

HESAP VERME SORUMLULUĞU ÇERÇEVESİNDE TÜRK SAYIŞTAY'ININ ROLÜ

“THE ROLE OF THE TURKISH COURT OF ACCOUNTS WITHIN THE SCOPE OF ACCOUNTABILITY”

Yrd. Doç. Dr. Mustafa TAYTAK¹
Arş. Gör. Ercan BAHTİYAR²

ÖZET

Günümüz toplumlarının mali yönetimlerinde görülen en önemli sorunlar arasında kuşkusuz kamu kaynaklarının sınırlılığı karşısında kamu harcamalarının engellenemez yükselişi yer almaktadır. Bu durum kamu kaynaklarının daha rasyonel ve daha etkin kullanılması gerektiğini bir kez daha bizlere hatırlatmıştır. Kamu mali yönetimlerinde bu ve buna benzer sorunların yaşanılması ülkemizi de etkilemiş ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle Türk mali yönetiminde köklü değişiklikler meydana gelmiştir. Söz konusu Kanun kapsamında “hesap verme sorumluluğu, mali saydamlık, stratejik planlama, performans esaslı bütçeleme, iç kontrol” gibi kavramlar mali yönetim sistemimize getirilen yenilikler arasında sayılmaktadır.

Çalışmada 5018 sayılı Kanunla mali yönetim sistemimize dâhil olan yeniliklerden “hesap verme sorumluluğu” kavramı üzerinde durulacak ve bu kapsamda hesap verme sorumluluğu kavramından ne anlaşılması gerektiği, işleyişi ve çeşitleri ele alınacaktır. Aynı zamanda hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesinde Sayıştay'a ne gibi görevler verildiği tespit edilerek bu görevler çerçevesinde Sayıştay'ın hesap verme sorumluluğundaki rolü ve etkinliği hem 5018 sayılı Kanun hem de 6085 sayılı Kanun çerçevesinde incelenecektir.

Anahtar Kelimeler: Kamu Mali Yönetimi, Hesap Verme Sorumluluğu, Sayıştay, Denetim, Raporlama

Jel Kodları: H83

ABSTRACT

Among the most important problems in financial managements of the societies today there certainly exists unpreventable increase of public expenditures despite the restrictions in public fundings. This reminded us again that public fundings should be used more rational and effective. The fact that these problems and like these were experienced in public financial managements also affected our country and fundamental changes in Turkish financial management occured when 5018 numbered Public Financial Management and Control Law went in effect. Within the Law in question the concepts such as “accountability, financial transparency, strategical planning, performance-based budgeting, internal control” are regarded among the innovations in our financial management system.

The concept of “accountability” from the innovations included in our financial system with 5018 numbered Law will be emphasized in the study and in this context what should be understood from the concept of accountability, its functions and types will be handled. At the same time, by identifying what kind of tasks are assigned to Court of Accounts in performing accountability, the role and efficiency of Court of Accounts in accountability within these tasks will be analyzed within the frame of both 5018 numbered Law and 6085 numbered Law.

Key Words: Public Fiscal Management, Accountability, Court of Account, Audit, Reporting

Jel Codes: H83

¹ Uşak Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, mustafa.taytak@usak.edu.tr

² Uşak Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, ercan.bahtiyar@usak.edu.tr

1. GİRİŞ

Anayasal bir kurum olan Sayıştay, bir taraftan denetim faaliyetlerini gerçekleştirirken diğer taraftan da yargılama daireleri aracılığı ile yargılama faaliyetlerini sürdüren bir hesap mahkemesi ve denetim kurumu olarak görev yapmaktadır. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nun yürüncesinde hazırlanan 6085 sayılı Sayıştay Kanunu yeni bir yüksek denetim formunu ortaya çıkarmış ve denetime yeni bir bakış açısı getirmiştir. Söz konusu düzenlemelerde hesap verme sorumluluğu çerçevesinde kuralların belirlenmesi, hangi aşamada kimlerin sorumlu olacağını bilmesi ve denetimin kim ya da kimler tarafından nasıl yapılacağı hususunun açıklığa kavuşturulmuş olması önemli bir gelişme olarak değerlendirilebilir.

Hem 5018 sayılı Kanun hem de 6085 sayılı Kanuna baktığımızda Sayıştay'ın hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesinde iki temel fonksiyona sahip olduğu görülmektedir. Bunlar; “Denetim” ve “Raporlama” faaliyetleridir.

Kamu harcama sürecinde kendisine sorumluluk ve yetki verilmiş kişiler tarafından gerçekleştirilen harcamaların nerelere yapıldığının net bir şekilde bilinmesi gerekliliği, bu harcama sürecinde, harcamayı gerçekleştiren tarafa, cevap verme yükümlülüğünün yanında açıklamada bulunma sorumluluğunu da yüklemektedir. Böylece idare tarafından yapılan harcamalarda ilgili sorumluların görevlerini tam anlamıyla yerine getirmeleri, doğal bir hesap verilebilirliği de ortaya çıkaracaktır.

Sayıştay denetimi; Bütçe hakkının gereği olarak kamu idarelerinin faaliyet sonuçları hakkında yasama organına ve kamuoyuna güvenilir ve yeterli bilgi sunulması, kamu mali yönetiminin hukuka uygun olarak yürütülmesi ve kamu kaynaklarının korunması, kamu idarelerinin performanslarının değerlendirilmesi, hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlığın yerleştirilmesi ve yaygınlaştırılması amacıyla gerçekleştirilmektedir.

Sayıştay tarafından hazırlanacak raporlar ise, genel uygunluk bildirim, dış denetim genel değerlendirme raporu (mali denetim raporu – performans denetim raporu), faaliyet genel değerlendirme raporu, mali istatistikleri değerlendirme raporu, KİT raporları ve Diğer raporlardır. Türkiye Büyük Millet Meclisi, kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasına ilişkin olarak kamu idarelerinin yönetim ve hesap verme sorumluluklarını dış denetim genel değerlendirme raporu, faaliyet genel değerlendirme raporu ve denetim ve incelemeler sonucunda hazırlanan diğer raporlar kapsamında gerçekleştirmektedir (Tüğen, 2013:366).

2.HESAP VERME SORUMLULUĞU KAVRAMI VE GELİŞİMİ

Hesap verme sorumluluğu, ülkelerin kamu mali yönetim reformlarında 1980'li yıllardan bu yana kavram olarak kullanılıyor olsa da buna karşılık gelen uygulamalar daha eski tarihlere dayanmaktadır. Babil Kralı Hammurabi'nin, yaklaşık MÖ. 2000 yılında meşhur Kanununu ilan ederken, kaynakları elinde bulunduranların hesap verebilirliğine hassasiyet gösterdiği görülmektedir (Word Bank, 2004:7-8). Bu bağlamda hesap verilebilirlik tarihi süreç içerisinde kaynak harcamasıyla kendini göstermeye başlayan bir olgu olarak karşımıza çıkmaktadır.

Güçler ayrılığı ilkesinin hayata geçişinde, demokratik devlet mekanizmasının kökenlerini oluşturmada ve vergi alma hakkının kraldan halk meclislerine geçmesinde önemli rol oynayan Manga Carta–1215, hesap verme sorumluluğunun kökenleri açısından da önemli bir yere sahiptir. Bunun yanında Haklar Kanunu (Bill of Rights) ile vergilerin nerelere ve nasıl harcandığını belirleme yetkisinin parlamentolara geçişi ise demokratik parlamenter

sistemle birlikte hesap verme sorumluluğunun gelişim sürecinde de önemli bir yere sahiptir (Karabeyli ve Coşkun, 2010:82).

1980'li yıllara gelindiğinde ise devletteki yapısal ve işlevsel dönüşümdeki hızlanma, kamu yönetim sistemlerinin genel yapısını da değiştirmiştir. Bununla birlikte kamu mali yönetim sisteminde hesap verilebilirlik kavramının, kapsam ve niteliğinin yanında ilgili tarafların da önemli değişimler yaşamasına neden olmuştur. Kamusal yetkinin demokratik bir şekilde kontrolü, kıt kaynakların rasyonel kullanımı, yolsuzluğa engel olunması ve benzeri işlevleri olan hesap verilebilirliğin, dayandığı ilkeler ile mali sorumluluk kavramında da değişimler yaşandığı görülmektedir (Taner, 2012:27).

Hesap verebilirlik kavramı, genel olarak bir kimse veya kurumun faaliyetlerinden dolayı başka bir üst otoriteye cevap vermesi ve açıklamada bulunması olarak tanımlanmaktadır. Bu kavramdan hareketle kendilerine yetki verilen ve kaynak tahsis edilen sorumluların, üzerinde mutabakata varılmış beklentiler çerçevesinde ilgili sonuçlara ulaşma açısından bir değerlendirmeye tabi tutuldukları söylenebilir. Bu noktada hesap verebilirlik; devlet ve vatandaş ilişkilerinde güvenin tesis edilmesiyle bilgi alabilme, kontrol etme ve yön vermeyi de kapsamına alan bir sorumluluk haline gelmiştir (Gül, 2008:73-74). 6085 sayılı Sayıştay Kanunu da hesap verebilirliği "sorumlular ve sorumluluk halleri" başlıklı düzenlemesinde Hesap Verme Sorumluluğu kavramı altında ifade etmektedir. Buna göre hesap verme sorumluluğu "*her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumlu tutulması ve yetkili kılınmış mercilere* hesap vermek zorunda*" olmasıdır. Çağdaş kamu mali yönetim sisteminin önemli unsurlarından biri olan hesap verebilirliğin, kendilerine kamu gücü kullanma görev ve yetkisi verilenlerin bu yetkiyi yasal sınırlar içinde kullanıp kullanmadıklarının hesabını vermeleri anlamına da geldiği hususu Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu tasarısında gerekçe olarak da ifade edilmiştir. Böylece hesap verebilirlik kavramının, kamusal gücün tek elde toplanmasını ve kötüye kullanıma yol açacak girişimleri engellemesi bakımından, kamu kaynaklarının hukuka uygun olarak ve yerinde kullanılmasını garanti etmesi ve yönetimin, vatandaşların istek ve beklentileri doğrultusunda hareket etmesi bakımından temel bir ilke olduğu söylenebilecektir (Sakınç, 2011:183).

Hesap verme sorumluluğu, üzerinde anlaşmaya varılmış hedefler çerçevesinde belirli bir performansı gerçekleştirmeye yönelik sorumluluğun üstlenilmesine ve bunun açıklanması yükümlülüğüne dayanan bir ilişki olarak da tanımlanabilmektedir. Bu çerçevede hedeflenen noktaya ulaşmak için gerekli olan her yolun denenip denenmediğinin sorgulanması ve daha önceki çalışmaların sonucunda edinilen tecrübelerin de göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Dolayısıyla bir raporlama faaliyeti olan hesap verme sorumluluğunun yerine getirilip getirilmediği, Sayıştay denetimlerinde ilgili raporların doğruluğunun araştırılmasıyla ortaya konulabilecektir (Kaya, 2003:1).

Hesap verme sorumluluğunun bir takım göstergeleri bulunmaktadır. Bu süreçte göstergelerin her biri ne kadar çok yer alırsa, etkinlik de o kadar fazla olacaktır. Buna göre, hesap verme sorumluluğu ilişkilerinde yer alan tarafların görev ve sorumlulukları iyi anlaşılması gerekir. Belirlenen amaçlar, beklenen başarılar ve bazı kısıtlamalar belirgin olmalıdır. Performans beklentileri de her bir tarafın kapasitesi ile açık bir şekilde ilişkilendirilmeli ve dengelenmelidir. Ulaşılan performansın ve öğrenilenlerin sağlıklı bir

* "Yetkili Kılınmış Mercilere" hususunda anayasa mahkemesine gidilmiş ancak anayasa mahkemesi bu ibareyi anayasaya aykırı bulmamıştır. **Bkz.** Anayasa Mahkemesi Kararı, T.02.06.2009, E.2004/10, K.2009/7, Resmi Gazete Tarihi:13 Haziran 2009, Resmi Gazete Sayısı: 27257.

şekilde sunulabilmesi için zamanında ve güvenilir bir raporlamanın yapılması gerekmektedir. Son olarak ise ulaşılan performansın gözden geçirilme işlemi de rasyonel bir şekilde yapılmalıdır (Kanada Sayıştayı, 2001).

3. HESAP VERME SORUMLULUĞUNUN TÜRLERİ

“Hesap verebilirlik” veya “hesap verme yükümlülüğü” olarak da adlandırılan hesap verme sorumluluğu, cevap verme ve açıklamada bulunma yükümlülüğünü ifade etmektedir. Ancak bu yükümlülük ilişkisi çerçevesinde taraflar eşit değildir. Taraflardan biri diğerine bir takım görev ve sorumluluklar yüklemektedir. Diğer taraf ise bu görev ve sorumlulukların yerine getirilip getirilmediği, verilen paranın nasıl harcılandığı, tamamının harcanıp harcanmadığı, görevin gerektirdiği amaçlara ne ölçüde ulaşıldığı, hedeflenen sonuçları gerçekleştirmek için mümkün olan her şeyin yapılıp yapılmadığı gibi hususlara cevap vermekte, durumunu açıklamakta ve rapor etmektedir. Bu bağlamda belirli yükümlülükleri yerine getirme mecburiyetine dayanan hesap verme sorumluluğu; siyasal hesap verme, idari (yönetmel) hesap verme sorumluluğu ve mali hesap verme sorumluluğu gibi türleri olup; yasama organının vatandaşlara karşı, bakanların yasama organına karşı, bakanlık üst yönetiminin bakana karşı hesap verme sorumluluğunu kapsamaktadır (Baş, 2005:401-402).

3.1. Siyasal Hesap Verme Sorumluluğu

Siyasal hesap verme sorumluluğu ya da demokratik hesap verme sorumluluğu bir ülkede halkın seçim ve oylama mekanizması ile görevlendirmiş olduğu vekillerini denetleyebilmesi anlamına gelmektedir (Aktan vd., 2006:170-171). Halk tarafından seçilen vekiller hizmet süresi içinde yapmış oldukları faaliyetler bakımından değerlendirilmekte ve başarılı görülürse bir sonraki dönemde yine seçilebilmektedirler. Dolayısıyla kişiler ile onları temsil edenler ve temsilciler aracılığıyla görevlendirilenler arasındaki ilişkilerin yürütülmesine yönelik anlaşma ve prosedürler de bu doğrultuda düzenlenmektedir. Seçimler ile ilgili düzenlemeler, resmi bilgilere erişim, kişilerin yönetime yerel düzeyde katılımı ve sürdürülebilir siyasi irade gibi konular da siyasal hesap verebilirlik kavramı içerisinde değerlendirilmektedir. (Karabacak, 2012:558). Genellikle siyasal hesap verme sorumluluğu olarak ortaya çıkan bu sorumluluk kapsamında bakanlar, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması konusunda Başbakan ve yasama organına karşı hesap vermek zorundadırlar (Kesim, 2005:270).

5018 sayılı Kanuna göre ise “*bakanlar, hükümet politikasının uygulanması ile bakanlıklarının ve bakanlıklarına bağlı, ilgili ve ilişkili kuruluşların stratejik planları ile bütçelerinin kalkınma planlarına, yıllık programlara uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, bu çerçevede diğer bakanlıklarla koordinasyon ve işbirliğini sağlamaktan sorumlu olacaklardır. Bunun yanında, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması ile hukuki ve mali konularda Başbakan ve yasama organına karşı sorumludurlar*” denilmek suretiyle bakanların sorumluluk esasları belirlenmiştir (md. 10). Yapılan bu düzenleme ile bakanların kamu mali yönetimdeki rolü yeniden tanımlanmış, bakanlar ve üst yöneticiler arasındaki ilişki yeniden düzenlenerek bakanların kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması konusunda Başbakan ve yasama organına karşı sorumlu oldukları belirtilmiştir.

3.2. İdari (Yönetmel) Hesap Verme Sorumluluğu

İdari hesap verme sorumluluğu kamu görevlileri ve bürokratların üst yönetime hesap verme yükümlülüğü ile ilgilidir. Diğer bir ifadeyle kamu kurumlarının iç ve dış paydaşlara yönelik yatay ve dikey hesap verme sorumluluğu, idari hesap verme sorumluluğu olarak

adlandırılmaktadır (World Bank, 2002:16-17). İdari (yönetmel) hesap verme sorumluluğu ile idari sorumluluk kavramları birbirinden farklı anlamlar taşımaktadır. İdari sorumluluk; genel idare hukuku konusu kapsamında ele alınmaktadır. İdarenin çeşitli alanlarda yürüttüğü faaliyetlerden dolayı ortaya çıkan zararlardan idare her zaman aynı sorumluluk ilkelerine göre sorumludur ve verdiği zararı aynı ilkelere göre tazmin eder. İdari hesap verme sorumluluğu ise, yönetimde hiyerarşik bir çerçevede yerine getirilir. Tarafların yetki ve sorumlulukları ast-üst ilişkisi bağlamında belirlenir. Kaynakların kullanımında bürokratik yapıdaki yetki ve sorumluluklar yukarıdan aşağıya doğru azalmaktadır. Üst yönetim teşkilatının sevk ve idaresi Bakanlığın sorumluluğundadır. Teşkilatın bakana karşı sorumluluğu da idari sorumluluk olarak değerlendirilir. Bu bağlamda idari hesap verme sorumluluğu, teşkilatın sevk ve idaresi noktasında doğan sorumluluk olarak tanımlanabilir (Alkış, 2011:13). Kurum içi en alt birimden üst birime kadar hesap verme sorumluluğunun dağıtılmış olması modern hesap verebilirlik içerisinde yetki devrinin kapsam ve sınırlarının belirlenmesini gerektirmektedir (Sümer, 2010:46).

5018 sayılı Kanun da bazı idari hesap verme sorumluluklarını düzenlemiş bulunmaktadır. Buna göre üst yöneticilerin ve bürokratik kademelerde görevli kişilerin sorumlulukları şu şekilde hükmeye bağlanmıştır: “Üst yöneticiler, idarelerinin stratejik planlarının ve bütçelerinin kalkınma planına, yıllık programlara, kurumun stratejik plan ve performans hedefleri ile hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, sorumlulukları altındaki kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan, kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesinden, malî yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi ve yerine getirilmesinden Bakana; mahallî idarelerde ise meclislerine karşı sorumludurlar. Üst yöneticiler, bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, malî hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getireceklerdir (Md. 11)”.

3.3. Mali Hesap Verme Sorumluluğu

Mali hesap verme sorumluluğu ile mali sorumluluk kavramları da birbirinden farklı anlamlar taşımaktadır. Mali sorumluluk; hazineye ya da başka bir kişiye verdiği mali zararın kendisine ödettilmesi sonucunu doğuran bir sorumluluk türüdür (Sayın, 2000:67). Mali hesap verme, kamu kaynaklarının yönetimi ve kullanılması ile ilgili faaliyetler hakkında hesap verilmesi anlamına gelmektedir. Böylece kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli kullanılmasından doğan sorumluluğun mali sorumluluk olarak ele alındığı ifade edilebilir. Buradan hareketle de idari sorumluluğun 5018 sayılı Kanunda olduğu gibi mali ve mali olmayan hesap verme sorumluluğunu kapsadığı sonucuna ulaşılacaktır (Sümer, 2010:47). Mali hesap verme sorumluluğu kamu kaynağını kullanan ve yöneten kişilerin sorumluluğu anlamına gelmektedir. Bu kişilere emanet edilen kaynakların ne kadarının nereye, nasıl kullanıldığının hesabının sorulmasıdır. Burada şunu da ifade etmek gerekir ki; 5018 sayılı Kanun yetki-sorumluluk dengesini yeniden kurmuştur. Dolayısıyla bu kanun çerçevesinde mali sorumluluk ve idari sorumluluk birbirinden çok farklı anlamlar taşımamaktadır. Önceki uygulamalardaki sayman gibi Sayıştay'a karşı kusursuz sorumlu sayılacak birinin aranması gibi bir uygulama bu sistemde pek mümkün değildir. Çünkü söz konusu kanun sorumluluk müessesesini bir yönetim modeli sistemi içinde tasarlamış ve yönetmel sorumluluk çerçevesinde ele almıştır (Alkış, 2011:19-20).

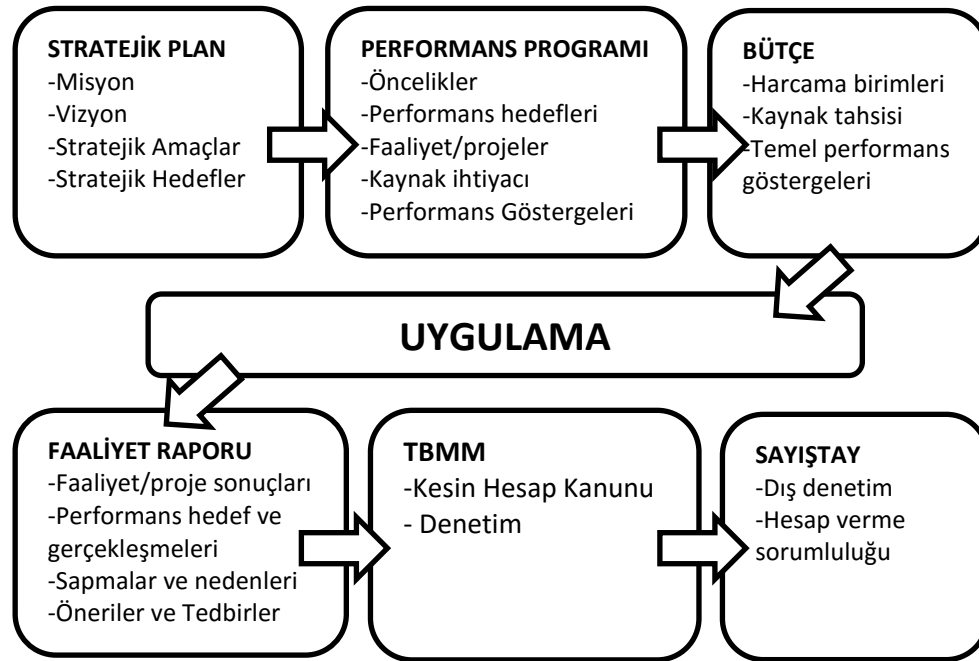
Ancak burada şunu da ifade etmek gerekir ki, 5018 sayılı Kanun yetki-sorumluluk dengesini kurmasına rağmen mali sorumluluk kapsamında kimlerin ne şekilde sorumlu tutulacağına açıklık getirmemiştir. Bu durum hesap verme sorumluluğunda yetkili birim olan Sayıştay'ın çalışmalarını olumsuz yönde etkilemektedir.

Sayıştay mali sorumluluk kapsamında sorumlu tutulacak görevli ve yetkililerin belirlenmesi hususundaki tereddütlerin giderilmesi amacıyla Sayıştay Genel Kurul Kararında* konuya açıklık getirmiştir. Kararda 5018 sayılı Kanun çerçevesinde belirlenen sorumluluk ve sorumlu tutulacak görevli ve yetkililer konusu ayrıntılı olarak ele alınmıştır. Bu karar kapsamında mali sorumluluk her türlü kamu görevlisi için değil, 5018 sayılı Kanunda sayılan kamu görevlilerini muhatap kabul etmektedir.

4. HESAP VERME SORUMLULUĞUNDA TEMEL ARAÇLAR VE SÜREÇ

Uygulamada hesap verme sorumluluğu, en açık ifadeyle raporlama olarak karşımıza çıkmaktadır. Belirli bir işe yönelik hazırlanmış planlarla elde edilen sonuçlar, etkin ve düzenli bir raporlamayla karşılaştırılabilecek ve yerine getirilmeyen görevlerle ilgili herhangi bir sorumluluk ortaya çıktığı takdirde, mevzuatla tespit edilen yaptırımlar uygulanabilecektir (Polat, 2003:72). Bu bağlamda hesap verme sorumluluğunun etkin bir şekilde yerine getirilmesi için belirli masterların elimizde olmasına ihtiyaç duyulmaktadır. Bu masterların başında belirli bir işe yönelik hazırlanmış planlar (Bütçe), bu işin karşılığında elde edilen sonuçlar (Denetim) ve plan – sonuç karşılaştırılması sağlayan unsurlar (Raporlar) gelmektedir.

Şekil 1: Hesap Verme Sorumluluğu



Kaynak: 5018 sayılı Kanun hükmüne bağlı kalınarak yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Bütçe – Denetim – Raporlama şeklinde ifade edilen hesap verme sorumluluğunda süreç 5018 sayılı Kanunla detaylandırılarak “Kamu Kaynağının Kullanılmasının Genel Esasları” başlıklı 3’üncü bölümünde hesap verme sorumluluğunun mekanizmaları olarak ifade

* 14.06.2007 Tarih ve 5189/1 Sayılı Sayıştay Genel Kurul Kararı.
<http://www.sayistay.gov.tr/karar/sgkk/Sgkk3.asp?GKID=41194> (Erişim Tarihi: 12.03.2011).

edilebilecek bir düzenlemeye gidildiği görülmektedir. Söz konusu düzenlemeden yola çıkarak hesap verme sorumluluğunun nitelikli bir şekilde gerçekleştirilebilmesi için “Stratejik Planlama, Performans Esaslı Bütçeleme, Mali Saydamlık ve Hesap Verme Sorumluluğu”nun birbiri ile ilişkilendirilmesi gerektiği söylenebilir.

5018 sayılı Kanunun 3’üncü bölümünde yer alan düzenlemeler kapsamında oluşturulan Şekil 1’de de görüldüğü gibi hesap verme sorumluluğunun başlangıç noktasını stratejik planlama oluşturmaktadır. Genel olarak kurumların amaçlarını, hedeflerini ve bunlara ulaşmayı mümkün kılacak yöntemleri içeren stratejik planlar, aynı zamanda hesap verme sorumluluğuna da rehberlik etmesi nedeniyle kamu mali yönetim sistemi açısından büyük önem taşımaktadır. Stratejik planlamanın yanında performans esaslı bütçeleme, mali saydamlık ve faaliyet raporlarının düzenlenmesi de hesap verme sorumluluğuna rehberlik edecek ve aynı zamanda hesap verme sorumluluğunun etkinliğini belirleyen masterlar olarak kabul edilebilecektir.

4.1. Hesap Verme Sorumluluğu ve Stratejik Planlama

Hesap verme sorumluluğu, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumlu tutulmayı kapsar. Bu bağlamda hesap verme sorumluluğu sürecinin tam merkezinde “Bütçe” yer alır.

Stratejik planlama ise, kuruluşların bulunduğu nokta ile ulaşmayı arzu ettikleri durum arasındaki yolu tarif eder. Kuruluşun amaçlarını, hedeflerini ve bunlara ulaşmayı mümkün kılacak yöntemleri belirlemesini gerektirir (Tüğen, 2013:194). Diğer bir ifadeyle, örgütün amaç ve hedeflerinin belirlenmesine, öncelikleri arasında bir sıralama yapılmasına ve öncelikli alanlarda yoğunlaşmasına, örgüt ile çevresi, amaç ve kaynaklar arasında bir bağ kurarak kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasına yardımcı olmasıdır (Methibay, 2014:317).

Stratejik planlamanın hesap verme sorumluluğu kapsamındaki yeri, 5018 sayılı Kanunun “kamu idareleri bütçelerini, stratejik planlarda yer alan misyon, vizyon, stratejik amaç ve hedeflerle uyumlu olarak hazırlaması” gerektiğine yönelik düzenlemesi ve “kamu idareleri, kamu hizmetlerinin istenilen düzeyde ve kalitede sunulabilmesi için bütçelerini stratejik planlarına dayandırmak zorundadır” ifadelerinden net bir şekilde anlaşılmaktadır.

Bu çerçevede kamu idareleri, bütçe hazırlama süreci içerisine girmeden, kalkınma planları, programlar, ilgili mevzuat ve benimsedikleri temel ilkeler çerçevesinde geleceğe ilişkin misyon ve vizyonlarını oluşturmak, stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptamak, performanslarını önceden belirlenmiş göstergeler doğrultusunda ölçmek ve bu sürecin izleme ve değerlendirmesini yapmak amacı çerçevesinde katılımcı yöntemlerle stratejik plan hazırlamaktadırlar. 5018 sayılı Kanunun yapmış olduğu bu düzenlemelerden de anlaşılacağı gibi bütçe hazırlama süreci, hesap verme sorumluluğuna zemin teşkil edecek şekilde tasarlanmıştır. Performans esaslı bütçelemeye uygun olarak hazırlanan stratejik planlar, kamu idarelerini, sonucu ölçülebilir ve hesap verebilirliği yüksek bir harcama yönetimi oluşturmaya zorlamaktadır (Alkış, 2011:21). Ayrıca söz konusu durum kaynak tahsisinin önceliklere dayandırılmasına ve hedeflenen sonuçların nasıl ve ne ölçüde gerçekleştiğinin izlenmesine, değerlendirilmesine ve denetlenmesine temel oluşturarak hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesine ve gelişmesine katkıda bulunacaktır (DPT, 2006:7).

4.2. Hesap Verme Sorumluluğu ve Performans Esaslı Bütçeleme

Performans esaslı bütçeleme sistemi, kamu idarelerinin ana fonksiyonlarını, bu fonksiyonların yerine getirilmesi sonucunda gerçekleştirilecek amaç ve hedeflerini belirleyen, kaynakların bu amaç ve hedefler doğrultusunda tahsisini ve kullanılmasını sağlayan, performans ölçümü yaparak ulaşılmak istenen hedeflere ulaşıp ulaşılmadığını değerlendiren ve sonuçları raporlayan bir bütçeleme sistemidir (Mutluer vd., 2005:142). Bu bütçeleme anlayışında, merkezden yönetimi esas alan bir yönetim anlayışı yerine yetki ve sorumlulukların devredildiği, kaynakların yerinden yönetimini esas alan bir yönetim anlayışı hâkimdir (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2012:206).

Performans esaslı bütçeleme, üç kademedede gerçekleştirilir. Bunlar; kamu idarelerinin ana fonksiyonları ile bu fonksiyonların yerine getirilmesi sonucunda gerçekleştirilecek amaç ve hedeflerin belirlenmesi, maliyetlerin tespiti ve kaynakların bu amaç ve hedefler doğrultusunda tahsis edilmesi, son olarak da performans ölçümüyle ulaşılmak istenen hedeflere ne derece ulaşıldığının değerlendirilerek, sonuçların raporlanmasıdır.

Performans esaslı bütçe uygulamasından kuşkusuz bazı yararlar beklenmektedir. Bu yararlardan bir kısmına bakıldığında;

i) Elde edilen çıktı ve sonucun, stratejik amaç ve hedeflere ne derece uyumlu olduğunun, bütçe devresi sonunda ödeneği kullanan kamu görevlisinin ve dolayısıyla ilgili idarenin performansının tespit edilmesi,

ii) Hesap verme mekanizması için gerekli olan ortamın sağlanmış olmasıdır (Mutluer vd., 2005:109). Bu bağlamda kamu mali sistemimize 5018 sayılı Kanunla giren performans esaslı bütçeleme en temel amaçları arasında “kamuda mali saydamlık ve hesap verebilirliğin sağlanması ve etkin kaynak kullanımının gerçekleştirilmesi” yer almaktadır.

Performans esaslı bütçeleme, faaliyetlerin belirlenmiş hedef ve göstergeler ışığında yürütülmesi ve sonuçların da bu hedef ve göstergelere bağlı olarak değerlendirilmesi ilkesine dayanmaktadır. Tahsis edilen ödeneklerin hukuki uygunlukla birlikte etkin, ekonomik ve verimli şekilde kullanılıp kullanılmadığı konusunda kamu idarecilerine, yasama organına ve topluma güvence verecek uygun araçlar taşınması, performans esaslı bütçeleme kamuda hesap verme sorumluluğunun temel araçlarından birisi olarak kabul edilmesini sağlamıştır (Taner, 2011:5).

Performans esaslı bütçeleme etkin bir hesap verme sorumluluğu noktasında ortaya çıkan diğer bir önemli husus da “bütçe sürecinin; hükümet politikaları, kalkınma plan ve programları, orta vadeli program ve orta vadeli mali plan gibi temel belgelerden başlatılması suretiyle, planlarla ilişkilendirilmesidir” (Egeli vd., 2007:33). Bu kapsamda gerek yasama ve yürütme gerekse idareler orta vadeli hedeflerden haberdar olmakta ve harcamaların denetlenmesi hem kolaylaşmakta hem de daha etkin bir denetime imkan tanımaktadır.

4.3. Hesap Verme Sorumluluğu ve Mali Saydamlık

Mali saydamlık, devletin görev ve fonksiyonlarını yerine getirirken kamu ekonomisine ve kamu mali yönetimine ilişkin bilgilerin, hesapların ve temel iktisat politikalarına ilişkin planların, niyet ve projeksiyonların açık ve anlaşılır, düzenli olarak ve güven tesis edecek bir biçimde kamuoyunun bilgisine sunulması olarak tanımlanabilmektedir (Aktan vd., 2004:175).

Mali saydamlık kavramı, ifade olarak ilk defa 5018 sayılı Kanun ile mevzuatımızda yer almasına karşın, 5018 sayılı Kanun öncesinde klasik bütçeleme ilkeleri arasında yer alan

“açıklık, alenilik ve vüzhluk” ilkelerinin güncellenmiş ve küresel kabul görmüş halidir. Bu bağlamda 5018 sayılı Kanunda mali saydamlık kavramı; “her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyunun zamanında bilgilendirilmesi” olarak ifade edilmiştir.

5018 sayılı Kanuna göre yönetimde mali saydamlığının sağlanabilmesi için;

- i. Görev, yetki ve sorumlulukların açık olarak tanımlanması,
- ii. Hükümet politikaları, kalkınma planları, yıllık programlar, stratejik planlar ile bütçelerin hazırlanması, yetkili organlarda görüşülmesi, uygulanması ve uygulama sonuçları ile raporların kamuoyuna açık ve ulaşılabilir olması,
- iii. Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından sağlanan teşvik ve desteklemelerin bir yılı geçmemek üzere belirli dönemler itibarıyla kamuoyuna açıklanması,
- iv. Kamu hesaplarının standart bir muhasebe sistemi ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun bir muhasebe düzenine göre oluşturulması zorunludur (md.7).

Söz konusu madde hükmünden, kamu yönetiminde mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğunun, karşılıklı etkileşim içinde olan kavramlar olduğu anlaşılmaktadır. Diğer bir ifadeyle yönetimde mali saydamlığın sağlanabilmesi için etkili ve iyi işleyen hesap verme süreçlerine; hesap verme sürecinin etkili kullanılabilmesi için de açık ve şeffaf mali politikalara ihtiyaç vardır. Bu nedenle sağlam bir hesap verme sorumluluğu mali saydamlığı sağlamanın vazgeçilmez bir aracı; mali saydamlık da hesap verme sorumluluğunu yerine getirebilmenin olmazsa olmaz bir ön koşuludur (Gören, 2000:122).

Mali saydamlık, etkili mali yönetim ve hesap verebilirlik için önemli olduğu kadar kamu maliyesindeki potansiyel risklerin belirlenmesinde, ekonomik kararların alınmasında ve devletin mali durumlarıyla ilgili doğru resmin çizilmesinde hükümete de yardımcı olur. Aynı zamanda mali saydamlık; bütçe hakkının yerine getirilmesi ve gelişmesi adına yasama organının, piyasanın ve vatandaşların, hükümetleri sorumluluk altında tutmak için ihtiyaç duyulan bilgileri ve diğer materyalleri temin ederek hesap verme sorumluluğunun etkin bir şekilde gelişmesini sağlayan önemli araçlardan birisi olarak da ifade edilebilir.

4.4. Hesap Verme Sorumluluğu ve Faaliyet Raporu

5018 sayılı Kanun kapsamında kamu idarelerinin üst yöneticileri ile bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama yetkilileri, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, her yıl faaliyet raporu hazırlamaktadır. Üst yönetici, harcama yetkilileri tarafından hazırlanan birim faaliyet raporlarını esas alarak, idaresinin faaliyet sonuçlarını gösteren idare faaliyet raporunu düzenleyerek kamuoyuna açıklar. 5018 sayılı Kanunla yapılan söz konusu düzenleme, başta harcama yetkilileri ve üst yöneticiler olmak üzere kamu kaynağını kullanan kişilerin hesap verme sorumluluklarını hazırlayacakları faaliyet raporları aracılığıyla gerçekleştirmeyi planlamaktadır.

Bu kapsamda hazırlanacak olan idare faaliyet raporları, ilgili idare hakkındaki genel bilgilerle birlikte; kullanılan kaynakları, bütçe hedef ve gerçekleştirmeleri ile meydana gelen sapmaların nedenlerini, varlık ve yükümlülükleri ile yardım yapılan birlik, kurum ve kuruluşların mali bilgilerini; stratejik plan ve performans programı uyarınca yürütülen faaliyetleri ve performans bilgilerini kapsayacak şekilde düzenlenmektedir.

Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri ve sosyal güvenlik kurumları, hesap verme sorumluluğu kapsamında, idare faaliyet raporlarının birer örneğini Sayıştay'a ve Maliye Bakanlığı'na gönderir. Bu kurumların bir mali yıldaki faaliyet sonuçları, Maliye

Bakanlığınca hazırlanacak genel faaliyet raporunda gösterilir. Bu raporda, mahallî idarelerin malî yapılarına ilişkin genel değerlendirmelere de yer verilir. Maliye Bakanlığı, genel faaliyet raporunu kamuoyuna açıklar ve bir örneğini Sayıştay'a gönderir.

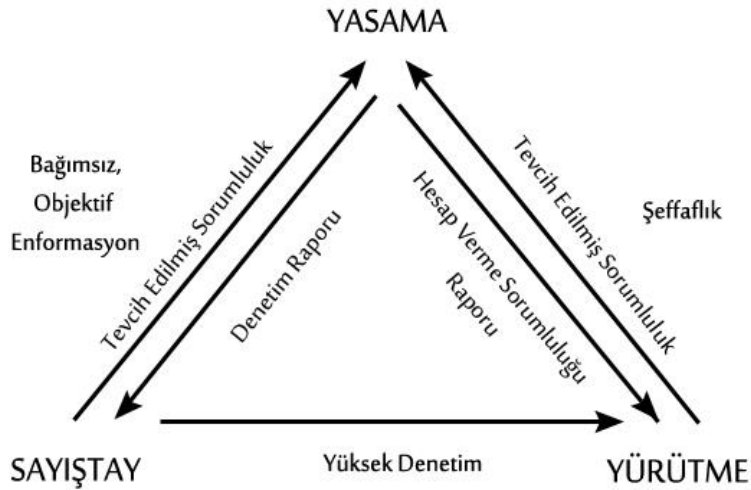
Sayıştay kendisine gönderilen idare faaliyet raporlarını, mahallî idareler genel faaliyet raporunu ve genel faaliyet raporunu, dış denetim sonuçlarını dikkate alarak görüşlerini de belirtmek suretiyle yasama organına sunar. Yasama organı, Sayıştay tarafından kendisine gönderilen bu raporlar ve değerlendirmeler çerçevesinde, kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasına ilişkin olarak kamu idarelerinin yönetim ve hesap verme sorumluluklarını görüşür.

Söz konusu düzenlemeler kapsamında yasama organının, kamu kaynağını kullanan kişilerin hesap verme sorumluluklarını yerine getirmesi bakımından faaliyet raporlarının ne derece önemli olduğu anlaşılmaktadır.

5. HESAP VERME SORUMLULUĞU SÜRECİNDE SAYIŞTAY'IN ROLÜ

Hesap verme sorumluluğu sisteminin, "Stratejik Planlama, Performans Esaslı Bütçeleme, Bütçe Kanunu, Faaliyet Raporları, Kesin Hesap Kanunu ve Raporlama Faaliyeti" üzerlerinde kendini gösterdiğini söylenebilir. Bu işleyiş 5018 sayılı Kanunla kabul edilmiş olmakla birlikte hesap verme sorumluluğunun temelini de oluşturmaktadır. Söz konusu araçlar vasıtasıyla yürütme organı, bütçe kanunu kapsamında elde ettiği gelir toplama ve harcama yapma yetkisini verimli, etkin ve tutumlu bir şekilde kullanıp kullanmadığı ve ayrıca yasama organının verdiği yetkiye uygun hareket edip etmediği konusunda yasama organına karşı hesap vermek durumundadır. Bu karşılıklı ilişkide Sayıştay'ın rolü, yürütmenin performansını inceleyip değerlendirmek durumunda olan yasama organına yardımcı olmaktır. Dolayısıyla dış denetim kurumu olarak Sayıştay, kamu faaliyetlerinin bağımsız denetimini yaparak kamuda hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesini sağlamaktadır (Baş, 2005:410).

Şekil 2: Hesap Verme Sorumluluk Üçgeni



Kaynak: KAYA, 2003:2

Bu sistemin, yani yasama organı, yürütme organı ve Sayıştay arasındaki işleyişin Şekil 2'de de gösterildiği gibi üçgen şeklinde ifade edilmesi, konunun daha iyi anlaşılmasına yardımcı olacaktır (Kaya, 2003:2). Burada kamu kaynaklarının hukuka uygun ve rasyonel kullanılması, kendisine tevdi edilmiş sorumluluk çerçevesinde yürütme organına aittir. Yasama organının görevi ise devredilmiş olan bu yetkinin yürütme organı tarafından usulüne uygun olarak yerine getirilip-getirilmediğinin sorgulanmasıdır. Yasama organı bu görevini Anayasa'nın 160'ıncı maddesi gereği Sayıştay aracılığıyla yerine getirmektedir. Buna göre Sayıştay yasama organı adına hareket ederek, yürütme organının bu temel sorumluluğu yerine getirirken ortaya çıkan aksaklıkları ve noksanları, "denetim ve raporlama" fonksiyonları aracılığıyla tespit etmektedir. Sayıştay'ın hesap verme sorumluluğu kapsamındaki rolü tam da bu noktada ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla Sayıştay'ın hesap verme sorumluluğu kapsamında üstlenmiş olduğu rol "bütçenin denetimi" ve "raporlama" faaliyetlerinde kendini göstermektedir.

Bu bağlamda şunu net bir şekilde ifade edebiliriz ki, Sayıştay, hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesi amacıyla vatandaşın parasının en iyi şekilde harcanmasını, denetim alanına giren hesapların doğruluğunu, mevzuata uygunluğunu ve kamu faaliyetlerinin verimliliğini, etkinliğini ve tutumluluğunu değerlendirir; yasama organına bağımsız ve güvenilir bilgiler sağlar, tavsiyelerde bulunur (Karabeyli ve Coşkun, 2010:92).

5.1. Hesap Verme Sorumluluğunda Sayıştay'ın Denetim Fonksiyonu ve Rolü

Sayıştay tarafından yürütülecek olan dış denetim, 5018 sayılı Kanun ve 6085 sayılı Kanun'da düzenlenmiştir. 5018 sayılı Kanun'a göre "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 yasama organına raporlanması" şeklinde ifade edilmektedir.

6085 sayılı Kanunda ise denetimin amacı, bütçe hakkının gereği olarak kamu idarelerinin faaliyet sonuçları hakkında yasama organına ve kamuoyuna güvenilir ve yeterli bilgi sunulması, kamu malî yönetiminin hukuka uygun olarak yürütülmesi, hesap verme sorumluluğu ve malî saydamlığın yerleştirilmesi ve yaygınlaştırılması olarak belirtilir (md. 34).

Söz konusu hükümlerden anlaşılacağı üzere, Sayıştay tarafından gerçekleştirilen dış denetimin amaçları arasında hesap verme sorumluluğunun yerleştirilmesi ve yaygınlaştırılması önemli bir yere sahiptir. Ancak Sayıştay'ın hesap verme sorumluluğunu yerine getirmede dış denetim fonksiyonunu 6085 sayılı Kanuna kapsamında düzenlilik (malî denetim + uygunluk denetimi) denetimi ve performans denetimi olmak üzere iki şekilde yerine getireceği anlaşılmaktadır.

- Düzenlilik Denetimi

Düzenlilik denetimi; "kamu idarelerinin hesap ve işlemleri ile yılsonu malî rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğu hakkında görüş bildirilmesi; gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespit edilmesi ve malî yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi" olarak tanımlanmaktadır (SK. md. 35/2). Söz konusu tanımdan da anlaşılacağı üzere Sayıştay'ın düzenlilik denetimi, harcama sonrası denetime ilişkindir.

Harcama sonrası yapılan düzenlilik denetimi, devletin gelirlerini, giderlerini ve mallarını kapsamaktadır. Düzenlilik denetimleri sonucunda elde edilen bulgular Sayıştay denetçileri

tarafından raporlanır. Düzenlilik denetimi sonucunda hazırlanacak olan raporlar ya “Denetim Raporu” ya da “Yargılamaya Esas Rapor”dur.

Denetim raporları, yasama organına sunulmak üzere düzenlenecek dış denetim genel değerlendirme raporunun eki olarak hazırlanır ve denetlenen kamu idaresinin bir yıllık mali işlemleri hakkında Sayıştay’ın denetim görüşünü içerir.

Yargılamaya esas raporlar ise Sayıştay denetçileri tarafından yapılan uygunluk denetimi sonucunda genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap ve işlemlerinin denetimi sırasında tespit edilen kamu zararına ilişkin olarak sorumluların savunmaları da alınarak mali yılsonu itibarıyla hazırlanır ve yargılanmak üzere başkanlığa sunulur (Yılmaz, 2011:34).

Yukarıda da ifade edildiği gibi düzenlilik denetimi mali denetim ve uygunluk denetimi şeklinde gerçekleştirilir.

i) Mali Denetim

Sayıştay Kanunu’nda 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 denetim” olarak tanımlanmaktadır (SK. md. 2).

Mali denetim, kamu kurumlarına tahsis edilen kamu kaynaklarının yasama organınca öngörülen amaçlara ve hizmetlere harcadığı; mali tablolarda yer alan kayıt ve bilgilerin dayanağı olan gelir, gider ve mallara ilişkin işlemlerin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olarak gerçekleştirildiği; mali tabloların şekil ve içerik açısından mali raporlama sistemine uygunluğu; mali tablolarda yer alan rakamların kuruma ait tüm işlemleri içerecek şekilde doğru ve güvenilir olduğuna ilişkin makul güvence elde etmek amacı ile yürütülecektir (Ceylan, 2010:113).

Mali denetim üç aşamada gerçekleşmektedir, bunlar, “muhasabe düzenliliği (kayıt nizamı), mali raporların güvenilirliği ve mali analiz” aşamalarıdır.

Mali denetimin ilk aşaması, muhasabe standartlarına ve genel kabul görmüş muhasabe ilkelerine uygun sistematik bir kayıt ve belge düzeninin varlığının araştırılmasıdır. 5018 sayılı Kanuna göre bu işlemlerin gerçekleştirilmesinden muhasabe yetkilileri sorumlu tutulmuşlardır. Buna göre; muhasabe yetkilileri, gelirlerin ve alacakların tahsili, giderlerin hak sahiplerine ödenmesi, para ve parayla ifade edilen değerler ile emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi işlemlerini yapmak ve bu işlemlere ilişkin muhasabe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasını sağlamakla yükümlü tutulmuşlardır (Bayar, 2008:4).

Mali denetimin ikinci aşamasında mali tablo ve raporların, muhasabe verilerine dayanılarak hazırlanıp hazırlanmadığının ve kamu idaresinin mali durumunun doğru, açık ve samimi bir şekilde yansıtılıp yansıtılmadığının araştırılması ve saptanması vardır (Bayar, 2005:68). Bu denetimin uygulamadaki tipik örneği, yasama organına sunulan Genel Uygunluk Bildirimidir. Bu belge ile Maliye Bakanlığı’nca hazırlanan kesin hesap kanunu tasarisının ve ekindeki tablo ve cetvellerin doğruluğu ve güvenilirliği teyit edilmiş olmaktadır. Genel uygunluk bildirimini, Sayıştay’ın kendi denetim bulguları yanında, dış denetim raporları, idare faaliyet raporları ve genel faaliyet raporu da dikkate alınarak hazırlanmaktadır (KMYKK md. 43-49).

Mali denetimin üçüncü aşaması ise *kamu idaresinin mali tablo ve raporlarda yansıyan görünümünün* irdelenmesi ve yorumlanmasıdır. Mali ve idari verilerin sunduğu bilgiler ve

ipuçları, bir yandan kurumun oldukça net bir fotoğrafını ortaya koyarken; diğer taraftan denetimin planlanmasını, kanıtların toplanmasını ve son sözün oluşturulmasını da büyük ölçüde yönlendirecektir (Bayar, 2005:68). Dolayısıyla genel bir ifadeyle mali denetim faaliyeti sonucunda, kamu idaresinin bütünü hakkında bilgi sahibi olunacak ve kurumsal düzeyde hataların tespit edilmesi mümkün olacaktır. Bunun yanında çok sayıda kamu idaresi hakkında da makul düzeyde güven duyulacak bilgi sağlanabilecektir (Ceylan, 2010:113).

ii) Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi; Sayıştay Kanunu'nda, "Kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunun incelenmesini içeren denetim" olarak tanımlanmıştır.

Uygunluk denetimi çok geniş bir alanı kapsamaktadır. Bu geniş kapsamda mali boyutu olan işlemler yer aldığı gibi kamu idarelerinin faaliyetlerine yönelik olup da mali boyutu olmayan işlemler de bulunmaktadır. Bu geniş yelpazeden seçilecek herhangi bir konuda, konu bazı uygunluk denetimi yapılması mümkündür. Bu tür denetimler sonucunda düzenlenecek raporlar; denetlenen konu ya da konuların bir bütün olarak uygunluğu ya da uygunsuzluğuna ilişkin denetim görüşünü içeren "uygunluk denetimi raporu" ve tespit edilen kamu zararına ilişkin "yargılamaya esas raporlar"dır. Görüş içeren uygunluk denetimi raporları 6085 sayılı Kanunda belirtilen diğer raporlar kategorisinde değerlendirilerek yasama organına sunulur (Md. 42).

- Performans Denetimi

Hesap verme sorumluluğunun gelişmesinde önemli bir role sahip olan performans denetimi, tekrarlanmayan bir temelde gerçekleştirilen bağımsız bir faaliyettir. Niteliği itibariyle, mali denetime göre daha kapsamlı, yoruma ve yargıya açık olan bir denetimdir. Mali denetim göreceli olarak, daha önceden belirlenmiş standartlarla uygulanma eğilimindeyken; performans denetimi konu, denetim hedefleri, metotları ve kanaatlerine bağlı olarak, daha esnek bir yapıya sahiptir (Karabeyli ve Coşkun, 2010:88).

Performans denetimi, Sayıştay Kanunu'nda "Hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve değerlendirilmesi ile kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının incelenmesi" şeklinde ifade edilmektedir (md. 2/d).

Söz konusu kanun maddesinden de anlaşılacağı üzere Sayıştay, performans denetimi görevini kamu idarelerinin ilgili raporlarında yer alan performans bilgisinin kalitesini değerlendirerek yerine getirir. Performans bilgisi; devletin hizmet sunumunu konu alan, mali olmayan bilgileri içerir. Sayıştay, performans denetimini yerine getirirken göz önünde bulundurması gereken üç temel hedefi vardır. Bunlar;

- Kamu mali yönetiminde hesap verebilirliğin ve saydamlığın sağlanmasını temin etmek üzere kamu idarelerinin, 5018 sayılı Kanuna uygun olarak performans bilgilerini Faaliyet Raporlarında göstermelerini sağlamak,
- Raporlanan bilgilerin yararlılığına ve kalitesine katkıda bulunmak,
- Kamu idarelerinin performans hedefleri ve göstergeleri açısından kaydettikleri ilerlemeyi izlemek ve raporlamak için sağlam veri kayıt sistemleri kullandığı konusunda yasama organı ve kamuoyuna güvence vermektir (Sayıştay, 2013a:2).

Ayrıca burada şunu da ifade etmek gerekir ki, performans denetimi kapsamının, faaliyet alanının genişliği ile karakterize edilen bir denetim türü olmakla birlikte bu husus, bir

kurumun bütün faaliyetlerinin, kontrollerin, sistemlerinin ve programlarının tek tek incelenmesi anlamına da gelmemektedir. Maliyet etkinliğinin sağlanması için denetim, belli bir zaman dilimi içinde seçici ve bölüm bölüm yürütülebilir (Abid, 1998:144). Denetim kaynaklarının denetimi yapan kurumun misyon, görev ve fonksiyonlarına uygun bir şekilde ve etkin olarak kullanımının sağlanması bakımından, denetim görevinin kapsam ve sınırının tayin edilmesi önemli bir husus olarak ortaya çıkmaktadır (Candan, 2007:64). INTOSAI Denetim Standartlarına göre de Sayıştaylar, gerçekleştirdiği performans denetimlerinin kapsadığı alanı belirlemekte özgür olmalı; denetim sorumluluklarının yerine getirilmesinde, tarafsız yaklaşımını sürdürmek için politik etkilere karşı bağımsızlığını korumalıdır. (INTOSAI Standartları 19).

5.2. Hesap Verme Sorumluluğunda Sayıştay'ın Raporlama Fonksiyonu ve Rolü

Kamu kaynaklarının nasıl ve ne şekilde kullanıldığına uluslararası genel kabul görmüş muhasebe ve raporlama standartlarına uygun raporlanması ve kamuoyuna sunulması mali saydamlığın ve hesap verilebilirliğin temelini oluşturmaktadır (Sakınç, 2011:184). Sayıştay da hesap verme sorumluluğu ve dış denetim faaliyetlerini yerine getirirken raporlama göreviyle öne çıkmaktadır. Hem 5018 sayılı Kanunda hem de 6085 sayılı Kanunda raporlama faaliyetinin hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlığın sağlanmasında ne kadar önemli olduğu anlaşılmaktadır.

5018 sayılı Kanunda raporlama; saydamlığın, hesap verilebilirliğin, performans ölçümünün, bütçe hazırlama ve uygulamalarının, verilen görevlerin yerine getirilme derecesinin, yetkilerin kullanımını ölçmenin, kontrol ve denetimin aracı olarak ifade edilmiştir (Kızılkaya, 2011:218). 6085 sayılı Kanunda ise Sayıştay'ın görevleri arasında yer alan raporlama faaliyeti, yapılan düzenleme ile tali bir görev olmaktan çıkarılarak denetim sonuçlarının sonlandırılmasında birincil konuma getirilmiştir. Sayıştay'ın daha önce denetim sonuçlarını raporlandırmadan kendi iç işleyişinde (yargılama ile) sonlandırması ve bu denetimlerin sonuçlarıyla ilgili adına denetim yaptığı yasama organını ve kamuoyunu bilgilendirmemesi hesap verme sorumluluğu çerçevesinde bir eksiklik olarak görülmekteydi (Yılmaz, 2011:76–77). Bu kapsamda 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun raporlama faaliyetini birincil konuma getirmiş olması hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesinde önemli bir adım olarak görülmektedir.

6085 sayılı Kanuna göre Sayıştay tarafından düzenlenmesi gereken raporlar şu şekildedir.

- Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu

Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 68 ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 38'inci maddeleri gereği hazırlanarak yasama organına sunulması zorunlu bir rapordur. Bu bağlamda hazırlanan Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu; kamu idarelerinin denetimleri sonucunda düzenlenen denetim raporlarından önemli görülen ve genellik arz eden konuları, yürütülen denetimlere ilişkin genel bilgileri ve mali konularda belirtilmesi uygun görülen diğer hususları içerecek şekilde hazırlanarak yasama organına sunulan ve kamuoyuna duyurulan bir rapordur.

Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu, kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesi, kullanılması, muhasebeleştirilmesi, raporlanması ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasına katkı sağlayan önemli bir araçtır. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartlarının (ISSAI) temel prensiplerinin yer aldığı Lima Deklarasyonu da, denetim sonuçlarının yıllık olarak yasama organına sunulduğu raporların önemini açıkça vurgular. Bu kapsamda ülkemizdeki tek yüksek denetim kurumu olan Sayıştay'ın hazırlamış olduğu Dış Denetim Genel Değerlendirme

Raporu; kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli biçimde elde edilmesi ve kullanılmasında önemli bir rol üstlenmektedir (Sayıştay, 2014a:3).

Ancak uygulamaya bakıldığında;

2013 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanun Tasarısı ve 2011 yılı Merkezi Yönetim Kesin Hesap Kanunu Tasarısı görüşmelerinde dikkate alınmak üzere 2011 yılı Bütçe rakamlarına ait yapılan denetimlere ilişkin hazırlanıp yasama organına sunulması gereken 2011 yılı dış denetim genel değerlendirme raporu yasama organına sunulmamıştır. Bu durum hem ulusal basında hem de 2013 yılı bütçe görüşmelerinde epeyce tartışma konusu haline gelmiştir. Netice itibarıyla 2013 yılı bütçesi Sayıştay raporları olmadan yasalaşmıştır. Söz konusu durumla ilgili Sayıştay'ın Rapor Değerlendirme Kurulunun 03.09.2012 tarihli toplantısında, 6085 sayılı Sayıştay Kanununun 35'inci maddesine 6353 sayılı Kanunun 45'inci maddesi ile getirilen değişikliğin gerektirdiği yasal süreçlerin tamamlanmamış olması nedeniyle hukuken eksik bulunan raporların görüşülemeyeceği kararı verilmiştir*. Sonuç olarak 2011 yılına ait denetim raporlarının süreçleri tamamlanamadığından tekemmül ettirilemediği ve dolayısıyla Sayıştay'a sunulacak herhangi bir raporun bulunmadığı belirtilmiş ve yasama organına sunulması gereken dış denetim genel değerlendirme raporu ve faaliyet genel değerlendirme raporu sunulmamıştır. Bu konuyla ilgili bir diğer sorun ise yasama organına zamanında sunulamayan raporlar hakkında ne yapılacağına ilişkin bir hükmün mevzuatta yer almamasıdır. Bu durum bütçe hakkı ve hesap verme sorumluluğu kapsamında değerlendirildiğinde her iki alanı da zedeleyen bir tablo olarak görülmektedir.

2012 ve 2013 yıllarına ait dış denetim genel değerlendirme raporları ise 6085 sayılı Kanun hükmüne uygun olarak yasama organına sunulmuştur. Ancak bu raporlar dikkate alındığında, 2012 yılı raporunda genel bütçeli kuruluşlara ilişkin denetimler sonucunda;

- Kamu idarelerinin tüm gelir, gider ve mallarına ilişkin işlemlerinin raporlandığı ancak kurumsal düzeyde müstakil mali tabloların, 5018 sayılı Kanun'un öngördüğü şekilde üretilmediği ve Sayıştay denetimine sunulmadığı;
- 5018 sayılı Kanun'da, kamu idaresi itibarıyla mali raporların düzenlenmesi ile kesin hesabın çıkarılmasına imkan verecek bir muhasebe sistemi kurulması öngörülmüş olmasına rağmen, genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri için Maliye Bakanlığınca kurulan muhasebe sistemi, kesin hesabın çıkarılmasına imkan vermekte, fakat ilgili kamu idarelerinin gelir, gider ve varlıklar ile mali sonuç doğuran ve öz kaynağın artmasına veya azalmasına neden olan her türlü işlem ve garantiler ile yükümlülüklerin gösterildiği mali raporları üretmedikleri/üretmedikleri tespit edilmiştir (Sayıştay, 2013b).

Söz konusu tespitler 5018 sayılı Kanun'un öngördüğü mali saydamlık ve hesap verebilirliğin tesis edilmesini etkileyen önemli aksaklıklar olarak görülmeli ve tespitlerin düzeltilmesine yönelik önemli adımların atılması gerekmektedir.

- 2013 yılı raporunda ise genel bütçeli kuruluşlara ilişkin denetimler sonucunda hesap verme sorumluluğun sağlanmasında önemli bir role sahip olan ve kamu idareleri tarafından hazırlanan stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporlarının ilgili yasal düzenlemelerde öngörülen şekil ve içerik şartlarını tam olarak taşımadığı tespit edilmiştir.

* 04.07.2012 tarih 6353 Sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 45'inci maddesiyle 6085 sayılı Sayıştay Kanununun 35'inci maddesine eklenen iki numaralı fıkra ile ilgili olarak Anayasa Mahkemesine açılan iptal davası sonucunda, Anayasa Mahkemesi 27.12.2012 tarihli ve E. 2012/102, K. 2012/207 sayılı kısmi iptal kararı almıştır. RG. T: 02.04.2013, S: 228606 Mük.

- Ayrıca performans programları, stratejik planda yer verilen amaç ve hedeflere uygun olarak hazırlanmadığı,
- Performans programlarında ilgili ve ölçülebilir hedef ve göstergeler belirlenmediği;
- Aynı şekilde faaliyet raporlarında, stratejik plan ve performans programında yer alan amaç ve hedeflerle yeterli düzeyde bağlantı kurulmadığı; faaliyet raporundaki bazı hedef ve göstergeler performans programında yer almamakta ya da performans programındaki bazı hedef ve göstergelere ait gerçekleştirmelere ilişkin bilgi ve değerlendirmelere faaliyet raporlarında yer verilmediği görülmüştür (Sayıştay, 2014a).

Bu ve buna benzer durumlar stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporu ilişkisinin kurulmasını ve gerçekleştirmeleri izleme ve değerlendirmeyi güçleştirmektedir. Söz konusu tespitler dahi 5018 sayılı Kanun'un öngördüğü mali saydamlık ve hesap verebilirlik ilkelerine aykırılık teşkil etmektedir ve hesap verme sorumluluğunun tam olarak yerine getirilmesine engel olmaktadır.

- Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu

5018 sayılı Kanun ve Sayıştay Kanunu ile getirilen yeni raporlardan birisi de faaliyet genel değerlendirme raporudur. Sayıştay Kanunu'nun hükmü doğrultusunda kamu idareleri tarafından gönderilen idare faaliyet raporlarının, İçişleri Bakanlığı tarafından hazırlanan mahalli idareler genel faaliyet raporu ve Maliye Bakanlığınca hazırlanan genel faaliyet raporunun denetim grup başkanlığınca denetim sonuçları da dikkate alınarak değerlendirilecektir. Daha sonra denetim grup başkanlıklarınca bu konuda hazırlanan değerlendirme raporları esas alınarak hazırlanan faaliyet genel değerlendirme raporu, Rapor Değerlendirme Kurulunun görüşü alındıktan sonra Sayıştay Başkanı tarafından mahallî idarelere ait olanlar hariç olmak üzere idare faaliyet raporları, genel faaliyet raporu ve mahallî idareler genel faaliyet raporu ile birlikte yasama organına sunulacak ve bir örneği Maliye Bakanlığı'na gönderilecektir. Ayrıca mahallî idarelerin idare faaliyet raporları hakkındaki Sayıştay değerlendirmesinin bir örneği İçişleri Bakanlığına, bir örneği de ilgili mahallî idarenin meclisine gönderilecektir (SK. md. 39).

Bu düzenleme ile birlikte 5018 sayılı Kanunun yanında, kamu idarelerince hazırlanan faaliyet raporlarının Sayıştay'ın gerçekleştireceği denetim sonuçları dikkate alınarak değerlendirilmesi amaçlanmıştır. İdarelerin bütçe uygulama sonuçları ile birlikte stratejik planları ve performans programlarının uygulanma sonuçları göz önünde bulundurularak "faaliyet genel değerlendirme raporu" Sayıştay tarafından hazırlanacaktır. Böylece denetimler sırasında hesap ve işlemlerle birlikte, belirlenmiş performans göstergelerine göre faaliyetlerin hedef ve gerçekleştirme durumu da dikkate alınarak değerlendirmelerde bulunulacaktır (Kazan, 2010:193).

Faaliyet raporlarında yer alan bilgilerin denetim sonuçları ile birlikte toplu bir bakış açısıyla değerlendirilmesi sonucunda hazırlanan Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu, kamu kaynaklarını kullananların faaliyet sonuçları hakkında doğru ve güvenilir bilgi sağlamanın yanında kamu hizmeti yürütenlerin hesap verme sorumluluklarını da geliştirmektedir. Bu bağlamda, faaliyet genel değerlendirme raporu kamu mali yönetiminde saydamlık ve hesap verme sorumluluğuna dayalı stratejik yönetim anlayışının geliştirilmesinde de önemli katkılar sağlayacağı açıktır.

Ancak uygulamaya bakıldığında;

2011 yılına ait denetim raporlarının süreçleri tamamlanamadığından tekemmül ettirilemediği ve dolayısıyla Sayıştay'a sunulacak herhangi bir rapor bulunamadığından dolayı yasama organına sunulması gereken dış denetim genel değerlendirme raporu ve faaliyet genel değerlendirme raporu da sunulmamıştır.

2012 ve 2013 yıllarına ait faaliyet genel değerlendirme raporları ise 6085 sayılı Kanun hükmüne uygun olarak yasama organına sunulmuştur.

2012 yılına ait raporda ele alınan tespitlerden bazıları şöyledir;

- Merkezi yönetim bütçe gider gerçekleştirmeleri neticesinde meydana gelen bazı sapmaların nedenlerinin açıklanmadığı, bazılarının eksik açıklandığı, açıklananların ise giderlerin hedef ve gerçekleştirmelerinin ekonomik sınıflandırmanın birinci düzeyine göre yapılmış olması nedeniyle ikinci düzeydeki sapmaları göstermediği;
- 2012 yılında personel giderleri, mal ve hizmet alımları, cari transferler, sermaye giderleri, sermaye transferleri ve borç verme kalemlerinde, gider gerçekleşmesi bütçe ile hedeflenenin üzerinde veya altında olmasına rağmen Genel Faaliyet Raporunda gider hedef ve gerçekleştirmelerinde meydana gelen sapmaların nedenlerine ilişkin yapılan değerlendirmeler yeterli görülmemiştir. Mevzuatta yer alan raporlama ilkelerinden tam açıklama ilkesi gereği ödeneğe göre sapmaların yeterli bilgi içermesi için ekonomik sınıflandırmanın ikinci düzeyi esas alınarak açıklama yapılmasının uygun olacağı tespit edilmiştir (Sayıştay, 2013b).

2013 yılına ait raporda ele alınan tespitler dikkate alındığında ise;

- Genel faaliyet raporunda, ödenek aktarmaları ve diğer ödenek işlemlerini gösteren cetvele yer verilmesi gerektiği halde 2013 yılı Genel Faaliyet Raporunda ilgili cetvele yer verilmemiştir. Raporda sadece yıl içinde kaç adet ödenek aktarma ve ekleme işlemi yapıldığı bilgisine yer verilmiş olması;
- 2013 yılında yedek ödenekten yapılan aktarma tutarının toplam 38,4 milyar TL olduğu Maliye Bakanlığınca Sayıştay'a bildirilmiş olmasına rağmen toplam tutar olan 38,4 milyar TL'nin idareler itibariyle dağılım bilgisine yer verilmemiş olması;
- Personel giderlerine ilişkin yılsonu revize ödeneği 89,9 milyar TL, yılsonu gider gerçekleşmesi 96,2 milyar TL olmasına rağmen meydana gelen sapmanın nedenlerine ilişkin 2013 yılı Genel Faaliyet Raporunda herhangi bir açıklamaya yer verilmemiş olması;
- Yine aynı şekilde Sosyal Güvenlik Kurumu Devlet primi yılsonu revize ödeneği 14,9 milyar TL, yılsonu gider gerçekleşmesi 16,3 milyar TL olmasına rağmen meydana gelen sapmanın nedenlerine ilişkin 2013 yılı Genel Faaliyet Raporunda herhangi bir açıklama yapılmamış olması;

5018 sayılı Kanun'un öngördüğü mali saydamlık ve hesap verebilirlik ilkelerine aykırılık teşkil etmektedir ve hesap verme sorumluluğunun tam olarak uygulanmasına izin vermemektedir (Sayıştay, 2014b)

- Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu

Genel yönetime ait mali istatistikleri derleme görevi 5018 sayılı Kanun ile Maliye Bakanlığınca verilmiştir. Bu hüküm çerçevesinde Maliye Bakanlığı, merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait malî istatistikleri aylık olarak yayımlar. Sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idarelere ait malî istatistikler ile merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait malî istatistikler Maliye Bakanlığınca birleştirilerek, genel yönetim

kapsamındaki kamu idarelerine ait malî istatistikler elde edilir ve üçer aylık dönemler itibarıyla yayımlanır. Mali istatistikler, uluslararası standartlara uygun olarak bütünlük, güvenilirlik, kullanılabilirlik, yöntemsel geçerlilik ve ulaşılabilirlik ilkeleri çerçevesinde; yeterli mesleki eğitimi almış personel tarafından muhasebe kayıtlarındaki verilere dayanılarak ve istatistiksel yöntemler kullanılarak hazırlanır (md. 52-53).

5018 sayılı Kanuna göre, Maliye Bakanlığınca yayımlanan bir yıla ait malî istatistikler izleyen yılın Mart ayı içinde; hazırlanma, yayımlanma, doğruluk, güvenilirlik ve uluslararası istatistik standartlarına uygunluğu yönünden değerlendirilmesi ve sonuçlarının yasama organına sunulması amacıyla Sayıştay bünyesindeki denetim grup başkanlıklarınca değerlendirilecektir (md. 54). Bu amaçla düzenlenen değerlendirme raporu, Sayıştay Başkanınca Rapor Değerlendirme Kurulunun görüşü de alındıktan sonra yasama organına sunulur ve Maliye Bakanlığına gönderilir.

Mali istatistiklerin değerlendirilmesinin Sayıştay'a bırakılmasındaki amaç, bir mali yıla ait yayımlanan istatistiklerin uluslararası standartlar çerçevesinde bütünlük, güvenilirlik, kullanılabilirlik, yöntemsel geçerlilik ve ulaşılabilirlik ilkelerine uygun, muhasebe verilerine dayanılarak hazırlanmasına ve zamanında yayımlanmasını sağlamaktır (Sayıştay, 2013c:7).

Mali tabloların doğru ve güvenilir bilgi içermesi, kapsama dahil kurumların bireysel mali tablolarının gerçek durumu yansıtacak şekilde hazırlanmasına bağlıdır. Bu bağlamda gelir ve gider verileri doğru olan bireysel mali tablolara dayalı konsolide mali tablolar, kullanıcıları için güvenilir bir analiz kaynağı olacaktır. Konsolide tabloların dayandığı bireysel mali tabloların doğruluğuna ilişkin temel güvence ise ancak Sayıştay tarafından yapılan dış denetimle sağlanabilecektir. Bu bağlamda, kamu idarelerinin mali tablolarının konsolide edilmesinden oluşan genel yönetim mali istatistiklerinin doğruluk ve güvenilirliğinin değerlendirilmesinde, kapsam dahilindeki kurumların mali tablolarına Sayıştay tarafından verilen dış denetim görüşleri önem arz etmektedir (Sayıştay, 2014c:9).

Bu çerçevede, 2012 ve 2013 yıllarına ait mali istatistiklerin, muhasebe verilerinden üretilip üretilmedikleri, istatistik terminolojisine göre idari kayıtlara ve idarelere ait mali rapor ve tablolara dayanıp dayanmadıkları, yayımlanan istatistiklerin sektör ve/veya alt sektörler itibarıyla hazırlanıp hazırlanmadıkları Sayıştay tarafından değerlendirilmiştir. Bu bağlamda 2012 yılı Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu incelendiğinde Sayıştay tarafından yapılan değerlendirmede şu sonuçlara ulaşılmıştır.

- Resmi İstatistik Programında yer alan ve Sayıştay'a sunulması gereken nakit akım tablosu ve genel yönetimin fonksiyonel harcamaları tablosu ise hazırlanmamış ve Sayıştay'a sunulmamıştır.
- 2012 yılında mahalli idareler tarafından giderlerin fonksiyonel kodlarının sisteme girilmemesi ve kapsama yeni giren idarelerden tekdüzen hesap planı kullananların harcama fonksiyonlarının tespit edilememesi nedeniyle genel yönetimin fonksiyonel harcamaları tablosunun sunulamadığı;
- 2012 yılı nakit akımını tespit etmek için kullanılan Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) 2011 mizanında, nakit hareketini net olarak belirleyecek detayda bilgi olmaması nedeniyle de Nakit Akım Tablosunun sunulamadığı ifade edilmiştir.
- Ayrıca genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin mali istatistiklerinde doğruluk ve güvenilirliğe ilişkin maddi kontrollerin yapılmasında da kullanılabilecek olan ve çeşitleri, verilme yeri, süresi ve verilme usulü ilişkin

yönetmelik* de belirlenen mali tablolar henüz idareler itibariyle Sayıştay'a sunulmamıştır. Bu bağlamda idarelerin mali tablolarına ilişkin önceki yıllar mali denetim görüşleri konusunda yeterli bilgi ve veri birikimi olmadığından genel yönetim kapsamındaki kurumların mali istatistiklerin doğruluk ve güvenilirliğine ilişkin değerlendirme yapılamamıştır (Sayıştay, 2013d).

2013 yılı Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu incelendiğinde ise Sayıştay tarafından yapılan değerlendirmeler şu şekilde sonuçlanmıştır;

- Maliye Bakanlığı 2013 yılı denetim raporunda, taşınmazlara ilişkin envanter ve değerlendirme kayıtlarının ve Hazine taşınmazlarının taksitli satışı ile kira ve irtifak hakkı işlemlerinden doğan alacakların tahakkuk kayıtlarının yapılmadığı; bu itibarla, bazı hesaplarının muhasebe kayıtlarına ve mali tablolara tam ve doğru olarak yansıtılmadığı;
- Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, Milli Savunma Bakanlığı, Bilim Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Tasfiye Hizmetleri Genel Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmesi 2013 yılı denetim raporlarında, kurum bütçesi dışında özel hesaplarda tutulan kamu kaynaklarının bu kurumların mali tablolarına yansıtılmadığı;
- Sosyal Güvenlik Kurumu 2013 yılı denetim raporunda, vadesi geçtiği halde zamanında ödenmeyen prim alacaklarının emanet olarak nakden veya mahsuben tahsil edilen tutarların izlenmesi için kullanılması gerekirken, SGK mali tablolarında bu hesabın her türlü gelirin ilk olarak kaydedildiği bir hesap şeklini aldığı, dolayısıyla hesabın mahiyetine uygun olarak kullanılmadığı;
- Ayrıca örneklem yöntemiyle seçilen 16 büyükşehir belediyesi ve 13 adet il özel idaresi üzerinden yapılan incelemede, SGK'nın ilgili yerel yönetimlere ilişkin prim alacakları ile ilgili kurumların SGK'ya olan prim borçları karşılaştırılmasında söz konusu tutarların eşit olmadığı;
- Karayolları Genel Müdürlüğü 2013 yılı denetim raporunda, 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında takip edilen yatırımlardan tamamlananlara ilişkin tutarların, bu hesaptan çıkarılarak 251-Yer altı ve Yerüstü Düzenleri Hesabına aktarılmadığı;
- Hazine Müsteşarlığı 2013 yılı denetim raporunda, TMSF tarafından nakit fazlası olarak Hazine hesaplarına aktarılan tutarların 600-Gelirler Hesabına kaydedildiği halde, 800-Bütçe Gelirleri Hesabına kaydedilmediği; Darphane ve Damga Matbaası Muhasebe Biriminin 217-Menkul Varlıklar Hesabında kayıtlı bulunan menkul varlıklarının ay sonlarında değerlemeye tabi tutulmadığı;
- Dolaşımdan kaldırılması sebebiyle Darphane ve Damga Matbaası tarafından döner sermayeye satılan paraların stok hesaplarından düşülmediği;
- KKTC Hükümeti ile imzalanan protokole göre 2013 yılında KKTC'ye yapılacak hibelere ilişkin ödeneğin taahhüt olarak nazım hesaplara kaydedilmediği;
- Türkiye Kamu Hastaneleri Döner Sermaye İşletmeleri 2013 yılı denetim raporunda, sağlık tesislerince verilen hizmetlerden doğan alacakların takip, tahsil ve muhasebeleştirilmesine ilişkin uygulama hataları sonucunda, verilen hizmetlerin karşılığı olan tutarların döner sermaye işletmeleri mali tablolarında yer almadığı tespiti yer almaktadır (Sayıştay, 2014c).

* Kamu İdaresi Hesaplarının Sayıştay'a Verilmesi ve Muhasebe Birimleri ile Muhasebe Yetkililerinin Bildirilmesi Hakkında Usul ve Esaslar, RG. T: 17/12/2011, S. 28145.

Sayıştay'ın kamu idarelerinin 2013 yılı hesaplarının mali denetimleri sonucunda, mali istatistiklerin doğruluk ve güvenilirliğini etkileyen bazı sonuçlara ulaşıldığı görülmüştür. Hesap verme sorumluluğu kapsamında bu aksaklıkların acilen giderilmesi önem arz etmektedir. Ayrıca burada yine ifade etmek gerekir ki, hem 5018 sayılı Kanun hem de 6085 sayılı Kanun kapsamında hesap verebilirliği sağlamaya yönelik kamu kurumları tarafından yerine getirilmesi gereken bir takım görevlerin yerine getirilmemesi durumunda her hangi bir yaptırım öngörülmemiş olması hesap verme sorumluluğunu olumsuz yönde etkilemektedir.

- Genel Uygunluk Bildirimi

Günümüzde, yasama organının bilgilendirilmesi amacına yönelik en önemli rapor genel uygunluk bildirimleridir. Bu raporun hazırlanarak yasama organına sunulması Anayasal bir zorunluluktur. Genel uygunluk bildiriminin hazırlanması ve yasama organına sunulmasına ilişkin esaslar Anayasa'da yer almasının yanında 5018 sayılı Kanunda ve Sayıştay Kanunu'nda da düzenlenmiştir.

Söz konusu düzenlemeler kapsamında; Sayıştay, merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri için düzenleyeceği genel uygunluk bildirimini, kesin hesap kanun tasarısının verilmesinden başlayarak en geç yetmiş beş gün içinde yasama organına sunar. Genel uygunluk bildirimini; dış denetim raporları, idare faaliyet raporları ve genel faaliyet raporu dikkate alınarak hazırlanır. Kesin hesap kanunu tasarısı ve genel uygunluk bildiriminin yasama organına verilmiş olması, ilgili yıla ait Sayıştay tarafından sonuçlandırılmamış denetimleri önlemeyecek ve hesapların kesin hükme bağlandığı anlamına gelmeyecektir (AY. Md. 164; KMYKK. Md. 43; SK. Md. 41).

Ayrıca 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'na göre; genel uygunluk bildirimini çalışmalarında kesin hesap kanun tasarısında yer alan merkezi yönetim bütçe uygulama sonuçları ile kamu idareleri hesapları arasında karşılaştırma yapılması, merkezi yönetim kesin hesap kanunu tasarısı ekinde yer alan cetvel ve belgelerin incelenmesi ve ortaya çıkan muhtemel uyumsuzlukların genel uygunluk bildirimlerine alınması esastır.

Bu bağlamda genel uygunluk bildirimini, kurum hesaplarının doğruluğunun ve güvenilirliğinin tespiti ve tasdiki ile sonucun yasama organına raporlanması işlevini, kesin hesap tasarılarının hazine genel hesabıyla mutabakat derecesini tespit ederek, yasama organına bildirmeye yarayan bir rapor olarak ifade edilebilecektir (Kazan, 2010:191). Ayrıca genel uygunluk bildirimini, teorik olarak tek tek kurum hesaplarının tasdiki yerine topluca devlet bütçesinin uygulanma sonucunun tasdikini öngören, adeta Sayıştay'ın yıllık mali denetim raporu olma niteliklerini taşıyan bir belge niteliğindedir (Arın, 2000:146). Genel uygunluk bildiriminin bir diğer özelliği ise kamu mali yönetim sisteminin saydamlık ve hesap verebilirlik yönüyle daha da geliştirilmesine hizmet etmesidir. Bunun yanında genel uygunluk bildiriminin kamu mali yönetimi, kontrol ve bütçe denetim sistemimizin geliştirilmesine de katkı sağlayacağı aşikârdır. Ancak genel uygunluk bildiriminin kamu mali yönetimi için bu kadar önemli olmasına karşılık ve ayrıca düzenlenmesinin Anayasal bir zorunluluk olmasına rağmen yasama organı için bağlayıcı ve uyulması zorunlu bir rapor olmaması şaşırtıcıdır.

6. SONUÇ

Hesap verme sorumluluğu sistemine bakıldığında, yüksek denetim organı olarak Sayıştay'ın kamu kurumlarında yaptığı denetimler sonucunda raporlar hazırlaması, raporların yasama organına sunulması, bu raporlar sonucunda yasama organının, yürütme

organının faaliyetlerinden haberdar olup bütçe kanununa aykırılıklar varsa bunların hesabının sorulması şeklinde gerçekleşmektedir. Netice itibarıyla hesap verme sorumluluğu, denetim ve raporlama faaliyetidir. Bu bağlamda hem 5018 sayılı Kanunla hem de 6085 sayılı Kanunla Sayıştay'ın denetim ve raporlama görevleri ile ilgili getirilen yenilikler, hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesinde Sayıştay'ın rolünü güçlendirmiştir.

Ancak Sayıştay tarafından hazırlanan raporlar incelendiğinde ise hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesinde bazı aksaklıklar olduğu görülmektedir.

2012 ve 2013 dış denetim genel değerlendirme raporlarından elde edilen sonuçlara göre kamu idarelerinin kurumsal düzeyde müstakil mali tabloların, 5018 sayılı Kanun'un öngördüğü şekilde üretilmediği ve Sayıştay denetimine sunulmadığı tespit edilmiştir. Ayrıca genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri için Maliye Bakanlığınca kurulan muhasebe sistemi kesin hesabın çıkarılmasına imkan vermekte, fakat ilgili kamu idarelerinin gelir, gider ve varlıklar ile mali sonuç doğuran ve öz kaynağın artmasına veya azalmasına neden olan her türlü işlem ve garantiler ile yükümlülüklerin gösterildiği mali raporları üretmedikleri/üretmedikleri tespit edilmiştir.

Bunun yanında hesap verme sorumluluğunun sağlanmasında önemli bir role sahip olan ve kamu idareleri tarafından hazırlanan stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporlarının ilgili yasal düzenlemelerde öngörülen şekil ve içerik şartlarını tam olarak taşımadığı tespit edilmiştir. Ayrıca performans programlarının stratejik planda yer verilen amaç ve hedeflere uygun olarak hazırlanmadığı, performans programlarında ilgili ve ölçülebilir hedef ve göstergeler belirlenmediği görülmüştür. Aynı şekilde faaliyet raporlarında, stratejik plan ve performans programında yer alan amaç ve hedeflerle yeterli düzeyde bağlantı kurulmadığı; faaliyet raporundaki bazı hedef ve göstergeler performans programında yer almamakta ya da performans programındaki bazı hedef ve göstergelere ait gerçekleştirmelere ilişkin bilgi ve değerlendirmelere faaliyet raporlarında yer verilmediği görülmüştür.

Sayıştay tarafından hazırlanıp yasama organına sunulan bir diğer raporda Faaliyet Genel Değerlendirme Raporudur. Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmeliğe göre Genel Faaliyet Raporunda, merkezi yönetim bütçesi gelir ve gider hedefleri ve gerçekleştirmeleri ile meydana gelen sapmaların nedenlerine yer verilmesi gerekmektedir. Son iki yıla ait genel faaliyet raporları birlikte değerlendirildiğinde, 2012 ve 2013 yıllarında aynı fonksiyonlara ait hedef ve gerçekleştirmelerde %10'un üzerinde sapmalar olduğu görülmektedir. Ancak 2012 ve 2013 yıllarına ait Genel Faaliyet Raporuna bakıldığında gider gerçekleştirmeleri neticesinde meydana gelen bazı sapmaların nedenlerinin açıklanmadığı, bazılarının eksik açıklandığı, açıklananların ise giderlerin hedef ve gerçekleştirmelerinin ekonomik sınıflandırmanın birinci düzeyine göre yapılmış olması nedeniyle ikinci düzeydeki sapmaları göstermediği tespit edilmiştir.

Hesap verme sorumluluğunun sağlanmasında önemli bir araçta mali istatistiklerin yayınlanmasıdır. Sayıştay tarafından yayınlanan mali istatistikleri değerlendirme raporları dikkate alındığında ise Genel Yönetim kapsamında yer alan kamu kurumlarının doğru, güvenilir ve mevzuata uygun mali istatistikleri hazırlayamadıkları görülmüştür.

Netice itibarıyla kamu mali yönetim sistemimizde yaşanan dönüşüm kapsamında yasalaşan hem 5018 sayılı Kanunda hem de 6085 sayılı Kanunda Sayıştay'ın hesap verme sorumluluğuna yönelik görev ve sorumluluğu güçlendirilmiştir. Bu kapsamda Sayıştay tarafından hazırlanan ve 2012 yılından itibaren yasama organına sunulan raporlara bakıldığında hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesine yönelik önemli eksikliklerin

bulunduğu tespit edilmiştir. Bu çerçevede genel yönetim kapsamındaki kamu kurumlarında doğru ve güvenilir veri üretilmesine elverişli muhasebe ve iç kontrol sisteminin oluşturulması, ortak muhasebe ve raporlama standartlarının oluşturulması, muhasebe yönetmeliklerinin muhasebe ve raporlama standartlarıyla uyumunun sağlanması ve uluslararası standartlar çerçevesinde mali istatistiğin tanımının yapılarak hazırlanma ve yayımlanmasına ilişkin esasların tespit edilmesi gerekmektedir.

Ayrıca şunu da belirtmek gerekir ki, 5018 sayılı Kanun'un hedeflediği kurumsal hesap verebilirlik ve mali saydamlık ilkelerine aykırı söz konusu uygulamaları ortadan kaldıracak düzenlemeleri yapmak Maliye Bakanlığı'nın sorumluluğundadır. Bu sorumluluk çerçevesinde, Maliye Bakanlığı'nın merkezi yönetim bütçesi kapsamında yer alan bütün kamu idarelerine göndermiş olduğu 29.02.2012 tarihli yazıda, mali tabloların kamu idareleri bazında çıkarılmasını sağlamaya yönelik 2013 yılı başlangıcı itibariyle muhasebe kayıtlarının kurumsal kod girilmek suretiyle tutulması gerektiği belirtilmiştir. Bu kapsamda kamu idarelerince yürütülecek muhasebe hizmetlerinin, her bir kamu idaresi açısından mali raporlamayı sağlayacak şekilde yeniden tasarlanması gerekmektedir.

Dolayısıyla etkin bir hesap verme sorumluluğundan bahsetmek için Sayıştay tarafından hazırlanan raporların ne kadar önemli olduğunu bilinmesi gerekir. Bunun yanında söz konusu durum tüm kamu kurumlarına hissettirilmeli ve hesap verme sorumluluğuna hizmet edecek şekilde kamu idarelerinin mali faaliyet, karar ve işlemleriyle ilgili denetim sonuçlarının raporlara doğru, yeterli, zamanlı bilgi olarak aktarılması sağlanmalıdır. Bunu gerçekleştirmeye yönelik Sayıştay tarafından oluşturulacak alt mevzuatlara ihtiyaç olduğu ve hatta ek yasal düzenlemelere yoluyla sorunun çözümlenebileceğini düşünmekteyiz.

KAYNAKÇA

- ABID, N., (1998). “Performans Denetiminde Pakistan'ın Deneyimleri Üzerine Bir Yaklaşım”, (Çev.) Derya KUBALI, *Sayıştay Dergisi*, S. 29, Nisan-Haziran 1998, ss. 104-127.
- AKTAN, C. C., AĞCAKAYA, S. ve DİLEYİCİ, D., (2004), “Kamu Maliyesinde Hesap Verme Sorumluluğu ve Mali Saydamlık”, Kamu Maliyesinde Çağdaş Yaklaşımlar (Editörler: Coşkun Can AKTAN, Dilek DİLEYİCİ, İstiklal Y. VURAL), Seçkin Yayıncılık, Ankara, ss. 169-184.
- AKTAN, C.C., DİLEYİCİ, D. ve VURAL, İ.Y. (2006). Kamu Maliyesinde Çağdaş Yaklaşımlar, Seçkin Yayıncılık, 2. Baskı, Ankara.
- ALKIŞ, A. (2011). “Yönetim Sorumluluğu Modelinde Hesap Verme Sorumluluğu”, Kamu Hesaplarına Uzman Bakış, Devlet Muhasebe Uzmanları Derneği Yayınları, 1(2): 12-26.
- ARIN, T. (2000). Parlamenter Bütçe Denetimi Plan ve Bütçe Komisyonu: Yapı ve İşlevler Üzerine Uluslararası Karşılaştırma, Tesev Yayınları, İstanbul.
- ATİYAS, İ ve SAYIN Ş. (2000). “Devletin Mali ve Performans Saydamlığı”. (Ed.) ATİYAS, İ. Ve SAYIN, Ş., Kamu Maliyesinde Saydamlık, TESEV Yayınları, İstanbul.
- BAŞ, H. (2005). “Hesap Verme Sorumluluğu ve Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu”, 20. Türkiye Maliye Sempozyumu: Türkiye’de Yeniden Yapılanma, Karahayit/Denizli, 400-416.
- BAYAR, D. (2005). “Sayıştay’ın Anatomisi”, Maliye Dergisi, S. 148, ss. 63-81.

- BAYAR, D. (2008). "Mali Denetim", Maliye Dergisi, S. 15, ss. 1-10.
- CANDAN, E., (2007). Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları, Ümit Ofset Matbaacılık, Ankara.
- CEYLAN, F. B., "Mali Denetim", Dış Denetim Dergisi, S. 1, Y. 1, (Temmuz-Ağustos-Eylül 2010), ss. 112-115.
- DPT, (2006). Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzu, 2. Sürüm, Ankara.
- EDİZDOĞAN, N. ve ÇETİNKAYA, Ö. (2012). Kamu Bütçesi, Ekin Yayınevi, 3. B., Bursa.
- EGELİ, H, AKDENİZ, H. A., AKSARAYLI, M., TÜĞEN, K ve ÖZEN, A. (2007). "Stratejik Planlamaya Dayalı Performans Esaslı Bütçeleme Sisteminin Kritik Kontrol Noktaları Analizi: Türkiye'deki Kamu Kurumları Uygulaması", Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, (22)1: 27-47.
- GÖREN, İ., (2000). "Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Denetim", (Ed.) ARIN, T., KESMEZ, N. GÖREN, İ., Parlamento ve Sayıştay Denetimi, İstanbul, TESEV Yayınları.
- GÜL, S.K., (2008). "Kamu Yönetiminde ve Güvenlik Hizmetlerinde Hesap Verebilirlik" Polis Bilimleri Dergisi, (10)4: 71-94.
- KANADA SAYIŞTAYI (2001). "Kamu Kesiminde Hesap Verme Sorumluluğu Uygulamalarının Modernizasyonu", (Çev.) ÖZBARAN B. <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/hesapsorum.pdf>, 12.10.2014.
- KARABACAK, N.S. (2012). "Hesap Verme Sorumluluğu", (Ed.) AKTAN, C.C., KESİK, A. ve DİLEYİCİ, D., Yeni Maliye: Değişim Çağında Kamu Maliyesi, TC. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No:2012-420, Ankara.
- KARABEYLİ, L. ve COŞKUN, A. (2010). "Sayıştay Denetimi Bağlamında Hesap Verme Sorumluluğu", Dış Denetim Dergisi, 1: 83-95.
- KAYA, S. (2001). Sayıştayların Denetim Alanları, Sayıştay Yayınları, Ankara.
- KAYA, S. (2003). "Hesap Verme Sorumluluğu Parlamento ve Sayıştay", Kamu Mali Yönetimi Reformu Arenası, Ankara: 2-3 Nisan 2003, 1-6.
- KAZAN, Ahmet, (2010). "5018 Sayılı Kanun ile Sayıştay Kanun Teklifi Bağlamında Sayıştay'ın Türkiye Büyük Millet Meclisine Sunulacağı Raporlar", Dış Denetim Dergisi, 1: 192-201.
- KESİM, E. (2005). "Bir Etik Davranış İlkesi Olarak Hesap Verebilirlik (Hesap Verme Sorumluluğu)" Siyasette ve Yönetimde Etik Sempozyumu, Sakarya, 18-19 Kasım 2005, 269-281.
- KIZILKAYA, E. (2011). "5018 Sayılı Kanunda (Mali) Raporlama", Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi Sempozyumu Kitabı, İzmir.
- METHİBAY, Y. (2014). Harcama Hukuku (Kamu Harcamalarının Hukuki Analizi), Orion Kitabevi, Ankara.
- MUTLUER, M. K. ÖNER, E. ve KESİK, A. (2005). Bütçe Hukuku, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 1. Baskı, İstanbul.
- POLAT, N. (2003). "Saydamlık, Hesap Verme Sorumluluğu ve Denetimin Etkinliği", Sayıştay Dergisi, Nisan Haziran 2003, 49: 65-80.

- SAKAL, M., ve ŞAHİN, E. A. (2008). “Kamu Kurumlarında Performans Ölçümü ve Sayıştay Denetimi İlişkisi: Türkiye’deki Düzenlemeler Bakımından Bir Değerlendirme”, *Sayıştay Dergisi*, Ocak-Mart 2008, S. 68, ss. 03-27.
- SAKINÇ, S. (2011), “Kamu Yönetimlerinde Saydamlık ve Hesap Verme Sorumluluğu, Kavramsal Açıklamalar”, Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi Sempozyumu Kitabı, İzmir.
- SAYIN, İ. H., (2000). Kamu Personelinin Mali Sorumluluğu, Evin Yayıncılık, Ankara.
- SAYIŞTAY, (2013a), Performans Bilgisi Denetimi Rehberi, Sayıştay Başkanlığı, Ankara.
- SAYIŞTAY, (2013b), 2012 Yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu, http://www.sayistay.gov.tr/rapor/genel/2012_D%C4%B1%C5%9F%20Denetim%20Genel%20De%C4%9Ferlendirme%20Raporu.pdf, 11.03.2015
- SAYIŞTAY, (2013c), 2012 Yılı Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu, http://www.sayistay.gov.tr/rapor/genel/2012_Faaliyet%20Genel%20De%C4%9Ferlendirme%20Raporu.pdf, 14.03.2015
- SAYIŞTAY, (2013d), 2012 Yılı Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu, http://www.sayistay.gov.tr/rapor/genel/2012_Mali%20%C4%B0statistikler%20Raporu.pdf, 15.03.2015
- SAYIŞTAY, (2014a), 2013 Yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu, http://www.sayistay.gov.tr/rapor/genel/2013_Dis_Denetim.pdf, 11.03.2015
- SAYIŞTAY, (2014b), 2013 Yılı Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu, http://www.sayistay.gov.tr/rapor/genel/2013_Faaliyet.pdf, 14.03.2015
- SAYIŞTAY, (2014c), 2013 Yılı Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu, http://www.sayistay.gov.tr/rapor/genel/2013_Mali.pdf, 15.03.2015
- SÜMER, E. (2010). Türkiye’de Kamu İç Kontrol Sistemi Kapsamında Hesap Verme Mekanizmaları, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Mesleki Yeterlilik Tezi. Ankara.
- TANER, A. (2012). “Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma Arayışları ve Hesap Verme Sorumluluğuna Etkileri”, *Sayıştay Dergisi*, Nisan-Haziran 2012, 85: 27-50.
- TANER, A., (2011). “Kamuda Hesap Verme Sorumluluğunun Aracı Olarak Performans Esaslı Bütçeleme”, *Sayıştay Dergisi*, Ekim-Aralık 2011,83: 3-30.
- TÜĞEN, K., (2013). Devlet Bütçesi, Bassaray Matbaası, 13.B., İzmir.
- WORLD BANK (2002). “Empowerment and Reduction Powerty: A Sourcebook”, 1 Mayıs 2002, <http://siteresources.worldbank.org/INTEMPowerment/Resources/486312-1095094954594/draft.pdf>, 19.10.2014.
- WORLD BANK, (2004). State, Society Synergy for Accountability- Lessons for the World Bank, World Bank Working Papers No: 30, <http://siteresources.worldbank.org/INTPCENG/214578-1116499844371/20524131/297010PAPER0State1society0synergy.pdf> 20.10.2014.
- YILMAZ, N. (2011). “Sayıştay’ın Raporlama Görevi ve Sayıştay Raporları”, *Dış Denetim Dergisi*, 3:71-85.
- YILMAZ, S. B., (2011) “Yeni Sayıştay Kanunu’nda Öngörülen Hesap Yargılaması”, *Dış Denetim Dergisi*, (Ocak-Şubat-Mart 2011), Y. 2, S. 3, ss. 33-38