



## TÜRKİYE’DE DIŞ DENETİM MEVZUATI VE KAMU MALİ YÖNETİMİNE YANSIMALARI

Seda ÖZEKİCİOĞLU\*

### Özet

*Kamuda bütçeleme ve bütçelemenin bir aşaması olan denetim alanında dünyada yaşanan gelişmeler, Türkiye’de kamu mali yönetimi ve denetim sisteminde esaslı değişimlerin yaşanmasına zemin hazırlamıştır. Bir denetim türü olan dış denetim alanında 1982 Anayasası’ndan sonra ilk esaslı mevzuat değişikliği, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile yaşanmıştır. 5018 Sayılı Kanun sayesinde şekillenen yeni kamu mali yönetim sistemi ile uyum içinde hareket edecek dış denetim sürecinin temelleri de aynı kanun ile atılmıştır. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile dış denetim alanındaki mevzuat revizyonu, 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu ile detaylandırılmış ve tamamlanmıştır. Bu çalışma, dış denetim alanında Türkiye’de yaşanan mevzuat değişikliklerine eski ve yeni kanunların karşılaştırmalarını yapmak suretiyle detaylı olarak yer vermekte; mevzuat değişikliklerinin kamu mali yönetimine yansımaları ile literatüre katkı sağlamayı amaçlamaktadır.*

**Anahtar Kelimeler:** Dış Denetim, Sayıştay, Kamu Mali Yönetimi

**JEL Sınıflaması:** H83, M42

## EXTERNAL AUDIT LEGISLATION IN TURKEY AND THE REFLECTIONS OF PUBLIC FINANCIAL MANAGEMENT

### Abstract

*The development in the world of budgeting and auditing, which is a stage of budgeting in the public sector, has laid the groundwork for substantial changes in public financial management and auditing system in Turkey. In the field of external auditing, which is an audit type, the first substantive legislative amendment after the Constitution of Turkish Republic 1982, was implemented with the Law on Public Financial Management and Control No. 5018. The basis of the external auditing process, which will act in accordance with the new public financial management system shaped by the Law No. 5018, has been taken under the same law. The Law on Public Financial Management and Control No. 5018 and the revision of legislation in the field of external auditing have been detailed and completed by Law on the Court of Accounts No. 6085. This study gives details about changes in legislation in Turkey in the area of external*

\* Yrd. Doç. Dr., Cumhuriyet Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, sozekicioglu@cumhuriyet.edu.tr.

*auditing by comparing old and new laws; aims to contribute to the literature through the reflections of the legislative amendments to the public financial management.*

**Keywords:** *External Auditing, Court of Accounts, Public Financial Management*

**JEL Classification:** *H83, M42*

## I. Giriş

Denetim; iktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin ortaya atılan iddiaların, önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçlarını kamuoyuna bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve elde ettiği kanıtları değerleyen sistematik bir süreç olarak tanımlanabilir.<sup>1</sup> Kamu mali yönetiminde denetim türlerinden biri olan dış denetim, kaynağını anayasadan alan; denetimi yapan meslek elemanlarının anayasal ve yasal teminatlara sahip olduğu; çoğu ülkede yargısal yetkilerle donatılmış olan bağımsız kamu kurumlarınca parlamento adına yürütülen denetim olarak ifade edilebilir.<sup>2</sup> Ulusal literatürde dış denetim olarak ifade edilen denetim türü, uluslararası literatürde yüksek denetim olarak adlandırılmaktadır.

Dış denetimden sorumlu denetim kurumu, kanuna istinaden oluşturulan ve devletin en yüksek kamu denetimi fonksiyonunu icra eden kamu idaresidir.<sup>3</sup> Bir taraftan, ülkelerin parlamentoları tarafından bütçe aracılığıyla yürütme organına verdikleri yetkilerin, kendi koydukları ilke ve sınırlar içinde uygulanıp uygulanmadığının denetlenmesi ihtiyacı zaman içinde ortaya çıkmıştır. Bütçenin uygulama sonrası denetimini gerçekleştiren dış denetim kurumu, bu ihtiyacın giderilmesine yönelik olarak kurulmuştur.<sup>4</sup> Diğer taraftan ise, kamu kurum ve kuruluşlarının yıllık bütçelerini hazırlanıp uygularken ve uyguladıktan sonra bütçe ödenekleri ve/veya öz gelirlerinden oluşan kamusal kaynakları bütçe hazırlık sürecinde verdikleri vaatler doğrultusunda kullanıp kullanmadıklarının hesabını parlamentoya ve kamuoyuna verebilmeleri gerekmektedir.

Dış denetim, Sayıştay kurumu tarafından yerine getirilmekle birlikte devletin en yüksek denetim fonksiyonunu yerine getiren ve yasama-yürütme-yargı erklerinin etkisinde kalmadan bağımsız işleyen kamu kurumu niteliğine sahiptir. Sayıştay tarafından yerine getirilen dış denetim; harcamaların yapılmasından önce hedeflenenler ile yapıldıktan sonra gerçekleşenler ile ulaşılan sonuçların karşılaştırılması ve yasalara uygunluğun denetlenmesi açısından oldukça önem arz etmektedir.<sup>5</sup> Bu bağlamda Sayıştay, denetim fonksiyonunu yerine getirirken mali ve uygunluk denetimiyle birlikte performans denetimi de yapmaktadır.

1 Başpınar, A. (2005). Türkiye'de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış, Maliye Dergisi, 148, s. 35.

2 Köse, H. Ö. (2007). Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim, Sayıştay 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, 2007, Ankara, s. 2.

3 INTOSAI (2013). ISSAI 100 – Fundamental Principles of Public-Sector Auditing, Denmark, s. 3.

4 Sayıştay Başkanlığı (2005). Sayıştay 2005 Yılı Faaliyet Raporu, <http://www.sayistay.gov.tr/tc/faaliyet/faaliyet2005.asp>, (Erişim Tarihi 30.05.2016), s. 14.

5 Akdoğan, A. (2006). Kamu Maliyesi, Ankara, Gazi Kitabevi, 11. Baskı, s. 382.

## 2. Türkiye’de Dış Denetim

### 2.1. Tarihsel Süreç İçinde Dış Denetim

Sayıştay, Türkiye Cumhuriyeti kurulmadan önce Osmanlı İmparatorluğu döneminde de var olan ve devlet gelir-gider denetimini yapan kamu kurumu sıfatını taşımıştır. Ayrıca Osmanlı İmparatorluğu’nun ilk anayasa olarak kabul edilen 1876 Kanuni Esasi’den günümüze kadar bütün anayasalarda yer almıştır. Tarihi geçmişiyle birlikte günümüze kadar gelen bir kurumun anayasal kimliği konusundaki tartışma ise Sayıştay Kurumu kadar eskidir. Sayıştay’ın yapısı ve işlevsel özellikleri bu tartışmaların kaynağını oluşturmaktadır. Bu bağlamda, Sayıştay’ı, yasama-yürütme-yargı erklerinden birine dâhil etmemekle birlikte yargı fonksiyonunun varlığını kabul etmek gerekmektedir.<sup>6</sup>

Osmanlı İmparatorluğu’nda Sayıştay ile ilgili en somut adım, 1839 yılında Tanzimat Fermanı’nın ilan edilmesi ile başlayan ıslahat hareketlerinin neticesinde 1862 yılında “Divan-ı Muhasebat”ın kurulması ile atılmıştır. Osmanlı dönemi Sayıştay’ı olan Divan-ı Muhasebat, devlet hesaplarının her yıl denetlenmesi ve yargılanması amacıyla bağımsız bir denetim ve yargı mercii olarak görev yapmıştır.<sup>7</sup> Ancak Osmanlı döneminde bütçe gelir-gider defterlerinin düzgün olarak tutulmaması, Divan-ı Muhasebat’ın denetim görevini de olumsuz etkilemiştir. Osmanlı İmparatorluğu döneminde Divan-ı Muhasebat adı ile anılan Sayıştay, Türkiye Cumhuriyeti döneminde de uzun yıllar aynı isimle anılmaya devam etmiştir.

Türkiye Cumhuriyeti Devleti’nin temellerinin atıldığı Kurtuluş Savaşı yıllarında, Sayıştay’ın görevlerini meclis içinden oluşan bir komisyon yerine getirmiştir. Sayıştay, Cumhuriyetin ilanından kısa bir süre sonra, 24 Kasım 1923 tarih ve 374 Sayılı Divan-ı Muhasebatın Sureti İntihabına Dair Kanun ile yeniden kurulmuştur. Sayıştay, Türkiye Cumhuriyeti 1924 Anayasası’nın 100. Maddesi’nde, TBMM’ne bağlı ve devletin gelir ve giderlerini denetlemekle görevli kuruluş olarak yer almıştır.<sup>8</sup>

01.06.1927 tarihinde yürürlüğe giren 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu’nda; Sayıştay’ın vize ve tescil işlemleri, Sayıştay’a karşı sorumlu kamu görevlileri, hesapların kapsamı ve Sayıştay’a verilme şekli belirtilmiştir. 1934 yılında yürürlüğe giren ve ilk kapsamlı Sayıştay Teşkilat Yasası olma niteliğine sahip 2514 Sayılı Divan-ı Muhasebat Kanunu ise Sayıştay’ın görevleri, teşkilat yapısı ilk defa detaylı olarak belirlenmiştir.<sup>9</sup>

1961 Anayasası’nda Osmanlı İmparatorluğu dönemine dayanan Divan-ı Muhasebat ismi Sayıştay olarak değiştirilmiştir. 27.02.1967 Tarihli 832 Sayılı Sayıştay Kanunu ile Sayıştay Kurumu yeni bir yapıya kavuşmuştur. 1982 Anayasası’nın 160. Maddesi ve 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’na göre Türkiye’de Sayıştay, Kıta Avrupası modeline uygun, hem merkezi

6 Akdağ, S. E. (1997). Sayıştay’ın Anayasal Kimliği, Sayıştay Dergisi, 25 (Özel Sayı, Nisan-Haziran), s. 179.

7 Mutluer, K. ve diğerleri (2005). Bütçe Hukuku, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, s. 360.

8 Köse, 2007, s. 213.

9 Akgündüz, A. (1997). Arşiv Belgeleri Işığında Sayıştay Tarihi, Sayıştay Yayınları, Ankara, s. 145.

yönetim bütçe kapsamındaki kamu kurum ve kuruluşlarının hesap ve işlemlerini TBMM adına denetleyen; hem de sorumluların kanuna aykırı işlemleri hakkında yargılama yetkisine sahip ve bunları kesin hükme bağlayan anayasal ve özerk bir kurum olarak ifade edilmektedir. Bu nitelikler, 2010 yılında yürürlüğe giren 6085 Sayılı yeni Sayıştay Kanunu ile de teyit edilmiştir. Ayrıca aynı kanun ile Sayıştay Kurumu'nun görev alanı ve denetim türleri de genişletilmiştir.<sup>10</sup>

24.12.2003 Tarih ve 25326 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren ve 2006 mali yılıyla birlikte uygulanmaya başlanan 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'ndan sonra Sayıştay mevzuatında yapılan en son değişiklik, 19.12.2010 tarih ve 27790 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu'dur. Gerek 5018 Sayılı Kanun gerekse 6085 Sayılı Kanun ile birlikte dış denetim alanında ve Sayıştay mevzuatında köklü değişiklikler gerçekleştirilmiştir.

## 2.2. Dış Denetimde Sayıştay'ın Rolü

Türkiye Cumhuriyeti 1982 Anayasası'nın 160. Maddesi'nde Sayıştay'ın görev tanımı; “merkezî yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir” şeklinde belirlenmiştir.

Sayıştay Kurumu'nun misyonu; “TBMM'nin bütçe hakkını kullanmasına yönelik olarak, kamu idarelerinin etkin, verimli, ekonomik ve hukuka uygun biçimde faaliyet göstermesini, kamu kaynaklarının öngörülen amaç, hedef, kanunlar ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olarak elde edilmesini, saklanması ve kullanılmasını sağlamak için denetim yaparak raporlar üretmektedir. Yapılan denetim sonucunda, sorumluların hesap ve işlemlerini yargılama yoluyla kesin hükme bağlamaktır.” şeklinde belirtilmiştir. 2000'li yıllardan itibaren Sayıştay'ın strateji bildirimlerine bakıldığında Sayıştay Kurumu'nun vizyonu ise; “Sayıştay, kamu yönetiminin Türk halkının refah ve mutluluğuna daha fazla hizmet edecek şekilde yenilenmesine ve geliştirilmesine katkıda bulunmayı amaçlar” şeklinde ifade edilmiştir.<sup>11</sup>

Sayıştay, Türkiye'de dış denetim görevini yerine getiren bağımsız bir kamu kurumu olarak birtakım özelliklerle donatılmıştır. Sayıştay tarafından yerine getirilen dış denetimi, diğer denetim türlerinden ayıran bazı özellikleri bulunmaktadır. Bunlar özetle;<sup>12</sup>

- Dış denetim yasama, yürütme ve yargı karar organlarının dışında yer alan kendine özgü bir devlet faaliyetidir.
- Dış denetim, parlamento adına yapılan bir faaliyettir. Ancak bu denetim faaliyeti, planlamada, uygulamada ve sonuçlarının parlamentoya sunulmasında bağımsızdır.

10 Tuncer, S. (2011). Sayıştay-Maliye Bakanlığı İlişkileri ve İşbirliği, Yaklaşım Dergisi, 223, s. 16.

11 Sayıştay Başkanlığı (2009). Sayıştay 2009 Yılı Faaliyet Raporu, <http://www.sayistay.gov.tr/tc/faaliyet/faaliyet2009.pdf>, (Erişim Tarihi 11.04.2016), s. 23.

12 Geist, B. (1981). State Audit: An Introduction, State Audit – Development in Public Accountability, Ed. B. Geist, State Comptroller's Office, Israel, s. 3.

- Dış denetim görev ve yetkilerini çoğunlukla anayasadan alan bir faaliyettir.
- Dış denetimi yürütmekle görevli meslek mensuplarının anayasal ve yasal teminatları bulunmaktadır.
- Dış denetimi yürüten kurumun mali ve idari bağımsızlığı vardır.

### 3. Dış Denetim Alanında Yaşanan Gelişmeler

Türkiye’de son yıllarda kamu yönetimi anlayışında mevzuatta yer alan gelişmelere paralel olarak dış denetim anlayışında da gelişmeler yaşanmıştır. Yeni şekillenen kamu yönetimi anlayışında yer alan dört önemli unsur, dış denetimi kamu hizmetlerinin daha etkin sunumu için önemli bir araç haline dönüştürmektedir. Bu unsurların ilki olan modern demokrasi, kurumların amaçlarına uygun olarak hizmet verip vermediklerinin ve sundukları hizmetin maliyetinin ekonomik olup olmadığının halkın denetimine açılmasını sağlamaktadır. İkinci unsur olarak gözetim unsuru, koruyucu merkezîyetçilikten kendi kendini denetleme, değerlendirme ve geliştirme imkânı sağlayan performans yönetiminin ve denetiminin uygulanmasına imkân vermektedir. Üçüncü unsuru oluşturan güven ve hesap verebilirlik mekanizması, kurumların ve çalışanlarının yaptıkları işlerin sonuçlarından sorumlu olmalarını öngörmektedir. Dördüncü ve son unsur olan risk yönetiminde ise belirsizliklerin yönetilmesi ihtiyacına cevap aranmaktadır.<sup>13</sup>

Türkiye’de dış denetim alanında yaşanan en kapsamlı değişim, eski denetim anlayışı karşısında kamu mali yönetiminde yeni denetim sisteminin kurulması ve yeni sistem anlayışına geçilmesi ile başlamıştır. Türkiye’de dış denetim anlayışındaki değişim, yukarıda sayılan hususların da etkisiyle etkinliğe, verimliliğe ve performansa dayanan sistemli bir mekanizma ile oluşturulmaya çalışılmıştır. Son dönemde mali yönetim yapısında hâkim anlayış haline gelen yeni kamu mali yönetimi yaklaşımında, ceza veren denetim anlayışından hataları tespit ederek oluşmasını engelleyen önleyici denetime geçilmesi bu durumu pekiştirmiştir.<sup>14</sup>

#### 3.1. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun Etkileri

Dünya’da kamu mali yönetimi alanında yaşanan gelişmelere paralel olarak Türk kamu yönetimi içinde dış denetim mevzuatında yaşanan köklü değişimlerinden ilki, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’dur. Kamu mali yönetimindeki yeni sistem ve sistemin sürdürülebilirliği ancak etkin bir denetim mekanizmasıyla sağlanabilirdi. Bu nedenle 5018 Sayılı Kanun, kamu mali yönetimi ile birlikte kamu kurum ve kuruluşlarında iç kontrol ve dış denetim alanlarında da yenilikler içermektedir.

13 Ekici, B. (2005). Kamu Yönetiminde ve Yerel Yönetimlerde Yeniden Yapılanma Bağlamında Denetim, Bilgi Çağında Türk Kamu Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması I, Ed. A. Nohutçu ve A. Balcı, Beta Yayınları, İstanbul, s. 57.

14 Özer, M. A. (2015). Türkiye’de Kamu Yönetiminin Denetiminde Yeni Arayışlar: Kamu Denetçiliği Kurumu Örneği, Sayıştay Dergisi, 98, s. 26.

Etkin bir dış denetim, sadece dış denetim yetkisi ile görevlendirilmiş uzman bir kurum olan Sayıştay Kurumu'nun yeni denetim alanının, görev ve yetkilerinin anayasal güvence altına alınarak şekillendirilmesi ile sağlanabilirdi. Bu bağlamda 5018 Sayılı Kanun, dış denetim alanında önemli gelişmeler sağlamış ve 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu'nun oluşumu için zemin hazırlamıştır.

### 3.1.1. 5018 Sayılı Kanun'un Dış Denetime Getirdiği Yenilikler

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 14.06.1927 tarihinde kabul edilen ve yaklaşık 80 yıl devam eden 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun yerini almış yeni kamu mali yönetim ve denetim anlayışında yenilenme niteliği taşıyan bir kanundur. Denetim ve dolayısıyla dış denetim alanında 5018 Sayılı Kanun'un yeniliklerini doğru değerlendirebilmek için 1050 Sayılı Kanun'un eksikliklerini ortaya koymak gerekmektedir. 1050 Sayılı Kanun'un denetim alanındaki eksiklikleri özetle;<sup>15</sup>

- Artan bütçe dışı harcamalar ve bunların bir kısmının denetim alanı dışında kalması,
- Sayıştay ve Maliye Bakanlığı'nın harcama öncesi kontrol kısmında etkin görev alması ve harcama sonrası denetime gereken önemin verilmemesi,
- Kamu idareleri arasında muhasebe birliğinin sağlanamamasının denetim sürecinde yarattığı sorunlar,
- Kamu hesaplarının ve raporların kamuoyuna açıklanmaması,
- Sayıştay tarafından yapılan dış denetimin kapsamının dar olması, bazı kurum ve harcamaların denetim kapsamında olmaması,
- Denetim alanında kurumlar arası görev, yetki ve sorumluluk kapsamında mevzuatta belirsizliklerin olması,
- Mevcut denetim anlayışının çağdaş yaklaşımlardan uzak kalması, iç ve dış denetim standartlarının oluşturulmaması,
- Mali denetim ve performans denetimi yapılmaması, denetimin sadece uygunluk denetimiyle sınırlı kalması,
- Kurumların tüm faaliyetlerinin denetlenmemesi, denetimin belli faaliyetlerle kısıtlandırılmasıdır.

5018 Sayılı Kanun'un 6. Kısımı 68. Maddesi'nde; denetim kapsamı, süreci ve dış denetimde Sayıştay'ın rolü ile ilgili hükümler yer almaktadır. 5018 Sayılı Kanun'un denetim alanındaki yenilikleri genel olarak;<sup>16</sup>

---

15 Candan, E. (2006a). Eski ve Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminin Mukayeseli Olarak Değerlendirilmesi ve 5018 Sayılı Kanun ile Öngörülen Esaslar ve Getirilen Yenilikler – I, Vergi Dünyası Dergisi, 295, s. 189-190.

16 Candan, E. (2006b). Eski ve Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminin Mukayeseli Olarak Değerlendirilmesi ve 5018 Sayılı Kanun ile Öngörülen Esaslar ve Getirilen Yenilikler – II, Vergi Dünyası Dergisi, 296, s. 172-173.

- Denetim harcama öncesi ve sonrası olarak ikiye ayrılmıştır. Bu bağlamda Maliye Bakanlığı ve Sayıştay'ın harcama öncesi kontrol yetkileri (vize ve tescil) sonlandırılmış; ön mali kontroller kurumların harcama birimleri ve mali hizmetler birimlerine devredilmiştir.
- Kamu kurumları arasında muhasebe uygulama farklılıkları giderilmiş; 5018 Sayılı Kanun'un bu yetkisine istinaden "Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği" hazırlanmış ve 02.12.2014 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu sayede gerek İç Denetim Birimleri'nin gerekse Sayıştay'ın daha etkin çalışabilmesi sağlanabilmiştir.
- Kamu kurumlarında iç kontrol mekanizması oluşturulmuştur. Ön mali kontrol ve iç denetimden oluşan bu yeni yapıda ön mali kontrol kuruma devredilmiş; öte yandan iç denetim Maliye Bakanlığı İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından atanan iç denetçiler tarafından yapılmaya başlanmıştır.
- Kamu idarelerinde iç denetim birimlerinde standartları oluşturmak, sorunları gidermek, birimler arası koordinasyon ve işbirliğini sağlayabilmek adına bağımsız ve tarafsız görev yapacak olan İç Denetim Koordinasyon Kurulu kurulmuştur.
- Kurumlarda görev yapacak İç Denetim Birimleri, İç Denetim Kurulu ve Sayıştay denetimde uzmanlaşma noktasında önemli görev ve sorumluluklar üstlenmiştir.
- Sayıştay'ın hazırlayacağı denetim raporlarının TBMM'ye sunulması ve kamuoyuna açıklanması, kamu mali yönetiminde şeffaflık ve saydamlığın önünü açmıştır.
- Sayıştay, dış denetimden sorumlu kurum haline getirilmiş; yapacağı dış denetim görev kapsamı genel yönetim kapsamındaki kamu kurum ve kuruluşlarını kapsayacak şekilde genişletilmiştir.

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, denetim ile ilgili önemli kararlar içermektedir. Özellikle dış denetim alanında atılmış adımlar, 832 Sayılı Sayıştay Kanunu'nun değiştirilmesini ve 5018 Sayılı Kanun'un aldığı kararlarla uyumlu çalışabilecek yeni bir Sayıştay Kanunu'nu zaruri kılmıştır. Bu doğrultuda, 19.12.2010 Tarih ve 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu'nun zeminini 5018 Sayılı Kanun'un denetim ile ilgili aldığı kararlar oluşturmaktadır.

### **3.1.2. Dış Denetim Bağlamında 1050 Sayılı ve 5018 Sayılı Kanunların Karşılaştırılması**

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun yerini alan gerek kamu mali yönetimi gerekse kontrol ve denetim anlayışlarında esaslı yenilikler içermektedir. Bu yenilikler, 1050 Sayılı ve 5018 Sayılı Kanunların denetim ve dış denetim alanındaki farklılıkların karşılaştırmalı değerlendirmesi ile görülmesi mümkündür.

Yaklaşık 80 yıl Türk Bütçe Kanunu olarak yürürlükte kalmış 1050 Sayılı Kanun'da yer alan devlet gelir ve giderleri ifadesi, 5018 Sayılı Kanun'da kamu gelir ve giderleri olarak değiştirilmiştir. Bu doğrultuda kamu mali yönetiminin, kamu bütçesinin ve denetiminin alanı ve kapsamı genişletilerek genel yönetim kapsamındaki kamu kurum ve kuruluşlarını kapsayacak şekilde düzenlenmiştir.

1050 Sayılı Kanun'da yer alan ve sadece merkezi yönetim için uygulanan uygunluk denetimi, kurumları misyon ve vizyon sahibi olmaktan uzaklaştırıyordu. 5018 Sayılı Kanun ile kamu kurum ve kuruluşlarının performans esaslı bütçeleme tekniğine geçmesinin akabinde bütçenin bir süreci olan denetimin (iç ve dış denetim) de performans denetimi esaslarına tabi olması kararlaştırıldı. Bu sayede kurum ve kuruluşların stratejik planları kapsamında performans kriterlerini, başarı ve başarısızlıklarını değerlendirmek mümkün olabilecekti.

1050 Sayılı Kanun, kamu kurum ve kuruluşlarında yetki-sorumluluk dengesi hususunda mevzuat ile ilgili bazı boşluklar ve belirsizlikler taşıyordu. Mali saydamlığın ve hesap verebilirliğin gerçekleştirilebilmesi için 5018 Sayılı Kanun, yönetici ve idarecilerin yetki ve sorumluluklarını açık olarak tanımlamıştır. Yetki-sorumluluk dengesinin sağlanması, iç ve dış denetim aşamasında denetim görevlilerinin işini kolaylaştırmıştır.

Tüm bu farklılıklara ilaveten 1050 Sayılı Kanun'da denetim ön mali kontrol ile sınırlı kapsamda yapılırken; 5018 Sayılı Kanun'da denetimde uzmanlaşmanın önü açılmıştır. Bu doğrultuda, kamu kurum ve kuruluşlarında iç kontrol (ön mali kontrol ve iç denetim) ile dış denetim kavramları detaylı olarak mevzuattaki yerini almıştır. Ayrıca iç ve dış denetim görevlilerinin gerek mesleki yeterlilik gerekse görev dağılımı hususlarında uzmanlaşma sağlanmıştır.

1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ve yerine kabul edilen 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu arasındaki temel farklılıklardan sonuncusu ise kamu kurum ve kuruluşlarında gelir-gider hesaplarının muhasebeleştirilmesinde yer almaktadır. 1050 Sayılı Kanun'da kamu kurum ve kuruluşlarının muhasebe uygulamalarındaki farklılıklar ile birlikte nakit esaslı muhasebe sistemi bütçenin denetimi aşamasında zorluklar yaratabiliyordu. 5018 Sayılı Kanun ile birlikte tahakkuk esaslı muhasebe sistemi uygulamasına geçilmiş; tüm kurum ve kuruluşlar tek tip muhasebe kaydı olan "Analitik Bütçe Sınıflandırması" uygulamaya başlamıştır. Bu önemli yenilik, sadece ön mali kontrolörlerin, iç denetçilerin ve Sayıştay Kurumu'nun iş yükünü hafifletmekle birlikte etkin denetimin yolunu açmakla kalmamış; Türk muhasebe kayıtlarına uluslararası tanınırlık da kazandırmıştır.

### **3.2. 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu'nun Etkileri**

Yeni kamu mali yönetim ve denetim anlayışı, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu ile birlikte şekillenmiştir. Yeni mali sistem, esas itibariyle bütçeleme, muhasebeleştirme, raporlama ve denetim başlıklarından meydana gelmektedir. Bu yeni sistemde, yönetim açısından Maliye Bakanlığı'na, iç denetim bağlamında kurumun idaresine ve iç denetçilerine, dış denetimde ise Sayıştay Kurumu'na önemli roller verilmiştir. Sayıştay'ın yeni görev tanımı dış denetim ile sınırlı kalmayıp; raporlama ve ilgili kurum ve kuruluşların bilgilendirilmesi gibi kısmen yönetim alanını da ilgilendiren görevler de içermektedir.<sup>17</sup>

---

17 Söyler, İ. (2012). Yeni Kamu Mali Yönetim ve Denetim Sistemi Çerçevesinde Sayıştayın Rolü, Sayıştay Dergisi, 87, s. 61.



6085 Sayılı Kanun'un gerekçesi; "Vatandaş odaklı yönetim anlayışı, devlet fonksiyonlarının ve devletin kurumsal yapısının yeni bir anlayışla ele alınmasını zorunlu kılmaktadır. Bu anlayış, kamu mali yönetiminin de değişen devlet yapılanmasına ve fonksiyonlarına uyumlu olarak değişimi konusunda itici bir güç oluşturmaktadır. Vatandaşların ödedikleri vergilerin karşılığı olarak devletten bekledikleri hizmetlerin etkin ve verimli bir biçimde kendilerine sunulması isteği, parlamentoların kamu kaynakları üzerindeki denetim ve gözetim yükümlülüğünün de farklı bir anlayışla ele alınmasını beraberinde getirmektedir. Parlamentolar adına bu denetim ve gözetim yükümlülüğünü yerine getiren Sayıştaylar bu değişimden en fazla pay alması gereken kurumlar olmuşlardır"<sup>18</sup> olarak açıklanmıştır.

6085 Sayılı Kanun'un 1. Maddesi'ne göre; "Kamuda hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlık esasları çerçevesinde, kamu idarelerinin etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak çalışması ve kamu kaynaklarının öngörülen amaç, hedef, kanunlar ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olarak elde edilmesi, muhafaza edilmesi ve kullanılması için Türkiye Büyük Millet Meclisi adına yapılacak denetimleri, sorumluların hesap ve işlemlerinin kesin hükme bağlanmasını ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmak üzere Sayıştay'ın kuruluşunu, işleyişini, denetim ve hesap yargılaması usullerini, mensuplarının niteliklerini ve atanmalarını, ödev ve yetkilerini, haklarını ve yükümlülüklerini ve diğer özlük işlerini, Başkan ve üyelerinin seçim ve teminatını düzenlemektir"<sup>19</sup> şeklinde kanunun amacı açık bir şekilde açıklanmıştır.

### **3.2.1. 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu'nun Dış Denetime Getirdiği Yenilikler**

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun kamu mali yönetim sistemine getirdiği değişiklikler, 832 Sayılı Sayıştay Kanunu'nun denetim ve yargı fonksiyonu ile ilgili maddelerinde önemli değişikliklerin yapılmasını zorunlu kılmıştır. Bu çerçevede hazırlanan Sayıştay Kanun Tasarısı, 2005 yılında TBMM'ye gönderilmiş ve 2010 yılı itibarıyla yasalaşmıştır. Sayıştay Kanunu genel olarak kamu idarelerinin hesap, işlem ve faaliyetlerinin denetlenmesi ile ilgili düzenlemeler ile birlikte Sayıştay'ın dış denetimdeki yeni rolünü içermektedir.<sup>20</sup> 6085 Sayılı Kanun, Sayıştay'ın denetim yetki alanının genişlemesinin ve dış denetim odaklı uzmanlaşmasının önünü açmıştır.

Bu doğrultuda yeni kamu mali yönetim anlayışında şekillenen dış denetim sistemi son halini, 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu ile almıştır. 6085 Sayılı yeni Sayıştay Kanunu beraberinde uluslararası standartlara uyum, parlamentoya rapor sunma ve kamuoyuna açıklama yapma sorumluluğu, denetim süreci ve tek yüksek denetim organı olma gibi yenilikler getirmiştir.

18 Detaylı bilgi için bkz: [https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/mevzuat/6085\\_Genel\\_Gerekce.pdf](https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/mevzuat/6085_Genel_Gerekce.pdf), (Erişim Tarihi 12.02.2017).

19 Detaylı bilgi için bkz: 19.12.2010 Tarihli 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu.

20 Memiş, M. U., Güner, M. F. (2011). Avrupa Birliği Müktesebatına Uyum Sürecinde Muhasebe ve Denetim Alanında Yapılan Yenilikler, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 20(2), s. 158.

### 3.2.1.1. Uluslararası Denetim Standartlarına Uyum

Dış denetim kurumu olarak Sayıştay'ın uluslararası denetim standartlarına uyumunu sağlamak için toplam 199 üye ülkenin katılımıyla kısa adı INTOSAI (The International Organisation of Supreme Audit Institutions) olan Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü, kongreler düzenlemektedir. Bu kongreler vasıtasıyla gelişen ve değişen dünyada denetim standartları revize edilerek yüksek denetim (dış denetim) alanında yeni gelişmeler konularında üye ülkeleri bilgilendirmek amaçlanmaktadır.<sup>21</sup>

Bu doğrultuda 6085 Sayılı Kanun'un gerekçesinde; "INTOSAI üye ülke Sayıştayları arasında denetim usul, metot ve teknikleri yönünden birlik sağlamak amacıyla oluşturduğu Denetim Standartları Komitesi'nce hazırlanan Denetim Standartları'nda, bütün denetim faaliyetlerinin, Sayıştay'ın denetim görev ve yetki alanı içinde olması gerektiği hususu, denetim alanına ilişkin bir standart olarak tespit edilmiş bulunmaktadır"<sup>22</sup> ifadesi yer almaktadır. Peru'nun Lima kentinde 1977 yılında gerçekleştirilen INTOSAI'nin 9. Kongresi'nde dış denetimle ilgili önemli tavsiye kararlarının alındığı bilinmektedir. Bu kongrede yüksek denetim kurumlarının denetim alanları tartışılmış ve kabul edilen Lima Bildirisi ile devlet faaliyetlerinin geleneksel mali çerçevesinin dışına çıkılmıştır. Lima Bildirisi'nde denetimin ekonomik ve sosyal sektörleri de kapsayacak şekilde Sayıştay kontrolünde olması gerekliliği vurgulanmıştır.<sup>23</sup>

6085 Sayılı Sayıştay Kanunu, 5018 Sayılı Kanun temeline dayanmakla birlikte farklı mevzuat ve belgelerden de yararlanmıştır. 6085 Sayılı Kanun; 1982 Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, INTOSAI'nin Yüksek Denetim Kurumlarının İşleyişiyle İlgili Tavsiyeler Raporu, INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberi, Avrupa Birliği Sayıştay Standartları, Uluslararası Bağımsız Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) Standartları gibi belgelerin yanısıra ve birçok ülkenin Sayıştay uygulamaları da incelenerek hazırlanmıştır.<sup>24</sup>

### 3.2.1.2. Parlamentoya Rapor Sunma ve Kamuoyuna Açıklama Yapma Sorumluluğu

5018 Sayılı ve 6085 Sayılı Kanunlar sonucunda Sayıştay'ın kapsam ve nitelikleri birbirinden oldukça farklı çok sayıda rapor hazırlama, sunma ve kamuoyuna açıklama zorunluluğu ve sorumluluğu bulunmaktadır. Kamu mali yönetim sisteminin sağlıklı işleyişine ve gelişimine önemli katkılar sunan bu raporların temel nitelikleri ve işlevleri kanun maddelerinde yer almaktadır.<sup>25</sup>

Dış denetim sonucunda Sayıştay tarafından düzenlenen raporlar, 5018 Sayılı Kanun'un 41, 54 ve 68. Maddeleri ile 6085 Sayılı Kanun'un 38-43'ncü Maddeleri ve 48. Maddeleri'nde açıklanmıştır.

21 INTOSAI. About Us, <http://www.intosai.org/about-us.html>, (Erişim Tarihi 24.04.2017).

22 Detaylı bilgi için bkz: [https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/mevzuat/6085\\_Genel\\_Gerekce.pdf](https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/mevzuat/6085_Genel_Gerekce.pdf), (Erişim Tarihi 12.02.2017).

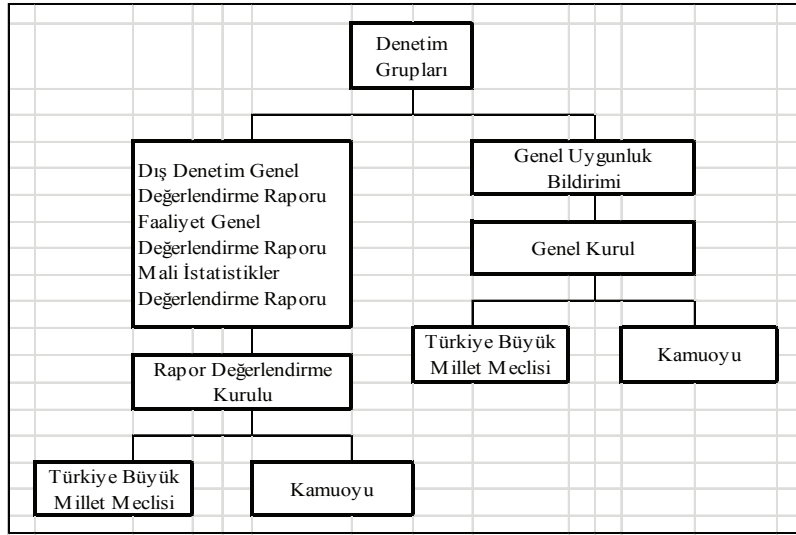
23 Sayıştay Başkanlığı. 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu'nun Yasalaşma Süreci Dokümanları: Genel Gerekçe ve Madde Gerekçeleri, [https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/mevzuat/6085\\_Genel\\_Gerekce.pdf](https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/mevzuat/6085_Genel_Gerekce.pdf), (Erişim Tarihi 12.02.2017), s. 2.

24 Sayıştay Başkanlığı, s. 3.

25 Akyel, R. (2016). Sayıştay Raporlarının Kamu Mali Yönetimine Katkısı, Amme İdaresi Dergisi, 49(1), s. 126.

6085 Sayılı Kanun'un 38-42. Maddeleri'nde belirtilen ve Sayıştay tarafından hazırlanan raporlar; dış denetim genel değerlendirme raporu, faaliyet genel değerlendirme raporu, mali istatistikleri değerlendirme raporu, genel uygunluk bildirim ve diğer raporlardan oluşmaktadır.

6085 Sayılı Kanun ile Sayıştay Kurumu'na raporlama görevi birincil görev olarak verilmiş ve bu görevin bir sonucu olarak Sayıştay tarafından hazırlanan raporların TBMM'ye sunulması ve kamuoyu ile paylaşılması öngörülmüştür.<sup>26</sup> Sayıştay'ın hazırladığı tüm raporlarda izlenen süreç Şekil 1'de özetlenmektedir.



Şekil 1: Sayıştay'ın Raporlama Süreci

**Kaynak:** Çay, İ. (2016). Sayıştay, <https://www.bumko.gov.tr/Eklenti/10038,sayistay-sunum-antalya-2016--is-mail-caypdf.pdf?0>, (Erişim Tarihi: 17.07.2017), s. 20.

Şekil 1'de görüldüğü üzere, Sayıştay tarafından hazırlanan raporların kamuoyuna açıklanması ve şeffaf bir ortamda tartışılması geri bildirimler için bir imkân niteliği taşımaktadır. "Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları" arasında önemli yere sahip olan "Saydamlık ve Hesap Verme Sorumluluğu İlkeleri", Sayıştayların çalışmalarını ekonomik, verimli ve etkin şekilde ve hukuk çerçevesinde yürütmesini ve buna dair halka rapor sunmasını öngören ilkelerden oluşmaktadır.<sup>27</sup>

Dolayısıyla Türkiye'de dış denetim mevzuatı çerçevesinde Sayıştay tarafından hazırlanan denetim raporları ve bunların TBMM'ye sunulması ve kamuoyu ile paylaşılması, 5018 Sayılı Kanun'un önemli kavramsal yenilikleri arasında yer alan mali saydamlık ve hesap verebilirliğinin somut uygulamaları olarak değerlendirilebilir. Bu doğrultuda 832 Sayılı Sayıştay Kanunu'nda birincil

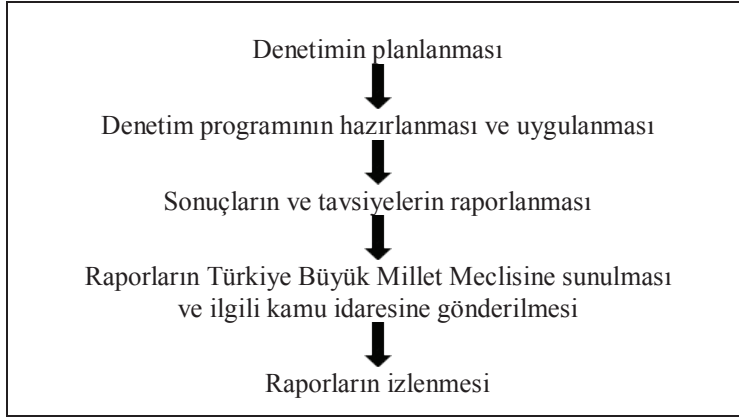
26 Akyel, 2016, s. 120.

27 INTOSAI (2010). ISSAI 20: Principles of Transparency and Accountability, Copenhagen, s. 7.

öneme sahip olan Sayıştay'ın yargılama fonksiyonu ise çağdaş Sayıştay anlayışına uygun olarak 6085 Sayılı Kanun'da yerini raporlama fonksiyonuna bırakarak ikincil konuma getirilmiştir.

### 3.2.1.3. Denetim Süreci

5018 Sayılı Kanun'un 68. Maddesi ile 6085 Sayılı Kanun'un 34-37. Madde hükümlerine göre dış denetim; standartları ve sürecinin temel esasları ile ilgili mevzuat yenilikleridir. Önemli bir yenilik olarak değerlendirilen 6085 Sayılı Kanun'un 37. Maddesi'nde yer alan dış denetim süreci, toplam 5 aşamadan oluşmaktadır. Sayıştay'ın dış denetim aşamalarına Şekil 2'de yer verilmiştir.



**Şekil 2:** Sayıştay Dış Denetim Süreci

**Kaynak:** Yazar tarafından, 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu 37. Maddesi'ne istinaden düzenlenmiştir.

Şekil 2'de yer alan denetimin planlanması, denetim programının hazırlanması ve akabinde uygulanması ile dış denetim süreci başlamaktadır. Denetimin yapılmasından sonra sonuçların ve tavsiyelerin raporlanması ve hazırlanan raporların TBMM'ye sunulması ile süreç devam etmektedir. TBMM'ye sunulan raporların ilgili kamu idaresine gönderilmesi ve son olarak raporların izlenmesi ile dış denetim sürecinin son aşaması tamamlanmaktadır.

Sayıştay denetimi, düzenlilik denetimi ve performans denetimini kapsamaktadır. 6085 Sayılı Kanun'un 35. Maddesi'nde düzenlilik denetimi; "kamu idarelerinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin mali nitelikteki tüm hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespitini kapsayacak şekilde yapılır" olarak tanımlanmaktadır. Aynı Kanun'un 36. Maddesi'nde ise performans denetimi; "hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergelerle ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi suretiyle gerçekleştirilir" şeklinde yer bulmuştur. Performans denetimi, 5018 Sayılı Kanun'da yer alan performans esaslı bütçelemenin devamı niteliği taşıyarak 6085 Sayılı Kanun'un getirdiği bir diğer yenilik olarak değerlendirilebilir.

Sayıştay, kanunlarla kendisine verilen inceleme, denetleme ve kesin hükme bağlama işlerini yaparken işlevsel ve kurumsal bağımsızlığı olan bir kurum olarak hareket etmektedir. Yürütmekte olduğu risk ve performans denetimleri aracılığıyla, kamu kurum ve kuruluşlarında çeşitli alanlarda sürdürülen faaliyetleri tutumluluk, verimlilik ve etkinlik ilkeleri çerçevesinde değerlendirerek sonuçlarını TBMM'ye raporlamaktadır. Böylece genel ve bağımsız bir bakış açısı ile kamu idarelerinde sistem ve süreçlerin iyileştirilmesine katkıda bulunmaktadır.<sup>28</sup>

### 3.2.1.4. Tek Yüksek Denetim Organı

Parlamentolar, hükümetlere verdikleri yetkilerin kendi koydukları sınırlar ve ilkeler çerçevesinde kullanılıp kullanılmadığından emin olmak durumundadır. Zaman içinde kamusal faaliyetlerin artması, mali işlemlerin nitelik, nicelik itibarıyla çeşitlenmesi ve karmaşıklaşması kamusal faaliyetlerin denetimini zorlaştırmıştır. Bu gerekçelerle birlikte kamu kurum ve kuruluşlarınca bir yıl boyunca gerçekleştirilen faaliyetlerin mevzuatlara uygun olarak yürütülüp yürütülmediğinin tespiti amacıyla parlamento adına denetim yapacak uzman ve bağımsız bir kuruluşa ihtiyaç duyulmuştur.<sup>29</sup>

5018 Sayılı Kanunla birlikte şekillenen yeni kamu mali yönetimi sistemi içinde Sayıştay Başkanlığı, yüksek denetim yapan tek kamu kuruluşudur. Anayasal bir denetim organı olan Sayıştay, merkezi yönetim bütçesinin denetimini TBMM adına yasama denetimi adı altında yerine getirmektedir. Sayıştay'ın TBMM adına denetim yapması, yürütmeden bağımsız olması ve ayrıca yargılama yetkisine sahip bulunması, Sayıştay Kurumu'na yüksek denetim organı kimliği kazandırmıştır.<sup>30</sup>

Türkiye Cumhuriyeti 1982 Anayasası'nın 160. Maddesi gereğince Sayıştay kararlarına karşı idari yargı merciine başvurma olanağının bulunmaması da tek yüksek denetim organı olarak Sayıştay'ın varlığının kanıtı olarak değerlendirilebilir. Bir başka ifade ile Sayıştay kararlarının kesin ve sonuçlandırıcı olması, Sayıştay'a yüksek mahkeme statüsü kazandırmaktadır.<sup>31</sup>

### 3.2.2. Dış Denetim Bağlamında 832 Sayılı ve 6085 Sayılı Kanunların Karşılaştırılması

24.12.2003 tarihinde yürürlüğe giren ancak 01.01.2006 tarihinden itibaren tüm kamu kurum ve kuruluşlarında uygulanmaya başlanan 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve akabinde 19.12.2010 tarihinde yürürlüğe giren 6085 Sayılı Kanun ile birlikte 2011 yılı başından itibaren Sayıştay Başkanlığı, yeni kanunlarla desteklenmiş dış denetim görevini üstlenmiş olarak yeni kamu mali yönetim sistemindeki yerini almıştır. 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu, dış denetim alanında köklü yenilikler getirmekle birlikte uygunluk denetimi temelinde hareket eden 832 Sayılı Sayıştay Kanunu ile arasındaki temel farklılıklar barındırmaktadır. Bu farklılıklar genel olarak;

28 Akbulut, E. (2003). Sayıştay Denetimi ve Yolsuzlukla Mücadeledeki İşlevi, Sayıştay Dergisi, 50-51, s. 13.

29 Gülen, F. (2003). Dış Denetim Sistemi Nasıl Tasarlanmalı, [https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/bilgi\\_notlari/disdenetimnasiltasarlanmali.pdf](https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/bilgi_notlari/disdenetimnasiltasarlanmali.pdf), (Erişim Tarihi 21.07.2017), s. 2.

30 Sayıştay Başkanlığı (2013). Sayıştay'ın 151. Kuruluş Yıldönümü, [https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/yayinlar/151\\_yil\\_Kurulus.pdf](https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/yayinlar/151_yil_Kurulus.pdf), (Erişim Tarihi 18.05.2017), s. 31.

31 Kaneti, S. (1990), Sayıştay'ın Anayasal Konumu, Sayıştay Dergisi, 1, s. 7.

- 832 Sayılı Kanun'da yalnızca genel ve özel bütçeli idarelerle mahalli idareler denetim kapsamındayken; 6085 Sayılı Kanun ile birlikte denetim alanı genişlemiş ve bütçe dışı bile olsa kamu kaynağı kullanan bütün idareler denetim kapsamına alınmıştır. Ayrıca 6085 Sayılı Kanun ile KİT'lerin denetimi de 3346 Sayılı KİT'lerin TBMM tarafından Denetlenmesinin Düzenlemesi Hakkında Kanun gereğince Sayıştay'a verilmiştir.
- 832 Sayılı Kanun, yalnızca uygunluk denetimi ve 1996'dan beri VET (Verimlilik, Etkinlik, Tutumluluk) denetimi yapmaya imkân verirken; 6085 Sayılı Kanun ile mali denetim ve performans denetimi gibi çağdaş denetim yöntemlerinin önü açılmıştır. Uygunluk denetimi ve yargılama fonksiyonu ise korunmuştur.
- 832 Sayılı Kanun'da TBMM'yi Sayıştay tarafından hazırlanan denetim raporları ile bilgilendirme zayıf iken; 6085 Sayılı Kanun'da Sayıştay Başkanlığı'nın TBMM'ye raporlar ile bilgi verme zorunluluğu bulunmaktadır.
- 832 Sayılı Kanuna göre raporların kamuoyuna duyurulması imkânı yok iken; 6085 Sayılı Kanun ile Sayıştay denetim raporlarının kamuoyuna açıklanma zorunluluğu getirilmiştir.
- 832 Sayılı Kanun'da yer alan savunma, güvenlik ve istihbarat ile ilgili kamu idarelerinin ellerinde bulunan devlet mallarının denetimindeki kısıtlamaların kaldırılması yönündeki gelişme, 6085 Sayılı Kanun'un 44. Maddesi'nin 2. Fıkrası ile sağlanmıştır.

### 3.3. Avrupa Birliği Uyum Sürecinin Etkileri

5018 Sayılı kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu dış denetim ya da uluslararası ifadesi ile yüksek denetim alanında iki önemli mevzuat değişikliğidir. Türkiye'de yeni kamu mali yönetimi çerçevesinde şekillenen dış denetim sadece iç dinamiklerden ve ihtiyaçlardan ortaya çıkmamıştır. Türkiye'nin 2007-2013 yılları arasında hazırlanarak toplam 35 fasıldan oluşturan Avrupa Birliği Müktesebatına Uyum Programı da dış denetim alanındaki yenilikler ile ilgili dışsal faktör olarak yerini almıştır. Avrupa Birliği Müktesebatına Uyum Programı'na göre; 35 fasıldan oluşan birincil ve ikincil düzeyde öngörülen mevzuat düzenlemeleri bulunmaktadır. Bugüne kadar toplam 16 fasıl olarak açılan müzakere başlıklarından birisi de "Mali Kontrol"dür.<sup>32</sup> Nitekim Avrupa Birliği'ne aday ülkelerden biri olan Türkiye, "mecburi sonuç" ilkesi çerçevesinde topluluk müktesebatını yerine getirmek ve uygulamak zorundadır.<sup>33</sup>

Avrupa Birliği Müktesebatı'nın sürdürülmesine ilişkin olarak 2007 yılı Türkiye Ulusal Programı'nda 32. Fasıl olan Mali Kontrol faslı ile ilgili olarak dış denetime yönelik beklentiler yer almıştır. Programda; Sayıştay'ın işleyişinin INTOSAI standartları ve ilkeleri ile uyumlu olmasının sağlanması için beklemekte olan mevzuatın kabul edilmesi yani yeni Sayıştay

32 Avrupa Birliği Bakanlığı. T.C. Avrupa Birliği Bakanlığı Katılım Müzakerelerinde Mevcut Durum, [http://www.ab.gov.tr/files/5%20Ekim/yatay\\_muzakere\\_tablosu\\_30\\_06\\_2016\\_tr.pdf](http://www.ab.gov.tr/files/5%20Ekim/yatay_muzakere_tablosu_30_06_2016_tr.pdf), (Erişim Tarihi 16.04.2017).

33 OECD (1999). European Principles for Public Administration, SIGMA Papers, 27, s. 6.

Kanunu'nun çıkarılması öngörülmüştür.<sup>34</sup> Bu doğrultuda, 19.12.2010 tarihinde Resmi Gazete'de yürürlüğe giren 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu ile Avrupa Birliği uyum sürecine yönelik bir fasıl gerçekleştirilmiştir.

#### 4. Sonuç ve Değerlendirmeler

Türkiye'de kamu mali yönetimi ve denetim alanında son yıllarda yapılan en köklü mevzuat değişikliği 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'dur. 1927 yılında kabul edilen 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu, 24.12.2003 tarihinde resmi olarak yerini 5018 sayılı Kanun'a bırakmıştır. 80 yılı aşkın bir süre aynı bütçe kanununa tabi olan kamu mali yönetim anlayışının, 5018 Sayılı Kanun'a adaptasyon süreci 2006 yılı başına kadar sürmüştür. Yeni bir kamu mali yönetimi ve denetim sistemi şekillendiren 5018 Sayılı Kanun, dış denetim alanında yeni mevzuatın gerekliliğini zorunlu kılmıştır. 6085 Sayılı yeni Sayıştay Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ise dış denetim ile ilgili 5018 Sayılı Kanun ile başlatılan revizyon tamamlanmıştır.

Ancak dış denetimdeki gelişmeler, sadece ülkenin iç dinamiklerinden ve ihtiyaçlarından ortaya çıkmamıştır. Bu noktada Avrupa Birliğine aday ülke konumundaki Türkiye'nin uyum süreci içinde yerine getirmesi gereken esaslardan birisi de dış denetim alanında Avrupa Birliği dış denetim standartlarını yerine getirme zorunluluğudur. Bu zorunluluk, Türk kamu mali yönetimi içinde önemli bir yere sahip dış denetim alanında köklü değişiklikleri zemin hazırlayan diğer bir etkidir.

Sonuç olarak; iç ve dış etkenlerin varlığı ile birlikte dış denetim mevzuatında son 10 yılda yaşanan gelişmeler, mali şeffaflık ve hesap verebilirlik kavramları çerçevesinde Türkiye'nin bugünü ve geleceği adına önemli adımlar olarak değerlendirilebilir. Bu noktada önemli olan Sayıştay mevzuatındaki yeniliklerin uygulamalarda bizzat karşılık bulabilmesidir. Sayıştay'ın dış denetim yaparken düzenlilik denetimiyle birlikte performans denetimini yapıp yapmadığının raporlarda yer alması önem arz etmektedir. Ayrıca 6085 Sayılı Kanun'la hem kamu kurum ve kuruluşlarına dış denetim yapan hem de farklı içerikte birçok rapor hazırlayan Sayıştay Kurumu'nun uzman personel sayılarında iyileştirmelere gitmek Sayıştay'ın iş yükünü hafifletecek ve daha etkin bir denetim yapabilmesini sağlayacaktır.

#### Kaynakça

- AKBULUT, E. (2003). Sayıştay Denetimi ve Yolsuzlukla Mücadeledeki İşlevi, *Sayıştay Dergisi*, 50-51: 3-17.
- AKDAĞ, S. E. (1997). Sayıştay'ın Anayasal Kimliği, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:25 (Özel Sayı, Nisan-Haziran), 1997, s. 147-180.
- AKDOĞAN, A. (2006). *Kamu Maliyesi*, Ankara, Gazi Kitabevi, 11. Baskı.
- AKGÜNDÜZ, A. (1997). *Arşiv Belgeleri Işığında Sayıştay Tarihi*, Sayıştay Yayınları, Ankara.
- AKYEL, R. (2016). Sayıştay Raporlarının Kamu Mali Yönetimine Katkısı, *Amme İdaresi Dergisi*, 49(1): 119-145.

34 Detaylı bilgi için bkz: Avrupa Birliği Bakanlığı. Fasil 32, Mali Kontrol, <http://www.ab.gov.tr/?p=97&l=1>, (Erişim Tarihi 09.05.2017).

- AVRUPA BİRLİĞİ BAKANLIĞI. T.C. Avrupa Birliği Bakanlığı Katılım Müzakerelerinde Mevcut Durum, [http://www.ab.gov.tr/files/5%20Ekim/yatay\\_muzakere\\_tablosu\\_30\\_06\\_2016\\_tr.pdf](http://www.ab.gov.tr/files/5%20Ekim/yatay_muzakere_tablosu_30_06_2016_tr.pdf), (Erişim Tarihi 16.04.2017).
- AVRUPA BİRLİĞİ BAKANLIĞI. Fasil 32, Mali Kontrol, <http://www.ab.gov.tr/?p=97&l=1>, (Erişim Tarihi 09.05.2017).
- BAŞPINAR, A. (2005). Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış, *Maliye Dergisi*, 148: 35-62.
- CANDAN, E. (2006a). Eski ve Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminin Mukayeseli Olarak Değerlendirilmesi ve 5018 Sayılı Kanun ile Öngörülen Esaslar ve Getirilen Yenilikler – I, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 295, 188-194.
- CANDAN, E. (2006b). Eski ve Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminin Mukayeseli Olarak Değerlendirilmesi ve 5018 Sayılı Kanun ile Öngörülen Esaslar ve Getirilen Yenilikler – II, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 296, 171-179.
- ÇAY, İ. (2016). Sayıştay, <https://www.bumko.gov.tr/Eklenti/10038,sayistay-sunum-antalya-2016--ismail-caypdf.pdf?0>, Erişim Tarihi (17.07.2017).
- EKİCİ, B. (2005). Kamu Yönetiminde ve Yerel Yönetimlerde Yeniden Yapılanma Bağlamında Denetim, Bilgi Çağında Türk Kamu Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması I, Ed. A. Nohutçu ve A. Balcı, Beta Yayınları, İstanbul, 57-94.
- GEIST, B. (1981). State Audit: An Introduction, *State Audit – Development in Public Accountability*, Ed. B. Geist, State Comptroller’s Office, Israel, 3-22.
- GÜLEN, F. (2003). Dış Denetim Sistemi Nasıl Tasarlanmalı, [https://www.sayistay.gov.tr/Upload/95906369/files/bilgi\\_notlari/disdenetimnasiltasarlanmali.pdf](https://www.sayistay.gov.tr/Upload/95906369/files/bilgi_notlari/disdenetimnasiltasarlanmali.pdf), (Erişim Tarihi 21.07.2017).
- INTOSAI. About Us, <http://www.intosai.org/about-us.html>, (Erişim Tarihi 24.04.2017).
- INTOSAI (2010). ISSAI 20: Principles of Transparency and Accountability, Copenhagen, 1-9.
- INTOSAI (2013). ISSAI 100 – Fundamental Principles of Public-Sector Auditing, Denmark, 1-16.
- KANETİ, S. (1990). Sayıştay’ın Anayasal Konumu, *Sayıştay Dergisi*, 1: 7-18.
- KÖSE, Ö. H. (2007). Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim, *Sayıştay 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları*, Ankara.
- MEMİŞ, M. Ü., Güner, M. F. (2011). Avrupa Birliği Müktesebatına Uyum Sürecinde Muhasebe ve Denetim Alanında Yapılan Yenilikler, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 20(2): 149-164.
- MUTLUER K., Öner, E., Kesik, A. (2005). Bütçe Hukuku, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul.
- OECD (1999). European Principles for Public Administration, SIGMA Papers No: 27.
- ÖZER, M. A. (2015). Türkiye’de Kamu Yönetiminin Denetiminde Yeni Arayışlar: Kamu Denetçiliği Kurumu Örneği, *Sayıştay Dergisi*, 98: 19-40.
- SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI (2005). Sayıştay 2005 Yılı Faaliyet Raporu, <http://www.sayistay.gov.tr/tc/faaliyet/faaliyet2005.asp>, (Erişim Tarihi 30.05.2016).
- SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI (2009). Sayıştay 2009 Yılı Faaliyet Raporu, <http://www.sayistay.gov.tr/tc/faaliyet/faaliyet2009.pdf>, (Erişim Tarihi 11.04.2016).
- SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI. 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu’nun Yasalaşma Süreci Dokümanları: Genel Gerekeç ve Madde Gerekeçleri, [https://www.sayistay.gov.tr/Upload/95906369/files/mevzuat/6085\\_Genel\\_Gerekce.pdf](https://www.sayistay.gov.tr/Upload/95906369/files/mevzuat/6085_Genel_Gerekce.pdf), (Erişim Tarihi 12.02.2017).
- SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI (2013). Sayıştay’ın 151. Kuruluş Yıldönümü, [https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/yayinlar/151\\_yil\\_Kurulus.pdf](https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/yayinlar/151_yil_Kurulus.pdf), (Erişim Tarihi 18.05.2017).



- SÖYLER, İ. (2012). Yeni Kamu Mali Yönetim ve Denetim Sistemi Çerçevesinde Sayıştayın Rolü, Sayıştay Dergisi, 87: 61-96.
- TUNCER, S. (2011). Sayıştay-Maliye Bakanlığı İlişkileri ve İşbirliği, Yaklaşım Dergisi, 223: 9-16.
- 832 Nolu Sayıştay Kanunu (27.02.1967 tarih, 12538 sayılı T.C. Resmi Gazete).
- 1050 Nolu Muhasebe-i Umumiye Kanunu (14.06.1927 tarih, 607 sayılı T.C. Resmi Gazete).
- 2709 Nolu Türkiye Cumhuriyeti Anayasası Kanunu (09.11.1982 tarih, 17863 sayılı T.C. Resmi Gazete).
- 5018 Nolu Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (24.12.2003 tarih, 25326 sayılı T.C. Resmi Gazete).
- 6085 Nolu Sayıştay Kanunu (19.12.2010 tarih, 27790 sayılı T.C. Resmi Gazete).

