmeyen zararlara yol açabilecek durum ya da olayları ifade etmektedir. Bu çerçevede idareler maruz kaldıkları riskleri; üstlenerek, kaçınarak, transfer ederek veya kontrol ederek yönetebilirler, risk ve belirsizliklerin olumsuz etkilerinin azaltılmasında kurumsal iç kontroller en yaygın kullanılan yöntemidir. Risk esaslı denetim ise kamu idarelerinin faaliyetlerindeki rizikoların tanımlanmasını, seviyelerinin ölçülmesini, kontrol süreçlerinin değerlendirilmesini ve yüksek risk içeren alanlara denetim önceliği verilmesini ifade eder (Keleş, 2006a: 351). Bu

çerçeve de risk esaslı denetim, mali, idare sistem ve kontrol mekanizmalarının risk, hata ve zayıflıklarının belirlenmesi ve iyi uygulama örneklerinin yaygınlaştırılması yoluyla sistemlerin geliştirilmesi hedeflerine yönelik olarak, mevzuata uygunluk, yönetim ve davranış standartlarıyla iç kontrollerin denetimi konularında yoğunlaşan bir denetim türüdür (Karabeyli, 1999: 3).

Risk esaslı denetimin aşamaları ise risk matrislerinin hazırlanması, denetim plan ve programının yapılması ve denetimin yürütülmesinden ibarettir.

#### **2.4.2.2. Performans Esaslı Denetim Öngörülmüştür**

5018 sayılı Kanun'un 64. maddesinin (d) bendine göre iç denetçiler, idarenin harcamalarının mali işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmekle de görevli bulunmaktadır.

Görülüyor ki iç denetçiler hem kanuna uygunluk (şekil) denetimi, hem de amaca yönelik etkinlik (performans) denetimi yapacaklardır. Performans denetimi yönetimin bütün kademelerinde gerçekleştirilen faaliyet ve işlemlerin planlanması, uygulanması ve kontrolü aşamalarında etkinliğin, ekonomikliğin ve verimliliğin değerlendirilmesini ifade eder. Performans denetiminin üç temel unsuru bulunmaktadır. Bunlar, ekonomiklik, verimlilik ve etkililiktir. Ekonomiklik veya tutumluluk bir faaliyetin planlanmış sonuçlarına ya da çıktılarına ulaşmak için kullanılan kaynakların maliyetini en aza indirmektir. Verimlilik veya üretkenlik ise kullanılan kaynaklarla bir faaliyetin sonuçlarını ya da çıktılarını azamiye çıkarmayı ifade eder. Etkililik ise bir faaliyetin planlanan ve gerçekleşen etkisi arasındaki ilişkiyi yani hedefe ulaşma derecesini ve yerindeliliğini gösterir. Performans esaslı bütçeleme tekniğinin bir gereği olarak performans esaslı denetim zorunlu hale gelmiştir. Bu zorunluluk kamu yönetiminde hizmet verimliliğinde israf nedeniyle kendini hissettirmektedir (Coşkun, 1987: 2). Ancak performans denetimini yapacak iç denetçilerin mevcut kadro durumunun buna elverişli olduğu söylenemez. Zira 2006/10654 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile tüm kamu idareleri için ihdas edilen toplam 1382 iç denetçi kadrosunun yetersizliği bu kaygımızı doğrulamaktadır. Mevcut kadrolarla bunun gerçekleştirilmesi imkansız görünmektedir. Diğer taraftan bu elemanların, performans denetimini yapabilecek bilgilerle donatılması gerekmektedir. Bunun da önemli bir zihniyet değişimi gerektiren uzun bir süre alacağını söylemek zor olmayacaktır. İç denetçiler açısından diğer bir olumsuzluk da bağımsızlık sorunudur. 5018 sayılı Kanun'la oluşturulan İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun bunu sağlayacak mekanizmalardan yoksun olduğunu belirtmek gerekir (Keleş, 2006b: 269).

Zira Avrupa Birliği, "Kamu İç Mali Kontrolü" başlığı altında iç denetimin bağımsızlığı konusuna özel bir önem vermektedir. Fonksiyonel bağımsızlık, iç denetim faaliyetlerinde mutlaka bulunması gereken bir nitelik olarak değerlendirilmekte, özellikle iç denetçinin objektif risk değerlendirmeleri temelinde hazırlayacağı

iç denetim programına üst yöneticinin müdahale etmemesi talep edilmektedir (Gösterici, 2006: 185-186).

Oysa 5018 sayılı Kanun'a göre iç denetim programı üst yöneticinin onayı ile yürürlüğe konulmaktadır. Bu nedenle denetimin ayrı bir disiplin olarak ele alınıp, mesleğin nitelikleri, etik kuralları, denetim elemanlarının genel çalışma usul ve esasları, denetimin niteliği, kapsam ve ilkeleri, denetim raporlarının hazırlanması, sunulması, sonuçları ve yaptırımlarını kapsayacak yasal düzenleme yapılması önerilmektedir (Arslan, 2004b: 141).

Diğer taraftan yeni kamu mali yönetim ve denetim sisteminde merkezi yönetimin taşra kuruluşlarının iç denetimine ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu durumda taşrada iç denetimin yapılmayacağı gibi bir sonuç ortaya çıkmaktadır.

### **2.4.3. Dış Denetimin Niceliği ve Niteliği Değişmiştir**

5018 sayılı Kanun'un 68. maddesinde "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 TBMM'ye raporlanmasıdır" hükmü bulunmaktadır. Bu hüküm dış denetim sistemi ve tekniği açısından iki önemli yenilik getirmektedir.

#### **2.4.3.1. Niceliksel Yenilik ve Sayıştayın Denetim Alanı**

Yeni sistemle Sayıştayın denetim alanı genel yönetim kuruluşlarının tümünü kapsayacak şekilde genişletilmiştir. Bu niceliksel değişiklik 5018 sayılı Kanun'un kapsamına paralel bir şekilde ortaya çıkmıştır. Sayıştay denetiminin kapsamının genişletilmesi olumlu olarak değerlendirilmektedir (Saraç, 2005: 158). Zira, dünyada kabul gören temel yaklaşım, tüm kamu fonlarının, kaynaklarının ve faaliyetlerinin parlamento adına denetim görevi yapan Sayıştaylar tarafından denetlenmesidir. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Organizasyonu (INTOSAI)'nin Lima Bildirisinde, devlet faaliyetlerinin geleneksel mali çerçevenin dışına çıkarak, ekonomik ve sosyal sektörleri de kapsayacak şekilde Sayıştay denetimine tabi olması gerektiği vurgulanmıştır. Bu noktadan hareketle, 6085 sayılı Kanun uyarınca Sayıştay;

- Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerini,
- Sermayesindeki kamu payı doğrudan veya dolaylı olarak %50'den fazla olan kanunla kurulmuş anonim ortaklıkları,
- Kamu payı %50'den az olmamak kaydıyla yukarıda sayılan idare ve kuruluşların oluşturduğu kuruluş ve şirketleri,
- Kamu idarelerinin her türlü borçlanma, hibe, Hazine garantisi, fon akışı ve kullanımlarını,

- Kamu idarelerine ait tüm hesap, fon, kaynak ve faaliyetleri,
- Yapılan andlaşmalar çerçevesinde uluslararası hesap ve işlemleri,
- 3346 sayılı Kanun kapsamındaki KİT'lerle fonları denetleyecektir.

Ne var ki, dış denetimin Sayıştayca yapılacağını öngören açık hükme rağmen, özel bütçeli idareler kapsamındaki bazı idareler, kendi özel mevzuatından kaynaklanan hükümlerle eski alışkanlıklarına devam ederek oluşturdukları 2-3 kişilik “denetim kurulu” marifetiyle dış denetim yaptırmaya devam etmektedirler. Görüşümüze göre, 5018 sayılı Kanun’un 68. maddesiyle bu kurullarca gerçekleştirilen dış denetim faaliyetleri, 01/01/2006 tarihi itibarıyla hükümsüz hale getirilmiştir. Kanuna aykırı olarak devam eden bu fiili durumun en kısa zamanda ortadan kaldırılması gerekmektedir (Akyel ve Söyler, 2010: 258).

Bu noktada Sayıştaya düşen görev, dış denetim kapsamına alınan tüm kamu idarelerinin hesap, işlem, karar ve faaliyetlerinin tam olarak, aksatılmadan, zamanında ve usulüne uygun olarak denetlenmesidir.

#### **2.4.3.2. Niteliksel Yenilik ve Sayıştayın Denetim İşlevi (Rolü)**

6085 sayılı Kanun Sayıştayın denetim alanını genişletmekle yetinmemiş, denetimin niteliğini de değiştirmiştir. Öyle ki dış denetim çerçevesinde Sayıştaya düzenlilik denetimi yanında performans denetimi yetkisi de verilmiştir. Düzenlilik denetimi, mali denetim ve uygunluk denetiminden oluşmaktadır. 6085 sayılı Kanun’un 2. ve 36. maddelerine göre 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 denetimi ifade etmektedir. Uygunluk denetimi ise kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunun incelenmesine ilişkin denetimi ihtiva etmektedir. 6085 sayılı Kanun’un 35. maddesinde de düzenlilik denetiminin ilkeleri sayılmıştır. Bu ilkelere göre;

- Denetim, genel kabul görmüş uluslararası standartlara uygun olarak yürütülür.

- Denetçiler, çalışmalarını bağımsız ve tarafsız olarak yürütür.
- Denetimlerde güncel denetim metodolojilerine uyulur.
- Denetimin etkinliği için, denetlenen kurum mensuplarının mesleki ve teknik yeterlilikleri geliştirilir.

- Kalite güvencesi sağlamak için, denetim safhaları, mesleki ve etik kurallara uygunluk noktasında gözden geçirilir.

Düzenlilik denetiminin aşamaları ise planlama, denetim programlarının hazırlanması ve uygulanması, raporlanması ve bunların TBMM ve ilgili kamu idarelerine gönderilmesidir. Doğaldır ki demokrasilerde parlamentonun kamuya ait

gelir, gider ve malların iyi yönetildiğine, vatandaşların ödedikleri vergiler ile yapılan kamu harcamalarının karşılığının alındığına ilişkin güvence vermesi mutlak bir durumdur (Altıntaş, 2011: 17). Bunu da büyük ölçüde parlamento adına denetim yapan Sayıştaylar sağlayabilir. Performans denetimi ise hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesini ifade etmektedir. Performans kavramı da belirlenen hedef ve göstergelere ulaşma seviyesi olarak tanımlanmıştır. Bu noktada Sayıştay ölçüm mü yapacak? Yoksa denetim mi yapacaktır? Ağırlıklı olarak hem ölçüm, hem de denetim yapılacağı merkezindedir. Zira Kanun'da kullanılan kavram, performans denetimidir (Turhan, 2011: 94). Zira sadece ölçüm yapmak amaca hizmet edemez. Öte yandan performans denetiminin amaçlarına bakıldığında, bunların gerçekten çağdaş kamu yönetiminin iyileştirilmesi bağlamında son derece olumlu unsurlar olduğu anlaşılacaktır. Performans denetiminin amaçlarını aşağıda olduğu gibi sıralamak mümkündür ( Ünal ve Yalçın, 2006: 74):

- Performans hesap verme sorumluluğunu artırmak,
- Performansın geliştirilmesini sağlamak,
- İdari ve mali performansları teşvik etmek,
- Performans için bilgi temin etmek.

Sayıştay bu çerçevede kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığını belirleyerek, faaliyet sonuçlarının ölçülmesini ve performans bakımından değerlendirmesini yapacaktır. Ancak, performans denetimlerinin başarılı olabilmesi için, kamu kurum ve kuruluşlarının performans yönetimlerini oluşturmaları ve bu bağlamda performans ölçüm tekniklerini kurmaları, bunun yanında denetim elemanlarının zihniyet itibarıyla buna hazırlanmaları gerekmektedir (Arslan, 2004b: 137). Performans denetimi için istihdam edilecek Sayıştay denetçileri arasına mühendislik fakülteleri mezunları gibi teknik bilgiyle donatılmış elemanların da dahil edilmesi gerektiği düşünülmektedir.

Diğer taraftan kabul etmek gerekir ki performans raporları hukuki ve mali sonuçlar doğurmamaktadır. Zira bu raporlar bir nevi danışmanlık hizmeti sunan, tavsiye raporlarıdır. Ancak, performans denetiminde rastlanan yanlış uygulamalar, yargılamaya esas raporlarda gösterilebilir (Akbulut, 2011: 233).

Dış denetim örgütü olarak Sayıştayın Parlamento adına yaptığı denetimin, mali saydamlığı ve hesap verebilirliği geliştirmek amacıyla aşağıdaki hususları içermesi gerektiği ifade edilmektedir (Gülen, 2006):

- Kamu kaynağının kullanıldığı her yer denetim kapsamında olmalıdır.
- Sayıştay kendi performansını da değerlendirerek kamuoyuna sunmalıdır.
- Kamuoyuna ve parlamentoya, açık, anlaşılır, güvenilir raporlar ve iyi uygulama örnekleri sunmalıdır.

- Raporları eleştirel olmaktan öte, yapıcı ve sonuç almaya odaklanmalıdır.
- Denetimlerini uluslararası genel kabul görmüş standartlara göre yapmalıdır.

Sayıştayın artan önem ve rollerini gereği gibi yerine getirebilmesi için, bir yüksek denetim organının sahip olduğu; bağımsızlık, denetim standartları ve yöntemlerini geliştirme ve uygulama kapasitesi, bilgi paylaşımı ve değerlerinin/faydalarının kamuoyu ile paylaşılması alanlarında ileriye gören ve üretken çözümler bulmaya yönelik özelliklerle mücehhez kılınması gerektiği vurgulanmaktadır (Akyol, 2010: 124).

Belirtmek gerekir ki, Sayıştayın artan önemi, yukarıda ilgili ayrımlarda belirtilen rollerini gereği gibi oynaması ölçüsünde kendini hissettirecektir.

## **SONUÇ**

5018 ve 6085 sayılı Kanun'larla bu Kanun'lara ilişkin ikincil mevzuatla oluşturulan yeni kamu mali yönetim ve denetim sisteminin dört temel direğini oluşturan, bütçeleme, muhasebeleştirme, raporlama ve denetim teknikleri çerçevesinde Sayıştayın rolünün analiz edildiği bu çalışmada aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır.

a) Bütçeleme tekniği ve süreçleri açısından konuya yaklaşıldığında;

- Bütçe kapsamının genişletilmesinin genellik ve birlik ilkeleri açısından olumlu olduğu, ancak Sayıştay denetimi kapsamında olmakla birlikte, 5018 sayılı Kanun kapsamından çıkarılan ve önemli ölçüde kamu kaynağı kullanan TOKİ, TRT, TMSF, Milli Piyango İdaresi ve Spor Toto Teşkilatı gibi kuruluşların yeniden kapsam içine alınmalarının elzem olduğu,

- Stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme tekniğine geçilmesinin olumlu olduğu, ancak bunun performans göstergelerinin sağlıklı belirlenmesine ve performans denetiminin iyi işletilmesine bağlı olduğu,

- Bütçe hazırlama sürecinin öne alınmasının plan-program ve bütçe ilişkisinin sağlıklı kurulması açısından olumlu olduğu, ancak mali yönetimin çeşitli bakanlıklar ve birimler arasında bölünmesinin rasyonel kaynak tahsis sürecini olumsuz etkilediği,

- Analitik bütçe sınıflandırmasına geçilmesinin, kaynakların muhtelif açılardan dağılımını göstermesi bakımından olumlu olduğu,

- Mali saydamlığın sağlanması için, mali istatistik, faaliyet raporu ve mali durum raporu yayımlama sistemine geçildiği, ancak düzenleyici ve denetleyici kurumların mali durum ve faaliyet raporu düzenleme zorunluluğu dışında tutulmasının önemli bir eksiklik olduğu,

sonucuna ulaşılmış olup; Sayıştayın bütçelemeye yönelik teknik ve süreçler açısından belli başlı rolünün etkin bir dış denetimi gerçekleştirmek olduğu açıktır. Sayıştay bu rolünü başarıyla gerçekleştirdiği ölçüde bütçe uygulamaları daha rasyonel bir temele oturmuş olacaktır. Ayrıca denetim faaliyetlerinin hızlandırılmasının da bu noktada hayati bir önemi ve rolü bulunmaktadır.

b) Muhasebeleştirme tekniği ve süreçleri açısından konuya yaklaşıldığında;

- Devlet muhasebesinde standart sağlanması için tüm genel yönetim kapsamındaki idareler için bir muhasebe yönetmeliği düzenlenmesinin olumlu bir gelişme olduğu,

- Devlet muhasebesinde raporlama sistemine geçilerek, muhasebe kayıtları yanında raporlama tekniğine de yer verilmesinin, mali saydamlık, hesap verebilirlik ve etkin kaynak kullanımı bakımından yararlı olduğu, bu yolla tüm kesimlerin devlet faaliyetleri konusunda bilgi sahibi olduğu,

- Tahakkuk esaslı muhasebe sistemi benimsenmek suretiyle, devletin nakit hareketleri yanında, varlıklarını, yükümlülüklerini ve diğer ekonomik akımlarını da izlemenin imkan dahiline girdiği,

- Duran varlıkların devlet muhasebe sistemine dahil edilmesi nedeniyle, devletin mal varlığının ortaya çıkarılmasının devletin bilançosunun ulusal ve uluslararası standartlara uyarlanması bakımından yararlı olduğu,

sonucuna ulaşılmış olup; Sayıştayın muhasebeleştirmeye yönelik teknik ve süreçler açısından önemli rollere sahip olduğu görülmektedir. Öyle ki Sayıştay, gerek yüksek denetim organı, gerekse hesap mahkemesi sıfatıyla, kamu hesaplarının denetimi ve kesin hesabının sonuçlandırılması noktasında süratli bir yargılama faaliyeti gerçekleştirmesi önem arz etmektedir.

c) Raporlama tekniği ve süreçleri açısından konuya yaklaşıldığında;

- Raporlamanın mali saydamlık ve hesap verebilirliğinin sağlanmasında önemli bir araç olduğu, ancak düzenleyici ve denetleyici kuruluşların faaliyet raporu düzenleme mecburiyeti dışında tutulmasının, bu alanda bir zafiyet oluşturduğu,

- Mali istatistiklerinin sadece yayımlanmasının yeterli olmadığı, anlamlı sonuçlara ulaşılması bakımından uluslararası genel kabul görmüş rasyo analizleri ile bunların değerlendirilmesinin ve yorumlanmasının daha anlamlı olduğu,

-Sayıştayın hazırladığı raporların etkinliğinin söz konusu raporların TBMM tarafından ayrıntılı bir şekilde değerlendirilmesine bağlı olduğu, bunun için özel ihtisas komisyonuna ihtiyaç duyulduğu,

sonucuna ulaşılmış olup; Sayıştayın raporlama teknik ve süreçleri açısından da önemli roller üstlendiği görülmektedir. Gerek ilgili kamu idarelerince, gerek Maliye

Bakanlığınca, gerekse bizzat Sayıştay tarafından hazırlanan raporların şeffaf, güvenilir ve objektif unsurlar içermesi gerekmektedir. Sayıştay söz konusu dokümanlara güvenilirlik sağladığı ölçüde, kendi saygınlığını da pekiştirmiş olacaktır.

d) Denetim tekniği ve süreçleri açısından konuya yaklaşıldığında;

- İç kontrol sisteminin kurumsallaştırılmak suretiyle, bundan böyle zorunlu, periyodik ve organize edilen kontrol ve denetim birimleri tarafından sistematik bir şekilde yapılmasının çok olumlu olduğu,

- İç denetimin öncelikle risk esaslı denetim tekniği ile takviye edilmesinin, kamu yönetiminde tahmin edilebilir risklerin önceden belirlenerek, bunların önlenmesi veya en aza indirilmesi açısından çok olumlu olduğu, keza iç denetimin performans denetimine odaklaştırılarak, idarelerin mali karar ve faaliyetlerinin ölçülmesi ve denetlenmesinin olumlu olduğu, ancak performans denetiminin başarılı olabilmesi için, performans göstergelerinin sağlıklı bir şekilde belirlenmesi, iç denetçilerin sayılarının artırılması, bağımsızlıklarının geliştirilmesi ve bu alandaki bilgilerle donatılmasının zorunlu olduğu,

-Dış denetimde Sayıştayın denetim alanının tüm genel yönetim kapsamındaki idareleri içerecek şekilde genişletilmesinin ve Sayıştaya düzenlilik denetimi yanında performans denetimi yetkisi verilmesinin olumlu olduğu, ancak Sayıştay denetçilerinin sayı ve nitelik itibarıyla buna hazır hale getirilmesinin de gerekli olduğu, diğer taraftan, 5018 sayılı Kanun'la dış denetim yetkisinin Sayıştaya verilmesine rağmen, bazı özel bütçeli kuruluşlarda kendi özel kanunları ile daha önceden oluşturulan 2-3 kişilik "denetim kurulları" nın görevlerini sürdürmesinin yasal bir yönünün kalmadığı, bu fiili durumun en kısa zamanda ortadan kaldırılması gerektiği,

sonucuna ulaşılmış olup; Sayıştayın denetim teknik ve süreçleri açısından çok hayati roller üstlendiği görülmektedir. Sayıştay söz konusu rollerini genel kabul görmüş uluslararası standartlara uygun, tarafsız, objektif, nesnel bir anlayışla yerine getirmesi ölçüsünde başarısını kanıtlamış olacaktır. Öyle ki, kamu idarelerinin performansını ölçmeye çalışan bir Sayıştayın, önce kendi performansını kamuoyu ile paylaşması gerekir. Aksi halde yaptığı denetim faaliyetleri toplumda yeterli ilgiyi göremeyecektir.



## KAYNAKÇA

- Akbulut, Erol (2011), Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi Sempozyumu Kapanış Paneli, Ege Üniversitesi, İzmir, 25-27 Mart.
- Aksoy, Şerafettin (1994), Kamu Maliyesi, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Aktan, H. Basri (2006), "Türk Kamu Mali Yönetiminde Saydamlık", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 298, Haziran.
- Akyel, Recai, Söyler, İlhami (2010), "Yönetimin Kontrol Fonksiyonu Bağlamında Kamu Harcamalarının Kontrolü", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:258, Mart.
- Altınok, Tefik (1973). "Devlet Muhasebe Sisteminde Ayniyat Muhasebesi", Maliye Dergisi, Sayı:4, Temmuz-Ağustos.
- Altıntaş, Abdullah (2011), "6085 sayılı Kanun Bağlamında Düzenlilik Denetimi", Dış Denetim Dergisi, Sayı:3, Ocak-Şubat-Mart.
- Altun, Nurullah, Karaca, Nevran (2006), "Türkiye Devlet Muhasebesi Sisteminde Son Değişikliklere İlişkin Değerlendirme ve Öneriler", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:302, Ekim.
- Anıl, Haluk (1982), Kamu Maliyesi ve Kaynak Kullanımında Etkinlik (Niteliksel Bir Yaklaşım), AİTİA. Maliye Fakültesi Yayını, Ankara.
- Arcagök, Sait (2004), "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda Öngörülen Düzenlemeler", Bütçe Dünyası Dergisi, Sayı:18, İlkbahar.
- Arslan, Ahmet (2002), "Kamu Harcamalarında, Verimlilik, Etkinlik ve Denetim", Maliye Dergisi, Sayı:140, Mayıs-Ağustos.
- Arslan, Ahmet (2004a), "Türk Kamu Mali Denetim Sisteminin Sorunları ve Çözüm Önerileri", Mali Kılavuz Dergisi, Sayı:24, Nisan-Haziran Eki.
- Arslan, Ahmet (2004b), "5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Kamu Harcama Sisteminde Yapılan Düzenlemeler", Maliye Dergisi, Sayı:145, Ocak-Nisan.
- Atiyas, İzak, Sayın Şerif (2005), "Devletin Mali ve Performans Saymanlığı", <http://www.tesev.org.tr>
- Bağbaşıoğlu, Ahmet (2004), "5018 sayılı Kanun Hükümleri Çerçevesinde Kamu Mali Yönetimimizde Yer Alanların Görev, Yetki ve Sorumlulukları", Mali Kılavuz Dergisi, Sayı:25, Temmuz-Eylül.
- Bakır, Muzaffer (2006), "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda Sorumlular, Sorumluluklar ve Yaptırımlar", Mali Kılavuz Dergisi, Sayı: 32, Nisan-Haziran.
- Barçın, Bahadır (2012), Yeni Sayıştay Denetimi ve Yargı Sistemi, Mali Yönetim ve Denetim Yayını, Ankara.
- Candan, Ekrem (2006a), "Eski ve Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminin Mukayeseli Olarak Değerlendirilmesi ve 5018 sayılı Kanun'la Öngörülen Esaslar ve Getirilen Yenilikler I", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:295, Mart.

- Candan, Ekrem (2006b), "Eski ve Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminin Mukayeseli Olarak Değerlendirilmesi ve 5018 sayılı Kanun'la Öngörülen Esaslar ve Getirilen Yenilikler-II", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:296, Nisan.
- Candan, Ekrem (2006c), "Kamuda İç Denetime Geçiş Sürecinde İç Denetçiliğe Yapılan Atamalar", Vergi Raporu Dergisi, Sayı:81, Nisan-Mayıs.
- Candan, Ekrem (2006d), "Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sistemi ve Süreçlerinin Tasarlanması, Uygulanması ve Geliştirilmesinde Uygulacak Usul ve Esaslar", Mali Yönetim ve Denetim Dergisi, Sayı:38, Mayıs-Haziran.
- Coşkun, Gülay (1987), "Sayıştay ve Etkinlik Denetimi", Cumhuriyet Gazetesi: 1 Haziran.
- Cura, Serkan (2003), "Türkiye'de Mali Şeffaflığı Sağlamaya Yönelik Bir Uygulama, Analitik Bütçe Sınıflandırması", Marmara Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt: XVIII, Sayı:1.
- Çakır, İ. Hakkı (2006), "Kamu Kaynağının Kullanılmasında Mali Şeffaflık ve Hesap Verme Sorumluluğunun Rolü", Güncel Mali Sorunlar, Editör: E. Karaarslan, MUK-DER Yayını, Ankara.
- Çetiner, Ertuğrul, Söyler, İlhami, Çolak, H. Bayram (2011), Devlet Muhasebesi, Teori, Bütçeleme İşlemleri ve Muhasebe Kayıtları, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Çolak, H. Bayram (2006a), "Kamu İdareleri İçin Tahakkuk Esaslı Muhasebe Neler Getiriyor", E-Yaklaşım Dergisi, Sayı:37, Ağustos.
- Çolak, H. Bayram (2006b), "5018 sayılı Yasa, Kamu Mali Yönetimimize Neler Getiriyor-1", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:216, Eylül.
- Demir, Ömer (2006), "İç Kontrol Kavramı ve Modelleri", Güncel Mali Sorunlar.
- Dişli, Mustafa (2004), Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi (Açıklamalı Çözümlü), MUK-DER Yayını, Ankara.
- Erüz, Ertan (2005), "Orta Vadeli Bütçe Sistemine Geçerken Vergi Politikamız", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:289, Eylül.
- Gösterici, Hüseyin (2006), "Kamu İç Mali Kontrol Sisteminde İç Denetimin Bağımsızlığı – Fonksiyonel Bağımsızlık", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:295, Mart.
- Gülen, Fikret (2006), "Hesap Verme Sorumluluğu ve Bağımsız Kurullar", <http://www.tesev.org.tr> Erişim tarihi: 12.06.2012
- Hançer, Selcan (2003), "Ekonomik Kodlama Açısından Analitik Bütçe Sınıflandırması", Bütçe Dünyası Dergisi, Sayı:16, Sonbahar.
- Hastürk, Mesut (2006), "Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme", Güncel Mali Sorunlar.
- İşık, Hüseyin (2004), "Amaç, Sistematiği, İşleyişi ve Sınırlılıklarıyla Performansa Dayalı Bütçeleme", Bütçe Dünyası Dergisi, Sayı:17, Kış.
- Karaarslan, Erkan (2004), "Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni", Sayıştay Dergisi, Sayı:54, Temmuz-Eylül.

- Karaarslan, Erkan (2006a), “Kamu Harcamalarında Denetim”, Güncel Mali Sorunlar.
- Karaarslan, Erkan (2006b), “5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’na Göre Denetim”, Mali Hukuk Dergisi, Sayı:121, Ocak-Şubat.
- Karabeyli, Levent (1999), Risk Denetimi, Sayıştay Başkanlığı Yayını, No:4, Ankara.
- Kazan, Ahmet (2010), “5018 sayılı Kanun ile Sayıştay Kanun Teklifi Bağlamında Sayıştayın Türkiye Büyük Millet Meclisine Sunacağı Raporlar”, Dış Denetim Dergisi, Sayı:1, Temmuz-Eylül.
- Keleş, Hayrullah (2006a), “Etkin Bir İç Denetim İçin Temel Şartlar”, Güncel Mali Sorunlar.
- Keleş, Hayrullah (2006b), “Kamuda Risk Esaslı Denetim”, Güncel Mali Sorunlar.
- Kerimoğlu, Baki (2004), “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Çerçevesinde Harcama Reformu, Kesin Hesap ve Parlamento Denetimi”, Mali Kılavuz Dergisi, Sayı:23, Ocak-Mart.
- Kerimoğlu, Baki (2006), “Kamu Mali Yönetimini ve Kontrol Kanunu’nda Devlet Muhasebe Sistemi”, Güncel Mali Sorunlar.
- Kesik, Ahmet (2006), “Yeni Bütçeleme Anlayışı Açısından 2006 Yılı Bütçesinin Değerlendirilmesi-II”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:157, Ocak.
- Kızılkaya, Eyüp (2004), “Kamuda Muhasebe Birliği Çalışmaları”, Mali Kılavuz Dergisi, Sayı:25, Temmuz-Eylül.
- Kızılkaya, Eyüp, Adanır, Mahir (2010), “Kamu Mali İstatistikleri ve Rasyo Analizi”, Güncel Mevzuat Dergisi, Sayı:56, Ağustos.
- Kızılkaya, Eyüp (2011), “Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi Sempozyumu”, Bildiri, Ege Üniversitesi, İzmir, 25-27 Mart.
- Kızıldaş, Emine (2003), “Çok Yıllı Bütçeleme” Bütçe Dünyası Dergisi, Sayı:16, Sonbahar.
- Kocabaş, Bilal (2004), “Analitik Bütçe Sınıflandırması”, Mali Kılavuz Dergisi, Sayı:26, Ekim-Aralık.
- Koç, Mustafa (2004), “Yönetimde Moda Terim, Stratejik Yönetim”, Bütçe Dünyası Dergisi, Sayı:17, Kış.
- Koçdemir, Mehmet (2004), “Yeniden Düzenlemeler ve Uluslararası Tanımlarıyla Mali Denetim ve Performans Denetimi”, Mali Kılavuz Dergisi, Sayı:24, Nisan-Haziran.
- Köse, Hacı Ömer (2010), “Kamu Mali Yönetim Reformunun Etkileri ve 5018 sayılı Kanun’da Dış Denetim Tasarısına İlişkin Sorular”, Dış Denetim Dergisi, Sayı:1, Temmuz-Eylül.
- Kulaksız, Haydar (2005), “Genel Yönetimin Mali Riskleri ve Risk Yönetiminde Mali Saydamlığın Önemi”, Mali Kılavuz Dergisi, Sayı:29, Temmuz-Eylül.
- Kuzey, Pelin (2004), “Avrupa Kamu Yönetim İlkeleri”, Maliye Dergisi, Sayı:147, Eylül-Aralık.
- Mutluer, Kamil, Öner, Erdoğan, Kesik, Ahmet (2004), Bütçe Hukuku, Bilgi Üniversitesi Yayını, No:99/7, İstanbul.

- Oyan, Oğuz (2005), “Kamu Mali Yönetimi Artık Düzgün İşleyecek mi?”, Dünya Gazetesi, 25 Kasım.
- Sakinç, Süreyya (2011), “Kamu Yönetimlerinde Saydamlık ve Hesap Verme Sorumluluğu, Kavramsal Açıklamalar”, Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi Sempozyumu, Bildiri, Ege Üniversitesi, İzmir, 25-27 Mart.
- Söyler, İlhami (1994), “Kamu Finansmanı Açısından Devlet Mallarının Değerlendirilmesi”, Maliye Dergisi, Sayı:117, Mart-Aralık.
- Söyler, İlhami (1996), “Ekonomideki Gizli KİT’ler (Döner Sermaye İşletmeleri) ve Bütçe Disiplini Açısından Değerlendirilmesi”, Maliye Dergisi, Sayı:121, Ocak-Nisan.
- Söyler, İlhami (1997), “Kamu Kesiminde Kaynak Savurganlığı ve Çözüm Yolları”, Maliye Dergisi, Sayı:125, Mayıs-Ağustos.
- Söyler, İlhami (2005), “Devletin Duran Varlıklarının Muhasebeleştirilmesinin Kamu Maliyesine Yansımaları”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı:16, Eylül.
- Söyler, İlhami (2006), “Kamu Mali Yönetim Sisteminin Bütçe Teknik ve Süreçlerindeki Değişiklikler ve Yenilikler Açısından Değerlendirilmesi”, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitü Dergisi, Sayı:16, Aralık.
- Söyler, İlhami, Çolak, Mustafa (2012), “Yeni Kamu Mali Yönetim ve Denetim Sisteminde Raporlama”, Maliye Dergisi, Sayı:162, Ocak-Haziran.
- Söyler, İlhami (2007), “Kamu Mali Yönetim Sisteminin Denetim Tekniği ve Süreçleri Açısından Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:305, Ocak.
- Topakkaya, Ali (2006), “Tahakkuk Esaslı Muhasebe Uygulamaları Üzerine Bir Çalışma”, Uzman Bakış Dergisi, Sayı:2, Temmuz-Eylül.
- Tosun, Hikmet, Cebeci, Uğur (2006), 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, (Açıklamalı ve Karşılaştırmalı), MUK-DER Yayını, Ankara.
- Tuncer, Selahattin (2006), “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nda Yapılan Değişiklikler”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:295, Mart.
- Turhan, Murat (2011), “6085 sayılı Kanun ve Performans Denetiminin Geleceği”, Dış Denetim Dergisi, Sayı:3, Ocak-Şubat-Mart.
- Üçbaş, Abdurrahman (2004), “5018 sayılı Kanun’un Kamu Maliyesine Getirdikleri”, Mali Kılavuz Dergisi, Sayı:25, Temmuz-Eylül.
- Ünal, Mesut, Yalçın, Gülşah (2006), “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve Performans Denetimi”, Mali Hukuk Dergisi, Sayı:121, Ocak-Şubat.
- Yılmaz, Nebi (2011), “Sayıştayın Raporlama Görevi ve Sayıştay Raporları”, Dış Denetim Dergisi, Sayı:3, Ocak-Mart.