

Düzenlilik Denetimine Geçişin Sayıştay Denetimine Etkisi¹ The Effect of Transition to Regularity Audit on the Turkish Court of Accounts Audit

Adem ALTAY^a Rifat Emre ÖZER^b

^a Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Ankara, Türkiye. adem.altay@hbv.edu.tr

^b T.C. Sayıştay Başkanlığı, Ankara, Türkiye. rifatemre.ozer@sayistay.gov.tr

MAKALE BİLGİSİ	ÖZET
Anahtar Kelimeler: Sayıştay Denetimi Uluslararası denetim standartları Düzenlilik denetimi Gönderilme Tarihi 5 Ağustos 2024 Revizyon Tarihi 22 Eylül 2024 Kabul Tarihi 25 Eylül 2024 Makale Kategorisi: Araştırma Makalesi	Amaç - Kamu sektöründe uluslararası denetim standartları küresel anlamda yüksek denetim kurumlarının belirlenmiş standartlara göre denetim yapmasını amaçlamaktadır. Bu maksatla 1953 yılında bağımsız ve apolitik bir organizasyon olan INTOSAI (Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Organizasyonu) kurulmuştur. Söz konusu organizasyon kamuda dış denetimin hangi şekilde yürütüleceğine dair denetim standartları belirlemiştir. Kamu sektörü dış denetimi standartları, özel sektörde gerçekleşen ve mali tablolara görüş vermeye dayanan denetim şekli benimsenerek oluşturulmuştur. Bu çalışmanın amacı uluslararası standartların kabulünün Sayıştay denetiminin kalitesini nasıl etkilediğini göstermektir. Yöntem - Bu çalışmada nitel araştırma yöntemlerinden içerik analizi modeli kullanılmıştır. Sayıştay denetiminin uluslararası standartlara geçmeden önceki ve sonraki denetim faaliyetlerinin sonuçları; veriler üzerinden rakamsal olarak karşılaştırılmalı bir şekilde incelenecektir. Sayıştayın fiili denetçi sayıları, kurumların denetlenme yüzdeleri, iç kontrol sistemi başarı puanları ve de tazminat tutarları karşılaştırılmalı olarak incelenecektir. Bulgular - Sayıştayın yıllar itibariyle denetçi sayıları artmamasına hatta azalmasına rağmen kurumları denetim oranının arttığı, iç kontrol sistemlerinin her geçen gün geliştirildiği ve daha da önemlisi kamu zararları ve tahsilat tutarlarının arttığı tespit edilmiştir. Tartışma - Sayıştay denetiminde uluslararası standartlara geçmenin iş yükünü çok artıracak için performansını düşürecek tezi doğru değildir. Aksine uluslararası standartlara geçişle birlikte Sayıştay denetimin kalitesi ve denetlenen kurumlara katkısı çok daha artmıştır. Bu yeni sistemin geliştirilmesi kamu kaynaklarının etkin kullanımını sağlayacaktır.
ARTICLE INFO	ABSTRACT
Keywords: Turkish Court of Accounts International auditing standards Regularity audit Received 5 August 2024 Revised 22 September 2024 Accepted 25 September 2024 Article Classification: Research Article	Purpose - International auditing standards in the public sector aim to ensure that Supreme Audit Institutions globally conduct audits according to established standards. For this purpose, INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions), an independent and apolitical organization, was established in 1953. The organization in question has determined audit standards on how external auditing will be carried out in the public sector. Public sector external audit standards have been established by adopting the audit method that occurs in the private sector and is based on giving an opinion on financial statements. Aim of this study is to show how the adoption of international standards affects the quality of Turkish Court of Accounts audit. Design/methodology/approach - In this study, the content analysis model, one of the qualitative research methods, was used. The results of Turkish Court of Accounts' audit before and after international adaptation; The data will be examined numerically and comparatively. The actual number of auditors of the Turkish Court of Accounts, audit percentages of institutions, internal control system success scores and compensation and collection amounts will be examined comparatively. Findings - Although the number of auditors in the Turkish Court of Accounts has not increased or even decreased over the years, it has been determined that the rate of auditing institutions has increased, internal control systems have been improved day by day and, more importantly, detection of public loss by auditors and compensation amount have increased. Discussion - The thesis that switching to international standards in the Turkish Court of Accounts audit will reduce performance because it will increase the workload is not true. On the contrary, with the transition to international standards, the quality of the Turkish Court of Accounts audit and its contribution to the audited institutions have increased much more than before. The development of this new system will ensure the effective use of public resources.

¹ Bu çalışma, Rifat Emre ÖZER'in Dr. Öğr. Üyesi Adem ALTAY danışmanlığında yürüttüğü ve henüz savunması yapılmamış ve yazım süreci devam eden "Uluslararası Standartlara Geçişin Sayıştay Denetiminin Kalitesine Etkisi" başlıklı Yüksek Lisans tezinden üretilmiştir.

Yazarlar eşit katkı sağlamıştır.

Önerilen Atıf/Suggested Citation

Altay, A., Özer, R. E. (2024). Düzenlilik Denetimine Geçişin Sayıştay Denetimine Etkisi, İşletme Araştırmaları Dergisi, 16 (3), 1851-1865.

1. GİRİŞ

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 98'inci maddesinde; devlet yönetiminde yürütme organının meclis tarafından denetlenmesi düzenlenmiştir. Bu maddeye göre Türkiye Büyük Millet Meclisi; meclis araştırması, genel görüşme, meclis soruşturması ve yazılı soru yollarıyla bilgi edinme ve denetleme yetkisini kullanabilmektedir. Bu yetkiye ek olarak yine Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 160'ıncı maddesine göre Sayıştay; merkezî yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını TBMM adına denetlemek, bu kurumların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak, gerekli inceleme ve denetleme görevini yapmakla yükümlüdür.

Anlaşılabacağı üzere Sayıştay, kuvvetler ayrılığı ve denge mekanizmasının sağlıklı işleminde meclis adına yürütmeyi denetleme görevi ile bir bağımsız dış denetim organı olarak yasama, yürütme ve yargı fonksiyonları üzerine oturan önemli bir rol üstlenmektedir. Sayıştayın bu görevi sadece yürütmeden bağımsız yapması yeterli değildir. Aynı zamanda uluslararası denetim standartlarına da uygun bir denetim yapması Sayıştay denetiminin etkinliğini çok daha artıracaktır.

INTOSAI (Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü) tarafından uluslararası standartlar belirlenmiş ve dünyadaki üye ülke Sayıştayları bu standartlara entegrasyon sağlamaya çaba göstermektedir. Türk Sayıştayını eliyle yürütülen dış denetimin dönüşümü de yerel mevzuatın bu standartlara uyumu zorunlu tutması ile başlamıştır. Önce 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, devamında da 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile bağımsız denetim ve denetimin kalitesi anlamında ciddi ilerleme kaydedilmiştir. Sözü edilen kanunlar ile uluslararası standartlara uyum zorunlu hale gelmiştir.

Bu zorunluluğun getirdiği en önemli değişim denetim usullerinde gerçekleşmiştir. 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'ndan önce 832 sayılı Sayıştay Kanunu çerçevesinde yürütülen dış denetim sadece kamu zararı tespitine yönelik bir denetimdi. Ancak 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile kamu zararı ve mali işlemlerin yasal mevzuata uygunluğunun tespiti yanısıra kamu idarelerinin finansal tablolarının güvenilirliğini denetleyen ve bu tablolara makul güvence onayı veren daha kapsamlı bir role büründü. Ayrıca kamu zararının tespiti ve önlenmesi ile kurum ve kuruluşların iç kontrol sistemlerinin incelenmesi ve değerlendirilmesi de Sayıştay denetiminin önemli unsurları haline geldiler.

5018 ve 6085 sayılı Kanun ve ilgili diğer alt düzenlemelerde kamu zararı tespiti için işlemlerin tek tek incelenmesine dayanan anlayış terkedilmiş ve finansal tablo bütünlüğünü dikkate alan risk odaklı denetim yöntemine geçilmiştir. Kamu zararının tespiti temel amaç olmaktan çıkmış, daha geniş anlamda denetim yapılmaya başlanmıştır. Bu yeni anlayıştaki risk odaklı düzenlilik denetimi sırasında kamu zararı; hesapların incelenmesi sırasında tespit edilmesi halinde gündeme gelen bir konu halini almıştır. Düzenlilik denetimine geçişle birlikte Sayıştay Denetçisi; tüm evrakları tek tek inceleyerek kamu zararı tespit etmeye çalışmak yerine artık denetlediği kamu idaresinin muhasebe işlemlerini risk odaklı denetim yaklaşımıyla incelemektedir. Bu yeni denetim şekli ile finansal tabloların güvenilirliği hakkında görüş verilmekte, mali mevzuata aykırı karar, işlem ve faaliyetler tespit edilmekte ve denetim raporlarında bunlara yer verilmektedir. Yine düzenlilik denetimi esnasında saptanan kamu zararı ile ilgili durumlar için yargılamaya esas raporlar da öncesinde olduğu gibi düzenlenmeye devam edilmektedir.

Yeni denetim anlayışı ile Sayıştay denetimi çok daha kapsamlı bir hale gelmiştir. 2010 yılından itibaren düzenlilik denetimine geçilmesiyle birlikte Sayıştay uluslararası denetim standartlarına tam uyumun sağlanması için detaylı uygulama rehberleri hazırlamıştır.

Bu çalışmada Türk Sayıştayının denetiminde meydana gelen dönüşüm ve bu dönüşümün Sayıştay denetimine etkisi incelenmeye çalışılacaktır. Bu çalışmada öncelikle uluslararası kamu denetimi ve yüksek denetim kurumlarının, bir diğer deyişle Sayıştayların örgütlenme modelleri hakkında bilgi verilecektir. Devamında Türk Sayıştayının denetim sürecinden bahsedilecektir. Özellikle 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunu öncesi dönem ile günümüz Sayıştay denetimi de ele alındıktan sonra son kısımda modern kamu sektörü denetimine (düzenlilik denetimine = uluslararası denetim standartlarına) geçişin Sayıştay denetimine etkileri tartışılacaktır.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

2.1. Denetim ve Uluslararası Alanda Kamu Denetimi

2.1.1. Denetim Kavramı¹ ve Amacı

Genel anlamda denetim; işletmenin iktisadi faaliyet ve olaylarına ilişkin, iddialarının (finansal tablolarının) önceden saptanmış ölçütlere (muhasabe uygulama ve standartlarına) uygunluğunu araştırmak ve sonuçlarını ilgililere duyurmak üzere bir görüşe ulaşmak için yeterli derecede kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen, sonrasında da ulaştığı sonuçları ilgililere sunan sistematik süreç olarak tanımlanabilir (Kaval, 2005:3, Güredin, 2021:11).

Denetim faaliyetinin tarihçesi çok eski zamanlara kadar dayanmaktadır. İşletmenin dört temel fonksiyonundan biri olan denetim; dünyada sektör çeşitliliği ve sanayi alanında devrimsel gelişmelerle birlikte üretimin kapasitesinin küresel anlamda artmasıyla birlikte tedarik, üretim, pazarlama, finansman ve yönetim fonksiyonlarının denetimi önem kazanmıştır (Bozkurt, 2013: 56).

Denetim, bir kurum veya kuruluşun finansal olan veya olmayan tüm işlemlerinin önceden belirlediği planlarına, amaçlarına ve tabi olunan mevzuata uygun olup olmadığının incelenmesi ve sıkıntılı durumlar varsa, bunlara da gerekli tedbirlerin alınabilmesi faaliyeti olarak tanımlanabilir (Sanal, 2022: 4).

Bir başka tanıma göre denetim “Denetim, işletmenin veya kamu kurumunun faaliyetlerinin, yapısı ve çıktılarının önceden tespit edilmiş kurallara uyum seviyesinin gözlemleme, araştırma, sorgulama gibi tekniklerle saptanması ve ulaşılan sonuçların bağımsız ve düzenli olarak değerlendirilip ilgili taraf ve kişilere aktarılması sürecidir.” (Köse, 1999: 33)

Denetim, kamu maliyesinin ve genel ekonominin temel yapıtaşıdır. Çünkü hem özel sektörün ve hem de kamuda yönetimin en önemli fonksiyonlarından biridir. Yeterli ve uygun bir denetim mekanizmasına sahip olmayan hiçbir devlet; faaliyetlerini etkin ve verimli bir biçimde sürdüremez (Dementyev, 2007: 195-228).

Yine denetim, kurum ve kuruluşların uymak zorunda oldukları önceden belirlenmiş mevzuat ve standartları baz alarak, faaliyetlerin bu kurallara ve standartlara uygunluğunu ortaya koymak ve değişiklikler gerekli ise makul ve iyileştirici tavsiyeler getirmektir (Durul, 1989: 17).

T.C. Sayıştay Başkanlığı tarafından yayımlanan ve bu kurumunun denetimlerinde esas aldığı Düzenlilik Denetimi Rehberi’nde düzenlilik denetimi tanımı yapılmıştır. Buna göre *düzenlilik denetimi; kamu idarelerinin hesap ve işlemleri ile mali rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğu hakkında görüş bildirilmesi, kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti ve mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesidir* (Sayıştay, 2024: 3)

Denetimin amacı, ilgili kurumlar için daha yararlı olan yöntemlere ulaşabilmek, tabi olunan mevzuata uygunsuzlukları tespit edebilmek, yöneticilerini kurumun mevcut durumu hakkında doğru bir şekilde bilgilendirebilmek, kurumun finansal tablolarına güvence vermek ve paydaşlarına da güvenilir bilgiler sunmaktır (Kebeli, 2012: 6). Bu amaçların yanında ana amaç ise kurumun verimliliğini ve etkinliğini artırabilmektir.

2.1.2. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (INTOSAI) ve İlkeleri

INTOSAI; tüm dünyada kamuyu denetleyen yüksek denetim kurumlarının üye olduğu çatı örgüttür. INTOSAI kendini özerk, bağımsız ve politik olmayan bir örgüt olarak tanımlamaktadır. INTOSAI, kamu dış denetim kurumları topluluğu için var olmuş bir şemsiye örgüttür ve ayrıca ECOSOC nezdinde özel danışmanlık statüsüne sahip bir sivil toplum kuruluşudur (INTOSAI, internet sitesi).

INTOSAI’nin görevi, kamu sektörünün hesap verebilirlik durumuna etkili bir yolla katkı yapma, kamu saydamlığı ve kaliteli yönetimle ilgili kamu idarelerini teşvik etme ve toplumun faydasına olacak biçimde

¹ Denetim kavramı, riske yönelik denetim ve sürekli denetim vb. konuların detayları için bkz.; Adem ALTAY, “İşletmelerde Riske Yönelik Denetim ve Raporlanması”, Ankara, Gazi Üni., Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008 (Yayınlanmamış Doktora Tezi).

devlet programlarının ekonomisini, verimliliğini ve etkinliğini teşvik etme hususunda üyelerini desteklemek olarak tanımlanmıştır.

INTOSAI vizyonunu, üyelerinin kamu sektörünün hesap verebilirliğini artırma çabalarında tam potansiyellerine ulaşmalarına olanak tanıyan, böylece yönetişimi güçlendiren ve sonuçta vatandaşların yaşamlarını iyileştiren lider bir uluslararası kurum olarak gelişmeye devam etmek şeklinde ifade etmiştir.

INTOSAI değerlerini ise hesap verebilirlik, profesyonellik, iş birliği ve eşitlik olarak belirlemiştir.

Örgüt uygunluk, bağımsızlık, kalite ve mükemmelliği teşvik eden uluslararası alanda kabul görmüş mesleki ilkeleri, standartları ve rehberleri belirlemektedir. Aynı zamanda ülke Sayıştaylarının mesleki kapasite ve yeteneklerinin geliştirilmesine yardım ederek topluma sundukları değer ve faydayı en üst düzeye çıkarmalarına destek olur. Sayıştaylar arası iş birliği, yardımlaşma ve bilgi paylaşımı ile sürekli gelişim hususunda faaliyetler organize eder.

INTOSAI 1977 yılında Paru'nun Lima şehrinde yapılan 9. Kongresinde ilk ilkesi olan Lima Deklarasyonunu yayınlamıştır (INTOSAI-P1). Bu deklarasyonda, güvenilir sonuçlara ulaşmak için gerekli olan denetim faaliyeti ve denetim kurumlarının temelleri atılmıştır. Bu deklarasyonunu kamu denetiminin "Magna Carta"sı olarak bilinmektedir. Amacı kurumların bağımsız denetime tabi olmasını sağlamak, hukukun üstünlüğünü ve demokrasiyi güçlü hale getirmektir.

INTOSAI P-10 olarak bilinen Meksika Deklarasyonunda da bağımsızlığa ilişkin 8 ilke ortaya konulmuştur. Bunlar; etkin bir mevzuat, yüksek denetim kurumlarının bağımsızlığı, bu denetim kurumlarının tüm belge ve bilgilere engelsiz erişimi, çalışanlar ile ilgili rapor düzenleme hakkı ve yükümlülüğü, denetim raporlarının özgürce düzenlenebilmesi, denetim kurumlarının önerilerinin etkin bir şekilde takibinin sağlanması, yeterli finans ve insan kaynağının sağlanması olarak sıralanmıştır (INTOSAI, 2007).

2.1.3. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları ve INTOSAI Rehberliği

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI), INTOSAI tarafından belirlenen ve her üye ülkenin kullandığı uluslararası standartlardır. ISSAI 100 *Kamu Sektörü Denetiminin Temel İlkeleri* kamu sektörü denetimin temel standartlarını, ISSAI 200 *Mali Denetim İlkeleri* mali denetimle ilgili standartları, ISSAI 300 *Performans Denetimi İlkeleri* performans denetimi ile ilgili standartları ve ISSAI 400 *Uygunluk Denetimi İlkeleri* uygunluk denetimi ile ilgili standartları oluşturur. Tüm standartlar da esasen özel sektör için geçerli olan uluslararası denetim standartlarına benzer yapıdadır.

INTOSAI Rehberliği (GUID), INTOSAI ilkelerinin ve Uluslararası Yüksek Denetim Kurumu Standartlarının uygulanmasını örnekleyerek kolaylaştıran ve rehber özelliği taşıyan daha detaylı açıklamalardır.

2.2. Düzenlilik Denetimine Geçiş Öncesi ve Sonrası Sayıştay Denetimi

2.2.1. Düzenlilik Denetimine Geçiş Öncesi Sayıştay Denetimi

6085 sayılı Sayıştay Kanunu'ndan önce 1967 yılından beri aynı ad ile 832 sayılı Kanun uygulanmaktaydı. 832 sayılı Sayıştay Kanunu çerçevesinde denetim, kamu zararının denetçiler tarafından tespiti ve bu tespit sonucunda düzenlenen yargılamaya esas rapor üzerinden kamu zararına ilişkin işlemlerin kesin hükme bağlanması üzerine yürütülen bir denetimdi. 832 sayılı Kanunu'nun 38. Ve 46. Maddelerine göre Sayıştay denetimi; sadece gelirlerin ve giderlerin denetimi ve rakamsal anlamda bir kamu zararı olup olmadığı ile ilgiliydi. İncelenen gelir, gider Sayıştay hesap mahkemeleri olan dairelerde yargılanır ve kesin hükme bağlanırdı. 832 sayılı Kanun çerçevesinde finansal tabloların güvenilirliği konusu dikkate alınamamaktaydı. Muhasebe hesapları da genel anlamda incelenmemekteydi. Mali tabloların denetime konu olduğu tek alan ise sayman hesabının denkleğinin tespit edildiği alandır.

Düzenlilik denetimine geçiş öncesi dikkat çeken 832 sayılı Kanun'daki önemli bir konu da hesap ve işlemlerin sorumluluğunun tamamen sayman üzerinde olması ve bu kişinin yöneticisi ve amiri konumunda olan kişilerin hiçbir sorumluluğunun olmamasıdır. Bu da çok adaletsiz bir uygulamadır.

2.2.2. Düzenlilik Denetimine Geçiş Sonrası Sayıştay Denetimi

Avrupa Birliği uyum sürecinde bir aşra yakın uygulanan 1050 sayılı Kanun ilga edildi ve 2003 yılında 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu yürürlüğe konuldu. Bu Kanun özde finansal disiplinin sağlanması, kamu kaynaklarının verimli ve etkin kullanımının temini, mali saydamlık ve hesap verilebilirliğin gelişmesi amaçlamaktadır (Önder, Türkoğlu, 2012:201). 5018 sayılı Kanunla birlikte tahsil esasından tahakkuk esasına geçilmiş, iç kontrol sistemi, performans esaslı bütçeleme, stratejik planlama, analitik bütçe uygulaması, hesap verebilirlik ve mali saydamlık temel konular kamu yönetiminin bir parçası olmuştur (Önder, Meydanlı, 2019: 133).

Bu kanunla yeni düzenleme olarak; harcama öncesi kontrol görevinin kurum idaresine devri ve kamu kurumlarının tüm gelir ve giderlerinin bütçelerinde yer alması sağlanmıştır. Daha önceden olmayan iç denetim sisteminin zorunlu hale getirilmesi ve dolayısıyla iç kontrol sisteminin güçlendirilmesi, ayrıca Sayıştay denetiminin kapsamının genişletilmesi önemli yeniliklerdir (Köse, 2010: 9).

5018 sayılı Kanun'da dış denetime hükümler önceki denetim anlayışını temelden değiştirmiştir. Bu düzenleme sonrasında Sayıştay denetiminde; genel kabul görmüş uluslararası standartlar dikkate alınarak finansal tabloların bir bütün olarak denetimi yapılacak ve makul güvence verilecektir. Ayrıca kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanılıp kullanılmadığı da incelenecektir.

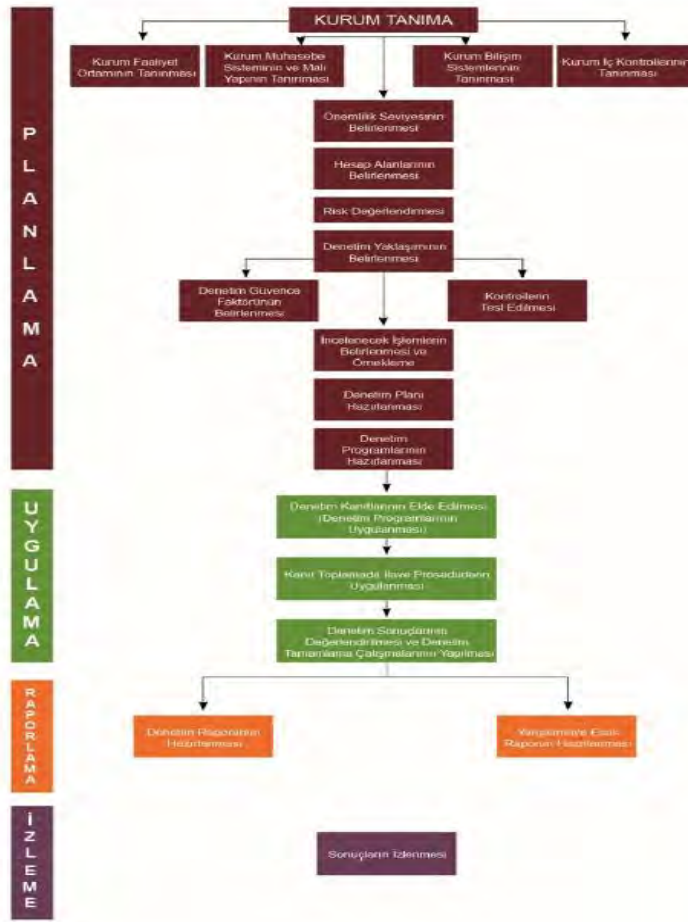
5018 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesinden sonra uluslararası uyumu sağlamak için 6085 sayılı Sayıştay Kanunu yürürlüğe girmiştir.

6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun getirdiği en büyük yeniliklerden birisi denetim kapsamının ciddi anlamda genişlemesidir. Önceden genel ve katma bütçeli idareler denetime tabi iken yeni düzenlemelerle; tüm kamu kurum ve kuruluşları Sayıştay denetimi kapsamına alınmıştır (6085 sayılı Sayıştay Kanunu, 2010: Madde 4). Yine siyasi partilerin denetimi Anayasa Mahkemesinin yetkisinde olmakla birlikte bu faaliyeti için Sayıştaydan destek alması hükme bağlanmıştır. Sayıştay siyasi partileri de denetleyip sonuçlarını Anayasa Mahkemesine iletmektedir (Çelik, 2010: 1303).

Yine yeni mevzuatla birlikte kamu zararı ile ilgili sorumluluğun sadece saymanda olması önlenmiş, kamu kaynaklarını kullanmada yetkili olanlar arasında dağıtılarak adalet sağlanmıştır. Sorumluluk, kusura dayalı hale gelmiş ve işlemlerin süreç akışına göre dağıtılmıştır (Geçgel, 2014: 34). Anlaşılacağı üzere kusurun, sorumlulara yetki ve sorumlulukları oranında dağıtılması esas ilke halini almıştır (Aksoy vd, 2018: 47).

Uluslararası standartlara uygun olarak güncellenen 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun "Tanımlar" başlıklı 2'nci maddesinde Sayıştay denetimi; düzenlilik denetimi ve performans denetimi olarak tanımlanmıştır. Düzenlilik denetimi de mali denetim (finansal tabloların denetimi) ve uygunluk denetimi (gelir, gider ve mallara ilişkin işlemlerin mevzuata uygunluğunun denetimi) olarak ikiye ayrılır.

Sayıştay Başkanlığı, uluslararası denetim standartlarına uygun bir denetim gerçekleştirebilmek için denetim rehberleri hazırlamıştır. Sayıştayın yürüttüğü düzenlilik denetiminin metodolojisi ve safhaları şöyledir;



Şekil 1: Düzenlilik Denetimi Süreci Şeması

Kaynak: www.sayistay.gov.tr

2.2.3. Düzenlilik Denetimi (Uluslararası Standartlara Uygun Sayıştay Denetimi) Üzerine Değerlendirme

2.2.3.1. Düzenlilik Denetimin Önemi

Düzenlilik denetimi; mali denetim ve uygunluk denetimlerinden oluşmaktadır. Doğaldır ki yeni mevzuat sonrası mali denetim işin özünü oluşturmuştur. Uygunluk denetimi de önceki denetim faaliyetinin devamı niteliğindedir.

Günümüze kadar, sayman hesaplarının denetimi, kesin hükme bağlanması ve hesap yargısı olarak açıklanan mali denetim, yeni denetimi anlayışı ile düzenlilik denetimi kapsamına alınmıştır (Bayar, 2008: 3). Mali denetim, devlet idarelerinin gelirlerinin, giderlerinin, harcamalarının, kaynaklarının ve mal varlığının (özetle tüm finansal tablolarının); önceden belirlenmiş kurallarla uyumunu denetleyen sistemdir (Altuğ, 2000: 7-9). Yürürlükteki Sayıştay Kanunu'na göre mali denetim, denetlenen kamu kurumunun finansal tablo ve raporlarının güvenilirliğinin tespitidir.

Yeni sitemle mali denetimin finansal tablolara bir bütün olarak görüş veriyor olması onu muhasebe denetimi haline getirmiştir. Kamu muhasebesi eliyle oluşturulan tüm finansal veriler ve tablolar; kamu yöneticilerine, parlamentoya, bankalara ve vatandaşlara kamu kurumlarının finansal yapısı ve durumu hakkında önemli bilgiler sunmaktadır (Özyürek, 2021: 95-105). Kamu yöneticileri, yönetim faaliyetlerini yürütürken; muhasebe sisteminde üretilen bilgiler ve finansal tablolar sayesinde kurumun mali yapısını görmekte ve bu bilgiler

ışığında geleceğe yönelik kararlar almaktadırlar. Muhasebe işlemlerinin fazlalığı ve karmaşıklığı finansal tablolarda, hataen veya kasten önemli yanlışlıkların oluşmasına neden olmaktadır (Güredin, 2021: 16). Bu nedenle kamu idaresi yöneticisinin sağlıklı kararlar alabilmesi ve kamu zararı oluşmaması için önüne gelen finansal tablolardaki bilgilerin güvenilir olması gerekmektedir. Sayıştayın yeni düzenlilik denetiminde kamu kurumları tarafından sunulan finansal tabloların güvenilirliğine görüş vermesi ile birlikte tüm bilgi alıcılarının doğru bilgi elde etmesi sağlanmaktadır.

Düzenlilik denetimi ile geçilen yeni sitemdeki mali denetimin en önemli özelliklerinden biri risk odaklı yürütülmesidir. 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile denetim alanı idare ve denetlenen hususlar bazında oldukça genişlemesine rağmen Sayıştay, risk odaklı denetim anlayışı sayesinde elindeki mevcut insan kaynağı ile bütçe yapısına göre idareleri yüksek yüzdelere denetlemeyi başarabilmiştir. Tüm işlemlerin incelenerek Sayıştay yargısına konu hususların tek tek arandığı eski anlayışta ise bu oranlarda denetim yapmak mümkün değildi.

2.2.3.2. İç Kontrol Sistemlerinin Değerlendirilmesinin Önemi

Denetçi tarafından finansal tablolara görüş verilen mali denetim sürecinin en önemli bileşenlerinden biri iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesidir. Yürürlükteki Sayıştay Kanunu öncesinde mali denetim olmadığı gibi kamu idarelerinin iç kontrol sistemlerini değerlendiren, sağlıklı çalışmayan kontroller hakkında kamu idarelerini uyaran ve mevcut riskleri bertaraf etmek için yeni kontroller öneren herhangi bir denetim anlayışı da mevcut değildi. Düzenlilik denetimine geçiş ile Sayıştay mali denetim çerçevesinde denetim kapsamında olan kamu idarelerinin iç kontrol sistemlerini değerlendirmeye, çalışmayan kontrolleri tespit etmeye ve bu hususta kamu idarelerinin iç kontrol süreçlerinin gelişimine katkıda bulunmaya başlamıştır. Sayıştay, her yıl iç kontrol sistemi değerlendirme prosedürleri kapsamında kamu idarelerini puanlamış ve 2018 yılından itibaren Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporunda bütçe bazında bu puanlamalara yer vermiştir. Yıllar itibarı ile denetime tabi idarelerin iç kontrol sistemi ortalama puanlarının arttığı görülmüştür. Bu sayede kamu kaynaklarının daha etkin ve verimli kullanımı da sağlanmaya başlanmıştır.

2.2.3.3. Yeni Denetim Anlayışının Sayıştayın Yargı Fonksiyonuna Etkisi

Yukarıdaki bölümlerde değinildiği gibi Sayıştay, yargı yetkisi olan ve bu yetki ile sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlayan bir dış denetim organıdır. 6085 sayılı Kanun öncesi Sayıştay denetiminde denetime giden denetçilerin odağı doğrudan doğruya kamunun parasal anlamda zarara uğratılıp uğratılmadığı idi. Sayıştay denetçileri denetimde bulundukları illerdeki mali işlemleri kamu zararı yönü ile tek tek inceliyordu. Ancak düzenlilik denetimine geçişle birlikte, sadece belli evrakların denetimi ve kamu zararı arayışı yerini; daha geniş kapsamlı, finansal tablolara güvence veren denetim anlayışına bırakmıştır. Bu konu özellikle araştırmanın en önemli ana başlıklarından birisidir. Uluslararası denetim standartlarına (düzenlilik denetimine) geçiş sürecinde Sayıştay içinden ve denetlenen kurumlar tarafından denetim alanının çok genişlemesi ile kalitenin düşeceği ve yeterli kamu zararı tespiti yapılamayacağı yönünde çok fazla fikir ortaya konulmuştur. Çalışmada detaylı araştırmalarla düzenlilik denetiminde kamu zararı tespitinde bir aksama olmadığı ve denetim kalitesinin iyileştiği hipotezi araştırılacaktır. Bu yeni denetim anlayışının kamu zararı tespitini engellemediği tespit edilmeye çalışılacaktır.

2.3. Literatür Taraması

Sayıştayın uluslararası denetim standartlarına (düzenlilik denetimine) geçişi ile ilgili genel bilgi veren yayınlar yapılmıştır. Önder ve Türkoğlu 2012 yılında yaptıkları çalışmada yeni denetim anlayışı ve Sayıştay Kanunu üzerine değerlendirme yaparak yenilikler hakkında bilgi vermişlerdir. Ela ve Türkyener 2015'teki makalelerinde düzenlilik denetimi ve süreçleri hakkında genel bilgiler vermişlerdir. Önder ve Meydanlı 2019'da yaptıkları çalışmada da 6085 Sayılı Kanun'un getirdiği yeni denetim anlayışının TBMM-Sayıştay ilişkilerini ve TBMM'nin denetim fonksiyonunu nasıl etkilediği açıklanmıştır.

Görüldüğü gibi yapılan çalışmalarda genellikle yeni düzenlemenin getirdiği yenilikler açıklanırken özellikle kamu zararına etkileri ve kamu kurumlarının iç kontrol sistemine etkileri alanında karşılaştırmalı bir çalışma yapılmamıştır. Bu nedenle çalışma kapsamında özellikle yeni denetim anlayışının kamu zararının tespitini nasıl etkilediği; öncesi sonrası dönemlerin rakamsal verileri ile karşılaştırmalı olarak analiz edilecektir.

3. YÖNTEM

3.1. Araştırmanın Modeli

Bu araştırmada nitel araştırma yöntemlerinden içerik analizi modeli kullanılmıştır. Araştırmanın hipotezi düzenlilik denetimine (uluslararası denetim standartlarına) geçişin; Sayıştayın denetim kalitesini olumsuz yönde etkilemediği, özellikle kamu zararı tespitinin azalmadığının tespiti ve kamu kurumlarının performansına daha fazla katkı sağladığının araştırılmasıdır. Bu hipotez ve temel amaç kapsamında araştırmada Sayıştayın yıllar itibariyle denetçi sayıları ile düzenlilik denetimi öncesi ve sonrası denetim performansı karşılaştırılacaktır. Bu araştırmanın yapılmasının başka bir amacı da literatürde benzer bir çalışmanın yapılmamış olmasıdır. Sayıştayın yeni denetim sistemine geçişi birçok yayında ele alınmış fakat özellikle kamu zararının tespiti ve kurumların iç kontrol sistemlerindeki iyileşmeye etkisi incelenmemiştir.

3.2. Evren ve Örneklem

Araştırmanın evreni 2001 ve 2023 yılları arasındaki tüm Sayıştay faaliyet raporları ve kamu kurum/kuruluşlarının denetimine ilişkin raporlardır. Araştırma kapsamında tüm İdare Faaliyet Raporları ile tüm Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporları örneklem kapsamına dahil edilmiştir. Ayrıca tamamına ulaşmanın mümkün olmaması nedeniyle birçok kurumun yayınlanan denetim raporu da incelenmiştir.

3.3. Veri Toplama Aracı

Çalışmada öncelikle Sayıştayın insan kaynağı (denetçi sayıları) 2005-2023 yılları itibariyle tespit edilmiştir. Yine 2012-2022 yılları kamu kurum ve kuruluşlarının denetlenme yüzdeleri verilerine ulaşılmıştır. Ayrıca birçok yılın faaliyet raporu taranarak kurum ve kuruluşların iç kontrol sistemi inceleme puanları derlenmiştir. Asıl temel konu olan kamu zararının trendinin tespit edilebilmesi ve anlamlı kıyaslama yapılabilmesi için 2001 yılı ile 2023 yılları arasındaki (yeni sisteme fiilen 2012 ve devamında geçildiği için) 22 yıllık kamu zararı ve tahsil tutarları; Sayıştay yıllık raporları (ikincil veriler) tek tek incelenerek ve birçok kurumun denetim raporlarına (birincil veri) bakılarak tespit edilmiştir.

3.4. Verilerin Analizi

Verilerin analizine başlarken ilk olarak yıllar itibariyle Sayıştay istihdam ettiği Denetçi sayıları şöyledir. Veriler Sayıştayın yıllar itibariyle İdare Faaliyet Raporlarından alınmıştır;

Tablo 1: Yıllara Göre Sayıştayda Aktif Çalışan Denetçi Sayısı

Yıl	Sayıştayda Aktif Çalışan Denetçi Sayısı
2005	603
2006	641
2007	693
2008	745
2009	787
2010	894
2011	826
2012	842
2013	865
2014	893

Yıl	Sayıştayda Aktif Çalışan Denetçi Sayısı
2015	922
2016	759
2017	783
2018	772
2019	804
2020	830
2021	865
2022	819
2023	821
2024	-

6085 Sayıştay Kanunu 2010 yılında yürürlüğe girmiş ve uluslararası standartlara uygun dış denetim 2012 yılından itibaren uygulanmaya başlanmıştır. İlk Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu da bu yılda TBMM'ye sunulmuştur. Bu yıllardan itibaren Sayıştayda aktif görevde olan denetçi sayısında dikkati çeken bir artış görülmemiştir. Örneğin 832 sayılı Kanun'a göre denetim yapılan 2010 yılında denetçi sayısı 894 iken 2023 yılında gelindiğinde bu sayı düşüş göstererek 821'e gerilemiştir. Belirtilen yıllar arasında da istihdam edilen denetçi sayısında önemli bir değişiklik olmamıştır. Yukarıda da açıklandığı üzere yeni sisteme geçişle birlikte denetçilerin denetim alanındaki iş yükü de çok fazla artmıştır. Şimdi yıllar itibariyle aynı seviyede

insan kaynağı ve iş yükünün artmasına rağmen denetim kalitesinde ve kamu zararı tespitinde bir azalma olup olmadığını aşağıda bulgular kısmında ele alalım;

4. BULGULAR

Araştırma kapsamında öncelikle kurumların denetlenme yüzdelere bakalım;

Aşağıdaki tabloda uluslararası standartlara geçişten sonra Sayıştayın yıllar itibarı ile bütçe yapısına göre kamu idarelerini denetleme yüzdelere yer verilmiştir. Veriler Sayıştay Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporlarından derlenmiştir.

Tablo 2: Bütçe Yapısı İtibarı ile Kamu İdarelerinin Yıllara Göre Denetlenme Yüzdesi

Bütçe Yapısı	Yıllara Göre Denetlenme Yüzdesi (%)										
	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Genel Bütçe	99,94	99,79	99,79	100	100	100	99	99	99	99,99	100
Özel Bütçe (Yükseköğretim)	78,73	91,21	100	100	87	91	92	90	90	90,93	87
Özel Bütçe (Diğer)	99,90	99,94	100	100	99	99	80	99	99	98,70	99
Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar	100	97,34	100	100	100	100	100	98	98	97,01	100
İl Özel İdareleri	84,15	98,31	100	100	57	58	46	14	17	15,49	24
Büyükşehir Belediyeleri	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	89
Büyükşehir Belediyeleri Bağlı İdareleri	92,08	98,17	94	100	85	88	66	66	69	92,36	87
İl Belediyeleri	93,93	97,87	100	100	66	39	41	71	55	34,58	43
İlçe Belediyeleri	45,45	43,86	40	71	60	60	64	57	33	30,05	39
Sosyal Güvenlik Kurumları	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
Kalkınma Ajansları	54,83	100	34	100	-	-	-	-	58	18	18
YİKOB	-	-	-	-	-	48	48	86	10	21	20
Diğer İdareler	-	-	-	-	100	100	100	99	99	99	99

Yukarıdaki tabloya göre Sayıştay denetiminin dışında kalan kamu idaresi yüzdesel olarak oldukça düşüktür.

Bütçe itibarı ile kamu idarelerinin denetlenme yüzdesini gösteren tablo ve yıllara göre aktif çalışan denetçi sayısını gösteren tablo birlikte değerlendirildiğinde Sayıştayın yüzdesel olarak neredeyse bütün kamu idarelerini denetleyebilmesini sağlayan husus insan kaynağındaki artış değildir. Bunun en önemli sağlayıcısı düzenlilik denetiminin getirdiği risk odaklı denetim sayesinde elindeki insan kaynağını en verimli şekilde kullanabilmesidir.

Özetle ilk bulgu yeni denetim sistemine geçiş denetlenme oranlarında herhangi bir azalmaya neden olmamış aksine bazı kurumlarda denetlenme oranı artmıştır.

Şimdide denetim kalitesi ve kamu kurumlarının performansına etkisine bakalım;

Aşağıda 2018 yılından itibaren yıllar itibarı ile kamu idarelerinin iç kontrol sistemi puanlarına ilişkin tablolar yer almaktadır. Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporlarına göre “Kamu kurumlarının iç kontrol sistemleri, denetimin uygulanması esnasında denetim ekiplerince “İç Kontrol Sistemi Değerlendirme Formu”nda bulunan sorulara yöneltilen yanıtların tahlil edilmesi ile 1 ve 5 arası puan verilmesi neticesinde ulaşılan veriler yoluyla değerlendirilmektedir. (1: Hayır, bu konuda bir çalışma mevcut değildir. 2: Bu konuda bir çalışma başlatılmış ancak tamamlanmamıştır. 3: Bu konuda çalışmalar tamamlanmış ancak tam olarak uygulanmamaktadır. 4: Konuya ilişkin uygulamalar vardır ancak etkili değildir. 5: Evet, bu konuda yeterli ve etkili bir çalışma ve uygulama mevcuttur.)” 2019

yılından itibaren verilen puanlar oranlama ile 100 üzerinden yeniden hesaplanarak raporda yer almıştır. 2018 yılı sonuçlarının 100 üzerinden hesabı ise yine oranlama ile tarafımızca yapılmıştır.

Tablo 1: Bütçe İtibarı ile Kamu İdarelerinin İç Kontrol Sistemlerinin Başarı Puanları

Bütçe Türü	Yıllar Bazında Puanlar				
	2018	2019	2020	2021	2022
Genel Bütçeli İdareler	75,20	73,00	79,00	82,00	85,00
Özel Bütçeli İdareler (Yükseköğretim)	75,20	66,00	73,00	74,00	79,00
Özel Bütçeli İdareler (Diğer)	74,40	67,00	76,00	76,00	81,00
Mahalli İdareler	63,20	62,00	68,00	61,00	68,00
Sosyal Güvenlik Kurumları	94,60	71,00	78,00	86,00	95,00
Ortalama Puan	76,52	67,80	74,80	75,80	81,60

Yukarıdaki tablodan anlaşılacağı üzere Genel Bütçeli idarelerin iç kontrol sistemlerinin başarı puanı yaklaşık %10 oranında artmıştır. Bu artış yükseköğretim kurumlarını kapsayan özel bütçeli idarelerde yaklaşık %5, diğer özel bütçeli idarelerde ise yaklaşık %7 civarındadır. Mahalli idarelerin iç kontrol sistemi başarı puanı yaklaşık %5 oranında bir artış göstermiştir. Sosyal güvenlik kurumları ise 2019 yılından itibaren bir düşüş gösterse de 2022 yılının sonunda %95 oranında bir başarı çizgisini tekrar yakalamıştır. Her ne kadar başarı oranlarındaki küçük artışlar önemsiz görünse de puanlamada sorulan soruların 1’den 5’e kadarki karşılıklarının niteliği, küçük yüzdelerde dahi olsa başarı artışlarının önemini ortaya koymaktadır. Örneğin 4 puan, iç kontrol sistemine ilişkin bir konuda uygulama bulunduğunu ancak bu uygulamanın etkin olmadığını göstermektedir. Bu puan yüzdelik oranlamada %80’e denk gelmektedir. 5 puan ise iç kontrolle ilgili bir hususta yeterli ve etkin bir çalışma olduğunu ortaya koymaktadır. Görüleceği üzere %80’in geçilmesi yeterli ve etkin bir iç kontrol sistemine yaklaşıldığını göstermektedir. Genel bütçeli ve diğer özel bütçeli idarelerin iç kontrole ilişkin uygulamanın olmadığı seviyeden %80’i geçerek yeterli ve etkin bir iç kontrol sistemine doğru ilerlediği görülmektedir. Mahalli idareler ve yükseköğretim kurumlarını kapsayan özel bütçeli idarelerin de gelişim kaydettiği görülmektedir. Ortalama puanlarda da yukarıda sözü edilen %80’lik baraj geçilmiş, yeterli ve etkin bir iç kontrol sistemine yaklaşılmıştır. Kamu kurumlarının iç kontrol sisteminin Sayıştay denetimlerindeki bulgular uyarılarla gelişmiş olması; kamu kaynağının daha düşük maliyetle ve daha yüksek performansla kullanılmasını sağlayacaktır. Aynı zamanda kamu zararının sebeplerinden birisi olan hatalı işlemlerinin sayısı ve tutarını azaltacaktır.

Şimdi de çalışmanın belki de en önemli konusu olan; kamu zararının durumuna göz atalım;

Denetim sırasında bir kamu zararı ile karşılaşılması durumunda Sayıştay yargılama fonksiyonunu yerine getirmektedir. Yani oluşan bu zarar ilgili kişi ya da kurumlardan tahsil ve tazmin edilmektedir. Bu sayede de kamu zararı azaltılmaya ve cezalar ile de ortaya çıkması engellenmeye çalışılmaktadır.

Araştırma hipotezimiz; yeni denetim uygulaması olan düzenlilik denetiminin kamu zararının tespitini engellemediğinin araştırılmasıydı. Mali işlemlerin tek tek incelenmemesi kamu zararlarının tamamının veya bir kısmının tespit edilmesine engel olmamaktadır ve yargı fonksiyonu zayıflatmamaktadır. Bu hususla ilgili aşağıdaki grafik yıllara göre tazmin ve tahsilat miktarları ile bunların toplamalarının bugünkü değerini göstermektedir.

Tablo 4: Yıllara Göre Tazmin ve Tahsilat Tutarları

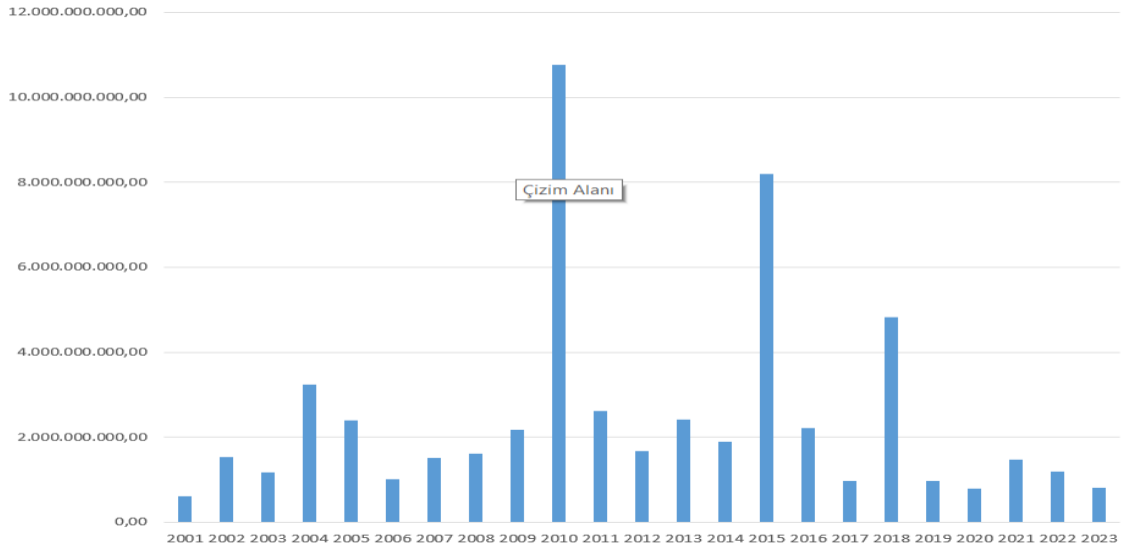
Yıl	Tahsilat Tutarı (TL)	Tazmin Tutarı (TL)	Toplam (TL)	Toplam Bugünkü Değer (TL)
2001	6.667.026,00	10.535.425,00	17.202.451,00	603.044.722,25
2002	9.930.497,00	46.761.411,00	56.691.908,00	1.523.932.564,92
2003	10.363.749,00	39.806.271,00	50.170.020,00	1.166.251.504,31
2004	109.344.538,00	46.740.565,00	156.075.103,00	3.237.634.367,78

2005	20.264.537,00	102.006.121,00	122.270.658,00	2.397.979.879,72
2006	16.859.113,00	39.894.332,00	56.753.445,00	1.004.318.315,43
2007	18.458.197,00	73.255.051,00	91.713.248,00	1.518.433.937,94
2008	27.878.617,47	77.790.271,37	105.668.888,84	1.607.211.637,09
2009	25.953.437,81	126.044.016,71	151.997.454,52	2.177.778.054,42
2010	64.823.249,43	745.127.739,12	809.950.988,55	10.753.007.165,87
2011	-	221.253.624,00	221.253.624,00	2.617.990.285,81
2012	-	146.116.023,18	146.116.023,18	1.664.456.493,86
2013	46.769.084,42	181.259.540,86	228.028.625,28	2.424.551.508,97
2014	95.494.703,02	94.656.151,62	190.150.854,64	1.888.781.171,40
2015	46.366.760,44	835.682.601,06	882.049.361,50	8.198.955.864,26
2016	38.801.257,47	309.333.039,41	348.134.296,88	2.212.736.545,20
2017	50.435.648,00	119.824.920,00	170.260.568,00	966.919.443,29
2018	894.028.500,00	127.539.851,00	1.021.568.351,00	4.822.493.552,56
2019	44.633.715,00	183.888.466,00	228.522.181,00	964.607.429,98
2020	35.031.554,00	177.212.631,00	212.244.185,00	781.764.609,86
2021	134.784.036,00	410.706.087,00	545.490.123,00	1.476.487.990,25
2022	73.672.708,00	648.983.124,00	722.655.832,00	1.190.741.105,86
2023	160.794.406,65	652.341.577,86	813.135.984,51	813.135.984,51

Bu çalışmada Tablo 4'te yıl bazında yer verilen tazmin ve tahsilat tutarları 2002 yılından 2023 yılına kadar yayımlanmış olan Sayıştay İdare Faaliyet Raporları ve yayınlanmış birçok kurumun sayıştay denetim raporu araştırılmak suretiyle elde edilmiştir. İlgili tabloda yer alıp tahsilat tutarları ile tazmin tutarlarının toplamından oluşan tutarlar sözü edilen faaliyet raporlarında yer almamaktadır. Bu tutarlar hesaplama yöntemi ile elde edilmiş, tabloya işlenmiş ve toplam bugünkü değerin elde edilmesi için hazır bir veri haline getirilmiştir.

Yıllara göre tahsilat ve tazmin tutarlarından oluşan toplam tutarın bugünkü değeri elde edilirken fiyat endekslerindeki değişimler göz önünde bulundurulmuştur. Hesaplama yapılırken TÜFE (Tüketici Fiyat Endeksi) ve Yİ-ÜFE (Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksi) ortalaması dikkate alınmıştır ($TÜFE/2 + Yİ-ÜFE/2$). Bugünkü değer tabloda yer alan veriler için en güncel yıl olan 2023 yılı olarak kabul edilmiştir. Bugünkü değerine getirilmek istenen tutarın ait olduğu yılın Aralık ayındaki TÜFE ve Yİ-ÜFE değerlerinin 2023 Aralık ayına göre değişim oranları hesaplanmak ve ilgili tutara uygulanmak sureti ile nihai güncel tutarlara ulaşılmıştır.

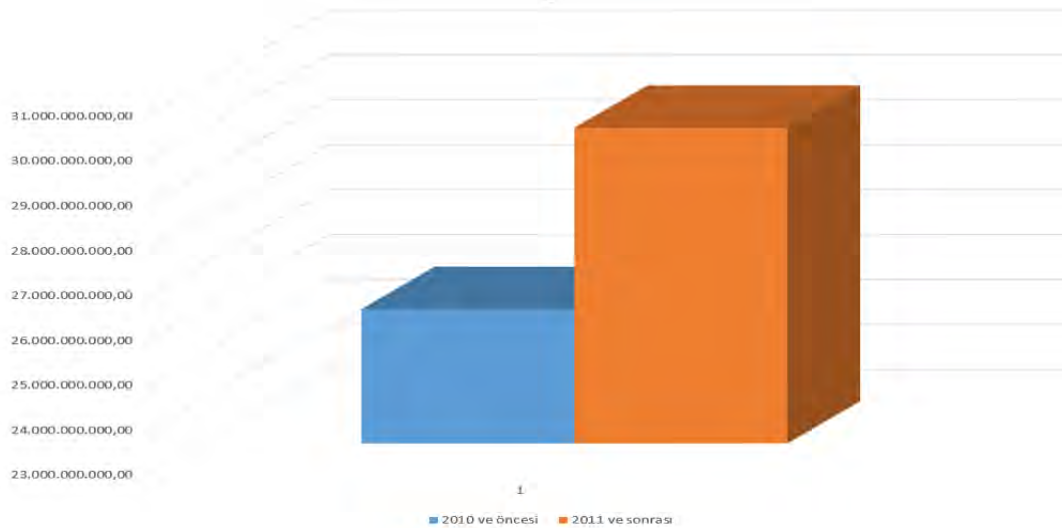
Aşağıdaki şekil ise tazmin ve tahsilatların toplam tutarlarının bugünkü değerini sütun grafik olarak yansıtmaktadır.



Şekil 2: Yıllara Göre Tazmin ve Tahsilat Tutarlarının Sütun Grafiği (Bugünkü Değer)

6085 sayılı Sayıştay Kanunu 19.12.2010 tarihinde Resmî Gazetede yayımlanmış ve aynı tarihte yürürlüğe girmiştir. Yeni Kanun ile birlikte uluslararası standartlara uygun denetime 2011 yılında geçilmiştir. Şekil 2'ye bakıldığında dramatik tazmin ve tahsil toplamı artışlarının yaşandığı belli yıllar dışında kamu zararının tahsil ve tazmin tutarlarında yıllar boyunca önemli bir değişiklik olmamıştır. Buradan çıkan en önemli sonuç kamu zararı tespitinde reel olarak bir azalma söz konusu değildir. Aksine daha önceki tablolarda da ortaya konulduğu üzere her geçen gün kurumların iç kontrol sistemlerinin gelişmesi ve denetim oranlarının artması nedeniyle kamu zararlarının zıt orantılı olarak azalması beklenmelidir. Bu olumlu birçok gelişmeye rağmen yeni sistem öncesi kadar kamu zararı tespiti halen yapılabiliyorsa; esasında eskiye nazaran daha fazla kamu zararı tespit ediliyor demektir.

Aşağıdaki grafikte ise 2010 ve öncesi ile 2011 ve sonrası bugünkü değer hesabına göre toplam tazmin ve tahsilat tutarları görülebilir.



Şekil 3: 2010 ve Öncesi ile 2011 ve Sonrası Toplam Tazmin ve Tahsilat Tutarları (Bugünkü Değer)

Şekil 3'e göre modern denetim anlayışı öncesi tazmin tutarlarının bugünkü değer toplamı 26 Milyar Türk Lirası'nın altında kalmıştır (25.989.592.149,73). 2011 yılı ile birlikte uluslararası standartlara uygun denetim anlayışına geçilmiş ve bu yıldan sonra tazmin ile tahsilat tutarlarının toplamı 30 Milyar TL'nin üzerine çıkmıştır (30.023.621.985,81). Anlaşılabileceği üzere yeni denetim anlayışı ile tazmin ve tahsilat tutarları azalmak bir yana az da olsa bir artış göstermiştir. Üstelik teknolojinin, dijitalleşmenin ve otomasyonun yıllar yılı gelişimi düşünüldüğünde bu artışı daha çarpıcı hale getirmektedir. Otomatik personel maaşı hesaplayan

yazılımlar, yükleniciler tarafından hazırlanan yapım işleri hak ediş tutarlarını hesaplayan programlar gibi teknolojik gelişmeler düşünüldüğünde ve ilave olarak yukarıda bahsedilen iç kontrol sistemi kalitesinin ve denetim oranlarının artmasına rağmen yine de kamu zararı tespitinde artış görülmesi modern denetim anlayışının Sayıştayın yargı fonksiyonunun kalitesini de çok ciddi anlamda artırdığı görülmektedir.

5. SONUÇ VE TARTIŞMA

Dünyada her geçen gün devletlerin faaliyet alanlarının nüfus artışına paralel olarak hızla büyümesi ciddi denetim ve kontrol sorunlarını beraberinde getirmektedir. Zamanla devlet kurumlarının sayısının ve finansal büyüklüklerinin artması; denetim mevzuatının da gelişmesi ve değişmesine ol açmıştır. Bu değişim özel sektör de aynıdır. Devletlerin yönetiminden sorumlu yürütme organının denetimi çok ayrıntılı birçok mevzuata hâkim olmayı gerektirmektedir. Genişleyen bürokrasi, mevzuatın çeşitlenmesi, harcama ve yatırımların milyarlarca liraya ulaşması Sayıştayların daha hızlı ve çok daha geniş denetim alanlarını denetleyebilmelerini zorunlu kılmıştır. Bu zorunluluk beraberinde sadece kamu zararını belgeye dayalı araştıran denetimden çıkılıp, daha geniş kapsamlı kuş bakışı görüş alanı sağlayacak düzenlilik denetimine geçişi zorunlu kılmıştır. Bu sayede kıt insan kaynağı ile çok daha fazla denetim alanının ve daha etkili bir şekilde denetimi sağlanmıştır. Maliyet tasarrufu da göz ardı edilmemelidir.

Araştırmada dünyaya uyum süreciyle birlikte geçilen düzenlilik denetiminin Sayıştayın denetimine etkisi incelenmiştir;

Çalışma kapsamında, Türkiye Sayıştayının yetişmiş denetim personeli sayısında yıllar itibariyle ciddi değişiklik olmadığı görülmüştür. Denetçi sayılarının aynı kalmasına rağmen kamu kurumlarının her geçen gün kamu ihtiyaçlarına paralel olarak genişlemesi ve büyümesi ilave riskleri de beraberinde getirmektedir. Bu risklerin önüne geçmek için Türkiye Sayıştay Başkanlığı 2010 yılı itibariyle INTOSAI üyesi de olarak düzenlilik denetimine (uluslararası denetim standartlarına) geçmiş ve yeni sisteme göre 2012 yılından itibaren denetimlerine başlamıştır.

Bu sürecin başlaması ile birlikte denetçi sayılarında bir artış olmamasına rağmen kurumların denetlenme yüzdelerinde artış sağlanmıştır. Hem de eskiden olduğu gibi sadece kamu zararı araştırılmayıp tüm finansal tabloların incelenmesine rağmen bunun yapılabilmesi ciddi bir başarıdır.

Yine yeni sistem anlayışı ile tüm finansal tabloların ve tüm hesapların denetlenmesiyle Sayıştay Denetçileri tarafından kamu kurumlarında önceden tespit edilememiş binlerce hata veya hile tespit edilmiş ve raporlarda yazılan bulgular ve uyarılarla bunların düzeltilmesi sağlanmıştır. Kurumlar tarafından mecbur kalındığı için düzenlilik denetimi sayesinde iç kontrol sistemleri her geçen yıl daha da geliştirilmiştir. İç kontrol sistemi başarı puanı düşük olan sadece mahalli idarelerdir. Bunun da sebebini özellikle ilçe belediyelerinin sayısının çok fazla ve bütçelerinin çok küçük olması nedeniyle birçoğunun Sayıştay tarafından denetlenmemesi olarak özetleyebiliriz.

Aynı zamanda birçok kamu kurumunun yapısı ve işleyişi ile ilgili Sayıştayın yaptığı mevzuat değişikliği (birçok mevzuat zamanla ihtiyaçları karşılamaktan uzak kaldığı için değişmesi gerekir, bunu da en iyi tespit edenler dışarıdan bağımsız bir göz olarak olaya bakan denetçilerdir) önerileri ile kurumların işlerliği ve performansı daha da artırılmış, maliyetler ve yönetim sorunları minimuma indirilmiştir.

Son olarak yeni denetim anlayışı ile korkulan olmamış ve Sayıştayın temel amaçlarından birisi olan kamu zararını denetleme ve önleme görevi sıkıntıya girmemiştir. Yeni denetim anlayışında reel anlamda en az eskisi sistemdeki kadar kamu zararı tespit edilerek, düzenlilik denetiminin kalitesi ve başarısı kanıtlanmıştır. Yine birçok farklı amaçlar için kullanılan kamu kurumlarının finansal tablolarının daha şeffaf ve anlaşılır bir şekilde raporlanması sağlanmıştır.

Sayıştay denetimi alanında dünyada ve ülkemizde sürekli gelişme ve güncelleme yaşanmaktadır. Her an kurumların büyüdüğü ve teknolojinin hızla geliştiği dünyada değişim kaçınılmazdır.

Bu çalışmanın devamı niteliğinde Kamu kurumları gruplandırılarak, yıllar itibariyle aynı kurumların büyümesi ve kamu zararlarındaki artışların ilişkisi ile bunun Sayıştay tarafından tespiti araştırılabilir.

KAYNAKÇA

- Ablenov, D.O. (2007). Mali Kontrol ve Derin Denetim: Teori, Metodoloji, Pratik, Almatı.
- Aksoy, M.; Geçgel, B.; Öz, Y. (2018). Sayıştay Hesap Yargısı, Ankara.
- Akyel, R. (2016). Sayıştay Raporlarının Kamu Mali Yönetimine Katkısı, *Amme İdaresi Dergisi*, 49 (1), 119-145,
- Altay A.; (2008), İşletmelerde Riske Yönelik Denetim ve Raporlanması, Ankara, Gazi Üni., Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008 (Yayınlanmamış Doktora Tezi).
- Altuğ, F. (2000). *Mali Denetim*, Bursa.
- Bozkurt, P. (2013). Denetim Kavramı ve Denetim Anlayışındaki Gelişmeler, *Denetışim Dergisi*, (12) 56-62.
- Bayar, D. (2005), Maliye Dergisi, Ankara.
- Bayar, D (2008). Mali Denetim Nedir?, *Maliye Dergisi*, Sayı 1 (155), 1-10.
- Çelik, Ö. (2010). Türk Anayasa Hukukunda Siyasi Partilerin Gelir ve Giderlerinin Mali Denetimi, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12 (Özel Sayı), 1303-1362.
- Dementyevd, V; Gerbakov, V.A. (2007). Rusya Federasyonunun Bütçe Sistemi, Moskova.
- Department for International Development (DFID). (2004). Characteristics of different external audit systems in DFID Briefing,
- Durul, G. V. (1989). Türkiye’de KİT’lerin Denetimi, *Standard Dergisi*, (17), 17.
- Ela, M., & Türkyener, C. M. (2015). Türkiye’de Sayıştayın Düzenlilik Denetimi: Genel Bir Bakış. Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar (602), 25-42.
- Erek, C. (2018). Sayıştay Yargılama Usul Hukuku, *Doktora Tezi*, Anadolu Üniversitesi, Eskişehir.
- Geçgel, B. (2014). Sayıştay’ın Yargı Yetkisi, Yargısal Görevinin Niteliği ve Yargı Kolları Arasındaki Yeri, *Sayıştay Dergisi*, (93), 31-42.
- Güredin, E. (2021). *Denetim ve Güvence Hizmetleri*, İstanbul
- https://parlamericas.org/uploads/documents%20/DfID_Characteristics_of_Different_SAIs.pdf
- <https://www.sayistay.gov.tr/reports/category/12-dis-denetim-genel-degerlendirme-raporlari>
- <https://www.sayistay.gov.tr/>
- https://www.sayistay.gov.tr/files/2989_D%C3%9CZENL%C4%B0L%C4%B0K%20DENET%C4%B0M%20REHBER%C4%B0.pdf
- INTOSAI (1977), Lima Deklarasyonu, Peru.
- INTOSAI (2001), ISSAI 100 – Kamu Sektörü Denetiminin Temel İlkeleri, Viyana.
- INTOSAI (2007), Yüksek Denetim Kurumlarının Bağımsızlığına İlişkin Meksika Deklarasyonu, Meksika.
- INTOSAI (2013), Saydamlık ve Hesap Verme Sorumluluğu İlkeleri, Viyana.
- INTOSAI (2013), Yüksek Denetim Kurumlarının Değer ve Faydaları – Vatandaşların Yaşamında Fark Yaratma, Viyana.
- Işık, A. (2022). Muhasebe Denetiminde Kontrol Riskinin Hesaplanması ve Bir Uygulama, *Doktora Tezi*, Bursa Uludağ Üniversitesi, Bursa.
- Kaval, H. (2005). Uluslararası Muhasebe Standartları Uygulama Örnekleri ile Muhasebe Denetimi, Ankara, Akademik Denetim, Gazi Kitabevi, 2. Baskı.
- Kaşıkcı, F (2006). Risk Odaklı Denetim ve Bir Uygulama, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul
- Kazan, A. (2010). 5018 Sayılı Kanun ile Sayıştay Kanun Teklifi Bağlamında Sayıştay’ın TBMM’ye Sunacağı Raporlar, *Dış Denetim Dergisi*, 1 (1), 192-201.

- Kebeli, A. (2012). Kamu İç Denetiminde Kurumsal Performans Denetimi, TODAİE Kamu Yönetimi Yayınlanmamış Yüksek Lisans Dönem Projesi, Ankara: Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü.
- Köse, H. Ö. (1999). Denetim ve Demokrasi, *Sayıştay Dergisi*, 10 (33), 62-85.
- Köse, H. Ö. (2000). Parlamenter Sistemde Sayıştay'ın Yeri ve İşlevleri, *Sayıştay Dergisi*, (39), 32-66.
- Kuluçlu, E. (2011). Belediye Meclisi Kararları Çerçevesinde Meclis Üyelerinin Sayıştaya Karşı Mali Sorumlulukları, *Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi*, 16 (2), 379-397.
- Lienert, I. (2010). Role of The Legislature in Budget Process, Washington D.C.
- Loughran, M. (2010). Auditing For Dummies, New Jersey
- Mutluer, M. K.; Öner, E.; Coşkun, A. (2015). Sayıştay Hukuku, İstanbul
- Narter, R. (2012), Anayasal Açıdan Bütçe Hakkı, *Ege Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 16 (1-2), 35-52.
- Önder, M; Meydanlı, M. A. (2019). TBMM'nin Denetim Aracı Olarak Sayıştay'ın Rolü: 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu Sonrası Değişiklikler ve Etkisi, Ankara
- Önder, Ö.; Türkoğlu, İ. (2012), Denetim Anlayışının Değişimi: Yeni Sayıştay Kanunu Üzerine Değerlendirmeler, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 8 (7), 197-214.
- Özeren B. (2002). Federal Devlette İç Kontrol Standartları, *Sayıştay Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi*, 1, 5-7.
- Özyürek, H (2012). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Açısından Bağımsız Denetimin Önemi, *Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 4 (2), 95-105.
- Özekicioğlu, S. (2018). Yüksek Denetimin Tarihsel Geçmişi ve Avrupa Birliğinde Yüksek Denetim, *Journal of Economic Policy Researches (İktisat Politikası Araştırmaları Dergisi)*, 5 (1), 73-86.
- Sanal, R. (2003). Türkiye'de Yönetim Denetim ve Devlet Denetleme Kurulu, Ankara
- Tosun, H. ve Cebeci, U. (2008), 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu (Açıklamalı ve Karşılaştırmalı), Ankara
- Sayıştay (2014)). Faaliyet Raporları Değerlendirme Rehberi, 2014: 1
- Sayıştay (2024). Sayıştay Bilişim Sistemleri Denetimi Rehberi, Ankara
- Sayıştay (2023). 2023 Yılı Sayıştay Faaliyet Raporu, https://www.sayistay.gov.tr/files/2976_Say%C4%B1%C5%9Ftay%20Ba%C5%9Fkanl%C4%B1%C4%9F%C4%B1%202023%20Y%C4%B1%C4%B1%20Faaliyet%20Raporu.pdf (<http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/un/unpan028466.pdf>)
- Sayıştay (2024). Düzenlilik Denetimi Rehberi, Ankara
- Üstün, S.; Hepaksaz, E.; Kılıç, R.; Kuluçlu, E. (2011). Kamu Mali Yönetimi ve Sayıştay Hesap Yargısında Mali Sorumluluk, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 16 (2), 379-397.
- Yılmaz, N. (2011). Sayıştay'ın Raporlama Görevi ve Sayıştay Raporları, *Dış Denetim Dergisi*, (82), 53-80.
- Zyl, A. V.; Ramkumar, V.; Renzio, P. (2009). Responding to the challenges of Supreme Audit Institutions: Can legislatures and civil society help? Anti-Corruption Resource Centre, CHR Michelsen Institute, Bergen
- 832 sayılı Sayıştay Kanunu, 27.02.1967 tarih ve 12538 sayılı Resmî Gazete, Ankara.
- 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu, 09.06.1927 tarih ve 606 sayılı Resmî Gazete, Ankara.
- 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı Resmî Gazete, Ankara.
- 6085 sayılı Sayıştay Kanunu, 19.12.2010 tarih ve 27790 sayılı Resmî Gazete, Ankara.