



T.C.

GİRESUN ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

SİYASET BİLİMİ VE KAMU YÖNETİMİ ANA BİLİM DALI

SİYASET BİLİMİ VE KAMU YÖNETİMİ TEZLİ YÜKSEK LİSANS

PROGRAMI

TÜRK KAMU YÖNETİMİNDE SAYIŞTAYIN ETKİLİLİĞİ

**THE EFFECTIVENESS OF THE COURT OF ACCOUNTS IN TURKISH
PUBLIC ADMINISTRATION**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

HAZIRLAYAN

Ubeyd Yiğit BAYRAKTAR

DANIŞMAN

Doç. Dr. Paşa BOZKURT

Giresun-2025

BİLİMSEL ETİK İLKELERE UYGUNLUK/ETİK BEYAN

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Türk Kamu Yönetiminde Sayıştayın Etkililiği” adlı çalışmamın, tarafımdan bilimsel etik ve geleneklere aykırı düşecek bir kullanıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım kaynakların kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, yararlandığım kaynaklara uygun yöntemlerle atıf yapıldığını belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Ubeyd Yiğit BAYRAKTAR

20/ 05/ 2025



TEZ ÖZGÜNLÜK BEYANI

Ana Bilim Dalı: Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Ana Bilim Dalı

Program Adı: Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Tezli Yüksek Lisans Programı

Tez Başlığı: Türk Kamu Yönetiminde Sayıştayın Etkililiği

Yukarıda başlığı verilen tez çalışmasının Giriş, Ana Bölümler ve Sonuç kısımlarından oluşan (Kapak, Ön söz, Özet, İçindekiler ve Kaynakça hariç) toplam 108 sayfalık kısmına ilişkin 20/05/ 2025 tarihinde Turnitin benzerlik programından aşağıda belirtilen filtreleme uygulanarak alınmış olan özgünlük raporuna göre tezin benzerlik oranı: %17'dir.

Sosyal Bilimler Enstitüsü tarafından belirlenen azami benzerlik oranına (%30) göre tez çalışmasının herhangi bir intihal içermediğini, aksinin tespit edilmesi durumunda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Gereğini bilgilerinize arz ederim. 20/ 05/ 2025

Danışman: Doç. Dr. Paşa BOZKURT

İmza

Öğrenci: Ubeyd Yiğit BAYRAKTAR

İmza

KILAVUZA UYGUNLUK BEYANI

“Türk Kamu Yönetiminde Sayıştayın Etkililiği” başlıklı Yüksek Lisans Tezi,
Giresun Üniversitesi Lisansüstü Tez Yazım Kılavuzuna uygun olarak hazırlanmıştır.

Hazırlayan

Ubeyd Yiğit Bayraktar

İmza

Danışman

Doç. Dr. Paşa Bozkurt

İmza



JÜRİ ÜYELERİ ONAY SAYFASI

Giresun Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nün 12/06/2025 tarihli toplantısında oluşturulan jüri, Sosyal Bilimler Enstitüsü Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans öğrencisi Ubeyd Yiğit Bayraktar'ın "Türk Kamu Yönetiminde Sayıştayın Etkililiği" başlıklı tezini incelemiş olup, aday 12.06.2025 tarihinde, saat 10:30'da jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

Sunulan çalışma, sınav sonucunda oy birliği/oy çokluğu ile başarılı bulunarak jüri tarafından Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Sınav Jürisi	Ünvanı, Adı Soyadı	Karar		İmzası
		Kabul	Ret	
Üye (Başkan)	Dr. Öğr. Üyesi Abdülkadir ÖZDEMİR	☒	☐	
Üye	Doç. Dr. Levent MEMİŞ	☒	☐	
Üye	Doç. Dr. Paşa BOZKURT	☒	☐	

ONAY

..../..../ 2025

Prof. Dr. Oğuz Serdar KESİCİOĞLU
Enstitü Müdürü

ÖN SÖZ

Yüksek lisans eğitim sürecimde bilgi ve tecrübelerini aktaran, denetim alanındaki bilgileri ile ilgimi artıran ve çalışmamda bana yol gösteren, tezimi hazırlamamda bana destek olan değerli hocam Doç. Dr. Paşa BOZKURT'a teşekkürü borç bilirim. Ayrıca tez hazırlık sürecimde bana desteklerini eksik hissettirmeyen değerli müdürüm Rahşan KALYONCUOĞLU' na da teşekkürlerimi iletirim.

Eğitim hayatım boyunca bana hep destekte bulunan ve geleceğimdeki emekleri ile manevi annem olan halam Günseli PERŞEMBE'ye minnetle teşekkürlerimi sunarım. Bu çalışmamı, beni yetiştirmekte büyük emekleri ve fedakarlıkları olan dedem Hüsnü BAYRAKTAR ve babaannem Gülseven BAYRAKTAR'a ithaf ediyorum.

Ubeyd Yiğit BAYRAKTAR

ÖZET

Giresun Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Ana Bilim Dalı Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Tezli Yüksek Lisans Programı

Tez Başlığı : Türk Kamu Yönetiminde Sayıştayın Etkililiği

Tez Türü : Yüksek Lisans Tezi

Danışman : Doç. Dr. Paşa BOZKURT

Hazırlayan : Ubeyd Yiğit BAYRAKTAR

Yıl : 2025

Sayfa Sayısı : 131

Dış denetim, kamu yönetiminde hesap verebilirlik ve mali şeffaflığın oluşabilmesi için etkililik, ekonomiklik ve verimlilik ilkelerinin hayata geçirilmesinde önemli görülmektedir. Kamu kurumlarının faaliyetlerinin bağımsız ve tarafsız bir şekilde değerlendirilmesini sağlayarak, kamu kaynaklarının nasıl kullanıldığını ve olası kamu zararlarının tespitini yapmaktadır. Türk kamu yönetiminde de bu görevi Sayıştay yürütmektedir. Sayıştay denetimlerini düzenlilik ve performans denetimi olarak yerine getirmekte ve bu denetim; kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılmasını sağlamaktadır. 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu ve 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Sayıştayın yasal mevzuatını oluşturmaktadır. Sayıştay bu denetimlerini yürütürken kamu kurumlarına yönelik raporlar hazırlamakta ve ilgili kurumlar ile Türkiye Büyük Millet Meclisine sunarak, kamuoyunu da bilgilendirmektedir. Görüldüğü üzere kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılabilmesi için dış denetim kaçınılmaz olmaktadır. Sayıştayın dış denetiminin etkililiği ise kamu yönetimine etki etmektedir. Sayıştayın tarihsel yolculuğu ve yasal mevzuat çerçevesinden yola çıkılarak düzenlenen bu çalışma, son raporlar ile son beş yılın verilerinin incelenerek, düzenlilik ve performans denetimi ekseninde etkililiği değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Sayıştay, Etkinlik, Verimlilik, Etkililik

ABSTRACT

Giresun University Institute of Social Sciences Department Department of Political Science and Public Administration Political Science and Public Administration MA Programme

Thesis Name : The Effectiveness Of the Court Of Accounts in Turkish Public Administration

Thesis Type : Master's Thesis

Supervisor : Assoc. Prof. Dr. Paşa BOZKURT

Author : Ubeyd Yiğit BAYRAKTAR

Year : 2025

Pages : 131

External audit is considered important in implementing the principles of effectiveness, economy and efficiency in order to establish accountability and financial transparency in public administration. It ensures that the activities of public institutions are evaluated independently and impartially, and ensures that public resources are used and possible public losses are determined. The Court of Accounts also carries out this duty in Turkish public administration. The Court of Accounts conducts its audits as regularity and performance audits, and this audit ensures that public resources are used effectively, economically and efficiently. Law No. 6085 and Law No. 5018 constitute the legal framework of the Court of Accounts. While conducting these audits, the Court of Accounts prepares reports for public institutions and informs the public by presenting them to the relevant institutions and the Turkish Grand National Assembly. As can be seen, external audit is inevitable for public resources to be used effectively, economically and efficiently. The effectiveness of the Court of Accounts' external audit affects public administration. This study, which was prepared based on the historical journey of the Court of Accounts and the framework of legal legislation, examined the latest reports and the data of the last five years and evaluated its effectiveness in terms of regularity and performance auditing.

Key Words: Court of Accounts, Efficiency, Productivity, Effectiveness

SİMGELER VE KISALTMALAR LİSTESİ

BŞB	: Büyükşehir Belediyesi
YİKOB	: Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlığı



TABLolar LİSTESİ

Tablo 1: Çalışmada Kullanılan Raporlar.....	8
Tablo 2: Performans Denetim Kriterleri	42
Tablo 3: Kamu Kurumları Açısından Ortaya Çıkan Bulgu Sayıları.....	65
Tablo 4: Yıllar İtibarıyla Denetlenme Oranları	84
Tablo 5: Kurumların İç Kontrol Puan Değerleri.....	86
Tablo 6: Yıllar ve Bulgu Türleri İtibarıyla Bulgu Sayıları.....	88
Tablo 7: Yıl Bazında Mali Rapor ve Tablolara İlişkin İlk 10 Sıralamasına Girmiş Bulgular	90



ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Bütçe Büyüklükleri ile Denetleme Oranları.....	57
---	----



İÇİNDEKİLER

BİLİMSEL ETİK İLKELERE UYGUNLUK/ETİK BEYAN	II
TEZ ÖZGÜNLÜK BEYANI	III
KILAVUZA UYGUNLUK BEYANI	IV
JÜRİ ÜYELERİ ONAY SAYFASI	V
ÖN SÖZ.....	VI
ÖZET.....	VII
ABSTRACT	VIII
SİMGELER VE KISALTMALAR LİSTESİ	IX
TABLolar LİSTESİ.....	X
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	XI
İÇİNDEKİLER.....	XII

BİRİNCİ BÖLÜM

1. GİRİŞ

1.1. ARAŞTIRMANIN KONUSU VE ÖNEMİ	4
1.2. ARAŞTIRMANIN SORUNSA LI VE AMACI	5
1.3. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ.....	8

İKİNCİ BÖLÜM

2. TÜRK KAMU YÖNETİMİNDE SAYIŞTAY

2.1. GEÇMİŞTEN GÜNÜMÜZE SAYIŞTAY.....	11
2.1.1. Türk Kamu Yönetiminde İlk Sayıştay Hareketleri.....	12
2.1.2. Divan-ı Muhasebat	13
2.1.3. 1921- 1982 Yılları Arasında Sayıştay.....	16
2.1.4. 1982 Anayasası Sonrasında Sayıştay.....	18
2.1.5. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu.....	20
2.1.6. 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu	22
2.1.6.1. Sayıştayın Teşkilat Yapısı.....	23

2.1.6.1.1. Sayıştay Başkanlığı	24
2.1.6.1.2. Daireler	24
2.1.6.1.3. Genel Kurul	25
2.1.6.1.4. Temyiz Kurulu	25
2.1.6.1.5. Daireler Kurulu	26
2.1.6.1.6. Rapor Değerlendirme Kurulu	26
2.1.6.1.7. Yüksek Disiplin Kurulu	26
2.1.6.1.8. Meslek Mensupları Yükseltme ve Disiplin Kurulu	26
2.1.6.1.9. Denetim, Planlama ve Koordinasyon Kurulu	27
2.1.6.1.10. Denetim ve Denetim Destek Grup Başkanlıkları	27
2.1.6.1.11. Başsavcılık	27

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. SAYIŞTAYIN FONKSİYONLARI

3.1. SAYIŞTAYIN DIŞ DENETİM FONKSİYONU	29
3.1.1. Denetim Türleri	30
3.1.1.1. Düzenlilik Denetimi	31
3.1.1.2. Performans Denetimi	35
3.1.1.2.1. Etkililik	36
3.1.1.2.2. Ekonomiklik	38
3.1.1.2.3. Verimlilik	39
3.1.1.2.4. Sayıştayın Performans Denetimi	40
3.1.2. Rapor Türleri	44
3.1.2.1. Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu	44
3.1.2.2. Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu	45
3.1.2.3. Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu	46
3.1.2.4. Genel Uygunluk Bildirimi	46
3.1.2.5. Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Denetimi ve Raporlanması	46
3.1.2.6. Diğer Raporlar	47
3.2. SAYIŞTAYIN YARGISAL FONKSİYONU	47
3.2.1. Yargılamaya Esas Rapor ve Daire İlamlarının Hazırlanması	48

3.2.2. Kanun Yollarına Başvurma.....	49
3.2.2.1. Temyiz	49
3.2.2.2. Yargılamanın İadesi.....	52
3.2.2.3. Karar Düzeltilmesi.....	53
3.2.3. Diğer Hususlar	53

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

4. SAYIŞTAYIN ETKİLİLİĞİ

4.1. TÜRK KAMU YÖNETİMİNDE SAYIŞTAY RAPORLARI	55
4.1.1. 2023 Yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu İncelemesi	55
4.1.2. 2023 Yılı Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu İncelemesi	67
4.1.2.1. 2023 Yılı İdare Faaliyet Raporunun İncelemesi.....	68
4.1.2.2. 2023 Yılı Genel Faaliyet Raporunun İncelemesi	70
4.1.2.3. 2023 Yılı Mahalli İdareler Genel Faaliyet Raporunun İncelemesi...	71
4.1.3. 2023 Yılı Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu İncelemesi	72
4.1.3.1. Hazırlanma ve Yayınlanma Bakımından Değerlendirme	73
4.1.3.2. Doğruluk ve Güvenirlik Bakımından Değerlendirme.....	74
4.1.3.3. Standartlara Uygunluk Bakımından Değerlendirme.....	75
4.1.4. 2023 Yılı Genel Uygunluk Bildirimi İncelemesi	75
4.1.5. 2023 Yılı Kamu İşletmeleri Genel Raporu İncelemesi.....	77
4.2. TÜRK KAMU YÖNETİMİNDE SAYIŞTAY YARGISI.....	80
4.2.1. 2024 Yılı Sayıştay Yargısı İstatistikleri.....	80
4.3. TÜRK KAMU YÖNETİMİNDE SAYIŞTAY ETKİLİLİĞİNİN GENEL DEĞERLENDİRMESİ.....	81
4.3.1. Düzenlilik Denetimi Yönünden Değerlendirme.....	83
4.3.2. Performans Denetimi Yönünden Değerlendirme	96

BEŞİNCİ BÖLÜM

5. GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

KAYNAKÇA.....109



BİRİNCİ BÖLÜM

1. GİRİŞ

Kamu yönetiminde denetim kavramından bahsedileceği üzere denetimden önce yönetim kavramına değinmek gerekmektedir. Bu nedenle yönetim, toplumun içerisindeki iş ve faaliyetlerin beraberinde bir sonucun hedef alınarak gerçekleştirilmesi süreci olarak görülmektedir (Kuluçlu, 2006, s. 4). Böylelikle yönetim, eylemsel hareket olurken, yapısal anlamda da örgütlenmeyi getirmekte; bu sistem, örgüt faaliyetlerinin bir amaca ulaşması için etkili ve verimli şekilde kullanılmasını gerektirmektedir (Kuluçlu, 2006, s. 4). Bu sebeple planlama, teşkilatlandırma, yönlendirme, koordine etme ve kontrol faaliyetlerini kendi içerisindeki iç çevrenin dış çevre ile etkileşim halinde yürütmesi ile oluşabilmektedir (Kuluçlu, 2006, s. 4). Bundan dolayı yönetim kavramı, tek başına değerlendirilmemeli ve bir bütün olarak görülmelidir.

Yönetimde alt başlıklar olarak; planlama, örgütlenme, yönlendirme ve denetim görülmektedir (Kuluçlu, 2006, s. 5). Tezin ana unsuru da olan denetim sayesinde ise diğer başlıkların birbirleri ile ahengi sağlanmaktadır. Birbirinden güç alarak ilerleyen yönetim ve denetim olgusu; güçlü şekilde kurgulanmış yönetimin oluşması ile kendiliğinden hareket ederek, denetim üzerindeki etkililiği meydana çıkacaktır. Denetimin etkili olması aynı zamanda yönetimi de daha şeffaf ve hesap verebilir kılacak, bu durumda yönetimin de daha etkili olmasını sağlayacaktır (Kuluçlu, 2006, s. 5).

Görüldüğü üzere yönetim faktörü beraberinde denetimi de getirmekte ve birlikte güç kazanmaktadır. Yönetim kavramının çok eskilere dayanması ve toplumların oluşmasıyla kavramın işlerlik kazanması kaçınılmaz olmaktadır. Türk kamu yönetiminde de oluşan yönetim olgusu, beraberinde denetimi getirmiş ve döneminin kamu yönetimi anlayışını yansıtmak suretiyle iç denetim ve dış denetim olgularını kazandırmıştır.

İç denetim, kuruluşların kendi yönetsel boyutundaki hiyerarşik denetim türü olurken, dış denetim ise kuruluşun hiyerarşik örgütlenmesi içerisinde bulunmayan,

dışarıdan yapılan denetim türüdür (İnan, 1997, s. 43). Dış denetim ile kuvvetler ayrılığının işlerliğinin güçlenmesi sağlanırken siyasi partilere, meclise ve kamuoyuna doğru ve sağlıklı bilgilerin aktarılmasına yardımcı olunmakta; ayrıca mali sorumlulukların yerine getirilmesinde, devlet muhasebe düzeni ve işlemesi hakkında ilgili mercileri bilgilendirmesinin ve konusu suç teşkil eden durumları yargıya aktararak kamu maliyesini konsolide etmesinin önü açılmaktadır (İnan, 1997, s. 44-46).

Türk kamu yönetiminde dış denetimin rolünü üstlenen Sayıştay, tarihi süreçte gelişimini göstererek devlet geleneği içerisinde ilerlemesini kaydetmiş olup denetim üzerine Osmanlı döneminde Divan-ı Muhasebat ile tam anlamda geçerlilik kazanmıştır (Sayıştay Başkanlığı, 2024a, s. 5). Dönemin Maliye Bakanlığının 1838 yılında kurulmasıyla birlikte devletin gelir ve harcamalarının kayıt altında kontrol edilebilmesi için denetim organlarına ihtiyaç duyulmuş, bundan dolayı meclis ve kurum içerisindeki çeşitli denetleme organlarının ardından Tanzimat Fermanı ile birlikte kurumsal düzenlemelerin yanında Meclis-i Muhasebe-i Maliye kurulmuştur (Sayıştay Başkanlığı, 2024a, s. 5). Bu meclis, tanzimatın da getirdiği çeşitli mali konulardaki düzenlemelere uyumu sağlamaya çalışırken aynı zamanda anlaşmazlıkları da çözüme kavuşturmayı hedeflemiştir (Cezar, 1986, s. 286). Tanzimat ile sınırlı kalması ve denetim alanında tam etkin olmaması, önce Meclis-i Muhasebe adında meclisin kurulmasına yol açmış, o da daha kapsamlı olabileceği ve Batı ülkelerindeki gelişmelere uyum sağlaması gerektiği düşünüldüğünden yerini Sayıştayın bugünkü temellerini oluşturan 1862 kuruluş tarihli Divan-ı Muhasebata bırakmıştır (Sayıştay Başkanlığı, 2024a, s. 6). Kanun-i Esasi üzerinde kendine yer edinerek anayasal nitelik de kazanan Divan-ı Muhasebat, cumhuriyetin ardından takip eden anayasalarda da bulunarak anayasal niteliğini korumuş ve Sayıştay, 1934 yılında 2514 Sayılı Divan-ı Muhasebat Kanunu ile cumhuriyet dönemindeki yasal zemini pekiştirilerek dönemin şartları gereği kendini yenilemiştir (Sayıştay Başkanlığı, 2024a, s. 6). 2010 yılına gelindiğinde de 832 Sayılı Kanun yürürlükten kaldırılarak 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu yürürlüğe girmiştir (Söyler, 2012). Günümüzde Sayıştay, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile birlikte işlerlik göstererek 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu'nu yürürlükte tutmaktadır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu 68.maddesi ile dış denetimin tanımı yapılmıştır. Buna göre dış denetim, genel yönetim içerisindeki kamu kurumlarının hesap verebilirlik altında yönetsel icraatları; mevzuat, amaç, hedef ve planlar yönünden uygunluğunun denetlenerek Türkiye Büyük Millet Meclisine iletilmesi olarak belirtilmiştir (5018 Sayılı Kanun, m. 68). Bu tanımdan hareketle genel bağlamda işlevsel ve hesap verebilir kamu idaresi anlayışı oluşturulmak istenmektedir (Bozkurt, 2013, s. 58). Bu nedenle kamu yönetiminin etkililiğine teminen yönetim alanındaki kararların ve faaliyetlerin denetlenmesi gerektiği ve bu sayede hesap verebilirlik ile mali şeffaflığın oluşturulması istenmiştir.

Günümüzde Sayıştay, hesap verebilirlik ve mali şeffaflık için 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na ekli cetveldeki kurumların dış denetimini yürütüp ilgili raporlar oluşturmakta ve düzenli olarak ilgili kurum, Türkiye Büyük Millet Meclisi ve kamuoyu ile paylaşarak denetimler üzerinde yargılama ve rehberlik yapmaktadır.

Bu araştırma ile birlikte ilk bölümde Sayıştayın tarihi ortaya konularak yasal düzenlemelerine tanımlayıcı ve açıklayıcı bir çalışma ile değinilmiştir. İkinci bölüm ile Sayıştayın denetim ve yargısal fonksiyonu incelenerek yetkileri tanımlanmış, ortaya çıkardıkları incelenmiştir. Ardından Sayıştay tarafından yayımlanan son raporlar incelenerek yetkileri ve çalışma sahası somut olarak ortaya konulmak istenmiştir. Bu çalışma yürütülürken nitel araştırma yaklaşımı kullanılarak; özellikle dış denetim genel değerlendirme raporu, faaliyet genel değerlendirme raporu, mali istatistikleri değerlendirme raporu, genel uygunluk bildirimi, kamu işletmeleri genel raporu ve sayıştay yargısı istatistikleri değerlendirmeye alınmış, raporların çalışma sahası ve etki alanları incelenmiştir. Son kısımda ise bu raporların üzerinden geriye dönük beş yılın değerlendirmesi yapılmak istenmiş, Sayıştay ile ilgili yapılan bazı çalışmalardaki anketlerden ve tablolardan yararlanılarak Sayıştayın çalışmaları incelenmiş ve Türk kamu yönetimine etkisi değerlendirilmiştir. Yapılan değerlendirme sonucunda da Sayıştayın düzenlilik denetiminde sonuçlara daha fazla yönelmesi gerektiği ve performans denetiminin etkililik, ekonomiklik ve verimlilik çerçevesinde yürütülmesi gerektiği kanısına varılmıştır.

1.1. ARAŞTIRMANIN KONUSU VE ÖNEMİ

Yönetim, toplumun iş ve faaliyetlerini belirli bir amaca ulaşmak üzere organize eden bir süreç olarak tanımlanmakta; bu süreç içerisinde denetim ise yönetimin şeffaf, hesap verebilir ve etkili olmasını sağlayan temel bir unsur olarak değerlendirilmektedir. Bu bağlamda denetim, yönetimin işleyişini güçlendirirken aynı zamanda kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını da temin etmektedir. Kamu yönetimi anlayışındaki gelişmeler beraberinde diğer unsurların da gelişmesine yol açmış ve denetim olgusunun yönetim içerisinde daha fazla alan bulmasına yol açmıştır. Denetimin gerektirdiği hesap verebilirlik ile tüm paydaşların dahil olması sağlanmış etkili ve doğru yönetimin anahtarı olarak görülmüştür. Özellikle son yıllardaki kamu yönetimi üzerindeki değişimler ve gelişmeler, dış denetimi daha önemli hale getirmiş ve Sayıştayın niteliğinin değerlendirilmesine yol açmıştır.

Etkili bir dış denetim, yürütme organının yasama organından aldığı bütçe yetkisini doğru kullanmasının temel güvencesi olmaktadır. Dış denetim sayesinde kurumlar, kendi iç denetim organlarınca tespit edemediklerini görme şansı elde ederken aynı zamanda bağımsız ve üst denetleme organınca kendini tescil etmektedir. Bu nedenle konunun incelenmesi akademik ve pratik açıdan önem taşımaktadır çünkü kamu kaynaklarının hukuka uygun, yerinde ve verimli kullanımının sağlanması Sayıştay denetimlerinin etkinliğine bağlı olmaktadır.

Türk kamu yönetiminde Sayıştayın etkililiğinin araştırılması, dış denetimin mevcut uygulamalarının kamu kurumları üzerindeki gerçek etkilerini ortaya koyarak hem literatüre katkı sağlamakta hem de uygulamada daha etkili bir kamu yönetimi için önerilere zemin hazırlamaktadır. Kamu yönetimi disiplinde, Sayıştayın performansı ve karşılaştığı zorluklar üzerine yapılacak bu değerlendirme; denetim süreçlerinin geliştirilmesine, şeffaf ve hesap verebilir yönetim ilkelerinin güçlenmesine ve sonuç olarak kamu kaynaklarının daha rasyonel kullanılmasına katkıda bulunabilecek önemli bir adım olmaktadır. Bu bağlamda Sayıştayın farklı boyutlarıyla incelenmesi hem kanuni çerçeveyi hem de güncel denetim verilerini dikkate alarak kurumsal etkililik ve hesap verebilirlik sorusuna kapsamlı bir yanıt aramayı sağlamaktadır.

1.2. ARAŞTIRMANIN SORUNSA LI VE AMACI

Yönetim kavramı içerisinde denetimin önemi bilinmektedir. Yönetimin önemliliği denetimin verimliliğini etkilemektedir. Türk kamu yönetiminde de denetim; iç ve dış denetim olarak görülmektedir ancak dış denetimin unsuru olan Sayıştayın toplum tarafından yeterli bilgiye sahip olunmadığı, kurumlar üzerinde dış denetim bilincinin tam oluşmadığı düşünülmektedir. Bu durum değerlendirildiğinde Sayıştayın Türk kamu yönetiminde etkin bir rol aldığı ve çalışmalarının sonuç açısından Türk kamu yönetimine etkileri olduğu öne sürülmektedir. Bununla birlikte, uygulamada bazı sorunlar dikkat çekmektedir. Her ne kadar Sayıştay güçlü bir kurumsal kimliğe ve yasal altyapıya sahip olsa da toplum genelinde Sayıştayın rolü ve önemi konusunda farkındalık eksikliği bulunduğu düşünülmekte, kamu kurumlarında da dış denetim kültürünün tam olarak yerleşmediği, denetim sonuçlarının yeterince içselleştirilmediği gözlemlenmektedir. Bu durum, Sayıştayın kamu yönetimindeki etkililiğine dair önemli bir sorunsalın doğmasına yol açmaktadır.

Sorunsalın temelini, Sayıştay denetimlerinin kamu yönetiminin performansı ve hesap verebilirliği üzerindeki gerçek etkisinin ne ölçüde olduğu sorusu oluşturmaktadır. Birincil mesele, düzenlilik denetimi sonuçlarının uygulamada ne kadar karşılık bulduğu ile ilgilidir. Sayıştay raporlarında kendini tekrar eden benzer bulguların varlığı, denetim tavsiyelerinin tam uygulanmadığına ve denetim sonuçlarının karar alma süreçlerine yeterince yansımadağına işaret etmektedir. Düzenlilik denetiminde sonuçlara odaklanılması ve tespit edilen hataların tekrerrr etmemesi çözümlerinin üretilmesi gereğı, bu noktada önemli bir sorun olarak ortaya çıkmaktadır. Bu aynı zamanda, Sayıştayın bulgularının kamu yönetiminde beklenen iyileştirici etkiyi tam olarak yaratıp yaratmadığı sorusunu gündeme getirmektedir. Bu durum da etkililiğin performans denetimden gelmesi ne boyutta Sayıştayı etkilemektedir? Sorusunu ortaya çıkarmaktadır.

İkinci önemli mesele, performans denetimlerinin kapsam ve yöntemine ilişkindir. Performans denetimi; kamu idarelerinin faaliyetlerini etkililik, ekonomiklik ve verimlilik açılarından değerlendirmeyi amaçlamakta ancak 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nda performans denetimi, idarelerin kendi belirledikleri hedef ve göstergelere

göre faaliyet sonuçlarının ölçülmesi şeklinde belirtilmektedir. Mevcut tanım, performans denetimini yalnızca hedef ve göstergelere ulaşma düzeyiyle sınırlamakta; etkililik, verimlilik ve ekonomiklik boyutlarını doğrudan ele almamaktadır. Bu nedenle Sayıştay, performans denetimlerini daha çok idarelerin belirlediği performans bilgilerinin doğrulanması şeklinde yürütmektedir. Bu sınırlılık, kamu yönetiminde gerçek anlamda bir performans değerlendirmesi yapılmasını engelleyebilmektedir. Sonuç olarak performans denetimlerinin, kamu hizmetlerinde istenen kalite ve etkinlik artışını sağlamada ne derece başarılı olduğu belirsizleşmektedir.

Üçüncü olarak, Sayıştay raporlarının kamu yönetiminde etkisi sorgulanmaktadır. Sayıştay, denetim sonuçlarını Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlamakta ve kamuoyuyla paylaşmaktadır. Bu raporların, kamu yönetiminde düzeltici adımlar atmasına, kaynak kullanımının dikkat edilmesine ve hesap verebilirliğin pekiştirilmesine yol açması beklenmektedir. Nitekim dış denetim raporlarının sadece tespitleri ortaya koymakla kalmayıp, aynı zamanda öneriler ve çözümler de sunması öngörülmekte ancak pratikte, bu raporların kurumlar tarafından yaratabildiği değişim düzeyi tartışılmaktadır. Bu kapsamda, Sayıştay raporları kamu idarelerinin karar alma ve iyileştirme süreçlerini ne ölçüde yönlendirebilmektedir? Sorusu önem kazanmaktadır. Denetim bulguları önemslenmiyor veya değişikliklere ve düzenlemelere yol açmıyorsa, bu durum dış denetimin etkililiğini zayıflatmaktadır.

Özetle, araştırmanın sorunsalı; Sayıştayın dış denetim rolünün Türk kamu yönetiminde ne derece etkili olduğu konusundaki belirsizlikler ve tartışmalar olmaktadır. Teorik çerçevede dış denetimin, kamu yönetiminde şeffaflık, hesap verebilirlik, etkinlik gibi değerleri sağlaması beklenirken, pratikte karşılaşılan zorluklar olan; düzenlilik denetimlerinde sonuç odaklılığın yetersiz kalması, performans denetimlerinin sınırlı kapsamı ve raporların karar alma süreçlerindeki etkisinin tartışmalı olması durumları araştırmanın problem alanını oluşturmaktadır. Bu çalışma, söz konusu sorunları tespit ederek hem kuramsal beklentiler hem de mevcut uygulamalar ışığında Sayıştayın etkililiğini bütüncül bir yaklaşımla değerlendirmeyi amaçlamaktadır.

Bu araştırmanın genel amacı, Türk kamu yönetiminde Sayıştayın etkililiğini kapsamlı bir şekilde değerlendirmektir. Bu bağlamda çalışma, Sayıştayın yetkilerinin

nasıl biçimlendirildiğini ve bu yetkilerle neler yapıldığını inceleyerek, dış denetim faaliyetlerinin Türk kamu yönetimi üzerindeki somut etkilerini ortaya koymayı hedeflemektedir. Amaç, Sayıştay denetimlerinin kamu kurumlarının düzenlilik durumuna ve performansına ne ölçüde katkı sağladığının analizi olmaktadır. Özellikle düzenlilik denetimlerinde sonuçlara odaklanmanın gerekliliğini vurgulayarak Sayıştayın tespit ettiği bulguların takip edilmesi ve tekrarının önlenmesi hususlarını değerlendirmektedir. Böylece, kamu idarelerinde süreklilik arz eden hataların neden giderilemediği ve bu konuda denetim mekanizmasının nasıl iyileştirilebileceği konusunda somut tespitlere ulaşılması amaçlanmaktadır.

Araştırmanın diğer amacı, performans denetimlerinin etkililik, ekonomiklik ve verimlilik ilkelerine göre yürütülmesinin önemini ortaya koymaktır. Bu çerçevede çalışma, mevcut performans denetimi yaklaşımının tanım ve uygulamalarını eleştirisel bir gözle değerlendirerek, gerçek bir performans denetiminin nasıl olması gerektiğine dair çıkarımlarda bulunmaktadır.

Son olarak, Sayıştay raporlarının kamu yönetiminde karar alma süreçlerine etkisini somut biçimde incelemek bu çalışmanın amaçlarından biridir. Bu kapsamda, Sayıştay tarafından üretilen denetim raporlarının Türkiye Büyük Millet Meclisinde ve ilgili kamu idarelerinde nasıl karşılandığı, karar alıcılar tarafından ne derece dikkate alındığı ve kurumların nasıl bir önlem aldığı incelenmektedir. Bu sayede, denetim çıktılarının uygulamaya dönük etkileri netleştirilecek ve gerekiyorsa bu etkinin artırılması için nelerin yapılabileceği tartışılmaktadır.

Sonuç olarak Sayıştayın Türk kamu yönetimindeki dış denetim rolünün etkinliğini tüm boyutlarıyla belirtmek ve tespit edilen sorun alanlarına yönelik somut öneriler geliştirilmektedir. Bu çalışma ile, hem literatüre özgün bir katkı sunulması hem de pratikte kamu denetiminin güçlendirilmesine yönelik yol gösterici sonuçlara ulaşılması hedeflenmektedir. Böylelikle, Sayıştayın denetim faaliyetleri sonucunda hazırladığı raporların ve yargısal süreçlerinin kamu yönetiminde daha etkin bir yönetim ve hesap verebilirlik ortamı oluşturmaya ne şekilde katkı yapabileceği açıklığa kavuşturulmaya çalışılacaktır.

1.3. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Bu çalışma, konusu bakımından Sayıştayın incelenmesini sağlamaktadır. Tarihsel yöntem ile Sayıştayın geçmişi, kaynak çalışmasının ardından mevzuatlar bakımından incelenmektedir. Nitel araştırma yöntemi kullanılarak Sayıştay hakkında son verilerden yararlanılmakta ve mevcut durumu ortaya konulmakta, son yıllardaki çalışma tablosu ortaya çıkarılmaktadır.

Nitel araştırma yöntemi, insanın çevresiyle birlikte kendisini nasıl tanımlayarak açıkladığını belirtme yöntemidir. Bu bakımdan nitel araştırma, olay ve olguların temel durumlarının açıklanmasını sağlamak adına oluşum süreçlerinin incelenmesini ve elde edilen bilginin yorumlayıcı ve açıklayıcı tarzda belirtilmesidir (Aydın, 2023, s. 9). Nitel araştırmada izleme, mülakat, belge gibi kaynaklarla veri toplama tekniği kullanılmaktadır. Bu tekniği kullanırken çözülmesi istenilen problemi kendi açısından yorumlayıcı bir yaklaşımda bulunmaktadır (Baltacı, 2019, s. 370). Buradan hareketle bu çalışma da veriler ve bilgiler toplanılarak yorumlayıcı ve açıklayıcı tarzda nitel bir araştırma yaklaşımı ile oluşturulmuştur. Araştırma kapsamında Sayıştayın geçmişten günümüze gelişimi ve güncel durumu incelenmiştir. Konu, Sayıştayın etkililiğini değerlendirmeye yönelik olduğundan, tanımlayıcı ve açıklayıcı bir düzen benimsenmiştir. Bu sayede, Sayıştayın Türk kamu yönetimindeki rolü hem tarihsel bağlamda hem de mevcut uygulamalar düzeyinde bütüncül bir bakış açısıyla ele alınmakta, Türk kamu yönetiminde Sayıştayın rolünü ve etkililiğini tarihsel süreç, denetim türleri, yargısal fonksiyonlar ve yayımlanan raporlar bağlamında bütünsel bir bakışla ele alınmaktadır.

Araştırmanın en güncel ve somut verileri, Sayıştay tarafından son yıllarda yayımlanan resmî raporlardan elde edilmiştir:

Tablo 1: Çalışmada kullanılan raporlar

Raporun Türü	Raporun İsmi	Tarihi ve Erişim Kaynağı
Kurumsal Faaliyet Değerlendirmesi	Sayıştay Faaliyet Raporu	2024 Yılı, Sayıştay Başkanlığı

Kurumsal Performans Değerlendirmesi	Sayıştay Performans Programı	2023 Yılı, Sayıştay Başkanlığı
Kurumsal Hedef ve Gösterge Değerlendirmesi	Sayıştay Stratejik Planı	2024 Yılı, Sayıştay Başkanlığı
Genel Bilgilendirme ve Değerlendirme	Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu	2023 Yılı, Sayıştay Başkanlığı
Kamu Kurumlarının Değerlendirilmesi	Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu	2023 Yılı, Sayıştay Başkanlığı
Bütçe Durumunun Değerlendirilmesi	Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu	2023 Yılı, Sayıştay Başkanlığı
Yeterlilik Görüşü Bildirimi	Genel Uygunluk Bildirimi İncelemesi	2023 Yılı, Sayıştay Başkanlığı
Kamu İşletmelerinin Değerlendirilmesi	Kamu İşletmeleri Genel Raporu	2023 Yılı, Sayıştay Başkanlığı

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Sistemli bir inceleme ile ele alınan bu raporlar arasında özellikle dış denetim genel değerlendirme raporu, faaliyet genel değerlendirme raporu, mali istatistikleri değerlendirme raporu, genel uygunluk bildirimi, kamu işletmeleri genel raporu ve sayıştay yargısı istatistikleri yer almaktadır. 2024 yılının son çeyreğinde yayınlanan ve 2023 yılına ait verileri içeren bu raporlar, 2025 yılı itibarıyla en son yayınlanan raporlar özelliğini taşımaktadır. Bu nedenle 2023 yılına ait en son yayınlanan raporlar incelenerek daha sonrasında son 5 yılın toplam verileri değerlendirmeye alınmış ve böylelikle genel durum ve yıllar itibarıyla ilerleyişi ortaya konulmuştur. Araştırma kapsamında bu raporlar tek tek incelenmiş ve içeriğinde bulunan bulgular ile performans verilerine odaklanılmış, kurumsal çıktılarla Sayıştayın etkililiği değerlendirilmiştir. Mali saydamlık ve hesap verebilirlikten hareketle bulguların kaynağı ve çözüm yöntemleri raporlar üzerinden etkililik temasında işlenmiştir. Böylelikle her birinin bulguları ve ortaya koyduğu veriler analiz edilerek Sayıştayın etkililiğine dair somut göstergeler elde edilmiştir.

Sayıştayın performansı ve etkililiği konusunda yapılmış anket çalışmaları ve istatistikî tablolar araştırmaya dâhil edilmiştir. Sayıştay raporlarında yıllar itibarıyla tespit edilen bulgu sayıları, denetlenen kurumların sayısı ve denetim kapsamındaki değişimler gibi istatistikler tablo ve grafikler halinde kullanılmıştır. Bu analizler nitel değerlendirmelerin somut verilerle birlikte olmasıyla araştırmanın genel sonuçlarını belirtmiştir.

Toplanan veriler nitel analiz teknikleriyle yürütülmüştür. Öncelikle, içerik analizi yöntemi kullanılarak resmi raporların ve belgelerin içerdiği bilgiler sistematik bir biçimde sınıflandırılmıştır. Mevzuat incelemesi sırasında, 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu ve 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'yla ilgili hükümleri tek tek değerlendirerek Sayıştayın görev, yetki ve sorumluluklarına dair mevcut durum ortaya konulmuştur. Araştırmanın son bölümünde gerçekleştirilen son beş yılın değerlendirmesi kısmında ise, yıllar itibarıyla Sayıştay faaliyetlerinde gözlemlenen trendler analiz edilmiştir. Bu analiz, Sayıştayın etkililiğinde zamanla bir artış veya değişim olup olmadığını anlamaya yönelik olarak gerçekleştirilmiştir.

Araştırmada izlenen yöntemin doğruluğu, birden çok veri kaynağının ve analizin bir arada kullanılmasıyla ortaya konulmuştur. Farklı türde kaynakların bir arada kullanılması, elde edilen sonuçların geçerliliğini güçlendirmektedir. Bir başka deyişle, Sayıştayın etkililiğine dair bulgular hem resmi raporlardan gelen bilgiler hem de önceki araştırmaların verileriyle desteklenerek sunulmuştur. Tüm kaynaklar orijinal halleriyle incelenmiş, gerektiğinde bulgular doğrudan alıntılanıp kaynak gösterilerek çalışmaya dahil edilmiştir. Ayrıca, kullanılan verilerin büyük bölümü resmî ve güncel olmasına dikkat edilmiştir. Sayıştay raporları ve yasal mevzuat, birincil ve güvenilir kaynaklar olarak kabul edilmiş; akademik çalışmalar da kullanılmıştır.

Sonuç olarak, bu bölümde uygulanan yöntem sayesinde, Sayıştayın etkililiği konusu çok yönlü ve somut verilere dayalı biçimde incelenmiştir. Tarihsel arka plan ile güncel uygulamaların bir arada değerlendirilmesi, kurumu çevreleyen dinamiklerin anlaşılmasını sağlamış; nitel yaklaşım sayesinde sayısal verilerin ötesine geçilerek Sayıştayın Türk kamu yönetimine katkıları derinlemesine yorumlanmıştır.

İKİNCİ BÖLÜM

2.TÜRK KAMU YÖNETİMİNDE SAYIŞTAY

Denetim; kamu ve özel sektör faaliyetlerinin etkin, verimli ve yasalara uygun bir şekilde yürütülmesini sağlamak adına önemli bir işlevi yerine getirmektedir. Ayrıca denetim, kamu kurumlarının faaliyetlerinin yasal çerçevelere uygun olup olmadığını denetleyerek hukuka aykırı uygulamalara engel olmaya çalışmaktadır. Kaynakların verimli kullanımı sağlanarak gereksiz harcamaların önüne geçilerek kamu harcamalarının en iyi şekilde değerlendirilmesini sağlamaktadır. Bu sayede kamu zararının engellenmesine de fırsat vermektedir.

Kamu kurumlarının şeffaf ve hesap verebilir olmasını sağlayan denetim, kamuoyunun devlete olan güvenini de pekiştirmektedir. Türk kamu yönetiminde de kamu kurumlarının kendi iç denetim organlarının yanında dış denetim faktörü olarak Sayıştay yer almaktadır. Tarih boyunca dönemin şartları gereği kendini değiştirerek ve geliştirerek günümüze kadar gelen dış denetim olgusu, 19.yüzyıl ile birlikte kurumsal kimliğe bürünerek Sayıştay olarak görülmeye başlanmıştır. Bu bölümde de Sayıştayın tarih boyunca olan yolculuğu ve yasal zemini incelenmiş, günümüzdeki yasal konumu ve önemi ortaya konulmuştur.

2.1. GEÇMİŞTEN GÜNÜMÜZE SAYIŞTAY

Türk kamu yönetiminde Sayıştay, yönetimin ilk görüldüğü andan itibaren döneminin gerektirdiği şartlar gereği yıllar boyu değişim içerisinde olarak günümüze değin gelmektedir. Bu bölümde, Sayıştayın Türk kamu yönetimi boyunca tarihi gelişimi ve ilerleyişi konu edinmiş, son olarak günümüz mevzuatlarında görülen kısımları işlenmiştir. 6085 Sayılı Kanun ile günümüzde geçerliliğini koruyan Sayıştay, teşkilat yapısından da bahsedilerek genel durumu ortaya konulmuştur.

2.1.1. Türk Kamu Yönetiminde İlk Sayıştay Hareketleri

Kamu yönetiminin devam ettirilebilmesi için kamu harcamalarına ihtiyaç duyulabilmektedir. Bu kamu harcamalarını yerine getirmek isteyen hükümet, meclisten onay alarak kamu kaynaklarıyla kamu hizmeti yürütmek istemektedir. Bu kaynakları kamu kurum ve kuruluşları ile kullanırken aynı zamanda bir denetim mekanizmasına da ihtiyaç ortaya çıkmaktadır. Türk kamu yönetimi de Batı üzerindeki bazı gelişmelerle beraber kendi yönetim geleneğine mali denetimi oturtarak günümüze değin Sayıştay kurumunu getirmiştir.

Kamu yönetiminde belge, kayıt ve muhasebeler zaman içerisinde dönemin ihtiyaçları ve değişen şartlarına göre kendini yenileyip değiştirmiştir (Sayıştay Başkanlığı, 2019a, s. 11). Türk kamu yönetimi tarihinde de yerleşik hayata geçişle beraber devlet yönetimine dair ortaya konulan eserler, devletlerin idari görüşlerinin yanında, mali görüşler ve kayıtlar da yer almıştır (Sayıştay Başkanlığı, 2019a, s. 12). Mali düşüncülerin Göktürk Devleti'nden başlayan el yazmaları, İslamiyet'i tanımanın ardından siyasetnamelere de konu olarak yolcuğuna devam etmiştir (Sayıştay Başkanlığı, 2019a, s. 12).

16. yüzyıldan 18.yüzyıla kadar ise mali denetimin Başbaki Kulluğu ile yapıldığı görülmektedir (Akgündüz, 1997, s. 19). Devletin gelir ve giderlerinin incelendiği Başbaki Kulluğu, hazineye borcu olan ve zimmetine mal geçirenleri inceleme altına almakta ve iç denetim vasfı görerek maliye memurlarının iş ve işlemlerini inceleme altında tutmaktadır (Akgündüz, 1997, s. 20-21). Ayrıca şüpheli gördüğü kişi ve işlemleri gözaltına alarak karar verme fonksiyonunu da kullanmaktadır (Akgündüz, 1997, s. 22).

Sayıştayın genel anlamda temellerinin atıldığı olay ise 1840 yılı Osmanlı zamanında kurulan Meclis-i Muhasebe-i Maliye olmuştur (Gürhan, 1997, s. 38). Buna göre tanzimat ile birlikte alınan kararların uygulanması ve vergilerin yeniden gözden geçirilmesi ihtiyacıyla ortaya çıkan Meclis-i Muhasebe-i Maliye ile her türlü mali konunun işlenmesi istenmiş, fakat bu meclis görevlerini tam yerine getiremeyince yerine Meclis-i Muhasebe adında bir başka meclis kurulmuştur (Sayıştay Başkanlığı, 2019a, s. 13). Bu mecliste Osmanlı sınırları içerisindeki idarelerin gönderdikleri gelir

ve gider ile hazine kayıtlarının karşılaştırılması yapılmakta, vergiler üzerinde çalışmalarla denetimlere katılmaktadır (Ağar, 2007, s. 407). Bu dönemde Meclis-i Muhasebe dışında yargısal görev alan Meclis-i Maliye ise, sarraf ve mültezimlerin ihalelere yönelik olumsuz hareketleri ile iltizama yönelik uyuşmazlıkları incelenmekte, bu yönde mahkeme gibi çalışma yapmaktadır (Ağar, 2007, s. 407). Fakat bu düzenlemeler de yeterli olmayınca Batı üzerindeki gelişmelere de uyum sağlamak için bir kurum çatısı altında birleşmeye ihtiyaç duyulmuş, Sayıştayın kuruluşu olan 1862 Divan-ı Ali Muhasebat ortaya çıkmıştır. (Sayıştay Başkanlığı, 2019a, s. 13). Buradan hareketle Divan-ı Muhasebata ayrı bir başlık açılmıştır.

2.1.2. Divan-ı Muhasebat

Yukarıda dış denetim üzerine çeşitli kurumlar oluşturulduğu bahsedilmiş, değişimler sonucunda Divan-ı Muhasebat denetim tarihine giriş yapmıştır. Osmanlı döneminde uygulamalara konulan mali yapının denetim sistemi zaman zaman değişikliklere uğrasa da yasal bir zeminde işlevselliği sağlanamamıştır (Tabakoğlu ve Taşdirek, 2015, s. 98). Genellikle mali uyuşmazlıklar üzerinde oluşturulan çeşitli komisyonlar ve meclisler yetersiz görülerek, daha geniş bir çalışma ile devletin gelir ve gider kalemlerini inceleyecek şekilde kendisini düzenleyen bir yapı ortaya çıkarılmak istenmiştir (Tabakoğlu ve Taşdirek, 2015, s. 99). Özellikle Tanzimat döneminde Maliye Nezaretine önem arz edilmesi ve Tanzimat Fermanı sonrası çeşitli yetkilerle donatılması Maliye Nezaretinin maliye alanında önemli rol oynamasına sebep olmuştur (Kış, 2012, s. 42). Bu önemlilik beraberinde yapısal değişikliklerle uygulanabilirliğin sağlanması ihtiyacını ortaya çıkarmış; çeşitli komisyonlar ve meclisler ile maliye alanında çalışmalara devam edilmiş, ancak Divan-ı Muhasebatın kurulmasına kadar yetersiz görülmüştür (Kış, 2012, s. 42).

1861 yılına gelindiğinde ise Sultan Abdülaziz ilk icraatı ve isteği olarak değişen koşul ve şartlara uyum sağlayabilmesi için maliyeyi düzenlemeyi düşünmüş, Sadrazam Keçecizade Mehmet Emin Fuat Paşa'nın çalışmalarıyla Divan-ı Ali-i Muhasebe kurulmasına karar verilmiş, ancak Maliye Nezaretinin çeşitli itirazları ile kısa sürede bu kurum kapanmıştır (Kış, 2012, s. 42). Tekrar bir denetim

mekanizmasına ihtiyaç olduğu kısa sürede fark edilmiş ve Maliye Nezaretine bağlı olarak Divan-ı Muhasebat, Osmanlı maliyesi tarihine giriş yapmıştır (Kış, 2012, s. 42).

1865 yılına gelindiğinde ikinci bir kararname ile kendini yenileyen ve yetkilerini genişleten Divan-ı Muhasebat, maliye ve muhakeme olarak iki dairesi sisteme geçmiş, böylelikle kuruma muhakeme dairesi ile yargısal fonksiyon da oluşturulmuştur (Kış, 2012, s. 50). Bu yıllarda maliye ile olan ikilemlik ve görev anlaşmazlığı, kurumu yargısal çalışmalara yönlendirmek durumunda kalmış ve muhakeme dairesi 1876 yılına kadar daha etkin çalışmıştır (Kış, 2012, s. 50). Daha çok iltizam sistemi üzerindeki mültezim ve müteahhit davaları ile hazine ve sarrafların uyuşmazlıklarıyla ilgilenen muhakeme dairesi, kendi nizamnamesini de oluşturarak yürürlüğünü korumuştur (Kış, 2012, s. 50). Bu nizamname oluşumunda sarraflara da yer verilmesi ve altı komisyon üyesinden üçünün sarraflardan oluşturulması, muhakeme dairesinin tek taraflı oluşturulmadığını göstermektedir (Kış, 2012, s. 50).

Divan-ı Muhasebatın kurulması, denetimin maliye dışında bir kurum tarafından yapılmasına neden olmuştur (M. Parlak ve Z. Parlak, 2012, s. 34). Ancak Divan-ı Muhasebatın kurulduğu yıllarda aynı görev ve pozisyonlarda birçok meclis ve komisyonların olması, kurumun mali denetim alanındaki etkisizliğini Kanun-i Esasi'nin ilanına kadar devam ettirmek zorunda kalmış ve muhakeme dairesi alanında daha fazla çalışmalar yapan Divan-ı Muhasebat hem mali hesapların düzenli olmayışı hem de bu alanda çalışmalar yapan birden fazla meclis ve komisyonların bulunması nedeniyle kendisini diğer kurumlardan ayıramamıştır (Kış, 2012, s. 40-50).

II. Abdülhamit'in tahta çıkışının ardından ilan edilen 1876 Kanun-i Esasi ile ilk anayasa; Türk tarihine giriş yapmış ve Türk tarihinin ilk anayasası olan Kanun-i Esasi'de yer alan Divan-ı Muhasebat, 105,106. ve 107. maddelerinde yer alarak anayasal kurum kimliğine bürünmüştür (Kış, 2012, s. 43).

Emvali devletin kabız ve sarfına memur olanların muhasebelerini rüyet ve devairden tanzim olunan sal muhasebelerini tetkik ederek hulâsai tetkikat ve neticei mütalâatını her sene bir takriri mahsus ile Heyeti Mebusana arzeyelemek üzere bir Divanı Muhasebat teşkil olunacaktır. Bu divan her üç ayda bir kerre ahvali maliyeyi riyaseti vükelâ vasıtasile ba takrir tarafı hiazreti padişahiye dahi arzeder (1876 Kanun-i Esasi, m. 105). Divanı Muhasebatın âzası oniki kişiden mürettep olacak ve herbiri Heyeti Mebusandan ekseriyetle azlinin lüzumu tastik olunmadıkça

memuriyetinde kaydı hayat ile kalmak üzere ba iradei seneyi nasbolunacaktır (1876 Kanun-i Esasi, m. 106). Divanı Muhasebat âzasının evsafı ve vezayifinin tafsilatı ve sureti istifa ve tepdil ve terakki ve tekaüdü ve akkâmının keyfiyeti teşkili bir nizamı mahsus ile tâyin olunacaktır (1876 Kanun-i Esasi, m. 107).

1876 Anayasasında da görüldüğü üzere 105. madde ile devletin gelir ve giderlerini denetlemekle görevli olanların hesaplarını ve dairelerden düzenlenen muhasebe işlemlerinin inceleneceği, her yıl bir raporla Meclis-i Mebusana sunmak üzere de bir Divan-ı Muhasebat kurulacağı belirtilmektedir. Bu divan, her üç ayda bir kez, mali durum hakkında bir rapor hazırlayarak, Bakanlar Kurulu aracılığıyla padişaha sunulacağını göstermektedir. 106.madde ile ise Divan-ı Muhasebatın yapısını ve üyelerinin görev sürelerinin düzenlendiğini ve ayrıca devletin mali denetiminden sorumlu olan bu kurumun üyelerinin görev sürelerinin ömür boyu olduğunu belirtmektedir.

107. madde ile Divan-ı Muhasebat üyelerinin görevi, terfileri ve kıdemleri özel bir kanunla düzenlenir diye bahsedilirken aynı zamanda anayasaya atıf yaparak özel bir düzenlemeye tabii olacağı belirtilmiştir (Akdağ, 1997, s. 148). Bununla birlikte bugün de buna benzer düzenlemeler söz konusu olup bu durum uygulamaların ve geleneklerin gelecekte çıkarılacak kanun ve düzeltmelerle değiştirilmedikçe devam edeceğini göstermektedir.

Anayasal nitelik de kazanan Divan-ı Muhasebat daha sonra Maliye Nazırlığına karşı ikili sistem oluşturduğu gerekçesiyle çeşitli tartışmalara sebep olmuş, maliyeye bağlanması kararı için mecliste görüşmeler yapılmıştır (Kış, 2012, s. 45). Bu görüşmelere karşın dönemin padişahı Sultan II. Abdülhamit kararın tekrar görüşülmesini istemiş ve sonuç olarak maliyeden bağımsız bir kurum olarak tescillenmiştir (Kış, 2012, s. 45). Bu gelişmeler ışığında önem kazanan Divan-ı Muhasebat, kendi kanunu gereği üç ayda bir mali durum hakkında veriler toplayarak rapor yapması istenmiş ve bu raporlar sadaret aracılığıyla padişaha ulaşmış hem ülkenin genel mali durumu ortaya konmuş hem de Osmanlı idaresinin merkez komutasının da rol oynamasına sebep olmuştur (Kış, 2012, s. 45). Hazineden ödenek alan kurumları ve geriye dönük hesaplamaları inceleyen Divan-ı Muhasebat, taşradan

gelen raporlarla da denetimini sürdürmüş, bu raporların Maliye Nezaretinden Divan-ı Muhasebata ulaştırılmasını sağlamıştır (Tabakoğlu ve Taşdirek, 2015, s. 100).

Sayıştayın temellerinin oluştuğu Divan-ı Muhasebat, 19.yüzyıl ile Türk kamu yönetimi tarihine girerken, 1876 Anayasası ile birlikte anayasal nitelik kazanmıştır (Altun, 2006, s. 5-18). Osmanlı Devleti'nden Türkiye Cumhuriyeti'ne geçildiğinde de kendini koruyan Divan-ı Muhasebat, daha sonra Sayıştay kimliğine bürünerek yenilikler ve düzenlemeler ile cumhuriyet devrinde de kendini devam ettirmiştir (Altun, 2006, s. 5-18). Bu nedenle Sayıştayın köklerini oluşturduğu Divan-ı Muhasebat, denetim tarihi açısından önemli bir rol oynamaktadır.

2.1.3. 1921- 1982 Yılları Arasında Sayıştay

Dış denetim çalışmaları kurtuluş savaşı ve cumhuriyetin ilk yıllarında da görülmeye devam etmiştir. Kurtuluş savaşı mücadelesinin verildiği ve Türkiye Büyük Millet Meclisinin kurulduğu 1920'li yıllarda, cumhuriyetin ilanına kadar gelir ve giderlerin kontrolünü sağlamak amacıyla bakanlığa bağlı bir birim kurulmuştur (Ersoy, Gürhan ve Sezer, 1973, s. 23). Bu birimin yetersizliği görüldüğünde meclis içerisinde bir komisyon kurulmasına karar verilmiş ve avans kanununa ekleme yapılarak Sayıştay kurulana kadar bütçe denetiminin bu komisyon tarafından yürütülmesi istenmiştir (Ersoy, Gürhan ve Sezer, 1973, s. 23). Bu komisyonda Millî Savunma Bakanlığı ve Maliye Bakanlığından üçer komisyon üyesi yer alırken diğer bakanlıklardan birer komisyon üyesi yer almış ve komisyon, her üç ayda bir rapor vermekle görevli iken ikinci Türkiye Büyük Millet Meclisine değin çalışmalarını yürütmüştür (Ersoy, Gürhan ve Sezer, 1973, s. 23).

Meclisin tekrar kurulup toplanmasından kısa süre sonra Sayıştay kurumunun hükümet tarafından görevlendirilmesine karşın çalışma yapılarak 374 Sayılı Divan-ı Muhasebatın Sureti İntihabına Dair Kanun çıkarılmıştır (Ersoy, Gürhan ve Sezer, 1973, s. 24). Sayıştay kurumunun ilgili görevleri eski mevzuatlarda belirtilmiş olup bu dönemde Sayıştayın çalışma ve bağımsızlığı üzerinde durularak; 374 Sayılı Divan-ı Muhasebatın Sureti İntihabına Dair Kanun'a göre Sayıştay, Türkiye Büyük Millet Meclisi adına görevli olduğu belirtilerek, bir başkan, üç ikinci başkan, sekiz üye ile

oluşarak meclis tarafından gizli oy ve salt çoğunluk ile dışardan uzman kişilerin adaylığı ile seçileceği hükme konulmuştur (374 Sayılı Kanun, m. 1-2). 374 Sayılı Divan-ı Muhasebatın Sureti İntihabına Dair Kanun'un çıkarılmasıyla Sayıştay kurumunun bağımsızlık kazandığı ve bu kanun ile cumhuriyet döneminde Sayıştayın kurulduğu kabul edilmektedir (Ersoy, Gürhan ve Sezer, 1973, s. 24).

Sayıştayın hem 1924 Anayasası 100.maddesi ile anayasal nitelik kazanması hem de 374 Sayılı Divan-ı Muhasebatın Sureti İntihabına Dair Kanun ile bağımsız nitelik kazanması Sayıştay kurumunun fonksiyonlarını artırmıştır (Ersoy, Gürhan ve Sezer, 1973, s. 25). 1934 yılına gelindiğinde ise 2514 Sayılı Divan-ı Muhasebat Kanunu ile Sayıştayın fonksiyonları yeniden düzenlenerek; anayasada belirtildiği üzere Türkiye Büyük Millet Meclisi adına devletin tüm gelir ve giderlerini, mal ve hesaplarını ayrıca bu hesapları tutan kişileri inceleme ve yargılama yetkisine sahip tanımı yapılmıştır (2514 Sayılı Kanun, m. 1).

2514 Sayılı Divan-ı Muhasebat Kanunu ile Sayıştay başkan ve üyeleri; Türkiye Büyük Millet Meclisinin Bütçe Komisyonu, Sayıştay Komisyonu ve Maliye Komisyonunun ortak göstereceği adayları arasından meclis tarafından gizli oy ve çoğunlukla seçileceği belirtilmiştir (2514 Sayılı Kanun, m. 4-5-6). 2514 Sayılı Divan-ı Muhasebat Kanunu ile genel sekreter ve Maliye Bakanlığınca seçilecek bir savcı da Sayıştay üyeleri arasına eklenmiştir (Ersoy, Gürhan ve Sezer, 1973, s. 27).

Toplumsal gelişmelerden ve gereksinimlerden hareketle 1967 yılına gelindiğinde dönemin ihtiyaçlarına daha fazla cevap verilebilmesi adına 832 sayılı Sayıştay Kanunu çıkarılmıştır (Ersoy, Gürhan ve Sezer, 1973, s. 27). 1961 Anayasası'na uygun olarak 832 Sayılı Sayıştay Kanunu ile kendini yenileyen Sayıştayda; Sayıştay dairelerinin kararlarını temyizen incelemek üzere Temyiz Kurulu kurulmuş, ödeneklerin ilgili hizmete harcandığını kontrol etmek amaçlı denetim birimleri güçlendirilmiştir (832 Sayılı Kanun, m. 16,47). 832 Sayılı Kanun ile mevzuat ve yasalardaki Sayıştay üzerindeki olumsuz durumların Sayıştay tarafından meclise bildirilmesi yetkisi verilerek Sayıştay kurumunun etkinliği artırılmış ve ayrıca genel, katma bütçeli idarelerin iktisadi işletmelerini de inceleme yetkisi verilmiştir (Ersoy, Gürhan ve Sezer, 1973, s. 27). Bu dönemde çıkarılan 832 Sayılı Sayıştay Kanunu, Sayıştay için dönüm noktası olmuş ve kendine yeni görevler üstlenen Sayıştay,

modern bir kimliğe bürünmüştür (Cebeci, 2024, s. 17). Hem anayasa hem de kendi adıyla oluşturduğu kanunu ile Türk kamu yönetiminde kalıcı izler bırakmaya devam etmiştir.

2.1.4. 1982 Anayasası Sonrasında Sayıştay

Daha önce de bahsedildiği gibi Sayıştay, anayasada kendine yer edinerek anayasal nitelik kazanmıştır. 1961 Anayasasının ardından 832 Sayılı Sayıştay Kanunu ile birlikte 1982 Anayasası hükümlerinde de devam eden Sayıştayın, 1982 Anayasasının cumhuriyetin temel organları başlığındaki üçüncü kısmın yargı başlığında düzenlenerek yargısal niteliğe önem verdiği görülmüştür (Köse, 2007a, s. 224). Bu durum 1982 Anayasa'sının 160. maddesinde de şöyle görülmektedir:

Sayıştay, merkezî yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile Sosyal Güvenlik Kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir. Sayıştayın kesin hükümleri hakkında ilgililer yazılı bildirim tarihinden itibaren on beş gün içinde bir kereye mahsus olmak üzere karar düzeltilmesi isteminde bulunabilirler. Bu kararlar dolayısıyla idari yargı yoluna başvurulamaz. Vergi, benzeri mali yükümlülükler ve ödevler hakkında Danıştay ile Sayıştay kararları arasındaki uyumsuzluklarda Danıştay kararları esas alınır (1982 Anayasası, m. 160).

Görüldüğü üzere Sayıştayın görev ve yetkilerine değinmenin yanında Sayıştayın kararlarına karşı idari yargı yoluna gidilemeyeceği hükme bağlanmış olup Danıştay ve Sayıştay hükümlerindeki uyumsuzluklarda Danıştay kararlarının esas alınacağı belirtilmiştir. Buradan yola çıkarak Sayıştayın son duruma kadar söz hakkına sahip bir karar mercii olduğu anlaşılmış olup, idari yargı hükümlerinin devreye girmesiyle sınırlarının belli olduğu ortaya çıkmıştır. Ayrıca ilgili maddeye 2005 yılında eklenen hükümle mahallî idarelerin hesap ve işlemlerinin denetimi ve kesin hükme bağlanması da Sayıştaya bağlanmıştır.

1982 Anayasası'nda ayrıca dolaylı olarak Sayıştaya atıflar yapılmıştır. Bu atıflardan biri olan 161. Maddeye göre, kamu idare hesaplarının sonuçlarının karşılaştırılarak kesin hesap kanunundaki cetvel ve belgelerinin doğruluk ve

güvenirliğinin değerlendirilmesi yoluna gidilmesi olmuştur. Buna göre Sayıştay, 75 gün içerisinde genel uygunluk bildirimini Türkiye Büyük Millet Meclisine sunmaktadır (1982 Anayasası, m. 161).

..... Merkezî yönetim kesin hesap kanunu teklifi, ilgili olduğu malî yılın sonundan başlayarak en geç altı ay sonra Cumhurbaşkanı tarafından Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur. Sayıştay genel uygunluk bildirimini, ilişkin olduğu kesin hesap kanun teklifinin verilmesinden başlayarak en geç yetmiş beş gün içinde Meclise sunar. Kesin hesap kanunu teklifi ve genel uygunluk bildiriminin Türkiye Büyük Millet Meclisine verilmiş olması, ilgili yıla ait Sayıştayca sonuçlandırılmamış denetim ve hesap yargılamasını önlemez ve bunların karara bağlandığı anlamına gelmez (1982 Anayasası, m. 161).

Kamu iktisadi teşebbüslerinin denetimi de Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından kanunla düzenleneceği ifade edilmiştir. 1982 Anayasası 165. maddeye göre “Sermayesinin yarısından fazlası doğrudan doğruya veya dolaylı olarak devlete ait olan kamu kuruluş ve ortaklıklarının Türkiye Büyük Millet Meclisince denetlenmesi esasları kanunla düzenlenir.” olarak belirtilerek ilgili kanunda bu yetki Sayıştaya verilmiştir. Anayasal olarak Türkiye Büyük Millet Meclisine ait olan bu yetki kanunlarca Sayıştaya ait olmaktadır.

..... Anayasa Mahkemesince siyasi partilerin mal edinimleri ile gelir ve giderlerinin kanuna uygunluğunun tespiti, bu hususun denetim yöntemleri ve aykırılık halinde uygulanacak yaptırımlar kanunda gösterilir. Anayasa Mahkemesi, bu denetim görevini yerine getirirken Sayıştaydan yardım sağlar. Anayasa Mahkemesinin bu denetim sonunda vereceği kararlar kesindir (1982 Anayasası, m. 69).

Anayasamızın Siyasi Haklar ve Ödevler bölümü, yine Sayıştaya birtakım görevler vermektedir. 1982 Anayasası 69. maddesine göre siyasi partilerin mal edinim ve gelir giderlerinin tespiti esnasında Sayıştaydan yardım alınacağı hükmüne bağlanmıştır. Mal Bildiriminde Bulunulması, Rüşvet ve Yolsuzluklarla Mücadele Kanunu’na göre siyasi partilerin genel başkanları mal beyanlarını yapmada Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığı’na giderken, siyasi partilerinin mal durumlarına bakılırken de Sayıştaydan yardım alınmaktadır (3628 Sayılı Kanun, m. 8). Görüldüğü üzere Sayıştay; değerlendirme, yargı ve görüş verme makamı olmaktadır.

2.1.5. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

Dış denetimin yapı taşı olan Sayıştay, kendi kanunu yanında 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile de anılmaktadır. Buradan hareketle 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kamu kurumlarının sorumlulukları ve yetkileri mali anlamda yeniden düzenlenmiştir (Önder ve Meydanlı, 2019, s. 133). Stratejik plan, performans odaklı bütçeleme, tahakkuk esasına dayanan muhasebe, bütçenin analitik sınıflandırması, iç kontrol, mali şeffaflık ve hesap verebilirlik kavramları literatüre eklenerek denetim anlayışı 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu ile birlikte yeni bir kimliğe kavuşmuştur (Önder ve Meydanlı, 2019, s. 133).

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kalkınma planları ve programlarda bulunan hedef ve göstergelerin; kamu kaynakları açısından etkili, ekonomik ve verimli olarak hesap verebilirliği ve mali şeffaflığı sağlaması için mali kontrolün düzenlenmesi gerektiğini belirtmiştir (5018 Sayılı Kanun, m. 1). 2010 tarihinde yürürlüğe girerek kendini yenileyen 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu, öncesinde yürürlüğe giren 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun ardından düzeltmelerle gelerek oluşmuştur (Ergen ve Oldaç, 2020). Bu nedenle önce 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'na baktıktan sonra 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu'na baktığımızda, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile birlikte Sayıştaya performans denetimi verilerek Sayıştayın kamu idarelerinin harcama sonrası denetimini yapan kurum haline gelmesi sağlanmıştır (Ergen ve Oldaç, 2020). Yine bu kanun ile Sayıştaya muhasebe yetkilisi, gerçekleştirme görevlisi, harcama yetkilisi ve üst yönetici gibi yeni pozisyon isimleri verilmiş ve 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Sayıştayın görevleri açıklanarak dış denetimin sınırları belirlenmiştir (Ergen ve Oldaç, 2020). Buna göre 5018 Sayılı Kanun ile harcama sonrası yapılacak dış denetimin kanunlara uygun, kurumun amaç, hedef ve planlarına uyumlu yönden incelenmesi görevi atfedilmiştir.

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Sayıştayın denetim kapsamı genişletilmiş, Sosyal Güvenlik Kuruluşları ve yerel yönetimlerin denetimi de Sayıştaya verilmiştir (Köse, 2007b). Etkinlik, ekonomiklik ve verimlilik bakımından ele alınan 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda dış denetim olarak

Sayıştaya yer verilirken ilgili kanunun 68.maddesince bu durum şöyle ortaya konulmaktadır:

Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetimin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin malî faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanmasıdır. Dış denetim, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak.... kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi suretiyle gerçekleştirilir (5018 Sayılı Kanun, m. 68).

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile birlikte denetim sistemine yenilikler dâhil edilmiştir (Candan, 2006). Bu yenilikler harcama öncesi ve sonrası olarak denetimler olarak ikiye ayrılmış; bakanlığın ve Sayıştayın harcama öncesi kontrol yetkileri yani vize ve tescil işlemleri bitmiş, kurumların harcama birimleri ile mali hizmetler birimlerine yetkiler verilmiştir (Candan, 2006). Kamu kurum ve kuruluşları arasındaki muhasebe uygulama farklılıkları sonlandırılarak 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanun’undan hareketle Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği yürürlüğe konulmuş ve böylelikle hem iç denetim birimlerinin hem Sayıştayın daha etkin çalışma sahası oluşmuştur (Candan, 2006).

Kamu kurumlarına iç kontrol mekanizması da getirilmiştir. Ön mali kontrol ve iç denetimden oluşan ikili sistemde ön mali kontrol kurumun kontrolüne bırakılırken iç denetim işlemleri bakanlığın Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından atanan iç denetçileri tarafından yerine getirilmeye başlanmıştır (Özekicioğlu, 2017, s. 607). Sayıştayın hazırlayacağı denetim raporlarının meclise sunulması ve kamuoyuna duyurulması ile kamu mali yönetiminde şeffaflık ve saydamlığın oluşması sağlanmıştır (Özekicioğlu, 2017, s. 607). Dış denetimden sorumlu kurum haline getirilen Sayıştayın, yetki ve görev alanı genişletilmiştir (Özekicioğlu, 2017, s. 607). Kamu kuruluşlarını dış denetim olarak değerlendiren Sayıştay, böylelikle kuruluşlar üzerinde de etkisini göstermektedir.

2.1.6. 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu

Sayıştay üzerinde günümüzde geçerliliğini sürdüren kanun, 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu olmaktadır. 2003 tarihli 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun ardından yenilenerek yürürlüğe giren 2010 tarihli 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu ile 5018 Sayılı Kanun iş birliği kazanarak işlerliğini sürdürmüştür (Özekicioğlu, 2017, s. 605-606). Yeni mali sistemin de şekillendiği bu kanunda Sayıştaya dış denetimin dışında raporlama ve kamu kurum kuruluşlarının bilgilendirilmesi gibi yönetim anlayışına da sahip görevler tanımlanmış ve vatandaş merkezli yönetim anlayışıyla devletin hizmetlerinin etkin ve verimli olarak gözetilmesi ile yasamanın bu durumu farklı ele alarak denetlemesi isteği olmuştur (Özekicioğlu, 2017, s. 605-606).

Yapılan iş ve işlemlerden dolayı kişinin veya kurumun kendisi dışında başka bir merciye açıklama yapması hesap verebilirlik olarak tanımlanmaktadır (Eryılmaz ve Biricikoğlu, 2011, s. 21). Mali şeffaflık ise vatandaşın kamu harcamalarının ne şekilde kullanıldığını ve kamu kaynaklarının kullanılırken kamu yararını gözeterek hareket edilmesinin kontrolünü sağlamayı amaçlamaktadır (Kırılmaz ve Atak, 2015, s. 191). Mali şeffaflığın oluşması için ise devletin oluşturduğu hedef ve politikaların sonuçlarını görebilmek adına gerekli bilgiyi; doğru, güvenilir ve anlaşılır olarak belirtmesi gerekmektedir (Saraç, 2005, s. 142).

Yeni kamu yönetimi anlayışında Sayıştay'dan uluslararası standartlara uyumlu, meclise rapor sunan ve kamuoyuna açıklama yapan dış denetim organı olması istenmiştir. Buraya kadar anlatıldığı üzere 5018 sayılı kanun ile gelen mali saydamlık ve hesap verebilirlik, 6085 Sayılı Kanun ile işlerlik kazanmıştır. Buna göre 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu ile birlikte tüm kamu kurumları Sayıştay denetimi kapsamına alınırken Kamu İktisadi Kuruluşları da dâhil edilmiş, mali denetim ve performans denetimi tanımları eklenmiş, uygunluk denetimi ve yargılama özelliklerine de devam edilmiştir (Özekicioğlu, 2017, s. 609). Eski kanunlarda Türkiye Büyük Millet Meclisi ile olan ilişik daha az iken yeni kanun ile bu ilişik artmış, bilgi edinme ve raporlama zorunluluğu ile kamuoyuna da açıklama yapma ihtiyacı ortaya çıkmıştır. (Özekicioğlu, 2017, s. 609).

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu'nun yürürlüğe girme sebepleri arasında sadece hesap verebilirliğe duyulan ihtiyaç yer almamaktadır (Özekicioğlu, 2017, s. 610). Türkiye, Avrupa Birliği uyum süreci ile birlikte yeni kamu yöneticiliği anlayışına yer açmış ve böylelikle Avrupa Birliği Müktesebine Uyum Programı çerçevesinde hareket etmiştir (Özekicioğlu, 2017, s. 610). Bu program çerçevesinde mali kontrol faslını gerçekleştirmek isteyen Türkiye'nin, Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (INTOSAI) Standartları ve ilkelerine uyum içerisinde hareket etmesi gerekmiş, bu nedenle ek olarak 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu'na ihtiyaç duyulmuştur (Özekicioğlu, 2017, s. 610).

6085 Sayılı Sayıştay Kanunu 5.maddesine göre Sayıştayın görevleri arasında; kamu idarelerinin mali faaliyet, karar ve işlemlerini hesap verme sorumluluğu çerçevesinde denetlemek, Türkiye Büyük Millet Meclisine doğru, yeterli, zamanlı bilgi ve raporlar sunmak, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığını denetlemek suretiyle sorumluların hesap ve işlemlerinden kamu zararına yol açan hususları kesin hükme bağlamak, genel uygunluk bildirimini Türkiye Büyük Millet Meclisine sunmak, kanunlarla verilen her türlü inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapma olarak verilmiştir.

2.1.6.1. Sayıştayın Teşkilat Yapısı

Sayıştay kurumunun dış denetimin yönetimi alanında bulunabilmesi için kendi örgütsel yapısı bulunmaktadır. 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu 10.maddesinde belirtildiği üzere Sayıştayın teşkilat yapısı; Sayıştay Başkanı, daire başkanları, üyeler ve Sayıştay denetçileri meslek mensupları olarak görülürken, başsavcı ve savcılar ile yöneticiler de sayıştay mensupları olmaktadır. Sayıştayın organları arasında; Başkanlık, Daireler, Genel Kurul, Temyiz Kurulu, Daireler Kurulu, Rapor Değerlendirme Kurulu, Yüksek Disiplin Kurulu, Meslek Mensupları Yükseltme ve Disiplin Kurulu, Denetim, Planlama ve Koordinasyon Kurulu ile Başsavcılık yer almaktadır (6085 Sayılı Kanun, m. 12). Bir sonraki başlıklarda kanun maddelerinden hareketle organların açıklaması yapılmıştır.

2.1.6.1.1. Sayıştay Başkanlığı

Sayıştay kurumunun organizasyonel ortamında hiyerarşik bir düzen görülmektedir. Sayıştayı yöneten ve temsil eden Sayıştay Başkanı, genel işleyişten sorumlu kurumun en üst temsilcisi olmakta ve kanunlarda kuruma verilen görevleri düzenli bir şekilde yürütmekten sorumludur (6085 Sayılı Kanun, m. 21). Sayıştay Kanunu 13.maddesine göre Sayıştay Başkanı, 16 yıl kamu görevinde bulunmuş 4 yıl yükseköğretim mezunu olan iki aday arasından Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından gizli oy ile toplantıya katılanların salt çoğunluğu ile seçilirken, görev süresi 5 yıl olup bu görevi en fazla bir kez daha yerine getirebilmektedir. Yani Sayıştay Başkanı 2 defa seçilebilirse en fazla 10 yıl olarak görev alabilmektedir.

Genel Kurul Başkanı olarak da görev yapan Sayıştay Başkanı, ayrıca gerekli gördüğü hallerde Temyiz Kurulu ve Daireler Kuruluna da başkanlık yapabilmektedir (6085 Sayılı Kanun, m. 21). Başkan, yılda en az iki defa Türkiye Büyük Millet Meclisi Plan ve Bütçe Komisyonuna kurumun faaliyetleri hakkında bilgi verirken diğer komisyonları da gereklilik durumunda bilgilendirmektedir (6085 Sayılı Kanun, m. 21). Sayıştay Başkanı üyelerin görev yerlerini ve dairelerin ilgili işlerini belirlerken yönetim mensuplarının görev yerlerinin tayinini ve görevlerini belirlemektedir (6085 Sayılı Kanun, m. 21). Başkanlık danışmanı olarak en çok beş denetçiyi atayabilen Sayıştay Başkanı, görevinde olmadığı zamanlarda da başkan yardımcısına vekalet verebilmekte ve başkan yardımcısı olarak denetim ve yönetim alanında olmak üzere iki yardımcı görevlendirebilmektedir (6085 Sayılı Kanun, m. 22). Denetim alanında ilgili olan Başkan Yardımcısı, Sayıştay Başkanı adına denetim çalışmaları ve raporlamaları yapmakta iken, yönetim alanında ilgili olan Başkan Yardımcısı ise yine Sayıştay Başkanı adına yönetim işleriyle ilgilenmektedir (6085 Sayılı Kanun, m. 22). Sayıştay Başkanının organizasyonel anlamda birden çok yönetici etkisinin olması hiyerarşik düzeni de sağlamaktadır.

2.1.6.1.2. Daireler

Sayıştay, dairelerden oluşmaktadır. Yargılamaya esas raporlarda yer alan kamu zararıyla ilgili durumları karara bağlayan daireler, denetim raporlarında ve ayrıca Sayıştay Başkanının isteği üzerine görüşlerini belirtirken, ilgili grup başkanı veya denetçi çağırılarak da görüşleri alınmaktadır (6085 Sayılı Kanun, m. 23). Altı üye ve

bir başkandan oluşan daireler, başkan dahil olmakla beraber beş kişi ile toplanır ve kararlarını oy çokluğu ile almaktadır (6085 Sayılı Kanun, m. 23).

Daire başkanları, dairelere gönderilen yargılamaya esas durumların karara bağlanmasını altı ayı geçmemek üzere tamamlamakla görevli iken üyeler ise daire başkanlarının veya kurulda ise kurul başkanlarının kendilerine verdikleri görevleri inceleyerek gerekli açıklamaları yapmakla sorumlu olarak, görüş ve düşüncelerini yazılı olarak bildirmektedir (6085 Sayılı Kanun, m. 24). Sayıştay Genel Kurulunca en az üç yıllık üyeler arasından üye tamsayısının salt çoğunluğu ile dört yıllığına görevlendirilen daire başkanları, görevleri bittiğinde boş kadro aranmaksızın Sayıştay üyeliği pozisyonunda devam etmektedir (6085 Sayılı Kanun, m. 14).

2.1.6.1.3. Genel Kurul

Sayıştayın bir diğer organı da Genel Kurul olmaktadır. İçtihadın birleştirilmesi kararını alan Genel Kurul, başkan tarafından incelenmesi istenilen konuları da görüşmekte ve karar vermektedir (6085 Sayılı Kanun, m. 25). Genel Kurul, genel uygunluk bildirimlerini görüşürken, kanun teklifleri ve yönetmelikler hakkında düşüncelerini de bildirmektedir (6085 Sayılı Kanun, m. 25). Başkan yardımcıları, daire başkanları ve üyelerden oluşan Genel Kurul, toplam üye sayısının üçte ikisi ile Sayıştay Başkanının başkanlığında toplanmaktadır (6085 Sayılı Kanun, m. 25). Salt çoğunluk ile kararlarını alan Genel Kurul toplantılarına başsavcı da katılabilirken oy hakkı olmamaktadır ve ayrıca oy eşitliği olması halinde de Sayıştay Başkanının oyu esas alınmaktadır (6085 Sayılı Kanun, m. 25). Genel kurul, aldığı kararlar ve işlemler ile yüksek bir karar organı olmaktadır.

2.1.6.1.4. Temyiz Kurulu

Temyiz Kuruluna 1982 Anayasa'sının 160. maddesi ile yargılama yetkisi verilmekte ve bu durum 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu ile düzenlenmektedir. Daire başkanı ve üyelerinin kararlarının temyiz edildiği durumlarda oy yetkilerinin olmadığı Temyiz Kurulunda, Sayıştay dairelerinin verdikleri kararlarının son hüküm masası olmaktadır (6085 Sayılı Kanun, m. 26). Temyiz Kurulu, Rapor Değerlendirme Kurulu dışındaki üyeler olmak üzere Sayıştay Genel Kurulu tarafından daire başkanları ve üyeler arasından dört yıl için dört daire başkanı ve dairelerden iki üye alınmak suretiyle

oluşturulmaktadır (6085 Sayılı Kanun, m. 26). Üyeler, görev sürelerinin sonunda dört yıl daha bekleyerek tekrar seçilebilmekte ve en kıdemli daire başkanının kurula başkanlık ettiği Temyiz Kurulunda üye sayısının üçte ikisi ile toplanıp salt çoğunluğu ile kararlarını almaktadır (6085 Sayılı Kanun, m. 26).

2.1.6.1.5. Daireler Kurulu

Kamu idarelerince mali konulardaki yönetmelikleri genel yönetim kapsamında düzenleyici işlemlerle ele alarak Sayıştay başkanının istediği konularda çalışmalarını yapan Daireler Kurulu, Temyiz Kurulu ve Rapor Değerlendirme Kurulu dışında kalan daire başkanı ve üyelerden seçilmekte ve üye sayısının üçte ikisi ile toplanarak salt çoğunluk ile kararlarını vermektedir (6085 Sayılı Kanun, m. 27).

2.1.6.1.6. Rapor Değerlendirme Kurulu

Sayıştay, oluşturulan raporların değerlendirmesini yapmaktadır. Sayıştay Başkanının başkanlığını yaptığı Rapor Değerlendirme Kurulunda, sayıştay raporları ile Sayıştay Başkanının incelenmesini istediği konular hakkında çalışma yapılmaktadır (6085 Sayılı Kanun, m. 28). Başkanın katılmadığı durumlarda denetimden sorumlu başkan yardımcısının başkanlık ettiği rapor değerlendirme kurulunda, genel kurulca seçilen iki yıl için iki daire başkanı ve her daireden bir üye olmak üzere denetimden sorumlu başkan yardımcısının katılımıyla oluşturulmaktadır (6085 Sayılı Kanun, m. 28). Rapor Değerlendirme Kurulu, üye tamsayısının üçte ikisi ile toplanırken salt çoğunluğu ile de kararlarını vermektedir (6085 Sayılı Kanun, m. 28). Rapor Değerlendirme Kurulu, bir anlamda kalite kontrol işlevi gören kurul olmaktadır.

2.1.6.1.7. Yüksek Disiplin Kurulu

Disiplin soruşturması ve disiplin cezaları üzerine toplanan Yüksek Disiplin Kurulu, Sayıştay Genel Kurulu tarafından seçilen beş daire başkanı ve dairelerden seçilecek birer üye ile her takvim döneminde yenilenmek üzere oluşturulmakta; toplantılarını üye tam sayısı ile yaparken disiplin cezalarını da üçte iki çoğunluk ile vermektedir (6085 Sayılı Kanun, m. 29).

2.1.6.1.8. Meslek Mensupları Yükseltme ve Disiplin Kurulu

Sayıştay kendi personellerine yönelik de ayrıca bir çalışma yapmaktadır. Sayıştay Başkanı, daire başkanları ve üyeler haricindeki meslek mensuplarının

yükseltme işleri ve disiplin soruşturmaları ile ilgilenen Meslek Mensupları Yükseltme ve Disiplin Kurulu, her takvim dönemi için genel kurul tarafından seçilmiş bir daire başkanı, bir üye, bir uzman denetçi, bir baş denetçi ve denetimden sorumlu başkan yardımcısının toplanmasıyla oluşmaktadır (6085 Sayılı Kanun, m. 30). Üye tamsayısı ile toplanan Meslek Mensupları Yükseltme ve Disiplin Kurulu, kararlarını oy çokluğu ile vermektedir (6085 Sayılı Kanun, m. 30).

2.1.6.1.9. Denetim, Planlama ve Koordinasyon Kurulu

Sayıştay, denetim çalışmalarını yürütürken bir plan çerçevesinde hareket etmektedir. Bu planlamanın yapılabilmesi beraberinde koordinasyonu da getirmektedir. 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu 31. maddesine göre Denetim, Planlama ve Koordinasyon Kurulu, kurumun stratejik planı ile yıllık performans programını hazırlayarak, beklentileri dikkate alıp risk odaklı denetim stratejik planları ve yıllık denetim programlarını hazırlamaktadır. Denetim, Planlama ve Koordinasyon Kurulu üyeleri arasında Sayıştay Başkanı, başkan yardımcıları ve bölüm başkanları bulunurken; plan ve programların takibi, organizasyonu ve değerlendirmelerini yaparak, denetimle ilgili, yönetmeliklerin ve mesleki kuralların standartlarını belirlemektedir. (6085 Sayılı Kanun, m. 31).

2.1.6.1.10. Denetim ve Denetim Destek Grup Başkanlıkları

Sayıştay Başkanının onayı ile kurulan Denetim Grup Başkanlıkları denetim alanındaki tüm çalışmaları ve plan programları içerecek şekilde görevini yapmaktadır (6085 Sayılı Kanun, m. 32). Bir grup başkanı ve gerekli görüldüğü kadar denetçiden oluşturulan Denetim ve Denetim Destek Grup Başkanlıkları, Sayıştay Başkanı veya grup başkanının verdiği denetim ve inceleme görevlerini yerine getirerek raporlandırmaktadır (6085 Sayılı Kanun, m. 32).

2.1.6.1.11. Başsavcılık

6085 Sayılı Sayıştay Kanunu'nun 33. maddesine göre başsavcı ve savcılardan oluşan Başsavcılık, temyize konu işleri ve yargılamaya esas raporları savcılara iletirken, başsavcı olarak ise yargılamaya esas ilama ilişkin raporları oluşturan denetçilerin temyiz istemlerini inceleyerek Sayıştaya sunmaktadır. Suç duyurusunda bulunan ilgililerin durumunu izleyen başsavcı, Sayıştay tarafından istenilen belgelerin

belirtilen süre içerisinde verilmemesi durumunda gerekli işlemleri yapmaktadır (6085 Sayılı Kanun, m. 33). Başsavcılık makamında bulunan savcılar ise hesap yargılamalarına katılabilmekte ancak oy kullanamamaktadırlar (6085 Sayılı Kanun, m. 33).



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. SAYIŞTAYIN FONKSİYONLARI

Türk kamu yönetiminde denetim unsuru olan Sayıştay, görevini yerine getirmesi için çeşitli yetkiler ile donatılmıştır. Yetkilerini dış denetim ve yargısal fonksiyon olarak ikiye ayırarak yerine getiren Sayıştay, dış denetimlerini düzenlilik ve performans denetimi olarak yürütürken, yargısal bir mekanizma olarak kurumlar üzerinde yargı kararları da vermektedir. Bu bölümde de Sayıştayın fonksiyonları hakkında denetim ve yargı yetkisi incelenerek, denetim üzerindeki yetkileri ve faaliyetleri incelenmiştir.

3.1. SAYIŞTAYIN DIŞ DENETİM FONKSİYONU

Dış denetim, tarih boyunca yönetim kültürü içerisinde kendi tanımını oluşturmuştur. Bu duruma göre denetim, kamu veya özel sektörde örgüt tarafından belirlenen amaçların ve görevlerin tam haliyle verimli ve vaktinde gerçekleşme durumunun tespiti olmaktadır (Newman, 1979, s. 479). Bir anlamda denetime, yapılan işlemlerin belirlenen program ve kriterlere uygunluğunun denetlenmesi de denilebilmektedir (Kazmier, 1979, s. 45).

Sayıştaya dış denetim görevini yerine getirmek için bağımsız bir kamu kuruluşu olarak görev ve yetkiler verilmiştir. Sayıştay bu dış denetimi diğer denetimlerden ayrı olarak daha yetkin ve etkin şekilde yapmak için görevlendirilmiştir (Özekicioğlu, 2017, s. 602). Meclis adına yapılan bu dış denetim; planlamada, uygulamada ve sonuçların raporlanmasında bağımsız hareket etmekte ve Sayıştay, dış denetimi yerine getirirken çoğunlukla anayasal gücünden faydalanmakta, yasal güvencelerle hareket etmektedir (Özekicioğlu, 2017, s. 602-605).

6085 Sayılı Sayıştay Kanunu'nun 35. maddesine göre Sayıştay tarafından yapılan denetimin genel esası; kamu idarelerinin hesaplarının, mali işlemlerinin ve çalışmalarının etkililik, ekonomiklik ve verimlilik ilkeleri esasında hukuka uygunluğunun değerlendirilmesinden oluşmaktadır. Sayıştay tarafından yerindelik

denetimi yapılamayacağı gibi idarenin takdir yetkisini sınırlandıracak veya kaldıracak işlem tesis edememekte, aynı zamanda Sayıştay bu faaliyetlerini bağımsız yürüteceği gibi çalışmalarını sırasında hiçbir kurum ve makamdan da talimat almamaktadır (6085 Sayılı Kanun, m. 35).

Sayıştayın bütçe içerisinde 2 kalemden oluşan görevi bulunmaktadır; vize ve tescil olarak adlandırılan bu iki nitelikte Sayıştay, vize görevi ile kamu kurum ve kuruluşlarının harcamalarının bütçe ve kanunlara uygunluğunu denetlemektedir (Demir, 2017, s. 229). Vize uygunluğunda, harcamaların doğruluğunu ve kanıtlayıcılığını harcamalar yapıldıktan sonra incelerken, tescilde ise kamu kurum ve kuruluşlarının yaptıkları harcamalara izin vermektedir (Demir, 2017, s. 229).

Sayıştay, denetimlerini bir süreç çerçevesinde ilerletmektedir. 6085 Sayılı Kanun'una göre Sayıştay; denetimlerini planladıktan sonra denetim programını hazırlayarak uygulamakta, bu uygulama sonucundaki sonuçlar ile tavsiyeleri raporlamakta ve ilgili incelemelerini Türkiye Büyük Millet Meclisi ile ilgili kamu kurum kuruluşuna sunarak izlemektedir (Özekicioğlu, 2017, s. 612). Bunun sonucunda inceleme, denetleme ve kesin hükme bağlama işlerini yürüten Sayıştay, genel ve bağımsız bir bakıştan hareketle verimlilik, etkililik ve ekonomiklik ilkelerinin izlenmesini sağlamaktadır.

3.1.1. Denetim Türleri

6085 Sayılı Sayıştay Kanunu, Sayıştayın kapsamını belirlerken 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile birlikte düzenlilik ve performans denetimi başlıklarını da içermektedir. Buna göre düzenlilik denetimi, 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 36. maddesine göre kamu idarelerini hesap ve işlemlerinin kanun ve hukuki düzenlemelere uygunluğunun güvenirlik ve doğruluğunun tespit edildiği denetim türü olmaktadır. Performans denetiminde ise belirlenen hedef ve amaçların kaynak kullanımında etkin, verimli ve ekonomiklik çerçevesinde denetlenmesi olarak nitelendirilmektedir (Küçükaycan, 2020, s. 41). Bir sonraki başlıkta düzenlilik ve performans denetimleri açıklanmaya çalışılmıştır.

3.1.1.1. Düzenlilik Denetimi

Sayıştayın denetim türlerinden biri olarak düzenlilik denetimi görülmektedir. Kamu idarelerindeki hesap ve işlemlerin sonucu olan mali verilerin gerçekleri yansıtır yansıtmadığının incelenmesine düzenlilik denetimi denilmektedir (Metin, 2017, s. 73). Kamu idaresinin yaptığı harcamaların hukuki düzenlemelere uygunluğunu inceleyen düzenlilik denetimi, idarenin iç kontrol sistemini de kapsayarak denetimini sağlamaktadır (Metin, 2017, s. 73). Bu sayede devlet iş ve işlemlerinin devlet muhasebesi ile birlikte düzenli bir şekilde ele almasını konu edinmektedir (Altuğ, 2000, s. 14). Ayrıca düzenlilik denetiminin önemi kadar bu denetimi oluşturan raporların doğruluğu da önemlidir çünkü etkin şekilde oluşturulan raporlama, sorumluların tespitini, gerekli denetimin etkin bir şekilde yapılmasına yol açmaktadır (Ergen, 2016, s. 107).

Düzenlilik denetimi, mali kayıtların incelenmesinin ardından oluşturulan raporlar ile kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğunu gerçekleştirmekte ve iç kontrol ile iç denetim fonksiyonlarını değerlendirerek denetim sonuçlarının raporlanmasını sağlamaktadır (Sayıştay Başkanlığı, 2024b, s. 3). Bu nedenle kamu idaresinin mali rapor ve hesaplarındaki açık veya zımnen oluşan ifadelerin güvenilirliği, uygunluğu ile doğruluğunu denetçi vasıtasıyla test etme imkânı olmaktadır.

6085 Sayılı Sayıştay Kanunu'nun ikinci maddesine göre düzenlilik denetimi, mali denetim ve uygunluk denetiminden oluşmaktadır. Buna 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 içermektedir (6085 Sayılı Kanun, m. 2)". Mali denetimin aşamaları ise muhasebe düzenliliği, mali raporların güvenilirliği ve mali analiz olmak üzere gerçekleşmektedir (Bayar, 2005, s. 67). Sistematik bir bütünlük ve kayıtların düzenliliğini içeren muhasebe düzenliliğinde; muhasebe yetkililerinin sorumlu tutulduğu kayıtların usulüne uygun olup olmadığı incelenmekte, ikinci aşamada ise mali tabloların muhasebe verilerine açık ve doğru bir şekilde yansıtılması incelenmekte, üçüncü aşama olan mali tabloların analizinde ise, denetimin genel durumunu ortaya konarak tüm bileşenlerin uyum içerisinde olduğunu göstermektedir

(Bayar, 2005, s. 67-68). O halde mali denetim, mali işlemlerin kayıt altına alınıp alınmadığını incelerken, bu işlemlerin hesap ve kayıtların doğruluk ve güvenirliliğine ilişkin güvence sağlanması olmaktadır (Aksoy, 2022, s. 189).

Uygunluk denetimi ise; “Kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunun incelenmesine ilişkin denetimi içermektedir (6085 Sayılı Kanun, m. 2)”. Uygunluk denetimi en eski denetim türü olmakla birlikte, mali işlemlerdeki hukuka aykırılığı inceleyerek kamu zararına yönelik tespitleri yapmaktadır (Mutluer, Öner ve Coşkun, 2015, 122-123). Uygunluk denetimi, konu bazlı denetim ve proje denetimi gibi çalışmalarda diğerlerinden bağımsız kendi içerisinde de denetimi yapabilmektedir (Sayıştay Başkanlığı, 2024b, s. 9). Mali denetimden bağımsız yürütülebilen uygunluk denetimi belli bir harcama, gelir veya mal işlemi gibi durumlarda faaliyetlerinin konusu olabileceği gibi Türkiye Büyük Millet Meclisinden gelecek inceleme talepleri ile de hareket edebilmektedir (Sayıştay Başkanlığı, 2024b, s. 10).

Düzenlilik denetimi, iç kontrol ve iç denetim fonksiyonlarının devrede olmasıyla birlikte rapor ve mali tabloların doğruluğu, güvenirliliği ve mevzuatlara uygunluğu açısından ele alınmaktadır (Ela ve Türkyener, 2015, s. 32). Bu nedenle mali denetim ile uygunluk denetiminin beraber uygulanması ile yürürlük sağlanabilmektedir. Bu nedenle bir mali tablonun doğruluğu yine mevzuatının doğruluğu ile kendisini güvenilir kılmaktadır (Ela ve Türkyener, 2015, s. 32).

Kamu idarelerinin gelir, giderleri ile mallarının hesap ve işlemlerinin kanun ve hukuki düzenlemelere uygunluğunun denetiminin yapıldığı düzenlilik denetimi, mali rapor ve tabloların dayandığı her türlü belgelerin güvenirliliğini ve doğruluğunu teyit ederek mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin incelenmesini oluşturmaktadır (6085 Sayılı Kanun, m. 36). Sayıştay; düzenlilik denetimini, kamu idaresinin hesap ve işlemlerinin mali raporlama standartları çerçevesinde tüm önemli taraflarıyla doğruluk ve güvenirlilik esasında denetim görüşü olarak amaçlamıştır (Sayıştay Başkanlığı, 2024b, s. 3). Mali yönetim ve iç kontrol sistemlerini değerlendirerek hukuki düzenlemelere aykırı işlemler dolayısıyla oluşan kamu zararını tespit etmek istemektedir (Sayıştay Başkanlığı, 2024b, s. 3).

Denetim görüşü oluşturulabilmek için düzenlilik denetiminde makul güvence oluşturulması gerekmektedir (Sayıştay Başkanlığı, 2024b, s. 4). Uygun ve yeterli denetimin teyidi için kullanılan makul güvence; şekil ve içerik açısından mali raporların uygunluğu, bu raporların kuruma ilişkin kapsamlı olup olmadığı, kurumla ilişkilendirilmiş kamu kaynaklarının öngörülen hizmet ve amaca uygun kullanılıp kullanılmadığı, gelir ile gider ve hesap kalemleriyle ilgili hukuki düzenlemelerin varlığıyla oluşturulmaktadır (Sayıştay Başkanlığı, 2024b, s. 5). Denetimin kusursuz olması düşünülemeyeceği için makul güvence ile önemli görülebilecek yanlışlardan kaçınılması beklenmektedir (Sayıştay Başkanlığı, 2024b, s. 5). İç kontrolün yapısal sınırları, denetim bulgularının yoruma açık olabilmesi ve denetçinin bulgulara dönük mesleki yorumlarda bulunması bu yanlışları gizleyebilmekte; bu nedenle Uluslararası Denetim Standartlarına göre %95 oranında görülmesi makul güvence olarak değerlendirilebilmekte ve makul güvence, tüm düzenlilik denetiminin bir parçası olmaktadır (Sayıştay Başkanlığı, 2024b, s. 5).

Düzenlilik denetimi yapılarak hedeflenmek istenen, kamu idaresinin mali rapor ve hesaplarındaki açık veya zımnen oluşan ifadelerin güvenilirliği, uygunluğu ve doğruluğunu denetçi vasıtasıyla test etme olmaktadır (Sayıştay Başkanlığı, 2024b, s. 5). Böylelikle düzenlilik denetimi, mali kayıtların incelenmesinin ardından oluşturulan raporlar ile kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğunu gerçekleştirmekte ve iç kontrol ile iç denetim fonksiyonlarını değerlendirerek denetim sonuçlarının raporlanmasını sağlamaktadır (Sayıştay Başkanlığı, 2024b, s. 5-6). Uluslararası Denetim Standartlarına uygun olarak yürütülen düzenlilik denetimi, sistem tabanlı ve risk odaklı olarak çalışarak cari yılın denetimi yanında konusuna göre birden fazla yılı içeren çalışma, proje ve kurumları da denetimine alarak çok yönlü bir denetim gerçekleştirmektedir (Sayıştay Başkanlığı, 2024b, s. 6).

Düzenlilik denetimi yapılırken faydalanılan kaynaklar Sayıştayın 2024 Düzenlilik Denetim Rehberi'nde şöyle belirtilmiştir:

- Mali Rapor ve Tablolar: Denetlenen kamu idaresinin tabi olduğu muhasebe sistemi ve hesap planına göre tutmak ve hazırlamakla mükellef olduğu defter, cetvel, tablo, tutanak vb. belgeler. Örneğin

yevmiye defteri, mizan cetveli, bilanço, gelir-gider tabloları, taşınır sayım cetvelleri, kasa ve banka sayım tutanakları, yardımcı defterler vb.

- Plan, Bütçe ve Programlar: Kamu idaresinin bütçesi, stratejik planı, performans programı, iş programları, kamu idaresince hazırlanan yönerge, talimat vb. belgeler
- Gelir, Gider ve Mal İşlemlerine İlişkin Belgeler: Denetlenen kamu idaresinin faaliyetlerini yansıtan her türlü kanıtlayıcı belge. Örneğin giderlerin ödenmesine, avans ve mahsup işlemlerine, gelirlerin tahakkuk ve tahsiline, malların saklanması ile kullanım ve tüketimine ilişkin kamu idaresince düzenlenen belgeler ile diğer kanıtlayıcı vb. belgeler.
- Sözleşme ve Anlaşma Hükümleri: Her türlü sözleşme, anlaşma vs. ilişkin belgeler. Örneğin, ihale işlem dosyaları, taahhüt kartları, yapım işlerine ilişkin hak ediş vb. belgeler.
- Dış Teyide İlişkin Belgeler: Kamu idaresinin işlemlerini etkileyen belirli konular hakkında üçüncü kişilerden elde edilen belgeler. Örneğin banka mutabakatları, tapu ve nüfus kayıtları vb.
- Diğer Çalışmalar: İç denetçiler, bağımsız dış denetçiler, diğer denetim elemanları ile uzmanların çalışmaları vb.
- İlgili Taraf İşlemleri: Kamu idaresinin ilgili taraflarla (kamu idaresi tarafından kontrol edilen veya onu kontrol eden kurumlar ya da bağlı birimler; kamu idaresi üzerinde etkisi olup dolaylı veya doğrudan bir çıkarı bulunanlar ile bunların yakın aile üyeleri; kilit yönetim personeli veya bunların yakın aile üyeleri) gerçekleştirdiği işlemlere ilişkin belgeler.
- Kamu İdaresi Tarafından Üretilen Diğer Bilgi ve Belgeler: Kamu idaresinin yönetimi tarafından hazırlanan raporlar, yıllık faaliyet raporları, insan kaynaklarına ilişkin veriler, yatırım planları vb.
- Yazılı ve Sözlü Bilgiler: Denetime ilişkin olarak gerek kurum yöneticisi ve çalışanlarından gerekse üçüncü şahıslarla yapılan görüşmelerden elde edilen yazılı ve sözlü bilgiler.

- Diğer Kaynaklar: Denetime ilişkin olarak elde edilen diğer bilgi ve belgelerdir: Örneğin yazılı ve görsel basında yer alan haber, yazı ve benzeri bilgiler ile gelen ihbarlar vs. (Sayıştay Başkanlığı, 2024b, s. 6-7).

Görüldüğü gibi mali rapor ve belgeler ağırlıklı olmak üzere hemen hemen her türlü belge ve rapor düzenlilik denetiminde kullanılabilmektedir. Burada dikkat edilebilecek unsurun konu bakımından ilgili belgenin olması ve kurumu ilgilendirmesi gerekmektedir.

3.1.1.2. Performans Denetimi

Kamu yönetiminde artan faktörlere karşın kısıtlı kaynakların var olması bu kaynakları etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılmasını gerektirmiştir. Hesap verebilirliğin artırılması için yeni denetim metotları geliştirilmeye çalışılmıştır. Denetimde bu çağa cevap verebilmesi için performans denetimi kavramı ortaya çıkmıştır. Performans denetimi, sadece hata ve yanlışların bulgu olarak bulunmasını sağlamamakta, denetimin bir süreç olarak takip edilmesini ve sistemsel hareket etmesini sağlamaktadır (Akyel ve Köse, 2010, s. 13).

Yeni kamu yönetimi anlayışı ile birlikte ne yapıldığından ziyade nasıl yapıldığı görüşü üzerine temellendirilen performans denetimi, hesap verebilirlik ve şeffaflık ilkeleri ile ortaya konulmuştur. Bu anlayışta performans denetimi ve yönetimi bir yönetim tekniği olarak ortaya çıkarken; bu teknik, amacı gerçekleştirip belli ölçütler üzerinden değerlendirmenin incelemesi olmakta ve inceleme yalnız dışardan kurum özelinde olduğu gibi kendi iç yapısal sistemi üzerinde de görülebilmektedir (Övgün, Sayan ve Zengin, 2018, s. 75).

Genel anlamda performans; hizmette etkililik, üretimde verimlilik ile ekonomiklik olarak tanımlanmakta iken performans denetimi ise kaynakların verimlilik, etkililik ve ekonomiklik altında geleneksel denetimin sınırlarını geçen bir genişlemenin sonucu olarak ortaya çıkmaktadır (Kubalı, 1998, s. 28). Performans denetimi, ilgili kurumun, kaynaklarının en ekonomik elde edilmesinin, bu kaynaklardan

en verimli şekilde yararlandığının ve planlanan amaçlarının etkili şekilde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin incelenmesidir (Candan, 2006).

Performans denetiminin amaçları arasında kaynak kullanımı ve yönetimi konusunda parlamentoya bilgi vererek önerilerde bulunmak ve yapılan harcamalardan en fazla verim alma amacıyla denetlenen kurumun ilgili önlemleri almasına yardımcı olmak yer almaktadır (Kubalı, 1998, s. 31). Bu amaçların gerçekleştirilmesi için ise kurum veya kuruluşların yetersizliklerinin tespitiyle sorunlarına çözüm arayışı bulunmakta ve aynı zamanda kamusal sorumluluk ve iç denetim kalitesinin artmasına yol açmaktadır (Kubalı, 1998, s. 31).

Hesap verebilirlik, şeffaflık gibi tanımlardan hareketle etkililik, verimlilik ve ekonomiklik içerisinde görülen performans denetiminde; verimlilik, belirli bir amaç için eldeki kaynakları yine belirli bir zamanda optimum düzeyde kullanabilme kabiliyeti olarak tanımlanmaktadır (Övgün, Sayan ve Zengin, 2018, s. 78). Sonsuz ihtiyaçlar içerisinde kıt kaynakların var oluşu, istenilen çıktıyı elde edebilmek için verimlilik anahtarının kullanılması gerektiğini göstermektedir (Övgün, Sayan ve Zengin, 2018, s. 78). Etkililik ise, istenilen çıktıların ne boyutta gerçekleştiği ve gerçekleşirken ne sonuca ulaştığı sorusuna cevap aramakta, bu amaçların belirlenmesi, doğru ve gerçekçi bir yapıda oluşturulması ve net olması gerekmektedir (Övgün, Sayan ve Zengin, 2018, s. 80-81). Ekonomiklik tanımı ile de harcamaların kısıtlanması ve maliyetlerin düşürülmesine vurgu yapılmaktadır (Övgün, Sayan ve Zengin, 2018, s. 81). İlerleyen başlıklarda etkililik, ekonomiklik ve verimliliğe değinilmek istenmiştir.

3.1.1.2.1. Etkililik

Tezin başlığında da yer aldığı üzere etkililik önemli bir unsur olmaktadır. Gerçekleşme durumunun istenilen amaçlara uygunluğu ile ilişkisi etkililik ile tanımlanmaktadır (Övgün, Sayan ve Zengin, 2018, s. 80). Amaçları gerçekleştirme durumuyla ilgilenen etkililik, gerçekleşen çıktı ile beklenen çıktı arasındaki orana bakmaktadır (Övgün, Sayan ve Zengin, 2018, s. 81). Diğer bir tanımla genel veya özel bir amacın gerçekleştirilme seviyesi olarak faaliyetler sonucunda elde edilen çıktının kıymeti olarak görülmektedir (Demirbaş, 2001, s. 93). Verimlilik kavramından da geniş olan etkililik, tanımlanmış amaçlara ve stratejik hedeflere yönelik bu amaç ve

hedeflere ulaşma düzeyini belirleyen performans boyutu olmaktadır (Kubalı, 1998, s. 36). Kurumun veya faaliyetin hedeflerine en iyi düzeyde yaklaşmasını belirleyen etkililik kavramı, performans denetiminin en önemli unsurlarından olmakta çünkü kaynaklar ekonomik ve verimli kullanılmış olsalar dahi amaçlarına ve hedeflerine yönelik olmadığında etkililikten uzak bir çıktı ortaya çıkarmaktadır (Kubalı, 1998, s. 36).

Etkililik; amaçlara yönelik olarak ortaya çıkan bir kavram olarak; dikkat edilen durumlar arasında hedeflerin kurum tarafından ulaşılabilir olarak belirlenip belirlenmediğine, hedeflerin amacı dışında kaynak sağlamak amaçlı konulup konulmadığına ve tahmin ile gerekçelere ne derecede dayandırıldığına dikkat etmektedir (Kubalı, 1998, s. 37). Bunların yanında etkililik, hedeflerin ne boyutta gerçekleştirildiğini ve hedeflerin uygulanmasındaki politika araçlarının alternatif varlığına ve bu araçların izlenmesini sağlayacak yeterli düzenlemelerin olup olmadığıyla ilgilenmektedir. (Kubalı, 1998, s. 37).

Etkililik objektif bir kavramdan ziyade değer yüklü olması sebebiyle ele alan kişi ve konu bakımından öznel olmaktadır (Kubalı, 1998, s. 38). Etkililik konusunda yargıda bulunabilmek için karşıt görüşlerin oluşması gerektiği bilinmekte ve etkililiğin değişkenliği, konusu olan faaliyetin kişisine ve tarafına göre farklı görüşlerden oluşabilmektedir (Kubalı, 1998, s. 38). Bir yönetici tarafından etkililik farklı bir durum olarak görülebilirken bu durumu denetleyen denetçi tarafından etkisiz olarak değerlendirilme imkânı olabilmektedir (Kubalı, 1998, s. 38).

Etkililik denetiminde, kurumlar tarafından belirlenen hedefler ile bu hedeflerin çıktı ve sonuçları önemli olmaktadır. Etkililikten bahsedilmesi için hedefler ile çıktı ve sonuçların tanımlı olması gerekmekte çünkü tanımlar yapılmadığında performans zayıflığına yol açtığı gibi ilgili denetimin yapılmasını da güçleştirmektedir (Demirbaş, 2001, s. 98). Hedeflerin konusu dışında ortaya konulması, belirsiz ve çelişkili olması denetçilerin denetimine engel olabilmekte bu yüzden raporlarında hedeflerin ne olması gerektiğini belirtebilmekte veya denetçilerin karar vericilerden hedef tanımı yapılmasını istediği gibi hedef tanımı olmadan da denetime devam edebilmektedir (Demirbaş, 2001, s. 98).

Etkililik; faaliyetin türü, yer ve zamanı, ilgili hukuki düzenlemeleri, kullanılan metotları, elde edilen raporlar ve girdi-çıktı niteliğinin ilişkisi ile maliyet gibi birçok faktörle değişkenlik gösterebilmektedir (Demirbaş, 2001, s. 94). Örneğin amacı kar elde etmek olan bir Kamu İktisadi Teşebbüsünün ekonomik etkililiği beklenen kar üzerinden gerçekleşen kar olarak yorumlanabilmektedir ancak etkililik, kâr gibi rasyonel ve kesin bir hesap kalemi yerine müşteri memnuniyeti ekseninde değerlendirmeye tabii tutulmasıyla etkililik hesabı daha zor olmaktadır (Demirbaş, 2001, s. 94). Kâr amacı güden Kamu İktisadi Teşebbüsünün etkililiği ekonomik kâr olarak mı yoksa müşteri memnuniyeti olarak mı değerlendirileceği ise etkililiğin net olarak ölçülmesi sorununu ortaya çıkarmaktadır (Demirbaş, 2001, s. 94). Bu nedenle ‘neye göre ve kime göre’ sorularının sorulabileceği etkililiğin kendi ekseninde net kalıpları bulunmamaktadır.

3.1.1.2.2. Ekonomiklik

Etkililik kadar önemli bir diğer unsur ekonomiklik olmaktadır. En iyi fiyat düzeyinde ve zamanında kalite ile miktarı göz önünde bulundurarak kaynakları kullanmaya ekonomiklik denilmektedir (Övgün, Sayan ve Zengin, 2018, s. 81). Üretim faktörleri ile girdilerin azaltılarak kalitesinin bozulmamasına dikkat edildiği ekonomiklikte, çıktıyı üretmede kullanılan girdilerin alternatif üretim fonksiyonlarına oranlanmasıyla ortaya çıkmakta ve bu oranlama sonucu birden büyük çıkarsa ekonomik davranıldığı varsayılmaktadır (Demirbaş, 2001, s. 86).

Kurumun amaçları dikkate alınarak uygun zaman ve uygun yer ile birlikte uygun maliyetle yapıldığı ekonomiklik, uygun miktara dikkat edilerek kalitenin korunmasına çok önem vermektedir (Kubalı, 1998, s. 33). Uygun zaman; kaynağa ihtiyaç olduğu anı, uygun yer; kaynağın ihtiyaç olduğu yeri ve uygun maliyet; kaliteden ödün vermeden hareket etmeyi belirtmektedir (Kubalı, 1998, s. 33). Ekonomiklik, az harcama veya hiç harcama yapmaktan ziyade gereği olduğu kadar harcama yapmayı tanımlamakta, zira az harcama yapmak da ihtiyaçları karşılayamayacağı için ekonomiklik dışı hareket olmaktadır (Kubalı, 1998, s. 33). İş esnasında gereğinden fazla çaba verilmesi, amacı belli olmayan işler, eski makine ve cihazların yenisini almak yerine sürekli onarılması ve kalite kontrolsüzlüğü, ekonomik

olmayan olaylara örnek olarak verilmektedir (Kubalı, 1998, s. 33). Ekonomiklik, harcamanın kısılması kadar doğru harcamanın yapılması da olmaktadır.

3.1.1.2.3. Verimlilik

Etkililik ve ekonomikliğin ardından verimlilik gelmektedir. Mal ve hizmet üretimi esnasında kaynakların ne kadar iyi kullanıldığıнын analizine verimlilik denilmektedir (Kubalı, 1998, s. 34). Kaynak olan girdi ve ürün olan çıktı arasındaki ilişkiye önem veren verimlilik, kalitenin bozulmadan en düşük girdi ile en yüksek çıktının oluşmasını istemekte; organizasyon yapısı ve çalışma yöntemleriyle ilgilenerek kaynakların uygun kullanıma elverişliliğini incelemektedir (Kubalı, 1998, s. 34).

Üretkenlik ve verimlilik yakın ilişki içerisinde gözlemlenmektedir. Üretkenlik, mal ve hizmetlerin üretim miktarı ile, kullanılan kaynak miktarı arasındaki oran olurken verimlilik ise girdilerin çıktılarla olan ilişkisine de bakarak hangi oranda ortaya konulduğu olmaktadır (Kubalı, 1998, s. 35). Verimlilik; ne düzeyde hizmet sağlanacağına, nitelik ve niceliğin kontrolüne, başarıların ortaya çıkmasına, plan ve bütçelerin hazırlanmasına teşkil etmektedir (Kubalı, 1998, s. 35).

Girdilerin tam ve doğru bir şekilde kullanılması ile verimlilik ve etkililik ilişkisi doğmaktadır. Çıktının oluşturulması için düşünülen girdilerin hizmet amacına uygun olmasını inceleyen verimlilik, çıktıların ne düzeyde etkili olduğuna bakmaktadır (Övgün, Sayan ve Zengin, 2018, s. 79). Verimliliğin sağlanması için sabit girdilerle ne kadar çıktı ortaya konulduğu incelenmektedir (Övgün, Sayan ve Zengin, 2018, s. 79).

Verimlilik denetimi, uygun standartlar çerçevesinde faaliyetin veya kurumun verimliliğin incelenmesini içermektedir (Sayıştay Başkanlığı, 1998, s. 6). Bu denetimi yaparken verimliliğin ölçülmesinde kullanılan rapor veya sistemlerin güvenilirliğini ve yeterliliğini incelemektedir (Sayıştay Başkanlığı, 1998, s. 6). İlgili kurumun verimliliğin artırılması için ne gibi çalışmalar yaptığını sorgulayan verimlilik denetimi, mevcut çalışmasında verimlilik unsuruna ne kadar dikkat edilip verimliliğe yardımcı olduğuna bakmaktadır (Sayıştay Başkanlığı, 1998, s. 6). Verimliliğin tespitinin yapılamadığı durumlarda denetçiler, minimum girdi ile en fazla çıktının

oluştugu durumlara bakarak değerlendirmelerini yapmak zorunda kalmaktadırlar (Sayıştay Başkanlığı,1998, s. 6). Bu nedenle verimlilik unsuru diğer unsurlar kadar önemli olmaktadır.

3.1.1.2.4. Sayıştayın Performans Denetimi

Kaynakların etkili, ekonomik ve verimlilik esasına göre denetlenmesini sağlayan performans denetimi, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile görölmeye başlanmıştır. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile, mali saydamlık ve hesap verebilirlik temelleri altında performans esaslı bütçeleme ile kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimlilik esasında uzun vadeli planlamalar ile bir sistem içerisine konulması istenmiştir (Sayıştay Başkanlığı, 2014, s. 5). Performans esaslı bütçeleme sisteminin temelini oluşturan; stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporu, kamu kurumlarının hesap verebilirlik çerçevesinde Türkiye Büyük Millet Meclisi, ilgili mahalli idare meclisi ve kamuoyu ile paylaşarak mali saydamlık içerisinde performans değerlendirilmelerinin yapılmasını sağlamaktadır (Sayıştay Başkanlığı, 2014, s. 5).

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılmasını teminen mali kontrolün düzenlenmesi gerektiğine işaret etmektedir. Bu anlayıştan hareketle stratejik planlama ve performans esasının önemine dikkat çekilmektedir. Çünkü belirtilen teknik; stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporlarından oluşmakta, böylelikle 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kamu kurumlarının faaliyet ve performans göstergelerinin ilgili birimlere aktarılması öngörülmektedir (Sakal ve şahin, 2008, s. 17-18). Bu durum da stratejik planlarda belirtilen performans göstergeleri üzerinden oluşturulan performans sonuçları, hedeflerin sonucunu da belirten faaliyet raporları ile tarafların bilgilendirilmesini temin etmeyi amaçlamaktadır (Sakal ve şahin, 2008, s. 17-18).

6085 Sayılı Sayıştay Kanunu ile performans denetimi, Sayıştaya verilerek yetkili kılınmıştır. 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu’na göre “Performans denetimi; hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergelerle ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçölmesi suretiyle gerçekteştirilir” olarak tanımlanmıştır (6085 Sayılı Kanun, m. 36). Kurumların faaliyetlerinden doğan bu performans verileri

ile hareket edilerek performans denetimi sağlanmak istenmiştir. Sayıştay da performans verilerinin kalitesini değerlendirerek performans denetimini yerine getirmektedir. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'ndan hareketle hesap verebilirlik ve mali saydamlık ilkelerine uygun olarak performans verilerinin faaliyet raporlarında gösterilmesi sağlanmakta ve raporlanan verilerin kalite ile faydasına katkıda bulunmak amacıyla kamu idarelerinin performans açısından kaydettikleri ilerlemeler ilgili merciler ile paylaşılmaktadır (Sayıştay Başkanlığı, 2014, s. 6).

Sayıştay, performans denetimini yürütürken başta 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu olmak üzere; yüksek denetim kurumlarının denetim uygulamaları ile performans programı hazırlama rehberi, Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik gibi yönetmeliklerden faydalanmaktadır (Sayıştay Başkanlığı, 2014, s. 6).

Performans denetimi, idare faaliyet raporu esas alınarak ve bu rapor doğrultusundaki veriler incelenerek yapılmaktadır (Bayar, 2005, s. 71). Stratejik planlar, kalkınma planları, bütçe verileri, idare kesin hesabı, genel değerlendirme raporu, iç denetim raporları ve mali veriler ile diğer belgelere performans denetimi sırasında dikkat edilmektedir (Bayar, 2005, s. 71).

Performans denetimi dört aşamada görülmekte ve bunlar; planlama, uygulama, raporlama ve izleme olmaktadır (Sayıştay Başkanlığı, 2014, s. 8). Planlama aşamasında denetim ekibi oluşturularak denetlenecek idare tanınmakta, uygulama aşaması ile stratejik plan, performans programı, faaliyet raporları değerlendirilerek faaliyet sonuçlarının ölçülmesi sağlanmaktadır (Sayıştay Başkanlığı, 2014, s. 8). Raporlama sırasında ise denetim ekibi raporu hazırlamakta ve raporda ilgili performans denetiminin amaç, ilişki kapsam ve yöntemine, denetim bulgularına, genel değerlendirmeye, izleme sonuçlarına ve eklere yer verilmektedir (Sayıştay Başkanlığı, 2014, s. 8). Raporlama yapıldıktan sonra izleme aşamasına geçilerek ilgili idare tarafından bulgulara ne ölçüde dikkat edildiği ve neleri yerine getirdiği takip edilmektedir (Sayıştay Başkanlığı, 2014, s. 8).

Sayıştay performans denetimini kamu kurumlarının üç önemli raporu olan stratejik plan, performans programı, faaliyet raporu ile değerlendirirken kamu kurumlarının performans denetim kriterlerini kullanmaktadır. Bu kriterler ise denetim uygulamaları dikkate alınarak mevzuatlar ve ilgili evrakların hazırlama rehberleri ile oluşturulmakta; Sayıştay, bu üç önemli rapor ile değerlendirmesini yaparken öncelikle raporlama gerekliliğine uygunluk kriterlerini ele almaktadır (Küçükaycan, 2020, s. 44). Raporlama gerekliliğinin uygunluğunu mevcudiyet, zamanlılık ve sunum olarak izleyen Sayıştay, yasal düzenlemeler çerçevesinde hareket edilip edilmediğini izlemekte; mevcudiyet ile ilgili kamu kurumunun performans programı, stratejik plan ve faaliyet raporunun yayımlanmış şekilde olmasıyla ilgilenmektedir (Küçükaycan, 2020, s. 44). İkinci aşama olan zamanlılık ise; performans bilgisinin mevzuatta belirtilen süreler içerisinde raporlanmasını incelemekte ve ardından gelen sunum kriteri ile performans bilgisinin mevzuata uygun bir şekilde raporlanmasına cevap aramaktadır (Küçükaycan, 2020, s. 44). Bu sorular ile idarenin amaç, hedef ve göstergeleri ile belirtilen yöntem ve uygulamaların mevzuatlara uygun bir şekilde belirtilip belirtilmediğine cevap aranmaktadır (Küçükaycan, 2020, s. 44). Stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporunun gerekliliğe uygunluğunun mevcudiyet, zamanlılık ve sunum açısından değerlendirmesinin ardından performans bilgisinin içeriğine yönelik incelemesine geçiş yapmaktadır (Küçükaycan, 2020, s. 44). Denetim kriterlerinin raporlar üzerindeki aşamaları ise aşağıdaki tabloda kısaca bahsedilmiştir:

Tablo 2: Performans denetim kriterleri

Raporlama Gerekliliklerine Uygunluk Kriterleri		
Stratejik Plan	Performans Programı	Faaliyet Raporu
	Mevcudiyet	
	Zamanlılık	
	Sunum	
Performans Bilgisinin İçeriğine Yönelik Kriterler		
Stratejik Plan	Performans Programı	Faaliyet Raporu
İlgililik		Tutarlılık
Ölçülebilirlik		Doğrulanabilirlik
İyi tanımlama		Geçerlilik/ikna edicilik

Kaynak: Küçükaycan,2020:44

Sayıştay kamu kurumlarının performans denetimini yaparken performans bilgisinin içeriğine yönelik belli kriterlerle inceleme yapmaktadır. Stratejik plan ve performans programı içerisindeki ilgililik ile; amaç, hedef gibi başlıklar arasındaki ilişkinin uyumluluğuna bakılmaktadır. Ölçülebilirlik ile ise hedef ve işaretlerin ölçülebilir olmasına, iyi tanımlama ile birlikte de hedef ve işaretlerin anlaşılabilir bir şekilde belirtilmesine bakmaktadır.

Sayıştay, performans bilgisinin içeriğine yönelik denetimini yürütürken faaliyet raporunda ise tutarlılık, doğrulanabilirlik ve geçerlilik/ikna edicilik kriterlerine bakmaktadır. Buna göre tutarlılık; hedef ve işaretlerin denetlenen kamu kurumunun planlama ve raporlama kayıtlarında tutarlı olmasının görülmesini, doğrulanabilirlik; performans raporunun kaynak bakımından ulaşılabilir olmasını, geçerlilik/ikna edicilik ise; planlaması yapılan performans göstergeleri ile denetim sonucundaki her türlü sapmanın denetlenen kamu kurumu tarafından sapmayı inandırıcı ve açıklayıcı sebeplere bağlayarak ele alınıyor olması olarak tanımlanmaktadır (Küçükaycan, 2020, s. 44-49).

Sayıştay tarafından performans bilgisinin içeriğine yönelik denetim faaliyetleri yürütülürken, incelemeler üç temel raporun ayrı ayrı olarak değerlendirilmesiyle görülmektedir (Küçükaycan, 2020, s. 49). Stratejik planın değerlendirilme sürecinde hedef ve gösterge belirtildikten sonra hedefin ve amacın, ilgililik, ölçülebilirlik ve iyi tanımlama bakımından uyumlu olup olmadığı tespit edilmektedir (Küçükaycan, 2020, s. 49). Performans programında ise hedef ve göstergelerin çıktı ile sonuç odaklılık durumu değerlendirilmekte; hedef ve göstergelerin ilgililik, ölçülebilirlik ve iyi tanımlama açısından değerlendirilmesini sağlamaktadır (Küçükaycan, 2020, s. 49). Stratejik plan ile performans programında kriterler birbiriyle bağlantılı olmakta, ilgililik kriteri cevaplanabilirse ölçülebilirlik oluşabilmektedir (Küçükaycan, 2020, s. 50).

Faaliyet raporunda ise hedef ve göstergeler ilgililik, ölçülebilirlik ve iyi tanımlama açısından değerlendirilmemekte, bu kavramlar yerini tutarlılık, doğrulanabilirlik ve geçerlilik/ikna edicilik olarak değerlendirilmektedir (Küçükaycan, 2020, s. 51). Tutarlılık kriterinde hedef ve göstergelerin iyi tanımlanması yerine ölçülebilir bir durumda hedef ile göstergelerin birbiri ile ilgili

olmasına bakmakta ve tutarlılığın ardından doğrulanabilir ve geçerliliği olan kriterler değerlendirilmektedir (Küçükaycan, 2020, s. 51). Görüldüğü üzere rapor bazında değerlendirmeler alınmaktadır.

3.1.2. Rapor Türleri

Sayıştay, denetimleri sonucunda da raporlar oluşturmaktadır. 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu'nun ikinci bölümünde yer alan; dış denetim genel değerlendirme raporu, faaliyet genel değerlendirme raporu, mali istatistikleri değerlendirme raporu, genel uygunluk bildirimi, kamu idaresi raporları, kamu iktisadi teşebbüsleri yıllık denetim raporları ve genel rapor, yargılamaya esas raporlar, Türkiye Büyük Millet Meclisinin denetim talebi üzerine hazırlanan raporlar, siyasi partilerin mali denetimine ilişkin raporlar ve Sayıştayın bildirdiği görüşler olmaktadır. Kamu idaresi raporları denetime yönelik en genel raporlar olurken, Sayıştay dairelerine gönderilen yargılamaya esas rapor da hesapların hükme bağlanması açısından önem arz etmektedir (Akyel, 2016, s. 126). Genel uygunluk bildirimi ise Sayıştayın anayasal bağlayıcılığı olan bir hakkı olmakta ve kesin hesap kanun tasarısının verilmesinden itibaren en geç yetmiş beş gün içinde Türkiye Büyük Millet Meclisine sunarak raporlandırmaktadır (6085 Sayılı Kanun, m.41). Siyasi partilerin mali denetimine ilişkin Anayasa Mahkemesi ile birlikte çalışırken belli bazı konularda da Sayıştayın görüş bildirmeleri olmaktadır (Akyel, 2016, s. 132). Aşağıda 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu'ndan hareketle raporlara değinilmiştir.

3.1.2.1. Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu

Sayıştay üzerinde oluşturulan en geniş ve kapsamlı rapor dış denetim genel değerlendirme raporu olarak görülmektedir. Düzenlilik ve performans denetimleri sonucunda denetim grup başkanlıkları tarafından raporlandırılan kamu idarelerine ait olan denetim raporları, 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu'nca ilgili kamu idaresine gönderilerek otuz gün içerisinde cevaplandırılması beklenilmektedir (6085 Sayılı Kanun, m. 38). Kamu idaresi tarafından oluşturulan cevaplar etrafında Sayıştay

dairelerinin görüşleri alınarak raporun ilgili olduğu yılın ertesi olan mayıs ayı sonuna kadar Sayıştay Başkanlığına sunulmaktadır (6085 Sayılı Kanun, m. 38). Denetim raporları hakkında görüşlerini oluşturan daireler de temmuz ayının sonuna kadar incelemesini yaparak rapor hakkındaki ilgili görüşünü Sayıştay Başkanlığına sunmaktadır (6085 Sayılı Kanun, m. 38). Daireler ve Sayıştay tarafından oluşturulan bu raporlar, dış denetim genel değerlendirme raporu etrafında hazırlanarak Rapor Değerlendirme Kurulunun görüşü alınmakta ve oluşturulan dış denetim genel değerlendirme raporu, genel uygunluk bildirimi ile birlikte Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulmaktadır (6085 Sayılı Kanun, m. 38).

Kamu iktisadi teşebbüsleri dışındaki sermayesinin yarısından fazlasına ait olduğu kamu kuruluş ve ortaklıkların denetimi de bu çalışmaya dahil edilerek denetim raporları oluşturulmakta ve Türkiye Büyük Millet Meclisine iletilmektedir (6085 Sayılı Kanun, m. 38). Türkiye Büyük Millet Meclisi yönetim ve hesap verme sorumlulukları eksenindeki dış denetim genel değerlendirme raporu görüşmelerine, Sayıştay Başkanı veya denetimden sorumlu başkan yardımcısı ile ilgili idarenin üst yöneticisinin de katılmasını zorunlu tutmaktadır (6085 Sayılı Kanun, m. 38).

3.1.2.2. Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu

Sayıştay tarafından faaliyet genel değerlendirme raporu da ele alınmaktadır. Kamu idarelerince gönderilen idare faaliyet raporları; Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığınca hazırlanan mahalli idareler genel faaliyet raporu ile Hazine ve Maliye Bakanlığınca oluşturulan genel faaliyet raporu toplanılarak denetim grup başkanlıkları tarafından raporlandırılmaktadır (6085 Sayılı Kanun, m. 39). Bu raporlandırma dikkate alınarak oluşturulan faaliyet genel değerlendirme raporu, Rapor Değerlendirme Kurulunun görüşü alınarak Sayıştay Başkanınca Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulmakta ve birer örnekleri de Hazine ve Maliye Bakanlığı ile ilgili mahalli idarenin meclisine iletilmektedir (6085 Sayılı Kanun, m. 39).

3.1.2.3. Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu

Mali verilerin değerlendirilmesi, mali istatistikler olarak görülmektedir. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından ilgili yıla ait oluşturulan mali istatistikler, takip eden yılın mart ayı içerisinde doğruluk, güvenilirlik, standartlara uygunluk çerçevesinde denetim grup başkanlıklarınca değerlendirilmekte; oluşturulan bu değerlendirme raporları, Rapor Değerlendirme Kurulunun görüşü alındıktan sonra Sayıştay tarafından Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Türkiye Büyük Millet Meclisine iletilmektedir (6085 Sayılı Kanun, m. 40).

3.1.2.4. Genel Uygunluk Bildirimi

Meclis üzerinde de bahse konu olan genel uygunluk bildirimi, 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu'nda düzenlenmiştir. Denetim grup başkanlıkları tarafından oluşturulan faaliyet raporları ve denetim sonuçları ele alınarak hazırlanan genel uygunluk bildirimi, kesin hesap kanunu teklifinde olan merkezi yönetim bütçe kanununun uygulama sonuçlarını incelemektedir (6085 Sayılı Kanun, m. 41). İdarelerin hesapları ile birlikte incelenen uygulama sonuçları, kesin hesap kanun teklifi içerisindeki cetvel ve mali belgelerin doğruluğu incelenerek idarelerin de hesapları ele alınmaktadır (6085 Sayılı Kanun, m. 41). Grup başkanlıklarınca hazırlanıp Sayıştay Başkanlığına sunulan genel uygunluk bildirimi, kesin hesap kanun teklifinin verilmesinin ardından en geç yetmiş beş gün içerisinde Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulmaktadır (6085 Sayılı Kanun, m. 41).

3.1.2.5. Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Denetimi ve Raporlanması

6085 Sayılı Sayıştay Kanunu 43. maddesine göre Kamu iktisadi teşebbüslerinin denetimi sonucunda Sayıştay denetim grup başkanlıklarınca hazırlanan yıllık denetim raporları, mevcut olduğu yıldan sonraki eylül ayının sonuna kadar Rapor Değerlendirme Kuruluna gönderilmektedir. Ekim ayının sonuna kadar incelemesini tamamlayan Rapor Değerlendirme Kurulu, incelemesini ilgili kuruluşa

ileterek otuz gün içerisinde cevap vermesini beklemektedir (6085 Sayılı Kanun, m. 43). İlgili kuruluş, Sayıştay ve ilgili bakanlığa cevabını ilettikten sonra, Sayıştay tarafından da ilgili bakanlıktan on beş gün içerisinde görüşü istenmektedir (6085 Sayılı Kanun, m. 43). İlgili kuruluşa ait yıllık denetim raporları, takip eden yılın yıl sonuna kadar Sayıştay Başkanınca ilgili komisyonda görüşülmek üzere Türkiye Büyük Millet Meclisine iletilmektedir. Oluşturulan genel rapor da kamuoyu ile paylaşılmaktadır (6085 Sayılı Kanun, m. 43).

3.1.2.6. Diğer Raporlar

İlgili incelemeler ve denetimler haricinde kalan raporlar diğer raporlar olarak değerlendirilmekte, belirlenen süreler içerisinde ilgili daire ve Rapor Değerlendirme Kurulundan görüş istenmekte, Sayıştay Başkanı bu raporları ilgili idareye iletirken Türkiye Büyük Millet Meclisine sunmaktadır (6085 Sayılı Kanun, m. 42).

3.2. SAYIŞTAYIN YARGISAL FONKSİYONU

Sayıştayın denetim fonksiyonu olduğu gibi yargısal fonksiyonu da bulunmaktadır. 1982 Anayasası 160. maddesine göre Sayıştay hakkında sorumluların hesap ve işlemlerinin kesin hükme bağlama görevi yetkisi tanımlanmış olup, anayasal olarak Sayıştaya yargısal bir görev de atfedilmiştir. Bu durum Anayasa Mahkemesi'nin 11.07.1991 tarihli ve 1991/21 Karar sayılı kararında, "Sayıştay, Anayasa'nın 160. maddesine göre, temelde Türkiye Büyük Millet Meclisi adına mali denetim görevini yapan ve özel olarak da bu denetim çerçevesinde aleyhine hiçbir yargı organına başvurma olanağı bulunmayan kimi kesin kararlar alan kendine özgü bir anayasal kurumdur. Yargı kuruluşlarına benzemeyen görev, yetki çalışma yöntemleri ve aleyhine yargı yollarının izlenmesi olanaksız kimi kesin hükümler kurması nedeniyle Sayıştay bir yargı kuruluşu sayılamaz ve mensupları da hâkimlere ilişkin hükümlere bağlı tutulamaz" açıklaması yapılarak Sayıştayın yargı organı olmadığı vurgulanmıştır (Geçgel, 2014, s. 33-34).

Yine aynı yüksek mahkemenin 27.12.2012 tarihli ve 2012/207 Karar sayılı kararındaki “Sayıştayın sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlama görevi yönünden yargısal bir faaliyet icra ettiği ve bu çerçevede verilen kararların maddi anlamda kesin hüküm teşkil eden yargı kararı niteliğinde olduğu, kesin hüküm vermesi nedeniyle bunu sonuçsuz veya etkisiz kılacak şekilde gerek idari gerekse yargısal makamlar nezdinde herhangi bir karar alınmasının söz konusu olamayacağı sonucuna ulaşılmaktadır” tanımından hareketle içtihatlarca Sayıştayın yargısal bir fonksiyonu olduğundan bahsedilmektedir (Geçgel, 2014, s. 34).

Yargılama süreci 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu’nda belirtilmiştir. Buna göre öncelikle denetimler sırasında kamu zararı oluşturduğu düşünülen raporların incelenmesi ve karara bağlanması gerekmektedir (6085 Sayılı Kanun, m. 48-61). Ardından yargılama sonuçlarına karşı itiraz yolları ile kanun yollarına başvurulabilmekte ve böylelikle; temyiz, yargılamanın iadesi ve karar düzeltmesi aşamaları görülmektedir (6085 Sayılı Kanun, m. 48-61).

3.2.1. Yargılamaya Esas Rapor ve Daire İlamlarının Hazırlanması

Yapılan denetimler sırasında bulunan bulgular gibi kamu zararı tespitleri de ortaya çıkmaktadır. Bu denetimler sonucunda ortaya çıkan kamu zararları için ilgililerden 30 gün içerisinde savunmaları istenmekte ve mali yıl sonuna kadar yargılamaya esas rapor düzenlenmektedir (6085 Sayılı Kanun, m. 48). Daire üyelerince incelenen bu raporlar, başsavcının da düşüncesini aldıktan sonra başkanlık tarafından hesap yargılamasına başlanmaktadır (6085 Sayılı Kanun, m. 49). Sayıştay, yargılama sonucunda 4 farklı karar verebilmektedir. Buna göre durumun hukuka uygun olduğu düşüncesiyle yasaya uygunluk kararı vermektedir ancak hukuka aykırı ve kamu zararının olduğu tespitinde ise sorumlulardan tazmin kararına gidilmektedir (Sayıştay Başkanlığı, 2011, m. 14). Yargılamanın dondurulması kararı da alan Sayıştay, bu kararı yasal düzenlemelerin değişikliği sırasında veya ortaya çıkan ek delillerin olması durumunda almaktadır (Cebeci, 2024, s. 34). Sayıştay, ayrıca bilgilendirme kararı olarak sadece ilgili taraflara önemli hususları rapor etmektedir (Sayıştay Başkanlığı, 2011, m. 14). Bu durum ilgili kurumlarca dikkate alınarak

gerekli önlemlerin alınmasını ve tekrarlanmamasını sağlamaktadır (Cebeci, 2024, s. 34). Bu hesap yargılamasında sonucu kamu zararı tespiti kararı alınır ise sorumlulardan tazminine kararı verilmektedir

Gerekçeli olarak düzenlenen ilamlar, sorumlulara ve ilgili kurumlara gönderilerek tebliğ edilmektedir. Kesinleşen Sayıştay ilamlarının 90 gün içerisinde yerine getirilmesi gerekmektedir (6085 Sayılı Kanun, m. 51).

3.2.2. Kanun Yollarına Başvurma

Sayıştayın verdiği kararlara karşı itiraz edilebilmektedir. Sayıştay Başkanlığına yazılacak dilekçeler ile kanun yollarına başvurulabilmektedir. Buna göre ilgili dilekçede başvurusu olanın adı ve soyadı ile unvanı, adresi; ilam tarihi ile numarası, başvuru konusu, ilgili hesap adı ve yılı, başvurunun hukuki dayanağı ile hangi kanun yoluna başvurulduğu ve mevcutsa duruşma talebinin olması gerekmektedir (6085 Sayılı Kanun, m. 54). Eğer ilgili dilekçede başvuru konusu, başvuru sahibinin adı soyadı ve imzası ile hangi kanun yoluna ne sebeple başvurduğu açıkça belirtiliyorsa diğer hususlar dikkate alınmadan ilgili dilekçe Temyiz Kurulu veya ilgili daire tarafından dikkate alınabilmektedir (6085 Sayılı Kanun, m. 54). Yetersiz görülen dilekçeler ise on beş gün süre verilerek eksikliklerinin tamamlanması beklenmektedir (6085 Sayılı Kanun, m. 54).

3.2.2.1. Temyiz

Sayıştayda temyiz bir hukuki mekanizma olarak yer almaktadır. Temyiz, yargılama esnasında bir kuralın hatalı uygulanması sonucu, bu hatalı kararın düzeltilmesi için kabul edilmiş bir normal kanun yoludur (Pekcanıtez, Atalay ve Özkes, 2005, s. 493). Adli ve idari yargıda son inceleme mercii Yargıtay ve Danıştay olurken Sayıştayda ise kendi dairelerince alınacak kararların son inceleme mercii yine kendi içerisinde bulunan Temyiz Kurulu ile olmaktadır (Taytak ve Sakınç, 2018, s. 90). 3.2.1.

6085 Sayılı Sayıştay Kanunu'na göre temyiz sebepleri arasında; kanuna aykırılık, yetkiyi aşmak, hesap yargılaması usullerine uymamak gibi nedenler görülmektedir (6085 Sayılı Kanun, m. 55). Kanuna göre “gibi nedenler dolayısıyla” tanımı ile temyiz sebeplerinin sınırlı olmamasına ve buradan hareketle diğer kanuna aykırı durumların da temyiz sebebi olarak görülebileceği belirtilmiştir (İnan, 1992).

6085 Sayılı Sayıştay Kanunu'na temyiz sebepleri arasında bulunan kanuna aykırılık için sadece kanun maddelerinden hareketle aykırılığı içermemekte, kanuna aykırılıktan kasıt, her türlü kurala aykırılık olmak üzere yönetmelik ve tüzük gibi düzenleyici işlemlere yönelik aykırılıkları da kapsamaktadır (Oymak ve İnan, 2011). Yetkiyi aşmak tanımında ise Taytak ve Sakıncı şu örnekleri vermiştir:

i) Sayıştayın denetimle ilgili yetkileri yargılama ile ilgili yetkilerinden daha geniştir. Denetçiler Sayıştayın denetim alanına girmeyen kurumlar ve özel kişilerden bilgi ve belge isteyebilirler. Denetim alanına girmeyen bir kurumdan bilgi ve belge istedikten sonra bu kurumun personelinin tazmin hükmüne dâhil edilmesi yetkiyi aşmak olarak nitelendirilebilir. ii) Diğer yandan kamuya iş yapan bir özel sektör firmasının faturalarını isteyen denetçinin vergisel bir konuda hazine zararı görüp oluşan matrah farkı için tazmin talep etmesi ve dairenin her nasılsa bunu hüküm haline getirmesi de temyiz sebebi olarak görülebilir. Bunun yanında örneğin, bir inşaat işinde hak ediş raporunu düzenleyen mühendisler fazla ödemediği sorumlu tutularak kendilerinden savunma istenmesi ve savunmasında kendisinin yüklenicinin personeli olduğunu belirtmediğinden tazmin hükmünde sorumluluğa dâhil edilmesi halinde de temyize başvurulabilecektir. Çünkü yüklenicinin elamanı olan ve aslında sorumluluğu bulunmayan mühendisten de (hak ediş raporunda açıklık olmadığı için) savunma istenmiş, mühendis savunma göndermiş ve hakkında tazmin hükmü verilmiştir. Bu bağlamda, ilam kendisine ulaştığı zaman durumu anlayan bu kişi temyize müracaat etmek durumunda kalacaktır (Taytak ve Sakıncı, 2018, s. 91-92).

Temyiz sebepleri arasında görülen hesap yargılaması usullerine uymamak ise ilgili kanunun maddeleri ile birlikte Sayıştay Daireleri Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelik'te düzenlenmiş olmakta ve denetim işlemlerinin yargılamaya esas olması nedeniyle yargılama usulüyle değerlendirilmesi durumu; ilgili kanunda hüküm bulunmayan durumlarda da Hukuk Muhakemeleri Kanunu kullanılması, yargılamanın temelini oluşturmaktadır (Taytak ve Sakıncı, 2018, s. 92). Bu nedenle Hukuk Muhakemeleri Kanunu'na uyulmadığı durumlarda, tebligatın yer ve zaman bakımından uygun olmadığı, savunma alınamaması, savunmanın ilgili denetçiye

yapılmaması, ilgililer tarafından yapılan savunmanın kanuni süre olan otuz gün içerisinde yapılmaması durumlarında temyiz yoluna başvurulabilmektedir (Taytak ve Sakınç, 2018, s. 92).

6085 Sayılı Kanunu’ndan hareketle temyiz talebinde bulunabilecekler arasında sorumlular ile sorumluların bağlı bulunduğu kamu idareleri, Hazine ve Maliye Bakanlığı, muhasebe birimleri ile Sayıştay Başsavcısı bulunmaktadır (6085 Sayılı Kanun, m. 52-55).

6085 Sayılı Sayıştay Kanunu’nun 35. maddesine göre ilamın ilgiliye tebliğinden itibaren, altmış gün temyiz süresi verilmektedir. Temyiz dilekçesinin ardından otuz gün içerisinde temyiz edene cevap verilmektedir (6085 Sayılı Kanun, m. 55). Temyiz eden taraf bu cevaba karşın otuz gün içerisinde karşı cevabını vermekte, bu cevaba karşılık temyiz edene on beş gün içerisinde cevap verilmektedir (6085 Sayılı Kanun, m. 55). Taraflar dilekçelerinde duruşma istemişse veya Temyiz Kurulu tarafından duruşma uygun görülmüş ise duruşma yapılarak taraflar dinlenmektedir (6085 Sayılı Kanun, m. 55). Duruşma talebi başvuru dilekçelerinde istenebileceği gibi daha sonra da talep edilebilmekte; Hukuk Muhakemeler Kanunu 364. maddeye göre “temyiz dilekçesinin, temyiz edenin kimliği ve imzasıyla, temyiz olunan kararı ve temyiz yoluna hangi sebeple başvurduğunu yeteri kadar belli edecek kayıtları taşıması halinde, diğer şartlar bulunmasa bile reddolunmayıp temyiz incelemesinin yapılacağını” tanımı dilekçede bahsedilmese dahi diğer durumlarda duruşma isteğinin kabul edilebileceği belirtilmiştir (Taytak ve Sakınç, 2018, s. 93). Duruşmalı yapılan temyiz işlemlerinde ise oturumlara savcının katılması zorunlu görülmekte, sorumlu olarak görülen her görevlinin duruşmaya katılması istenmekte ve söz konusu dava için ilgililerin sorumluluğu olmasa da konu hakkında sorumlu görülerek ilişkilendirilebilmekte ve açıklama yapabilmektedirler (Oymak ve İnan, 2011)

6085 Sayılı Sayıştay Kanunu’nun 55. maddesine göre Temyiz Kurulu, bu süreç sonucunda hükmü olduğu gibi veya düzelterek tasdik etmekte, bozmakta veya Temyiz Kurulunun üye tamsayısının üçte iki çoğunluk kararı ile kaldırmaktadır. Bozma kararı durumunda ise yeniden karar verilmek üzere ilgili daireye iletilmekte, daire ilk kararını tekrar alırsa ve karar hakkında tekrar temyiz istenirse daire bu karara uymak zorunda

kalmaktadır (6085 Sayılı Kanun, m. 55). Temyiz, Sayıştay için önemli bir hukuki denetim mekanizması olmaktadır.

3.2.2.2. Yargılamanın İadesi

Temyiz yolunun dışında yargılamanın iadesi de görülmektedir. Yargılamanın iadesi veya diğer bir deyişle yargılamanın yenilenmesi, kesinleşmiş kararların ardından ortaya çıkan farklı durumların olduğu düşünülerek tekrar yargılamanın yapılmasını içermektedir (Taytak ve Sakınç, 2018, s. 98). Buna göre yargılamanın iadesi 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu'nda açıkça tanımlanmıştır. Hesapta maddi hata olması, adın yanlış veya eksik belirtilmesi, mükerrerlik ile noksanlık olması yer alırken, hükme etki eden belgede sahteciliğin ortaya çıkması, denetleme yada hesap yargısında sonradan ortaya çıkan bir usulsüz işleminin olması, yine bu denetlemelerde hükme etki edebilecek belgelerin daha sonrasında ortaya çıkması, hükme esas ilamın bozulma ile kaldırılması ve uzman veya bilirkişinin gerçeğe aykırı rapor düzenlemesinin ortaya çıkması durumları yargılamanın iadesini oluşturmaktadır (6085 Sayılı Kanun, m.56).

İlamın tebliğinden itibaren beş yıl içerisinde yargılamanın iadesi talebinde bulunabilecek kişiler; temyizde olduğu gibi sorumlular ile sorumluların bağlı bulunduğu kamu idareleri, Hazine ve Maliye Bakanlığı, muhasebe birimleri ile Sayıştay Başsavcısı tarafından oluşmaktadır (Taytak ve Sakınç, 2018, s. 102). Sayıştay dairelerince doğrudan yargılamanın yenilenmesi kararı denetçiler tarafından da istenebilmektedir (Taytak ve Sakınç, 2018, s. 102).

Yargılamanın iadesi talebi ilgili daire tarafından incelenmekte ve şartları karşılama durumuna göre talebin kabulüne veya reddine karar verilmektedir (Taytak ve Sakınç, 2018, s.101). Buna göre ilgili karara ilişkin ortaya çıkan ihbarlar, müfettiş incelemeleri veya dairelerce alınan yargılamanın yenilenmesi kararı, Sayıştay tarafından ilgili raporu düzenleyen kişiye veya denetçiye havale edilmektedir (Taytak ve Sakınç, 2018, s.101-102). İlgili başvuru şekil şartları açısından başvuranın kim olduğu, başvuru tarihlerinin geçirilip geçirilmediği incelendikten sonra, denetçi kendi

kararını raporlamaktadır. Bu karara göre yargılamanın yenilenmesi yolu oluşmaktadır (Taytak ve Sakınç, 2018, s.102).

3.2.2.3. Karar Düzeltilmesi

Temyiz ve yargılamanın yenilenmesinin ardından son olarak karar düzeltmesi yer almaktadır. Karar düzeltmesi, Temyiz Kurulu tarafından verilen kararın henüz kesinleşmeden tekrar Temyiz Kurulu tarafından görüşülmesine esas teşkil eden durum olarak nitelendirilmektedir (Taytak ve Sakınç,2018, s. 96). Bu esasa göre karar düzeltmesindeki sebepler arasında, hükme esas niteliklerin kararda karşılanmamış olması, aynı konunun birbirine aykırı hükümlerde bulunması, temyiz esnasında hükmü etkileyebilecek hile ve sahtekarlık durumlarının ortaya çıkması ve temyiz sebeplerinden en az birinin görülmesidir (6085 Sayılı Kanun, m. 57).

Yine temyiz ve yargılamanın iadesinde olduğu gibi karar düzeltmesinin talebinde bulunabilecek kişiler; sorumlular ile sorumluların bağlı bulunduğu kamu idareleri, Hazine ve Maliye Bakanlığı, muhasebe birimleri ile Sayıştay Başsavcısı olmakta, bu duruma göre karar düzeltmesine gitme süreci yazılı bildirimden itibaren bir defaya mahsus olmak üzere on beş gün içinde yapılabilmektedir (6085 Sayılı Kanun, m. 57).

Karar düzeltmesi istem ve süreci, temyiz işlemlerinin sürecini kapsamakta; karar düzeltmesi işleminin karşı tarafa tebliği ile karşılıklı cevaplar yapıldıktan sonra ileri sürülen sebeplere bağlı olarak Temyiz Kurulu kararı aynen uygulamakta, düzeltmekte, kaldırmakta veya bozmaktadır (Taytak ve Sakınç, 2018, s. 97).

3.2.3. Diğer Hususlar

6085 Sayılı Sayıştay Kanunu'nun 59. maddesine göre aynı dairenin iki farklı kararı durumunda veya iki farklı dairelerin farklı kararları durumunda aykırılık başsavcının da katıldığı ve görüşünü bildirdiği Genel Kurulda görüşülmektedir. İçtihadın değişeceği uygun görülmekte ise ilgili daire ve kurulların buna uyması

beklenmektedir (6085 Sayılı Kanun, m. 59). Danıştay ile Sayıştay arasındaki vergi ve benzeri mali yükümlölükler ile ödevlerin kesinleşmiş kararlarının uyuşmazlığı esnasında ilgili durum yargılamanın iadesi yoluyla değerdendirilerek Danıştay lehine kararı alınmaktadır (6085 Sayılı Kanun, m. 60).



DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

4. SAYIŞTAYIN ETKİLİLİĞİ

Kavramsal olarak etkililik, istenilen amaçların gerçekleşme durumunun değerlendirilmesi olarak görülmektedir (Övgün, Sayan ve Zengin, 2018, s. 75-88). Faaliyetlerin hedeflere yönelik incelemeye alındığı etkililik ile hem düzenlilik hem de performans üzerindeki başarıyı ortaya konulmaktadır. Etkililiğin değerlendirilmesi adına bu bölümde de en son yayınlanan raporlar nitel araştırma yöntemi ile ele alınmaktadır. Sayıştayın etkililiğine söz konusu olan raporlar; dış denetim genel değerlendirme raporu, faaliyet genel değerlendirme raporu, mali istatistikleri değerlendirme raporu, genel uygunluk bildirimi, kamu işletmeleri genel raporu olurken yargısal açıdan da sayıştay yargısı istatistikleri var olmaktadır. 2025 yılı itibarıyla en son yayınlanan veriler olan 2023 yıllarına ait raporlar, yıl bitiminin ardından faaliyetleri takip eden yıllarda oluşturulmaktadır. Bu raporlarda tespit edilen bulgular ve durumlar tablolar kullanılarak değerlendirmeye alınmış, somut veriler yorumlanarak etkililik üzerinde değerlendirilmiştir.

4.1. TÜRK KAMU YÖNETİMİNDE SAYIŞTAY RAPORLARI

Bu bölümde Sayıştayın yayınladığı raporların analizleri yapılarak, en son yayınlanmış olan 2023 yılı raporları incelenerek genel bir bakış açısı ile değerlendirilmiştir. Bu çerçevede Sayıştayın inceleme alanları ve konuları daha somut ortaya konularak kaynak taraması yapılmıştır.

4.1.1. 2023 Yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu İncelemesi

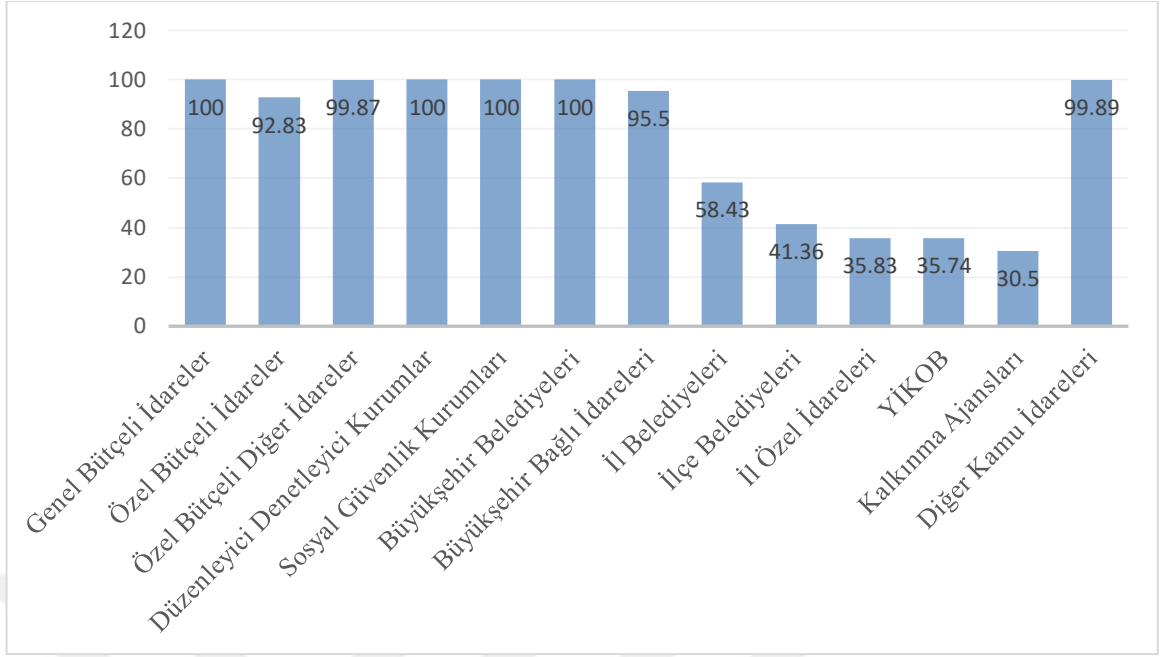
Sayıştay, kamu idarelerinin hesap verme ilkesi gereğini yerine getirmesi amacını teminen, işlem ve kararlarının denetlenerek Türkiye Büyük Millet Meclisine sunmasıyla yükümlüdür. Bu nedenle Sayıştay, idarelerin düzenlilik ve performans denetimini raporlamaktadır. Bu raporlama esnasında Sayıştay, kendi uygun gördüğü durum ve önerilere de yer vermektedir.

Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılabilmesi esnasından hareketle, bu amaç uğruna yapılan iş ve işlemlerin değerlendirilerek raporlanması ile birlikte dış denetim genel değerlendirme raporu oluşturulmaktadır. Oluşturulan dış denetim genel değerlendirme raporu ile sadece durum tespiti ve bulgular ortaya konulmuyor, iş ve işlemlere karşın tavsiyelerle birlikte çözümler de ortaya konulmaktadır. Buradan hareketle denetim alanındaki riskli yerler ve bulgulara odaklanılarak kamu idaresinin daha etkili, ekonomik ve verimli olması amaçlanmaktadır.

Dış denetim genel değerlendirme raporunun kapsama alanına; merkezi yönetim kamu idareleri, Sosyal Güvenlik Kurumları, yerel yönetimler ve 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu kapsamı dışında olan ancak Sayıştay denetimine tabii olan diğer idareler girmektedir. Bu idareler raporlanırken, idarelerin kendi içerisinde yürüttüğü kalite kontrol süreci ve raporları ile birlikte Sayıştayın kendi oluşturduğu analizler yer almaktadır. Sayıştay daireleri ve grup başkanlıkları tarafından dış denetim raporunda yer alması gerekli görülen konular ve Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulmasının gerekli olduğu durumlar ile birlikte ilgili kurumun da tespit ettiği hususlar dikkate alınarak Rapor Değerlendirme Kurulunun görüşü alınmak suretiyle rapor tamamlanmaktadır.

2023 yılı dış denetim genel değerlendirme raporunun beş bölümden oluştuğu görülmektedir. Buna göre ilk bölümde genel çerçeve, ikinci bölümde denetimlere ilişkin genel bilgi ile istatistikler ve üçüncü bölümde kamu idarelerinin iç kontrol değerlendirilmelerine yer verilirken, dördüncü bölümde kamu idareleri için önem oluşturan konulara değinilmiştir (Sayıştay Başkanlığı, 2024c, 4). Beşinci bölümde ise denetimler sonucunda kamu idarelerinin yaptığı mevzuat değişiklikleri ile Sayıştayın mevzuat önerilerine yer verilmekte, raporun sonunda ise yıllara yönelik bulguların izlenme tablosu bulunmaktadır (Sayıştay Başkanlığı, 2024c, 4).

Dış denetim genel değerlendirme raporu yıllık olarak yayınlanmaktadır. Buna göre en son yayınlanan 2023 yılı dış denetim genel değerlendirme raporu ele alındığında kurumların bütçe büyüklüğü ile denetleme oranları aşağıdaki şekilde gösterilmiştir. (Sayıştay Başkanlığı, 2024c, 1-7).



Şekil 1: Bütçe büyüklükleri ile denetleme oranları

Kaynak: Sayıştay Başkanlığı, 2024:7.

2023 yılı dış denetim genel değerlendirme raporunda 167 ilçe belediyesi, 156 özel bütçeli idare, 59 yerel yönetim şirketi, 39 genel bütçeli idare, 30 büyükşehir belediyesi, 28 büyükşehir bağlı idaresi, 27 il belediyesi, 20 İl Özel İdaresi, 13 diğer kamu idaresi, 11 düzenleyici denetleyici kurum, 8 yatırım izleme ve koordinasyon başkanlığı, 3 kalkınma ajansı, 2 Sosyal Güvenlik Kurumu, 2 mahalli idare birliği ve 1 adet de diğer kamu şirketi olmak üzere düzenlilik denetimi yapılarak rapor oluşturulmuş ve toplamda 668 adet olan bu raporların 327 adedi Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulurken kalan 341 rapor, ilgili kurumların yetkili organlarınca cevaplanmak üzere kamu kurumlarına gönderilmiştir (Sayıştay Başkanlığı, 2024c, s. 6).

Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmak istendiği ortamda kuşkusuz hesap verebilirliğin oluşması için düzenlemelere uymak gerekmektedir. Buna göre 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda bahsedildiği üzere iç kontrol mekanizması çalıştırılmak istenmiştir. İç kontrolde, kayıtların doğru ve eksiksiz tutulması beklenmekte, kaynakları koruyucu bir rol alarak etkin çalışma yapılması istenmekte ve etkin çalışmanın sorumluluğu ilgili kurumlara yüklenirken de dış denetim görevini Sayıştaya bırakmaktadır (Sayıştay Başkanlığı, 2024c, s. 20).

6085 Sayılı Sayıştay Kanunu ile kamu kurumlarının iç kontrol sistemlerinin değerlendirilme yetkisi Sayıştaya bırakılmıştır. Sayıştay tarafından ise iç kontrol sistemi değerlendirme prosedürlerine göre iç kontrolün değerlendirilmesi yapılmakta; belli standartlara göre değerlendirip, sıfırdan dörde kadar puan verilerek genel durumları ortaya konulmaktadır (Sayıştay Başkanlığı, 2024c, s. 14). Buna göre 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'ndaki cetvelde bulunan kamu kurumları puanlanmıştır. 2023 yılı dış denetim genel değerlendirme raporunda belirtildiği üzere genel bütçeli idareler 83,38 puan, Sosyal Güvenlik Kurumları 97,74 puan, özel bütçeli idareler 81,29 puan, diğer özel bütçeli idareler 81,23 puan ve mahalli idareler 61,69 puan almıştır. Görüldüğü üzere kurumların çoğu, ortalamanın üzerinde puan alarak iç kontrol prosedürlerine yakın bir hareket sergilemektedir. Mahalli idarelerdeki düşük oran ise kurumların kendi içerisinde yeterli denetimi ve kontrolü sağlamadığını göstermektedir. Bu durum ise mahalli idarelerin siyasi kaygılarından ötürü denetim faaliyetlerini kısıtlı tutmasına yorumlanmaktadır.

471 kamu idaresi üzerinde çalışmalarını yürüten Sayıştay, iç kontrol üzerine değerlendirmelerini beş ayrı başlıkta ele alarak gruplandırma yapmış ve buna göre, kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile son olarak izlemeyen oluşan bir değerlendirme takvimi oluşturmuştur (Sayıştay Başkanlığı, 2024c, s. 20). Beş başlıktan biri olan kontrol ortamında, iç kontrol bilincinin olup olmadığına bakılarak kurumların ne düzeyde önem gösterdiği gözetilmektedir (Sayıştay Başkanlığı, 2024c, s. 20). Aynı zamanda kontrol ortamı, kurum içerisindeki paydaşların iç kontrole yönelik bakışlarını ve genel düşüncelerini yansıtan hedef ve politikaları ifade etmektedir (Arens vd, 2017, s. 380)

2023 yılı dış denetim genel değerlendirme raporuna bakıldığında kontrol ortamına yönelik söz konusu kurumlardan %48,7' sinin kontrol ortamını tam olarak sağladığı tespit edilmiş, ortamı uygun olduğu halde uygulamada aksaklıklar olan kısım %23,9 olarak belirlenmiş ve %4,1 oranında ise hiçbir gelişme görülememiştir (Sayıştay Başkanlığı, 2024c, s. 20). Kontrol ortamı, etik ve doğruların yeterliliğine odaklanarak organizasyonel yapı ve insan kaynaklarını değerlendirmektedir (Sayıştay Başkanlığı, 2024c, s. 20). Kontrol sisteminin en temelini oluşturan kontrol ortamı tam değerlendirme içerisinde %50'yi geçemeyerek salt fazlalığı elde edememiştir. Bu

tespit ilgili kurumların çoğunun, görev ve yetki dağılımı ile organizasyonel anlamda tam olarak yapılamadığını göstermektedir. Etik ilkelerin tam uygulanmadığı ve personel üzerinde yeterli eğitimin verilemediği, insan kaynakları çalışmalarında eksiklikler olduğu belirtilmektedir (Sayıştay Başkanlığı, 2024c, s. 20).

Hedeflere ulaşmak amacıyla ilgili risklerin tanımlanması ve raporlandırılması için risk değerlendirmesi yapılmaktadır (ECA, 2013, s. 2). Risk tespiti ve olası risklerin izlenmesi için oluşturulan risk değerlendirme raporunda da %42,5 ile risk değerlendirmelerinin tam olduğu ortaya konulup yüzdelik dilimde yetersiz olurken, %19,7'sinde risk değerlendirmelerinin yapıldığı ancak uygulamada aksaklıklarının olduğu belirtilmiştir (Sayıştay Başkanlığı, 2024c, s. 21). %13 oranında ise risk değerlendirme bileşenlerinde gelişme olmadığı tespit edilmiştir (Sayıştay Başkanlığı, 2024c, s. 21). Bu değerlere göre risk odaklılığının kullanım alanları olan stratejik plan ve performans programlarında içeriğinin yetersiz olduğunu, risk tespitinin tam olarak yapılamadığını ve bu durumun da risk değerlendirme raporunda salt fazlalığı geçemediğini göstermektedir (Sayıştay Başkanlığı, 2024c, s. 21).

Kamu idaresinin hedeflerini gerçekleştirme oranı ile risklilik durumunun yönetiminin değerlendirilmeye alındığı kontrol faaliyetleri, idareler arasında %39,7 oranında tamamlanmış olarak görülürken, yine %12,4 oranında yeterliliğini tamamladıkları halde uygulamaya geçişte problemler olduğu raporlandırılmıştır (Sayıştay Başkanlığı, 2024c, s. 21). Ayrıca %5,5 oranında da yeterliliklerin hiç görülmediği, kamu idarelerinde görev tanımının tam yapılamadığı ve iş akış sürecinin oluşmadığı tespit edilmiştir (Sayıştay Başkanlığı, 2024c, s. 21). 2023 yılı dış denetim genel değerlendirme raporuna göre Sayıştayın tespitleri arasında ön mali kontrol yönergesinin tam olarak oluşturulmadığı da raporlandırılmakta, buna göre kontrol faaliyetlerinin başarılı olması için ön mali kontrol yönergesinin de oluşturulması gerekmektedir (Sayıştay Başkanlığı, 2024c, s. 21).

İhtiyaç duyulan bilgi ve belgelere belli bir düzende ve zamanda yerine getirmenin tespit edildiği bilgi ve iletişim değerlendirilmesinde kurumların %80,1'i iletişim gereklerini tamamlarken, %0,4'ünün tamamlamadığı tespit edilmiştir (Sayıştay Başkanlığı, 2024c, s. 22). Bunun en büyük nedeninin faaliyet raporlarının tam olarak oluşturulamaması olarak görülmekte, bu nedenle Sayıştay için faaliyet

raporlarının tam ve özellikle zamanında yayınlanması önem arz etmektedir (Sayıştay Başkanlığı, 2024c, s. 22).

Kamu idareleri, faaliyetlerinin amaçlarına yönelik olup olmadığının tespitini yapmalı, kendi iç kontrol sistemlerini takip etmeleri gerekmektedir (Sayıştay Başkanlığı, 2024c, s. 19). Sayıştay, bu çalışmaları inceleme altına almakta ve izleme bileşeni değerlendirmesi olarak adlandırmakta ve bu incelemede Sayıştay, kurumların %28,1'inin yeterli görüldüğü, %21,6'sının da yeterli olduğunun ancak uygulamada aksaklıklar tespit edildiğini belirtmektedir (Sayıştay Başkanlığı, 2024c, s. 19). %18,4 oranında kurumun ise bu ihtiyaçları hiç karşılayamadığı anlaşılmakta ve kamu idarelerinin iç kontrol standartlarında hareket etmediği raporlanmaktadır (Sayıştay Başkanlığı, 2024c, s. 19). Yeterli görülen oranın düşük olması kontrol faaliyetlerinin bir plan program içerisinde olmadığını göstermekte; iç denetimin değerlendirmesinin tam yapılamaması ile birlikte yine iç denetimde yeterli personel ve alakanın gösterilmediği ortaya çıkmaktadır (Sayıştay Başkanlığı, 2024c, s. 24).

Sayıştay yaptığı denetimler ile kurumların durumlarını belirterek dış denetim genel değerlendirme raporunda bu hususlardan bahsetmek istemiştir. Eksiklikleri sıralayarak kurumlardan bahseden Sayıştay, yaptığı tespitleri ve bulguları önemlilik ve genellik durumuna bakarak açıklamak istemiştir. Tüm kurumlarda ortak gördüğü hususları 13 ayrı başlıkta ele alarak değerlendirmiştir (Sayıştay Başkanlığı, 2024c). Bu durumların içerisinde; kurumların mali rapor hazırlama işlemleri, idarelerin taşınır ve taşınmaz yönetimleri, kamu ihale işlemleri, devlet ihale işlemleri, kamu idarelerinin ödemek zorunda kaldığı çeşitli tahsilatların personel hatasına yönelik ise takibi, tahsil edilmesi gereken ancak vadesi geçmiş tahsilatların takibi, kamu haznedarlığı mevzuatına yönelik uygulamaların takibi, kamu idareleri ile elektrik dağıtım şirketlerinin ilişkisi, nitelik olarak işletme hakkının devri olan kiralamalardan katma değer vergisinin alınmaması, toplu sözleşme hükümlerince koruyucu giysi verilmesine uyulmaması, personele yönelik hizmet alımı işlemleri ile kurumların tasarruf tedbirlerine aykırı hareket etmesi yer almaktadır (Sayıştay Başkanlığı, 2024c, s. 25-62).

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu gereğince mali saydamlık ve hesap verebilirlik çok önem arz etmekte, etkili, verimli ve ekonomik bir

kamu mali yönetimi için de mali kayıt ve işlemlerin şeffaf ve mevzuata uygun olması gerekmekte, bundan hareketle Sayıştay, denetleme yaptığı kurumların mali tabloları ile mevzuatlarındaki hükümleri değerlendirerek bulgularını ortaya çıkarmaktadır. Dış denetim genel değerlendirme raporunda da kurumların mali kayıtlarının hukuka uygunluğunu incelemiş ve tespitlerini bu raporda belirtmiştir. Buna göre Sayıştay incelemelerinde; bazı kurumların harcamalarını doğru hesaplarda muhasebeleştirmediği, bunun dışında yevmiye kayıtlarının gününde yapılmayarak geçmişe yönelik işlemlerle muhasebeleştirmeler yaptığı tespit edilmiştir (Sayıştay Başkanlığı, 2024c, s. 30). Mali yıla dikkat edilmeyerek muhasebeleştirme yapan kurumların çalışmaları incelendiğinde; kayıtların yanlış hesaplarda izlenmesi nedeniyle gelir ve giderlerin takibi ve denetimi zorlaştırdığı, bu muhasebeleştirmeye ek olarak yeterli açıklamaların ve muhasebe politikalarının da kayıt altına alınmadığı ve Sayıştaya bildirilmediği ortaya çıkmıştır (Sayıştay Başkanlığı, 2024c, s. 30).

Kamu idarelerinin taşınmaz kayıtlarının doğruluğu, kamu idarelerinin hesap verebilirlik ilkesi gereğince sorumluluğu olmaktadır (Sayıştay Başkanlığı, 2024c, s. 38). Bu sorumluluk; kayıtlarda, satışlarda, alımlarda ve envanter ile stok tespitinde önem arz etmektedir (Sayıştay Başkanlığı, 2024c, s. 38). Sayıştayın yaptığı incelemelerde kamu kurumlarının taşınmaz mevzuat hükümlerine göre hareket etmesi beklenmektedir. Yapılan denetimlerde bazı kurumların taşınmaz envanter çalışmasını tamamlamadığı, bu taşınmazların değer belirleme işlemlerinin mevzuat hükümlerince yapılmadığı, taşınmazların muhasebeleştirme işlemlerinin eksik veya fazla yapılarak değerinden aykırı kaydedildiği genel tespit olarak ortaya konmuştur (Sayıştay Başkanlığı, 2024c, s. 38). Taşınmazların kayıtlı değer yerine satış değerinin muhasebeleştirilmesi ve satış işlemi tamamlanmadan ilgili hesaplardan alındığı tespit edilmiş, kamu kurumlarına ait taşınmaz ve sınırlı ayni hakların da sözleşmeler dışına çıkılarak tasarrufla bulunulduğu ve mevzuata aykırı taşınmazlarla ilgili harcamalar ve sorumluluklar alındığı raporda belirtilmiştir (Sayıştay Başkanlığı, 2024c, s. 38). İhale usulü ile yapılması gereken taşınmaz işlemlerinde bunun yerine pazarlık usulü yapıldığı görülmüş olup, taşınmazların kiraya verme işlemlerinde gerçek değerlerinden uzak bir kiralama yaptırıldığı da tespit edilen vakalar arasında yer almaktadır (Sayıştay Başkanlığı, 2024c, s. 38).

Kamu idarelerindeki taşınırların kayıtları sistemsal olarak yürütülmesi gerekmekte, taşınırların tükenilebilir, değişebilir ve kaybolabilir gibi durumlarından hareketle taşınır kayıt ve kontrol yetkililerince takibi ve kaydı oluşturulması beklenmektedir (Sayıştay Başkanlığı, 2024c, s. 40). Kamu idareleri için önemli bir yer edinen taşınır işlemlerinde kurumlarca muhasebeleştirilmesi ve takibi yapılması istenmekte ve Sayıştay da denetimlerini buna yönelik yürütmektedir (Sayıştay Başkanlığı, 2024c, s. 40). Bu denetimlerde taşınırların sayımlarının ve kaydının yetersiz olduğu, muhasebeleştirme işlemlerinde yanlış kayıtlara alındığı, muhasebe kayıtları ile fiili stoklarda bulunan taşınırların uymadığı, bazı mal ve hizmetlerin ilk madde malzeme muhasebe hesabı yerine zamanında kayıt alınmayarak dönem sonunda topluca giriş veya çıkışlarının yapıldığı tespit edilmiştir (Sayıştay Başkanlığı, 2024c, s. 40). Taşınır kayıt ve kontrol yetkililerinin kurumlarca tam olarak tespit edilmediği ve yetkili değişimlerinin kayıt altına alınmayarak devirlerin yapılmadığı, taşınırlara sicil numara kaydı verilmediği ve taşınır işlem fişi ile taşınır teslim belgelerinin düzenlenmediği görülmüştür. (Sayıştay Başkanlığı, 2024c, s. 40).

Kaynakların verimli kullanılmasını teminen, idarelerce kamu ihalelerine çıkılarak en uygun ve en verimli olacak şekilde sözleşmeler kurulmak istenmektedir. Kamu idarelerinin hesap verebilirlik ve şeffaflık ilkelerinin temini olan kamu ihaleleri Sayıştay tarafından da önemli görülerek denetimlerine konu olmaktadır. Bu hususta Sayıştay tarafından yapılan denetimlerde diğerlerinde olduğu gibi kamu ihalelerine de yönelik birçok bulgu tespit edilmiştir. 2023 yılı dış denetim genel değerlendirme raporuna göre bunlar arasında idarelerin kamu ihalelerinde gerekli şartnameleri sınırlandırarak belli yüklenicilerin girdiğini ve rekabet ortamının yaratılmadığını tespit etmiştir (Sayıştay Başkanlığı, 2024c, s. 41). Bu tespitle beraber ihale belgelerinde eksiklikler olduğu ve ihalelere yönelik gerekli özenin gösterilmediği belirtilmiş ve bu ihalelerin kamu yararı göz önünde bulundurulmayarak düşük tekliflerle sözleşmelerin yapıldığı ve aralarında bağlantı olmadığı halde çeşitli mal ve hizmet alımlarının birleştirilerek ilgili yükleniciye verildiği tespit edilmiştir (Sayıştay Başkanlığı, 2024c, s. 41). İhtiyaçların kanunda yazılan şekilde giderilmesi yolu seçilmeyerek, istisna durumlarından faydalanarak temin etme ihtiyaçlarını gidermeye çalıştığı raporda belirtilmiştir (Sayıştay Başkanlığı, 2024c, s. 42). Yine bu mal ve hizmet alımlarının ihale ile giderilmesi gerekirken bunun yerine pazarlık usulü ve

doğrudan temin ile görülmesi istendiğini, özellikle doğrudan temin ile yapılan alımlarda sözleşme gerekleri yapılmadığını, mal ve hizmet alımı yapacak yüklenicinin kamu ihale kurumu tarafından yasaklı olup olmadığının kontrol edilmediğini, yaklaşık maliyetin doğru tespit edilmediğini ve piyasa araştırmasının yapılmadığını, gerekli kayıtların tamamlanmayarak işlemlerin görüldüğünü belirtmiştir (Sayıştay Başkanlığı, 2024c, s. 44). Yapılan ihaleler sonucunda yüklenici firmalara proje ayrıntılarının belirtilmediği, bu nedenle yüklenicinin daha sonrasında projeyi değiştirerek ihaleye aykırı usulde çalışmalarını yürüttüğü belirtilmiş, iş yapımı sırasında yüklenicinin yaptırmak zorunda olduğu sigortanın, projenin ilerleyen dönemlerinde sigorta bitimiyle uzatıma gitmeyerek mevzuata da aykırı hareket ettiği tespit edilmiştir (Sayıştay Başkanlığı, 2024c, s. 48). İhaleyi alan firmanın kendi içerisinde de alt yüklenici belirleyerek kamu idaresiyle olan anlaşmasından ayrı hareket ettiği ve alt yüklenicinin de sorgulanmadığı tespit edilmiştir. (Sayıştay Başkanlığı, 2024c, s. 48). Yine yeni birim fiyat tespiti sırasında hatalı işlemler ile, iş artışlarından kaynaklanan fiyat farkı ödemelerinde ek kesin teminatın alınmadığı, kontrol teşkilatı, ihale komisyonu ve muayene kabul komisyonunun usule uygun olarak kurulmadığı, kamu ihale kurumunun uygun görüşü olmadan doğrudan temin ve pazarlık usulünde limit aşımı yapıldığı raporlandırılmıştır. (Sayıştay Başkanlığı, 2024c, s. 48-53).

Yapılan denetimler sırasında kamu idarelerinde yapılan hataların sorumlulara yüklenilerek tahsil edilmediği ve tazminat, gider gibi kalemlerin sorumlu personelden alınmayarak kamu idaresine yansıtıldığı tespit edilmiştir (Sayıştay Başkanlığı, 2024c, s. 56). Vadesi geçmiş kamu alacaklarının da takibinin yapılmadığı, kamu haznedarlığı mevzuatına aykırı şekilde olan banka ve kamu idaresi tahsil ilişkilerinde komisyon gibi ücretler ödenmek zorunda kalındığı ve bu durumun da kamu zararına yol açtığı belirtilmiştir. (Sayıştay Başkanlığı, 2024c, s. 57-58).

Kamu idarelerinin enerji ihtiyacının karşılanmasını sağlayan elektrik dağıtımları, yine kamu idarelerince elektrik dağıtım şirketinden talep edilmeyerek, kamu idarelerince tamamlanmaya çalışıldığı görülmüştür (Sayıştay Başkanlığı, 2024c, s. 59). Bu durum yüksek maliyet ile birlikte kamu idaresinin yükünü artırmaktadır.

Yapılan denetimlerde kamu iktisadi işletmelere yapılan kiralamalarda katma değer vergisinden istisna yapıldığı tespit edilmiştir (Sayıştay Başkanlığı, 2024c, s. 59).

Spor tesisi, otopark, yurt, büfe, restoran, kafe, pansiyon, otel, çay bahçesi gibi işletmelerden katma değer vergisi alınmaması; ilgili mevzuatta taşınmaz kiralaması veya işletme hakkı kiralamasının tanımının tam yapılamaması nedeniyle görülmektedir (Sayıştay Başkanlığı, 2024c, s. 59).

Kurum ve kuruluşların hizmet kollarından olan atölye, fabrika, tesis, istasyon gibi alanlarda giyilmesi beklenen koruyucu giyim malzemelerinin aynı olarak verilmesi beklenirken giyim kartı olarak verildiği ve ayrıca koruyucu giyim malzemesine ihtiyacı olmayan personellerin de bundan faydalandığı fark edilmiş, toplu sözleşme hükümlerine aykırı hareket edildiği tespit edilerek raporlandırılmıştır (Sayıştay Başkanlığı, 2024c, s. 60).

Denetlenen bazı kamu idarelerinde hizmet alımı ile personel çalıştırıldığı ve hizmet alım amacından uzaklaşarak personel ihtiyacı giderildiği anlaşılmıştır (Sayıştay Başkanlığı, 2024c, s. 61). 2023 yılı dış denetim genel değerlendirme raporunda Sayıştay tarafından mevzuat çerçevesinde hareket edilerek amacına göre çalışmalar yapılması gerektiği belirtilmiştir.

Kamu idarelerinin etkili, ekonomik ve verimli hareket etmesi için lüzumsuz harcama ve çalışmalar ile ilgilenmemesi istenmektedir. 2023 yılı dış denetim genel değerlendirme raporunda da uluslararası organizasyonlar ve milli bayramlar dışında diğer çeşitli organizasyonlar ile davet, hediye ve tanıtım amaçlı basım harcaması yapılamayacağı belirtilmiş; bu ekseninde kamu idarelerinin hareket etmesi beklenirken yapılan denetimlerde kamu idarelerinde tanıtım amaçlı dokümanlar için basım yayım hizmeti harcaması yapıldığı, uluslararası organizasyonlar ve milli bayramlar dışındaki çalışmalar sebebiyle tören ile temsil harcaması yapıldığı raporlandırılmıştır (Sayıştay Başkanlığı, 2024c, s. 62).

Tablo 3: Kamu kurumları açısından ortaya çıkan bulgu sayıları

Bütçe Türü	Malî Rapor ve Tabloları Etkileyen Hataları İçeren Bulgular	Mevzuata Uygunluğa İlişkin Hataları İçeren Bulgular	Malî Yönetim ve İç Kontrol Sistemine İlişkin Hataları İçeren Bulgular	Toplam
Genel Bütçeli İdareler	155	161	8	324
Özel Bütçeli İdareler (YÖK, üniversite vb.)	182	550	60	792
Özel Bütçeli Diğer İdareler	72	121	6	199
Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar	14	17	4	35
Mahallî İdareler	1539	4610	166	6315
Sosyal Güvenlik Kurumları	23	17	1	41
Döner Sermaye İşletmeleri	99	193	8	300
Diğer İdareler	182	547	20	749
Toplam	2266	6216	273	8755

Kaynak: Sayıştay Başkanlığı, 2024:8.

Yukarıdaki tabloda da görüleceği üzere Sayıştay, denetlediği kurumlar arasında en çok bulguları mevzuat ile ilgili hatalarda raporlamıştır. Buna göre denetlenen kurumlar arasında 6.216 adedi mevzuata aykırı bulgular olurken, 2.266 adedi mali rapor ve tabloları etkileyen hatalar olmuştur (Sayıştay Başkanlığı, 2024c, s. 8). Bunları 273 adet bulgu ile mali yönetim ve iç kontrol sistemiyle ilgili hatalar içeren bulgular takip etmiş ve en çok bulgular 6.315 adet ile mahalli idarelere yönelik olmuş, her bütçe türüne ait kurumun en fazla bulguları mevzuat üzerinde görülmüş,

ikinci en büyük bulguları ise mali rapor ve tablolar üzerinde olmuştur (Sayıştay Başkanlığı, 2024c, s. 8).

Yapılan denetlemeler sonucunda genel bütçeli idareler, özel bütçeli idareler ve mahalli idareler üzerinde muhasebeleştirme ve mali raporlar hakkında ortak birçok bulguya rastlanıldığı tespit edilmiştir. Genel olarak 98 kamu idaresinde taşınmazların muhasebe kayıtlarının hatalı yapıldığı, 87 kamu idaresinde telif, patent gibi işlemlerin gayri maddi haklar hesabında muhasebeleştirilmediği, maddi duran varlıklar için tükenme payları olan amortisman ayırımının yapılmadığı, 67 kamu kurumunda tapu kayıtlarındaki envanterlerin kurum muhasebe hesaplarında görülmediği, 59 adet kamu kurumunda kıdem tazminatı karşılığı ayrılmadığı tespit edilmiştir (Sayıştay Başkanlığı, 2024c, s. 9).

Yapılan araştırmalarda genel bütçeli idareler üzerinde 10 kamu kurumunda telif, patent gibi işlemlerin gayri maddi haklar hesabında muhasebeleştirilmediği, 7 adedinde maddi duran varlıkların değer artışlarının muhasebeleştirmesinin yapılmayarak giderleştirilmediği, 5 adedinde taşınmazların tahsise ilişkin muhasebe kayıtlarının yapılmadığı ve yine 5 adedinde maddi duran varlıklar için tükenme payları olan amortisman ayırımının yapılmadığı tespit edilmiştir (Sayıştay Başkanlığı, 2024c, s. 10).

Mahalli idareler üzerinde bulunan ortak bulgular arasında, 81 adet mahalli idarede taşınmazların tahsise ilişkin muhasebe kayıtlarının yapılmadığı, 67 tane mahalli idarede maddi duran varlıkların değer artışlarının muhasebeleştirmesinin yapılmayarak giderleştirilmediği, 57 adedinde tapu kayıtlarındaki envanterlerin kurum muhasebe hesaplarında görülmediği, 44 adedinde telif, patent gibi işlemlerin gayri maddi haklar hesabında muhasebeleştirilmediği ve 30 adet mahalli idarede maddi duran varlıkların değer artışlarının muhasebeleştirmesinin yapılmayarak giderleştirilmediği tespit edilmiştir (Sayıştay Başkanlığı, 2024c, s. 10).

Özel bütçeli idareler üzerinde yapılan denetimlerde 10 kamu idaresinde maddi duran varlıkların değer artışlarının muhasebeleştirmesinin yapılmayarak giderleştirilmediği, 6 kamu kurumunda tahakkuk edilen alacaklardan takibe alınanların ilgili muhasebe hesaplarına aktarılmadığı, kamu kurumunda tapu

kayıtlarındaki envanterlerin kurum muhasebe hesaplarında görülmediği, yapımı bitmiş yatırımların halen muhasebe hesaplarında yapılmakta olan yatırımlar olarak izlendiği, tahsisli kullanılan taşınmazların muhasebe kayıtlarının hatalı yapıldığı görülmüştür (Sayıştay Başkanlığı, 2024c, s. 11).

Sayıştay tarafından denetlenerek bulguları ortaya konulan idarelerin mevzuatlarında veya uygulamalarında değişikliğe giderek bulguları ortadan kaldırmaları beklenmekte, Sayıştay ise denetlemelerinin ardından bulgularıyla ilgili kamu idaresini izlemeye almaktadır (Sayıştay Başkanlığı, 2024c, s. 114). 2023 yılı dış denetim genel değerlendirme raporuna göre ise denetlenen ve bulguları ortaya konulan idareler içerisinde 38 adet mevzuat değişikliği görülmekte olup bulgular sonucu düzeltilmeye gidilen 38 mevzuat değişikliğinin 14'ü mahalli idarelere, 8 tanesi genel bütçeli idarelere, 10 tanesi özel bütçeli idarelere, 6 adedi ise Sosyal Güvenlik Kurumlarına ait olarak yapılmıştır (Sayıştay Başkanlığı, 2024c, s. 114). Toplam yapılan denetim ve bulgular içerisinde 38 mevzuatın düzeltilmesine gidilmiştir (Sayıştay Başkanlığı, 2024c, s. 114). Yeni bulgular ile birlikte düzeltilmesi gereken mevzuatların olduğu ve devam ettiği görülmektedir.

4.1.2. 2023 Yılı Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu İncelemesi

Performans programı ve bütçe ilişkisi ekseninde ve stratejik plandan hareketle kamuoyuna duyurulan mali veri ve performans bilgisinin doğruluğunu teyit etmek üzere faaliyet genel değerlendirme raporu oluşturulmaktadır (Sayıştay Başkanlığı, 2024d, s. 3). Bu nedenle denetim raporları ile faaliyet raporlarının karşılaştırılması ile elde edilen faaliyet genel değerlendirme raporu, kurumların hesap verebilirlik ve şeffaflık ilkesi gereği önem verilen bir rapor olmaktadır. Bu raporda; idare faaliyet raporu, genel faaliyet raporu, mahalli idareler genel faaliyet raporunda yer alan bilgiler ile dış denetim sonuçları da incelemeye eklenerek değerlendirilmek istenmiştir (Sayıştay Başkanlığı, 2024d, s. 3).

4.1.2.1. 2023 Yılı İdare Faaliyet Raporunun İncelemesi

Kamu kurumlarının etkililik, ekonomiklik ve verimlilik ilkeleri gereğince şeffaf ve hesap verebilirlik içerisinde hareket etmeleri gerekmekte, bu ilkelerin sürdürülebilir olması amacıyla da kamu kurumlarının orta ve uzun vadede stratejik planlarının bulunması beklenmekte, stratejik planların performans programlarında da görülerek yıllık performans hedefleri olarak değerlendirilmeye alınması gerekmekte, performans programları ise bununla beraber hazırlanacak olan faaliyet raporlarında gösterilerek raporlanması istenmektedir (Sayıştay Başkanlığı, 2024d, s. 3).

İdarelerin genel faaliyetlerinin ortaya konulduğu ve kurumların amaçları çerçevesinde faaliyetlerinin sonuçlarının bahsedildiği idari faaliyet raporlarında, 202'si belediye idaresi, 114'ü özel bütçeli, 42'si diğer özel bütçeli idare, 35'i genel bütçeli, 20'si il özel idaresi, 28 bağlı idare, 2 adet Sosyal Güvenlik Kurumu ve 2'si mahalli idare birliği olmak üzere toplamda 445 kamu idaresi denetimlere katılmış ve bu incelemeler sonucunda 4'ü belediye idaresi, biri bağlı idare ve biri de mahalli idare birliği olmak üzere toplamda 6 kamu idaresinin faaliyet raporunu yayımlamadığı tespit edilmiştir (Sayıştay Başkanlığı, 2024d, s. 6). Yayımlayanlar arasında ise 11 tanesi genel bütçeli, 12 adedi özel bütçeli, 4'ü diğer özel bütçeli, 36 adedi belediye idaresi ve 9 adedi bağlı idare olmak üzere toplamda 75 kamu kurumunun yayımlama tarihlerinin mevzuatta belirtilen tarihler dışında olduğu anlaşılmıştır (Sayıştay Başkanlığı, 2024d, s. 6). Ayrıca şeffaflık ilkesi gereği idare faaliyet raporlarının içeriği de belirtilmek zorundadır. Buna göre 320 kamu idaresinin istenilen faaliyet raporu içeriğini tam yerine getirdiği anlaşılrken, 119 kamu idaresinin en az bir konuda eksiği olduğu görülmüş, kullanılan mali kaynaklar hakkında bilgi vermeyen kamu kurumu sayısı ise 45 olmuştur (Sayıştay Başkanlığı, 2024d, s. 6).

İdare faaliyet raporunda mali bilgiler başlığı altında temel mali tablolara yer verilmesi gerekmektedir (Sayıştay Başkanlığı, 2024d, s. 8). 2023 yılı faaliyet genel değerlendirme raporundaki denetim sonuçlarına göre 258 kamu kurumunun faaliyet raporlarında temel mali tablolara yer vermediği tespit edilmiş ve mali bilgiler başlığı altında 111 kamu idaresinin yapılan yardımların kurum ve kuruluş bilgisini vermediği kayıtlara takılmıştır (Sayıştay Başkanlığı, 2024d, s. 8). Mali bilgiler başlığı altında

görülmesi beklenen tüm varlık ve yükümlülüklerin açıklaması, denetlenen 142 kamu kurumu raporunda görülmemiştir (Sayıştay Başkanlığı, 2024d, s. 8). Genel olarak bakıldığında ise %59 oranında kamu kurumunun faaliyet raporlarında temel mali tablolara ve açıklamalarına yer vermediği, %32'sinin ise tüm varlık ve sorumluluklarını açıklamadığı tespit edilmiştir (Sayıştay Başkanlığı, 2024d, s. 8).

Bütçe hedefleri üzerindeki gerçekleşme ve oluşan sapmaların ortaya çıkardığı bulgularının idare faaliyet raporunda görülmesi beklenmiş ve buradan hareketle 278 kamu kurumunda bütçe hedefleri ve gerçekleşmeleri arasında ortaya çıkan sapmaların nedenlerinin faaliyet raporlarında izlenmediği tespit edilmiş; 88 kamu kurumunun ise bütçe ile ayrılan ödeneklerinin haricinde yardım, dış proje, özel ödenek gibi harcamalarının belirtilmediği, 63 kamu kurumunda ise başlangıç ve yıl sonu olarak bütçe ödeneklerinin ayrı ayrı gösterilmediği raporlandırılmıştır (Sayıştay Başkanlığı, 2024d, s. 10). Ayrıca yapılan faaliyet raporlarının incelemesinde 62 kamu idaresinin ödenek cetvelleri ile bütçe hedeflerinin uyuşmadığı tespit edilmiş, 12 kamu idaresinin yıl sonu ödeneklerini doğru şekilde belirtmediği ortaya konulmuştur (Sayıştay Başkanlığı, 2024d, s. 10). Ödenek artış ve azalışlarının mevzuata uygun olarak yapılması gerekmesine rağmen 19 kamu idaresinde bu kurala uyulmadığı tespit edilmiş olup, 16 kamu idaresinin bütçe gerçekleştirme işlemlerinin düzenlilik denetimine aykırı bir şekilde yürütüldüğü ve gerçeği belirtmediği raporlandırılmıştır (Sayıştay Başkanlığı, 2024d, s. 10).

Performans programı gereğince hedeflenen politika ve göstergelere yönelik sebep sonuç ilişkisi ve hedeflenen ile gerçekleşen durumların analizi yapılarak bulgulara yer verilmesi gerekmektedir (Sayıştay Başkanlığı, 2024d, s. 11). 2023 yılı faaliyet genel değerlendirme raporunda 76 kamu kurumunun performans programında belirtilen gösterge ve hedeflere ilişkin gerçekleşmeleri raporlandırmadığı tespit edilmiş, performans bilgisini faaliyet raporlarında paylaştan 128 kamu idaresinin de hedef ile gerçekleştirilen performans tablosu arasındaki sapmalara dair inceleme ve analiz yapmadığı ve bu durumun da geçerli ve çözümleyici olarak görülmediği raporlandırılmıştır (Sayıştay Başkanlığı, 2024d, s. 11). Görüldüğü üzere yetersiz görülen durumlar raporlandırılarak belirtilmiştir.

4.1.2.2. 2023 Yılı Genel Faaliyet Raporunun İncelemesi

Merkezi yönetim içerisindeki kurumlar ile Sosyal Güvenlik Kurumlarının faaliyetlerinin raporlandırılarak genel faaliyet raporunda belirtilmesi gerekmekte, Şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkesi gereğince kamuoyunun da bilgilendirilerek açıklama yapılması beklenmektedir (Sayıştay Başkanlığı, 2024d, s. 14). Bu bilgiler içerisinde; gerçekleşen sonuçlar ile gelir ve gider hedefleri arasındaki farklar ve bu farkların sebepleri, borç stokundaki değişimler ve borçlanma süreçleriyle ilgili bilgiler ile kamu borç yönetimi çerçevesindeki diğer bilgiler, yükümlülükler ile varlıkların yıl sonundaki durumuna ilişkin açıklamalar, ödenek işlemleri aktarımlarıyla ilgili tablolar, başkanlık tarafından gerçekleştirilen bütçe uygulamalarına dair faaliyetler, programların gerçekleşme durumları ile genel değerlendirmeler kapsamında analizler, idarelerin stratejik plan ile performans esaslı program bütçe faaliyetleri hakkında çalışmalar, bütçeden yardım alan kurum kuruluş gibi oluşumların faaliyetlerine ilişkin değerlendirmeler yer almaktadır (Sayıştay Başkanlığı, 2024d, s. 14).

Genel faaliyet raporu gereğince bütçe hedef ve gerçekleştirilme durumlarına baktığımızda bütçe gelirleri 3.810.149 milyon TL olarak görülürken bütçe giderleri ise 4.469.570 milyon TL olarak belirlenmiş, 659.421 milyon TL de bütçe açığı beklenmiştir (Sayıştay Başkanlığı, 2024d, s. 15). Aynı yıl içerisinde görülen deprem sonucu ihtiyaçların giderilmesi ve hasarların onarılması için kamu harcamaları bu alana yöneltilmek durumunda kalmış ve ek bütçe oluşturularak bütçe açığı 1.380.450 milyon TL olarak görülmüştür (Sayıştay Başkanlığı, 2024d, s. 15).

Genel faaliyet raporunda bütçeden destek alarak dernek, vakıf, kurum, birlik gibi kuruluşların mali saydamlık ve hesap verebilirlik ilkeleri gereğince faaliyetlerine ilişkin açıklama beklenirken raporda bunların görülmediği tespit edilmiştir (Sayıştay Başkanlığı, 2024d, s. 16). Sayıştay, geçmiş yıllarda da söz konusu olan bu kurumlar ve durumun 2023 yılı genel faaliyet raporunda da detaylı bilgilendirmeye yer vermediğini tespit ederek mali şeffaflık ve tam açıklama ilkeleriyle uyuşmadığını belirtmiştir (Sayıştay Başkanlığı, 2024d, s. 16).

Sosyal Güvenlik kurumunun gerçekleşen bütçe gelir gider dengesi değerlendirmesi ile Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından açıklanan kamu borç

yönetim değerlendirmesi raporlarının Sayıştay tarafından yürütülen raporlar ile uyumlu olduğu tespit edilmiştir (Sayıştay Başkanlığı, 2024d, s. 17). Yıl sonundaki yükümlülükler ile varlıkların analizi ile, ödeneklere ilişkin bilgiler ve bütçelere yönelik faaliyetler Sayıştay tarafından genel faaliyet raporunda tablolar halinde analiz edilerek ortaya konulmuştur.

4.1.2.3. 2023 Yılı Mahalli İdareler Genel Faaliyet Raporunun İncelemesi

Mali saydamlık ilkesi gereğince mahalli idarelerin hesap verebilirlik için kamuoyunu zamanında ve tam açıklama ile bilgilendirmesi gerekmektedir (Sayıştay Başkanlığı, 2024d, s. 20). Buna göre mahalli idareler genel faaliyet raporunda; yerel yönetimlerin gelir ve gider hedefleri ile gerçekleşme oranlarına ilişkin değerlendirmeler, yerel yönetimler ile yerel yönetimlere bağlı işletmeler ve kuruluşlar, ayrıca belediye ortaklıklarının borçlanma durumlarına ilişkin raporlar, yerel yönetim bütçelerinden sağlanan destekler ile sosyal hizmet harcamalarına yönelik bilgiler ve değerlendirmeler, yerel yönetimlerin stratejik planlama süreçleri ve performans dayalı bütçeleme uygulamalarına dair genel değerlendirme, yerel yönetimlere yönelik iç denetim faaliyetlerinin sonuçlarına ilişkin bilgi ve analizler, Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı tarafından gerçekleştirilen denetim ve gözetim faaliyetlerine dair özet bilgiler, yerel yönetimlerin yıl içinde gerçekleştirdiği yatırımlar ile uzun vadeli yükümlülüklerine ilişkin veriler ile bakanlık ve Sayıştay tarafından gerekli görülen bilgiler yer almaktadır (Sayıştay Başkanlığı, 2024d, s. 20).

Mahalli idarelerin faaliyet raporlarından yola çıkılarak hazırlanan mahalli idareler genel değerlendirme raporunda yerel yönetimlerin mali veri ve performans durumu üzerinde genel bir değerlendirme yapılması beklenmektedir. Mahalli idareler genel değerlendirme raporunda; yerel yönetimlerin ve yerel yönetimlere bağlı kurum ve kuruluşların bütçe gelir gider kalemleri, yerel yönetimlerin kendisine ait olan kaynakları ile insan kaynakları, yerel yönetimler bütçesinden yapılan sosyal yardım ve hizmetler, yerel yönetimlerin stratejik planları ile programlarını içeren uygulamaları, yerel yönetimlerin iç denetim sonuçları, ilgili bakanlığınca yürütülen denetim ve gözetim çalışmaları, yerel yönetimlerin yıl içerisinde yaptığı yüklenmeler ile geleceğe

yönelik yüklenmeler ile Strateji Bütçe Başkanlığı, Çevre Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı'nca uygun görülen bilgilere raporda yer verilmiş, genel bir değerlendirmeye tabi tutulmamışlardır (Sayıştay Başkanlığı, 2024d, s. 21).

4.1.3. 2023 Yılı Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu İncelemesi

Mali veriler olduğu kadar mali istatistikler de önemli olmaktadır. Kurumların gelir ve giderleri ile varlık, sorumlulukları ve öz kaynaklarına ilişkin sonuçları değerlendirilen mali tablolara, mali istatistik adı verilmektedir (Sayıştay Başkanlığı, 2024e, s. 4). Mali istatistik, performansın ve yapılan faaliyetlerin genel ekonomi üzerinde değerlendirmesi yapılmakta ve Sayıştay açısından, Uluslararası Para Fonu'nun yayınladığı devlet mali istatistikleri kılavuzu ve 2017 yılında yürürlüğe konulan yönetmelik ile birlikte yürütülmektedir (Sayıştay Başkanlığı, 2024e, s. 4).

Mali istatistiklerin hazırlanması esasında mali durum tablosu, faaliyet tablosu, nakit kaynak ve kullanımları ile diğer ekonomik akışlar tablosu kullanılmakta, bu tablolar aracılığıyla çeşitli formüller kullanılarak mali analiz yapılmaktadır (Sayıştay Başkanlığı, 2024e, s. 7).

Sayıştay tarafından denetime bahse konu ise; hazırlama, yayınlama, güvenilirlik, doğruluk ve belirlenmiş standartlara uygunluk olarak izlenmektedir (Sayıştay Başkanlığı, 2024e, s. 27). Hazırlanma esnasında Sayıştay tarafından sektörün kapsamı, verilerin kullanılma yöntemleri ile hesap planlarının uyumluluğu takip edilirken bu uyumluluk çerçevesinde ilgili dipnot ve açıklamalara yer verilmesini de kontrol etmektedir (Sayıştay Başkanlığı, 2024e, s. 27). Yayımlanma aşamasında ise mevzuatta görülen süre ve kurallara uygun şekilde yayımlamasını değerlendirmektedir (Sayıştay Başkanlığı, 2024e, s. 27). Verilerin düzenlenmesinde yürütülen kural ve çalışmaların da dahil olması ile, tabloların doğruluk ve güvenilirlik açısından değerlendirmesini yapmakta, mali istatistiklerin ilgili yönetmelik ve uluslararası kabul görmüş olan devlet mali istatistikleri kılavuzuna uygunluğunu izlemektedir. (Sayıştay Başkanlığı, 2024e, s. 27).

4.1.3.1.Hazırlanma ve Yayımlanma Bakımından Değerlendirme

Kurumlardan alınan mizanlar ve mali veriler toplanılarak, devlet mali istatistik kılavuzuna uygun şekilde derlenmekte, bu derleme sonucunda çeşitli yöntemler ile mali istatistik tabloları oluşturulmaktadır (Sayıştay Başkanlığı, 2024e, s. 29). Yapılan denetimlerde mali istatistik tabloları ve verilerin derlenmesi esnasında ortaya çıkarılan yöntemin yeterli bilgi paylaşımı ile belirtilmediği; kamuoyunun bilgiye ulaşım kaynağı olan mali istatistiklerin kapsamı, zamanlılığı, dönemselliği ve bütünlüğü tanımını içeren metaveri kavramına raporlarda yeterli miktarda yer verilmediği tespit edilmiştir (Sayıştay Başkanlığı, 2024e, s. 29). Ayrıca mali istatistiklerin tablo olarak düzenlendiği verilerde, metaverilerde görülen işlemlerin hangi veri için hangi yöntemin uygulandığının belirtilmediği rapor edilmiştir (Sayıştay Başkanlığı, 2024e, s. 29). Açıklık ilkesi gereğince mali raporlar için düzeltilen verilerin detaylı bilgi içerecek şekilde paylaşılması beklenmektedir.

Mali istatistiklerin güvenilir, anlaşılır ve açık düzeyde olabilmesi gerekmektedir. Aslen tahakkuk esasına göre yürütülen muhasebeleştirme işlemleri, vergi ve sosyal güvenlik tahsilatları söz konusu olduğunda tahsilat esasına göre hareket edilmektedir (Sayıştay Başkanlığı, 2024e, s. 29). Metaverilerin oluşumu esnasında ortaya çıkan bu tahakkuk tahsilat farkı muhasebe hesaplarına da yansımakta ve bu nedenle mali istatistiklerde yanlışmalara sebep olmaktadır (Sayıştay Başkanlığı, 2024e, s. 29). Bu ikilemin önüne geçilmesi için yeterli açıklıkta açıklama ve şeffaf davranılması gerektiği önerilmiştir (Sayıştay Başkanlığı, 2024e, s. 29).

Mali istatistiklerin paylaşımı esnasında örtük hesapların da düzenleme yapılarak mali tablolara eklenmesi gerektiği raporlanmıştır (Sayıştay Başkanlığı, 2024e, s. 30). Buna göre örtük koşullu yükümlülük olarak düşünülen gelecekteki sosyal güvenlik faydaları için net örtük koşullu yükümlülüklerle dair bilgilerin de diğer açıklayıcı notlar başlığı altında açıklama ve şeffaflık ilkesi gereğince paylaşımı beklenmektedir (Sayıştay Başkanlığı, 2024e, s. 30).

4.1.3.2. Doğruluk ve Güvenirlik Bakımından Değerlendirme

Kamu kurumlarına ait mali tabloların ve konsolidasyon süreçlerinin güvenilirlik ve doğruluğunu incelemek için değerlendirmesi yapılmaktadır. Bu inceleme aşamasında mali verilerin, derlenme sürecindeki yönetmelik ve devlet mali istatistikleri kılavuzuna uygun bir şekilde işlenmesi beklenmektedir (Sayıştay Başkanlığı, 2024e, s. 31). Bu yöntem uygulanırken bakanlığın kurumlar ile iş birliği içerisinde olması gerekmektedir ancak kurum ve veri tabanının fazlalığı nedeniyle sürecin işlenmesi zorlaşmaktadır (Sayıştay Başkanlığı, 2024e, s. 31). Her sektörel kurumun muhasebeleştirme işlemlerinin farklı görülmesi verilerin ortak bir şekilde değerlendirilmesine de engel olmaktadır (Sayıştay Başkanlığı, 2024e, s. 31). Bütçe içi idarelerde istatistiksel yöntem görülebilirken, yerel yönetimler ve Sosyal Güvenlik Kurumları gibi kurumlarda daha kısıtlı doğrulama yapılabilmektedir (Sayıştay Başkanlığı, 2024e, s. 31). Bu değerlendirilmelerin yapılabilmesi için uygulanacak yöntemlerin ne olduğu, uygulamadaki parasal sınırları ve belgelerin doğruluğu önem arz etmektedir (Sayıştay Başkanlığı, 2024e, s. 31).

Alt sektörleri ve kurumları aynı olarak değerlendirip kendi içerisinde mali tabloları oluşturan konsolide tablolar, kurumların tüm muhasebe kalemlerinin bir arada değerlendirilmesi ile yapılmaktadır (Sayıştay Başkanlığı, 2024e, s. 32). Konsolidasyon işlemleri yapılırken mali sonuçların benzer kayıtları ortaya çıkarmaması için bazı muhasebe kalemleri çıkartıldıktan sonra idarelerin mali tablosu ve performansı ortaya çıkarılmaktadır (Sayıştay Başkanlığı, 2024e, s. 32). Sayıştay denetimlerini yaparken konsolidasyon üzerine bazı bulgular ortaya çıkarmıştır. Bu bulgular arasında tahakkuk esasına göre hareket eden kurumlarda karşılıklı hesap ve muhasebeleştirmelerin farklı olduğu tespit edilmiştir (Sayıştay Başkanlığı, 2024e, s. 32). Buna karşın bütünsel kamusal mali yönetim ve muhasebe bilişim sistemi oluşturularak kayıtların elektronik ortamda tutularak doğrulanması amaçlanmıştır ve bu çalışmaların da muhasebeleştirme hatalarının önüne geçmeye başladığını tespit ettirmiştir (Sayıştay Başkanlığı, 2024e, s. 32). Tüm bu konsolidasyon ve muhasebeleştirme süreçlerinin doğru ve güvenilir olması için muhasebe bilişim sisteminin güçlendirilmesi, kurumlar arası bilincin oluşturulması beklenmektedir (Sayıştay Başkanlığı, 2024e, s. 32).

4.1.3.3. Standartlara Uygunluk Bakımından Değerlendirme

Mali verilerin ve istatistiklerin oluşturulması yasal mevzuatlar çerçevesinde belli standartlarda görülmesi gerekmektedir. Bu durum hem verilerin doğruluğunu ve güvenliğini hem de belli standartlar içerisinde konsolidasyonu sağlayarak veri bütünlüğünü oluşturmaktadır. Mali veri ve istatistikler hazırlanırken Mali İstatistik Yönetmeliği kullanılmakta ve hazırlanan mali veriler, devlet mali istatistik kılavuzundaki temel ilkeler çerçevesinde oluşturulmaktadır (Sayıştay Başkanlığı, 2024e, s. 36). Sayıştay tarafından yapılan incelemelerde de bu hususa uygun hareket edildiği tespit edilmiştir (Sayıştay Başkanlığı, 2024e, s. 36).

4.1.4. 2023 Yılı Genel Uygunluk Bildirimi İncelemesi

Sayıştay, genel uygunluk bildirimini hazırlarken 1982 Anayasa'sı, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu'ndan yetki almaktadır. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu 43. maddesi, 1982 Anayasası 161. Maddesi ve 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu'nun 41.maddesi ile mali yılın sonundan itibaren altı ay içerisinde verilen merkezi yönetim kesin hesap kanun teklifinin ardından yetmiş beş gün içerisinde Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulması gerektiğini belirtmektedir (Sayıştay Başkanlığı, 2024f, s. 3-4). 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nca genel uygunluk bildiriminin, dış denetim raporları, idare faaliyet raporları ve genel faaliyet raporları dikkate alınarak hazırlandığı belirtilmektedir (Sayıştay Başkanlığı, 2024f, s. 3-4).

Genel uygunluk bildirimi taslağı; denetim grup başkanlıklarınca denetim sonuçları ve faaliyet raporları dikkate alınarak hazırlanır. Uygunluk değerlendirmesinde kesin hesap kanunu teklifinde yer alan merkezi yönetim bütçe kanunu uygulama sonuçları, kamu idare hesapları esas alınarak saptanan sonuçlarla karşılaştırılır. Bu karşılaştırmada bunların uygunluk derecesiyle birlikte kamu idare hesaplarını oluşturan mali rapor ve tablolar ile kesin hesap kanunu teklifi ekinde yer alan cetvel ve belgelerin güvenilirliği ve doğruluğu da değerlendirilir. Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulması gereken diğer hususlar da belirtilerek düzenlenen genel uygunluk bildirimi taslakları grup başkanlıklarınca Sayıştay Başkanlığına sunulur. Genel uygunluk bildirimi taslakları Sayıştay Genel Kurulunda görüşülerek son şekli verilir. Genel uygunluk bildiriminin görüşülmesi sırasında açıklamalarda bulunması için ilgili kamu idaresinin üst

yöneticisi veya görevlendireceği yardımcısı çağrılabilir. Bu görüşmeler sırasında Maliye Bakanlığı adına bir yetkili ile Sayıştay Başsavcısı da hazır bulunur (6085 Sayılı Kanun, m. 41)

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu uyarınca 2023 yılı merkezi yönetim kesin hesap kanunu teklifi ile genel bütçeli, özel bütçeli ve düzenleyici denetleyici kurumların kesin hesapları, 2024 yılı haziran ayı sonu ile Sayıştaya iletilmiştir (Sayıştay Başkanlığı, 2024f, s. 5). Genel uygunluk bildirimi kapsamında merkezi yönetim bütçe kanununun uygulama sonuçları ve kamu kurumlarının hesapları dikkate alınarak değerlendirme yapılmış, mali tablo ve hesapların tutarsızlıkları ile yasal çerçevelere uygun görülmeyen bulguları raporlandırılmak istenmiş, bu incelemede faaliyet raporları ve denetim sonuçları dikkate alınmış, muhasebe birimleri içerisinde 2.326 veri ile 226 kamu idaresi üzerinde inceleme ile merkezi yönetim kesin hesabına doğru bir şekilde aktarılmasını incelemiştir (Sayıştay Başkanlığı, 2024f, s. 5).

Sayıştay, muhasebe verilerinden kamu kurumlarının kesin hesabını incelemesinin ardından merkezi yönetim kesin hesap kanunu teklifini inceleyerek karşılaştırma yapmaktadır (Sayıştay Başkanlığı, 2024f, s. 5). 2023 yılı genel uygunluk bildiriminde kamu idarelerinin bütçe gelir ve giderler tahminleri ile yıl sonu uygulanma durumlarının arasındaki farkı gösterir tablo hazırlanmakta; yapılan incelemelerde dönem başı tahmini ile dönem sonu uygulamalar arasında fark tespit edilmediği ve herhangi raporlama yapılmadığı belirtilmekte ancak bu hesaplar dışındaki bulgulara da yer verilmediği raporlanmaktadır (Sayıştay Başkanlığı, 2024f, s. 12).

Değerlendirmeler üzerinde; gelir ve giderler ile merkezi yönetimin bütçe dengesi, yıl içerisinde kaldırılan kamu alacakları, devlet borçları ile borçlanma limitleri, kesinleşen Sayıştay ilamlarının değerlendirmeleri ile cetvelleri ve mal yönetimlerinin hesabı yer almaktadır (Sayıştay Başkanlığı, 2024f).

Gider bütçesi içerisinde değerlendirilen başlıklar arasında yedek ödenekler, ek bütçeden gelen ödenekler, iller bakımından dağıtımı yapılan bütçe giderlerinin cetveli ve kesin hesap cetvelinin bütçe giderleri açıklamaları yer almaktadır (Sayıştay Başkanlığı, 2024f, s. 6). Gelir bütçesi başlığında ise yıllara yönelik özel bütçeli kurumların kendi gelirlerinin değerlendirmeleri, devredilen tahakkuklar, iller

bakımından dağıtımı yapılan bütçe gelirlerinin cetveli ile kesin hesap cetvelinin bütçe gelirleri açıklamaları yer almaktadır (Sayıştay Başkanlığı, 2024f, s. 7). Merkezi yönetim bütçe dengesi başlığında da merkezi yönetimin net ve brüt bütçe açıkları, devlet borçları ve borçlanma sınırlarında iç ve dış borçlar ile borçlanma sınırlarının aşım durumu yer almaktadır (Sayıştay Başkanlığı, 2024f, s. 7). Kesinleşen Sayıştay ilamlarının değerlendirmeleri ile cetvelleri başlığında kesinleşen Sayıştay ilamları uygulama sonuçları cetveli, özel bütçeli ve düzenleyici denetleyici kurumlar için kamu kurumları kesin hesaplarına ve genel bütçeli kurumlar için merkezi yönetim kesin hesaplarına eklenmekte, mal yönetimlerinin hesabı başlığı altında da demirbaşlar, tesis, makine ve cihazlar ile taşıtlar hesabı cetvelleri ile hesapların defterlerdeki tutarlarının doğruluğu ele alınmaktadır (Sayıştay Başkanlığı, 2024f, s. 7).

Kesin hesap kanunu teklifinde yer alan cetvel ve bilgiler ile, kamu kurumlarının mali raporlarının doğruluk ve güvenilirliği ele alınarak genel uygunluk bildirimi görüşü yapılmaktadır (Sayıştay Başkanlığı, 2024f, s. 7). Genel uygunluk bildirimi görüşünde, kamu kurumlarının hesap sonuçları, kesin hesap kanunu teklifi üzerinde incelenerek karşılaştırma sonuçlarını ortaya çıkarmaktadır.

4.1.5. 2023 Yılı Kamu İşletmeleri Genel Raporu İncelemesi

Mali hesap ve raporlama standartlarının uygulanma sahasının incelenmesi için Sayıştay tarafından kamu işletmeleri denetimi yürütülmektedir. Bu denetimler, kamu kurumlarının faaliyetlerinin doğruluk ve güvenilirlik ilkeleri gereğince durumunu belirtmektedir. Kamu kurumlarının gider ve gelirleri ile malların ve diğer hesapların hukuki düzenlemelere uygunluğunun denetiminin yapıldığı kamu işletmeleri genel raporunda; kamu kurumlarının amaçlarına uygun faaliyet yürütüp yürütmedikleri incelenerek yönetmeliğine, kalkınma planına, uygulama alanlarına bakılmakta ve iç kontrol sistemi incelenmektedir (Sayıştay Başkanlığı, 2024g, s. 1).

Kamuoyunu bilgilendirmek amacıyla Sayıştay tarafından yıllık faaliyet raporu sonuçları yayınlanmakta ve bu rapor, denetim grup başkanlıklarınca oluşturulan kamu işletmeleri yıllık raporundan yola çıkılarak raporlandırılmaktadır (Sayıştay Başkanlığı, 2024g, s. 2). Takip eden yılın sonuna kadar Rapor Değerlendirme Kurulunca

hazırlanan bu rapor, Sayıştay tarafından kamuoyuyla paylaşılmaktadır (Sayıştay Başkanlığı, 2024g, s. 2). Bu yönde toplamda 102 adet kamu işletmeleri raporu oluşturulmuştur (Sayıştay Başkanlığı, 2024g, s. 2).

İşletmeler gruplandırılırken; Kamu iktisadi teşebbüsleri, özelleştirme kapsam ve programındaki kuruluşlar, finansal kuruluşlar ve diğer kuruluşlar olarak tasnif edilmektedir (Sayıştay Başkanlığı, 2024g, s. 9). Buna göre 233 Sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında KHK ile ilişkili olan iktisadi devlet teşekkülleri ve Kamu İktisadi Kuruluşları ile bunların; müessese, bağlı ortaklık, iştirakleri kamu iktisadi teşebbüsü olarak nitelendirilmiştir (Sayıştay Başkanlığı, 2024g, s. 9). Bu kanun hükmünde kararnameye göre 17 adet iktisadi devlet teşekkülü ve bunlara bağlı 5 müessese ile 1 tane bağlı ortaklık ve 2 tane Kamu İktisadi Kuruluşu olmak üzere toplamda 25 adet kamu iktisadi teşebbüsü yer almaktadır (Sayıştay Başkanlığı, 2024g, s. 9).

Özelleştirme kapsam ve programındaki kuruluşlar ise Sayıştay 2023 yılı kamu işletmeleri genel raporunda şöyle bahsedilmiştir:

Özelleştirme programına alınan kuruluşlar, sermayelerindeki kamu payı %50'nin altına düşünceye kadar 4046 sayılı Kanun'a göre, Sayıştay tarafından denetlenmekte idi. Ancak 09.07.2018 tarihli ve 30473 sayılı Resmî Gazete 'de yayımlanan 703 sayılı KHK ile 4046 sayılı Kanun'un "Denetim" başlıklı 11'inci maddesi yürürlükten kaldırılmıştır. 10.07.2018 tarihli ve 30474 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin Geçici 1'inci maddesinde; "703 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile teşkilatlarına ilişkin kanun veya kanun hükmünde kararnameleri yürürlükten kaldırılan kamu kurum ve kuruluşları münhasıran devir ve geçiş hükümleri düzenlenenler dışında kalanlar hakkında ilgili Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle düzenleme yapılmaya kadar yürürlükten kaldırılan hükümlerin uygulanmasına" devam olunacağı belirtildiğinden 4046 sayılı Kanun'un 11'inci maddesi uygulanmaya devam edilmektedir. Diğer taraftan ilgili maddenin uygulaması sona erse dahi söz konusu kuruluşlar 3346 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile Fonların Türkiye Büyük Millet Meclisince Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun kapsamında Sayıştayın denetimine tabidir. Ayrıca, bu Kanun'a tabi kamu işletmelerinin özel hukuk hükümlerine tabi olacağı ancak özelleştirme uygulamalarıyla ilgili olarak 233 sayılı KHK'ya tabi olmayacakları düzenlenmiştir (Sayıştay Başkanlığı, 2024g, s. 9).

Görüldüğü üzere sermayelerindeki payı %50'nin altında olan kuruluşlar, Sayıştay tarafından denetlenme dışına çıkarılmıştır ancak yapılan düzenlemeler ile

istisna oluşturulmuş ve düzenleme yapılsa dahi 3346 sayılı kanun gereği denetlemeleri devam etmiştir.

Finansal kuruluşlar olarak bankacılık ve sigortacılık alanındaki kamu işletmeleri yer almakta ve buna göre Türkiye Cumhuriyeti Ziraat Bankası A.Ş., Türkiye Cumhuriyeti Halk Bankası A.Ş. ve Türkiye Emlak Bankası A.Ş. faaliyetlerini 4603 Sayılı Kanun kapsamında yürütürken, kendi kuruluş kanunlarına göre ise Türkiye Vakıflar Bankası T.A.O., Türkiye İhracat Kredi Bankası A.Ş. (Eximbank), Türkiye Kalkınma ve Yatırım Bankası A.Ş. ve İller Bankası A.Ş. bankaları faaliyetlerini yürütmektedir (Sayıştay Başkanlığı, 2024g, s. 10). Sayıştay ise denetimlerini, bu finansal kuruluşlar ile bu kuruluşların bağlı ortaklıkları olan 31 adet kuruluşu kapsayarak yapmaktadır (Sayıştay Başkanlığı, 2024g, s. 10). Diğer kuruluşlar başlığında ise kendi kuruluşlarındaki kanuna tabii olan veya diğer gruplandırmalara dahil olmayan 41 tane işletmeyi içermektedir (Sayıştay Başkanlığı, 2024g, s. 10).

Genel yatırım ve finansman programı ile kamu iktisadi teşebbüsleri ve bağlı ortaklıkların belli hedefler dahilinde çalışmalarını yürütmesi beklenmiştir (Sayıştay Başkanlığı, 2024g, s. 11). Bu hedefler arasında; kurumsal olarak faaliyetlerini sürdürmesi, işletme faaliyetlerinde verimliliği ve karlılığı sürdürmesi, insan kaynaklarında etkili olması, stok yönetiminde etkili olması, varlıkların rayiç bedel üzerinden işlemlerinin yürütülmesi, programa uygun olarak hammaddelerin hedef ve politikalara göre alım ve satımı yapılması, faaliyetlerine yönelik yenilikçi ve araştırma geliştirme faaliyetlerini yürütmesi, piyasaya göre daha kaliteli ve üretim açısından daha ekonomik, ticari kredi kullanımlarının kendi programı çerçevesinde minimum düzeyde tutulması, etkin risk yönetiminin yürütüleceği ve finansal tehlikelere karşın önlem alınması temel politikaları olarak belirlenmiştir (Sayıştay Başkanlığı, 2024g, s. 12).

On birinci kalkınma planı ile kamu işletmelerinin ekonomiklik, verimlilik ve kurumsallığa uygun bir şekilde çalışmalarını yürütmesi beklenmiş, verimliliğe uygun olarak ekonomiyi dengeleyen ve iyileştiren, yenilikçi çalışmalarını sürdüren faaliyetlerde bulunulması istenmiştir (Sayıştay Başkanlığı, 2024g, s. 11). Kamu işletmeleri genel raporunca yapılan denetimlerde kamu işletmelerinin mali tablo ve raporlarının mali raporlama standartları çerçevesinde yürütüldüğüne dikkat edilmekte

ve 2023 yılı kamu işletmeleri genel raporuna göre denetimdeki kamu idaresinin mali faaliyetleri ile mali tablosu hususundaki tüm sonuçların doğruluk ve güvenilirlik ilkeleri gereğince ortaya konulup konulmadığı da raporlanmaktadır (Sayıştay Başkanlığı, 2024g, s. 11). Kamu işletmesinin gelirleri ve giderleri ile mal hesaplarının ve diğer hesap kalemlerinin hukuki düzenlemelere uygunluğunu da ele alan Sayıştay, iç kontrol sistemi ile mali yönetim durumlarını değerlendirmektedir.

4.2. TÜRK KAMU YÖNETİMİNDE SAYIŞTAY YARGISI

Türkiye Büyük Millet Meclisi adına hesap ve işlemlerin kesin karara bağlanmasında yetkili olan Sayıştay, merkezi yönetim bütçesindeki kamu kurumları ile Sosyal Güvenlik Kurumlarının gelir ve giderlerini denetlemekle görevlidir (Sayıştay Başkanlığı, 2025, s. 40). Sayıştay yargısında da denetimlerdeki uygunsuzlukların yargılamaya esas olan konuları raporlandırılarak Sayıştay dairelerince hükme kavuşturulmakta ve yargılama sürecinde Sayıştay başsavcılığı ile son hüküm makamı Temyiz Kurulu rol almaktadır (Sayıştay Başkanlığı, 2025, s. 40).

4.2.1. 2024 Yılı Sayıştay Yargısı İstatistikleri

2024 yılına ait sayıştay yargısı istatistiklerine 2025 yılında yayınlanan faaliyet raporunda değinilmiştir. 2024 yılı faaliyet raporuna göre konusu suç teşkil eden 20 adet dosyanın ilgili kamu kuruluşu ile cumhuriyet başsavcılığına iletildiği belirtilmiş, yapılan raporlandırmalarda kamu zararına ilişkin tespitlerin tazmin ile düzeltilmesine karar verilmiş ve ayrıca yargılama aşamasına gelmeden sorgu esnasında da tahsilat sağlanarak denetimler yürütülmüştür (Sayıştay Başkanlığı, 2025, s. 40). Bunun yanında Sayıştay dairelerince verilen bu hükümlerin kanun yolları henüz tükenmediğinden kesinleşmiş karar olarak değerlendirilmediğine dikkat edilmesi de gerekmektedir (Sayıştay Başkanlığı, 2025, s. 40).

Temyiz kuruluna yapılan başvurular içerisinde toplamda 3.090 adet dosya yer almakta; bu dosyalardan 1.807 tanesi önceki yıllardan devrederken 2024 yılında ise 1.283 adet dosya bulunmaktadır (Sayıştay Başkanlığı, 2025, s. 40). Bu dosyalardan

1.712 tanesi yargılama işlemlerini görürken, 1.378 tanesi ise derdest edilmiştir (Sayıştay Başkanlığı, 2025, s. 40). Temyiz Kurulunca verilen 1.075 kararın 464 adedi tasdik, 5 adedi düzelterek tasdik, 9 adedi kaldırma, 86 adedi bozma, 105 adedi ref gerekçeli bozma, 15 adedinin dairesine tevdiine, 133 adedinin karar düzeltilmesine mahal yoktur raporuna, 9 adedini karar düzeltilmesi ile bozmaya, 5 adedine karar düzeltilmesi ile ref gerekçeli bozmaya, 3 adedini karar düzeltilmesi ile düzeltilerek tasdikine, 6 adedinin yapılacak işlem olmadığına, 182 adedinin işleminden kaldırılmasına, 53 adedinin ise süre aşımı ve talebinin reddi gibi durum tespitlerine yer verilmiştir (Sayıştay Başkanlığı, 2025, s. 40).

Başsavcılıkça dairelerden gelen 2023 yılına ait 140 rapor ile 161 ek rapor için görüş belirtilmiş, 1.339 adet temyiz karşılaması yapılmıştır (Sayıştay Başkanlığı, 2025, s. 41).

4.3. TÜRK KAMU YÖNETİMİNDE SAYIŞTAY ETKİLİLİĞİNİN GENEL DEĞERLENDİRMESİ

Dış denetimin ana unsuru olan Sayıştay, Türk kamu yönetimindeki rolü ile etkisini göstermek istemektedir. Sayıştay, misyonunu “Kamuda hesap verme sorumluluğu ile mali saydamlığa katkı sağlamak üzere denetim, yargılama ve rehberlik yapmak (Sayıştay Başkanlığı, 2024a, s. 1)” olarak tanımlamaktadır. Vizyonunu belirtirken ise “Köklü tarihinden aldığı birikimle sürekli yenilenen ve gelişen, daha iyi bir kamu yönetiminin oluşması için hizmet eden Sayıştay (Sayıştay Başkanlığı, 2024a, s. 1)” olarak bahsetmektedir. Bu anlayışta hareket etmeye çalışan Sayıştay, denetimin önemli unsurlarından olan mali şeffaflık ve hesap verebilirliği misyonu olarak uygulayarak aynı zamanda temel ilkelerinden de bahsetmektedir (Sayıştay Başkanlığı, 2024a, s. 7).

Denetimin doğru ve asli olarak yürütülebilmesi için gerekli olan hesap verebilirlik ve mali saydamlık yanında denetimlerin de iyileştirilmesi ve geliştirilmesi amaçlanmaktadır. Bu eksende dijital dönüşümü başlatmak ve ihtiyaçlara yönelik eğitim ile kalite kontrol sisteminin etkin hale getirilmesi istenmektedir ve genel boyutta ortak fayda üretmek planlanmaktadır (Sayıştay Başkanlığı, 2024a, s. 7).

Paydaşların isteklerini ve katılımlarını artırarak, denetlenen kamu idaresi ile etkileşim içerisinde olmayı beklemekte, sürdürülebilir kalkınma amaçlarının yürütülebilmesi için iş birliğinde olmayı istemektedir (Sayıştay Başkanlığı, 2024a, s. 13). Bu iş birliği içerisinde kamuda iyi yönetişimin oluşması için, eğitim ve rehberlik faaliyetlerinin artması da Sayıştay tarafından planlanmaktadır (Sayıştay Başkanlığı, 2024a, s. 14). Bu nedenle Sayıştayın tüm sürecinin şeffaf olması ve çalışanların da karar sürecine dahil olması beklenmekte ve bir bütün içerisinde tüm personelin denetim ve yargı süreçlerinde görev alması istenmekte ancak bu durum, tüm personelin sürece dahil edilmeye çalışılması beraberinde koordinasyon eksikliğini de getirmektedir. Bu sürecin hizmet içi eğitimlerle atlatılması beklenilmektedir. (Sayıştay Başkanlığı, 2024a, s. 29).

İyi bir denetimin olabilmesi için değişim ve gelişime uygun hareket etmek gerekmektedir. Bir bakıma değişim ve gelişimin de teknoloji üzerinden olduğunu düşünürsek denetimin de teknolojiden hareketle sürecini yürütmesi gerekmektedir (Kurban, Çığman ve Pekel, 2023, s. 42). Sürekli yeniliği ve gelişime açık olmayı bekleyen Sayıştay, yeterli ve gerekli bilgiye ulaşılabilmesi açısından birçok bilişim altyapı sistemi ile kurumsal sistemini korumayı amaçlamakta, bu yolda Sayıştay Başkanlığı bilgi sistemi (SAYBİS) ve Sayıştay Başkanlığı elektronik doküman ve iş akışı yönetim sistemi (SAYNET) adında bilişim altyapılarını kullanmaktadır (Sayıştay Başkanlığı, 2024a, s. 29). Öte yandan Sayıştay, bilişim altyapısını kullanarak birçok veriyi saklamakta ve kullanmaktadır. Bunlar içerisinde, mali verilerin analizini gerçekleştiren veri analiz sistemi (VERA), Sayıştay tarafından istenilen belgelerin ilgili kurumlarca iletildiği sistem olan birleşik veri aktarım sistemi (BVAS), eski sistemlerin yeni platformda kullanıldığı personel yönetim bilgi sistemi (PYBS), kurumsal dosyalara erişimin sağlandığı ve paylaşımın yapıldığı (SAYDRIVE) uygulamalar yer almaktadır (Sayıştay Başkanlığı, 2024a, s. 29-34). Bu yolla Sayıştay, kendi bilişim altyapısını yürüterek hem bağımsızlığını hem de veri güvenliğini korumaya çalışmaktadır.

Teknoloji çağının geliştiği bu dönemde yapay zekâ teknolojisinin kullanılması da zorunluluk haline gelmiştir. Sayıştayın, bilişim altyapısını çeşitli uygulamalar yerine tek bir platform ve uygulamada toplamasıyla veri bütünlüğünde daha

ulaşılabilir olması beklenmektedir. Sayıştay, bilişim altyapısına daha fazla yapay zekâ alanı oluşturarak denetimlerini sürdürmeli, olası senaryo ve risk faktörleri için yapay zekadan daha fazla yardım ve olası senaryolar almalıdır. Bu sayede denetim faaliyetleri daha rasyonel ve veri bütünlüğü sağlanabilecektir.

Teknolojinin gelişmesi aynı zamanda beraberinde siber tehlikeleri de getirmektedir. Sayıştayın bilişim altyapısı her ne kadar özgün ve veri güvenliği altında olsa da personele yönelik siber eğitimler verilmesi ve bilinçlendirilmesi gerekmektedir. Zaten Sayıştay da, personel siber güvenlik eğitimlerine devam ederek süreklilik kazandırmaya çalıştığını raporlarında belirtmiştir. (Sayıştay Başkanlığı, 2024a, s. 36).

4.3.1. Düzenlilik Denetimi Yönünden Değerlendirme

Sayıştayın bağımsız bir kurum olması gereği yaptığı icraatlar ile hem yargı hem denetim üzerinde olması nedeniyle kendine özel kurumsal kimliği bulunmaktadır. Bu kurumsal kimlik, kamu kaynaklarının ve kamu kurumlarının doğru ve ilkeli çalışması gereği kendiliğinden ortaya çıkmıştır. Denetim yetkisi gereği kamu kurumları üzerindeki etki ve tesiri, aynı zamanda kamu kurumları üzerinde bir üstünlük ve yol göstericilik olarak ortaya çıkmaktadır.

Kamu kurumlarında denetim bilincinin oluşması hesap verebilirlik ve mali saydamlığı beraberinde getirmektedir. Daha hesap verebilir ve daha şeffaf bir kamu yönetimi için ise kamuda denetimin artırılması önem arz etmektedir. Ayrıca artan etkileşim çağında bilgi edinmenin istenmesi ve kamu idarelerinin artan sorumlulukları, kamunun her alanda denetime olan ihtiyacını da ortaya çıkarmıştır. Bu nedenle Sayıştay tarafından dış denetim genel değerlendirme raporlarında denetim oranları paylaşılmaktadır.

Tablo 4: Yıllar itibarıyla denetlenme oranları

İdareler	2019	2020	2021	2022	2023
Genel Bütçeli	99.98	99.99	99.99	100	100
Özel Bütçeli (Yükseköğretim)	90.32	89.73	90.93	87.67	92.83
Özel Bütçe (Diğer)	99.62	98.94	98.70	99.85	99.87
Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar	97.87	97.62	97.01	100	100
İl Özel İdareleri	13.58	16.82	15.49	24.95	35.83
Büyükşehir Belediyeleri	100	100	100	89.86	100
BŞB Bağlı İdareleri	66.41	68.90	92.36	87.27	95.50
İl Belediyeleri	71.44	54.97	34.58	43.48	58.43
İlçe Belediyeleri	57.38	33.05	30.05	39.09	41.36
Sosyal Güvenlik Kurumları	100	100	100	100	100
Kalkınma Ajansları	-	58.26	17.94	18.39	35.74
YİKOB	85.81	10.29	21.11	20.18	30.50
Diğer İdareler	99.80	99.86	99.89	99.82	99.89

Kaynak: Yazar tarafından yıllar itibarıyla dış denetim genel değerlendirme raporlarından oluşturulmuştur.

Kurumların denetlenme oranlarının gösterildiği tablo, yıllar itibarıyla dış denetim genel değerlendirme raporlarından oluşturulmuştur. Son 5 yıla ait denetlenme oranlarındaki tabloya baktığımızda çoğu kurumun denetlenme oranlarının %100'e

yakın olduğu görülmektedir. Genel bütçeli idarelerin tamamı neredeyse her yıl denetlenirken, özel bütçeli idarelerde ise yükseköğretim alanındaki kurumlar yıldan yıla azalıp yükselerek dalgalı seyir izlerken, diğer özel bütçeli idareler de %100'e yakın bir denetleme seyir grafiği izlemektedir. Düzenleyici denetleyici kurumlar ise son iki yılda %100 oranıyla tamamen denetlenmiştir. Yerel yönetim sayısının fazla olması, il ve ilçe belediyeleri ile il özel idarelerinde genel olarak artan şekilde az oranlama görülse de büyükşehir belediyelerinde 2022 yılı hariç tamamının denetlenmesinin imkânı olmuştur. Büyükşehir Belediye bağlı idarelerinde de son 3 yılda 23 puanlık bir artış görülmüş ve ilerleyen yıllarda da bu denetlenme oranı korunmaya çalışılmıştır. Tabloda kalkınma ajansları ise son dört yılda denetlenmeye alınırken, Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlıklarında ise 2019 yılından itibaren denetlenme oranları ciddi şekilde azalmış ancak ilerleyen yıllarda tekrar artış eğilimine girmiştir.

Dış denetim genel değerlendirme raporlarında da belirtildiği üzere yıl içerisindeki politikalar denetim alanlarını ve oranlarını da etkilemektedir. 2022 yılında denetlenme oranlarında genel olarak düşüş seyir edilmiş olsa da 2023 yılı ile denetlenme oranlarında tekrar bir artış gözlemlenmektedir. Sosyal Güvenlik Kurumlarının denetlenme oranları ise her zaman tam olarak görülmektedir. İdare sayısının fazlalığı, il ve ilçe belediyeleri ile il özel idarelerindeki denetlenme oranındaki düşüklüğe yansımaktadır. Bu oranlar yerel yönetimler üzerindeki denetimlerin yetersiz ve etkili olmadığını göstermektedir.

Sayıştayın kurumsal bağımsızlığı altında devletin de bir faktörü olması ve diğer kurumlar ile etkileşim içerisinde olması onu etkilemektedir. Bu nedenle politika ve kararlardaki değişimler Sayıştayı etkileyebilmektedir. Sayıştayın da kurumsal kimliğini bu politikalar çerçevesinde yönlendirerek hizmetlerine devam etmesi gerekmektedir. Örneğin 2023 yılında yaşanan deprem felaketinin ardından Sayıştay, denetimlerini ve çalışmalarını deprem felaketine yönelik ihtiyaçlara dikkat edilerek ve ona göre yönlendirerek yürütmüştür (Sayıştay Başkanlığı, 2024a, s. 35).

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nca iç kontrol sistemlerini kurmak üzere kamu idarelerine yetki verilmiştir (5018 Sayılı Kanun, m. 57). İç kontrol faaliyetleri, kurumların kendi içerisinde oluşturduğu denetim ile

yürütülmekte iken iç kontrolün değerlendirilmesi ise 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu'na Sayıştaya verilmiştir (6085 Sayılı Kanun, m. 36). Bu nedenle kamu idarelerinin iç kontrol sistemleri genel değerlendirme raporunda değerlendirilmektedir. Sayıştay tarafından 1'den 5'e kadar sıralama yapılarak puanlama sistemi oluşturulan iç kontrol faaliyetlerinde, en düşük puan olan bir puan ile bu konuda çalışma yapılmadığını, iki puan ile konu hakkında çalışma başlatıldığını ancak tamamlanmadığını, üç puan ile konu hakkında çalışma yapıldığını ancak tam olarak uygulanamadığını, dört puan ile konuya ilişkin faaliyetler var fakat etkisiz kaldığını, en yüksek puan olan beş ile ise bu konuda etkin bir çalışma ve faaliyet yapıldığını belirtilmiştir (Sayıştay Başkanlığı, 2024c, s. 13).

Tablo 5: Kurumların iç kontrol puan değerleri

İdareler	2019	2020	2021	2022	2023
Genel Bütçeli	73	79	82	85	83.38
Özel Bütçeli (Yükseköğretim)	66	73	74	79	81.29
Özel Bütçeli (Diğer)	67	76	76	81	81.23
Mahalli İdareler	62	68	61	68	61.69
Sosyal Güvenlik Kurumları	71	78	86	95	97.74

Kaynak: Yazar tarafından yıllar itibarıyla dış denetim genel değerlendirme raporlarından oluşturulmuştur.

İç kontrol prosedürlerinin iç kontrol standartları çerçevesinde ele alınan iç kontrol prosedürleri; kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme başlıklarından meydana gelmektedir (Sayıştay Başkanlığı, 2024c, s. 14). Kamu idarelerinin iç kontrol faaliyetleri dört başlıkta incelenerek puanlaması yapılmakta, buna göre kontrol ortamı; çalışanların iç kontrol bilincini, risk değerlendirme; risklerin tespiti, kontrol faaliyetleri kamu kurumunun hedeflerini gerçekleştirme ve riskleri yönetmesini, bilgi ve iletişim; sorumluluklar içerisinde bilgi

akışının sağlanmasını, izleme ise kamu idaresinin çalışmalarının hedefler üzerinde olup işleyişini değerlendirmektedir (Sayıştay Başkanlığı, 2024c, s. 14).

Tabloda da görüldüğü üzere son beş yılda genel bütçeli idarelerde artış görülmekle birlikte belli düzeylerde puanını koruduğu anlaşılmaktadır. Özel bütçeli idarelerde ise düzenli olarak bir artışın olması, özel bütçeli idarelerin giderek daha kaliteli ve kontrollü faaliyet yürüttüğünü göstermektedir. Son yıllarda Sosyal Güvenlik Kurumlarındaki iç kontrol puanlama sayısındaki artış dikkat çekerken mahalli idarelerdeki düşük puanlama tabloya yansımaktadır. Denetlenecek Sosyal Güvenlik Kurumlarının iki ile sınırlı olması etkili olurken, mahalli idarelerin fazlalığı ve yereldeki siyasi kaygı iç kontrolün de azalmasına sebep olmaktadır. Genel olarak kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme başlıkları altında ortalamanın üzerinde bir iç denetim kalitesi görülürken kamu kurumlarının belli standartlar düzeyinde iç kontrol süreçlerini yürüttüğü görülmektedir.

Yüzdelerin beşlik puan sistemine göre karşılığını değerlendirmek gerekirse, genel bütçeli idareler ilk yıllar üç puan ile bu konuda çalışmalarını tamamlamıştır ancak tam olarak uygulanmamaktadır değerlendirmesini almıştır. Böylelikle ilerleyen yıllarda puanını yükselterek 4 ortalama ile konuya ilişkin uygulamalar vardır ancak yeterli değildir değerlendirmesini almaktadır. Özel bütçeli yükseköğretim ve diğer idarelere bakıldığında üç puandan dört puana geçildiğini ve konuya ilişkin faaliyetlerin olduğu ancak yeterli görülmediği belirtilmektedir. Mahalli idarelerde ise genel olarak konu hakkında çalışma yapıldığı ancak tam olarak uygulanmadığı söylenebilmektedir. Zira yıllar itibarıyla çok az gelişmesi olmakla birlikte 2023 yılında tekrar düşüş göstermiştir. Sosyal Güvenlik Kurumları ise dört puandan beş puana geçerek iç kontrol faaliyetlerinde tam ve etkili çalışma yaptıklarını kanıtlamaktadır.

İç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi mevcut ve oluşabilecek riskleri de bertaraf edebilmekte; örneğin düzenlilik denetimi ile birlikte iç kontrol sürecinin de dahil olmasıyla Sayıştay tarafından belirli standartlar etrafında değerlendirilmekte ve dış denetim genel değerlendirme raporundaki verilere göre iç kontrol mekanizmaları her geçen yıl daha da verimli ve etkili olmaya çalışmaktadır (Altay ve Özer, 2024, s. 1857).

Türk kamu yönetiminde Sayıştay, faaliyetlerinin amacı olarak denetimin katma değerini artırmayı görmekte, bu amaçları yürütürken ihtiyaçları gideren ve paydaş isteklerini karşılayan risk odaklı kurumsal denetim planları oluşturmak istemektedir (Sayıştay Başkanlığı, 2024a, s. 49). Sayıştay, denetimlerini yürütmek ve denetim altyapısını iyileştirmek, denetim raporları kalitesini artırmak, kamu yönetimindeki gelişim ve işleyişini etkileştirmek ve yargı sonuçlarının etkin ve hızlı yapılmasını istemektedir (Sayıştay Başkanlığı, 2024a, s. 49).

6085 Sayılı Sayıştay Kanunu ve 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile birlikte denetim anlayışında yenilikler yaşanmış, eski geleneksel denetim anlayışının yerine daha kapsamlı finansal tabloları ve riskleri dahil eden denetim anlayışı gelmiştir (Altay ve Özer, 2024, s. 1856). Denetim ile birlikte denetlenen kamu idaresinin mali tablo ve raporlarının güvenilirliği tespit edilmek istenmekte ve bu güvenilirlik sayesinde; toplumlar, idareler, yönetimler, doğru ve güvenilir bilgiye ulaşarak kararlarını sağlıklı almalarına yol açmaktadır (Altay ve Özer, 2024, s. 1856). Bu sayede oluşabilecek kamu zararlarının da önüne geçilmektedir.

Aşağıdaki tabloda da görüleceği üzere son beş yılın bulgu sayıları tür bazında tablo halinde verilmiştir. Yıllar itibarıyla bulgu sayısında artış görülürken, mevzuata aykırı görülerek ortaya konulan bulgular 2019 ve 2020 yıllarının ardından ciddi artışlar ile 2023 yılında 6.216 sayısına ulaşmıştır. Bu artışa rağmen yıllar itibarıyla mali yönetim ve iç kontrol sisteminde görülen bulgulardaki düşüş eğilimi, kurumların iç yapılarındaki yönetim ve kontrol sistemleri üzerindeki düzenlerinin sağlandığına işaret etmektedir. 2019 yılındaki 846 bulgu sayısının 2020 yılında 307 sayısına düşmesi bunun göstergesi olmaktadır.

Tablo 6: Yıllar ve bulgu türleri itibarıyla bulgu sayıları

Yıllar	Malî Rapor ve Tabloları Etkileyen Hataları İçeren Bulgular	Mevzuata Uygunluğa İlişkin Hataları İçeren Bulgular	Malî Yönetim ve İç Kontrol Sistemine İlişkin Hataları İçeren Bulgular
2019	1903	3800	846
2020	2243	3332	307

2021	2292	5119	228
2022	2247	5377	212
2023	2266	6216	273

Kaynak: Yazar tarafından yıllar itibarıyla dış denetim genel değerlendirme raporlarından oluşturulmuştur.

Mali rapor ve tabloları etkileyen bulgular açısından inceleme yapıldığında ise kurumların belirli düzeyde ve oranda bulgularının devam ettiği görülmektedir. 2019 yılında bulunan 1.903 adet bulgu, 2020 yılında 340 artış göstererek 2.243 adet olurken, 2021 yılında 49 bulgu artışla 2.292, 2022 yılında 45 bulgu azalışla 2.247 adet olmuştur. 2022 yılından 2023 yılına geçildiğinde ise bulgu bakımından 19 adet azalış görülmektedir. Yıllar içerisinde bulgu sayısındaki düşük ve benzer azalış ve artış oranları burada kendini tekrar ettiğini göstermektedir. Özellikle yıllar itibarıyla mahalli idarelerin bulgu sayısında en önde geldiği görülmektedir. 2023 yılında mevzuata uygunluğa ilişkin hataları içeren bulgular üzerinde 6.216 bulgunun 4.610'u mahalli idarelere ait olurken, 2022 yılında 5.377 bulgunun 3.728'i, 2021 yılında 5.119 bulgunun 3.212'si, 2020 yılında 3.332 bulgunun 2.052'si ve 2019 yılında 3.800 adet bulgunun 2.626 tanesi mahalli idarelere ait olmaktadır. Mahalli idarelerin bulgu sayısındaki fazlalık, mali rapor ve tablolara ilişkin bulgular ile mali yönetim ve iç kontrol sisteminde tespit edilen hatalarda da görülmektedir. Bulgu sayısındaki fazlalık mahalli idarelerin kamu idaresi sayısı olarak çok fazla olmasının yanında denetlenme imkanını da kısıtlamaktadır. Mahalli idarelerin fazla olması denetlenme oranlarının düşük olarak karşımıza çıkmasını sağlamaktadır. Tüm bu durumlarla birlikte yerel yönetimin siyasi ve politik hedefleri, yıllar itibarıyla denetim sonucundaki bulguları ortadan kaldırmaya yönelik hedef, strateji izleyememiştir. Bulgu sayılarında denetlenmenin takibini de zorlaştıracak fazlalıklar görülmüştür.

Özellikle mali yönetim ve iç kontrol sistemine ilişkin bulunan bulgularda 2019 yılı itibarıyla düşüş görülmesi, bu yıllarda Maliye Bakanlığının veri bütünlüğü sağlamak adına yürüttüğü bütünleşik kamu mali yönetim bilişim sisteminin dahil olmasıyla gerçekleşmiştir. 2019 ve sonraki yıllarda bulgu sayılarında giderek düşüş görmesine neden olan bu sistem, mali yönetimin bir arada yürütülmesini sağlamıştır.

Görüldüğü üzere Sayıştay raporlarının fazlalığı ile Türkiye Büyük Millet Meclisinde görüşülme yöntemleri Sayıştayın denetimlerinin etkili sonuçlanamamasına yol açmaktadır. Bulgular ile birlikte oluşan rapor sayısının çokluğu Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından yeteri kadar özümselememekte ve incelenememekte, ayrıca mahalli idareler üzerindeki bulguların tespiti, mahalli idarenin yöneticisi ve Mahalli İdare Meclisi tarafından siyasi kaygılar nedeniyle yeteri kadar irdelenip tartışılmamakta, mahalli idarelerin fazlalığı da ayrıca denetimi yetersiz kılmakta ve bunun gibi raporlardaki bulguların her sene tekrar etmesi ise denetimin tekerrür haline gelmesine sebep olmakta ve raporların etkililiğine engel olmaktadır (Aksoy, 2022, s. 204)

Mali rapor ve tablolar üzerinde bulunan bulgularda yıllar itibarıyla bakıldığında bulgu sayısının birbirine yakın devam ettiği görülmektedir. Yıllar itibarıyla bulgu sayısındaki değişmelerin az olması ise benzer bulguların kendini tekrar ettiğini göstermektedir. Aşağıdaki tabloda da dış denetim genel değerlendirme raporları incelenerek yıllar içerisinde ilk 10'a girmiş bulgu türleri ve tespit sayısı belirtilerek tablolştırılmıştır.

Tablo 7: Yıl bazında mali rapor ve tablolara ilişkin ilk 10 sıralamasına girmiş bulgular

Bulgular	Yıllar İtibariyle Bulgusu Bulunan Kamu İdaresi Sayısı				
	2019	2020	2021	2022	2023
Tahsis Edilen ve Tahsisli Kullanılan Taşınmazların Muhasebe Kayıtlarının Yapılmaması/Hatalı Yapılması	119	102	100	88	81
Yazılım/Lisans/Patent/Telif Hakkı/Harita Plan, Proje Alımları Niteliğindeki Gayri maddi Hak Alımlarının Haklar Hesabında Muhasebeleştirilmemesi	46	80	75	72	44

Maddi Duran Varlıklar İçin Amortisman Ayrılmaması veya Amortismanların Hatalı Hesaplanması	-	51	30	66	67
Tapu Kayıtlarında İdare Adına Kayıtlı Olan Taşınmazların Kurum Mali Tablolarında Yer Almaması (Fiili Envanter İşlemlerinin Tamamlanmaması)	123	73	70	65	57
Kıdem Tazminatı Karşılıklarının Ayrılmaması	37	55	65	64	29
Maddi Duran Varlıklara İlişkin Değer Artırıcı Harcamaların İlgili Maddi Duran Varlık Hesaplarında İzlenmeyerek Doğrudan Giderleştirilmesi	-	40	44	55	30
Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında Kayıtlı Olan Tutarlardan Tamamlanan/Geçici Kabulü Yapılanların İlgili Varlık Hesabına Aktarılmaması	47	41	47	41	23
Faaliyet Konusu Olmayan Giderlere İlişkin Katma Değer Vergisinin İndirim Konusu Yapılması	46	-	27	21	27
Hurdaya Ayrılan Maddi Duran Varlıkların Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar ve Birikmiş Amortismanlar Hesabında Muhasebeleştirilmemesi	-	20	-	-	-
Peşin Tahsil Edilen Gelecek Dönemlere İlişkin Gelirlerin Gelecek Aylara/Yıllara Ait Gelirler Hesaplarında Muhasebeleştirilmemesi	-	-	-	-	19
Kamu İdaresinin Ortağı Olduğu Kuruluşlarda Bulunan Sermayesi ile Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabının Borç Bakiyesinin Uyumsuz Olması	-	-	-	23	23

Muhasebe Birimleri Arası İşlemler Hesabının Yıl Sonunda Değer Hareketleri Sonuç Hesabına Aktarılmaması Nedeniyle Bakiye Vermesi	-	-	-	32	-
Kurumun Dayanıklı Taşınır Kayıtları ile Muhasebe Kayıtları Arasında Tutarsızlık Bulunması	-	-	26	-	-
Verilen Depozito, Teminat, Güvence Bedeli vb. Tutarların Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabında Muhasebeleştirilmemesi	-	33	25	-	-
Mevduat Faiz Gelirlerinden Kesilen Gelir Vergisi Stopajının 630 Giderler Hesabına Kaydedilmemesi	54	21	-	-	-
Taşınmazların Cins Tashihlerinin Yapılmaması	97	-	-	-	-
Kiraya Verilen Gayrimenkullerin ve/veya Bunlardan Elde Edilen Gelirlerin Nazım Hesaplarda Takip Edilmemesi	53	-	-	-	-
Faaliyet Alacakları Hesabında Tahakkuku Olan Alacakların Tahsilatının Düşük Olması	46	-	-	-	-
İlan ve Reklam Vergisinin Tahakkuk ve/veya Tahsilinin Yapılmaması	40	-	-	-	-

Kaynak: Yazar tarafından yıllar itibarıyla dış denetim genel değerlendirme raporlarından oluşturulmuştur.

Son 5 yıl üzerindeki tablo incelemeye alındığında en çok kendini tekrar eden bulgunun 490 adet ile taşınmazların muhasebe kayıtlarının hatalı yapılması veya hiç yapılmaması olarak görülmektedir. Yıllar itibarıyla azalış eğiliminde olsa da bulgu

olarak fazlalığını korumaktadır. İkinci sırada ise 388 bulgu ile tapu kayıtlarında mevcut olan taşınmazların kamu idaresinin mali kayıtlarında görülmemesi olmaktadır. 2019 yılında 123 adet bulgu görülürken takip eden yılda 50 adet bulgu giderek 73 olurken, 2021, 2022 ve 2023 yıllarında azalışta olmasına rağmen bulgu sayısını korumaya devam etmiştir. Üçüncü sırada görülen 317 bulgu ile gayri maddi hakların muhasebeleştirilmesinin haklar hesabında görülmemesi yer almaktadır. 2019 yılının ardından bulgu sayısı iki kata yakın artarak 2020 yılında 80 adet görülmüştür. 2021 ve 2022 yıllarında da birbirine yakın sayıda bulgular bulunurken 2023 yılında yarıya yakın oranda bulgu sayısında azalma görülerek bu sayı 44'e düşmüştür. İlk üç sıradaki bulgulara bakıldığında taşınmazlar üzerinde bulgular tespit edilirken gayri maddi hakların da hatalı olarak muhasebeleştirildiği görülmüştür.

Bulgu sayılarının giderek arttığı durumlara bakıldığında; maddi duran varlıklara ilişkin yıpranma payları olan amortisman değerlerinin hatalı kayıt edilmesi veya hiç kayıt edilmemesi, faaliyeti olmayan giderlerin katma değer vergisinden düşülmesi, kamu kurumunun ortak olduğu kuruluşlarda sermaye hesaplarının hatalı olması tespitleri yer almaktadır. Bu bulgu sayıları büyük değişimlerin olmadığını ve kendini yinelediğini göstermektedir. Görülen kamu idareleri arasında farklılık olabilese de standartlara uyulmayarak mali tablolar ve raporlar üzerinde bulgular bulunmasını ortaya çıkarmaktadır.

Son yıllarda bulgularda artış göstererek dış denetim genel değerlendirme raporuna girmeyi başaran bulgular da yer almaktadır. Son yılda daha fazla görülen peşin tahsil edilen gelirin, gelecek yıllara ait gelirler hesaplarına kaydedilmemesi muhasebenin dönemsellik ilkesine aykırı olarak görülmüştür. Ayrıca son iki yıl içerisinde görülen kamu kurumunun ortak olarak bulunduğu kuruluşlarda sermaye hesaplarının hatalı görülmesi aynı bulgu sayısı ile kendini tekrar etmiştir.

Sadece 2019 yılında ilk 10'a giren ve daha sonraki yıllarda ilk 10 listesinden çıkarak bulgu sayısında azalma olan durumlar da mevcuttur. Bunlar arasında; taşınmazların cins tashihlerinin yapılmaması, kiraya verilen gayrimenkullerin ve/veya bunlardan elde edilen gelirlerin nazım hesaplarda takip edilmemesi, faaliyet alacakları hesabında tahakkuku olan alacakların tahsilatının düşük olması, ilan ve reklam vergisinin tahakkuk ve/veya tahsilinin yapılmaması yer almaktadır. Bu bulguların

ilerleyen yıllarda azalmasının görülmesi, kurumlar tarafından bu konularda daha dikkat edildiğini göstermekle beraber dönemin getirdiği şartlar gereği mali kayıtların da bu yönde yapılmayarak bulgu çıkarmasına da engel olduğu düşünülmektedir.

Sonuç olarak mali tablolar üzerinde belirli hataların her sene yapılmaya devam edildiği, belirli yıllarda azalma eğilimi gösterse de dalgalı bir şekilde bulguların görülmeye devam ettiği belli olmaktadır. Özellikle kimi işlemlerin ilçelerden illere doğru yürütülerek işlemlerin merkezileşmeye başlanması ve kurumların kendi yönetmeliklerinde yaptıkları değişiklikler bulgular içerisinde azalmalara veya değişikliklere sebep olmaktadır. Bununla birlikte, kamu mali yönetiminde veri bütünlüğünün sağlanması için getirilen ve kayıtların bir arada yürütülmesini sağlayan bütünlük kamusal mali yönetim bilişim sisteminin entegre olması da bulgular üzerindeki değişikliklere sebep olmakta ancak Sayıştayın kamu kurumlarına yönelik bulgularının her sene tekrar görülmesi de denetimlerin niteliğini azaltmakta, kendini tekrar etme durumuna düşürmektedir. Sayıştayın bu durumu atlatabilmesi için caydırıcı cezalar ve yaptırımlar uygulaması gerekmektedir.

Etkili, ekonomik ve verimli bir kamu mali yönetimi oluşturulması açısından mali saydamlık ve hesap verebilirlik önemli olmaktadır. Bu anlamda Sayıştay raporlarının da bu ilkelerden hareketle oluşturulması beklenmektedir. Sayıştay denetçileri ile yapılan bir anket ile mali saydamlık ve hesap verebilirliğin etkinliğine yönelik bir çalışma yapılmıştır. Bu çalışmada 54 Sayıştay üyesine çeşitli sorular sorularak dış denetim ile Sayıştay raporlarının önemi ve etkisinin yanında etkinliğini de azaltan durumların tespiti yapılmak istenmiştir. Bu ankete göre katılımcıların %100'ü; mali şeffaflık ve hesap verebilirlik için etkili bir dış denetim ve raporlamanın olması gerektiğini, kamu idarelerince üretilen bilginin mali şeffaflık ve hesap verebilirlik için tutarlı ve anlaşılabilir olması gerektiğini, doğru kaynak kullanımı ve hesap verebilirliğin güçlenmesi için düzenli denetimlerin gerektiğini, Sayıştay raporlarının bu hususta önemli olduğunu ve kamuoyu ve yasama ortamında yararlı bilgi sağladığını katıldığını belirtmiştir (Aksoy, 2022, s. 201). Katılımcılardan %80 ile %99,99 arası kesim ise mali şeffaflık ve hesap verebilirliğin temelini etkili raporlamadan geçtiğini, mali şeffaflık ve hesap verebilirlik ile raporlama ilişkisi arasında doğrudan bir bağlantı olduğunu, Sayıştay raporlarının kamu kurumlarında

hukuka aykırı durumları ortaya çıkardığını, kamu kaynaklarından yola çıkılarak kamu idarelerindeki idare ve hesap verme sorumluluğunun yasama organında görüşülmesine yol açtığını, Sayıştayın denetiminin yeterli olduğu ve gerekli beklentileri karşıladığını düşünmektedir (Aksoy, 2022, s. 201).

Katılımcılar arasında %70 ile %79,99 arasındaki kesim ise bütçe uygulama sonuçları ile faaliyet raporlarındaki bilgilerin gerçekçiliğini sağlamak adına Sayıştay raporlarının bir güvence olduğunu, Sayıştay tarafından verilen güven bildirimi, hesap ve tabloların Türkiye Büyük Millet Meclisi ve ilgili idareler için önemli bir kriter olduğunu, raporlardaki bulguların izlenmeye çalışıldığı halde yeterli olmadığını ancak raporların yasamanın bütçe üzerindeki denetimine yardımcı olduğunu düşünmektedir (Aksoy, 2022, s. 202). Katılımcıların %70'inden az kısmı ise kamu kurumlarının sorunlu konulara Sayıştay raporlarında değinildiği ve Türkiye Büyük Millet Meclisine iletildiği ancak konu hakkında yeterli düzenlemeler yapılmadığını belirtmiştir (Aksoy, 2022, s. 202). Katılımcılardan %53'lük kesim ise kamu kurumlarının mali işlemlerinin tamamının denetlendiği ve değerlendirmesinin yapılarak Türkiye Büyük Millet Meclisi ile kamuoyunda paylaşıldığını düşünmekte ancak paylaşılmasına rağmen yeterince incelenip sorunları çözecek yasal çözümlerde bulunmadığına katılmaktadır (Aksoy, 2022, s. 202). Ankete katılan denetçilerden %50 si ise Sayıştay tarafından ortaya konulan bulguların idareler tarafından dikkate alınmadığını düşünmektedir (Aksoy, 2022, s. 202). Sayıştay tarafından yapılan denetimlerin de sonuçlarını ölçecek yeterli mekanizmanın olmamasını belirtmektedir (Sayıştay Başkanlığı, 2024a, s. 41). Sayıştay tarafından bu husus, gerekli çalışmaların yapılarak giderilmesi gerekmektedir.

Ayrıca yine aynı ankete göre katılımcıların %46'sı Sayıştay raporlarındaki bulgu fazlalığını raporlar üzerindeki etkililiği olumsuz yönde etkilediğini düşünürken %35'i ise buna katılmadığını belirtmiş, %85 görüşe sahip kesim ise raporların Türkiye Büyük Millet Meclisinde görüşülme usulünün raporlar üzerindeki etkinliğini kaybettirdiğine inandığını belirtmiştir (Aksoy, 2022, s. 203). Ayrıca yerel yönetimler raporunun yine kendi yerel yönetimindeki meclislerce görüşülmesi %67 kesim tarafından etkililiğe zarar verdiği düşünülmüş, %78'i ise Sayıştay raporlarındaki

tespitlerin takibinde yaşanan sorunların var olduğuna inandığını belirtmiştir (Aksoy, 2022, s. 203).

Anketten de anlaşılacağı üzere denetçilerin büyük bir kısmı mali saydamlık ve hesap verebilirlik için Sayıştay denetimlerinin gerekli olduğunu düşünmektedir. Denetçilerin çoğunluğa yakın kısmı Sayıştay raporlarının kamu yönetimine etkisi olduğunu ve yasama ile yürütme gibi organlara yardıma bulunduğunu ancak bürokratik engellerin de oluştuğunu düşünmektedir. Yarıya yakın kesim ise kamu kurumlarının tam anlamıyla denetlenemediğini ve sonuç olarak yeterli düzeyde çıktıya ulaşamayıp sadece bulgu fazlalığı oluşmasından dolayı çözüm bulunamadığını düşünmektedir.

4.3.2. Performans Denetimi Yönünden Değerlendirme

Denetimden bahsederken yönetim kavramına daha önce değinilmiştir. Buradan hareketle performans denetimi için öncelikle performans yönetimine baktığımızda; performans yönetimi uygulamalarının karar alma amacıyla birleştirilerek performans bilgisinin kullanılması olmaktadır (Şener, 2017, s. 14). Bu yönetim ise ölçüm nesnesinin belirlenerek, göstergeleri formüle etmek ve verileri toplayarak analiz edip raporlamak olarak tanımlanmaktadır (Şener, 2017, s. 14). Bir başka deyişle performans yönetimi; etkili olabilmek için belli bir hedefe yönelik ortaya konulan iş ve işlemlerin sonucunda ortaya çıkanın sayısal ve nitelik açısından kuruma faydasının bulunması olarak görülebilmektedir. (Drucker, 2009, s. 396). Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (INTOSAI)' ne göre performans denetiminin yürütülürken kamu idareleri tarafından raporlanan performans bilgisinin incelenmesi ve etkililik, ekonomiklik ile verimlilik açısından raporlandırılması gerekmektedir (Şener, 2017, s. 14).

Türk kamu yönetiminde Sayıştayın performans denetimi ile; etkililik, verimlilik ve ekonomiklik açısından hesap verebilirlik içerisinde mali şeffaflıkla hareket etmesi beklenmektedir (Övgün, Sayan ve Zengin, 2018, s. 87). Sayıştaya ise bu görev 1996 yılında atfedilmiştir (Kubalı, 1999, s. 33). Sayıştaya atfedilen bu görev her ne kadar 1996 yılında verilse de asıl performans denetimi niteliğini 5018 Sayılı

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile birlikte kazandığı görülmektedir (Durak, 2017, s. 71).

Performans denetimi ile kaynakların etkili, ekonomik ve verimlilik esasına göre değerlendirilmesi sağlanmak istenmektedir. 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu'nda performans denetimini, bu denetimi yürütürken hesap verebilirlik kavramından hareketle belirtilen hedef ve göstergelerin faaliyetlerinin sonucu olarak bahsedilmektedir (6085 Sayılı Kanun, m.36).

Bunun yanında 2013 yılında Sayıştay tarafından performans bilgisi denetimi rehberi çıkarılmıştır (Sayıştay Başkanlığı, 2013). 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu'ndan hareketle bu rehberde göre, performans denetiminin aslını kamu kurumlarının ortaya çıkaracağı performans bilgisi oluşturmaktadır (Sayıştay Başkanlığı, 2013, s. 1). Bu nedenle yapılan denetimin adı performans denetimi bilgisi olarak belirtilmektedir (Şener, 2017, s. 16). Performans denetimi, kamu kurumlarının program, faaliyet ve projelerinin verimlilik, etkililik ve ekonomiklik açısından değerlendirilmesi olurken; performans bilgisinin denetimi kamu kurumlarının stratejik plan, faaliyet raporu ve performans programlarının değerlendirilmesi olarak belirtilmektedir (Çiftçi, 2023, s. 40). Sayıştay ertesini yıl ise bu tanımı kaldırıp rehberin de başlığını değiştirerek performans denetim rehberi olarak paylaşmıştır ancak uygulamada bir değişiklik görülmeyerek devam edilmiştir (Şener, 2017, s. 16). Sayıştayın bu değerlendirmesi, sonuç odaklılık nedeniyle hedeflerin yanlış olsa da ulaşılabilir olmasına ve performans değerlendirmesinin doğru çıkmasına yol açmaktadır (Şener, 2017, s. 16). Kurum, hedeflerine ulaşsa bile doğru işi yanlış olarak da yapabilir, riskten kaçınmak için hedeflerini düşük tutmuş, doğru işi fazla maliyet ile yerine getirmiş olabilmektedir (Şener, 2017, s. 16). Zaten kurumların riskten kaçınmak için kendi içerisinde daha kolay hedefler belirlemesi kaçınılmaz olabilmektedir (Bovens, 2007, s. 452)

6085 Sayılı Sayıştay Kanunu'nun 35. maddesi ile Sayıştayın yerindelik denetimi yapamayacağı belirtilmiştir. İdarenin yerine geçerek onun adına karar verdiği ve bu nedenle yönetim ile denetimin birbirine karışmaması amacıyla engellenen yerindelik denetimi; hukuki açıdan uygun olsa da kamu zararının oluşmaması için dikkatli davranılması gerekmekte çünkü bu madde ile idarenin takdir yetkisi kısıtlanmakta ve performans denetiminin alanı sınırlanmaktadır (Önder ve Türkoğlu,

2012, s. 205-207). Sayıştayın yerindelik denetimi yapamamasıyla birlikte performans denetiminin 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu 35. maddesinde “hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergelerle ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi suretiyle gerçekleştirilir.” olarak tanımlanmış olması, yapılan denetimin performans ölçmek yerine performans gösterge ve hedeflerinin bilgi bazında değerlendirilmesi olarak görülmektedir.

Performans bilgisi, denetlenen kurumun ortaya konduğu veri ve bilgilerin sadece geçerliliğini doğrulamakta ve denetim açısından; verimlilik, etkililik ve ekonomiklik olarak değerlendirmesinin yapılmasına imkân verememektedir (Barzelay,1997, s. 245). Bu durum performans denetiminin kapsamlı bir şekilde yapılamadığına işaret etmektedir. Bu nedenle Sayıştayın performans denetimi; faaliyet ve performans göstergelerinin karşılaştırmasından ibaret olmakta, bu da performans bilgisinin denetimi olarak görülmektedir (Övgün, Sayan, Zengin, 2018, s. 87). Sayıştay bu denetimi yürütürken etkililik, ekonomiklik ve verimlilik yerine tutarlılık, doğrulanabilirlik, geçerlilik ilkeleri ile ilgililik, ölçülebilirlik ve iyi tanımlama ilkelerinden ilerlemekte ve bu durum idarelerin sunduğu bilgiler çerçevesinde yürütülmektedir (Övgün, Sayan, Zengin, 2018, s. 87). Örneğin Sayıştayın etkililik ilkesi ile kurumun kaynaklarının etkili kullanılmasını denetlemek yerine kurumların hedefleri ile gerçekleşme faaliyetleri arasında ikna edicilik kavramı ile geçerli bir sebep aramakta olduğu görülmektedir (Şener, 2017, s. 17).

Öte yandan Sayıştay denetçileri ile yapılan bir başka ankete göre, denetim için kullanılan belgelerin performans göstergeleri için %48’lik kesim yeterli düşünürken, yetersiz gören sayısı %52 olmaktadır (Çiftçi,2023, s. 48). Bütçe sistemindeki sorunların idarenin performans denetiminin uygulanabilirliğini etkilediğini düşünen sayısı %58 iken, bu görüşe katılmayan sayısı %42 olarak görülmektedir (Çiftçi,2023, s. 48). Katılımcıların %48’i performans denetimlerinin yeterli olduğunu düşünürken %52’si yetersiz olarak görmektedir (Çiftçi,2023, s. 48). Yapılan ankete göre denetim yapan birimlerin performans denetimi için yeterli olduğunu düşünen kesim %61 iken, %39’luk kesim yetersiz görmektedir (Çiftçi,2023, s. 49). Yine katılımcılar tarafından %82 oranındaki kısım performans denetiminin etkinlik, ekonomiklik ve verimlilik açısından uygulanabilir olduğunu düşünmektedir (Çiftçi,2023, s. 49). Anketten de

anlaşılacağı üzere katılımcılar yarı yarıya ayrılmış olarak görölmektedir. Fikir birliğinin tam sağlanamadığı ankete göre aynı zamanda bütçe sistemindeki sorunların performans denetimini etkilediği, yasal düzenleme ve rehberlerin artırılması gerektiği, denetim yapan birimlerin performans denetime yönelik daha fazla eğitim alması gerektiği anlaşılmaktadır.



BEŞİNCİ BÖLÜM

5. GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Kamu hizmetlerinin yürütülebilmesi için kamu harcamalarına ve bu harcamaların denetimine ihtiyaç duyulmuştur. Bu bağlamda Türk kamu yönetimi, Batı üzerindeki gelişmelerden etkilenerek denetim kurumlarını geliştirmiş ve sonucunda Sayıştayı kurmuştur. Sayıştayın kökeni 1840'ta kurulan Meclis-i Muhasebe-i Maliye ve ardından 1862'de Divan-ı Ali Muhasebata ait olmaktadır (Sayıştay Başkanlığı, 2024a, s. 5). 1876 Anayasası ile anayasal bir kurum haline gelen Divan-ı Muhasebat, devlet gelir ve giderlerini denetleme görevini üstlenmiştir (Sayıştay Başkanlığı, 2024a, s. 6). 1876 Anayasası'nın 105-107. maddeleriyle Divan-ı Muhasebat anayasal teminat altına alınmış, bağımsızlığı vurgulanmıştır. Böylece kurum, Osmanlı'dan günümüze mali denetim sisteminin temel taşı haline gelmiştir.

Kurtuluş Savaşı döneminde, bütçe denetimini sağlamak amacıyla önce bir bakanlık birimi, sonrasında Türkiye Büyük Millet Meclisi bünyesinde bir komisyon kurulmuştur (Ersoy, Gürhan ve Sezer, 1973, s. 23). Sayıştay kurulana kadar bu komisyon denetim görevini üstlenmiş, 1923'te çıkarılan 374 Sayılı Kanun ile Sayıştay kurularak bağımsızlık kazanmış ve Cumhuriyet devri Sayıştayı resmen başlamıştır (Ersoy, Gürhan ve Sezer, 1973, s. 24). 1924 Anayasası ve devamında 1934'te çıkarılan 2514 Sayılı Kanun ile Sayıştayın görev, yetki ve yapısı yeniden tanımlanmış; 1967'de çıkarılan 832 Sayılı Sayıştay Kanunu ile kurumun yapısı ve denetim gücü modernize edilmiş, daire sayısı artırılmış, Temyiz Kurulu oluşturulmuş ve Sayıştayın denetim kapsamı genişletilmiştir. Bu gelişmeler Sayıştayın bağımsız ve etkin bir denetim kurumu olarak konumunu güçlendirmiştir.

1982 Anayasası ile Sayıştaya yargısal yetkiler verilmiş ve anayasal statüsü güçlendirilmiştir. Anayasa'nın 160. maddesi, Sayıştayın Türkiye Büyük Millet Meclisi adına kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarını denetleyip kesin hükme bağlayacağını belirtmiş, ayrıca kararlarına karşı idari yargı yoluna gidilemeyeceği hükmüne bağlanmıştır. Ayrıca 2005 yılında yapılan değişiklikle mahalli idarelerin denetimi de Sayıştaya bırakılmıştır. Anayasa'nın 161. ve 165. maddeleri, Sayıştayın kamu hesaplarının uygunluk bildirimi ve kamu iktisadi teşebbüslerinin denetimi gibi

görevlerini düzenlerken, 69. madde ile siyasi partilerin mali denetiminde Anayasa Mahkemesi'ne yardımcı olması öngörülmüştür.

2010 yılında yürürlüğe giren 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu, 2003 tarihli 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile birlikte çalışarak yeni kamu yönetimi anlayışını benimsetmiş, saydamlık, hesap verebilirlik ve performans odaklı denetim anlayışını güçlendirmiştir. Sayıştaya yalnızca mali denetim değil; raporlama, kamuoyunu bilgilendirme ve Türkiye Büyük Millet Meclisine düzenli bilgi sunma gibi yönetsel görevler de yüklenmiştir (5018 Sayılı Kanun, m. 68). Bu değişiklikler yalnızca iç ihtiyaçlara yönelik değil, Avrupa Birliği uyum süreci ve uluslararası denetim standartları (INTOSAI) doğrultusunda da yapılmıştır (Özekicioğlu, 2017, s. 610).

6085 Sayılı Sayıştay Kanunu'na göre Sayıştayın teşkilat yapısı, meslek mensupları ve yönetim mensuplarından oluşmakta ve meslek mensupları; Sayıştay Başkanı, daire başkanları, üyeler ve denetçilerden oluşurken, yönetim mensupları arasında başsavcı ve savcılar yer almaktadır (6085 Sayılı Kanun, m. 12). Sayıştayın ana organları; Başkanlık, Daireler, Genel Kurul, Temyiz Kurulu, Daireler Kurulu, Rapor Değerlendirme Kurulu, Yüksek Disiplin Kurulu, Meslek Mensupları Yükseltme ve Disiplin Kurulu, Denetim Planlama ve Koordinasyon Kurulu, Denetim ve Denetim Destek Grup Başkanlıkları ile Başsavcılıktan oluşmaktadır (6085 Sayılı Kanun, m. 20-33). Başkan, kurumun genel işleyişinden sorumlu olmaktadır (6085 Sayılı Kanun, m. 21). Genel Kurul ise, uygunluk bildirimlerini ve kanun tekliflerini görüşüp karar alırken, Temyiz Kurulu da dairelerin verdiği kararların temyizini incelemekte ve son kararı vermektedir (6085 Sayılı Kanun, m. 25,26). Daireler Kurulu, mali konulardaki düzenlemeleri ele alırken, Rapor Değerlendirme Kurulu, Sayıştay raporlarını değerlendirmektedir (6085 Sayılı Kanun, m. 27,28). Yüksek Disiplin Kurulu, disiplin cezalarını ve soruşturmalarını yönetmekte, Meslek Mensupları Yükseltme ve Disiplin Kurulu ise meslek mensuplarının yükseltme ve disiplin işlerinden sorumlu olmaktadır (6085 Sayılı Kanun, m. 29,30). Denetim Planlama ve Koordinasyon Kurulu, Sayıştayın stratejik planlarını ve denetim programlarını hazırlamakta, denetim ve incelemeleri koordine etmektedir (6085 Sayılı Kanun, m. 31). Denetim Destek Grup Başkanlıkları ise denetimler sırasında destek hizmetlerde bulunmaktadır (6085 Sayılı Kanun, m. 32). Son olarak, Başsavcılık, temyize konu olan işlerin incelenmesi ve

yargılamaya esas raporların hazırlanmasında rol oynamaktadır (6085 Sayılı Kanun, m. 33).

Sayıştay, Türk kamu yönetiminde denetim fonksiyonunu yerine getirebilmek için geniş yetkilerle donatılmış bir kurum özelliğindedir. Denetim fonksiyonunu, dış denetim ve yargısal fonksiyonlar olarak iki ana kategoride yürütmektedir. Dış denetim ile Sayıştay, kamu idarelerinin hesaplarını, mali işlemlerini ve faaliyetlerini düzenlilik ve performans denetimi doğrultusunda değerlendirmekte ve bu denetimi yaparken objektif bir yaklaşım sergilemeye çalışmaktadır. Ayrıca Sayıştay, kamu kurumlarının harcamalarının bütçe ve kanunlara uygunluğunu denetlemekte ve bunları raporlar halinde Türkiye Büyük Millet Meclisine sunmaktadır (6085 Sayılı Kanun, m. 34). Tüm bu süreçlerde Sayıştay, bağımsız bir şekilde denetim faaliyetlerini gerçekleştirmektedir.

Düzenlilik denetimi, kamu idarelerinin hesap ve işlemlerinin hukuki düzenlemelere uygunluğunu test etmektedir (Metin, 2017, s. 73). Performans denetimi ise kaynak kullanımının etkinlik, verimlilik ve ekonomiklik açısından denetlenmesini ifade etmektedir (Kubalı, 1998, s. 28). Düzenlilik denetimi, iç kontrol sistemini de kapsamakta ve kamu idaresinin hesap verme sorumluluğunu yerine getirmesini sağlamaktadır (Metin, 2017, s. 73). Sayıştay, düzenlilik denetimini gerçekleştirirken çeşitli belgeler ve raporlar kullanarak, mali yönetim ve iç kontrol sistemlerini değerlendirmektedir.

Performans denetimi, kamu idarelerinin kaynaklarını verimli, etkili ve ekonomik bir şekilde kullanıp kullanmadığını değerlendirmektedir (Küçükaycan, 2020, s. 41). Bu denetim, hesap verebilirlik ve şeffaflık ilkelerine dayanmakta ve kamu kurumlarının hedeflerine ne ölçüde ulaştığını araştırmaktadır. Performans denetiminin başlıca hedefleri arasında, kamu harcamalarından en fazla verimi almak ve bu alandaki eksiklikleri tespit etmek yer almaktadır. Sayıştayın performans denetimi, kamu kaynaklarının etkili, verimli ve ekonomik bir şekilde kullanılmasını sağlamak amacıyla 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile başlatılmış ve mali saydamlık ile hesap verebilirlik ilkelerine dayalı olarak performans esaslı bütçeleme sistemini benimsemiştir (Sayıştay Başkanlığı, 2014, s. 5). Ayrıca Sayıştay, 6085 Sayılı

Sayıştay Kanunu çerçevesinde, kamu kurumlarının belirlediği hedef ve göstergelerle faaliyet sonuçlarını ölçerek denetim yapma yetkisini almıştır.

Performans denetimi süreci, idarelerin stratejik planları, performans programları ve faaliyet raporları gibi belgeler üzerinden yapılmaktadır (Sayıştay Başkanlığı, 2014, s. 5). Sayıştay, bu süreçte denetim aşamalarını planlama, uygulama, raporlama ve izleme olarak dört aşamaya ayırmaktadır (Sayıştay Başkanlığı, 2014, s. 8). Planlama aşamasında; denetim ekibi kurulup denetlenecek idare belirlenmekte, uygulama aşamasında; stratejik planlar ve raporlar değerlendirilerek hedeflerin gerçekleştirilme düzeyi ölçülmekte; raporlama aşamasında ise bulgular yazılı hale getirilmekte ve izleme aşamasında denetim sonuçlarının uygulanıp uygulanmadığı takip edilmektedir (Sayıştay Başkanlığı, 2014, s. 8). Sayıştay bu performans denetimini yaparken; denetim sürecindeki raporların mevcudiyetini, zamanlılığını ve sunumunu değerlendirmekte, içerik açısından da tutarlılık, doğrulanabilirlik ve geçerlilik gibi kriterlere odaklanmaktadır. Bu denetimler, kamu kurumlarının faaliyetlerinin etkinliğini artırmak ve kamu kaynaklarının verimli kullanılmasını sağlamak için büyük önem taşımaktadır.

Sayıştay, kamu idarelerinin denetimini gerçekleştirirken de çeşitli raporlar oluşturmaktadır. Bu raporlar arasında; faaliyet genel değerlendirme raporu, mali istatistikleri değerlendirme raporu, genel uygunluk bildirimi, kamu iktisadi teşebbüslerinin denetimine yönelik raporlar yer almaktadır (6085 Sayılı Kanun, m. 38-44). Faaliyet genel değerlendirme raporu; kamu idarelerinin faaliyet raporlarının denetiminden sonra hazırlanmakta, mali istatistikleri değerlendirme raporu; Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan mali verilerin denetimini içermekte, genel uygunluk bildirimi; merkezi yönetim bütçesinin uygulama sonuçlarını incelemekte, kamu iktisadi teşebbüslerinin denetimi; bu teşebbüslerin yıllık denetim raporlarının hazırlanmasını sağlamak ve tüm bu raporlar Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulmaktadır (6085 Sayılı Kanun, m. 38-44). Ayrıca, diğer denetim ve incelemelerle ilgili raporlar da Sayıştay tarafından düzenlenip, Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulmaktadır. (6085 Sayılı Kanun, m. 42).

Sayıştayın denetim yetkisi olduğu gibi yargılama yetkisi de bulunmaktadır. 1982 Anayasası'nın 160. maddesi, Sayıştay'a mali denetim görevini ve sorumluların

hesaplarını kesin hükme bağlama yetkisini tanımaktadır. Sayıştayın yargı yetkisinin tartışmalara konu olması mevcut olup içtihatlar tarafından yargısal yetkisi tanınmaktadır. Yargısal fonksiyonu da bulunan Sayıştayın kanun yollarına başvuru süreci, başvuru dilekçesinin eksiksiz olması durumunda incelenmektedir (6085 Sayılı Kanun, m. 54). Temyiz ise Sayıştayın kendi içindeki Temyiz Kurulu tarafından yapılmakta ve yargılama usulüne aykırılık, kanuna aykırılık veya yetkiyi aşma gibi sebeplerle başvurulmaktadır (6085 Sayılı Kanun, m. 55). Temyiz kararları, düzeltme veya onama şeklinde görülmekle beraber yargılamanın iadesi, yargılamada bir hata veya sahtecilik gibi durumlar ortaya çıktığında başvurulmaktadır (6085 Sayılı Kanun, m. 55). Karar düzeltilmesi de temyiz kararları henüz kesinleşmeden yapılmaktadır (6085 Sayılı Kanun, m. 57).

Sayıştayın son paylaşılan denetim verilerine bakıldığında, 2023 yılında toplamda 668 denetim raporu oluşturulmuş, bunların 327'si Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulmuş, geri kalan 341 rapor ise ilgili kurumlara iletilmiştir (Sayıştay Başkanlığı, 2024c, s. 6). Raporun içeriğinde, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlamak için iç kontrol sistemlerinin denetlenmesine de yer vermiştir (Sayıştay Başkanlığı, 2024c, s. 6). Sayıştay bu yetkiyi, 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu ile kamu kurumlarının iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi olarak almıştır (Sayıştay Başkanlığı, 2024c, s. 20).

Denetimin etkili olabilmesi için kurum tarafından verilen bilgilerin tam ve tutarlı olması gerekmektedir. Eksik veya hatalı bilgiler denetimin de sonucuna etki etmekte ve denetimin yanlış olarak yapılmasına yol açmaktadır. Buradan hareketle faaliyet raporları incelendiğinde mali bilgilerin yetersiz olduğu, temel mali tabloların kimi raporda yer almadığı ve bütçe hedeflerine ilişkin sapmaların nedenlerinin raporlanmadığı ortaya çıkmıştır. Performans hedefleri ile gerçekleştirilen sonuçlar arasındaki sapmaların da analizinin tam yapılmadığı görülmüştür. Yerel idarelerin raporlarında da bazı mahalli idarelerin raporlarında gerektiği gibi bilgi verilmediği tespit edilmiştir. Bu bulgular, kamu idarelerinin hesap verebilirlik ve şeffaflık gerekliliklerine tam olarak uymadığını gösteren önemli göstergeler olmaktadır.

Mali istatistiklerin hazırlanması sürecinde, kurumlardan alınan veriler devlet mali istatistikleri kılavuzuna uygun olarak derlenmekte ancak bu süreçte bazı

eksiklikler de gözlemlenmektedir (Sayıştay Başkanlığı, 2024e, s. 27). Özellikle, metaveri kavramına yeterince yer verilmemesi ve kurumlar arası farklı muhasebe yöntemlerinin kullanılması, mali verilerin doğru ve şeffaf bir şekilde yorumlanmasını zorlaştırmaktadır (Sayıştay Başkanlığı, 2024e, s. 29). Bu nedenle, kamuoyunun bilgiye erişimini kolaylaştıracak daha fazla açıklama ve şeffaflık sağlanması gerektiği vurgulanmaktadır.

Verilerin doğruluğu ve güvenilirliği açısından yapılan değerlendirmeler, kamu kurumlarının mali tablolarının ve konsolidasyon süreçlerinin güvenilirliğine odaklanmaktadır. Sayıştay, veri derleme sürecinde kullanılan yönetmeliklerin ve kılavuzların, kurumların muhasebe sistemlerine uygun olup olmadığını incelemektedir. Ancak, farklı muhasebeleştirme yöntemlerinin kullanılması, verilerin ortak bir şekilde analiz edilmesini zorlaştırmaktadır. Bu da bilişim sistemlerinin güçlendirilmesi ve kurumlar arasında veri uyumsuzluklarının ortadan kaldırılması gerektiğini göstermektedir.

Mali verilerin oluşturulmasında, devlet mali istatistikleri kılavuzuna uygunluk sağlanması, yasal mevzuatın belirlediği standartlara uygunluk açısından önemli olmaktadır. Sayıştay, yapılan denetimlerde mali verilerin bu standartlara uygun olarak hazırlandığını ve raporların da belirlenen kriterlere göre denetlendiğini belirtmektedir. (Sayıştay Başkanlığı, 2024e, s. 36). Bu sayede, kamu maliyesinin yönetiminde daha verimli ve etkin bir denetim süreci sağlanmaktadır.

Sayıştay, merkezi yönetim bütçesindeki kamu kuruluşlarının ve Sosyal Güvenlik Kurumlarının mali işlemlerini denetlemekle sorumlu olan bir yargı organıdır (1982 Anayasası, m. 160). Kamu hesaplarının denetimi ve yargılanması, Sayıştayın işlevleri arasında yer alırken, raporlar üzerinden yapılan denetimlerin yargıya taşınmasıyla süreç yürütülmektedir. 2024 yılı itibarıyla, Sayıştay tarafından tespit edilen 20 suç dosyası ilgili kamu kuruluşları ve cumhuriyet başsavcılığına iletilmiştir (Sayıştay Başkanlığı, 2025, s. 40). Temyiz kurulunda 3.090 dosya görüşülürken, 1.075 karar verilmiş ve bunlardan 464'ü tasdik edilmiştir (Sayıştay Başkanlığı, 2025, s. 40).

Sayıştayın misyonu, kamu maliyesinin şeffaflığını ve hesap verebilirliğini artırmak; aynı zamanda eğitim, rehberlik ve denetim yoluyla kamu yönetiminde etkinliği artırmaktır (Sayıştay Başkanlığı, 2024a, s. 1). Bu doğrultuda dijital dönüşüm

ve kalite kontrol sistemleri üzerinde çalışmalar yapılmaktadır (Sayıştay Başkanlığı, 2024a, s. 7). Ancak, Sayıştayın denetim sürecinde bazı koordinasyon eksiklikleri ve bürokratik aksaklıklar yaşanmakta, bu sorunların çözülmesi için kurum içi eğitimler ve yenilikçi çözümler önerilmektedir (Sayıştay Başkanlığı, 2024a, s. 7).

Kurumsal kapasitenin artırılması, yenilikçi dijital faaliyetlerin güçlendirilmesi ve çalışan yetkinliğinin geliştirilmesi gerektiği vurgulanmakta ve ayrıca, Sayıştayın faaliyetleri daha ulaşılabilir ve çözüm odaklı hale getirilmek istenmektedir (Sayıştay Başkanlığı, 2024a, s. 13). Son olarak, siber güvenlik tehditlerine karşı da personel eğitimi ve bilinçlendirilmesi önem taşımaktadır. Sayıştay, bu sayede bilişim altyapısını güçlendirerek verilerin bütünlüğünü korumayı amaçlamaktadır (Sayıştay Başkanlığı, 2024a, s. 36).

Sayıştay, bağımsız bir kurum olarak hem yargı hem de denetim alanlarında faaliyet gösterdiği için kendine özgü bir kurumsal kimliğe sahip olmaktadır. Bu kimlik, kamu kaynaklarının ve kurumlarının doğru ve ilkeli bir şekilde çalışması gerekliliğinden doğmuştur. Sayıştay, kamu kurumları üzerinde denetim yetkisiyle bir etki yaratırken, aynı zamanda bu kurumlara yol göstericilik de yapmaktadır. Kamu kurumlarında denetim bilincinin artırılması, hesap verebilirlik ve mali saydamlık sağlayarak daha şeffaf bir kamu yönetimi oluşturulmasına katkıda bulunmaktadır. Ayrıca, artan etkileşim ve kamu idarelerinin büyüyen sorumlulukları, kamunun her alanda denetim ihtiyacını artırmaktadır. Sayıştay, dış denetim raporlarında denetim oranlarını paylaşarak bu ihtiyacı karşılamaktadır.

Sayıştay, kamu kurumlarının denetlenmesiyle ilgili yıllık raporlarında, denetim oranlarının genel olarak yüksek olduğunu, ancak bazı kurumların zaman zaman dalgalı bir denetim süreci geçirdiğini belirtmektedir. Son beş yılda genel bütçeli idarelerin tamamı neredeyse her yıl denetlenirken, özel bütçeli idarelerde dalgalanmalar görülmüştür. Sosyal Güvenlik Kurumları her yıl denetlenmişken, yerel yönetimlerde ise denetim eksiklikleri görülmektedir. Ayrıca iç kontrol alanında da Sosyal Güvenlik Kurumlarının iç kontrol puanları artarken, mahalli idarelerde bu puanlar düşük kalmaktadır.

Sonuç olarak, Sayıştayın raporları kamu yönetimi için önemli olsa da denetimlerin daha etkili ve kapsamlı olabilmesi için bazı iyileştirmelere ihtiyaç

duyulmaktadır. Bu iyileştirmeler, düzenlilik denetimlerinin sonuçlarının takip edilmesi ve bir daha görülmemesi üzere yaptırımlar uygulanması olarak düşünülmektedir. Her sene kendini tekrar eden bulguların varlığı Sayıştayın etkililiğini azaltmakta ve verimini düşürmektedir. Kurumlar açısından da eğitimler ve bilgilendirmeler verilerek hatalarının önüne geçilmeli, bir daha görülmemesi üzere güvence oluşturulmalıdır. Ayrıca Sayıştayın mahalli idareler üzerinde daha fazla denetim yapması ve ilgili süreci takip etmesi gerekmektedir.

Sayıştay, kurumların denetlemesini sağlarken kurumlarla iş birliği içerisinde olmalı, bulguları bulmaktan ziyade bir daha görülmemesi için çözümleyici yaklaşımlarda bulunmalıdır. Raporlarda olması gerekeni belirtirken, kurumları daha ayrıntılı bilgilendirmeli ve süreci beraber takip etmelidir. Zaten Sayıştay tarafından da yapılan faaliyetlerin kalite kontrol altında da yürütülmesi gerektiği ve bu süreçlerde yaşanan bürokratik aksaklıkların önüne geçilerek kalite kontrol sürecinin daha etkin sağlanması beklenmektedir.

Denetim ve yargı hizmetleri ulusal boyuttaki güçlü teşkilatlanma ile mümkün olabilmektedir. Bu nedenle kurumsal kapasitenin geliştirilmesi Sayıştay açısından önem arz etmektedir. Yenilikçi dijital faaliyetler ile kurumsal iletişim altyapısının güçlendirilmesi gerekmektedir. Çalışan yetkinliğinin artırılması da kurumsal kapasiteyi artırması beklenmektedir. Güncel denetim yöntemlerinin değişime uğraması ile Sayıştay tarafından da değişimlere uyum sağlanmalıdır. Bu yönde yapılan yenilikler denetim sürecini etkilemeden sisteme dahil edilmelidir. Bu faaliyetlerden oluşan koordinasyon eksiklikleri ve benimseme faaliyetleri için de Sayıştay tarafından dikkat edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Sayıştayın kurumsal kimliği gereği idareler üzerindeki denetim yetkisi ve mertebesi, denetime olan önemin artmasına doğal olarak Sayıştayın da etkisinin artmasını sağlamaktadır. Yalnız aynı zamanda Sayıştayın kamuoyunda yüksek bir mertebede bulunması toplum tarafından tam olarak görev ve yetkilerinin bilinmemesine yol açmaktadır. Sayıştay bu konuda kamuoyunu bilgilendirici içerikler paylaşmalı, sosyal düzenlemeler ile Sayıştay ve denetim bilincini oluşturmalıdır.

Türk kamu yönetiminde performans yönetimi, yönetim uygulamalarını birleştirerek karar alma süreçlerinde performans bilgisinin kullanımını sağlamaktadır. Performans denetimi, verimlilik, etkililik ve ekonomiklik açısından kamu idarelerinin faaliyetlerini incelemeyi amaçlamaktadır. 6085 sayılı Sayıştay Kanunu, Sayıştayın yerindelik denetimi yapmasını engellemiş, denetim sadece belirlenen hedefler ve göstergeler üzerinden yapılır hale gelmiştir. Bu da performans denetiminin sınırlı bir kapsamda ve yalnızca hedeflerin yerine getirilip getirilmediğini inceleyen bir süreç olmasına neden olmuştur. Sayıştay, etkililik, verimlilik ve ekonomiklik yerine denetimlerini doğrulanabilirlik, geçerlilik ve tutarlılık gibi ölçütlere göre yapmaktadır. Sayıştay performans denetimini yürütürken kendi mevzuatlarına ve uygulamalarına uygun işleyiş yürütmektedir. Asıl problem, mevzuatlar üzerindeki performans tanımlamasından kaynaklanmaktadır. 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu ve 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'ndaki performans denetimi tanımının tekrar gözden geçirilerek performans bilgisi yerine performans denetimi anlayışı getirmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- Ağar, S. (2007). Geçmişten bugüne mali idare. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, (73), 372-432.
- Akdağ, S. E. (1997). Sayıştay'ın anayasal kimliği. *Sayıştay Dergisi*, (25), 147-180.
- Akgündüz, A. (1997). *Arşiv belgeleri ışığında sayıştay tarihi*. 135.Kuruluş Yıldönümü Yayınları.
- Aksoy, M. (2022). Kamu mali yönetiminde mali saydamlık ve hesap verebilirliğin sağlanmasında sayıştay raporlarının etkinlik düzeyi. *International Journal of Public Finance*, (7), 181-210.
- Akyel, R. (2016). Sayıştay raporlarının kamu mali yönetimine katkısı. *Amme İdaresi Dergisi*, 1 (49), 119-143.
- Akyel, R., Köse H.Ö. (2010). Kamu yönetiminde etkinlik arayışı: etkin kamu yönetimi için etkin denetimin gerekliliği. *Türk İdare Dergisi*, (466), 9-45.
- Altay, A. & Özer R.E. (2024). Düzenlilik denetimine geçişin sayıştay denetimine etkisi, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 16(3), 1851-1865.
- Altuğ, F. (2000). *Mali denetim*. Ezgi Kitabevi.
- Altun, H. H. (2006). *Sayıştay* [Yayımlanmamış yüksek lisans tezi]. Abant İzzet Baysal Üniversitesi.
- Arens, A. A., Elder, R. J., Beasley, M. S., & Hogan, C. E. (2017). *Auditing and assurance services: An integrated approach* (16th ed., Global ed.), Pearson Education Limited.
- Aydın, N. (2023). *Nitel araştırma yöntemleri*. Özgür Yayınevi.
- Baltacı, A. (2019). Nitel araştırma süreci: nitel bir araştırma nasıl yapılır? *Ahi Evran Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (5), 368-388.
- Barzelay, M. (1997). Central audit institutions and performance auditing: A comparative analysis of organizational strategies in the OECD. *Governance*, 10(3), 235-26.

- Bayar, D. (2005). Sayıştay'ın anatomisi. *Maliye Dergisi*, (148), 63-81.
- Bovens, M. (2007). Analysing and assessing accountability: A conceptual framework. *European Law Journal*, 13(4), 447-468.
- Bozkurt, P. (2013). Denetim kavramı ve denetim anlayışındaki gelişmeler. *Denetışim Dergisi*, (12), 56-62.
- Candan, E. (2006). Eski ve yeni kamu mali yönetim sisteminin mukayeseli olarak değeriendirilmesi ve 5018 sayılı kanun ile öngörülen esaslar ve getirilen yenilikler. *Vergi Dünyası Dergisi*, (295), 189-190.
- Cebeci, A.U. (2024). *Sayıştay Denetiminde Kalite* [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi.
- Cezar, Y. (1986). *Osmanlı maliyesinde bunalım ve değışim dönemi*. Alan Yayıncılık.
- Çiftçi, H.İ. (2023). Yeni kamu mali yönetim sistemi çerçevesinde Türkiye'de performans denetiminin uygulanabilirliği. *Denetışim Dergisi*, (27), 32-54.
- Demir, K.A. (2017). Türk kamu yönetimi denetim sisteminde danıştay ve sayıştay kurumlarının analizi. *Yüzüncü Yıl Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2(4), 208-232.
- Demirbaş, T. (2001). *Sayıştaylar tarafından gerçekleştirilen performans denetimleri ve Türk Sayıştayı uygulaması*. Sayıştay Yayınları.
- Drucker, P. (2009). *Yönetim* (Çev. İlker Gülfidan). Optimist Yayınları.
- Durak, B. (2017). *Türkiye'de bütçe denetimi ve sayıştay denetiminin ulusal boyutu* [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. Çukurova Üniversitesi.
- Ela, M. & Türkyener, C.M. (2015). Türkiye'de Sayıştayın düzenlilik denetimi: genel bir bakış. *Finans, Politik ve Ekonomik Yorumlar Dergisi*, 602, 25-42.

- Ergen, Z. (2016). Kamu mali yönetiminde yeniden yapılanma: Muhasebe-i Umumiye Kanunundan 5018 sayılı kanuna bütçe ve harcama usullerinde dönüşüm. *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 8 (1), 93-115.
- Ergen, Z. ve Oldaç, B. (2020). Tarihsel süreç içerisinde Türk Sayıştay'ı. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 1 (29), 298-306.
- Ersoy, G., Gürhan, H. & Sezer, A. (1973). *Cumhuriyetin 50'nci yılında Sayıştay*. Başbakanlık Yayınevi.
- Eryılmaz, B. & Biricikoğlu, H. (2011). Kamu yönetiminde hesap verebilirlik ve etik. *İş Ahlakı Dergisi*, 4 (7), 19-45.
- European Court of Auditors. (2013). *Risk assessment in performance audits*. Erişim adresi: https://www.eca.europa.eu/lists/ecadocuments/guideline_risk_102013/guideline_risk_102013_en.pdf.
- Geçgel, B. (2014). Sayıştay'ın yargı yetkisi, yargısal görevinin niteliği ve yargı kolları arasındaki yeri. *Sayıştay Dergisi*, (93), 31-41.
- Gürhan, H.H. (1997). Sayıştay'ın tarihsel gelişimi. *Sayıştay Dergisi*, (25), 37-42.
- İnan, A. (1992). *Bütün yönleriyle Türk Sayıştayı*. Ankara.
- İnan, A. (1997). İç denetim ve dış denetim kuruluşları arasındaki ilişkilerin geliştirilmesi. *Sayıştay Dergisi*, (25), 43-59.
- Kazmier, L. (1979). *İşletme yönetimi ilkeleri*. TODAİE Yayınları.
- Kırılmaz, M. & Atak, F. (2015). Kamu mali yönetiminde şeffaflık ve hesap verebilirlik araçları: faaliyet raporları. *Ombudsman Akademik Dergisi*, (3), 189-217.
- Kış, S. (2012). Divan-ı muhasebatın tesis süreci ve ilişkileri hakkında bazı tespitler. *Sayıştay Dergisi*, (87), 39-60.
- Köse, H.Ö. (2007b). Yüksek denetimde çağdaş gelişmeler ve Sayıştay'ın konumu. *Sayıştay Dergisi*, (65), 111-148.

- Köse, Ö. (2007a). *Dünyada ve Türkiye’de yüksek denetim*. 145.Kuruluş Yıldönümü Yayınları.
- Kubalı, D. (1998). *Performans denetimi: Kavram, ilkeler, metodoloji ve uygulamalar*. Cumhuriyetin 75.Yıldönümü Yayınları.
- Kuluçlu, E. (2006). Yönetimin denetiminden denetimin yönetimine. *Sayıştay Dergisi*, (63), 3-37.
- Kurban, S., Çığman, M. Z., & Pekel, A. (2023). Büyük veri çağında Sayıştay Başkanlığı’nın dijitalleşen denetimi. *Denetışim Dergisi*, (28), 39-52.
- Küçükaycan, D. (2020). Mali saydamlık ve hesap verebilirlik aracı olarak: Türk Sayıştay’ının performans denetimi. *Denetışim Dergisi*, (20), 35-53.
- Metin, U. (2017). *Devlet bütçesinin gelişimi, uygulanması ve sayıştay denetimi* [Yayımlanmamış Yüksek Lisans tezi]. Adnan Menderes Üniversitesi.
- Mutluer, M., Öner, E. & Coşkun, A. (2015). *Sayıştay hukuku*. İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.
- Newman, W. (1979). *İşletmelerde ve kamu yönetiminde sevk ve idare*. TODAİE Yayınları.
- Oymak, C. ve İnan, A. (2011). *Temel mali kanunlar, sayıştay yargısı ve hak arama yolları*. Vizyon Yayınları.
- Önder, M., & Meydanlı, M. A. (2019). TBMM’nin denetim aracı olarak Sayıştay’ın rolü: 6085 sayılı Sayıştay Kanunu sonrası değişiklikler ve etkisi. *Amme İdaresi Dergisi*, (3), 123-154.
- Önder, Ö., & Türkoğlu, İ. (2012). Denetim anlayışının değişimi: yeni sayıştay kanunu üzerine değerlendirmeler. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 8(17), 197-214.
- Övgün, B., Sayan İ.Ö. & Zengin O. (2018). Türk kamu yönetiminde performans değerlendirmesi ve denetimi mümkün mü?. *Sosyal Bilimler Metinleri*, (2), 74-92.

- Özekicioğlu, S. (2017). Türkiye’de dış denetim mevzuatı ve kamu mali yönetimine yansımaları. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 2(39), 601-615.
- Parlak, M., & Parlak, Z. (2012). Osmanlı mali sistemi ve Divan-ı Muhasebata giden yol. *Sayıştay Dergisi*, (87), 19-38.
- Pekcanitez, H., Atalay, O. & Özekes, M. (2005). *Medeni usul hukuku*. Yetkin Yayınevi.
- Sakal, M., & Şahin, E. A. (2008). Kamu kurumlarında performans ölçümü ve sayıştay denetimi ilişkisi: Türkiye’deki düzenlemeler bakımından bir değerlendirme. *Sayıştay Dergisi*, (68), 3-27.
- Saraç, O. (2005). Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile yapılan düzenlemelerin değerlendirmesi. *Maliye Dergisi*, (148), 122-163.
- Sayıştay Başkanlığı (1998). *Verimlilik denetimi: Kanada Sayıştayı uygulaması*. 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları.
- Sayıştay Başkanlığı (2013). *Performans bilgisi denetimi rehberi*. Erişim adresi: <https://hsqm.saglik.gov.tr/depo/birimler/butce-ve-projeler-db/Dokumanlar/pdr.pdf>.
- Sayıştay Başkanlığı (2014). *Performans denetim rehberi*. Erişim adresi: https://www.sayistay.gov.tr/files/559_Performans%20Denetim%20Rehberi_v2.pdf.
- Sayıştay Başkanlığı (2018). *2019 yılı dış denetim genel değerlendirme raporu*. Erişim adresi: <https://www.sayistay.gov.tr/reports/1A6gV6gjza-2019-yili-dis-denetim-genel-degerlendirme-raporu>.
- Sayıştay Başkanlığı (2019). *2020 yılı dış denetim genel değerlendirme raporu*. Erişim adresi: <https://www.sayistay.gov.tr/reports/xLYGjzrQp4-2020-yili-dis-denetim-genel-degerlendirme-raporu>.
- Sayıştay Başkanlığı (2019a). *2019-2023 stratejik planı*. Erişim adresi: <http://www.sp.gov.tr/tr/stratejik-plan/s/2454/Sayistay+2019-2023>.

Sayıştay Başkanlığı (2022). *2021 yılı dış denetim genel değerlendirme raporu*. Erişim adresi: <https://www.sayistay.gov.tr/reports/xkQd8zRQlA-2021-yili-dis-denetim-genel-degerlendirme-raporu>.

Sayıştay Başkanlığı (2023). *2022 yılı dış denetim genel değerlendirme raporu*. Erişim adresi: <https://www.sayistay.gov.tr/reports/G0YE3Pdgi3-2022-yili-dis-denetim-genel-degerlendirme-raporu>.

Sayıştay Başkanlığı (2023). *2023 yılı performans programı*. Erişim adresi: <http://www.sp.gov.tr/tr/stratejik-plan/s/2454/Sayistay+2019-2023>.

Sayıştay Başkanlığı (2024). *2023 yılı kamu genel uygunluk bildirimi*. Erişim adresi: <https://www.sayistay.gov.tr/reports/47o8yM4gy6-2023-yili-genel-uygunluk-bildirimi>.

Sayıştay Başkanlığı (2024). *2023 yılı faaliyet raporu*. Erişim adresi: <https://www.sayistay.gov.tr/pages/61-faaliyet-raporlari>.

Sayıştay Başkanlığı (2024a). *2024-2028 stratejik planı*. Erişim adresi: <https://www.sayistay.gov.tr/pages/59-stratejik-planlar>.

Sayıştay Başkanlığı (2024b). *Düzenlilik denetim rehberi*. Erişim adresi: https://www.sayistay.gov.tr/files/3078_D%C3%BCzenlilik%20Denetim%20Rehberi.v5.pdf.

Sayıştay Başkanlığı (2024c). *2023 yılı dış denetim genel değerlendirme raporu*. Erişim adresi: <https://www.sayistay.gov.tr/reports/peYMqOjYd9-2023-yili-dis-denetim-genel-degerlendirme-raporu>.

Sayıştay Başkanlığı (2024d). *2023 yılı faaliyet genel değerlendirme raporu*. Erişim adresi: <https://www.sayistay.gov.tr/reports/k2oe0aJYne-2023-yili-faaliyet-genel-degerlendirme-raporu>.

Sayıştay Başkanlığı (2024e). *2023 yılı mali istatistikleri değerlendirme raporu*. Erişim adresi: <https://www.sayistay.gov.tr/reports/bmg0qm6Q0O-2023-yili-mali-istatistikleri-degerlendirme-raporu>.

Sayıştay Başkanlığı (2024f). *2023 yılı genel uygunluk bildirimi*. Erişim adresi: <https://www.sayistay.gov.tr/reports/download/47o8yM4gy6-2023-yili-genel-uygunluk-bildirimi>.

Sayıştay Başkanlığı (2024g). *2023 yılı kamu işletmeleri genel raporu*. Erişim adresi: <https://www.sayistay.gov.tr/reports/bmg0qX8Q0O-2023-yili-kamu-isletmeleri-genel-raporu>.

Sayıştay Başkanlığı (2025). *2024 yılı faaliyet raporu*. Erişim adresi: <https://www.sayistay.gov.tr/pages/61-faaliyet-raporlari>.

Sayıştay Dairelerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik (2011, 17 Aralık). Resmî Gazete (Sayı:28145). Erişim adresi: <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=15615&MevzuatTur=7&MevzuatTertip=5>.

Söyler, İ. (2012). Yeni kamu mali yönetim ve denetim sistemi çerçevesinde Sayıştay'ın rolü. *Sayıştay Dergisi*, (87), 61-92.

Şener, H. E. (2017). Performans bilgisinin denetimi olarak Türk Sayıştayının performans denetimi. *Memleket Siyaset Yönetim Dergisi*, (28), 1-25.

Tabakoğlu, A., & Taşdirek, O. (2015). Osmanlı'da mali denetimin kurumsal gelişimi- Maliye Teftiş Heyetinin kuruluşu. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 2(13), 91-113.

Taytak, M., & Sakıncı, S. (2018). Sayıştay'ın yargılama fonksiyonu ve Sayıştay yargısında kanun yolları. *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 5(1), 81-105.

374 Sayılı Divan-ı Muhasebatın Sureti İntihabına Dair Kanun (1923, 24 Kasım). Erişim adresi: https://www.sayistay.gov.tr/files/666_374sayiliMulgaDivan%C4%B1Muhasebat%C4%B1nIntihabinaDairKanun.pdf.

832 Sayılı Eski Sayıştay Kanunu (1967, 21 Şubat). Resmî Gazete (Sayı:12538). Erişim adresi: <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/5.5.832.pdf>.

- 1876 Kanun-i Esasi Anayasası (1876). Resmî Gazete (Sayı:25326). Erişim adresi:
<https://www.tbmm.gov.tr/files/anayasa/docs/1876/1876ilkmenginler/1876-ilkhal-turkce.pdf>.
- 1961 Anayasası (1961, 9 Temmuz). Resmî Gazete (Sayı:334). Erişim adresi:
<https://www.anayasa.gov.tr/tr/mevzuat/oncelki-anayasalar/1961-anayasasi/>.
- 1982 Anayasası (1982, 18 Ekim). Resmî Gazete (Sayı:17863). Erişim adresi:
<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2709.pdf>.
- 2514 Sayılı Divan-ı Muhasebat Kanunu (1934, 25 Haziran). Resmî Gazete (Sayı:2735).
Erişim adresi:
https://www.sayistay.gov.tr/files/668_2514_Divani_Muhasebat_Kanunu.pdf.
- 3628 Sayılı Mal Bildiriminde Bulunulması, Rüşvet ve Yolsuzluklarla Mücadele Kanunu
(1990, 4 Mayıs). Resmî Gazete (Sayı: 20508). Erişim adresi:
<http://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.3628.pdf>.
- 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (2003, 24 Aralık). Resmî Gazete
(Sayı:25326). Erişim adresi:
<https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5018.pdf>.
- 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu (2010, 19 Aralık). Resmî Gazete (Sayı:27790). Erişim adresi:
<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.6085.pdf>.