

Bölüm 8

Merkezi Yönetim Bütçesinin Denetlenmesi

öğrenme çıktıları

Denetim Kavramı ve Bütçe Denetimi

- 1 Denetim ve kontrol kavramlarını ayırt edebilme ve denetim türlerini sıralayabilme

Türkiye'de Bütçe Denetimi

- 2 Türkiye'de idari denetim, yargı denetimi ve yasama denetiminin işleyişini açıklayabilme

Anahtar Sözcükler: • Bütçe Denetimi • İdari Denetim • İç Kontrol Sistemi • Ön Mali Kontrol • İç Denetim • Yargı Denetimi • Dış Denetim • Yasama Denetimi



GİRİŞ

Devlet bütçesinin en önemli finans kaynağı vatandaşlardan toplanan vergi ve benzeri gelirlerdir. Bu kaynaklar yine vatandaşa kamu hizmeti olarak geri döner. Bu yönüyle devlet bütçesi, vatandaşların ortak cüzdanıdır. Bu ortak cüzdanın etkili, ekonomik ve verimli kullanılması birçok açıdan önemlidir. Vatandaşların oylama mekanizmasıyla belirlediği yöneticilerin bütçe kaynaklarını ne kadar verimli kullandığını anlamının ve bu verimliliği sağlamanın en önemli araçlarından biri de bütçe denetimidir. Zira bütçe denetimi, bütçenin klasik (geleneksel) fonksiyonlarından biridir.

Vatandaş adına bütçe hakkına sahip olan yasama organının yürütme organına mali yıl başlamadan önce kullanma yetkisi verdiği bütçenin, yine yasama organı tarafından (yasama denetimi) doğrudan veya yargı organı aracılığıyla (yargı denetimi) dolaylı olarak denetlenmesi günümüz maliyesinin önemli olgularından biridir. Ayrıca stratejik planlamanın ve performans ölçümünün kamuda da ön plana çıktığı günümüzde kamu idarelerinin kendi bütçelerini kontrol ediyor ve denetliyor olması da (idari denetim) verimlilik açısından önemlidir. Bu nedenle bu bölümde öncelikle bütçe denetimi kavramsal olarak incelenecek ve ardından Türkiye’de devlet bütçesinin nasıl denetlendiği açıklanacaktır.

DENETİM KAVRAMI VE BÜTÇE DENETİMİ

Bir faaliyet veya işleyişin sonucunda verim bekleniyorsa veya bu faaliyet ve işleyiş bir yetki devriyle gerçekleşiyorsa, denetimin gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Bu yönüyle genel olarak denetim “belirli bir konuda işleyişle ilgili elde edilen veriler ile önceden belirlenmiş kriterlerin karşılaştırılması sonucunda, kriterlerden sapmaların tespit edilip raporlanması” şeklinde ifade edilebilir.

Devlet bütçesi de hem bir yetki devri ile uygulanması hem de sonuçlarının etkili, ekonomik ve verimli olmasının beklenmesi nedeniyle denetim gereğinin çok güçlü olduğu olgulardan biridir. Bilindiği üzere, yürütme organı her yeni dönemde bütçeyi uygulama (yani harcama yapma ve gelir elde etme) yetkisini yasama organından bütçe kanunu yoluyla almaktadır. Yürütmenin işleyişinde bir araç olan kamu idarelerinin ise bu bütçe yetkisini doğru ve verimli bir şekilde kullanması gerek-

mektedir. Bu nedenle bütçeyi kullanma yetkisini veren yasama organının doğrudan veya dolaylı olarak kamu idarelerini ve yürütme organını denetlemesi kaçınılmazdır. Bu bağlamda bütçe denetimi “devlet kurumlarının bütçe gerçekleştirmelerinin incelenmesi sonucunda hukuka ve mali kriterlere uygunluğunun tespit edilmesi ve raporlanması” şeklinde tanımlanabilir.

Yönetimin planlama, örgütlenme, yöneltme ve koordinasyon gibi dört fonksiyonunun yanında beşinci fonksiyon olan denetim, diğer fonksiyonların işlerliği ve yönetimin başarısı açısından oldukça önemlidir (Bozkurt, 2013: 57). Bu yönüyle bütçenin denetlenmesi, devlet yönetiminde de işlevselliğin bir parçasıdır.

Bütçe denetiminin temelinde hesap verme sorumluluğu bulunmaktadır. Devlet adına harcama yapmaya yetkili kişiler ile bu harcama işlemlerinin gerçekleşmesinde görevli kişilerin, yaptıkları her bir birimlik harcamanın hesabını hem ilgili mercilere hem de kamuoyuna verebiliyor olması, bütçe denetiminin en önemli unsurlarından biridir. Denetim raporlarının kamuoyuyla paylaşılmasına bağlı olarak bütçe denetimi, hesap verilebilirlik ile mali saydamlık arasında bir köprü görevi görmektedir.

Bütçe denetiminin sahip olması gereken nitelikler şunlardır: (a) amaç ve hedefler net olmalıdır, (b) güvenilir ve geçerli bir denetim sistemi olmalıdır, (c) denetim ve raporları süre açısından uygun olmalıdır, (d) ekonomik olmalıdır, (e) çözüm olanaklarını kısıtlamayacak şekilde esnek olmalıdır, (f) denetim süreci ve raporları anlaşılır olmalıdır, (g) makul kriterler olmalıdır, (h) stratejik olmalıdır ve (i) yapıcı olmalıdır (Bozkurt, 2013: 58-59).

Günümüzde denetim konusundaki standartlar tüm dünyada yavaş yavaş olgunlaşmakta ve zamanın ruhuna göre gelişmektedir. Söz konusu standartların geliştirilmesi konusunda uluslararası kuruluşların da katkısı vardır. İç denetim konusunda 1941 yılında ABD’de kurulan ve bugün dünya çapında 200.000’den fazla üyesi bulunan İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors) modern iç denetimin doğuşu ile ilişkilendirilebilir (<https://www.theiia.org>). Dış denetim konusunda ise 1953 yılında Küba’da kurulan Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (International Organization of Supreme Audit Institutions - INTOSAI), üye ülkelerin yüksek denetim kurumları için standartlar geliştirmek ve kamuda saydamlık

ile hesap verilebilirliği güçlendirmek amacıyla çalışmalarını yürütmektedir (<https://www.intosai.org>). Türkiye Cumhuriyeti Sayıştay Başkanlığı da INTOSAI'nin 195 tam üyesinden biridir.

Denetim ve Kontrol Kavramları

Denetim ve kontrol kavramları her ne kadar kelime anlamı olarak birbirine benzese de kamu mali yönetiminde içerik itibarıyla farklı anlamlar taşımaktadır.

“Denetim, bir kurumun faaliyetlerinin ve işlemlerinin önceden belirlenen amaçlara ve kuralara uygun gerçekleşip gerçekleşmediğinin belirlenmesi için incelenmesidir. Bu bir süreç olup denetim sonucunda bulgular elde edilir ve raporlar yazılır” (Bozkurt, 2013: 57). Denetim kavramı, denetlenen-denetçi-denetlenen arasında gelişen bir süreçtir (Altuğ, 2019: 117).

Kontrol ise; bir faaliyetin olası olumsuz sonuçlarını önlemek amacıyla, önceden belirlenmiş standartlara uygunluğunun faaliyetin gerçekleşmesi aşamasında incelenmesi ve bu standartlardan ayrıldığı noktaların yeniden düzenlenmesi (düzeltilmesi) sürecidir.

Denetim ve kontrol kavramlarının tanımlarından da anlaşılacağı üzere, denetim işleyiş gerçekleştikten sonra, kontrol ise işleyiş gerçekleşmeden önce veya işleyiş sırasında yaşanan bir süreçtir. Devlet bütçesi açısından baktığımızda denetim, harcama sonrası yapılan incelemeleri, kontrol ise harcama öncesi yapılan incelemeleri ifade etmektedir.

Harcamaların hangi aşamasında gerçekleşmesinin yanı sıra; yaptırım uygulama, danışmanlık faaliyeti olma ve raporlama konularında da denetim ve kontrol kavramları ayrışabilmektedir.

Denetim sonrasında kamu zararı vb. durumlara rastlandığında yaptırımlar uygulanabilmektedir. Ancak kontrol süreci olası kamu zararını başından önlemeye dönük olduğundan, kontrol sonrasında yaptırımlar söz konusu değildir.

Denetim süreci (özellikle de iç denetim) aynı zamanda bir danışmanlık faaliyetidir. Ancak kontrol süreci, önleyici özelliği nedeniyle daha çok uyarıcı bir nitelik taşımaktadır.

Denetimler yapıldıktan sonra sonuçlar muhakkak raporlanmaktadır. Ancak kontroller yapıldıktan sonra herhangi bir raporlama zorunluluğu bulunmamaktadır.

Denetim Türleri

Farklı kriterler esas alınarak farklı denetim sınıflandırmaları yapılabilmektedir. Dolayısıyla ele alınan kritere göre farklı denetim türlerinden bahsetmek mümkündür. Herhangi bir denetim faaliyeti aşağıdaki denetim sınıflandırmalarından birden fazlasının kapsamına girebilmektedir.

- Denetimi yapan organa göre denetimler sınıflandırılabilir. Bu durum bir anlamda gücünü anayasal erkten alan kurumsal yapıya göre denetim türlerinin ayrıştırılmasıdır. Buna göre; yasama denetimi, yargı denetimi ve idari denetimden bahsedilebilir. İlgili ülkenin yasama organı olan parlamento tarafından yürütme organının bütçe sonuçları değerlendiriliyorsa **yasama denetimi** söz konusudur. Yüksek denetim organları olan Sayıştaylar tarafından kamu idarelerinin bütçeleri denetleniyorsa **yargı denetimi** vardır. Eğer kamu idareleri kendi bünyelerindeki birimler veya kişiler aracılığıyla harcamalarını kontrol ediyor ve denetliyorsa bu duruma **idari denetim** denir (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2019: 374; Bozkurt, 2013: 59).



dikkat

İlgili ülkenin yasama organı olan parlamento tarafından yürütme organının bütçe sonuçları değerlendiriliyorsa **yasama denetimi** söz konusudur. Yüksek denetim organları olan Sayıştaylar tarafından kamu idarelerinin bütçeleri denetleniyorsa **yargı denetimi** vardır. Eğer kamu idareleri kendi bünyelerindeki birimler veya kişiler aracılığıyla harcamalarını kontrol ediyor ve denetliyorsa bu duruma **idari denetim** denir.

- Denetimin uygulanma şekli bakımından bir ayrıma gidildiğinde; uygunluk denetimi, mali denetim, performans denetimi, bilgi teknolojisi denetimi ve sistem denetimi türlerinden bahsedilebilir (İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, m. 8). **Uygunluk denetimi**, idarelerin faaliyetlerinin hukuka uygun olup olmadığının incelenmesidir. **Mali denetim**, idarelerin bütçeyle ilgili mali hesap ve iş-

lemlerinin doğruluğunun ve mali tabloların güvenilirliğinin değerlendirilmesidir. Daha geleneksel olan uygunluk denetimi ve mali denetim toplamda düzenlilik denetimi şeklinde ifade edilir. Kamu yönetimi anlayışındaki değişime bağlı olarak, bütçe denetimi sadece hukuka uygunluk ve mali denetim kapsamında kalmamış, özel sektör mantığının kamu yönetimine uyumu sağlanarak performans, bilişim ve sistem denetimlerine doğru bir yönelim olmuştur (Okur, 2010: 571). İdarelerin gerçekleştirdikleri mali faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli olup olmadığının denetlenmesi **performans denetimidir**. Bir başka ifadeyle, idarelerin ödeneklerini stratejik amaç ve hedefleri doğrultusunda performans ölçütlerini sağlayacak şekilde kullanıyor olup olmamasının incelenmesi performans denetimidir. **Bilgi teknolojisi denetimi**, idarelerin elektronik bilgi sistemlerinin güvenli ve devamlı bir şekilde yürütüldüğünün değerlendirilmesidir. Son olarak, idarelerdeki birimlerin faaliyetlerinin yönetsel organizasyon yapısına katkısının değerlendirilmesi ise **sistem denetimidir** (İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, m. 8).

✓ **Uygunluk denetimi**, idarelerin faaliyetlerinin hukuka uygun olup olmadığının incelenmesidir.

✓ **Mali denetim**, idarelerin bütçeyle ilgili mali hesap ve işlemlerinin doğruluğunun ve mali tabloların güvenilirliğinin değerlendirilmesidir.

- c. Denetçinin denetlenenle kurumsal bağı bakımından iki denetim türü vardır: iç denetim ve dış denetim. Eğer kamu idareleri yaptıkları faaliyetleri kendi personeli olan denetçiler aracılığıyla denetliyorsa, bir başka ifadeyle idareler kendi kendini denetliyorsa **iç denetim**; idarelerin faaliyetleri dışarıdan yetkili başka bir idare tarafından denetleniyorsa **dış denetim** söz konusudur (Bozkurt, 2013: 59).
- d. Denetime tabi tutulan unsurlar bakımından incelendiğinde ise; **giderlerin denetimi**, **gelirlerin denetimi** ve **hazine işlemlerinin denetimi** söz konusudur. Bütçe denetimi denilince ağırlıklı olarak harcamaların denetimi ve daha az da olsa gelirlerin denetimi anlaşılmaktadır. Ancak modern bütçe denetimi sadece kamu harcamaları ve gelirlerinin denetimini değil, aynı zamanda gelir-gider dengesini sağlamaya çalışan hazine işlemlerinin denetimini de içermektedir (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2019: 372, 374).

Öğrenme Çıktısı

1 Denetim ve kontrol kavramlarını ayırt edebilme ve denetim türlerini sıralayabilme

Araştır 1

Bütçe denetimi; hesap verilebilirlik ve mali saydamlık açısından neden önemlidir?

İlişkilendir

Denetim ve kontrol kavramları arasında benzerlik ve farklılıkları açısından nasıl bir ilişki kurulabilir?

Anlat/Paylaş

Uluslararası denetim standartlarını benimsemenin bütçe denetimine ne gibi faydaları olacağını tartışın.

TÜRKİYE'DE BÜTÇE DENETİMİ

Türkiye'de devlet bütçesinin tüm süreçleriyle ilgili hükümler içeren 1927 tarihli ve 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu, yerini 2003 yılında çıkarılan ve 2006 yılından itibaren tamamen hayata geçirilen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na bırakmıştır. Türkiye'de bugün devlet bütçesinin kontrol ve denetimi 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu temelinde yürütülmektedir. Bu ana Kanun'a bağlı kalmak kaydıyla usul ve esasların belirlendiği yardımcı mevzuat da söz konusudur. 5018 sayılı Kanun Türkiye'deki bütçe kontrol ve denetimini temelde ikiye ayıran hükümler içermektedir. Bunlardan ilki olan *iç kontrol sistemi*, idari denetimi ifade etmektedir. İkincisi olan *dış denetim* ise yargı denetimini ifade etmektedir. Anayasa'nın parlamentoya verdiği bazı hak ve yetkilere dayanarak çıkarımsal bir şekilde yasama denetiminden de bahsetmek söz konusudur. Ancak 5018 sayılı Kanun'da yasama denetimi ayrı bir kategori olarak açıklanmamıştır.

İdari Denetim (İç Kontrol Sistemi)

İdari denetim, kamu kurumlarının kendi bünyelerindeki birimler ve personel tarafından yürütülen bir denetim türüdür. Kamu kurumlarının harcama ve gelirlerine dair kontrol ve denetimi dışarıdan başka bir kurum tarafından değil de söz konusu kurumun (idarenin) kendi bünyesinde yürütülüyorsa idari denetim söz konusudur.

Türkiye'de bütçenin idari denetimi 5018 sayılı Kanunda "iç kontrol sistemi" olarak ifade edilmektedir. Nihayetinde idarenin kendi kendini kontrol ediyor ve denetliyor olması, içeriden yapılan bir kontrol ve denetim sistemidir. Bu nedenle iç kontrol sistemi kavramı idari denetim kavramıyla eş anlama sahiptir. 5018 sayılı Kanun iç kontrolü "... idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünüdür" şeklinde tanımlamaktadır (5018 sayılı Kanun, m. 55). İç kontrol sürecinin amacı; (1) kamu gelir ve giderlerinin etkili, ekonomik ve verimli yönetilme-

si, (2) idarelerin mevzuata uygun hareket etmesi, (3) usulsüzlüklerin ve yolsuzlukların önlenmesi, (4) düzenli, zamanında ve güvenilir raporlama ve (5) kamu kaynaklarının israfını önlemektir (5018 sayılı Kanun, m. 56).

İç kontrol, idarelerin ulaşmaya çalıştıkları bir amaç veya sonuç değil, bu amaç veya sonuçlara ulaşmak için kullandıkları bir süreçtir (Tüğen ve Günay Bekâr, 2017: 182). Bu süreç idarelerin yöneticileri, harcama birimleri, mali hizmetler birimi ve iç denetim birimi tarafından yürütülmektedir. Türkiye'de iç kontrol sistemi iki aşamadan oluşmaktadır: (1) ön mali kontrol ve (2) iç denetim.



dikkat

Ön mali kontrol harcama öncesi işlemleri ifade ederken, iç denetim harcama sonrası işlemlerden oluşmaktadır.

Ön Mali Kontrol

Ön mali kontrol, idarelerin harcama öncesinde uyguladıkları bir süreçtir. Ön mali kontrolde temel amaç, harcamaların yapılması aşamasında idarelerin olası bir hukuki veya mali hatayı başından önlemeye çalışmaktır. 5018 sayılı Kanuna göre ön mali kontrol, "*harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılan kontroller ile mali hizmetler birimi tarafından yapılan kontrolleri kapsar. Ön mali kontrol süreci, mali karar ve işlemlerin hazırlanması, yüklenmeye girilmesi, iş ve işlemlerin gerçekleştirilmesi ve belgelendirilmesinden oluşur...*" (5018 sayılı Kanun, m. 58). Türkiye'de ön mali kontrolle ilgili her türlü usul, esas ve standardın belirlenmesi konusunda Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Ön mali kontrol sürecinde hem **harcama birimlerinin** (idarenin yapısına bağlı olarak müdürlükler, genel müdürlükler veya daire başkanlıklarının) hem de **mali hizmetler biriminin** (uygulamada idarenin yapısına bağlı olarak mali hizmetler daire başkanlıkları veya müdürlüklerinin ve strateji geliştirme daire başkanlıkları veya müdürlüklerinin) görev ve sorumlulukları vardır. Harcama birimlerinde ön mali kontrol, süreç kontrolü şeklindedir. Harcama birimlerinin yöneticileri olan harcama yetkilileri, gerçekleştirme görevlilerini ödeme emri belgesi düzenlemekle görevlendirir. Gerçekleştirme

görevlileri de ödeme emri belgesi ve ekinde yer alan belgeler üzerinde ön mali kontrol yaparlar. Harcama yetkilisi tarafından imzalanan ödeme emri belgesi mali hizmetler birimine gönderilir. Bu birimde ön mali kontrol yetkisi mali hizmetler birimi yöneticisine aittir. Mali hizmetler biriminin de yapacağı ön mali kontrol sonucunda olumlu veya olumsuz görüş harcama birimlerine bildirilir. Olumlu görüş olması durumunda, dayanak belgenin üzerine "Kontrol edilmiş ve uygun görülmüştür" şerhi düşülür veya yazılı görüş düzenlenir. Olumsuz görüş olması durumunda ise, nedenleri açık bir şekilde yazılan görüş yazısı hazırlanır ve ilgili harcama birimine gönderilir (İç Kontrol ve Ön Mali Kontrolle İlişkin Usul ve Esaslar, m. 10-14). Ön mali kontrol süreci tamamlanan ve uygun bulunan ödeme emri belgesi, ödemenin yapılması için mali hizmetler biriminde görevli olan muhasebe yetkilisine gönderilir. "Muhasebe yetkilileri ödeme aşamasında, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde; a) Yetkililerin imzasını, b) Ödemeye ilişkin ilgili mevzuatında sayılan belgelerin tamam olmasını, c) Maddi hata bulunup bulunmadığını, d) Hak sahibinin kimliğine ilişkin bilgileri, kontrol etmekle yükümlüdür" (5018 sayılı Kanun, m. 61). Muhasebe yetkilisinin yaptığı bu kontroller sonucunda herhangi bir eksiklik tespit edilirse, ödeme emri belgesi düzeltilmek üzere gerekçeleriyle birlikte yazılı olarak bir iş günü içerisinde ilgili harcama yetkilisine gönderilir. Hataların veya eksikliklerin tespit edilmesi veya giderilmesi durumunda ödeme işlemi muhasebe yetkilisi tarafından gerçekleştirilir.



dikkat

"Mali hizmetler biriminde ön mali kontrol görevini yürütenler mali işlem sürecinde görev almazlar." (5018 sayılı Kanun, m. 60).

Ön mali kontrol sürecinin önemli aktörlerinden biri olan mali hizmetler biriminin görevleri şunlardır (5018 sayılı Kanun, m. 60):

a) İdarenin stratejik plan ve performans programının hazırlanmasını koordine etmek ve sonuçlarının konsolide edilmesi çalışmalarını yürütmek.

b) İzleyen iki yılın bütçe tahminlerini de içeren idare bütçesini, stratejik plan ve yıllık performans programına uygun olarak hazırlamak ve idare faaliyetlerinin bunlara uygunluğunu izlemek ve değerlendirmek.

c) Mevzuatı uyarınca belirlenecek bütçe ilke ve esasları çerçevesinde, ayrıntılı harcama programı hazırlamak ve hizmet gereksinimleri dikkate alınarak ödeneğin ilgili birimlere gönderilmesini sağlamak.

d) Bütçe kayıtlarını tutmak, bütçe uygulama sonuçlarına ilişkin verileri toplamak, değerlendirmek ve bütçe kesin hesabı ile mali istatistikleri hazırlamak.

e) İlgili mevzuatı çerçevesinde idare gelirlerini tahakkuk ettirmek, gelir ve alacaklarının takip ve tahsil işlemlerini yürütmek.

f) Genel bütçe kapsamı dışında kalan idarelerde muhasebe hizmetlerini yürütmek.

g) Harcama birimleri tarafından hazırlanan birim faaliyet raporlarını da esas alarak idarenin faaliyet raporunu hazırlamak.

h) İdarenin mülkiyetinde veya kullanımında bulunan taşınır ve taşınmazlara ilişkin icmal cetvellerini düzenlemek.

i) İdarenin yatırım programının hazırlanmasını koordine etmek, uygulama sonuçlarını izlemek ve yıllık yatırım değerlendirme raporunu hazırlamak.

j) İdarenin, diğer idareler nezdinde takibi gereken mali iş ve işlemlerini yürütmek ve sonuçlandırmak.

k) Mali kanunlarla ilgili diğer mevzuatın uygulanması konusunda üst yöneticiye ve harcama yetkililerine gerekli bilgileri sağlamak ve danışmanlık yapmak.

l) Ön mali kontrol faaliyetini yürütmek.

m) İç kontrol sisteminin kurulması, standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapmak.

n) Mali konularda üst yönetici tarafından verilen diğer görevleri yapmak."

5018 sayılı Kanun'dan da anlaşılacağı üzere, mali hizmetler biriminin görevleri idarenin bütçeye ilgili belge ve süreçlerini yönetmek, ön mali kontrol işlemlerini yapmak ve muhasebe hizmetlerini yürütmek gibi ana başlıklarda toplanabilir. Burada dikkat edilmesi gereken husus, sadece genel bütçe kapsamı dışında kalan idarelerin mali hizmetler biriminde çalışan muhasebe yetkililerinin muhasebe hizmetlerini yerine getirdiğidir. Çünkü genel bütçeli idarelerin muhasebe hizmetleri Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yürütülür.

✓ “Muhasebe hizmeti; gelirlerin ve alacakların tahsili, giderlerin hak sahiplerine ödenmesi, para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve diğer tüm mali işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanması işlemleridir. Bu işlemleri yürütenler muhasebe yetkilisidir. (...) Muhasebe yetkilisi, bu hizmetlerin yapılmasından ve muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından sorumludur. (...) Muhasebe yetkilileri işlemlerine ilişkin defter, kayıt ve belgeleri muhafaza eder ve denetime hazır bulundurur.” (5018 sayılı Kanun, m. 61).



dikkat

“Harcama yetkilisi ile muhasebe yetkilisi görevi aynı kişide birleşemez.” (5018 sayılı Kanun, m. 60).

İç Denetim

İç denetim, idarelerin harcama sonrasında uyguladıkları bir süreçtir. Kamu kurumlarının kendi bünyesinde istihdam ettiği yetkili personelin veya birimlerin yaptıkları bir denetim türü olması nedeniyle iç denetim olarak adlandırılmaktadır. 5018 sayılı Kanun’a göre iç denetim, “*kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir*” (5018 sayılı Kanun, m. 63). Türkiye’de iç denetimle ilgili her türlü usul, esas ve standardın belirlenmesi konusunda İç Denetim Koordinasyon Kurulu yetkilidir.

Kamu kurumlarında iç denetim faaliyetleri iç denetçiler tarafından yapılır. İç denetçiler her ne kadar ilgili kurumun personeli olsa da, yaptıkları iş itibarıyla bağımsızdırlar ve asli görevleri dışında kendilerine hiçbir iş yaptırılmaz. İç denetçilerin yaptıkları işler sadece mali denetim faaliyetlerini içermez, aynı zamanda kurumun performansını yükseltmeye dayalı danışmanlık faaliyetleri de söz konusudur.

İç denetçinin görevleri aşağıdaki gibidir (5018 sayılı Kanun, m. 64):

a) *Nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek.*

b) *Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak.*

c) *Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak.*

d) *İdarenin harcamalarının, malî işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek.*

e) *Mali yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak.*

f) *Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak.*

g) *Denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlandığında, ilgili idarenin en üst amirine bildirmek.*”

İç denetçiler, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun belirlediği ve uluslararası kabul görmüş standartlara göre yaptıkları denetimlerin raporlarını ilgili idarenin üst yöneticisine sunarlar. Üst yöneticiler söz konusu raporları incelenmek üzere ilgili birimlere ve mali hizmetler birimine gönderir. Mali hizmetler biriminde yapılan işlemlerin ardından üst yönetici iç denetim raporlarını en geç iki ay içerisinde İç Denetim Koordinasyon Kuruluna göndermekle yükümlüdür.



İç Denetim Koordinasyon Kurulu’nun sayfasına <https://www.hmb.gov.tr/ic-denetim-koordinasyon-kurulu> adresinden ulaşabilirsiniz.

İç Denetim Koordinasyon Kurulu ise Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde kurulan ve yedi üyeden oluşan bir kuruldur. Kurul üyeleri belirli dönemlerde toplantılar yapmakta ve kurul üyeliği dışındaki asli işlerine devam edebilmektedirler. İç Denetim Koordinasyon Kurulunun görevleri aşağıdaki gibidir (5018 sayılı Kanun, m. 67):

a) *İç denetime ilişkin denetim ve raporlama standartlarını belirlemek, denetim rehberlerini hazırlamak ve geliştirmek.*

b) Uluslararası uygulamalar ve denetim standartlarıyla uyumlu risk değerlendirme yöntemlerini geliştirmek.

c) Kamu idarelerinin denetim birimleri ile işbirliğini sağlamak.

d) Yolsuzluk veya usulsüzlüklerin ortadan kaldırılması için gerekli önlemlerin alınması konusunda önerilerde bulunmak.

e) Risk içeren alanlarda iç denetçilere program dışı özel denetim yaptırılması için kamu idarelerine önerilerde bulunmak.

f) İç denetçilerin eğitim programlarını düzenlemek.

g) İç denetçiler ile üst yöneticiler arasında görüş ayrılığı bulunması halinde anlaşmazlığın giderilmesine yardımcı olmak.

h) İdarelerin iç denetim raporlarını değerlendirerek sonuçlarını konsolide etmek suretiyle yıllık rapor halinde Hazine ve Maliye Bakanına sunmak ve kamuoyuna açıklamak.

i) İşlem hacimleri ve personel sayıları dikkate alınmak suretiyle idareler ile ilçe ve belde belediyeleri için iç denetçi atanıp atanmayacağına karar vermek.

j) İç denetçilerin atanmasına ilişkin diğer usulleri belirlemek.

k) İç denetçilerin uyacakları etik kuralları belirlemek.

l) Kalite güvence ve geliştirme programını düzenlemek ve iç denetim birimlerini bu kapsamda değerlendirmek.”

Yargı Denetimi (Dış Denetim)

Devlet bütçesinin yargı denetimi, kamu idarelerinin mali işlemlerinin ve bütçe uygulamalarının hukuka uygunluğunu denetlemek için yüksek denetim kurumlarının (veya yargı organlarının) yaptığı incelemeleri ifade eder. Bu denetim, bütçenin hazırlanmasından uygulanmasına kadar olan süreçte, yasaların ve anayasanın öngördüğü çerçevelere uygunluğun kontrol edilmesini içerir. Yargı denetimi, bütçenin demokratik ilkelere ve hukuka uygun olarak yönetilmesini sağlamak adına kritik bir rol oynar ve devletin mali yönetiminin etkinliğini ve hesap verebilirliğini artırır.

Yargı denetimi, kamu idarelerinin dışında ve ondan bağımsız bir şekilde gerçekleştiği için dış denetim olarak kabul edilmektedir. Nitekim Avrupa Birliği mevzuatı da yüksek denetim faaliyetlerini

(yargı denetimini) dış denetim olarak isimlendirmektedir (Mutluer, Öner ve Kesik, 2005: 358).

Yargı denetiminin amacına ulaşmasında kuvvetler ayrılığı ilkesi büyük önem taşımaktadır. Yasama, yürütme ve yargının birbirinden bağımsız olduğu bir mekanizma içerisinde, yargının yürütmeyi nesnel normlar çerçevesinde denetlemesi daha olasıdır.

Dünyada yargı denetimi Sayıştaylar tarafından yürütülmektedir. Sayıştay türleri veya bir başka ifadeyle yüksek denetim kurum modelleri ülkelerin yapısına bağlı olarak değişebilmekte ve üç grupta toplanabilmektedir (Ağcakaya ve Yücel, 2017: 211-214; Pehlivan, 2018: 230-231; Mutluer, Öner ve Kesik, 2005: 359-360):

a) Yasama ve yürütme erklerinden bağımsız hareket eden ve yargı sisteminin bir parçası olarak yargılama ve ceza verme yetkisi olan kurullardan oluşan bu model çeşitli kaynaklarda “yargı modeli”, “Napoleonic sistem”, “hesap mahkemesi”, “mahkeme tipi Sayıştay”, “yargılama yetkisi bulunan kurul tipi Sayıştay” isimleriyle anılmaktadır. Fransa, İtalya, İspanya, Portekiz, Belçika, Lüksemburg, Brezilya, Yunanistan ve Türkiye gibi ülkelerde bu yüksek denetim kurum modeli uygulanmaktadır.

b) Kurullardan oluşması nedeniyle yukarıda açıklanan yargı modeline kurumsal yapı anlamında benzeyen ancak yargılama yetkisi bulunmayan ve sadece denetim raporlarının parlamentoya sunulmasından ibaret olan bu model çeşitli kaynaklarda “kurul modeli” veya “yargılama yetkisi bulunmayan kurul tipi Sayıştay” olarak adlandırılmaktadır. Bu yüksek denetim kurum türü Almanya, Hollanda, Japonya ve Güney Kore gibi ülkelerde görülmektedir.

c) “Ofis tipi model”, “parlamentar model”, “Anglo Sakson model” veya “Westminster modeli” olarak isimlendirilen yüksek denetim kurum türü ise ABD, İngiltere, Kanada, Güney Afrika, Avustralya, Yeni Zelanda, Hindistan, İsrail ve Çin gibi ülkelerde uygulanmaktadır. Bu modelde yetkileri geniş bir genel denetçi başkanlığında kurumsal denetim yapılmaktadır ve denetim raporları parlamentoya sunulmaktadır. Ancak bu yüksek denetim kurumlarının yargılama yetkisi bulunmamaktadır.

Türkiye’de devlet bütçesinin yargı denetimini bir yüksek denetim kuruluşu ve bir hesap mahkemesi olarak Sayıştay yapmaktadır. Sayıştay, bütçe denetimini bütçe hakkına sahip olan TBMM adına yapmaktadır. Sayıştay’ın yargı denetimi, kamu

idarelerinin dışından bir kurum ve görevli kişiler tarafından gerçekleştiriliyor olması nedeniyle “dış denetim” olarak da ifade edilmektedir. Söz konusu dış denetim, harcamalar gerçekleştikten sonra yapılmaktadır. 5018 sayılı Kanun’da dış denetimin amacı ve türleri şu şekilde açıklanmaktadır:

“Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetimin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin mali faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanmasıdır.”

Dış denetim, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak;

a) Kamu idaresi hesapları ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak, mali tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin mali denetimi ile kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin mali işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti,

b) Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi,

Suretiyle gerçekleştirilir.” (5018 sayılı Kanun, m. 68).

Kanun’dan da anlaşılmaktadır ki, Sayıştay’ın harcama sonrası dış denetiminin amacı, idarelerin mali faaliyetlerinin mevzuata, mali standartlara ve bütçeyle ilgili üst metinlere uygun olup olmadığının tespit edilmesi ve bu tespitlerin raporlanıp TBMM’ye sunulmasıdır. Bu çerçevede Sayıştay’ın dış denetimi; hukuka uygunluk denetimi, mali denetim ve performans denetimi şeklinde gerçekleştirilmektedir. Bu üç denetim türü esas alınarak hazırlanan raporlar kurumlar bazında birleştirilir ve ilgili idareye gönderilerek üst yöneticisinden cevap alınır. Verilen cevaplar ve Sayıştay’ın kendi denetim raporları dikkate alınarak hazırlanan “dış denetim genel değerlendirme raporu” Sayıştay tarafından TBMM’ye gönderilir.

Dış denetim konusunda genel hükümler içeren ve sadece yetki belirleme yapan 5018 sayılı Kanun, dış denetimin diğer detaylarını 6085 sayılı Sayıştay Kanunu’na bırakmıştır.



dikkat

Sayıştay’ın kendisi de bir genel bütçeli idare olduğundan, denetim kapsamı içinde olması gerekir. Bu nedenle Sayıştay’ın denetlenmesi, TBMM Başkanlık Divanı tarafından görevlendirilen ve gerekli mesleki kabiliyete sahip denetim görevlilerinden oluşan bir komisyon tarafından yapılır (5018 sayılı Kanun, m. 69).

Denetim Organı Olarak Sayıştay

Bütçe hakkının gelişimine bağlı olarak tarihin çok erken dönemlerinde kamu gelir ve giderlerinin yargı denetimi kapsamına alındığı görülmektedir. Birleşik Krallık, Fransa ve Hollanda gibi Avrupa ülkelerinde denetim ofislerinin veya hesap mahkemelerinin kuruluşu on dördüncü yüzyıla dayanmaktadır (Ağcakaya ve Yücel, 2017: 214). Osmanlı Devleti’nde ise Tanzimat hareketinin etkisiyle kamu mali yönetiminin denetlenmesi konusu tartışılmaya başlanmış ve 1862 yılında “Divan-ı Âli-i Muhasebe” isimli hesap mahkemesi kurulmuştur. Ancak hâlihazırda bulunan Meclis-i Muhasebe ile görev ve yetkilerin çakışması nedeniyle her iki kurum kapatılmış ve tek başlı bir yapı oluşturmak için 1863 yılında “Divan-ı Muhasebat” kurulmuştur. Fransız Sayıştay yapısından etkilenecek kurulan bu mahkeme, kamu harcamalarının denetlenmesinin yanı sıra yargılama yetkisine de sahip olmuştur (Kış, 2012: 9-26). Bugünkü Sayıştay’ın temellerini oluşturan Divan-ı Muhasebat, 1876 yılında Kanun-i Esasî’nin yürürlüğe girmesiyle anayasal bir kurum hâline gelmiştir. Zaman içinde siyasi, hukuki ve idari birçok değişim yaşanmasına rağmen Divan-ı Muhasebat varlığını sürdürmeye devam etmiştir (Koyuncu, 2012: 29-54). Cumhuriyetin ilk dönemlerinde de yüksek denetim faaliyetleri Ankara’da kurulan Divan-ı Muhasebat tarafından yürütülmüş ve 1934 yılında çıkarılan Divan-ı Muhasebat Kanunu ile görev ve yetkileri yenilenmiştir. 1961 Anayasası’nda kurumun adı Sayıştay olarak değiştirilmiş ve 1967 yılında çıkarılan 832 sayılı Sayıştay Kanunu ile Türkiye’nin yüksek denetimi daha modern bir hâl almıştır. 1996 yılında Kanun’daki bir düzenlemeyle Sayıştay’a verimlilik ve etkinlik denetimi yapma yetkisi verilmiştir (Mutluer, Öner ve Kesik, 2005: 361). Nihayetinde 2010 yılında 832 sayılı Kanun yürürlükten kaldırılmış ve

6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile Türkiye'nin yüksek denetimi ve bütçenin yargı denetimi bugünkü şekline kavuşmuştur.

Sayıştay'ın görevlerinin anlatıldığı Sayıştay Kanunu'na göre "Sayıştay;

a) Kamu idarelerinin mali faaliyet, karar ve işlemlerini hesap verme sorumluluğu çerçevesinde denetler ve sonuçları hakkında Türkiye Büyük Millet Meclisine doğru, yeterli, zamanlı bilgi ve raporlar sunar.

b) Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin; gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığını denetler, sorumluların hesap ve işlemlerinden kamu zararına yol açan hususları kesin hükme bağlar.

c) Genel uygunluk bildirimini Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar.

ç) Kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapar." (6085 sayılı Kanun, m. 5).

Aynı zamanda 1982 Anayasası'nın yargı bölümünün 160. maddesine göre Sayıştay, merkezî yönetim kapsamındaki idareler, sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idarelerin (yani toplamda genel yönetimin) mali faaliyetlerini TBMM adına denetlemek ve hükme bağlamakla görevlidir. Anayasa'nın 9. maddesinde yer alan, yargı yetkisinin Türk Milleti adına bağımsız ve tarafsız mahkemelerce kullanılacağına dair hükmü de Sayıştay'ı güvence altına almaktadır.



dikkat

Sayıştay'ın bir yüksek yargı organı olup olması konusu tartışmalıdır. 1982 Anayasası'nda sayılan yüksek mahkemeler arasında Anayasa Mahkemesi, Yargıtay, Danıştay ve Uyuşmazlık Mahkemesi bulunmakta ve Sayıştay'a yer verilmemektedir. Buna dayanarak Sayıştay'ın bir yüksek mahkeme olmadığı iddia edilebilir. Bunun yanı sıra yargısal faaliyette bulunması ve kararlarının başka bir yüksek mahkeme tarafından temyiz edilememesi nedeniyle Sayıştay'ı yüksek mahkeme olarak yorumlayanlar da söz konusudur (Mutluer, Öner ve Kesik, 2005: 365).

Teşkilat yapısına baktığımızda, Sayıştay mensuplarının (a) meslek mensuplarından, (b) başsavcı ve savcılardan ve (c) yönetim mensuplarından oluştuğunu görmekteyiz. Meslek mensuplarını ise (a) Sayıştay Başkanı, (b) daire başkanları ve üyeler ve (c) Sayıştay denetçileri oluşturmaktadır (6085 sayılı Kanun, m. 10).

Sayıştay'ın teşkilat yapısı şu birimlerden oluşmaktadır (6085 sayılı Kanun, m. 20-33):

Başkanlık: TBMM'de Ön Seçim Geçici Komisyonu'nun belirlediği iki aday arasından TBMM Genel Kurulunda gizli oyla seçilen *Sayıştay Başkanı*, biri denetimden ve biri de yönetimden sorumlu olmak üzere iki *başkan yardımcısı* ve *bölüm başkanlarından* oluşmaktadır.

Daireler: Yargılanmasına karar verilen kamu zararları ile ilgili konuları hükme bağlayan ve denetim raporları hakkında görüş bildiren hesap mahkemeleridir. Bir başkan ve altı üyeden oluşmaktadır.

Temyiz Kurulu: Sayıştay dairelerince verilen ilamların son hüküm merciidir.



dikkat

Sayıştay'ın yargı organlarını (a) daireler ve (b) temyiz kurulu oluşturmaktadır.

Genel Kurul: Genel uygunluk bildiriminin görüşüldüğü ve içtihadın birleştirilme kararlarının alındığı kuruldur.

Daireler Kurulu: Kamu idareleri tarafından mali konularla ilgili düzenlenecek yönetmelikler ve Sayıştay Başkanı'nın incelenmesini istediği konular hakkında görüş bildiren kuruldur.

Rapor Değerlendirme Kurulu: Sayıştay raporları hakkında ve Sayıştay Başkanı'nın incelenmesini istediği konular hakkında görüş bildiren kuruldur.

Yüksek Disiplin Kurulu: Sayıştay Başkanı, daire başkanı ve üyeler hakkında disiplin soruşturması yapılmasına ve disiplin cezası verilmesine ilişkin kararlar alan kuruldur.

Meslek Mensupları Yükseltme ve Disiplin Kurulu: Sayıştay Başkanı, daire başkanı ve üyeler dışındaki meslek mensupları hakkındaki yükseltme işleri ile disiplin soruşturmalarını ve ceza kovuşturmalarını yürüten kuruldur.

Denetim, Planlama ve Koordinasyon Kurulu: Sayıştay'ın stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporunu hazırlamanın yanı sıra, denetim stratejik planlarını ve yıllık denetim programlarını hazırlayan kuruldur.

Denetim ve denetim destek grup başkanlıkları: Grup başkanı ve denetçilerden oluşan, kamu idarelerinin denetim ve inceleme görevlerini yerine getirerek sonucunu Başkanlığa raporlayan birimlerdir.

Başsavcılık: Başsavcı ve savcılardan oluşmaktadır. Başsavcı, yargılamaya esas raporları ve temyiz konusu dosyaları savcılara havale eder; savcılar ise bunları inceleyerek düşüncesini gerekçeli olarak bildirir.



T.C. Sayıştay Başkanlığı'nın sayfasına <https://www.sayistay.gov.tr/> adresinden ulaşabilirsiniz.

Sayıştay Dış Denetimi ve Hesap Yargılaması

Türkiye'de kamu idareleri bütçelerinin yargı denetimi (TBMM adına dış denetimi) bir hesap mahkemesi olan Sayıştay tarafından yürütülmektedir. Bu denetimler, yapılmış harcamalar için söz konusudur (bir başka ifadeyle harcama sonrası denetim söz konusudur). Sayıştay'ın denetim alanı; genel yönetim kapsamındaki idareler (merkezi yönetim, yerel yönetimler ve sosyal güvenlik kurumları) ile sermayesinde devlet payı bulunan anonim ortaklıklar ve bu kamu idarelerinin kurduğu veya ortak olduğu her türlü idare, kuruluş, müessese, birlik, işletme ve şirketlerdir. Bunun yanı sıra kamu idarelerinin borç/hibe vermesi ve almasıyla ilgili her türlü hazine işlemleri ve fon kullanımına dayalı işlemler ile kamu idarelerinin özel hesaplar dâhil tüm kamu hesapları, fonları, kaynakları ve faaliyetleri Sayıştay denetimi kapsamındadır (6085 sayılı Kanun, m. 4).

Sayıştay Kanunu'na göre Sayıştay denetiminin amacı; (a) kamu idarelerinin faaliyet sonuçlarını TBMM ve kamuoyu ile paylaşarak bütçe hakkının gereğini yerine getirmek, (b) idarelerin hukuki ve performans ölçümüne dayanan yeterliliklerini de-

ğerlendirerek kaynakların verimli kullanılmasına katkıda bulunmak ve (c) hesap verme sorumluluğu çerçevesinde mali saydamlığı sağlamaktır (6085 sayılı Kanun, m. 34).

Yukarıda açıklanan denetim alanı ve amacı çerçevesinde Sayıştay, kamu idarelerine hem düzenlilik denetimi hem de performans denetimi yapmaktadır (6085 sayılı Kanun, m. 36). **Düzenlilik denetimi;** idarelerin mali tablolarının, raporlarının ve diğer belgelerinin doğruluğunun denetlenmesinin (mali denetim) yanı sıra idarelerin mali faaliyetlerinin hukuka uygunluğunun da denetlenmesidir (uygunluk denetimi). Bir başka ifadeyle düzenlilik denetimi, mali denetim ile uygunluk denetiminden oluşmaktadır. **Performans denetimi** ise idarelerin harcamalarının ve faaliyetlerinin stratejik amaç ve hedefleri ile performans göstergelerine ne kadar uygun olduğunun denetlenmesidir. Sayıştay'ın gerçekleştirdiği düzenlilik denetiminin bir bağlayıcılığı vardır ve yargı yoluna götürülebilir. Ancak performans denetiminin bir bağlayıcılığı yoktur ve yaptırım konusu olmaz.



dikkat

“Sayıştay tarafından gerçekleştirilen performans denetimleri mali ve hukuki sorumluluk doğurmaz.” (6085 sayılı Kanun, m. 7).

İdarelerin düzenlilik ve performans denetimi sonucunda bir hatası veya eksiği olmamasına rağmen, Sayıştay yönetsel açıdan ilgili faaliyeti uygun bulmadığına dair bir “yerindelik denetimi” raporu hazırlayamaz. Ayrıca Sayıştay, idareleri belirli faaliyetleri yapmaya zorlayacak ve takdir yetkisini kısıtlayacak veya ortadan kaldıracak talepler içeren raporlar da düzenleyemez (6085 sayılı Kanun, m. 35).

Sayıştay, denetimlerini yapmadan önce denetimler planlanır ve denetim programları hazırlanır. Programlar dâhilinde idarelerin denetimleri gerçekleştirildikten sonra sonuçlar ve tavsiyeler raporlanarak hem ilgili kamu idaresine hem de TBMM'ye gönderilir. Daha sonra bu raporlar izlenir.

Sayıştay'ın denetimleri sonucunda hazırladıkları raporlar şunlardır (6085 sayılı Kanun, m. 38-42):

a) Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu: Yapılan düzenlilik ve performans denetimleri sonucunda denetim grup başkanlıklarının hazırla-

diği denetim raporları idareler itibarıyla birleştirilir ve Sayıştay Başkanlığına ilgili kamu idaresine gönderilir. Kamu idarelerinde üst yöneticilerin bu raporlara otuz gün içinde cevap vermeleri gerekmektedir. Gelen cevap sonucunda yeniden düzenlenen denetim raporları ilgili yılı izleyen Mayıs ayı sonuna kadar Sayıştay Başkanlığına sunulur. Sayıştay daireleri raporları inceler ve 15 Temmuz'a kadar görüş bildirir. Bu görüşler doğrultusunda *dış denetim genel değerlendirme raporu hazırlanır* ve görüşü alınmak üzere Rapor Değerlendirme Kuruluna gönderilir. Nihayetinde dış denetim genel değerlendirme raporu, genel uygunluk bildirimini ile birlikte TBMM'ye gönderilir.

b) Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu:

Bilindiği üzere tüm kamu idareleri, uygulaması tamamlanmış bütçeleri için *idare faaliyet raporu* hazırlar ve Sayıştay'a gönderir. Ayrıca mahallî idareler için Çevre ve Şehircilik Bakanlığı *mahallî idareler genel faaliyet raporu* hazırlar ve Sayıştay'a gönderir. Cumhurbaşkanlığı ise genel yönetimi kapsayacak şekilde bir *genel faaliyet raporu* hazırlar ve Sayıştay'a gönderir. Sayıştay denetim grup başkanlıkları bu raporları denetim sonuçlarını da dikkate alarak değerlendirir. Denetim grup başkanlıklarının değerlendirme raporları esas alınarak *faaliyet genel değerlendirme raporu* hazırlanır ve görüşü alınmak üzere Rapor Değerlendirme Kuruluna gönderilir. Nihayetinde faaliyet genel değerlendirme raporu Sayıştay Başkanı tarafından idare faaliyet raporları (mahallî idarelerinki hariç), genel faaliyet raporu ve mahallî idareler genel faaliyet raporu ile birlikte TBMM'ye sunulur.

c) Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu:

Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan ve uygulaması tamamlanmış bir bütçe yılına ait olan mali istatistikler Sayıştay denetim grup başkanlıklarınca izleyen yılın Mart ayı içerisinde değerlendirilir. Bu değerlendirmeler mali istatistiklerin hazırlanması, yayımlanması, doğruluğu, güvenilirliği ve önceden belirlenmiş standartlara uygunluğu bakımından yapılır. Bu doğrultuda hazırlanan ve Rapor Değerlendirme Kurulunun da görüşü alınan *mali istatistikleri değerlendirme raporu* Sayıştay Başkanı tarafından TBMM'ye ve Hazine ve Maliye Bakanlığına gönderilir.

d) Genel Uygunluk Bildirimi: Bilindiği üzere uygulaması tamamlanmış bir bütçe yılına ait *kesin hesap kanunu teklifi* Hazine ve Maliye Bakanlığınca hazırlanır ve Cumhurbaşkanı tarafından izleyen

yılın Haziran ayı sonuna kadar TBMM'ye sunulur ve bir örneği Sayıştay'a gönderilir. Sayıştay denetim grup başkanlıkları ise, denetim sonuçları ve faaliyet raporlarını dikkate alarak, kesin hesap kanunu teklifinde yer alan uygulama sonuçları ile idare hesaplarının sonuçlarını karşılaştırır ve merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri için genel uygunluk bildirimini taslağı hazırlar. Bu taslak Sayıştay Genel Kurulunda görüşülerek son şeklini alır. Sayıştay tarafından hazırlanan *genel uygunluk bildirimini*, kesin hesap kanunu teklifinin verilmesinden itibaren yetmiş beş gün içerisinde TBMM'ye sunulur.



dikkat

“Kesin hesap kanunu teklifi ve genel uygunluk bildirimini Türkiye Büyük Millet Meclisine verilmiş olması, ilgili yıla ait Sayıştayca sonuçlandırılmamış denetim ve hesap yargılamasını önlemez ve hesapların kesin hükme bağlandığı anlamına gelmez. Genel uygunluk bildirimini sunulmasından sonra kesin hesaplara ilişkin olarak ortaya çıkacak bulgular ilk genel uygunluk bildirimini ile birlikte ek olarak Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur.” (6085 sayılı Kanun, m. 41).

Sayıştay tarafından yapılan denetimler ve hazırlanan raporlar sonucunda hesap yargılaması aşaması başlar. Eğer denetçiler bir kamu zararı tespit ederse sorumlulardan otuz gün içinde cevaplanmak üzere bir savunma istenir ve buna dayanarak mali yıl sonunda yargılamaya esas rapor düzenlenir ve Sayıştay Başkanlığına gönderilir. Başkanlık yargılamaya esas raporları on beş gün içerisinde hesap yargılamasının yapılacağı ilgili daireye gönderir. Daire başkanı, başsavcının ve daire üyelerinden birinin yazılı görüşünü aldıktan sonra hesap yargılaması başlar. Yargılama sırasında savcı da bulunur ve kendisinin görüşü alınır. Yargılama sonucunda iki seçenek bulunmaktadır; hesap ve işlemlerin hukuka aykırı olmadığına karar verilebilir veya kamu zararının sorumlulardan tazmin edilmesi yönünde hüküm verilebilir. Alınan karar doğrultusunda ilamlar (mahkeme kararını gösteren resmî hüküm belgesi) gerekçeli olarak düzenlenerek Sayıştay Başkanlığına gönderilir ve gerekli imza prosedürlerin-

den sonra Sayıştay tarafından sorumlulara, sorumluların bağlı olduğu kamu idarelerine, genel bütçeli idareler için Hazine ve Maliye Bakanlığına, ilgili muhasebe birimine ve başsavcılığa tebliğ edilir. Sayıştay ilamları kesinleştikten sonra doksan gün içerisinde ilgili idarenin üst yöneticisi tarafından sorumlulara hükümlerin uygulanması gerekmektedir. Tazmin edilecek miktar, İcra ve İflas Kanunu çerçevesinde sorumlulardan tahsil edilir ve hüküm tarihinden itibaren uygulanacak kanuni faize tabi tutulur (6085 sayılı Kanun, m. 48-53).

✓ “Kamu zararı; kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunmasıdır.” (5018 sayılı Kanun, m. 71).



dikkat

Bütçe denetimleri sırasında suç teşkil eden ve kamu davası açılmasını gerektiren bir fiil olması durumunda, delillerin toplanması ve gerekli prosedürler tamamlandıktan sonra Sayıştay Başsavcısı tarafından dosya ilgili kamu idaresine veya suçun niteliğine göre Cumhuriyet Savcılığına gönderilir (6085 sayılı Kanun, m. 78).

Herhangi bir mahkemenin kararlarının hukuka aykırı olduğunun düşünülmesi durumunda, kararın aynı mahkeme tarafından veya üst mahkeme tarafından yeniden incelenmesini sağlayan başvurulara kanun yolları denir. Sayıştay kararları için üç kanun yolu bulunmaktadır: temyiz, yargılamanın iadesi ve karar düzeltilmesi.

Temyiz: Sayıştay ilamlarının tebliğ edildiği muhataplar tarafından (a) kanuna aykırılık, (b) yetki aşımı ve (c) hesap yargılaması usullerine uymamak gibi gerekçelerle ilam tebliğ tarihinden itibaren altmış gün içinde Sayıştay Başkanlığına temyiz dilekçesi verilebilir. Temyiz başvurusundan sonra tarafların karşılıklı cevap yazışmaları ve gerekli

prosedürlerin ardından Sayıştay Temyiz Kurulu tarafından temyiz incelemesi yapılır ve karar verilir. Temyiz Kurulunun verdiği kararlar kesindir. Temyiz Kurulu, (a) verilmiş olan hükmü olduğu gibi veya düzelterek kabul edebilir; (b) Kurul üye tam sayısının üçte iki çoğunluğuyla hükmü kaldırabilir; (c) hükmü bozarak yeniden karar verilmek üzere hükmü veren daireye gönderebilir. Bozma karardan sonra daire ilk kararında ısrar ederse ve Temyiz Kurulu tarafından yeniden bozma kararı verilirse, daire bu karara uymak durumundadır (6085 sayılı Kanun, m. 55).

Yargılamanın İadesi: Sayıştay ilamlarının tebliğ edildiği muhataplar tarafından veya doğrudan Sayıştay daireleri tarafından, ilam tebliğ tarihinden itibaren beş yıl içerisinde yargılamanın iadesi (yenilenmesi) talep edilebilir. Maddi hata, yeni deliller, gerçeğe aykırı raporlar gibi hüküm sonucunu değiştirecek nitelikteki sebepler, yargılamanın iadesine gerekçe olacak konulardır. Hükmü veren daire tarafından talep incelenir ve yargılamanın iadesi ya reddedilir ya da yeniden hesap yargılaması yapılmak üzere kabul edilir (6085 sayılı Kanun, m. 56).

Karar Düzeltilmesi: Sayıştay ilamlarının tebliğ edildiği muhataplar tarafından Temyiz Kurulu kararları için temyiz sonucunun tebliğ edilmesinden itibaren on beş gün içerisinde ve bir defaya mahsus olmak üzere karar düzeltilmesi talebinde bulunulabilir. Bu talebin yapılabilmesi için; esasa dayalı iddia ve itirazların kararda karşılanmamış olması, aynı konuda birbiriyle çelişen hükümler bulunması, kararı etkileyen belgelerde hile ve sahtekârlık ortaya çıkması, temyiz sebeplerinden en az birinin var olması gibi temyiz kararını değiştirecek nitelikteki sebeplerin olması gerekmektedir. Temyiz Kurulu kararını verdikten sonra karar ilgililere tebliğ edilir (6085 sayılı Kanun, m. 57).



dikkat

“Vergi, benzeri mali yükümlülükler ve ödevler hakkında Danıştay ile Sayıştay kararları arasındaki uyumsuzluklarda Danıştay kararları esas alınır.” (1982 Anayasası, m. 160).



Yaşamla İlişkilendirir

Sayıştay'ın 2023 Yılına Ait Genel Uygunluk Bildiriminden Bir Kesit:

“GENEL UYGUNLUK BİLDİRİMİ GÖRÜŞÜ

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın “Bütçe ve kesinhesap” başlıklı 161'inci ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun “Kesin hesap kanunu” başlıklı 42'nci maddeleri gereğince, 2023 Yılı Merkezi Yönetim Kesin Hesabı ve genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, özel bütçeli idareler ile düzenleyici ve denetleyici kurumların 2023 yılı kesin hesapları, Cumhurbaşkanı tarafından 2024 yılı Haziran ayı sonu itibarıyla Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulmuş ve bir örneği de Sayıştaya gönderilmiştir.

6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun “Genel uygunluk bildirimini” başlıklı 41'inci maddesi uyarınca, denetim grup başkanlıklarınca yürütülen denetimler ve faaliyet raporlarının değerlendirilmesi suretiyle tespit edilen bulgular da dikkate alınarak yürütülen genel uygunluk bildirim çalışmaları, 2023 Yılı Kesin Hesap Kanunu Teklifi'nde yer alan merkezi yönetim bütçe kanunu uygulama sonuçlarının kamu idare hesapları esas alınarak saptanan sonuçlarla karşılaştırılması sonucunda 2023 Yılı Merkezi Yönetim Kesin Hesap Kanunu Teklifi'nin;

2023 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu'na uygun bir şekilde muhasebe kayıtları esas alınarak hazırlandığı, bir yıllık uygulama sonuçlarını karşılaştırmalı olarak gösteren değerlendirmeleri de içeren gerekçesinin bulunduğu anlaşılmıştır.

2023 Yılı Genel Uygunluk Bildirimi'ndeki maddeler, tespitler ve bu Bildirimle birlikte sunulan diğer raporlarda ifade edilen hususlar çerçevesinde; kamu idarelerinin hesaplarını oluşturan mali rapor ve tablolar ile 2023 Yılı Merkezi Yönetim Kesin Hesap Kanunu Teklifi ekinde yer alan cetvel ve belgelerin güvenilirliği ve doğruluğunun değerlendirilmesi sonucunda;

Program bazında bütçe giderleri icmali cetvellerinde yer alan tutarların, bütçe gelirleri kesin hesap icmali cetvellerinde yer alan gelir tahmini ve tahsilat tutarlarının,

Bu bağlamda 2023 Yılı Merkezi Yönetim Kesin Hesap Kanunu Teklifi'nde gösterilen tutarların

kabulünün uygun olacağı arz olunur.”

Kaynak: T.C. Sayıştay Başkanlığı (2024). 2023 Yılı Genel Uygunluk Bildirimi. <https://www.sayistay.gov.tr/reports/47o8yM4gy6-2023-yili-genel-uygunluk-bildirimini>. Erişim tarihi: 05.10.2024

Yasama Denetimi

Bilindiği üzere, devlet bütçesinin esas sahibi olan vatandaşlar adına bütçe hakkına sahip olan parlamento (yasama organı) bütçenin onaylanması yetkisine sahiptir. Bu yetkinin bir tamamlayıcı unsuru olarak, yürütme organı tarafından gerçekleştirilen bütçe uygulamalarının yasama organı tarafından denetlenmesi gerekmektedir. Böylece yasama organı, yürütme organına verdiği bütçe uygulama yetkisinin ne kadar verimli ve usulüne uygun olarak kullanıldığını takip etmiş olmaktadır.

Yasama denetimi olarak isimlendirilen bu durum, modern demokrasilerin önemli bir unsuru hâline gelmiştir. Bir ülkede bütçe hakkı ne kadar geniş ve sağlıklı uygulanıyorsa, yasama denetimi de o kadar amacına uygun olacaktır. Toplumun tüm kesimlerinin parlamentoda temsil edilip edilmemesi, parlamentodaki bütçeyle ilgili komisyonların üye dağılımındaki adalet, yürütmenin yasama üzerindeki nüfuzunun azlığı, yasamanın kanuna aykırı uygulamalar karşısında yürütmeye yaptırım gücünün olması gibi bütçe hakkını güçlendirecek unsurlar yasama denetimini de güçlendirecektir.

✓ Kamu kaynaklarının kullanımı ve finansmanında birincil aktör olan vatandaşlar adına devlet bütçesinin nasıl kullanılacağına karar verme yetkisine “bütçe hakkı” denir. Modern demokrasilerde vatandaşlar oylama mekanizması ile parlamentoya bir siyasi yetki devri gerçekleştirmekte ve toplumun bütün kesimlerini temsil eden parlamento aldığı bu vekâlete dayanarak bütçe onama yetkisine sahip olmaktadır. Bu nedenle bütçe hakkı parlamentoya aittir.

Devlet bütçesi parlamento açısından vatandaşlar adına çıkarılan bir kanun iken, yürütme organı açısından bir mali planlama aracı ve bir hükümet programıdır. Bu yönüyle yasama denetimi aynı zamanda bir siyasi denetimdir. Bu siyasi denetim türü anayasalar aracılığıyla güvence altına alınmalı ve yasama denetimi Anayasa’dan alınan bir hak olmalıdır.

Yasama denetimi, idarelerin dışından gerçekleştirilmesi nedeniyle teknik olarak bir dış denetimdir. Ancak Türkiye’de 5018 sayılı Kanun’da sadece iç kontrol sistemi (idari denetim) ve Sayıştay dış denetimi (yargı denetimi) ile ilgili hükümler yer aldığından, mevzuat açısından yasama denetiminden bir dış denetim türü olarak bahsedilememekte ve yasama denetimi çıkarımsal bir hâl almaktadır.

Türkiye’de TBMM yasama denetimini doğrudan yapabileceği gibi Sayıştay aracılığıyla da dolaylı olarak yapabilmektedir. Nihayetinde Sayıştay bütçe denetimini TBMM adına yapmaktadır. Pratikte, Sayıştay denetimleri sonucunda hazırlanan raporlar yasama organının doğrudan denetimine dayanak oluşturmaktadır. Böylece parlamento üyeleri, bütçe uygulamalarıyla ilgili soru sorabilmek veya yorum yapabilmek için sadece bütçe mali istatistiklerinden değil, Sayıştay raporlarından da bilgi almış olurlar.

Türkiye’de yasama denetimi, bütçeleme sürecinin üç aşamasında da kullanılan bazı yetkilere dayandırılabilir. Bunlar bütçenin onaylanması, bütçenin uygulanması ve bütçenin kesin hesaba bağlanarak kapatılması aşamalarıdır.

Bütçenin onaylanması, gelecek bir mali döneme ait harcama yapma ve gelir toplama yetkisinin yasama organı tarafından yürütme organına veril-

mesidir. Bu süreçte mali yıl başlamadan en geç yetmiş beş gün önce Cumhurbaşkanı bütçe teklifini TBMM’ye sunar ve bunun ilk elli beş günü meclisin Plan ve Bütçe Komisyonunda teklif görüşülür ve son şeklini alır. Akabinde merkezi yönetim bütçe kanunu teklifi TBMM Genel Kuruluna gelir ve mali yıl başlamadan önce teklif metni maddeler itibarıyla ve gelir-gider cetvelleri idareler itibarıyla görüşülür ve onaylanır (1982 Anayasası, m. 161/3; 5018 sayılı Kanun, m. 18-19). Bütçe kanununun hazırlanma aşamasında gerek komisyon görüşmelerinde gerekse de Genel Kurul görüşmelerinde iktidar ve muhalefet milletvekilleri görüşlerini dile getirip tartışabilmektedir. Nitekim 1982 Anayasası’nın 161. maddesinde “*Türkiye Büyük Millet Meclisi üyeleri, Genel Kurulda kamu idare bütçeleri hakkında düşüncelerini her bütçenin görüşülmesi sırasında açıklarlar, gider artırıcı veya gelirleri azaltıcı önerilerde bulunamazlar*” hükmü yer almaktadır (1982 Anayasası, m. 161/5). Bu nedenle bütçenin hazırlık evresi, çıkarımsal olarak yasama denetiminin bir parçası olarak kabul edilebilir.

Bütçenin uygulanması, yılı içerisinde yürütme organının elindeki yetkiye dayanarak gelir elde etmesi ve ödenek işlemleri ile bütçe kaynaklarını kullanmasıdır. Bu süreçte yasama organının yürütme organı üzerinde bütçe uygulamasıyla ilgili bilgi edinme ve denetim yolları bulunmaktadır. Bunlar Meclis araştırması, genel görüşme, Meclis soruşturması ve yazılı soru yetkileridir (1982 Anayasası, m. 98). Bu yetkileri bütçe açısından değerlendirdiğimizde; bütçeyle ilgili konularda bilgi edinmek için yapılan incelemeler “Meclis araştırması” yoluyla, bütçeyle ilgili konuların TBMM Genel Kurulunda görüşülüyor olması “genel görüşme” yoluyla, bütçeyle ilgili suç işledikleri iddiasıyla Cumhurbaşkanı yardımcısı ve bakanlar hakkında soruşturma açılması “Meclis soruşturması” yoluyla, bütçeyle ilgili konularda on beş gün içinde cevaplanmak üzere milletvekillerinin Cumhurbaşkanı yardımcısı ve bakanlara yazılı olarak soru sorabilmeleri ise “yazılı soru” yoluyla sağlanmaktadır. Bu nedenle bütçenin uygulanma evresi, yasama denetiminin bir parçası olarak kabul edilebilmektedir.

Bütçenin kapatılması, (a) harcama birimlerinden başlayan ve parlamentoda noktalanın faaliyet raporlama sürecinin değerlendirilmesi ve (b) uygulaması tamamlanan bütçeyle ilgili kesin hesap kanunu teklifinin parlamentoda görüşülüp onaylanmasıdır. Türkiye’de stratejik planlamaya

dayalı ve performans esaslı bir bütçe sistemi uygulanıyor olması nedeniyle, mali yıl bittikten sonra idarelerin faaliyet raporları Sayıştay raporlarının verdiği teknik bilgi ve görüş aracılığıyla TBMM’de değerlendirilir. “Türkiye Büyük Millet Meclisi bu raporlar ve değerlendirmeler çerçevesinde, kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasına ilişkin olarak kamu idarelerinin yönetim ve hesap verme sorumluluklarını görüşür. Bu görüşmelere üst yönetici veya görevlendireceği yardımcısının ilgili bakanla birlikte katılması zorunludur.” (5018 sayılı Kanun, m. 41). Burada TBMM’nin faaliyet raporlarını değerlendiriyor olması yasama denetiminin bir gereğidir. Ayrıca, mali yıl bittikten sonra uygulaması tamamlanmış bütçeyle ilgili kesin hesap kanununun TBMM tarafından çıkarılması da yasama denetimi açısından önemli bir unsurdur. Zira bu aşamada, yürütme organı tarafından gerçekleştirilen bütçe uygulama sonuçlarının yasama organı tarafından incelenmesi ve onaylanması söz konusudur. Türkiye’de Hazine ve Maliye Bakanlığının hazırladığı kesin hesap kanunu teklifini Cumhurbaşkanlığı takip eden yılın Haziran ayı sonuna kadar TBMM’ye sunar ve bir örneğini Sayıştay’a gön-

derir. Sayıştay ise buna dayanarak yetmiş beş gün içerisinde genel uygunluk bildirimini hazırlayıp TBMM’ye sunar. TBMM’de hem Plan ve Bütçe Komisyonunda hem de Genel Kurulda gelecek yılın merkezi yönetim bütçe kanunu teklifi ile geçmiş yılın kesin hesap kanunu teklifi birlikte görüşülür ve onaylanır (1982 Anayasası, m. 161; 5018 sayılı Kanun, m. 42). Bütçenin kapatılması aşamasında TBMM üyeleri görüşlerini bildirip tartışabilmektedirler. Bu nedenle bütçenin kapatılma evresi, yasama denetiminin önemli bir parçası olarak kabul edilmektedir.



dikkat

“İdarelerin faaliyet raporları, genel faaliyet raporu, dış denetim genel değerlendirme raporu ve kesin hesap kanunu teklifi ile merkezi yönetim bütçe kanunu teklifi birlikte görüşülür. Ancak, bu raporlar ile genel uygunluk bildirimini Türkiye Büyük Millet Meclisi komisyonlarında öncelikle görüşülür.” (5018 sayılı Kanun, m. 42).

Öğrenme Çıktısı

2 Türkiye’de idari denetim, yargı denetimi ve yasama denetiminin işleyişini açıklayabilme

Araştır 2

Kuvvetler ayrılığı, bütçenin yargı denetimi açısından neden önemlidir?

İlişkilendir

Bütçe hakkı ile yasama denetimi arasında nasıl bir ilişki vardır?

Anlat/Paylaş

İdari denetimin (iç kontrol sisteminin) kamu hizmetlerinde performansı nasıl etkileyeceğini tartışın.

1

Denetim ve kontrol kavramlarını ayırt edebilme ve denetim türlerini sıralayabilme

Denetim Kavramı ve Bütçe Denetimi

Bütçe denetimi, kamu idarelerinin mali hesaplarının ve faaliyetlerinin kendi yetkilileri tarafından, başka idareler tarafından veya yüksek hesap mahkemeleri tarafından incelenmesi ve sonuçların raporlanmasıdır. Hesap verilebilirliğin sağlanması ve kamu kaynaklarının verimli kullanılması açısından bütçe denetimi oldukça önemlidir. Denetim ve kontrol kavramları anlam bakımından birbirine benzese de, kontrolün harcama öncesi faaliyetleri ve denetimin harcama sonrası faaliyetleri kapsamı en temel farklılıklarıdır. Farklı sınıflandırmalara bağlı olarak farklı denetim türlerinden bahsedilebilir. Denetimi yapan organa göre *idari denetim*, *yasama denetimi* ve *yargı denetimi*; denetimin uygulanma şekline göre *uygunluk denetimi*, *mali denetim*, *performans denetimi*, *bilgi teknolojisi denetimi* ve *sistem denetimi*; denetimin denetlenenle kurumsal bağına göre *iç denetim* ve *dış denetim*; denetime tabi tutulan unsurlara göre ise *giderlerin denetimi*, *gelirlerin denetimi* ve *hazine işlemlerinin denetimi* söz konusudur.

2

Türkiye’de idari denetim, yargı denetimi ve yasama denetiminin işleyişini açıklayabilme

Türkiye’de Bütçe Denetimi

Türkiye’de 5018 sayılı Kanun’a göre devlet bütçesinin kontrol ve denetimi, *iç kontrol sistemi* ve *dış denetim* olmak üzere iki mekanizmadan oluşmaktadır. **İç kontrol sistemi**, idarelerin kendi bünyelerinde (iç işleyişlerinde) yürütüldüğünden bir idari denetimdir. İç kontrol sistemi; ön mali kontrol ve iç denetim olmak üzere iki unsurdan oluşmaktadır. Ön mali kontrol, idarelerin harcama birimleri ve mali hizmetler birimlerinde harcama öncesi yapılan kontrolleri ifade etmektedir. Ön mali kontrol sürecine dair usul ve esaslar Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmektedir. İç denetim ise idarelerin bir personeli olan iç denetçiler tarafından yapılan ve harcama sonrasını kapsayan bağımsız ve nesnel denetimlerle danışmanlık faaliyetlerini ifade etmektedir. İç denetçilerin hazırladıkları denetim raporları idarenin üst yöneticisi tarafından İç Denetim Koordinasyon Kuruluna gönderilmek zorundadır. İç denetim sürecine dair usul ve esaslar İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenmektedir. İç kontrol sisteminde amaç, harcama öncesi kontroller ve harcama sonrası iç denetimler aracılığıyla kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlamaktır. **Dış denetim** ise TBMM adına Sayıştay tarafından yapılan ve harcama sonrasını kapsayan yargı denetimidir. Sayıştay’ın dış denetimi; hukuka uygunluk denetimi ile mali denetimin toplamı olan düzenlilik denetiminden ve performans denetiminden oluşmaktadır. Sayıştay; dış denetim genel değerlendirme raporu, faaliyet genel değerlendirme raporu, mali istatistikleri değerlendirme raporu ve genel uygunluk bildirimini gibi belgeleri TBMM’ye sunmakla yükümlüdür. Bunun yanı sıra bir hesap mahkemesi olarak Sayıştay, kamu zararına neden olan sorumluları yargılamak ve yaptırım uygulama yetkisine de sahiptir. 5018 sayılı Kanun’da ifade edilen bu kontrol ve denetim türleri dışında **yasama denetimi** de söz konusudur. Bütçenin onaylanma, uygulanma ve kapatılma sürecinde TBMM’nin anayasal hak ve yetkilerini kullanarak yürütme organını sorguluyor olması yasama denetimini ifade etmektedir.

1 Aşağıdakilerden hangisi denetimin uygulanma şekli bakımından bir denetim türü **değildir**?

- A. Uygunluk denetimi
- B. Mali denetim
- C. Sistem denetimi
- D. İdari denetim
- E. Performans denetimi

2 Aşağıdakilerin hangisinde iç kontrol sisteminin (idari denetimin) bileşenleri birlikte ve doğru olarak verilmiştir?

- A. Dış denetim - iç denetim
- B. Ön mali kontrol - iç denetim
- C. Ön mali kontrol - dış denetim
- D. Sayıştay denetimi - dış denetim
- E. İç denetim - Sayıştay denetimi

3 Harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılan kontroller ile mali hizmetler birimi tarafından yapılan kontrolleri kapsayan sürece ne ad verilir?

- A. İç denetim
- B. Dış denetim
- C. Yasama denetimi
- D. Ön mali kontrol
- E. Yargı denetimi

- 4 I. Dış denetim
II. İç denetim
III. Ön mali kontrol

Yukarıdakilerden hangisi/hangileri harcama sonrası yapılan bütçe denetimleridir?

- A. Yalnız I
- B. Yalnız III
- C. I ve II
- D. I ve III
- E. II ve III

5 Aşağıdakilerden hangisi iç denetçinin görevlerinden biri **değildir**?

- A. İdarenin mali konularla ilgili faaliyet raporunu hazırlamak
- B. Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak
- C. Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirme önerilerinde bulunmak
- D. Soruşturma açılmasını gerektiren bir durumu idarenin en üst amirine bildirmek
- E. Nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek

6 Aşağıdakilerden hangisi Sayıştay'ın teşkilat yapısında bulunan birimlerden biri **değildir**?

- A. Daireler
- B. Temyiz Kurulu
- C. İç Denetim Koordinasyon Kurulu
- D. Genel Kurul
- E. Rapor Değerlendirme Kurulu

- 7 I. Uygunluk denetimi
II. Mali denetim
III. Performans denetimi
IV. İç denetim

Yukarıdakilerden hangisi/hangileri Sayıştay'ın uyguladığı denetim türleri arasındadır?

- A. Yalnız II
- B. Yalnız IV
- C. I ve II
- D. III ve IV
- E. I, II ve III

8 Aşağıdakilerden hangisi Sayıştay'ın hazırlamakla yükümlü olduğu raporlardan biri **değildir**?

- A. Dış denetim genel değerlendirme raporu
- B. İç denetim değerlendirme raporu
- C. Faaliyet genel değerlendirme raporu
- D. Mali istatistikleri değerlendirme raporu
- E. Genel uygunluk bildirim

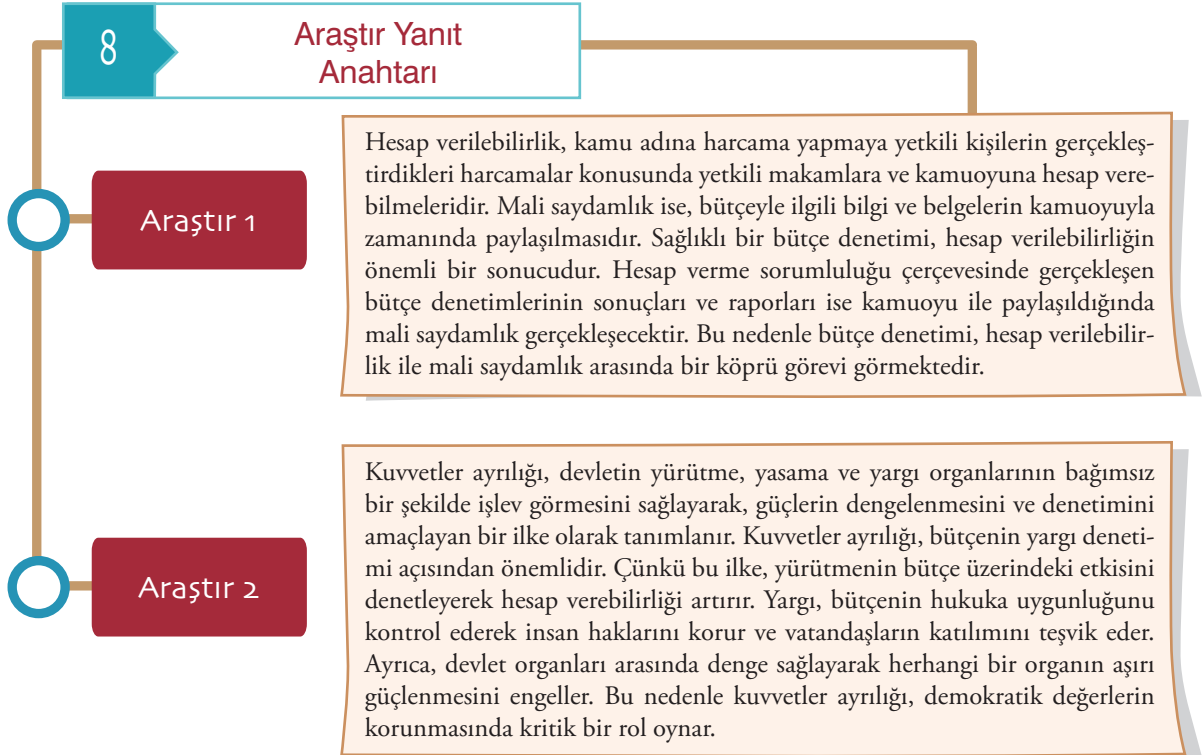
9 Sayıştay ve gerçekleştirdiği bütçe denetimi ile ilgili aşağıdaki ifadelerden hangisi **yanlıştır**?

- A. Sayıştay denetimi bir dış denetimdir.
- B. Sayıştay denetimi bir yargı denetimidir.
- C. Sayıştay bir hesap mahkemesidir.
- D. Sayıştay denetimlerini TBMM adına yapar.
- E. Sayıştay'ın ceza verme yetkisi yoktur.

10 Aşağıdakilerden hangisi TBMM üyelerinin Anayasa'dan aldıkları yetkiye dayanarak sahip oldukları yasama denetim yollarından biri **değildir**?

- A. Gensoru
- B. Genel görüşme
- C. Meclis soruşturması
- D. Yazılı soru
- E. Meclis araştırması

1. D	Yanıtınız yanlış ise “Denetim Türleri” konusunu yeniden gözden geçiriniz.	6. C	Yanıtınız yanlış ise “Denetim Organı Olarak Sayıştay” konusunu yeniden gözden geçiriniz.
2. B	Yanıtınız yanlış ise “İdari Denetim (İç Kontrol Sistemi)” konusunu yeniden gözden geçiriniz.	7. E	Yanıtınız yanlış ise “Sayıştay Dış Denetimi ve Hesap Yargılaması” konusunu yeniden gözden geçiriniz.
3. D	Yanıtınız yanlış ise “Ön Mali Kontrol” konusunu yeniden gözden geçiriniz.	8. B	Yanıtınız yanlış ise “Sayıştay Dış Denetimi ve Hesap Yargılaması” konusunu yeniden gözden geçiriniz.
4. C	Yanıtınız yanlış ise “Ön Mali Kontrol” konusunu yeniden gözden geçiriniz.	9. E	Yanıtınız yanlış ise “Sayıştay Dış Denetimi ve Hesap Yargılaması” konusunu yeniden gözden geçiriniz.
5. A	Yanıtınız yanlış ise “İç Denetim” konusunu yeniden gözden geçiriniz.	10. A	Yanıtınız yanlış ise “Yasama Denetimi” konusunu yeniden gözden geçiriniz.



Kaynakça

- Ağcakaya, S., & Yücel, Ö. (2017). Yargı denetimi (Sayıştay denetimi). K. Tügen, S. Ağcakaya ve E. Uzunali (Ed.), *Kamu mali yönetimi ve denetimi* içinde (ss. 211–252). Bursa: Ekin Yayınevi.
- Altuğ, F. (2019). *Kamu bütçesi*. İstanbul: Beta.
- Bozkurt, P. (2013). Denetim kavramı ve denetim anlayışındaki gelişmeler. *Denetim*, (12), ss. 56–62.
- Edizdoğan, N., & Çetinkaya, Ö. (2019). *Kamu bütçesi* (9. baskı). Bursa: Ekin Yayınevi.
- İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik. *Resmî Gazete*, 12.07.2006, Sayı: 26226.
- İç Kontrol ve Ön Malî Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar. *Resmî Gazete*, 31.12.2005, Sayı: 26040 (3. mükerrer).
- Kış, S. (2012). Divan-ı Muhasebatın kurulması (1862-1865). S. Kış (Ed.), *Kuruluşundan Cumhuriyet'e Sayıştay Tarihi* içinde (ss. 9–26). Ankara: Sayıştay Başkanlığı.
- Koyuncu, N. (2012). 1865 Nizamnamesi'nden anayasal Divan-ı Muhasebata (1865-1879). S. Kış (Ed.), *Kuruluşundan Cumhuriyet'e Sayıştay Tarihi* içinde (ss. 29–54). Ankara: Sayıştay Başkanlığı.
- Mutluer, K., Öner, E., & Kesik, A. (2005). *Bütçe hukuku*. İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.
- Okur, Y. (2010). Türkiye'de teftiş ve iç denetim: Kavramlar, beklentiler ve hayatla yüzleşme. *Maliye Dergisi*, (158), ss. 570–586.
- Pehlivan, O. (2018). *Devlet bütçesi* (5. baskı). Trabzon: Celepler Matbaacılık.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı. (2024). *2023 yılı genel uygunluk bildirimini*. <https://www.sayistay.gov.tr/reports/47o8yM4gy6-2023-yili-genel-uygunluk-bildirimini>
- Tügen, K., & Günay Bekâr, A. (2017). Kamu iç kontrol sistemi (idari denetim). K. Tügen, S. Ağcakaya ve E. Uzunali (Ed.), *Kamu mali yönetimi ve denetimi* içinde (ss. 179–199). Bursa: Ekin Yayınevi.
- 1982 Tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasası. *Resmî Gazete*, 09.11.1982, Sayı: 17863 (Mükerrer).
- 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu. *Resmî Gazete*, 24.12.2003, Sayı: 25326.
- 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu. *Resmî Gazete*, 19.12.2010, Sayı: 27790.

İnternet Kaynakları

<https://www.theiia.org>

<https://www.intosai.org>

<https://www.hmb.gov.tr/ic-denetim-koordinasyon-kurulu>

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

<https://www.sayistay.gov.tr/reports/47o8yM4gy6-2023-yili-genel-uygunluk-bildirimini>

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