



SAYIŞTAY DERGİSİ

Tone at the Top in SAIs to Achieve Quality in Audits and
the Experience of the Turkish Court Of Accounts

• Osmanlı Mali Sistemi ve Divan-ı Muhasebata Giden Yol

• Divan-ı Muhasebatın Tesis Süreci ve İlişkileri Hakkında Bazı Tespitler

• Yeni Kamu Mali Yönetim ve Denetim Sistemi Çerçevesinde Sayıştayın Rolü

• Afet Risklerini Azaltmak - Sayıştayların Rolü

• Kamuda Stratejik Planlamaya Dayalı Performans Yönetimi: Türkiye
Uygulaması ve Sorunlar

• Bilgi Kriterleri Çerçevesinde Bilişim Teknolojileri Denetimi

• Sahtecilik ve Yolsuzlukla Mücadelede
Sayıştayların Rolü: ASOSAI 2012 Filipinler Çalıştayı

• Sayıştay Kararları

• Sayıştay 150. Yıl Etkinlikleri

150. YIL
ÖZEL SAYISI

SAYIŞTAY DERGİSİ

ULUSAL HAKEMLİ DERGİ

ISSN: 1300-1981

Sahibi	: T.C. Sayıştay Başkanlığı adına Erol AKBULUT Başkan Yardımcısı
Genel Yayın Yönetmeni	: Necip TOSUN Uzman Denetçi Yayın Program Yöneticisi
Sorumlu Yazı İşleri Müdürü	: Melek ŞANAL DEMİRKAN Başdenetçi
Yayın Kurulu	: Necip TOSUN Uzman Denetçi Ahmet Turan ADIYAMAN Uzman Denetçi Mehmet SEVEN Uzman Denetçi Müslüm PARLAK Uzman Denetçi Dr. Selami ER Başdenetçi Osman MEŞE Başdenetçi Dr. Ahmet TANER Başdenetçi Melek ŞANAL DEMİRKAN Başdenetçi Berna ERKAN Denetçi Mehmet BALİOĞLU Denetçi
Sorumlu Yazı İşleri Müdür Yrd.	: Seher ÖZER ÜTÜK Tercüman
Kapak Tasarımı	: Yasemin ERDAL Grafiker
Baskı	: Sayıştay Başkanlığı Yayın İşleri Müdürlüğü
Baskı Tarihi	: Şubat 2013
Yayın Türü	: Yaygın Süreli Yayın
Yönetim ve Yazışma Adresi	: Sayıştay Başkanlığı Yayın İşleri Müdürlüğü 06100 Balgat/ANKARA
e-posta	: dergi@sayistay.gov.tr
Internet Adresi	: http://dergi.sayistay.gov.tr/

Sayıştay Dergisi Sayıştay Başkanlığınca üçer aylık dönemler halinde yayımlanan hakemli bir dergidir.

Derginin yayın konusu, başta denetim, yönetim ve yargı olmak üzere, sosyal bilimler alanı ile sınırlıdır.

Derginin yazım dili Türkçe'dir. Yayın Kurulunun uygun gördüğü durumlarda İngilizce yazılar da yayımlanır.

Dergiye gönderilecek yazılar daha önce hiçbir yerde yayımlanmamış ya da yayımlanmak üzere gönderilmemiş olmalıdır.

Yayımlanmak üzere gönderilen yazılar Yayın Kurulunun ön incelemesi ve en az iki hakemin değerlendirmesi sonucunda yayımlanmaya uygun bulunması koşuluyla yayımlanır.

Telif hakları 23 Ocak 2007 tarih ve 26412 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Kamu Kurum ve Kuruluşlarının Ödenecek Telif ve İşlenme Ücretleri Hakkında Yönetmelik esaslarına göre ödenir.

Yayımlanmasına karar verilen yazıların tüm hakları Sayıştay Başkanlığı'na aittir.

Dergide yazıların yayımlanmış olması yazara ait görüşlerin Sayıştayca paylaşıldığı anlamına gelmez. Yazıların sorumluluğu yazarlarına aittir.

Dergide yayımlanan yazılardan ancak kaynak gösterilmek suretiyle alıntı yapılabilir.

SAYIŞTAY DERGİSİ DANIŞMA KURULU

Prof. Dr. Figen ALTUĞ	İstanbul Üniversitesi
Prof. Dr. Zühtü ARSLAN	Polis Akademisi
Prof. Dr. Başak ATAMAN	Marmara Üniversitesi
Prof. Dr. Mustafa AYDIN	Kadir Has Üniversitesi
Prof. Dr. Enver AYDOĞAN	Gazi Üniversitesi
Prof. Dr. Burhan AYKAÇ	Gazi Üniversitesi
Prof. Dr. Necmiddin BAĞDADIÖĞLU	Hacettepe Üniversitesi
Prof. Dr. İdris BAL	TBMM
Prof. Dr. Mehmet BARCA	Yıldırım Beyazıt Üniversitesi
Prof. Dr. Ömer Faruk BATIREL	İstanbul Ticaret Üniversitesi
Prof. Dr. Vahit BIÇAK	Polis Akademisi
Prof. Dr. Kamil Ufuk BİLGİN	TODAİE
Prof. Dr. Nurettin BİLİCİ	Çankaya Üniversitesi
Prof. Dr. Coşkun ÇAKIR	İstanbul Şehir Üniversitesi
Prof. Dr. H. Hüseyin ÇEVİK	Polis Akademisi
Prof. Dr. Adnan ÇELİK	Selçuk Üniversitesi
Prof. Dr. M. Akif ÇUKURÇAYIR	Selçuk Üniversitesi
Prof. Dr. Seyithan DELİDUMAN	Yalova Üniversitesi
Prof. Dr. Recai DÖNMEZ	Anadolu Üniversitesi
Prof. Dr. Ekrem ERDEM	Erciyes Üniversitesi
Prof. Dr. Halis Yunus ERSÖZ	İstanbul Üniversitesi
Prof. Dr. Enver Alper GÜVEL	Çukurova Üniversitesi
Prof. Dr. Hakan HAKERİ	İstanbul Medeniyet Üniversitesi
Prof. Dr. Cemal İBİŞ	Marmara Üniversitesi
Prof. Dr. Eyüp G. İSBİR	TODAİE
Prof. Dr. Selma KARATEPE	İnönü Üniversitesi
Prof. Dr. Hikmet KAVRUK	Gazi Üniversitesi
Prof. Dr. Türksel KAYA BENSGHIR	TODAİE
Prof. Dr. Sedat MURAT	İstanbul Üniversitesi
Prof. Dr. M. Kamil MUTLUER	Bilkent Üniversitesi
Prof. Dr. Fevzi Rifat ORTAÇ	Gazi Üniversitesi
Prof. Dr. Mustafa ÖKMEN	Celal Bayar Üniversitesi
Prof. Dr. Süleyman ÖZDEMİR	İstanbul Üniversitesi
Prof. Dr. Hüseyin ÖZGEN	Çukurova Üniversitesi
Prof. Dr. M. Vedat PAZARLIOĞLU	Dokuz Eylül Üniversitesi
Prof. Dr. Münir ŞAKRAK	Marmara Üniversitesi
Prof. Dr. Hakan TAŞDEMİR	Gazi Üniversitesi
Prof. Dr. Fazıl TEKİN	Eskişehir Osmangazi Üniversitesi

Prof. Dr. Erdal TERCAN
Prof. Dr. Metin TOPRAK
Prof. Dr. Zerrin TOPRAK KARAMAN
Prof. Dr. Ali Murat VURAL
Prof. Dr. Azmi YALÇIN
Doç. Dr. Erkan AYDIN
Doç. Dr. Asım BALCI
Doç. Dr. Kudret BÜLBÜL
Doç. Dr. Ramazan ÇAĞLAYAN
Doç. Dr. Ali ÇELİKKAYA
Doç. Dr. Ali DANIŞMAN
Doç. Dr. Şenol DURGUN
Doç. Dr. M. Akif ÖZER
Doç. Dr. Nail ÖZTAŞ
Doç. Dr. Hasan TUTAR
Doç. Dr. Yasin SEZER
Doç. Dr. İlhami SÖYLER
Doç. Dr. Yusuf TEKİN
Doç. Dr. Murat YANIK
Doç. Dr. Binhan Elif YILMAZ
Dr. Ahmet ÖZDEMİR
Dr. Zekeriya TÜYSÜZ

Anayasa Mahkemesi
Rekabet Kurulu
Dokuz Eylül Üniversitesi
İstanbul Üniversitesi
Çukurova Üniversitesi
Marmara Üniversitesi
Ankara Kalkınma Ajansı
Kırıkkale Üniversitesi
Kırıkkale Üniversitesi
Eskişehir Osmangazi Üniversitesi
Çukurova Üniversitesi
Gazi Üniversitesi
Gazi Üniversitesi
Gazi Üniversitesi
Sakarya Üniversitesi
Gediz Üniversitesi
Sayıştay Başkanlığı
Gençlik ve Spor Bakanlığı
İstanbul Üniversitesi
İstanbul Üniversitesi
Sayıştay Başkanlığı
Sayıştay Başkanlığı

	SAYIŞTAY DERGİSİ
SAYI: 87	EKİM -ARALIK 2012

İÇİNDEKİLER

5 Tone at the Top in SAls to Achieve Quality in Audits and the Experience of the Turkish Court Of Accounts

Doç. Dr. Recai AKYEL
Sayıştay Başkanı

Çiğdem ASLANKARA
Sayıştay Başdenetçisi

19 Osmanlı Mali Sistemi ve Divan-ı Muhasebata Giden Yol

Müslüm PARLAK
Sayıştay Uzman Denetçisi

Zeliha PARLAK
Gençlik ve Spor Uzmanı

39 Divan-ı Muhasebatın Tesis Süreci ve İlişkileri Hakkında Bazı Tespitler

Dr. Salih KIŞ
Selçuk Üniversitesi, Edebiyat Fakültesi, Tarih Bölümü, Öğretim Görevlisi

61 Yeni Kamu Mali Yönetim ve Denetim Sistemi Çerçevesinde Sayıştayın Rolü

Doç. Dr. İlhami SÖYLER
Sayıştay Savcısı

97 Afet Risklerini Azaltmak - Sayıştayların Rolü

Arife COŞKUN

Sayıştay Uzman Denetçisi

Levent KARABEYLİ

Sayıştay Uzman Denetçisi

121 Kamuda Stratejik Planlamaya Dayalı Performans Yönetimi: Türkiye Uygulaması ve Sorunlar

Şeref EFE

Sayıştay Uzman Denetçisi

143 Bilgi Kriterleri Çerçevesinde Bilişim Teknolojileri Denetimi

Musa KAYRAK

Sayıştay Başdenetçisi, CISA (Sertifikalı Bilişim Sistemleri Denetçisi)

169 YÜKSEK DENETİM DÜNYASINDAN HABERLER

171 Sahtecilik ve Yolsuzlukla Mücadelede Sayıştayların Rolü: ASOSAI 2012 Filipinler Çalıştayı

Emre OKUTAN

Sayıştay Başdenetçisi

177 SAYIŞTAY KARARLARI

179 Temyiz Kurulu Kararları

189 SAYIŞTAY DERGİSİ YAYIN İLKELERİ VE YAZIM KURALLARI

190 Sayıştay Dergisi Yayın İlkeleri

192 Sayıştay Dergisi Yazım Kuralları

195 SAYIŞTAY 150. YIL ETKİNLİKLERİ

TONE AT THE TOP IN SAIs TO ACHIEVE QUALITY IN AUDITS AND THE EXPERIENCE OF THE TURKISH COURT OF ACCOUNTS

Recai AKYEL*
Çiğdem ASLANKARA**

ABSTRACT

The need for effective functioning of SAIs in the face of increasing tasks and responsibilities given to them for providing good governance in public sector has necessitated SAIs to work in a transparent and accountable way. SAIs need to gain their stakeholders' confidence in order to be accountable for their activities. That is why conducting sound and quality audits and producing quality audit reports are crucial for SAIs, if they want to be accountable for their activities and gain their stakeholders' confidence. The means to achieve this goal, on the other hand, are directly related with the tone that the management of an SAI sets. This article deals with the content of the terms of stakeholders' confidence, accountability, audit management integrity and tone at the top in the context of SAIs. In addition, the article handles the concept of 'tone at the top' so as to ensure quality audit, and gives insight about the experience of the Turkish Court of Accounts in this context.

Keywords: Good governance, Stakeholders' confidence, Audit management integrity, Audit quality, Tone at the top.

DENETİMDE KALİTENİN SAĞLANMASINDA ÜST YÖNETİMİN YAKLAŞIMI VE SAYIŞTAYIN DENEYİMLERİ

ÖZET

Son yıllarda kamu sektöründe iyi yönetimin sağlanmasına yönelik Yüksek Denetim Kurumlarına (YDK) verilen görev ve sorumluluklar artmaktadır. Bu durum YDK'ların şeffaf ve hesap verebilir şekilde faaliyet göstermeleri gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. YDK'lar faaliyetlerine yönelik olarak hesap verebilir olmak için paydaşlarının güvenini kazanmak zorundadır. Paydaşların güveninin kazanılması ise kaliteli çıktılar üretilmesine bağlıdır. Bu sebeple sağlam ve kaliteli denetimler yürütmek ve kaliteli denetim raporları hazırlamak, hesap verebilir olmak isteyen YDK'lar için son derece önemlidir. Diğer taraftan bu amacı gerçekleştirmek için kullanılacak araçlar direkt olarak yönetimin oluşturacağı yaklaşımla ilgilidir. Bu makalede paydaş güveni, hesap verebilirlik, denetim yönetiminin dürüstlüğü ve üst yönetimin yaklaşımı kavramları YDK'lar çerçevesinde ele alınmaktadır. Ayrıca makalede 'üst yönetimin yaklaşımının' denetim kalitesini sağlamak amacıyla nasıl kullanıldığı üzerinde durulmakta ve bu bağlamda Sayıştay deneyimleri hakkında bilgi verilmektedir.

Anahtar Kelimeler: İyi yönetim, Paydaş güveni, Denetim yönetiminin dürüstlüğü, Denetim kalitesi, Üst yönetimin yaklaşımı.

* Doç. Dr., Sayıştay Başkanı

** Sayıştay Başdenetçisi

This article is the developed version of the declaration of Assoc. Prof. Dr. Recai Akyel in 7th EUROSAI-OLACEFS Conference in Tbilisi, Georgia in 17-19 September 2012.

INTRODUCTION

Transparency and accountability are the two main principles of good governance in public sector, and the main responsibility of Supreme Audit Institutions (SAIs) is to contribute to the transparency and accountability of the management of public funds. To fulfil this responsibility, an SAI should carry out quality audits and produce quality audit reports. This is the only way SAIs can gain and sustain credibility and confidence. As clearly determined in Tbilisi Statement adopted in EUROSAI¹-OLACEFS² 7th Congress, “In order for SAIs to contribute to greater accountability of public institutions, it is essential to ensure their independence and the high quality of their work, increasing the confidence of their stakeholders.” Thus, the main and paramount issue for SAIs is to maintain high-level quality in their audit activities and maintain this level so that they can both lead by example and justify their *raison d’être*.

International organisations such as INTOSAI³, EUROSAI, ASOSAI⁴ and many international and regional working groups have handled this issue of audit quality until now and it is clear that this topic will continue to be discussed in the future due to its importance. As external audit bodies of each country, SAIs need to adhere to quality standards and at the same time, auditors should hold the banner of objectivity, independence, professional scepticism and accountability to the public by performing quality audit work (IFAC, 2007: 5).

It is worth discussing how an SAI and especially head of an SAI can ensure quality work. What are the means to achieve this goal? When it comes to this question, the answer lies beneath the concept of ‘tone at the top’. As stated in a EUROSAI Report, quality within any organisation is not achieved spontaneously; but requires a specific approach led by management (EUROSAI Working Group Report, 2010: 33). Management should be aware of the importance of and be committed to achieving the highest quality standards. There are certain means of achieving the highest quality standards which management can apply.

In this article, the conceptual terms will be explained very briefly first and then the means with which quality in SAIs’ works can be ensured will be handled. Finally, the Turkish Court of Accounts’ (TCA) experience in this specific field will be mentioned.

1 The European Organization of Supreme Audit Institutions

2 The Organization of Latin American and Caribbean Supreme Audit Institutions

3 International Organization of Supreme Audit Institutions

4 Asian Organization of Supreme Audit Institutions

1. THE MEANINGS OF STAKEHOLDERS' CONFIDENCE, AUDIT MANAGEMENT INTEGRITY, ACCOUNTABILITY AND TONE AT THE TOP FOR AN SAI

SAIs have so many stakeholders: auditees, citizens, civil society organizations and obviously the Parliament as the principal stakeholder. Therefore, stakeholders' confidence for an SAI means the trust of the Parliament and public in general to the outputs of SAI. It is important that SAIs' work remains relevant, credible and useful to its stakeholders, especially to the Parliament (EUROSAI, 2010: 31).

Audit management integrity is another term that needs to be clarified considering its importance in terms of enhancing the confidence of stakeholders. Citizens would like to learn about how public funds are being spent by public institutions and how the institutions are performing. An SAI works as a mediator in this context, auditing the institutions and reporting about their accounts and transactions to the Parliament and citizens. Audit management integrity means conducting these audits with competent and independent staff, who adopt a well-established code of conduct and execute the audits in accordance with laws and professional standards. So there are some conditions to meet to ensure audit management integrity: The auditors should be qualified, the code of conduct to be adopted should be clear, the audit procedures should be open and well-defined, the management of the SAI should make sure the monitoring process for assessing the audits and audit reports is in place. Audit management integrity term embraces many elements, which are all related with and leading to audit quality.

Accountability is a familiar term for SAIs, but mainly referred in relation to auditees. For completing the accountability loop, the SAI should also be accountable to somebody. Accountability of the SAI does not compromise the principle of independence of the SAI. Rather, the two concepts are complementary. As stated by Khan: "Accountability of the SAI reinforces its independence by giving legitimacy to its actions" (Khan, 2007: 11). In context of accountability for SAIs, their work processes, activities and products should be transparent and they should communicate openly with their stakeholders.

Tone at the top' is about the leadership responsibilities for ensuring the quality of the products or services institution provides. The term is defined by IFAC as follows:

"The standard set by the organization's leadership whereby performance is measured; the culture within which the members of the organization operate; the tone set by senior management; irrespective of management's documented strategy and policies, it is the force that drives individual professionals; the 'unseen hand' that direct activities regardless of management's proximity to the action; and a commitment to the quality of care clients receive" (IFAC, 2007: 8).

Tone at the top is seen by some as a part of and by others as equal to the internal control environment. According to one approach, the elements of tone at the top are grouped into four, which are: management, communication, culture and structure (Bruinsma, Wemmenhove, 2009: 3).

When considered in the context of SAIs, the term specifically refers to SAIs' managers' responsibilities to provide accountability by ensuring quality through well-established internal control structure.

As can be seen clearly, all of the terms that are explained are co-related with each other. Actually, it is not possible to think of or handle one without mentioning the other. Therefore, the critical issue is the practical aspect rather than the theory. In other words, it leads to the questions of how an SAI will ensure stakeholders confidence and how will the head of an SAI set the 'tone at the top' to ensure quality audits?

2. MEANS TO QUALITY AUDIT

Performing quality audit is a vital issue for SAIs, because it is how SAIs meet accountability principle requirements and ensure stakeholder confidence. Thus, achieving quality audits should be the highest aim of SAIs. In order to realize this aim, heads of SAIs should set the right tone at the top. As stated in IFAC Transnational Auditors Committee Report, culture within a firm, in our case an SAI, is a key driver of audit quality, because it has the ability to create an environment where achieving quality in every aspect of the audit process is valued, invested in and rewarded. However, achieving high quality is more compelling for SAIs than other institutions because of the nature of their work: judging the actions of others (EUROSAI, 2010: 7). That's why maintaining a certain level of quality becomes more and more important for SAIs. The reputation of SAIs is based on the quality of their output. However, quality cannot be achieved spontaneously or randomly. As already stated, this is the responsibility of the head of SAI to make sure that audits and audit reports are of high quality. As stated in EUROSAI report, "quality is needed in both the professional work of SAI and its administration" and management of the SAI would be responsible for realization of this aim (EUROSAI, 2010: 8).

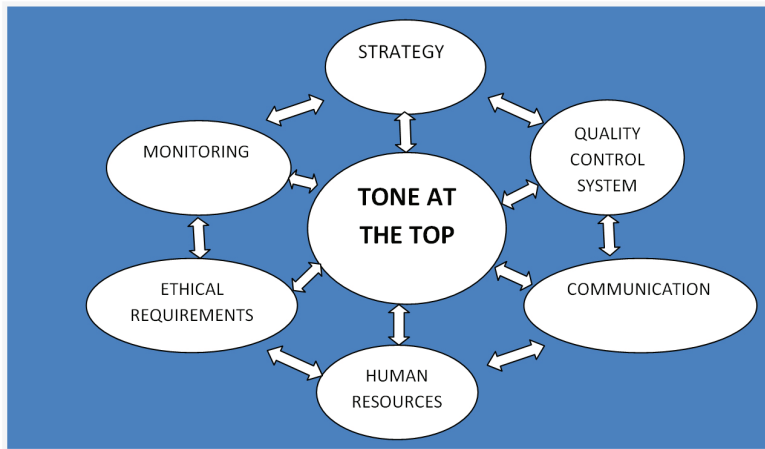
There are certain means and criteria of achieving good quality audit. So, what to do to set the right tone at the top?

First of all, leadership should set strategy, acknowledge and communicate to all staff the importance of meeting ethical standards and quality. Management's commitment to quality should be communicated both internally and externally. In addition, management should set the objective of quality management system and define roles and responsibilities. Secondly, management should make sure that

international standards on quality control are adopted in the SAI and establish an appropriate system to comply with them. Thirdly, management should make sure that competent and qualified staff is recruited, and they adhere to ethical and legal requirements. Finally, management should regularly review and evaluate the implementation of the quality management system. Therefore, it is obvious that management of an SAI should establish a quality control system and make sure of its well-functioning. Then, what is a system of quality control? The elements of a system of quality control are:

- Leadership responsibilities for quality within the firm,
- Relevant ethical requirements,
- Acceptance and continuance of client relationships and specific engagements,
- Human resources,
- Engagement performance, and
- Monitoring (INTOSAI, 2010c: 4).

The first condition ‘leadership responsibilities for quality within the firm’ is about the tone at the top. The other elements of quality control system may seem not directly related with tone at the top but when considered that head of the SAI is responsible for all the activities of the institution, the other elements may also be regarded as linked with the management and thus, tone at the top. As indicated in Tbilisi Statement (7th EUROSAI-OLACEFS Congress, 2012); sound strategies, internal and external communication, ethical requirements, quality control mechanisms and monitoring are key elements for SAls to attain a “tone at the top” operation. Such perspective can be illustrated with the diagram shown below.



Graphic 1: Audit Quality

Head of the SAI should explicitly state his/her will on audit quality and have a strategy for providing it. This is the first step for setting a right tone at the top. This strategy should include the objectives and the tools and activities that are going to be realized to achieve the objectives. Moreover, the risks to achieving the objectives, thus audit quality, should be determined. These risks need to be assessed and actions to mitigate them should be taken. This is how the Head of the SAI should deal with the strategy for managing good quality.

After having the strategy, it is all about implementing it; but for successful implementation, the Head of the SAI should make sure that the necessary systems are in place and well-functioning. The main system mentioned here is the quality control system, which is indeed composed of many sub-systems and elements. The Head of the SAI is the one responsible for overseeing that a system is developed and personnel acts in accordance with the requirements of this system. The quality control system is directly related with internal control, or management control, which helps to provide reasonable assurance that the organization:

- adheres to laws, regulations, and management directives;
- promotes orderly, economical, efficient, and effective operations and achieves planned outcomes;
- safeguards resources against fraud, waste, abuse and mismanagement;
- provides quality products and services consistent with the organization's mission and
- develops and maintains reliable financial and management information and fairly discloses that data through timely reporting (INTOSAI Guidance for Good Governance: 1).

Another crucial element of tone at the top is communication. Communication should be handled with its two dimensions; firstly, communication as from top to down internally and secondly, communication of SAIs with their external stakeholders. Communication within the SAI from top to down requires the management to deliver their messages explicitly and clearly to ensure a standardized implementation amongst auditors. In addition, messages about quality should stand out above all other messages. In order to realize this, management should inform all personnel about the strategy for quality audit and the tools that are going to be adopted to achieve the strategy. In this way, management or the Head of the SAI can make sure that each employee is aware of the requirements they need to meet in terms of ensuring quality audit (IFAC, 2007: 15). The second dimension of communication is about the external stakeholders, which is more directly related with gaining their confidence. Stakeholders of an SAI such as the Parliament, auditees, citizens and the media should be well informed about the concepts of integrity, objectivity,

independence, professional scepticism and accountability. External stakeholders should be informed about the strategy of the SAI as well, by the Head of the SAI. The importance of the role and responsibility of audit professionals should be communicated externally so as to enhance stakeholders' confidence. In this way, SAIs would both meet the requirements of accountability principle and at the same time ensure audit quality. It should always be kept in mind that "a quality audit is the result of internal management checks and external review, good communication with the auditee, and rigorous structure and drafting, which lead to clear messages and effective recommendations" (INTOSAI, 2010a: 6).

Human resources (HR) issue is another aspect of audit quality that can be managed by tone at the top. When the subject is about ensuring audit quality, it is mostly related with the auditors since they are the ones to execute the work. So, if the Head of the SAI wants audits to be of good quality, he/she should make sure that the staff is competent and qualified so that integrity can be maintained. In addition, the principles of independence, objectivity, impartiality and professional secrecy should be reinforced by the staff. The Head of the SAI should establish an HR management system, which includes job descriptions, code of conduct and staff appraisal. That's how audit management integrity and audit quality can be maintained in terms of human resources aspect.

Ethical requirements are another aspect of tone at the top which is actually interlocked with human resources issue. It is not possible to separate these two concepts but because of the importance of ethical issues for ensuring audit quality, it is necessary to handle ethics separately. In order to maintain audit management integrity, SAIs should adopt a code of conduct and relevant international ethical requirements. Actually, to comply with ISSAI 30 and its explanatory notes-prerequisites for the functioning of SAIs- SAIs must develop and comply with ethical and deontological principles in order to be able to be and act as a Supreme Audit Institution (Tavares and Lopes; 2012: 10). It is of crucial importance that the personnel of SAIs comply with ethical requirements because this is how audit management integrity can be guaranteed. In addition, the Head of the SAI should make sure that the SAI and the auditors are independent. The legislation should be adequately and properly established to guarantee the independent functioning of SAIs. Legislation that spells out, in detail, the extent of SAI independence is required (INTOSAI, 2007: 1). Otherwise, adopting the ethical requirements without having sufficient independence would jeopardize audit management integrity. Good governance includes clearly articulated ethical values, objectives, and strategies; proper tone at the top; and internal control. It should align policies and procedures to encourage behaviour that is consistent with the organization's ethics and integrity values (The Institute of Internal Auditors, 2006: 3).

After ethical requirements, monitoring aspect of tone at the top comes which is actually related with all the other aspects. Without monitoring or assessment, all the others are meaningless. The Head of SAI should establish a well-functioning monitoring mechanism in order to follow-up the implementation results for strategy, quality control system, communication, human resources and ethical requirements. The results of all activities in these fields should be reported to the Head of the SAI, so that he/she can see the deficiencies or flaws in the system and correct them in a timely manner. Without an assessment system, it would not be possible to understand whether audit quality is maintained or not. Such a monitoring or assessment system may also include external parties commenting on the implementation of the SAI, like peer reviews. Peer reviews serve to demonstrate SAIs' stakeholders that SAI managements are committed to applying transparency and accountability to themselves (Caldeira, 2012: 6). For setting the right tone at the top, the Head of the SAI should follow-up the whole system and see the results for himself/herself.

To sum up, tone at the top in an SAI is the responsibility of the management for ensuring audit quality so that the confidence of stakeholders can be enhanced. Management of an SAI sets the right tone at the top by making necessary and adequate arrangements in six aspects which are; strategy, quality control system, communication, human resources, ethical requirements and monitoring. These six aspects, which are interrelated and when combined together as tone at the top, constitute audit quality. Moving one element away would break the whole structure and put audit quality into risk.

3. TCA EXPERIENCE OF ENSURING QUALITY AUDIT

The TCA, with 150 years of experience, is now in a process of significant change due to the revision in the TCA Law (O.G. D.19.12.2010, N.27790), which aims to improve public financial management and changes the audit methodologies to comply with international audit standards. In the light of this information, it can be said that setting the right tone at the top and ensuring audit management integrity as well as audit quality is of priority importance for the TCA.

First of all, it is worth mentioning one of the most important requirements of audit management integrity: independence. The Turkish Constitution and the TCA Law itself guarantee the independence of the TCA and its auditors. With the safeguard the legislation provides, the TCA functions independently without any political influence. According to the Turkish Constitution; establishment, functioning, audit methods and qualifications, appointment, duties and responsibilities of professional staff and safeguard of members are all regulated by laws (Görgün, 2011: 88). Moreover, the TCA is free to publish and disseminate its reports, once they have

been formally tabled or delivered to the appropriate authority. Since the resources subject to audit belong to public, informing public about the results of audit is a legal and ethical responsibility for SAIs (Akyel and Köse, 2011: 6). In addition to these, as another indicator of independence, the TCA has the authority to determine its budget and audit scope. It has the authority to audit the public institutions in its legal mandate every year. However, since this is not technically possible, the TCA determines an audit scope and audit plan every year according to some pre-established criteria like budgetary importance, Parliamentary interest or high risks. This system is one of the means that ensures audit management integrity. Moreover, the TCA has the authority to manage its own budget and allocate it appropriately, which is an important indicator for independence and audit management integrity.

The TCA Law provides safeguards for audit management integrity with the provisions on human resources and ethical requirements. The TCA Law determines the qualifications of auditors. The auditors are expected to be successful in a three level entrance examination to be appointed as assistant auditors. Assistant auditors are subject to vocational training and internship period at least for 2 years and take an examination after this period. This is how management provides recruiting competent and qualified auditors. In addition, TCA gives high priority to on-the-job training in order to develop professional skills and qualifications of auditors. Besides, with the requirement of TCA Law, auditors are expected to comply with professional code of ethics in each stage of audit process. It is the TCA management's duty to establish and adopt the code of ethics and monitor the compliance of auditors.⁵

The TCA also has a legislative framework that requires and ensures execution of audits within a determined quality control system to ensure audit management integrity and accountability.

Quality control procedures are defined in a detailed way in our Audit By-Law and Audit Manual. According to these documents, quality control procedures are grouped into two: hot-review and cold-review. These processes complement each other. First, the quality control procedures during the audit as to make sure audits are conducted in good quality are implemented. After the audits are completed, with cold review procedures some kind of a gap analysis is foreseen to be taken to see the differences between TCA's implementations and the international standards, if any. In this way, it is aimed to improve the audit quality each year.

In recent years, the TCA is working on development of a software program for audit management, which will organize audit work. With the help of this system, auditors will be able to record all their works, tests and findings electronically and the management will be able to keep track of these. This system enables the management to monitor both the audit procedures and quality control procedures

5 TCA Law, Article 31; Regulation on Code of Ethics for Auditors of Turkish Court of Accounts, Article 15.

and to take corrective actions when necessary and improve audit quality. In 2012, the TCA has started to use this software program in the execution of audits.

Another significant step taken by the TCA is the adoption of a strategy to develop a communication plan in which both internal and external communication policies are determined. The importance of communication has already been mentioned. Through these communication policies, the TCA aims at gaining the support and improving the motivation of the staff in terms of application of the quality control procedures already in place. It is of crucial importance to deliver the message of audit quality to the staff. If the management can make clear the intention and will to adopt quality control standards, the staff will be more eager to implement them. That's why a communication strategy document in which internal communication policies will be determined explicitly plays an important role in ensuring audit quality.

Besides internal communication, external communication is also crucial. Internal communication may help ensuring audit quality but external communication will help communicating the quality outputs to stakeholders and gaining their confidence and ensuring accountability. TCA gives utmost importance to development of communication tools since strengthening communication capacity is one of the prior objectives (Akyel and Köse, 2011: 18). TCA plans to use kind of communication tools as used in private sector in order to increase our publicity for our stakeholders. One tool for external communication is the accountability report that the TCA publishes every year in which TCA's annual activities are indicated. The aim of this report is to account for the public resources the TCA has used for that year by explicitly setting out the activities carried out. This is one of the ways the TCA meets the requirement of 'accountability' principle. Besides the accountability reports, some documents like transparency reports or publicity reports are planned to be published in which TCA's strategies for ensuring audit quality will be stated. Moreover, these reports will include information about the independence of the TCA and auditors, about the audit methodologies and procedures applied and about how audit management integrity has been provided. These reports are planned to be prepared in a more interesting approach that will be attractive and 'to the point'. In this way, the TCA's stakeholders will learn about the procedures and intentions of management, shortly the 'tone at the top'. Such communication will definitely contribute to enhance their confidence in the TCA.

Certainly, TCA's most important stakeholder is the Parliament. So, improving the relations with the Parliament and enhancing the communication between the Turkish Parliament and the TCA is a crucial issue which has been adopted as a strategic objective in TCA's Strategic Plan 2009-2013 (Sayıştay Başkanlığı, 2009: 33). According to the TCA Law, the Parliamentary Plan and Budget Committee and where necessary, the related Committees must be informed at least twice a year

with regard to the activities of the TCA. This provides a regular communication channel through which the TCA can give information to the Parliamentarians about its activities and results.

As already been mentioned, management should have an explicit strategy for executing audits and producing quality audit reports. The new strategic plan of the TCA for the next five years has been prepared in 2012. Since the TCA Law was revised at the end of 2010, the new strategic plan proved to be very important to set a new road map for the TCA in accordance with new provisions and new methodologies. Besides, the implementation of new methodologies brought along new risks to audit quality. So, to make sure that these risks are mitigated, in addition to the strategic plan, an audit strategy plan has been developed in which the activities are determined in more detail. This plan also includes the activities to be performed in order to mitigate the risks to a minimum level. In addition, in this plan, development of an assessment and monitoring system has been foreseen to make sure that results of implementation are followed up and improved every year. In this way, the management of the TCA will be able to assess the audit quality and take the necessary measures to improve it, or in other words to set the right tone at the top.

Finally, it would be worth mentioning the international seminar on audit quality⁶ organized in TCA. The seminar has been designed on a tailor –made approach to serve the needs of the TCA specifically on achieving audit quality. TCA management has indicated its will and dedication to audit quality and setting the right tone at the top by organizing and supporting this seminar. Such seminars and workshops help SAIs' personnel to share their experiences with their international colleagues and improve their practices. Besides, organizing such events is also a part of leadership responsibilities.

CONCLUSION

In a globalized and rapidly changing world, the importance of SAIs in good governance of public sector rises each and every day. SAIs promote accountability and transparency in public institutions by examining on their accounts and transactions. To make this contribution more valued SAIs should adhere to the principle of accountability themselves and ensure audit quality. If SAIs manage to ensure audit quality and audit management integrity and produce quality audit reports, then their contribution will be valuable and they will ensure enhancing the stakeholders' confidence.

Ensuring the quality of audits is the responsibility of an SAI as a whole but mostly the responsibility of the management or the Head of the SAI. The management is

6 Seminar on Achieving Audit Quality, Ankara, 9 October 2012.

expected to set the right tone at the top so as to discharge this responsibility. Setting the right tone requires ensuring that the right policies are in place for ensuring audit quality. These policies can be classified under six major areas, which are: strategy, quality control system, communication, human resources, ethical requirements and monitoring. If the management achieves to place right policies regarding audit quality in all these fields, then it would be possible to say management has set the right tone at the top to ensure audit quality.

In practice, it is not always easy to adhere to these principles and manage the objectives of accountability and transparency. Especially when it is about to manage a substantial change process, there emerge some obstacles against successful management. At this point, it is possible to see the importance of “tone at the top”, when the TCA experience is taken into consideration. A significant change has occurred and the way of work has been revised along with the Law. This situation required a successful change management strategy, which could have been steered by the top management of the TCA, in other words an effective and decided “tone at the top”. This example also proves that without the management’s will to adhere to accountability and transparency principles it would not be possible to achieve quality and thus stakeholders’ confidence. However, it is yet early to say that change management has been successfully completed in TCA. The top management of the TCA has taken the necessary steps towards the right tone at the top. Nevertheless, it would not be appropriate to claim that audit quality is just up to the top management. The TCA surely needs enough time and complete adoption of newly established methods by staff for providing audit quality flawlessly.

In conclusion, if an SAI manages to ensure audit quality and produce quality audit reports then it fulfils the accountability principle and gains the confidence of its stakeholders. As it is seen, this process works like a chain: if you manage to complete one task, you can move on to the other and all tasks are correlated with each other. It is always worth remembering the old saying: “a chain is only as strong as its weakest link”. Therefore, it is the responsibility of the head of an SAI: to strengthen all the chains in the institution to make the structure unbreakable.

REFERENCES

- VII. EUROSAl-OLACEFS Conference (2012), Tbilisi Statement, Tbilisi, http://www.eurosai.org/7ceo/TBILISI%20%20STATEMENT_VII_EURO_OLA.pdf (Access date: 02.10.2012).
- Akyel, Recai & Köse, H. Ömer (2011), Kamu Mali Yönetiminde İyi Yönetişim İçin Sayıştayların İletişim Kapasitesinin Güçlendirilmesinin Önemi, Sayıştay Dergisi, Sayı 82, Temmuz-Eylül, Ankara.
- Bruinsma, Christine & Wemmenhove, Peter (2009), "Tone at the Top is Vital!", <http://www.isaca.org/Journal/Past-Issues/2009/Volume-3/Pages/Tone-at-the-Top-Is-Vital1.aspx> (Access date: 13.08.2012).
- EUROSAl (2010), Working Group Report, "Achieving Good Quality: Good Practices in Managing Quality Within SAls".
- F.F. Tavares, Jose & Lopes, Helena Abreu (2012), Enhancing Stakeholder Confidence: Auditing Management Integrity, Accountability and 'Tone at the Top', VII. EUROSAl-OLACEFS Conference, Tbilisi, http://www.eurosai.org/7ceo/S1_PORTUGAL_ENG.pdf (Access date: 02.10.2012).
- Caldeira, Vitor (2012), Enhancing Stakeholder Confidence: Auditing Management Integrity, Accountability and 'Tone at the Top', VII. EUROSAl-OLACEFS Conference, Tbilisi. http://www.eurosai.org/7ceo/S1_ECA_ENG.pdf (Access date: 02.10.2012).
- Görgün, Emin (2011), Türk Kamu Mali Yönetiminde Sayıştay Denetimi, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Karaman.
- IFAC (2007), Transnational Auditors Committee, "Tone at the Top and Audit Quality", International Federation of Accountants.
- INTOSAl (2007), International Standards for Supreme Audit Institutions ISSAI 40, Mexico Declaration on SAl Independence.
- INTOSAl (2010a), Capacity Building Committee, "How to Increase The Use and Impact of Audit Reports: A Guide for Supreme Audit Institutions".
- INTOSAl (2010b), International Standards for Supreme Audit Institutions ISSAI 20, Principles of Transparency and Accountability.
- INTOSAl (2010c), International Standards for Supreme Audit Institutions ISSAI 40, Quality control for SAls.
- INTOSAl Guidance for Good Governance, Internal Control: Providing a Foundation for Accountability in Government.
- Khan, Muhammad Akram (2007), "Management Accountability for Public Financial Management", <http://siteresources.worldbank.org/PSGLP/Resources/32AccountabilityforPFMKhan.pdf> (Access date: 13.08.2012).
- The Institute of Internal Auditors (2006), The role of Auditing in Public Sector Governance: Professional Guidance.
- Sayıştay Başkanlığı (2009), Stratejik Plan 2009 - 2013, http://www.sayistay.gov.tr/tc/faaliyet/StratejikPlan_2009.asp (Access date: 04.10.2012).
- <http://www.resmigazete.gov.tr/default.aspx> (Access date: 13.09.2012).

OSMANLI MALİ SİSTEMİ VE DİVAN-I MUHASEBATA GİDEN YOL

Müslüm PARLAK *

Zeliha PARLAK **

ÖZET

Her alanda olduğu gibi devletler de değişim süreci yaşamaktadır. Osmanlı devleti birçok değişim gerçekleştirerek ömrünü devam ettirmiştir. Mali alanda kendine özgü ve diğer ülke uygulamalarından yararlanarak kısa, orta ve uzun vadeli geçici ve temel/kurumsal değişimler meydana gelmiştir.

Mali işlemlerin incelenerek, denetlenerek ve kontrol edilerek düzenli ve gelişen bir mali yapının oluşturulması ve korunması görevini üstlenecek bağımsız kurumlar toplumsal, siyasi, ekonomik ve mali gelişmeler sonucu ortaya çıkmaktadır. Osmanlı İmparatorluğu'nda böyle bir kurum kuruluşundan itibaren geç denilebilecek bir zaman içerisinde, 1862 yılında kurulmuştur. Divan-ı Muhasebat öncesi dönemde mali işlemler mali idare içerisinde kontrol ve teftiş edildiğinden çalışmamızda bu yapılar hakkında bilgiler verilmiş, Osmanlı mali yapısı ve Divan-ı Muhasebatın kuruluşuna kadar olan süreçte mali, ekonomik ve toplumsal değişiklikler ortaya konulmaya çalışılmıştır. Son olarak sosyal ve ekonomik yapıların özellikleriyle mali değişimler üzerinden hareket edilerek Divan-ı Muhasebatın kurulması ve görevleri değerlendirilmiştir. Bunların açıklanmasıyla Divan-ı Muhasebatın kurulması, görev ve yetkilerinin anlaşarak değerlendirilmesi daha kolay olacaktır.

Anahtar Kelimeler; Divan-ı Muhasebat, Osmanlı Mali Yapısı, Mali İdare, Bütçe, Denetim

OTTOMAN FINANCIAL SYSTEM AND THE WAY TO THE ACCOUNTS COURT

ABSTRACT

As is the case in every field, states also experience change process. The Ottoman Empire kept its power by virtue of several transformation initiatives. In the field of finance, the Empire materialized short, long and medium-term provisional and fundamental/institutional changes by benefiting from the practices of other countries.

The independent entities, which are to assume the role of establishing and safeguarding a regular and progressive fiscal system through the examination, audit and control of financial transactions, emerge as a result of social, political, economic and financial developments. During the reign of the Ottoman Empire, an entity as such was established in 1862, which can be considered as late given the establishment date of the Empire. Since

* Sayıştay Uzman Denetçisi

** Gençlik ve Spor Uzmanı

the financial transactions were controlled and examined within the finance administration in the period before the establishment of the Accounts Court, this study will first provide information regarding these systems and subsequently, tries to present the Ottoman fiscal system as well as the financial, economic and social changes until the establishment of the Court. It will then elaborate on the establishment of the Accounts Court and its functions in the light of the characteristics of social and economic structures and the financial changes. The explanations on these issues will facilitate the understanding of the Accounts Court and its mandate.

Keywords: Accounts Court, Ottoman Fiscal System, Fiscal Administration, Budget, Audit

GİRİŞ

Mali denetim ilkçağdan itibaren bütün devlet yapılarında mevcut olup, kamu gelirlerinin düzenli olmasını ve gelir kayıplarının önlenmesini amaçlamaktadır. Gelir kayıplarının önüne geçilmesi için çeşitli yaptırımlar da uygulanmıştır. Mısır ve Roma İmparatorluğunda para, idam, sakatlama veya hapis cezaları bulunmaktaydı. Yunan medeniyetinde ise denetimi kabul etmeyen memurlar hapsedilir, tanrı için dini bağış yapmaları istenir ve ülke dışına çıkma yasakları verilirdi. Mali işlerle uğraşan memurların hesaplarında farklılık tespit edilirse yargılanırlar ve suçlu bulunmaları durumunda hesaplardaki farkı ve para cezasını ödemeye zorlanırlar, bunları ödemeyi kabul etmezlerse hapsedilirler ve mallarına el konulurdu (Giray, 2010: 20-21).

Osmanlı'da devletin temel problemi belirli bir düzene konulmuş olan ekonomik fazlayı denetlemek ve genişletmek ve bu sistemin devamını sağlamaktır (Kıray, 2010: 45). Denetim çerçevesini provizyonizm, gelenekselcilik ve fiskalizm ilkelerinden fiskalizm çerçevesinde değerlendirmek gerekmektedir. Burada dikkati çeken nokta gelirlerin düzenli ve istikrarlı şekilde sağlanması üzerinde durulurken, giderler konusunun gündemde olmamasıdır.

Divan-ı Muhasebat yani Sayıştay çalışmaları kuruluş tarihi olan 1862 yılından sonraki gelişmelere odaklanmış bulunmaktadır. Divan-ı Muhasebatın kuruluşunun arkasındaki etmenler ve şartların ne olduğunun ortaya konulması ve anlaşılması kurumun görev ve yetkilerinin değerlendirilmesinde daha yararlı olacaktır.

1. OSMANLI KLASİK DÖNEMİ

1.1. Ekonomik ve Toplumsal Yapı

Osmanlı İmparatorluğu'nda klasik dönem denildiğinde kuruluşundan 16. yüzyılın sonlarına kadar olan dönem kastedilmektedir. Bu dönemin özelliği mali yapıda tımar sisteminin egemen olması ve askeri anlamda başarılı sonuçların alınmasıdır.

Osmanlı iktisadî yapısı üzerine çalışmaları ile bilinen Genç (2012: 45-54) tarafından Osmanlı iktisadî politikalarının üç ana önceliğinin olduğu ifade edilmektedir. Buna göre, İaşe (Provizyonizm) İlkesi'ne göre ordu, saray ve bürokrasi dahil bütün kentlerin işlerinin sağlanması çerçevesinde üretilen mal ve hizmetlerin, mümkün olduğu kadar bol, kaliteli ve ucuz olması yani piyasada mal arzının mümkün olan en yüksek düzeyde tutulması hedeflenmekteydi. Dolayısıyla piyasalara ürün sağlayan tüccarlar ön plana çıkmaktaydı. İmparatorluğun genişlemesi sonucu uzun mesafeli ticaret ve bu ticaret yollarının güvenliği ve denetiminin sağlanması provizyonizm için geçerliydi. Fiskalizm ilkesine göre hazineye ait gelirlerin mümkün olduğu kadar yüksek düzeye çıkarılması yani mali(yeye) gelir sağlanması amaçlanmaktaydı. Bunun için de ekonomik faaliyetlerin güçlü ve uzun süre canlı olması gerekmektedir. Gelenekçilik ilkesine göre ise köylülerin, loncaların ve tüccarların birbirleri ve diğer kesimler arasında var olan toplumsal düzenin korunması ve yeniden üretilmesi hedeflenmekteydi (Genç, 2012: 45-54, Pamuk, 2010: 21,22).

Osmanlı ekonomisi ile ilgili Kıray (2010: 14) *“Osmanlı ekonomisi bürokratik kurallarla düzenleniyor ve denetleniyordu. İmparatorluğun ekonomik fazlası tarımsaldı. Ekonomik fazla, resmi olarak devlete ait olan toprakları kullanım hakkına sahip, az çok kendine yeten, geçimlik tarım yapan köylüler tarafından yaratılıyordu. Bu fazlaya bir lord-bürokratlar (tımar sahipleri) hiyerarşisince toplanan vergiler aracılığıyla el konuyor ve toplam vergi gelirlerinin önemli bir bölümü (yüzde 50-60) İstanbul'daki merkezi bürokrasiye aktarılıyordu. Ekonomi ve mal akımı, pazar mekanizması yerine, loncalar, ticaret ruhsatları, sabit fiyatlar vb. aracılığıyla bir devlet politikası biçiminde düzenleniyordu.”* tespitini yapmaktadır.

Osmanlı'da 16. yüzyılda nüfusun yaklaşık % 90'ı devlete ait araziler üzerinde kırsal alanlarda aşiretler halinde göçebe olarak ve hayvancılıkla uğraşarak yaşıyordu. Kırsal nüfus, yerleşik tarımla da iştigal etmekteydi ve kendi tüketim eşyalarını ve basit üretim araçlarının önemli bölümünü kendilerini üretiyordu (Pamuk, 2010b: 32).¹ Nüfusun geriye kalan yaklaşık %10'luk kısmı kentlerde yaşıyor ve loncalara bağlı olarak zanaatkârlıkla ve diğer tarım dışı faaliyetlerle uğraşıyordu. Zanaatkârlık yaparak doğrudan üretimle iştigal eden bu kesimlerin yanında ekonomik faaliyetlerde bulunan küçük büyük tüccarlar ve tefeciler bulunmaktaydı (Pamuk, 2010b: 33). Kırsal ve kentli nüfus ve zanaatkârlar, tüccarlar ve tefecilerden ayrı olarak devleti temsil eden ve yaratılan artığın bir bölümüne devlet adına el koyan resmi/yönetici yani askeri sınıf da bulunmaktaydı.

Pamuk'un (2010b: 32) ifadeleriyle; *“Merkezi devletin hangi toplumsal kesimlerin eline geçeceği büyük mücadelelere konu olmuştu. 14. ve 15. yüzyıllarda taşradaki toprağa dayalı unsurlar, merkezi devletin gücünü sınırlamak ve merkezi yönetim içinde ağırlık sahibi olmak için çaba gösterdiler. Bu çabaların başarısızlıkla*

1 Pamuk, 2010-b: s: 221'e göre 19. yüzyıl boyunca imparatorluk nüfusunun %80'i kırsal alanda yaşamaktadır.

sonuçlanmasından sonra, bir yandan merkezi devletin toplum ve ekonomi üzerindeki etkisi artarken, öte yandan da devletin kadroları tümüyle olmasa da büyük çoğunluğuyla, devşirme sisteminden gelen ve devlet olmadan varolmayacak, çıkarlarını devletin çıkarlarıyla özdeşleştiren kapıkulları tarafından doldurulmaya başlandı.” Toplum kesimleri arasındaki güç mücadeleleri ve Osmanlı’nın merkezileşmesinde II. Mehmet (Fatih) dönemi önemli eşiği temsil etmekteydi (Pamuk, 2010b: 23).

Devletin varolan düzeni korumaya çalışmasının sonucu olarak tüccarların, lonca üyelerinin veya başkalarının zenginleşmeleri olumlu karşılanmıyordu. Servet biriktirilmesi üretim, fiyat (narh) ve lüks karşıtı yasalarla ve akçe sirkülasyonları ile kontrol edilerek denetleniyordu. Bu bakımdan bölgeler arası ve yurtdışı ticaret tamamen düzenlenmişti. Tüccarlar devletin korunması ve desteklenmesi için önemli kabul edilmemekteydi (Nişancıoğlu, 2012: 14). Ancak burada Osmanlıların ticarete ve piyasalara müdahalesini hatalı değerlendirmemek gerekmektedir. Pamuk’a göre *“Osmanlı devletinin ticaret ve yerel piyasalara ilişkin uygulamalarını daimi ve kapsamlı müdahalecilik olarak değil, seçici müdahalecilik olarak nitelendirmek daha doğru olacaktır”* (Pamuk, 2010a: 11).

1.2. Bütçe Sistemi

Osmanlı’da bütçe İslami esaslara dayanmaktaydı ve belli başlı gelirler zekat, öşür, haraç ve cizyeydi. Bütçede tahsisat ilkesi çerçevesinde gelirlerin nereden sağlanacağı ve nerelere harcanacağı belirli durumdaydı.

Mali teşkilat olan defterdarlık bütçeyi hazırlamakla birlikte devlet hesaplarını kayıt ve muhafaza etmekle görevliydi. Merkezi bütçeye ilave olarak eyalet ve vakıflar bütçeleri de bulunmaktaydı ve merkez bütçeleri bunlardan aktarılan gelirlerle birlikte hesaplanmaktaydı. Eyalet ve vakıflar giderlerini kendi gelirlerinden karşılamakta ve gelir fazlalarını merkeze göndermekteydiler.

Osmanlı bütçeleri gelecek yıllara ilişkin tahminler değil geçmiş yıla ilişkin kesin gelir ve gider rakamlarından oluştuğundan bugünkü anlamda kesin hesap niteliği taşımaktaydı. Gelirlerin toplanması ve giderlerin yapılmasına önceden onay veren ve gelecek yıla ilişkin gelir ve gider ödeneklerinin yer aldığı modern anlamda ilk Osmanlı bütçesi 1846/47 mali yılı bütçesidir (Gürsaka, 2010: 118). Bütçeler her yılın Mart ayı ile izleyen yılın Şubat ayı sonu olarak yıllık düzenlenmekteydi.

Osmanlı merkez bütçeleri birçok kamu hizmetinin yerelde ve yerinden, özel kesim daha doğru ifadeyle vakıflar aracılığıyla gerçekleştirilmesi sonucu hacim olarak küçük kalmıştır. Merkezi bütçe merkez bürokrasisi olan Divan-ı Hümayün ve buna bağlı kalemler, şeyhülislam ve ilmiye teşkilatı, askeri teşkilat ve defterdarlık ve maliye teşkilatlarının giderlerinin ödemelerinden ibaretti.²

2 Merkez ve eyaletler tarafından yürütülen görevlerin ayrıntısı için bkz Erdoğan Öner, Mali Olaylar ve Düzenlemeler Işığında Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Mali İdare, Maliye

19. yy. öncesinde her yıl merkezde toplanan gelirlerin ve merkezden yapılan harcamaların GSMH'nin % 3'ünü geçmediği tespit edilmiştir.³ 1661-1662 bütçesinin açıklama bölümünde devletin bütün gelirleri 2,4 milyar akçe ve bunun İstanbul'daki gelirleri temsil eden miktarı ise 581 milyon akçeydi. Buna göre İstanbul'daki gelirlerin toplam gelirlere oranı %24 seviyesini göstermekteydi (Tabakoğlu, 1985: 401).

Osmanlı bütçeleri dört bölümden oluşmaktaydı; a) bütçenin niteliği hakkında bilgi veren başlık, b) asl-ı mal olarak isimlendirilen gelirler, c) gider kalemleri ve d) masraftan arda kalan bölüm.

1.3. Hazine Sistemi

Bu dönemde Osmanlı hazinesi ikiye ayrılmıştır. Osmanlı padişahlarının altın ve gümüş olarak nakit parası ile mücevherlerinin saklandığı ve yönetildiği İç Hazine (Enderun Hazinesi, Hazine-i Hassa) ve merkezi devlet hazinesi olan ve merkez teşkilatın gelir ve gider işlemlerinin yapıldığı Hazine-i Amire (Miri Hazine, Hazine-i Birun).

İç hazineden padişahın özel harcamaları yapılmakta, mali ve politik duruma göre dış hazineye destek sağlanmaktaydı. Dış hazine ise merkezi idarenin bütçesini oluşturmakta ve başdefterdar tarafından yönetilmekteydi. Buradan yapılacak ödemeler defterdarın imzasıyla sadrazama sunulmakta ve onun 'pençe' denilen bir nevi ödeme emri ile harcamaların yapılmasına izin verilmekteydi.⁴

1.4. Tımar Sistemi

Tımar sistemi, Osmanlıların toprak ve dolayısıyla üretim yönetimi; sipahilerin oluşturulmaları ve bunların ihtiyaçlarının karşılanması şeklinde askeri yönetimi; vergilerin sipahiler aracılığıyla aynı olarak toplanması ve gerektiğinde aynı vergilerin nakde çevrilerek yerelde toplanması ve kullanılması sonucu merkeze aynı ve nakdi gelir transferinin az olmasının sağlanması noktasında mali yönetimi; ve yine sipahiler vasıtasıyla yerelde gelirler ve güvenlik açısından idari işlemlerin yönetimi fonksiyonlarını görmesi bakımından hayati önemi haizdir.

Osmanlı'da eyaletlerin bazılarında tımar sistemi uygulanırken merkeze uzaklık, güçlü yerel geleneklerin bulunması vb. sebeplerle Mısır, Yemen, Bağdat, Garp Ocakları gibi bazı eyaletlerde uygulanmamaktaydı. Tımarlı eyaletlerin gelirleri defterdarlık tarafından yönetilmekteydi. Tımarsız eyaletlerde ise toplanan gelirlerden yöneticiler, askerler ve memurların maaşları ödendikten sonra kalan gelir merkeze gönderilmekteydi. Mısır, Bağdat ve Basra gibi eyaletlerden her yıl belirli bir tutar merkeze gönderilirdi ve bunların gelir ve giderleri bu eyaletlerde tutulurdu (Pamuk,

Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın No: 2001/359, Ankara, 2001, s: 147,148.

3 Şevket Pamuk'tan e-mail yoluyla edinilen bilgidir. Hocama bilgi için teşekkür ediyorum.

4 Osmanlı'da hazine işlemlerine ilişkin bkz; Filiz Giray, Maliye Tarihi, Ezgi Yayınları, 3. Baskı, Bursa, s: 153-157.

2010a: 4-5,134; 2010b: 41, Öner, 2001: 150-159).

1.5. Mali İdarede (Defterdarlık) Denetim Birimleri

Osmanlı'da mali idare defterdarlık olarak örgütlenmiş olup merkezi yönetimin gelir ve gider işlemlerini yönetmekteydi. İlk defterdarın I. Muradın son senelerinde veya Yıldırım Beyazıt zamanında tayin edildiği tahmin edilmektedir. Fatih dönemindeki merkezileşmeye uygun olarak kanunname ile defterdarlığa ilişkin görevler düzenlenmiştir.

Fatih kanunnamesine göre;

- Defterdar Padişahın malının vekilidir, cümle malının nazırı olup baş defterdarın izni olmadan hazineye bir akçe ne dâhil ve ne de hariç olur.
- Hazine ve defterhane defterdarın huzurunda açılır ve kapanır.
- Yılda bir kere defterdarlar padişaha gelir ve gider hakkında bilgi sunarlar. Vezirler ve kadiaskerler gibi padişaha arz için arz odasına girebilirler (Öner, 2001: 171).

Defterdarın görevleri şunlardır;

- Başdefterdar devletin maliye vekilidir,
- Mali konularda özel divan kurar, mali davaları dinler ve gerekirse padişah adına hüküm verir,
- Hazinesin hesaplarını tutar, hazine adına ödemeler yapar,
- Kapıkulu ocaklarının maaşlarının zamanında verilmesini sağlar,
- Padişahın özel gelir kaynaklarını kontrol eder,
- Savaşta sadrazam ile beraber ordu defterdarı olarak savaş alanına gider (Öner, 2001: 172, Giray, 2010: 158)

Her eyalette merkeze ait gelirlerin toplanması için bir hazine (mal) defterdarı ile tımar işlerine bakan bir tımar defterdarı ve bir defter kethüdası bulunurdu. Beylerbeyi belirli zamanlarda hazine defterdarı ve tımar defterdarının da katıldığı divanı kurarak halkın istek ve şikayetlerini dinler ve memleket konularını görüşürlerdi (Öner, 2001: 65-66).

1.5.1. Başmuhasebe Kalem

Teknik işler olarak devletin bütün gelir, gider ve mukataat kayıtlarının tutulduğu kalemdi. Bu kalem çeşitli hazinelerin hesaplarına bakmakta, sürekli olarak bunların gelir ve giderlerini incelemekteydi. Kalem saymanlık işlemlerini yapar, bütçeyi hazırlar ve bütçede yer alan maliye kalemlerini yönetirdi (Öner, 2001: 176, Giray, 2010: 160).

Başmuhasebe kaleminin görevlerinden mali kayıtların ve işlemlerin doğru ve düzenli tutulmasını sağlama işlevinin olduğu görülmektedir. Dolayısıyla bu kalemin bugünkü anlamıyla (ön) mali kontrol birimi olduğu söylenebilir.⁵

1.5.2. Başbaki Kulluğu

Bu birimin görevleri ve yetkileri şunlardı;

- Defterdarlığa bağlı olarak devlete ait bakiye gelirlerini toplamak,
- Hazineye borcu olup da vermeyenleri, zimmetlerinde devlete ait mal bulunduranları inceleyerek ve denetleyerek bu hususta karar vermek,
- Maliye memurlarının işlerini ve hesaplarını denetlemek,
- Maliyeye borcu olanları ve denetim sonucu suçlu görünenleri gözaltına almak (Akgündüz, 2012: 21,24)

Baki kulluğu ile ilgili olarak mali teşkilatta var olan murakabe kurulu olduğu ve devletin mal ve parasını çalma gibi yolsuzluk yapanlar hakkında bu kurulun idam cezasına kadar varan ağır cezalar verebildiği belirtilmektedir (Giray, 2010: 174-175).

Bu kalemin yetkilerine bakarak bunların mali denetim ve teftiş olduğunu söyleyebiliriz. Kulluğun mali denetim görevinin boyutu mali görevlilerin işlemlerinin şer'i veya örfi yasalara uygunluğunun değerlendirilerek ve teftiş edilerek ortaya çıkan sonuca göre görevliler hakkında idari ve cezai işlemin yapılması şeklindedir.⁶

2. MALİ BUNALIM VE İLTİZAM SİSTEMİ (16. YY. SONU-TANZİMAT DÖNEMİ ARASI)

2.1. Mali Bunalımın Nedenleri

Nüfus Artışı ve Ekilebilir Alanların Artmaması: Mali bunalım 16. yüzyılın sonlarına doğru başlamıştır. Bu zamana kadar nüfusla birlikte ekilebilir alanlar da artmıştır ancak nüfus artış hızı daha yüksek olmuştur. Tarımda ise sadece ekilebilir alanlar artmış, verimlilik artışı olmamıştır. Tarımda ekilebilir alanların artışının sonuna gelindiğinde sipahiler ve üreticiler ürünlerin çoğunu kendileri tüketmeye başlamışlar ve pazarlara az miktarda ürün getirmeye başlamışlardır. İaşecilik ilkesi gereğince kentlerin ihtiyaçlarının karşılanması gerektiğinden tarımsal üreticiler üzerinde önceden belirlenen fiyatlardan ürünlerin kentlere gönderilmesi yönünde baskılar yapılmaya başlanmıştır.

5 Bu kanaate 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 3. ve 58. maddelerinde yer alan; Mali kontrol 'Kamu kaynaklarının belirlenmiş amaçlar doğrultusunda, ilgili mevzuatla belirlenen kurallara uygun, etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılmasını sağlamak için oluşturulan kontrol sistemi ile kurumsal yapı, yöntem ve süreçleri' ve ön mali kontrol de, 'harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılan kontroller ile malî hizmetler birimi tarafından yapılan kontrolleri' ifade etme şeklindeki tanımlardan varılmıştır.

6 Giray'ın (2010: 161) Özbilgen'e referansla Mevkufat Kalemi'nin de bütün gelir ve giderler ile bütçelerde yer alan bütün kalemleri denetlediği belirtilmektedir.

Yurtdışı Talep: Aynı dönemde Avrupa'da da nüfus artışları olduğundan orada da tarımsal ürünlere olan ihtiyaç artmıştı ve Avrupalı tüccarlar Osmanlı üreticilerden ürün talep etmekteydiler. Osmanlı tarımsal ürünleri üzerinde Osmanlı kentleri ve yabancı tüccarlar arasında rekabetin başlaması fiyatların artmasına neden olmuştur.

Madeni Paradaki Gümüş Oranının Düşürülmesi (Tağşişler): Gümüş madeni paralarda gümüş oranının düşürülmesi işlemi olan tağşişler Osmanlı'da mali bunalımın diğer bir nedenini teşkil etmekteydi. Tağşişler fiskalizm ilkesi gereği gelir yaratmak için kullanılmıştır ancak kısa vadede olumlu sonuçlar alınan uygulama fiyat artışları nedeniyle uzun vadede daha büyük sorunlara yol açmıştır.

Askeri Nedenler: Osmanlı'nın fetih yoluyla kolay ve hızlı genişlemesi sona ermiş, aksine hazineye gelir sağlayan savaşlar yerini uzun, yorucu, sonuç alınamayan ve masraflı savaşlara bırakmıştı.

Teknolojik Nedenler: Gelişmiş ateşli silahlarla hızlı hareket edebilen piyadeler karşısında Osmanlı'lar başarılı olamamışlar ve sipahilerden oluşan ordular yerine merkezde, eğitilmiş, ileri düzeyde ateşli silahlarla donatılmış ve her zaman sefere hazır ordu bulundurma zorunluluğunu uygulamaya koymuşlardır.

Fiyat Artışları: Fiyat artışları devletin sabit olarak toplamakta olduğu vergilerin gerçek değerlerinin düşmesine yol açtığından sabit vergilerin miktarlarının artırılmasına çalışılmıştır. Vergi miktarlarını artırma çabaları istenilen veya gerekli sonuçları veremediğinden maliye için sıkıntılar varlığını sürdürmüştür.

Yukarıda açıklanan nedenlerin fiyat artışları, gelir kayıpları, gider artışları, yatırım yapma ihtiyacı ve gelir ihtiyacı gibi mali sonuçları olmaktadır. Örneğin, 1550 yılında yaklaşık 13 bin olan yeniçeri (merkezdeki kapıkulu askerlerin) sayısı 38 bine yükselmiştir (Pamuk, 2010b: 120).

2.2. İltizam Sistemi

Tımar sisteminde yerinde ve özellikle aynı olarak toplanmakta olan gelir sisteminden vazgeçilerek gelirlerin nakit olarak tahsil edilmesi ve merkezde bulundurulması yani merkezi hazineye girişinin yapılması ve buradan ödemelerin yapılması gerekliliği ortaya çıkmıştır. Bunun sonucunda tımar sisteminden bir anda vazgeçilmemiş tedrici olarak iltizam sistemine geçilmiştir.⁷

Tımar sisteminde vergiler tarımsal üretimin her alanında bulunan sipahiler aracılığıyla toplanmaktaydı. Sipahilerin olmadığı ortamda vergilendirmeyi ve vergileri tahsil işlemini vergilendirilebilir her alanda devletin gerçekleştirmesi nasıl olacaktı? Defterdarlık teşkilatı ve personel sayısı bunu yapmak için yeterli olmadığından ve devletin nakit gelirlere acil ihtiyacı olduğundan iltizam sistemi ile devlet, gelirlerini

⁷ İltizam sistemi Roma'dan itibaren kullanılan eski bir tahsilat yöntemidir. Konuyla ilgili ayrıntı için bkz. Filiz Giray, Maliye Tarihi, s: 14,15,23.

taşradaki güçlü yerel unsurlarla (mültezimler) paylaşma yoluna gitmiştir (Pamuk, 2010b: 146).

Osmanlı vergi sistemi belirli bir bölgeden toplu olarak alınabilecek vergiye dayanan (mukataa) kollektif bir sistemdi. Kollektif sisteme göre belirli bir coğrafi alan içerisinde alınacak vergilerin tür ve miktarları merkez (defterdarlık- maliye) tarafından tespit edilmekteydi. Böylece hiç tımar sisteminde olmayan bölgeler ile tımarları kaldırılan bölgelerdeki vergiler tespit edilmekte ve buralardaki vergilerin toplanması hakkı ihale ile mültezimlere verilmekteydi.

2.2.1. İltizam Sisteminin Ekonomik ve Toplumsal Yapıya Etkisi

İltizam sistemi ile merkezde ve taşrada yer alan sermaye sahiplerine, askeri sınıf mensubu yüksek devlet memurlarına, ulemaya, sarraflara, tefecilere ve tüccarlara yeni ve çekici bir yatırım alanı açılmış oldu. Devlet tarafından kendilerine maaş yerine dirliklerin gelirleri tahsis edilen yüksek devlet memurları da bu gelirlerin tahsil edilmesi işini mültezimlere bırakmaya başlamışlardır.

Büyük iltizam ihalelerini alan bazı mültezimler vergi toplama görevini alt mültezimlere devrederek alt- yüklenici şeklinde toplumsal olarak tabana yayılma sürecini başlatmış oldular. İltizam ihalelerine katılan kamu görevlileri de vergi toplama işine girmişler ve bazı sermayedarlarla ortaklık ve kefillik ilişkisi kurmuşlardır.

İltizam sisteminde mültezimler topladıkları vergileri merkeze ulaştırmak zorunda olduklarından ve büyük miktarların nakit olarak transfer edilmesi de kolay ve pratik olmadığından kıymetli evrak niteliğindeki süftece ve poliçeler kullanılmaya başlanmıştır (Pamuk, 2010a: 136).

İltizam sistemi sonucu ortaya çıkan ayanlar 17. ve 18. yüzyıllardaki savaşlarda orduya asker yollayarak merkeze aynı olmayan yardımda bulunmuşlardır. Ayanlar bölgelerinde asker barındırma ve bulundurma ile de ekonomik güce ilave olarak silahlı güç durumuna gelmişler ve bu durumun merkezde etkili olmasa da yerelde etkili olmak gibi siyasi ve toplumsal etkileri olmuştur (Karaman ve Pamuk, 27).

İltizam sistemi bir anlamda mali merkezileşmenin başlaması anlamına gelmekteydi. Merkezileşme gelirlerin merkezde toplanması ve giderlerin merkezden yapılması anlamına geldiğinden iltizam ile merkezileşme araçlar vasıtasıyla sağlanmış olmaktaydı. Ancak bu sistemin de yine mali açıdan maliyeti bulunmaktaydı. 18. yüzyıl için yapılan hesaplamalar, toplam vergi hasılatından masraflar düşüldükten sonra kalan miktar olan net vergi gelirlerinin yaklaşık üçte ikisinin taşradaki mültezimlere, sarraflara ve başkentte iltizam ihalelerine katılarak tüm vergi kaynaklarını aralarında paylaşan üst düzey bürokratlara gittiğini göstermektedir (Karaman ve Pamuk, 31).

İltizam sisteminin en önemli mali sonucu devletin sermayedarlardan yani iç kaynaklardan kısa vadeli borçlanmasıydı. İç kaynaklardan kısa vadeli borçlanmanın karşılığı faiz olarak değil gelir olarak gösterilmiştir.

Vergi gelirlerinin daha uzun süreli hatta ömür boyu toplanması hakkının verilmesi şeklindeki malikane uygulaması ile devlet daha uzun süreli iç borçlanmayı gerçekleştirmiş olmaktaydı. Sürenin uzun olması ve peşin olarak talep edilen miktarın artırılması ihalelere katılacaklar için daha güçlü kefil (finansman) desteğinin olmasını gerekli kılmaktaydı. Malikane müzayedeleri askeri ve devlet sınıfının denetimindeydi ve diğer kesimlerin ihalelere katılmalarına izin verilmiyordu.

Gelir kaynağı olarak esham adında yeni bir iç borçlanma sistemi oluşturulmuştu. Bu sisteme göre devlet vergi kaynağının yıllık gelirini belirlemekte ve bu miktar çok sayıda paya bölünerek payların her biri kendilerine yaşamları boyunca her yıl sabit gelir sağlamak üzere satılmaktaydı. Esham sistemine geçişin en önemli nedenini, iç borçlanmayı az sayıda ve büyük sermayedar yerine çok sayıda ve daha küçük sermayedarlara yaymak oluşturmuştur (Pamuk, 2010a: 14-15).

3. TANZİMAT DÖNEMİ

3.1. Ekonomik ve Toplumsal Yapı

Tanzimat döneminin en önemli yanı merkezi devletin siyasal ve mali olarak güçlendirilmesi çabalarının zirvesi olmasıdır. Merkezin güçlendirilmesi çalışmalarının 19. yüzyıl başlarında başladığını da belirtmek gerekmektedir. Bu dönemde de devlet, vergi gelirlerinin artırılması, güçlü bir ordunun kurulması ve kentlerin iâşesinin sağlanmasını amaçlamaktadır.

İltizam sistemi ile taşradaki ayanlar ve bölgedeki derebeyleri merkezden bağımsız hareket edebiliyor, çok geniş toprakları kontrolleri altında tutuyor ve buraların gelirlerinin büyük bir kısmına el koyuyorlardı. Sened-i İttifakla yerel güçlerin gücü kabul edilmiş olmaktaydı. Ayanların vergi toplama imtiyazları kaldırılmaya çalışılırsa da başarılı olunamamıştı.

Yeniçerilerin kaldırılmasıyla merkezi devlet bürokratlar ve sarraflar ile yereldeki ayanlar arasındaki işbirliğini geriletmeyi ve vergi toplama sürecinde daha etkin olmayı başarmıştır (Karaman ve Pamuk, 32).

18. yüzyılda ve 19. yüzyılın başlarında devlet eliyle eski teknolojileri kullanan imalathaneler kurularak ordunun ve devletin ihtiyaçları karşılanmaya çalışılıyordu. İmalathaneler için Avrupa'dan yeni teknolojiyi kullanan makineler ithal edilerek bazı fabrikalar kurulmuştu. Ancak bu girişimler alıcının sadece devlet olması ve rekabete kapalı olmaları dolayısıyla başarılı olamamıştır (Pamuk, 2010b: 202).

18. yüzyılda yerel ailelerin (ayanlar) güçlenerek ortaya çıkması küçük tarımsal üretim sistemindeki ağırlığını korumuştur. Tımar sisteminin ortadan kalkması büyük işletmelerin doğması ve yaygınlaşması sonucuna yol açmamıştı. Küçük işletmeler 19. yüzyıl boyunca varlıklarını ve sistem içerisinde önemlerini korumuşlardır. Bunlarla birlikte sistemde büyük toprak sahipleri de bulunmaktaydı ancak bunlar

topraklarını ortakçılık yoluyla köylülere kiralama şeklinde kullanmaktaydılar. Küçük üreticiler kolaylıkla vergilendirilebilirken büyük toprak sahiplerinin vergilendirilmesi aynı kolaylıkta olmamıştır. Bu vergi kaybının telafisi küçük üreticilerin vergilerinin arttırılması şeklinde olmuştur.

Bu dönemde loncalar üzerindeki kontrolü sağlayan narh ve gedik sistemi kaldırılarak loncaların tekelci konumlarına son verilmiştir. Yurtdışı mamul mallar ithalatının artması loncaların işe konusundaki önemlerini de azaltmıştır ancak devlet İstanbul'da loncaları korumayı devam ettirmiştir.

İç ticaretten alınan ve mali sıkıntılar nedeniyle yükseltilmiş bulunan iç gümrükler devletin yeni kaynaklar bulması vasıtasıyla kaldırılmıştır. İç gümrüklerin kaldırılması yerli üretimi ve iç ticareti destekleyici bir uygulama olmuştur.

Devlet harcamaları sürdürebilmek için başka bir iç borç olan sergi adı verilen borç senetlerini kullanmaya başlamıştır. 1840 yılından itibaren İstanbul civarında *kaime-i mutebere-i nakdiyye* olarak adlandırılan faiz geliri sağlayan borç senetleri de basılmaya başlanılmıştır (Pamuk, 2010a: 15-16)

Reform çalışmaları yabancı devletlerin desteğini almak durumunda kaldığından ekonominin dış ticarete ve yabancı sermayeye açılmasını da beraberinde getirmiştir. Bunun sonucunda merkezileşme çabaları ile birlikte ekonomi üzerindeki kontrol gücünün azalması gibi ters yönlü durumlar ortaya çıkmıştır.

Merkezileşmenin sağlanması konusunda devlet toprakta özel mülkiyeti tanıyıp alım ve satımını serbest bırakarak ayanın ve diğer yerel kesimlerin gücünü zayıflatmayı ve sonrasında da tarımsal ürünü artırmayı amaçlamıştır.⁸

3.2. Mali Durum ve Mali İdare

İltizam usulü kaldırılarak devletin kendi memurları vasıtasıyla vergilerini toplamaya çalışması kırsal alanlarda yeterli gücü olmaması nedeniyle başarılı olamamış ve iltizam uygulamasına devam edilmiştir. Vergilendirmede iltizamın yanında kişilerin ödeme gücünü dikkate alan ve bireysel vergi olan gelir ve servet vergilerinin uygulanmasına başlanmıştır. Bununla birlikte ilk dönemlerde sınırlı olan devletin gider alanları genişlemiş ve bütçeye ağır yük getiren askeri harcamalar yanında sağlık, eğitim, bayındırlık, içişleri ve borç ödemeleri gibi kalemler bütçeden yapılmaya başlanılmıştır. Klasik dönemde merkez bütçeden yapılan harcamalar hacim ve çeşit olarak oldukça az olmasına rağmen aşağıdaki tablolarda da görüleceği gibi 19. yüzyılda merkezileşmenin sonucu olarak merkezi bütçe gelirleri ve giderleri çeşitlenmiştir.

8 Osmanlıda mali sistemdeki değişikliklerin toplumsal yapı üzerindeki etkilerini daha ayrıntılı değerlendirmek için bkz. Ali Rıza Gökbunar (2006), "Osmanlı'dan Cumhuriyet'e Mali Sistemdeki Değişimlerin Toplumsal Yapı Üzerine Etkisi", Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C: 24, S: 2, s: 177-203.

Tablo 1: 1849, 1861 ve 1875 Yılları Gelirlerin Türlerine Göre Dağılımları (Güran, 2003: 12)

Gelir Türü	(1265)1849/'50		(1277)1861/'62		(1291)1875/'76	
	(Bin kuruş)	(%)	(Bin kuruş)	(%)	(Bin kuruş)	(%)
Toplam gelirler	710 000	100.00	1 221 184	100.00	2 388 294	100.00
Gelir ve servet vergileri	242 018	34.10	289 371	23.70	332 850	14.00
Askerlik bedeli (cizye)	46 658	6.60	59 609	4.90	80 000	3.30
Maktu vergiler	37 750	5.30	46 847	3.80	81 772	3.40
Aşar	155 867	22.00	361 355	29.50	875 500	36.70
Koyun, deve ve domuz	-	-	88 873	7.40	205 195	8.60
Tütün, tuz ve alkollü içkiler	-	-	41 461	3.40	285 000	11.90
Gümrükler	110 322	15.50	165 228	13.50	207 500	8.70
Diğer gelirler	117 385	16.50	168 440	13.80	320 477	13.40

Kollektif vergi anlayışından bireysel vergi anlayışına geçişi gösteren gelir ve servet vergilerinin tutarı ve toplam gelir içerisindeki dağılımı bu değişiklikteki gidişatın başarılı olduğunu göstermektedir. Gelir ve servet vergileri devletteki olağanüstü savaş durumları nedeniyle giderlerin karşılanması noktasında istenileni verememiştir.

Tablo 2: 1846, 1861 ve 1875 Yılları Giderlerinin Türlerine Göre Dağılımları (Güran, 2003: 14)

Gider türü	(1262)1846/'47		(1277)1861/'62		(1291)1875/'76	
	(Bin kuruş)	(%)	(Bin kuruş)	(%)	Bin kuruş	(%)
Toplam giderler	633 212	100.00	1 393 407	100.00	2 892 909	100.00
Askerî harcamalar	294 408	46.40	525 383	37.70	550 291	19.00
İç işleri	123 290	19.50	207 699	14.90	293 377	10.10
Dış işleri	4 561	0.70	14 809	1.10	17 500	0.60
Sultanın harcamaları	62 500	9.90	129 864	9.30	133 776	4.60
Maliye	-	-	80 744	5.80	174 190	6.00
İç borç ödemeleri	64 017	10.10	222 257	16.00	766 605	26.50
Dış borç ödemeleri	-	-	104 750	7.50	720 320	24.90
Sağlık	-	-	-	-	8 539	0.30
Adalet	-	-	10 664	0.80	47 897	1.70
Bayındırlık, ulaştırma, ticaret, tarım, orman ve maden	18 844	3.00	4 609	0.30	101 443	3.50
Eğitim	4 253	0.70	2 468	0.20	12 706	0.40
Vakıflar ve kutsal yerler	18 739	3.00	60 960	4.40	3 500	0.10
Diğer	42 600	6.70	29 200	2.10	62 765	2.10

Devletteki merkezileşme, klasik dönemde devlet tarafından karşılanmayan kamu hizmetlerinin devlet tarafından gerçekleştirilmesine yol açmış ve bu bağlamda Tablo 2’de görüldüğü üzere kamu giderlerinin çeşitleri ve miktarı artmıştır.

Tanzimatla birlikte merkezde Başdefterdarlık yerine Maliye Nezareti kurulmuştur. Taşrada ise defterdarlıklar varlıklarını sürdürmüşlerdir. Maliye hazinesi devletin bütün gelir ve giderleri ile taşınmaz ve borçlanma işlemlerinin takibini yapan tek yer olarak kabul edilmiştir. Başbaki kulluğu kalemi Nezaretin kurulmasına kadar varlığını sürdürmüş ancak eski önemini kaybetmiştir.

Maliye Nazırının görevleri şunlardır (Giray, 2010: 165):

- Devletin bütün gelir ve giderlerini idare etmek,
- Gelir ve gider ile Duyun-u Umumiye’nin işlemlerini, muhasebelerini yaptırmak ve incelemek, askeri ve mülki dairelerin mali işlerini denetim altında tutmak,
- Maliyeye ait kanun ve tüzük taslaklarını hazırlayarak kanunlaşmalarını sağlamak ve bunları uygulamak,
- Acil durumlarda borçlanma anlaşmalarını düzenlemek ve devletin kabul ve onayı için imzalamak,
- Bütçe ile bakanlıklara ve diğer idarelere ait ödeneği ayırmak ve hesaplarını yaptırmak,
- Memurlar ve kişilerin zimmetlerinde kalmış olan devlet alacaklarını dava açarak tahsil ettirmek,
- Gelirin arttırılmasına ve giderlerin karşılanmasına yönelik tasarı düzenlemek,

1838 yılından Divan-ı Muhasebatın kurulduğu 1862 yılına kadar benzeri görevleri gören ve Maliye Nezareti haricinde kurulmuş olan meclis ve komisyonlar bulunmaktadır. Bunlar mali sorunlar nedeniyle hem iç hem de dış borç ödemesinde problem yaşayan mali sistemin ıslahı çerçevesinde çalışmışlardır. Bunların görevleri kısaca şu şekildedir:

- Vergilerin yeniden tespiti, tahsilinin temini ve bu konudaki yolsuzlukların ve anlaşmazlıkların önlenmesi, bütçe hesaplarının kontrolü,
- Sarraflar ve mültezimlerin devletle olan borçlarını inceleme, denetleme ve gerekirse karar verme,
- Mali reformların tartışılması, gelir ve giderlerin kontrol altına alınması,
- Vergilerin tahsili ve Hazineye ait meselelerin ıslahı,
- Devletin bütün işlerini ıslah ve teftiş etmek (Akgündüz, 2012: 33-56).

4. DİVAN-I MUHASEBAT

Osmanlı İmparatorluğunda Divan-ı Muhasebatın kurulmasına kadar mali, ekonomik ve toplumsal alanlardaki gelişmeler yukarıda anlatılmaya çalışılmıştır. Osmanlı'da mali ve ekonomik hayata hakim olan provizyonizm, fiskalizm ve gelenekselcilik devletin sona ermesine kadar devam etmiş ve mali ve ekonomik gelişmeler bu ilkeler etrafında şekillenmiştir.

Osmanlı merkez bürokrasisi devletin yönetiminde ve iktisadi artığın paylaşılmasında tek egemen güç olmuştur. Bu anlamda mali ve iktisadi düzenlemeler merkez tarafından yapılmış ve bunlar merkez tarafından kontrol edilmiştir. Ancak bu düzenleme ve kontrol, yukarıda belirtilen ilkelerin sağlanması amacıyla yönelik mümkün olan en fazla esnekliği ve serbestliği sağlayan seçici ve pragmatik şekilde uygulanmıştır.

Kontrolü elinde bulundurmasına rağmen merkez bürokrasinin kendisi ve harcama yaptığı alanlar oldukça sınırlı kalmıştır. Tımar sistemi ile önemli büyüklükteki askeri personelin taşrada bulundurulabilmesi ve gelirlerin de yerelde toplanarak yine buralarda harcanabilmesi sistemi bu sınırlı kalmayı açıklamaktadır. Merkez bürokrasi kamu hizmeti olarak çok az hizmet sunmaktaydı ve eğitim, bayındırlık, sağlık, sosyal harcamalar ve taşra memurlarının maaşlarının ödenmesi gibi geriye kalan hizmetler vakıflar aracılığıyla (özel kesim tarafından denilebilir) karşılanmaktaydı (Giray, 2010: 139-146).

Ticari ve iktisadi faaliyetler etkilenmeden tüccarların ve esnafların veya herhangi bir kesimin aşırı sermaye biriktirmesi kontrol edilerek ve denetlenerek engellenmişti. Bu sayede tüccarların devlet politikalarında etkili olmaları da engellenmişti.

Fiskalizm ilkesi gereği devletin gelirlerinin sürekli olması ve artırılması çalışmaları devam etmişti. Bu çalışmalar mali bunalımlar, savaş yenilgilerinin getirdiği mali yükler ve giderlerin karşılanamaması gibi durumlarda sorunun giderilmesine dönük sistematik değişiklikleri beraberinde getirmişti. Bu çerçevede tımar sisteminden vazgeçilerek iltizam sistemine, daha sonra malikane sistemine, esham uygulamasına geçilmiş ve vergilendirmede kişilerin ödeme güçleri dikkate alınmaya başlanmıştı.

Bu değişimler beraberinde toplumsal değişimi de getirmiş ve iç kaynaklardan bazı gelirlerin toplanması hakkının verilerek kısa, orta ve uzun vadeli borçlanmaların yolu açılmıştı. Mali sorunun devam etmesi dolayısıyla tahvil satılması yoluna ve nihayetinde dış borçlanmaya gidilmişti.

Gelirlerin merkezde toplanması ve giderlerin de merkezden yapılması şeklinde maliyenin merkezileşmesi uygulamasına geçilmeye çalışılmış ancak araçlar kaldırılamadığından tam başarılı olunamamış ve gelirler bu araçlarla paylaşılmıştı.

İdari merkezileşme sonucunda da merkezden karşılanan kamu hizmetleri çeşitleri ve miktarları artmış ve bunların finansmanının sağlanmasına çalışılmıştır.

Osmanlı bütçeleri devlet gelirlerinin toplanmasına ve giderlerinin yapılmasına izin veren hukuki metinler değildir. Bütçeler ilk önceleri düzenli olmamakla birlikte geçmiş yılların gerçekleşen gelir ve gider işlemlerini gösterir şekilde hazırlanmıştır. Tanzimat döneminde bütçe açıklarının kapatılması amacıyla, bir yıl önceki giderlere dayanarak gelecek yıla ilişkin harcamaları öngören bütçeler yapılmıştır. Mali sorunlar nedeniyle bütçeler düzenli olarak ve değerlendirme yapmaya uygun şekilde ve birlikte gelecek yıllara ilişkin tahmini gelir ve giderleri gösterir nitelikte hazırlanmaya başlanılmıştır (Yılmaz ve Biçer, 2010: 204).

Mali işlemlerin denetimi iç denetim ve teftiş şeklinde kalmış ve maliyeye ilişkin inceleme ve değerlendirme çalışmaları bireysel düzeydeki genel islahat raporları içerisinde yer almıştır. Dış borç alınmasına ilişkin teşebbüsler sonucunda yabancı ülke heyetlerinin de bütçe, gelir ve giderlere ilişkin (ön) inceleme raporları bulunmaktaydı.

Mali işlemlerin denetimi defterdarlık (maliye) içerisindeki birimler aracılığıyla işlemlerin düzenli tutulması, gelir ve giderlerin tutar olarak doğru şekilde kayıtlara girmesi ve çıkmasının sağlanması ve bu aşamalarda sorumlu olanların yargılanarak çeşitli yaptırımların uygulanması şeklinde gerçekleştirilmiştir. 1838 yılından itibaren mali işlemlerin izlenmesi ve denetimi ve maliyenin islahı çeşitli meclis ve komisyonlara bırakılmıştır.

Bütün bunlardan sonra kurulan Divan-ı Muhasebatın görevleri Divan-ı Muhasebat Nizamnamesinde aynen;

“Dîvân-ı Muhâsebât'ın me'mûriyeti bi'l-cümle devair me'mûrlarının ta'yîn olunacak suret ve evkatda virmeğe mecbur olacakları hesabları tedkîk ve niyyet itmek ve bu suretle saltanat-ı seniyyenin müttehizi olan usul-i idâre-i mâliyyenin hâvî olduğu kavaid-i umûmiyyeye her taraftan ri'âyet ve her hangi ne' olursa olsun mal me'mûriyetine ta'yîn olunanlar tarafından kavânîn ve nizâmât-ı cariyeye ve talimat-ı vâkı'aya temâmiyle tevfiğ-i hareket olunup olunmadığı ve mesârifâtın ifasıyla varidatın tahsîl ve istifası maddeleri sureti muntazamada icra ve idare me'mûrlarına teslim olunan mebâliğ mahalline sarf ve i'ta idilüp idilmediğini tahkîk taharrî eylemek ve Devlet-i Aliyye'nin maktu'an ihale olunmuş olan varidatlarının mültezimleri ile hazîne-i celîle beyrinde olan münâza'âtı rû'yet ve muhakeme eylemekdir ve bununla beraber dîvân-ı mezkûr umur-ı hesabiye-i Devlet-i Aliyye'nin islah-ı hâli zımında cümle-i efkâr ve mütâlâ'âtını dahi ta'yîn olunmak sureti ve evkatda arz u beyân idecekdir” (Akgündüz, 1997: 87) şeklinde yer almıştır.

Bu nizamname ile Divan-ı Muhasebata devlet parası ve malları ile ilgili yetki kullananların yetkilerini kullanırken ve işlemlerini gerçekleştirirken yasalara uygun

hareket edip etmediklerini denetleme, iltizam ihalelerinde mültezim ve hazine arasında ortaya çıkan anlaşmazlıkları çözüme kavuşturma ve devletin maliyesine ilişkin düzeltilmesi ve geliştirilmesi gereken konularda görüş bildirme görevleri verilmiştir.

Divan-ı Muhasebatın kurulması Osmanlı mali sistemi ve denetim anlayışındaki kurumsal değişikliği göstermektedir. Kurumlar *‘insanlar arasındaki etkileşimi biçimlendiren’* oyunun kurallarıdır. Kurumlar toplumda istikrarlı etkileşim yapısı kurarak belirsizliği azaltma işlevi görürler (North, 2010: 9,13). Mali işlemlerin bunların gerçekleştiği idare içerisinde(n)/tarafından denetlenmesi anlayışından mali işlemlerin bağımsız bir yapı tarafından denetlenmesi anlayışına geçilmesi Osmanlıda denetim kurumundaki değişimi ifade etmektedir.

Divan-ı Muhasebatın kurulması mali denetimin maliye dışında ayrı bir kurum tarafından bağımsız olarak ve uzman kişiler tarafından yapılması anlamına gelmektedir. Divan-ı Muhasebat mali sisteme ilişkin değerlendirme ve geliştirilmesine dair öneriler sunulmasının yanında gelir ve giderler gibi mali işlemlerin yasalara uygun ve düzenli şekilde gerçekleştirilmesinin denetlenmesiyle görevlendirilmiştir. Bunlara ek olarak iltizam ihalelerindeki anlaşmazlıkların giderilmesinde Divan-ı Muhasebat kararlarının esas alınacağı belirtilmiştir.

Osmanlıda vergi toplama ve gider yapma yetkisi olan ‘bütçe hakkı’ Padişah tarafından kullanılmaktaydı. Padişahın yetkileri Tanzimatla kısıtlanmaya başlanılmış ve halka mali yükümlülükler konulması da “Meclis-i Vala-yı Ahkam ı-Adliye” adlı meclis tarafından kullanılmaya başlanılmıştır. Bütçe hakkı ile ilgili gelişmeler batıda halk hareketleri sonucu meydana gelen temsili demokrasi ile Parlamentoların tek yetkili olmasıyla neticelenmiştir. Osmanlıda ise bütçe hakkına ilişkin gelişmeler merkezi yöneticiler tarafından devletin kurtarılması amacıyla değerlendirilmesi şeklinde olmuştur (Yılmaz ve Biçer, 2010: 203-204)

Divan-ı Muhasebat kurulurken içinde bulunulan mali, ekonomik ve toplumsal şartların etkisi görülmektedir. Mali şartlar ve bunların düzeltilerek geliştirilmesine ilişkin görevleri Divan-ı Muhasebatın kurulmasının önemini göstermektedir. Kurumun kurulması ve görevlerinin özelliği diğer ülkelerle benzerlik göstermektedir.

Osmanlı mali denetim anlayışındaki değişim batıdaki süreçleri takip ederek meydana gelmemiş olsa da bağımsız bir kurum tarafından mali denetim anlayışı ile batıdaki sonuçla aynı anlama gelmektedir. İngiltere’de 1860’larda Gladstone reformlarıyla bütçe hakkı çerçevesinde Parlamento denetiminin güçlendirilmesi amacıyla mali idareden bağımsız bir Genel Komptrolör ve Denetçi birimi kurulmuştur.⁹ 19. yüzyılda benzer şekilde özel sektör denetimlerinde de hesapların (muhasebe işlemlerinin) bağımsız olarak incelenmesi kabul görmeye başlamıştır (Brown, 1962: 697). Amerika Birleşik Devletleri Sayıştayının kurulması da aynı şekilde mali

9 http://www.nao.org.uk/about_us/history_of_the_nao.aspx (Erişim Tarihi: 11.12.2012)

işlemlerin ayrı bir kurum tarafından denetlenmesi gerekliliği sonucunda olmuştur.¹⁰ Sayıştayların kuruluşunda mali işlemlerin yasalara uygunluğunun denetlenmesi olarak görevler itibarıyla de uyumluluk bulunmaktadır. Diğer ülke Sayıştaylarının benzer görevleriyle birlikte farklı görevleri de bulunmaktadır.¹¹

Divan-ı Muhasebatın kurulması fonksiyon anlamında da değişmeyi göstermektedir. Osmanlı devlet kurumlarının gelirleri toplama ve giderleri gerçekleştirme görevlerini yasalara uygun olarak yaptıklarına ilişkin onay mekanizması gereksinimi sonucu Divan-ı Muhasebat kurulmuştur. Bu işlev mali işlemlerin bağımsız bir kurum tarafından denetlenmesi görüşünün doğal neticesi olarak ortaya çıkmıştır. Yukarıda da belirtildiği gibi Divan-ı Muhasebatı mali sistem ve gelişmelerle ilgili rapor hazırlama şeklinde, dönemin ihtiyaçlarını karşılamak üzere görevler verilmiştir. Divan-ı Muhasebatı daha sonraki zamanlarda verilen çeşitli görevlerin analizleri ayrı bir çalışma konusunu oluşturmaktadır.

Divan-ı Muhasebatın kurulması mali alanda uzmanlaşma ihtiyacının bir sonucu olarak da ortaya çıkmıştır. Mali alanda uzman kurum ve bu kurumun çalışanları ancak inceleme ve denetleme sonucu konuyu ayrıntılarıyla değerlendirip görüş ve öneri hazırlayabileceklerdir. Stratejik denetim şeklinde de ifade edilebilecek (Eren, 2006: 258) uzmanlık işlevi toplumsal, siyasi, ekonomik ve teknolojik gelişmelerin sistematik şekilde takip ve analiz edilip raporlanarak devletin programlarını buna göre geliştirmesine yardımcı olmaktadır.

SONUÇ

Osmanlı İmparatorluğu kuruluşundan sona erişine kadar her alanda durağan olarak kalmadığı gibi her an değişim de geçirmemiştir. Devletin yöneticilerinin kontrolünde sistemin kurulması, korunması, geliştirilmesi ve değiştirilmesi yönünde bilinçli adımlar atılmıştır. Osmanlılar, imparatorluğun devamı için içeride ve dışarıda ortaya çıkan tehdit ve tehlikelere karşı esneklik, pragmatizm ve müzakere geleneği ve uygulamaları ile çözüm arayarak geleneksel düzenlerini bu şekilde korumuş ve sürdürmüşlerdir.

Bu arka plan içerisinde çalışmada, Divan-ı Muhasebatın kurulmasına neden olan faktörler mali, ekonomik ve toplumsal yönleriyle ele alınmaya çalışılmıştır. Değerlendirmeler sonucunda çok önemli toplumsal ve ekonomik faktörlerin etkin olduğu görülmektedir. Osmanlı mali sistemi ve anlayışındaki değişmelerin Divan-ı Muhasebatın kurulmasında etken olduğu görülmektedir.

10 <http://www.gao.gov/about/history/> (Erişim Tarihi: 11.12.2012)

11 Dünyadaki Sayıştayların kuruluş ve özelliklerine ilişkin bkz H. Ömer Köse, Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim, Sayıştay 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Gözden Geçirilmiş İkinci Basım, Ankara, s: 105-207.

Divan-ı Muhasebatın kuruluşuna giden yolun temel belirleyicisi devletin mali giderlerinin karşılanması yani yeterli gelir sağlanabilmesi probleminin çözülmesi yönündeki çabalardır. Mali sistemdeki yapısal değişiklikler ve borçlanma gibi uluslararası etkileri olan işlemlerle birleştiğinde mali sistemin daha güvenilir çalışmasını ve sonuç vermesini gerektirmektedir.

Divan-ı Muhasebat, mali sistemin çalışmasına ilişkin kontrol, teftiş ve denetimler devletin ihtiyaçlarını karşılamadığından, mali işlemlerin yasal düzenlemelere göre yapılıp yapılmadığının denetimini, kamu gelirlerinin tam olarak ve düzenli tahsilinin sağlanmasını, bu süreçte sorumluluğu olanların yargılanmasını ve sisteme ve sistemin geliştirilmesine ilişkin değerlendirmelerin yapılmasını gerçekleştirmek üzere 1862 yılında kurulmuştur.

Divan-ı Muhasebat mali sistemle ilgili konularda incelemeler ve değerlendirmeler yaparak sistemin işlemesi ve gelişmesine katkıda bulunmak, mali işlemlerin yasalara uygun ve düzenli bir şekilde işlemesini denetlemek ve gelir kayıplarının önlenmesi bakımından iltizam müzayedelerindeki anlaşmazlıkları karara bağlamak üzere idari ve yargı fonksiyonlarına sahip olarak görevlendirilmiştir.

Divan-ı Muhasebatın görev ve fonksiyonlarının belirlenmesinin ve daha sonraları da bunlardaki değişikliklerin merkez bürokrasi tarafından yapıldığının özellikle ifade edilmesi gerekmektedir.

Divan-ı Muhasebatın kuruluşundan bugüne mali, ekonomik ve toplumsal yapıda olduğu gibi kendi yapısı ve görevlerinde değişiklikler olmuştur. Kurumun bugünü ve geleceği için mevcut ve gelecekteki faktörler dikkate alınarak üstleneceği görevlerin belirlenmesi başarısı ve devlete katkısı için elzemdir.

KAYNAKÇA

- Ağar, Serkan (2007), “Geçmişten Bugüne Mali İdare”, TBB Dergisi, Sayı 73.
- Akgündüz, Ahmet (1997), Arşiv Belgeleri Işığında Sayıştay Tarihi, Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara.
- Akgündüz, Ahmet (2012), Osmanlı’dan Cumhuriyet’e Sayıştay (Divan-ı Muhasebat), Osmanlı Araştırmaları Vakfı Yayınları, İstanbul.
- Brown, R. Gene (1962), “Changing Audit Objectives and Techniques”, The Accounting Review, V:37, I:4, pp:696-703.
- Eren, Veysel (2006), “Kamu Yönetiminde Denetim Anlayışındaki Gelişmeler”, Öneri, C:7,S:25, s:255-267.
- Genç, Mehmet (2012), Osmanlı İmparatorluğu’nda Devlet ve Ekonomi, Ötüken Neşriyat, 8. Basım, İstanbul.
- Giray, Filiz (2010), Maliye Tarihi, Ezgi Yayınları, 3. Baskı, Bursa.
- Government Accountability Office, <http://www.gao.gov/about/history/> (Erişim Tarihi: 11.12.2012).
- Gökbunar, Ali Rıza (2006), “Osmanlı’dan Cumhuriyet’e Mali Sistemdeki Değişimlerin Toplumsal Yapı Üzerine Etkisi”, Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C:24, S:2, s:177-203.
- Güran, Tevfik (Haz) (2003), Osmanlı Mali İstatistikleri-Bütçeler 1841-1918, Tarih İstatistikleri Dizisi C:7, Yayın No:2878, Devlet İstatistik Enstitüsü, Ankara.
- Gürsakar, Gürsu Galip (2010), “Osmanlı ve Büyük Güçlerin Askeri Harcamalarına Karşılaştırmalı Bir Bakış (1840-1900)”, Akademik Bakış, c:4, S:7, s:115-131.
- Karaman, Kıvanç ve Pamuk, Şevket, “Avrupa Devletleriyle Bir Karşılaştırma: Osmanlı Bütçeleri ve Mali Yapının Evrimi”, s.27, www.ata.boun.edu.tr/faculty/.../pamuk-Toplumsal%20Tarih.pdf (Erişim Tarihi:13.11.2012).
- Kıray, Emine (2010), Osmanlı’da Ekonomik Yapı ve Dış Borçlar, İletişim Yayınları, 4. Baskı, İstanbul.
- Köse, H. Ömer (2007), Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim, Sayıştay 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Gözden Geçirilmiş İkinci Basım, Ankara.
- Majer, Hans George (1987), “Fatih Sultan Mehmet Zamanında Bir Osmanlı Bütçesi”, E.Ü. Edebiyat Fakültesi Tarih İncelemeleri Dergisi, III, s: 115-140.
- National Audit Office, http://www.nao.org.uk/about_us/history_of_the_nao.aspx (Erişim Tarihi: 11.12.2012)
- Nişancıoğlu, Kerem (2012), “Before the Deluge: The Ottoman Origins of Capitalism”, <http://millenniumjournal.files.wordpress.com/2012/10/2012-ottoman-origins-paper-for-millennium-kerem-nisancioglu.pdf>, (Erişim Tarihi:17.12.2012).

- North, Douglass C. (2010), Kurumlar, Kurumsal Değişim ve Ekonomik Performans, Sabancı Üniversitesi Yayınları, İkinci Basım, İstanbul.
- Öner, Erdoğan (2001), Mali Olaylar ve Düzenlemeler Işığında Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Mali İdare, Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın No: 2001/359, Ankara.
- Pamuk, Şevket (2010a), Osmanlı Ekonomisi ve Kurumları, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 3. Baskı, İstanbul.
- Pamuk, Şevket (2010b), Osmanlı-Türkiye İktisadi Tarihi 1500-1914, İletişim Yayınları, 6. Baskı, İstanbul.
- Pamuk, Şevket (2011), İstanbul ve Diğer Kentlerde 500 Yıllık Fiyatlar ve Ücretler-1469-1998, Başbakanlık Devlet İstatistik Enstitüsü, Yayın No:2397, 2. Baskı, Ankara.
- Sahillioğlu, Halil, “1524-1525 Osmanlı Bütçesi”, <http://www.iudergi.com/tr/index.php/iktisatmecnua/article/viewFile/7618/7120>, (Erişim Tarihi:24.10.2012).
- Tabakoğlu, Ahmet (1985), “XVII ve XVIII Yüzyıl Osmanlı Bütçeleri”, Ord. Prof. Ömer Lütfi Barkan’a Armağan, İFM. 41/1-4, İstanbul, s. 389-415.
- Yılmaz, Hakan ve Biçer, Mustafa (2010), “Parlamentonun Bütçe Hakkını Etkin Kullanımının Yeni Bütçe Sistemi Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, Maliye Dergisi, S:158, s:201-225.

DİVAN-I MUHASEBATIN TESİS SÜRECİ VE İLİŞKİLERİ HAKKINDA BAZI TESPİTLER

Salih KIŞ*

ÖZET

Osmanlı Devleti'nde modernleşme hareketi XIX. yüzyılda büyük bir ivme kazanmıştır. Bu yüzyılın ilk yarısında özellikle maliye alanında yapılan köklü değişikliklerle Avrupa sistemi benimsenmeye başlanmış ve bu sistemi uygulayacak kurumlar oluşturulmuştur. Defterdarlık müessesesinin yerine Maliye Nezareti'nin kurulması bu alanda atılmış en önemli adımlardan biridir.

Maliye Nezareti ile birlikte malî denetim de büyük bir değişim geçirerek Divan-ı Âlî-i Muhasebe isimli bir denetim organı vücuda getirilmiştir. 29 Mayıs 1862 tarihinde tesis edilen bu müessesenin kuruluşu ve gelişimi belli aşamalardan geçmiştir. II. Meşrutiyet'in ilanına kadar geçen süreçte iki kez kapatılıp açılmıştır. Bu zaman aralığında kurum, padişah-Sadaret-nezaret ilişkilerinde büyük gelişim kaydetmiştir. Özerk bir yapıda tesis edilmiş ve Kanun-ı Esâsî'nin ilanı ile birlikte anayasal bir kurum hüviyetine bürünmüştür. Divan kuruluşundan I. Meşrutiyet'e kadar geçen zaman aralığında aslî görevlerini tam anlamıyla yerine getirememiştir. Anayasanın ilanı ile birlikte teşkilat kanunu yürürlüğe girmiş ve malî denetim görevi fiilen başlamıştır. Osmanlı kurumlarının geriye dönük hesaplarını da içine alan bir çalışma takvimi oluşturularak II. Meşrutiyet'e kadar merkez hesapları doğrudan, taşra hesapları ise yerinde kurulan komisyonların ön incelemelerinden sonra kesin hesap dökümleri dolaylı olarak Divan tarafından denetimden geçirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Divan-ı Muhasebat, Osmanlı Devleti, Malî Denetim, Sayıştay, Maliye

SOME DETERMINATIONS ABOUT THE ESTABLISHMENT PROCESS AND RELATIONS OF ACCOUNTS COURT

ABSTRACT

Modernisation movement in Ottoman Empire gained acceleration in the 19th century. In the first half of the century, the European system started to be adopted especially with the radical changes in finance and the institutions that would carry out that system were formed. The establishment of Finance Ministry instead of Financial Office was one of the most important steps taken in this field.

Along with Finance Ministry, financial audit underwent a major change and an auditing body named Accounts Court was established. The foundation and development of this institute, which was founded on May 29 1862, went through certain phases. It was closed and opened twice until the proclamation of the Second Constitutional Monarchy. Within that period, the Accounts Court made a great progress in its relations with the

* Dr, Selçuk Üniversitesi, Edebiyat Fakültesi, Tarih Bölümü, Öğretim Görevlisi

Sovereign, the Prime Ministry and Ministries. Because of its autonomous structure and the announcement of the Constitution, Accounts Court became a constitutional institution. Divan could not do its essential duties entirely during a time period between its foundation and First Constitutional Monarchy. Organic law became valid with the declaration of Constitution and the task of financial audit started virtually. A work programme including retrospective accounts of Ottoman institutions was generated and the Court audited central accounts directly. Provincial accounts were checked indirectly by the Court after preliminary examinations of commissions founded on site.

Keywords: Accounts Court, Ottoman Empire, Financial Audit, Turkish Court of Accounts, Finance

GİRİŞ

Osmanlı İmparatorluğu XIX. yüzyılın ilk yarısından itibaren bürokratik anlamda büyük mesafeler kaydetmeye başlamıştır. Yönetim sistemi mutlakiyet olmasına rağmen, devlet idaresinde bürokratların etkin şekilde rol oynamaya başladıkları, bu etkinin özellikle bu yüzyılın ilk yarısının sonlarında belirgin bir biçimde arttığı görülmüştür. Yönetim anlayışında II. Mahmud döneminde başlayan değişim, halefi Abdülmecid döneminde artarak devam etmiştir. Tanzimat Fermanı ile başlayan süreçte devlet teşkilatında ve bürokrasisinde köklü değişiklikler meydana gelmiştir. Bu değişiklikleri bürokraside uygulamaya geçirenlerin devlet görevlileri olduğu da bilinen bir gerçektir. Bu kişiler, devlet görevinde bulunmak suretiyle Avrupa'yı daha yakından tanıma fırsatı bularak Osmanlı'daki değişim sürecine olumlu yönde katkı sağlamışlardır. Bu devlet görevlilerinin elde ettikleri bilgi birikimi ve tecrübelerin Osmanlı devlet hayatına yansması kısa sürede meydana gelmemiştir. Değişim ve dönüşümün ağır ama istikrarlı bir şekilde ilerlemesi, bunların vücuda getirdiği kurumlar sayesinde olmuştur. Avrupa'da bir çok benzeri olan ve anayasal bir hüviyete sahip kurumlardan birisi de Divan-ı Muhasebatır. Bu çalışmada, Divanın çalışma, yöntem ve bürokratik yapısından ziyade kuruluşu ve faaliyetleri çerçevesinde diğer devlet organları ile ilişkilerine değinilecektir.

1. PADİŞAH-DİVAN-I MUHASEBAT İLİŞKİLERİ

Sultan II. Mahmud döneminde merkezî idarede önemli değişiklikler meydana geldi. Mevcut idarî sistemde Avrupa tarzı nezaretler oluşturuldu. Bâbîâli içindeki Başvekâlet makamı ise bu yapının üst mercii olarak tesis edildi. Başvekâlet'in başkanlığında da bir Meclis-i Vükelâ oluşturuldu. Bu meclis içinde bütün nezaretler ve önemli kurumlar yer aldı. Bu nezaretlerden birisi de maliye nazırının başkanlığındaki Maliye Nezaretî'ydi. Sultan II. Mahmud saltanatının son yılında kurulan Maliye

Nezaretî, Tanzimat Fermanı'nın (1839) ilanından sonra önemli yapısal değişiklikler geçirdi. Ferman içinde yer alan maliye ve ekonomi ile ilgili maddeler bu değişiklikleri zorunlu kıldı¹ (Kili ve Gözübüyük, 1985: 11-13); (Suvla, 1999: 263-268); (Kaynar, 1991: 224-263). Maliye Nezaretî, Tanzimat Fermanı sonrası geçirdiği yapısal değişikliklerle malî alandaki etkinliğini artırdı. Fakat Tanzimat'la devam eden bu malî ıslahat, esaslı tetkik ve projelere dayandırılmadığından yüzeysel kaldı (Suvla, 1999: 268).

Osmanlı maliyesinin temeli olan vergi sistemi Maliye Nezaretî'nin kontrolünde Tanzimat'la birlikte yeni bir sürece girdi. Bu süreçte iltizam sistemi Tanzimat Fermanı ile ortadan kaldırıldı ve yerine muhassıllık uygulaması getirildi. Bu yeni uygulama, yeterli alt yapıdan yoksun olduğu için ve vergi gelirlerinin düşük seyretmesinden dolayı kısa bir süre sonra yürürlükten kaldırıldı. Kaldırılan iltizam sistemi, her ne kadar köhne de olsa, yeniden tesis edildi. Malî ve idarî olayların gölgesinde geçen 15 yıllık bir sürecin sonunda Osmanlı Devleti, siyasî sorunlarla mücadele etmek zorunda kaldı. Rusya ile yapılan savaşı (Kırım Savaşı) İngiltere ve Fransa'nın desteğiyle kazandı. Osmanlı'nın siyasî alanda elde ettiği başarı, maliyesinin içinde bulunduğu durumdan dolayı gölgelendi. Savaş finansmanının mevcut gelirlerle karşılanamayacağının anlaşılması üzerine Avrupa Devletlerinden ilk defa dış borç, bu dönemde alındı. 1854 yılında başlayan dış borçlanma sonrasında da artarak devam etti. Dış borçtan yeterli gelir elde edilemediği dönemlerde de iç piyasa için kaimeler bastırılması yoluna gidildi. Dış borç anapara ve faiz ödemeleri ile karşılıksız basılan kaimelerin iç piyasada yarattığı buhran Sultan Abdülmecid'in saltanatının son yılına kadar devam etti.

1.1. Divanın Kurulmasında Padişahın Etkisi

Osmanlı Devleti'nde meydana gelen saltanat değişikliği ile Sultan Abdülmecid sonrası yeni bir dönem başladı. Abisinin ölümü üzerine tahta oturan Sultan Abdülaziz'in ilk icraatlarından biri, Osmanlı maliyesinin düzene konulmasıydı. Sultan yayımladığı bir Hatt-ı Hümayûn'la, maliyenin ıslah edilmesi zarureti gündeme taşıdı. Bu hattın yayınlanmasında, Divan-ı Âlî Muhasebenin fikir babası da olan, Sadrazam Keçecizade Mehmed Emin Fuad Paşa'nın kaleme aldığı raporun büyük bir rolü vardı. Sadrazamın sultana sunduğu malî rapor, sultanın yayınladığı Hatt-ı Hümayûn'dan başka bir şey değildi.

Sultan Abdülaziz'in bu hattında, ivedilikle hayata geçirilmesini istediği şeylerden biri de Osmanlı malî denetimini yapacak meclisin kurulmasıydı. Böylelikle Divan-ı Muhasebat-padişah arasındaki ilk ilişki de kurumun nüvesi olan Divan-ı

1 Tanzimat Fermanı'nda can, ırz ve namusun korunması gerektiği ifade edilerek mal emniyeti konusuna değinilmiştir. Genel olarak devletin bütün kurumlarının ıslah edilmesi için hazırlanmış Tanzimat Fermanı'nda, özellikle malî ıslahat çerçevesinde; vergilerde adaletin sağlanması, iltizam usulünün lağvedilmesi ve bir gider bütçesinin hazırlanması gibi hususlar yer almıştır.

Âlî-i Muhasebenin kurulması ile başlamış oldu. Sadaret tarafından hazırlanarak huzura arz edilen Divanın kuruluş tezkiresi, 29 Mayıs 1862 tarihinde sultan irâdesi ile onaylandı². Böylelikle sultanın onayı ile Divan-ı Âlî-i Muhasebe resmen kurulmuş ve başkanlığına da Ahmet Vefik Efendi aylık 30.000 gurus maaşla atanmış oldu. Devletin içinde bulunduğu malî duruma rağmen ilgili kişiye bu kadar yüksek maaş vermesi, sultanın Divan'a verdiği önemin bir göstergesiydi. Ancak 29 Mayıs 1862 tarihinde sultanın irâdesiyle teşkilat hayatına adım atan Divan-ı Âlî-i Muhasebe, uzun soluklu bir yapı olamadı. Maliye Nezareti tarafından hazırlanan bir tezkire ile Divanın kapatılması Sadaret kanalıyla sultandan talep edildi. 24 Şubat 1863 tarihinde Sadaretin huzura sunduğu bu arz tezkiresi bir gün sonra yani 25 Şubat 1863 tarihinde onaylandı³. Sultanın irâdesiyle kurulan Divan, yine sultanın onayı ile kapatıldı.

Osmanlı maliyesinin yetkin bir kurum tarafından denetlenmesi zorunluluğu, Divan-ı Âlî-i Muhasebenin yeniden kurulmasına olanak sağladı. Kurum beş ay gibi kısa bir sonra 6 Temmuz 1863'te sultanın irâdesiyle yeniden kuruldu ve başkanlığına da Mehmed Emin Efendi atandı⁴. Sultan Abdülaziz'in ikinci irâdesi ile yeniden teşkil edilen kurumun adı da Divan-ı Muhasebat olarak değişti. Divan-ı Muhasebatın ikinci kez kurulmasında, ilkinde olduğu gibi Sultan Abdülaziz'in etkisi büyüktü. Maliyenin içinde bulunduğu durum ve malî denetim eksikliği, Divanın yeniden teşekkül etmesinde önemli etkendi. Birinci tesiste elde edilen tecrübeler ışığında kurumun yasal bir dayanağa ihtiyacı olduğu ortaya çıktı. Bu nedenle kurulmasından kısa bir süre sonra kurum nizamname (1863 Divan-ı Muhasebat Nizamnamesi) layihası Divan'da kaleme alındıktan sonra kontrol amacıyla Meclis-i Vâlâ'ya gönderildi. Bu layiha, gerekli son kontrollerin ve düzeltmelerin yapılması için Divan Muhasebat'a gönderildi. Burada yapılan tadilatlarla son şekli verilen layiha, tekrar Meclis-i Vâlâ'ya sevk edildi. Bu nizamname layihası Meclis-i Vâlâ tarafından kontrol edilip onaylandıktan sonra Sadarete gönderildi. Sadaretin bu hukukî düzenlemeyi yürürlüğe koyması için huzura arz etmesi gerekiyordu. Sultanın bu nizamnameyi onaylaması ile birlikte Divan-ı Muhasebat nizamnamesi resmen yürürlüğe girmiş oldu⁵.

1.2. Mali Denetimin Başlamasında Padişahın Rolü

Divanın 1863 tarihli ilk nizamnamesinin eksiklikleri ortaya çıkınca, bunların düzeltilmesi amacıyla yeni bir kanunun yapılması gündeme geldi. Birincisinin aksine bu kanun Meclis-i Vâlâ tarafından kaleme alındı. Sultanın 1863 nizamnamesinden

2 Başbakanlık Osmanlı Arşivi, *İ.DH*, Nu. 33173, 29 Mayıs 1862. Başbakanlık Osmanlı Arşivi bundan sonra dipnotlarda "BOA" şeklinde kısaltılarak verilecektir.

3 BOA, *İ.DUİT*, Nu. 59/2, 24 Şubat 1863.

4 BOA, *İ.DH*, Nu. 1343/1314 B 61, 23 Aralık 1896; *Tercümân-ı Ahvâl*, Nu. 356, 21 Muharrem 1280 (8 Temmuz 1863), s.1.

5 BOA, *A.MKT.MHM*, Nu. 269/10, 9 Temmuz 1863; BOA, *İ.DUİT*, Nu. 59/6, 7 Kasım 1863, lef 1-5.

sonra 1865 tarihli ikinci nizamnameyi de onaylaması, devletin kuruma bakışını yansıtmaları açısından önemliydi. 1863 nizamnamesindeki eksiklikler 1865 tarihli yasal düzenleme ile giderilmişti⁶. Sultan Abdülaziz döneminde kurulan ve gelişmeye devam eden Divan-ı Muhasebatın yüklendiği misyon, 1865 nizamnamesi sonrası iyice şekillenmeye başlamıştı. 1865 tarihli nizamnameyle Divan, iki daire şeklinde yeniden düzenlendi. Maliye ve Muhakeme Daireleri olarak çalışmaya başlayan kurumun görev ve yetkileri de artırıldı. Özellikle Muhakeme Dairesi'ne, 1868 tarihli sarrafan nizamnamesiyle yeni görevler yüklendi⁷. 1868 yılında kaleme alınıp sultanın irâdesi ile kabul edilen bu nizamname Osmanlı vergi sistemine yeni bir düzenleme getiriyordu⁸. Divan-ı Muhasebat Muhakeme Dairesi, bu nizamname ile Sarraf-Mültezim-Hazine arasında ihtilaflardan doğan davalara bakmakla görevlendirildi. Böylelikle Divan-ı Muhasebatın nizamnamelerine ek olarak 1868 tarihli farklı bir yasal düzenlemesine sultan tarafından onay verilmesi, kuruma olan inancın ve beklentilerin artmasına sebebiyet vermişti.

1865 tarihli Divan nizamnamesinin yürürlüğe girmesi ile birlikte kurum, malî denetim ile ilgili eksikliklerini tamamladı. Divan kanununun işlerlik kazanması adına kuruma üst düzey bürokratlar sultanın irâdesi ile atandı. Bu memurların taltifleri de yine Sultan Abdülaziz tarafından yapıldı. Lakin Divan-ı Muhasebat, kurum olarak Osmanlı devlet teşkilatının 1868-1876 yılları arasında sadece yargılama hizmeti ile meşgul oldu. Divan, bu süreçte malî alanda mevzuat boşluğu olmamasına rağmen denetimde pek bir varlık gösteremedi.

Osmanlı Devleti'nde saltanat değişiklikleri Divan-ı Muhasebatın teşkilat tarihinde önemli bir yer tutmaktaydı. 1861 yılında Divanın kurulmasına sebep olan saltanat değişikliği, 1876 yılında, bu sefer de aslî görevini yapmasına olanak sağladı. Sultan Abdülaziz'in tahttan indirilmesi ve yerine V. Murad'ın geçirilmesi yönetim kademesinde olumlu bir etki yaratmadı (Karal, 1995: 353). Sultan V. Murad'ın sağlık sorunları nedeniyle tahtta uzun süre oturamaması, yeni bir saltanat değişikliğini zorunlu kıldı. Divan-ı Muhasebatın gerçek anlamda tesis edilmesi de bu saltanat değişikliği ile oldu. Sultan II. Abdülhamid'in 34. Osmanlı Padişahı olarak 31 Ağustos 1876 tarihinde tahta çıkması, Divan-ı Muhasebat için önemli bir dönüm noktasıydı (Karal, 1995: 1). Hemen akabinde 23 Aralık 1876 tarihinde de Kanun-ı Esâsî ilan edilmiş ve Osmanlı Devleti yönetim anlamında tam mutlakiyetten meşrutiyete adım atmıştı (Kili ve Gözübüyük, 1985: 42). İlan edilen anayasanın 105., 106., ve 107. maddeleri, Divan-ı Muhasebat'ı anayasal bir kurum hüviyetine sokmuştu (Ahmet

6 BOA, *İ.DUİT*, Nu. 59/5, 29 Nisan 1865, lef 1-5.

7 BOA, *İ.MMS*, Nu. 35/1458, 11 Ağustos 1868, lef 1-11.

8 Divan-ı Muhasebatın Muhakeme Dairesi'nde oluşturulan komisyon, Osmanlı hazinesinin gelir ve zaman kaybını en aza indirmek için mahkeme olarak faaliyet gösterdi.

Mithat Efendi, 1295: 273-277). Sultan II. Abdülhamid'in bu anayasayı onaylaması ile birlikte parlamentoya bağlı ve anayasa temelli Divan-ı Muhasebat üçüncü kez teşkil edildi⁹.

Divan-ı Muhasebatın Kanun-ı Esâsî'de yer alması ve bu anayasanın onaylanması, kurumun geleceği açısından önem arz ediyordu. Anayasanın yürürlüğe girmesinin ardından Sadaret, Divan için bir teşkilat kanununun hazırlanması talimatını Şurâ-yı Devlet'e verdi. Şurâ-yı Devlet Kavanin ve Nizamât Dairesi'nde kaleme alınan Divan Kanunu, gerekli düzeltme ve kontrollerden sonra Sadarete gönderildi. Bâbîâlî içinde Meclis-i Vükelâ tarafından kontrol edilerek görüşülmesi için Meclis-i Umûmî'ye sevk edildi¹⁰. Meclis tarafından alt komisyona havale edilen Divan kanun tasarısı, Sultan II. Abdülhamid'in meclisi süresiz tatil etmesinden dolayı kanunlaşarak yürürlüğe giremedi. Divan-ı Muhasebat kanunu son olarak sultanın irâdesiyle kararname şeklinde yürürlüğe girdi.

Sultan II. Abdülhamid'in Osmanlı Devleti'nin iflasını açıklamasından sonra tahta geçmesi, Divanın malî denetim için ne kadar önemli olduğunu anlamasına neden oldu. Sultan, hazinenin içinde bulunduğu duruma rağmen böyle bir kurumun yeniden teşekkülü için bazı girişimlerde bulundu. Divanın 1876 Anayasasının içine dâhil edilmesi ve sultanın bunu veto etmemesi, Devlet'in kuruma olan ihtiyacının yanında sultan tarafından onaylandığını da göstermekteydi. Anayasanın onaylanma süreci sonrası kurumun kuruluşunda Sultan'ın kendi hazinesinden kaynak aktarması, sultanın onayına önemli delil teşkil etmekteydi. Sultan II. Abdülhamid, Divan-ı Muhasebatın kurulması için hazineye fazla yük olunmaması için kendi tahsisatından aylık 100.000 gurusu yardımda bulundu¹¹. Sultan tarafından Divan'a verilen bu tahsisat tek sefere mahsus olmamakla birlikte hangi zamana kadar ödendiği hakkında net bir bilgi bulunmamaktadır. Bir Osmanlı Sultanı'nın kendi ödeneğinden aylık olarak bir kuruma kaynak ayırması sık görülen bir durum değildir. Bu vaka, Sultan II. Abdülhamid'in Divan-ı Muhasebat'a vermiş olduğu değerin bir göstergesidir.

Sultan'ın Divan-ı Muhasebat'a vermiş olduğu değerin bir diğer göstergesi de kurumun geleceğine sekte vurulmasına izin vermemesidir. Maliye Nezareti, Osmanlı malî denetiminde iki başlılığının sona erdirilmesi için kurumun kendi bünyesine dâhil edilmesini istemekteydi¹². Bu amaçla Nezaret tarafından hazırlanan tezkire, Meclis-i Vükelâ'da gündeme alınarak müzakere edildi. Yapılan toplantı neticesinde Divan-ı Muhasebat riyasetinin, maliye nazırının teklifi ile Maliye'ye bağlanması Meclis-i

9 BOA, *İ.DUİT*, Nu. 59/3, 25 Temmuz 1877, lef 5.

10 BOA, *Y.PRK.ML*, Nu. 12/61, 28 Temmuz 1877.

11 BOA, *Y.MTV*, Nu. 41/71, 13 Aralık 1889.

12 BOA, *MV*, Nu. 15/67, 9 Ocak 1887.

Vükelâ'da karara bağlandı¹³. Kararın yürürlüğe girebilmesi için sultan tarafından onanması gerekmektedir. Huzura arz edilen bu tezkireyi Sultan II. Abdülhamid, kurumun geleceğine sekte vuracağı endişesiyle yeniden görüşülmek üzere Meclis-i Vükelâ'ya gönderdi¹⁴. Burada alınan ikinci karar neticesinde Divan-ı Muhasebatın Maliye Nezareti'ne bağlanmadan müstakil bir kurum olarak çalışmalarına devam etmesinin uygunluğu oy birliği ile kabul edildi¹⁵. Sultan II. Abdülhamid'in Meclis'in ilk kararını onaylamaması, Divan'a duyduğu güvenin bir göstergesiydi. Sultan'ın Divan-ı Muhasebatın üçüncü kez kuruluşunda etkisi, bu devir işlemi de gözler önüne serildi. Divan-ı Muhasebat riyaseti, bu olaydan sonra malî denetim alanında anayasal kurum hüviyetini de kullanarak etkin rol oynamaya başladı. Kurum olarak üzerine düşen bütün yükümlülükleri büyük bir hassasiyetle yerine getirmeye çalıştı.

Divan-ı Muhasebat-padişah ilişkilerinde, ülkenin malî durumu hakkında huzura rapor vermek önemli bir yer işgal etmekteydi. Bu görev, Divan-ı Muhasebat Kararnamesi'nden önce 1876 tarihinde yürürlüğe konulan Kanun-ı Esâsî'de belirtildi (Kili ve Gözübüyük, 1985: 31). Anayasa'dan güç alan kurumlardan biri olarak tescillenen Divan, üzerine düşen sorumlulukları yerine getirmekle mükellefti. 1879 tarihli Divan-ı Muhasebat Kararnamesi'nin ilgili maddesi, her üç ayda bir kez ülkenin malî durumu hakkında istatistikî veriler ışığında rapor hazırlamak ve bunu Sadaret kanalıyla huzura sevk etmek hakkındaydı (Kili ve Gözübüyük, 1985: 42). Divanın bu görevi, 1880 yılından itibaren Maliye Nezareti'nden ve hazineden elde edilen numunelerden hazırlanan takrirler vasıtasıyla yerine getirmeye başladığını söyleyebiliriz. Ama sultana sunulan bu takrirlerin istikrarlı biçimde her üç ayda bir düzenli şekilde takdim edildiğini söylemek fazla iyimser iddia olacaktır. Maliye ve hazinenin içinde bulunduğu durumdan kaynaklı nedenlerden dolayı daire hesaplarının düzenli olmaması, Divanın bu aslî görevini sık sık sekteye uğratmaktaydı¹⁶. Bu durum, padişah-Divan ilişkilerinde olumsuz bir hava oluşturmamakla birlikte, malî durumun genel hatlarıyla ortaya konulmasına engeldi.

Padişah-Divan-ı Muhasebat ilişkilerinde kilit rol oynayan bir kurum da Sadaretti. Üç ayda bir hazırlanan takrirlerin huzura arz edilmesinde Sadaretin aracı rolüne yukarıda vurgu yapılmıştı. Padişah-Divan ilişkilerinin net olarak ortaya konulabilmesi için Divan-Sadaret ilişkilerinin iyi irdelenmesi gerekmektedir.

13 BOA, Y.A.RES, Nu. 196/1429, 10 Ocak 1887.

14 BOA, MV, Nu. 15/71, 12 Ocak 1887.

15 BOA, Y.A.RES, Nu. 402/1526, 16 Ocak 1887, lef 1-3.

16 Sayıştay Başkanlığı Arşivi, DMZC, 1 Numaralı Defter, Karar Nu. 31, 18 Şubat 1880, s.50. Sayıştay Başkanlığı Arşivi bundan sonra dipnotlarda "SA" şeklinde kısaltılarak verilecektir.

2. SADARET-DİVAN-I MUHASEBAT İLİŞKİLERİ

Osmanlı modernleşmesinin temel taşlarından olan bürokratik reform, XIX. yüzyılın ilk yarısında devlet teşkilatına yeni bir soluk getirmişti. Merkezî yönetim sistemi içinde nezaretlerin vücuda getirilmesi, yapılan reformun bir basamağını teşkil etmişti. Bu nezaretlerin koordinasyonlarını sağlayan üst birim olarak da Sadaret tesis edilmişti. Mutlak monarşiden meşrutiyete geçiş sürecinde Sadaret ve ona bağlı nezaretlerin fonksiyonları da bu dönemde belirginleşmeye başlamıştı. Bürokrasinin ivme kazandığı bu dönemde sırasıyla Tanzimat ve Islahat Fermanlarının getirdiği yenilikler Sadaretin etkin rolü sayesinde hayata geçirilmişti. Hanedan üzerinde etkili bir politika takip etmeye başlayan Sadaret, kurum olarak en parlak dönemini 1840-1876 yılları arasında yaşamıştı¹⁷. Sadaretin hem hanedan hem de devlet müesseseleri üzerindeki etkisi belirtilen yıllar arasında çok etkindi. Bu süreçte Sadaretin yönlendirmesi ile Osmanlı devlet teşkilatına malî, idarî ve hukukî mahiyette birçok yeni kurum kazandırıldı. Bu kurumların en önemlilerinden birisi de Osmanlı maliyesini denetlemekle görevli Divan-ı Muhasebat idi.

2.1. Divanın Kurulmasında Sadaret Faktörü

1861 yılında taht değişikliğiyle Sultan Abdülmecid'in yerine Sultan Abdülaziz'in geçmesi Osmanlı devlet teşkilatı için bir dönüm noktası oluşturdu (Kartal, 1995: 1). Sultan'ın yaptığı ilk icraatlarından biri, Keçecizade Mehmed Emin Fuad Paşa'ya Sadaret mührünü vermektir (Kartal, 1995: 3). Sadrazamlığa getirilen Fuad Paşa'nın Devlet'i ve Avrupa'yı tanıyor olması Sadaret makamı için büyük bir kazançtı. Avrupa kurumlarının ve icraatlarının Osmanlı modernleşmesine katkı sağlayacağını bilen Fuad Paşa, özellikle Devlet'in sıkıntıda olduğu malî alanla ilgili teknik anlamda birçok çalışmanın yapılması talimatını vermişti. Avrupa devletlerinin malî alanda yaptıkları, Osmanlı ile kıyaslanan ve Sultan Abdülaziz'e sunulan malî ıslahat raporları bu duruma en iyi örneği teşkil etmişti¹⁸ (Rifat, 1289: 127-143). Bu raporlarda dile getirilen en önemli noktalardan birisi de Osmanlı malî denetim disiplininin sağlanmasıydı. Malî disiplinin sağlanması için yeni kurumların vücuda getirilmesi de bu raporların satır aralarında mevcuttu. Böylelikle bu kurum veya kurumlar vasıtasıyla malî denetim sistemli ve istikrarlı bir hâle getirilebilirdi.

Sultan Abdülaziz'in Sadarettten gönderilen raporlar ışığında yayınladığı Hatt-ı Hümayûnlarda devlet kurumlarının dikkat etmesi gerekenlerin yanında gelir ve gider dengesinin de gözetilmesine önemli vurgular yapılmıştı. Sultan tarafından yayınlanan

17 Sadaretin hanedan üzerindeki hâkimiyeti Mustafa Reşid Paşa ile başlamaktaydı. Daha sonra öğrencilerinin (Mehmed Emin Âli Paşa ve Keçecizade Mehmed Emin Fuad Paşa) yönetim kademesinde etkili olmaya başlamaları ile bu süreç 1876 yılına kadar devam etti.

18 BOA, *İ.DH*, Nu. 32866/2, 21 Şubat 1862;

Şubat 1862 tarihli malî reformla ilgili Hatt-ı Hümayûn'dan sonra Sadaret'te önemli gelişmeler yaşandı. Sadaretin yapmış olduğu çalışmalar ışığında Divan-ı Muhasebatın kuruluşu ile ilgili adımlar atıldı. Malî denetimle ilgili bir Divan'a olan ihtiyacın göz önünde bulundurulmasına vurgu yapılarak Sadaret tarafından kaleme alınan kuruluş tezkiresi 29 Mayıs 1862 tarihinde huzura arz edildi. Sultan tarafından aynı gün onaylanan bu tezkire neticesinde Divan-ı Muhasebat, Divan-ı Âlî-i Muhasebe ismiyle kuruldu.

Sadaretin Divan-ı Muhasebatın tesis edilmesindeki rolü göz ardı edilemez. Özellikle de Sadrazam Keçecizade Mehmed Emin Fuad Paşa'nın bu kurumun oluşturulmasındaki etkisi kesinlikle bilinmesi gereken bir gerçektir. Fuad Paşa'nın Kırım Harbi sonrasında taraflar arasında imzalanan Paris Antlaşması için devlet göreviyle Fransa'ya gönderilmesi, Divan-ı Muhasebatın ileriki yıllarda kurumlaşmasında önemli rol oynamıştı. Paşa bu görev için yaklaşık altı ay Paris'te kalmıştı¹⁹. Bu süre zarfında Fransa'nın kurumlarını ve bunların faaliyetlerini yerinde inceleme fırsatı bulmuş olabilmirdi. Fakat sonradan kurulan Divan-ı Muhasebatın Fransız muadilinden iktibas edildiği üzerinde durulmakla birlikte birebir aynısı olmadığı bilinmektedir. Fransız Sayıştay (Cour des Comptes)'ndan esinlenerek kurulduğu yönündeki iddiaların henüz kanıtlanmadığını da belirtmek gerekmektedir. Fuad Paşa'nın resmî ziyareti sonrasındaki 16 yıl boyunca bu kurumların Osmanlı için hayati öneme sahip olup olmadıkları ile ilgili bir çalışma yapıp yapmadığı ortaya konulamamaktadır. Ama bilinmesi ve üzerinde durulması gereken nokta, Divan-ı Muhasebatın kurulması ile ilgili çalışmaların Sadrazam Fuad Paşa zamanında olduğuydu²⁰. Çalışmaların hemen akabinde Divanın kuruluş tezkiresi, Sadaret tarafından kaleme alınarak huzura arz edilmişti²¹ (Pakalın, 1997: 180). Divanın kurulması irâdesini gösteren Sultan Abdülaziz ise de gerçekte böyle bir kurumun oluşturulmasının fikir babası Sadrazam Fuad Paşa'dır.

Bâbîâli'nin Divan-ı Muhasebatın kurulmasındaki etkisinin yanı sıra bu kuruma atanacak reisin belirlenmesinde de önemli rol oynadığı görülmekteydi. 29 Mayıs 1862 tarihinde kurulan Divan-ı Muhasebatın riyasetine dönemin Evkaf Nazırı Ahmet Vefik Efendi, Sadaretin teklifi ve Padişahın irâdesi ile atandı²². Sadaretin reis tayininde

19 Kırım Savaşı sonrasında taraflar arasında imzalanan Paris Antlaşması'nda Osmanlı Devleti adına Keçecizade Mehmed Emin Fuad Paşa'nın imzası vardı. Paşa, bu antlaşmanın imzalanmasına kadar geçen süreçte yaklaşık altı ay Paris'te ikamet etmişti. Devlet göreviyle gelen bu kişinin bu süreyi verimli kullandığı varsayımında bulunabiliriz. Fransa'nın önemli devlet kurumlarını ziyaret ettiği, bunlar hakkında geniş malumat edindiği ve kurumların sistematiği ve işleyişini öğrendiği ve bunları Osmanlı Devleti teşkilat yapısına uygulama niyetinde olduğu düşünülebilir. Zaten Sadaret makamına geldiğinde de bu fikirlerini hayata geçirmeye çalışmıştı.

20 BOA, *İ.DH*, Nu. 33173, 29 Mayıs 1862.

21 BOA, *İ.DH*, Nu. 33173, 29 Mayıs 1862;

22 BOA, *İ.DH*, Nu. 33173, 29 Mayıs 1862

ve sonraki dönemlerde aza atamalarındaki etkisi yadsınamaz. Divan-ı Muhasebat riyasetine yapılacak atamada, reis adayını belirleme hakkı Sadaretin olmakla birlikte irâde Padişaha aitti. Divan-ı Muhasebat reisi ve azalarının atamasında Sadaret arz tezkiresi sultanın onayına sunuluyordu²³. Her ne kadar kuruma yapılacak reis ve aza tayinlerinde Divanın görüşünü bildiren resmî evrak üzerindeki isim ön plana çıkmaktaysa da irâdeden önceki karar Sadarete aitti.

Divanın kuruluşunda olduğu gibi kapatılmasında da Sadaret makamının büyük bir önemi vardı. 24 Şubat 1863 tarihinde, Sadaretin huzura arz ettiği tezkire yukarıda ifade edilen hususa delil teşkil etmekteydi²⁴. Kapatılması ile ilgili ayrıntılar Nezaret-Divan-ı Muhasebat alt başlığı altında verileceğinden burada detaya girilmeyecektir.

2.2. Divan-ı Muhasebatın Aktif Çalışma Hayatına Dâhil Olması ve Sadaret

Sadaret makamı, Osmanlı devlet teşkilatında saltanattan sonra önemli bir yere ve prestije sahipti. Bu kurum Osmanlı bürokrasisinin başı olup, diğer bütün kurumların dolaylı veya doğrudan bağlı olduğu konumda bulunan bir merkezdi. Devlet teşkilatı içinde yer alan Divan-ı Muhasebat da 1876 Kanun-ı Esâsî'nin ilanına kadarki süreçte Maliye Nezareti ile organik bağı bulunmasıyla birlikte temelde Sadarete bağlı bir kurumdur. Divan'a yapılacak her türlü atamanın ve kurumlar arasında ihtilaf çıkması halinde başvurulacak makamın Sadaret olduğu resmî kayıtlar ışığında bilinen bir gerçektir.

Divan-ı Muhasebat, 1863-1876 yılları arasında kuruluş amacı doğrultusunda hareket etme kabiliyetinden yoksun kaldı. Bu durumun oluşmasında, Maliye Nezareti'nin ve Sadaretin Divan üzerindeki etkisi ön plana çıkmıştı²⁵. Malî denetimle ilgili çalışması gereken Divan, yasal boşluklarını da nizamnamelerle doldurmasına rağmen tam kapasite çalışmadı. Divan, 1865 tarihli nizamnamesiyle Maliye ve Muhakeme Daireleri şeklinde taksim edilmiş olmasına rağmen malî denetimle ilgili çalışmaları bir türlü yapamamıştı. Özellikle Maliye Dairesi'nin çalışmadığı, döneme ait arşiv vesikalarından anlaşılmaktaydı. Bunun nedeni olarak, malî denetimdeki iki başlılığın bir türlü bertaraf edilememesi gösterilebilir. Aynı şeyi Muhakeme Dairesi için söylemek zordur. Çünkü Muhakeme Dairesi, Divanın 1865 tarihli nizamnamesinde de belirtildiği üzere önemli bir görevi ifa etmeye başlamıştı. Bu görev, Osmanlı Devleti'nin toprak üzerinden elde ettiği gelirlerin (İltizam Sistemi) ihalelerini alan mültezim ve müteahhitlerin davalarına bakmaktır. Daha önce Hazine-i maliyenin ifa ettiği bu görev Divanın 1865 tarihli nizamnamesiyle birlikte Divan-ı Muhasebat Muhakeme Dairesi'ne devredilmişti. Muhakeme Dairesi; sarraf, mültezim ve müteahhidin ihale

²³ BOA, *İ.DH*, Nu. 33173, 29 Mayıs 1862.

²⁴ BOA, *İ.DUİT*, Nu. 59/2, 24 Şubat 1863.

²⁵ Aynı belge.

şartlarına aykırı harekette bulunmaları halinde hazinenin bunlara karşı açtığı davalara bakmakla mükellefti. Hazine-i Hassa ile sarraflar arasındaki muamelenin bir düzene koyulması ve bunların kendi aralarındaki ihtilafların çözümü Divan-ı Muhasebat'a havale edilmişti²⁶. Muhakeme Dairesi'nin iltizamdan kaynaklı davalara bakması için bir nizamnamenin yapılarak yürürlüğe girmesi gerekmektedir. Bu nedenle Maliye Nezareti, kendi bünyesinde özel olarak kurulan komisyona bir nizamname hazırlama emrini vermişti. Burada hazırlanan nizamname layihası, Meclis-i Vâlâ Kavanin ve Nizamat dairesine gönderilerek müzakereye konuldu. Bu görüşmelere Divan-ı Muhasebat reisi Asım Mehmed Paşa da davet edilmişti. Müzakerelerin devam ettiği sıralarda icap ettikçe sarraflardan bazılarının görüş ve teklifleri de alınmıştı. Bu şekilde olaya taraf olan Divan-ı Muhasebat ve sarraflar, nizamnamenin hazırlanmasında devre dışı bırakılmayarak hukukî sürece dahil edilmişlerdi. Müzakerelerin bitiminde ortaya üç fasıl ve 61 maddeden oluşan bir nizamname çıkmıştı. Meclis-i Vâlâ'da son şekli verilen nizamname huzura arz edilmek üzere Sadarete gönderilmişti. Bu nizamname, sultanın onay vermesi ile 11 Ağustos 1868 tarihinde yürürlüğe girdi²⁷.

Nizamnamenin yürürlüğe girmesiyle birlikte sarraf işlerinin bir düzene sokulması için, Divan-ı Muhasebat dairesinde altı azadan mürekkep özel heyet oluşturulmasına karar verildi. Bu üyelerin üçü Divan-ı Muhasebatın Muhakeme Dairesi azası ve diğer üçü de muteber sarraflardan seçilecekti. Bunların tayinleri ve nizamname dahilinde ne gibi işler yapacakları ile ilgili sorunlar tamamen Divan reisinin sorumluluğu altındaydı²⁸. Böylelikle muhakeme dairesinin görev ve yetkileri haricinde, kurum içindeki özel statülü bir heyetin yapacağı düzenlemeler, sarrafların geleceği adına önemli bir adımdı.

Divan-ı Muhasebatın 1865 tarihli nizamnamesi sonrası kurumun faaliyetleri, ağırlıklı olarak Muhakeme Dairesi bünyesinde gerçekleştirildi. Divan Muhakeme Dairesi'nin bir üst mahkeme olarak görev yapması, bu nizamnamenin yürürlüğe girmesiyle değil, sarraflarla ilgili nizamnamenin kabulüyle başladı. Muhakeme Dairesi, Divanın tam olarak aslı görevini ifa edeceği 1878-1879 tarihine kadar da bu görevini sürdürdü. Divan-ı Muhasebat bu görevini sürdürürken de atama ve nakil yoluyla memurların alımı devam etti. Özellikle reis ve aza atamaları çok dikkatli yapıldı. Bu dönemde, kurum içi kadrolara geçici görevlendirme ve vekâleten atama yoluyla üst düzey bürokrat istihdamı gerçekleştirilmedi.

Divan-ı Muhasebatın 6 Temmuz 1863 tarihinde kurulmasından sonra geçen süreçte, yapılması düşünülenlerin gerçekleştirilmediği, kurumun çalışmalarından

26 BOA, A.MKT.MHM, Nu. 388/52, 11 Ağustos 1867, lef 1-2.

27 BOA, İ.MMS, Nu. 35/1458, 11 Ağustos 1868, lef 11.

28 BOA, İ.MMS, Nu. 35/1458, 11 Ağustos 1868, lef 10-11.

belli olmuştu. Kurumun; malî denetimi hiç yapamadığı, bütün ağırlığını yargılamaya kaydırıldığı, geçen zaman diliminde ayrıntılarıyla ortaya çıkmıştı. Divan-ı Muhasebat Muhakeme Dairesi, yargılama işlemlerini Divanın gerçek anlamda kurulduğu zamana kadar (1879) hiç aksatmadan sürdürmüştü. Yargılama dışındaki hesap tetkikleri işlemleri, bir türlü düzene konulamadı. Divanın hesap kontrollerinde başarılı olamamasının en önemli sebebi, yetkilerini geçici başka meclis ve komisyonlarla paylaşmak zorunda kalmasıydı. Bu geçici meclis ve komisyonlardan birisi, 1871 yılında Meclis-i Vâlâ'dan ayrılarak kurulan ve başkanlığını Sadrazam Mahmud Paşa'nın yaptığı Islahat-ı Maliye Meclis-i Muvakkat'ıydı²⁹ (Ahmet Lûtfî Efendi, 1991: 29). Ayrıca Divanın görevlerini ifa etmesi için 1875 yılında Mehmed Emin Paşa başkanlığında Meclis-i Âlî-i İcraat adıyla da bir meclis kurulmuştu. Bu meclis icraatlarını ancak bir sene kadar sürdürebilmişti. Divan-ı Muhasebatın yeniden teşkil edilmesinden hemen önce 1878 yılında, malî tetkik işlevini yerine getirmek üzere Islahat Komisyonu devreye sokulmuştu. Hayreddin Paşa'nın başkanlık ettiği bu komisyon, Divanın görevlerini kısa bir süreliğine de olsa yerine getirmekle mükellef tutulmuştu (Akgündüz, 1997: 117). Bu durum 1876 Kanun-ı Esâsî'nin ilanına kadar bu şekilde devam etti.

Kanun-ı Esâsî'nin ilanıyla birlikte Anayasa içinde kendine yer bulan Divan-ı Muhasebat, ilgili maddelerden aldığı güçle Osmanlı devlet teşkilatındaki yerini daha da sağlamlaştırdı (Kili ve Gözübüyük, 1985: 42). Anayasal bir kurum hüviyetine bürünen Divan, çalışma hayatına yeni kanunu ile başlayabilmek adına bir süre daha çalışmadı. Meclisin açılması ile Kanun-ı Esâsî'de belirtilen hükümler çerçevesinde yasal düzenlemeleri gerçekleştirmek adına Sadaret'te çalışmalar yapıldı³⁰. Bu çalışmalardan biri de Divan-ı Muhasebat Kanunu'nun kaleme alınarak Meclis'e sevk edilmesinden sonra yapılan görüşmelerdi. Divan-ı Muhasebat Kanunu, Sadaret aracılığıyla Meclis-i Meb'ûsân'a sevk edildi. Meclis içindeki görüş ayrılıklarından dolayı ilgili kanun, incelenmek üzere alt komisyona gönderildi³¹. Divan-ı Muhasebat Kanunu, Sultan II. Abdülhamid'in Meclis'i süresiz tatil etmesinden dolayı bir daha gündeme getirilemeden rafa kaldırıldı. Meclis'in süresiz tatil edilmesinden sonra Divan-ı Muhasebat Kanunu, kararname şeklinde düzenlenerek Sadarete gönderildi³². Sadaret ilgili kararnameyi önce Meclis-i Hass-ı Vükelâ'ya sevk etti ve burada müzakere edildikten sonra onaylanması için huzura arz etti³³. Divan-ı Muhasebat Kanunu olarak yazılan ve düzeltilen bu yasa, yukarıda açıklanan sebeplerden dolayı

29 Sadrazam Mahmud Paşa'nın başkanlık ettiği Islahat-ı Maliye Komisyonu, çalışmalarını bir süre devam ettirdikten sonra Mithat Paşa tarafından lağvedilmiştir. Bu komisyon azaları da, Şurâ-yı Devlet'e nakledilmiştir.

30 BOA, Y.PRK.ML, Nu. 12/61, 28 Temmuz 1877.

31 *Meclis-i Meb'ûsân Zabıt Ceridesi*, C.II, Yedinci İnikad, 9 Ocak 1878, s. 108-109.

32 BOA, İ.DUİT, Nu. 59/3, 16 Kasım 1879, lef 3.

33 BOA, İ.DUİT, Nu. 59/3, 18 Kasım 1879, lef 4.

kararname şeklinde Padişah tarafından onaylanarak yürürlüğe girdi. Yürürlüğe giren bu kararname Sadaret tarafından Divan-ı Muhasebata gönderildi.

Divan-ı Muhasebat kararnamesinin yürürlüğe girmesinden sonra Divanın bürokratik yapısı şekillenmeye başladı. Reis ve azalarının Sadaret teklifiyle atanmasından sonra 8 Kasım 1879 tarihinde Divan-ı Muhasebat resmen çalışmalara başladı³⁴. Divanın ilk genel kurul toplantısı ise 10 Kasım 1879 tarihinde Maliye Nezareti binasında bulunan Masârifât Şubesi odasında gerçekleştirildi. Divan-ı Muhasebat ilk genel kurul toplantısında başkanın dile getirdiği en önemli konu kurumun bina çözümü hakkındaydı. Sadaret ile yapılan görüşmeler neticesinde Meclis'in Sultan tarafından süresiz tatil edilmesinden dolayı atıl durumda olan binanın bazı odalarının Divan'a tahsis edilmesi kararlaştırıldı³⁵. Bu taşınma işlemi hızlı bir şekilde gerçekleştirilerek 11 Kasım 1879 tarihindeki Divanın ikinci genel kurul toplantısı, daha önce Heyet-i Âyân'a tahsis edilen odalarda yapıldı. Bu taşınma işlemi ile birlikte Sadaretin Divan-ı Muhasebatın bina sorununu da çözümlendiği görülmekteydi. Sadaret, kendisine bağlı olmayan Divanın etkin ve verimli çalışabilmesi adına bu kuruma önemli katkılar yapmıştı: Bu katkılar; kararnamesinin yürürlüğe konulması, personel istihdamının sağlanması ve bina sorununun çözümlenmesi idi.

Divan-ı Muhasebatın 8 Kasım 1879 tarihinde aktif olarak çalışmaya başlaması ile birlikte Divan-Sadaret ilişkileri de diğer nezaret ve kurumlar seviyesinde olduğu gibi sürdürüldü. Osmanlı malî denetimi ile ilgili bir sorunun çözüme kavuşturulması noktasında Sadaretin önemli katkıları oldu. Nezaretlerin geriye dönük hesaplarını tanzim ederek Divan'a ulaştırması sırasında meydana gelen aksaklıkların bertaraf edilmesi için Sadaret makamı önemli bir rol oynadı³⁶. Bu süreçte Sadaret kurumlar arasındaki koordinasyonu sağlama görevini olabildiğince yerine getirmeye çalıştı. Divan-Sadaret arasında gerçekleştirilen bilgi ve belge paylaşımı 1880 yılından itibaren koordineli olarak yapıldı. Sadaretin Divan ile ilişkisinin yanı sıra diğer nezaretlerle olan bağlantısı, Divan-ı Muhasebatın bilgi ve belge paylaşımında bürokratik engellere takılmadan işlerini yürütmesi noktasında aracı rolü oynadı.

Sadaret-Divan-ı Muhasebat ilişkileri kurumsal bazda olması gerektiği gibi yürütüldü. Sadaretin bütün nezaretleri ve bunlara bağlı idareleri kontrolü altında tutmasından, koordineli çalışmalarını düzenlemesinden Divan-ı Muhasebat kurumu da etkileniyordu. Divan reislerinin belli aralıklarla Bâbîâlî'yi ziyaret etmeleri, olağan görüşmelerde bulunmaları dönemin basınında haber niteliği taşımaktaydı³⁷.

34 SA, DMZC, 1 Numaralı Defter, Karar Nu. 1, 10 Kasım 1879, s.1.

35 SA, DMZC, 1 Numaralı Defter, Karar Nu. 1, 10 Kasım 1879, s.1.

36 SA, DMZC, 1 Numaralı Defter, Karar Nu. 54, 27 Nisan 1880, s.92.

37 Divan-ı Muhasebat reisi Fehmi Paşa, düzenli aralıklarla Sadrazam ile görüşmeler yapmaktaydı. *Tercümân-ı Hakikât*, Nu. 6853, 4 Muharrem 1318 (4 Mayıs 1900), s.1; *Tercümân-ı Hakikât*, Nu. 6885, 28 Safer 1318 (27 Haziran 1900), s.2.

3. NEZARET-DİVAN-I MUHASEBAT İLİŞKİLERİ

Sadaret-Divan-ı Muhasebat ilişkilerinin alt kademesinde ise Nezaret-Divan münasebetleri yer almaktaydı. Osmanlı bürokratik yapısının temel organlarından olan nezaretlerin, Divanın çalışma hayatına çok önemli etki ve katkı yaptığı bilinen bir gerçektir. Özellikle Divan-ı Muhasebatın kuruluş aşamasında Maliye Nezaretî'nin, bu kurum üzerindeki etkinliği hissedilir seviyede idi. Osmanlı malî denetimini yapmaya çalışan Maliye Nezaretî, bünyesinde kurulan meclis ve komisyonlarla başarılı olamamıştı. Lakin Tanzimat Fermanı sonrası başlayan malî politikalar çerçevesinde meydana gelen gelişmeler, Maliye'ye önemli bir birikim ve tecrübe sağlamıştı³⁸. Bu bilgi birikimi Maliye Nezaretî'ni, Sadaret nezdinde önemli bir pozisyona yükseltmişti. Divanın daha önceki kurumların yapmaya çalıştığı görevi tek elden yürütmesi için Maliye Nezaretî'nin bilgisi dâhilinde ve tecrübeleri ışığında kurulduğunu ifade edebiliriz. Bu amaçla Nezaret-Divan-ı Muhasebat ilişkilerinin incelenmesinde Maliye Nezaretî'nin Divanın kurulmasındaki pozisyonu ve etkisinin sorgulanması gerekmektedir.

3.1. Divan-ı Muhasebatın Kurulması ve Maliye Nezaretî

Sadaretin Divan-ı Muhasebat kuruluş tezkiresini huzura sunmadan önce Maliye Nezaretî ile bir bilgi alışverişinde bulunup bulunmadığı net değildir. Ama olması gereken de bu tür durumlarda kurumlar arasında bilgi alışverişinde bulunulmasıdır. Büyük olasılıkla Sadaret makamı, Divanın kuruluş aşamasında Maliye Nezaretî'nden faydalanmıştır. Maliye'nin tecrübeleri ve görev alanları Divan-ı Muhasebatın tesisinde önemli katkılar sağlamıştır. Malî denetim noktasında Maliye'nin Divanın görev ve yetkilerinin vücuda getirilmesinde Sadaret kadar etkili olduğu söylenebilir. Çünkü Divanın 29 Mayıs 1862 tarihinde kurulmasında ne kadar etkili ise, 25 Şubat 1863 tarihinde kapatılmasında da o derece söz sahibi olmuştur. Osmanlı Devleti'nin malî tasarruf tedbirlerini hayata geçirmesiyle birlikte kurulan Divanın, bir masraf kapısı olduğu fikri maliye nazırından gelmiştir³⁹. Divanın kuruluş tezkiresinde reisine verilen aylık 30.000 guruş, Maliye Nezaretî tarafından devletin tasarruf tedbirlerine vurulan bir darbe olarak nitelendirilmiştir. Sadece reisine verilecek bu miktarın bile fazla olmasının yanı sıra, diğer personele ödenecek maaşlarla birlikte kuruma ödenecek meblağın çok büyük bir yekûn tutacağı Maliye tarafından yazılı olarak dile

38 Tanzimat Fermanı sonrası Osmanlı malî yapısında meydana gelen değişiklikler, Maliye Nezaretî teşkilatında köklü reformların uygulanmasına neden oldu. Özellikle malî denetimle ilgili eksikliklerin ortaya çıkması sonucunda, bu alanda arka arkaya farklı birimlerin kurulduğu görüldü. Kurulan her birim (meclis ve komisyonlar), amaçlanan hedefleri gerçekleştirememiş olsa da Maliye Nezaretî'nin bilgi ve tecrübesine önemli katkılar sağladı.

39 BOA, *İ.DUİT*, Nu. 59/2, 24 Şubat 1863.

getirilmiştir⁴⁰. Maliye Nezareti tarafından kaleme alınan tezkirede; malî denetim çerçevesinde Divan-ı Muhasebata gerek duyulmadığı, bu görevi Divanın yerine ifa edecek Meclis-i Muhasebe gibi bir kurumun hâlen faal olduğu, Divan-ı Muhasebata ayrılacak tahsisatın fazla olmasından dolayı hazinenin sıkıntıya düşeceği ve neticede Divanın kapatılmasının uygun olacağı ifade edilmiştir. Sadaret-Maliye Nezareti işbirliğiyle hazırlanan ve Divan-ı Muhasebatın kapatılmasına olanak veren arz tezkiresi 25 Şubat 1863 tarihinde Sultan tarafından onaylanmıştır⁴¹. İrâde ile kapatılan Divanın aktif olarak çalıştığı zaman dilimi göz önüne alındığında bu süre bir yıldan daha azdır.

Divan-ı Muhasebatın kapatılmasından sonra Maliye Nezareti bünyesinde faaliyet gösteren Meclis-i Muhasebe malî denetimde söz sahibi oldu⁴². Ancak Meclis'in bu alandaki faaliyeti yeterli olmadığından denetim sağlıklı yürütülemedi. Meclis, Maliye Nezareti bünyesinde kurulan diğer meclis ve komisyonların başarısızlıklarını tekrarladı. Dolayısıyla kısa bir süre sonra –beş ay- Divan-ı Muhasebatın yeniden kurulması gündeme geldi. Divanın bu süreçte Maliye Nezareti ile olan ilişkileri hakkında kesin bilgi bulunmamakla birlikte kuruluşuna onay vermesi olasılık dâhilindeydi. Sadaret tarafından hazırlanan ikinci kuruluş tezkiresi 6 Temmuz 1863 tarihinde Sultan Abdülaziz tarafından onaylandı⁴³.

İkinci kez kuruluşundan hemen sonra, Divan-ı Muhasebatın yasal bir zemine oturtulması için öncelikle kurum içinde çalışmalar başlatıldı. Divan başkanlığına atanan Mehmed Emin Efendi bu sorumluluğu üzerine aldı⁴⁴. Kurumun görev ve yetki çerçevesinin belirleneceği bir nizamname Divan reisinin başkanlığında kaleme alındı. Bu nizamnamenin kaleme alınmasında Maliye Nezareti ve Meclis-i Vâlâ'nın etkileri de söz konusu idi. Divan nizamnamesinin tek taraflı bilgi alışverişi olmadan kaleme alınması düşünülmendiğinden bu iki kurumun bu yasal metine katkıları olmuş olabilir. Divan nizamnamesinin hazırlanıp onaylanması için Padişaha sunulması, malî denetim için yeni bir dönemin de başlangıcı oluyordu.

Divan-ı Muhasebatın ikinci kez kuruluşu ve nizamnamesiyle birlikte devlet kademesinde malî denetimde köklü değişikliklerin olacağı beklentisi artmıştı. Yasal düzenlemenin getirdiği kolaylıklara rağmen Divan beklenen performansı gösteremedi. Kurumun beklentilere cevap verememesinin temelinde Osmanlı maliyesinin içinde bulunduğu durum ve malî yapıyı kontrol altında tutmaya çalışan Maliye Nezareti'nin tavrı vardı. Divanın özgün bir yapıya sahip olamaması ve Maliye Nezareti'nin etkinliği, etkili ve istikrarlı çalışmasının önündeki en büyük engellerdi.

40 BOA, *İ.DUİT*, Nu. 59/2, 24 Şubat 1863.

41 BOA, *İ.DUİT*, Nu. 59/2, 24 Şubat 1863.

42 BOA, *A.MKT.MHM*, Nu. 260/16, 10 Nisan 1863.

43 *Tercümân-ı Ahvâl*, Nu. 356, 21 Muharrem 1280 (8 Temmuz 1863), s.1.

44 BOA, *A.MKT.MHM*, Nu. 269/10, 9 Temmuz 1863.

Bu süreç 1876 Kanun-ı Esâsî'nin ilanına kadar böyle devam etmişti.

Divan, daha sonra yürürlüğe giren kararnamesinin ilgili maddesinde yazılı olduğu üzere, hiçbir nezaret ve kuruma bağlı olmaksızın özerk yapıda faaliyet gösterecekti⁴⁵. Anayasadan sonraki ilk Divan genel kurulu, Maliye Nezareti'nin hizmet binası olan Sadrazam Keçecizade Mehmed Emin Fuad Paşa konağında toplandı⁴⁶. Divanın yer sorunu da burada alınan ve yürürlüğe konulan kararla çözüme kavuşturuldu. Böylelikle Divan-ı Muhasebat-Maliye Nezareti ilişkileri bilinenden farklı bir çizgide devam etmeye başlamıştı. Divanın özerk bir kurum olması Maliye ile olan ilişkilerini de kurumlar arasında gerçekleştirilen bürokratik seviyeye yükseltmişti. Böylelikle Divan, eşit statüde ve ikili düzeyde bir konuma yükselmişti. Fakat Divan-ı Muhasebatın Maliye Nezareti ile aynı statüde değer görmesi özellikle maliye nazırını rahatsız etmişti. Bu nedenle Maliye Nezareti tarafından kaleme alınan ve Meclis-i Vükelâ'ya sevk edilen tezkire, Divanın Maliye Nezareti'ne devredilmesi talebini içeriyordu⁴⁷. Bu konu hakkında Sadaret-Divan-ı Muhasebat ilişkileri alt başlığında ayrıntılı bilgi verildiğinden burada tekrar edilmeyecektir. Sonuçta Divan-ı Muhasebat devlet teşkilatında önemli bir yer işgal etmesine rağmen, Maliye Nezareti ile olan ilişkileri özellikle 1876 Kanun-ı Esâsî'nin ilanından sonra bürokratik düzeyde gerçekleşmişti.

3.2. Malî Denetim ve Nezaretler

Sadarete bağlı diğer nezaretlerin Divan-ı Muhasebat ile olan ilişkileri ise Divanın görev alanına giren malî denetimle sınırlıydı. Hesap verme zorunluluğu bulunan diğer nezaretlerin 1880 yılı sonrasında Maliye Nezareti aracılığıyla hazineye ve Divan'a hesap defterlerini gönderdikleri ve bunların, denetime tabi tutulduktan sonra verilen kararlar uyarınca Divan ile ilişkilerini sürdürdükleri bilinmekteydi⁴⁸. Hesapların Divan tarafından gönderilen numunelere uygun düzenlenmeden sevk edilmesi veya hesapların denetime tabi tutularak eksikliklerin ortaya çıkması sonucunda ilgili defter ve cetvellerin doğrudan nezaretlere sevk edilmesi, nezaret-Divan ilişkilerinin bilinen en iyi örnekleriydi⁴⁹.

Divan-ı Muhasebatın Kanun-ı Esâsî'den sonra malî denetimde daha etkin rol oynamaya başlaması ile birlikte, Divan-nezaret ilişkileri farklı şekillerde gelişmeye başladı. Öncelikle nezaretlerin hesap denetimlerinin düzenli yapılmamasından ve bunların kontrolünde Maliye Nezareti yetkin olmakla birlikte görevini layıkıyla

45 BOA, A.MKT.MHM, Nu. 269/10, 9 Temmuz 1863.

46 SA, DMZC, 1 Numaralı Defter, Karar Nu. 1, 10 Kasım 1879, s.1.

47 BOA, MV, Nu. 15/67, 9 Ocak 1887.

48 SA, DMZC, 3 Numaralı Defter, Karar Nu. 237, 1 Nisan 1882, s.13.

49 SA, DMZC, 3 Numaralı Defter, Karar Nu. 300, 27 Ocak 1883, s.99.

yerine getirmemesinden dolayı 1879 yılına kadarki hesap denetimleri kısmen eksik kalmıştı. Nezaret muhasebecilerinin Maliye Nezareti'ne düzenli ve tam hesap vermediği bir dönemin akabinde Divan duruma el koymuştu. Divan, nezaretlerin aynı dönem hesaplarının yanında geçmişe ait hesap defterlerini de hazine kanalıyla talep etmişti⁵⁰. Böylelikle nezaretlerin hesap verme zorunlulukları geriye dönük olarak sisteme bağlanmıştı. Divan tarafından nezaret muhasebecilerine, eski hesap dökümlerinin en kısa sürede hazırlanarak gönderilmesi talimatı Sadaret kanalıyla gönderilmişti. Fakat yapılacak eski hesap dökümlerinin kayıt edileceği defter düzeninde istikrar yakalanamadığından bu duruma farklı bir çözüm aranmıştı. Eski hesap dökümlerinin bir sistematığının sağlanması adına Divan-ı Muhasebat mümeyyizlerinden bir kaç kişi hesapların denetime uygun hale getirilmesi adına görevlendirilmişlerdi. Bu mümeyyizler nezaret eski hesaplarının kayıt edileceği numunelerin hazırlanmasında görev almışlardı⁵¹. Hazırlanan numuneler Divan kanalıyla ilgili nezaret muhasebecilerine gönderilmişti. Ayrıca ilgili muhasebecilerin numuneleri kolayca düzenleyebilmeleri için kullanım talimatları da yapılmıştı. Nezaretlerin bilgi alışverişinde kaybedecekleri zaman göz önüne alındığında, bu talimatnamelerin düzenlenerek bütün nezaret muhasebecilerine gönderilmesi akıllıca bir çözümdü. Bu numune sayesinde geriye dönük hesapların incelenmesi için hiçbir engel kalmamıştı. Nezaretlerin eski hesaplarının sadece merkeze ait olanları bu kapsama alınmıştı. Taşra hesaplarının denetimi zamanında yapılamadığından dolayı detaylı eski hesap numunelerinin tetkiki yerinde kurulan komisyonlar vasıtasıyla gerçekleştirilmişti⁵². Bu komisyonlar tarafından onaylanan hesapların hülusalari hazine kanalıyla Divan'a gönderilmişti. Neticede nezaretlerin eski hesapları geç de olsa denetimsiz bırakılmamış ve Divan tarafından kontrolden geçirilmişti.

Nezaretlerin mevcut ve geriye dönük hesap denetimlerinde bazı aksaklıklar da yaşanmıştı. Nezaret hesaplarının denetim amacıyla Divan'a gönderilmesi sırasında yaşanan gecikmelere ek olarak, ilgili hesapların Divan tarafından denetime tabi tutulamayacağını beyan eden kurumlar da mevcuttu. Divan-ı Muhasebat riyaseti, bütün nezaretlerden olduğu gibi Sıhhiye Nezareti'nden de mevcut ve eskiye dönük hesap dökümlerini talep etti⁵³. Lâkin bu kurum hesaplarını Divan'a iletmediği gibi bir de tezkire gönderdi. Divan'a gönderilen bu yazıda Sıhhiye Nezareti'nin özel bir kurum olduğu ve bu nedenle Divan-ı Muhasebat tarafından bu hesaplara bakılamayacağı ifade edildi. Divan riyaseti tarafından durumun Sadarete bildirilmesi üzerine kurumlar arasında yazışmalar başladı. Sadaret tarafından ilgili nezarete gönderilen tebligatta,

50 SA, DMZC, 1 Numaralı Defter, Karar Nu. 46, 6 Nisan 1880, s.76.

51 SA, DMZC, 1 Numaralı Defter, Karar Nu. 63, 19 Mayıs 1880, s.107.

52 SA, DMZC, 2 Numaralı Defter, Karar Nu. 155, 3 Mayıs 1881, s.76; BOA, BEO, Ayniyat. Def., Nu. 1552, 5 Ağustos 1882, s.129; SA, DMZC, 3 Numaralı Defter, Karar Nu. 463, 24 Şubat 1883, s.60.

53 SA, DMZC, 1 Numaralı Defter, Karar Nu. 64, 23 Mayıs 1880, s.110.

Divan-ı Muhasebatın hazineden ödenek alan bütün resmî kurumların hesaplarını denetlemeye yetkili olduğu ve bu gücü de hukukî bir metinden aldığı, bundan dolayı hesapların en kısa sürede düzenlenerek gönderilmesi gerektiği ivedilikle talep edildi⁵⁴. Sadaretin devreye girmesi ile birlikte Sıhhiye Nezareti, mevcut olanları ve geriye dönük hesap defterlerini en kısa sürede düzenleyerek Divan-ı Muhasebata göndereceğini bildirdi⁵⁵.

Nezaret-Divan-ı Muhasebat ilişkilerinde hesapların düzenlenip gönderilmesinden başka, hazine haricinde gelir elde eden idarelerin bunları harcamasıyla ilgili bazı sorunlar da mevcuttu. Bütün nezaretler ödeneklerini hazineden almaktaydı. Bütçelerinde belirlenen miktarları alıp bunları gerekli yerlere harcamaktaydılar. Bazı nezaretler ise hem hazinden ödenek alıp hem de gelir etme potansiyeline sahip oldukları için bunların durumu Divan tarafından yakından takip edilmekteydi. Divan tarafından nezaretlere gönderilen tebligatta ilgili nezaretler tarafından elde edilen o yılın geliri yine o senenin masraflarına ve borçlarına ödenmek şartıyla sarf edilebilirdi. Geçmiş yıllara ait borçların mevcut gelirlerden ödenmesi, devam eden yılın harcamalarına sekte vuracağından böyle bir yöntem takip edilmemesi Divan tarafından duyurulmaktaydı. Ayrıca geçmiş senelerin borçlarının hangi seneleri kapsayacağı da gönderilen bu tebligatta bildirilmekteydi. Divan geriye dönük olarak üç senenin gelir ve giderlerinin dengede tutulması için böyle bir düzenlemeye gitmiş, 1879 senesi sonuna kadar olan borçların eldeki gelirlerle ödenmemesini resmî yazı ile bütün gelir getiren nezaretlere duyurmuştu. Böylelikle 1880-1882 yılları arasındaki üç senenin gelir ve gider düzeni bir sisteme oturtulacaktı⁵⁶.

Divan-ı Muhasebatın nezaretlerle ilişkisi sadece hesap denetimi üzerine olmayıp, kurumlar arasında üst düzeyde iletişim de söz konusuydu. Nazır-Divan-ı Muhasebat reislerinin belli aralıklarla birebir görüşme yapmaları özellikle 1900'li yılların başlarında sıklıkla görülmekteydi⁵⁷. Bu tür görüşmelerin haber değeri taşımasından dolayı basına yansımaları da ayrıca dikkat çekiciydi.

4. DİVAN-I MUHASEBATIN PROTOKOLDEKİ YERİ

Protokol resmî devlet törenlerinde uyulan kurallar bütünü olarak izah edilebilir. Osmanlı Devleti'nde "teşrifat" protokole karşılık gelen bir terim olarak kullanılmıştır. Bir kurum veya makamın protokoldeki yeri, yani teşrifattaki pozisyonu, o kurum veya

54 SA, DMZC, 3 Numaralı Defter, Karar Nu. 383, 13 Aralık 1883, s.216.

55 SA, DMZC, 4 Numaralı Defter, Karar Nu. 422, 22 Mayıs 1884, s.2.

56 SA, DMZC, 3 Numaralı Defter, Karar Nu. 298, 20 Ocak 1883, s.96.

57 BOA, BEO Ayniyat. Def., Nu. 6775, 6 Mart 1900, s.2.

makamın devlet teşkilatı içindeki yer ve önemini göstermesi bakımından önemlidir. Ele alınan konuyla ilgili yapılan çalışmalar süresince Divan-ı Muhasebatın Osmanlı teşkilatındaki yeri, görevleri ve önemi hakkında çeşitli bilgiler verilmiştir.

Divan-ı Muhasebatın ilk hukukî metni olan 1862 tarihli kuruluş arz tezkiresi ve irâdesine göre, Divan reisi hükümet içerisinde yer almaktaydı, aynı zamanda bir hükümet üyesi idi. Bu pozisyona sahip olan Divan reisi, hükümetin önde gelen üyeleri arasında kabul ediliyordu. Bu konu hakkındaki en önemli belgelerden birisi, yukarıda sözü edilen 1862 tarihli Divan-ı Muhasebatın kuruluş arz tezkiresidir. Bu resmî evraka göre; Divan, Meclis-i Vükelâ azasından olup Defter-i Teşrifatta Maliye Nezareti'nin altında bulunmaktadır⁵⁸. Kuruluşundan itibaren Divan-ı Muhasebat başkanları hükümet protokol listelerinde üst sıralarda yer almaktaydılar. Devlet salnamelerine göre Divan başkanı 20 kişiden oluşan hükümette Maliye Nezareti'nin hemen arkasında sekizinci sırada bulunuyordu⁵⁹. Divan reisi; Sadrazam, Şeyhülislam, Serasker, Tophane Müşiri, Kapudân-ı Derya ve Maliye Nazırı'ndan sonra gelmekteydi. Devlet protokolünde Divan'dan sonra Meclis-i Vükelâ üyeleri olan nezaretler sıralanmaktaydı (Seyitdanlıoğlu, 1999: 133). Bu diziliş Divan-ı Muhasebat riyasetinin Tanzimat sonrası Osmanlı hükümeti içerisindeki yer ve önemi hakkında önemli ayrıntılar vermekteydi. Kurumun, askerî teşkilatlar devre dışı bırakıldığında devletin idarî yapısında Maliye Nezareti'nden sonra beşinci sırada bulunduğu görülmekteydi. 1876 yılına kadar uzanan yıllarda Divan-ı Muhasebat reisi, bu sıralamadaki yerini genellikle korumuştur.

Kanun-ı Esâsî'nin ilanıyla birlikte anayasal bir kurum haline gelen Divan-ı Muhasebatın devlet protokolündeki yerinde bazı belirsizlikler meydana gelmişti. Kuruluşundan Kanun-ı Esâsî'nin ilanına kadar geçen süreçte teşrifattaki yeri değişmemesine rağmen bu tarihten sonra bir değişim söz konusu olmuştu. Divanın hiçbir nezarete bağlı olmadığı, I. Meşrutiyet'in ilanından sonra hazırlanarak yürürlüğe giren 1879 tarihli Divan-ı Muhasebat Kararnamesi'nin 65. maddesinde⁶⁰ de belirtilmesine rağmen protokolde birçok kurumun altında yer aldığı bir örnek ortaya çıkmıştı. Dersaadet'e yeni atanmış Rus Sefiri'nin vermiş olduğu davete, Osmanlı kurum görevlilerinin birçoğu katılmıştı. Divan-ı Muhasebat riyaseti, Divan ile teşrifatta aynı sırada bulunan Temyiz Mahkemesi üyelerinin bu davete katıldıklarını, kendilerinin ise çağırılmadıklarını ve bu duruma bir anlam verilemediğini bildiren bir tezkireyi Sadarete göndermişti⁶¹. Divan riyaseti tarafından protokol esaslarına göre bu

58 BOA, *İ.DH*, Nu. 33173, 29 Mayıs 1862.

59 *Sâlnâme-i Devlet-i Aliyye-i Osmaniyye*, Dersaadet 1280, s.40; *Sâlnâme-i Devlet-i Aliyye-i Osmaniyye*, Dersaadet 1284, Defaa 22, s.42.

60 BOA, *İ.DUİT*, Nu. 59/3, 10 Aralık 1878, İef 8.

61 SA, *DMZC*, 1 Numaralı Defter, Karar Nu. 68, 2 Haziran 1880, s.115.

davet için Sadarettin kurum adına bir tebligat gelmesi gerekirken, bunun yapılmadığı gönderilen resmî yazıda ifade edilmişti. Sadaret, Divan-ı Muhasebatın gelen bu yazı üzerine bir araştırma yapmış ve sonucu hakkında kurumu bilgilendirmişti. Buna göre; Rus Sefiri'nin verdiği davete devlet adamlarının ve bağlı oldukları kurumların bazıları resmî davetli statüsünde katılmışlardı. Fakat Temyiz Mahkemesi üyelerinin bazıları bu davete devlet kanalıyla değil, Rus Sefiri'nin özel davetlisi olarak çağırılmışlardı. Osmanlı Devleti tarafından Temyiz Mahkemesi'nin bu davette görevlendirilmediği de bu durumla ortaya çıkmış oldu. Sadaret konu hakkında Divan-ı Muhasebatı bilgilendirdikten sonra teşrifat düzeni ile ilgili herhangi bir değişikliğin söz konusu olmadığını teyit etti⁶². Böylelikle Divan-ı Muhasebat riyaseti yukarıda anlatılan örneklerle kurum olarak teşrifattaki yerini bir kez daha Sadarete doğrultmuş oldu.

Resmî devlet törenlerine sadece Divan reisi değil kurum üyeleri de katılmaktaydı. Divan üyelerinin teşrifattaki yerlerine dair herhangi bir belgeye rastlanmamasına rağmen, böyle bir talep kurum tarafından gündeme getirilmişti. Devlet erkanının resmî törenlerde kendilerine mahsus yerlerinin olması, özellikle Şurâ-yı Devlet azalarının rütbe ve kıdemlerine göre sıralarının mevcudiyeti Divan-ı Muhasebat Heyeti'ni dâhi böyle bir talepte bulunmaya sevk etmişti. Ayrıca Divan üyelerinin son Mabeyn-i Hümayûn'da geride bırakılmaları, kurum riyasetini istekleri noktasında daha ısrarcı bir yapıya büründürmüştü. Divan genel kurulunda alınan karar neticesinde konu ile ilgili taleplerinin bir an evvel karşılanması hususunda Sadarete tezkire yazılması uygun görüldü⁶³. Sorunun çözümü ile alakalı net bir bilgi bulunmaması, Divan üyelerinin teşrifattaki yerlerinin yok sayılacağı anlamına gelmemelidir.

Divan-ı Muhasebat reis ve azaları görevlerinin önemine uygun bir şekilde devlet protokolünde itibarlı bir pozisyonda yer almaktaydılar. Bu protokoller Divanın devlet teşkilatı içerisindeki yerinin önemli olduğunu ispatlayan bir gösterge olarak göze çarpmaktaydı.

SONUÇ

Osmanlı Devleti'nin modernleşme çağı olarak kabul edilen XIX. yüzyıl, devlet teşkilatının büyük aşamalar kaydettiği bir dönem olmuştur. Bu döneme damgasını vuran kurumların başında Sadaret ve onunla ilişkili müesseseler gelmiştir. Osmanlı maliyesini denetlemek üzere tesis edilen Divan-ı Âlî-i Muhasebe de bu müesseselerden birisidir. Bu kurum, 1862 yılında kuruluşundan itibaren geçirdiği evrelerle birlikte

62 SA, DMZC, 1 Numaralı Defter, Karar Nu. 82, 7 Temmuz 1880, s.140-141.

63 SA, DMZC, 3 Numaralı Defter, Karar Nu. 350, 28 Temmuz 1883, s.166.

devlet teşkilatı içinde önemli bir yere sahiptir. Divanın devlet için önemi hanedan-Sadaret-nezaret üçgeninde daha belirgindir. Özellikle Padişah, Sadaret ve nezaretlerle olan ikili iş ilişkisi, kurumun özerk yapısı sayesinde sürdürülmüştür. Divanın devlet teşkilatı içinde kurum olarak yerini almasından sonra uzun bir süre etkin olmadığı, Kanun-ı Esâsî'nin ilanıyla birlikte anayasal hüviyete bürünerek faal olarak çalışmalarına başladığı bilinmektedir. Dolayısıyla Divanın belli bir kuruma bağlı olmaksızın sadece anayasal hüviyeti sayesinde devlet teşkilatındaki yeri de protokolde edindiği itibarlı pozisyonu ile daha net bir biçimde ifade edilmektedir. Devlet müesseselerinin teşrifat programında önemlerine göre kabul gördükleri sıralamayı ifade eden protokolde, Divanın özerk yapısı sayesinde edindiği prestijli yer dikkate değerdir. Devlet teşkilatı için hayati öneme sahip kurumların başında gelen Divan-ı Muhasebatın kuruluşundan malî denetime başladığı 1879 tarihine kadar aslî görevlerini yerine getirmekte birtakım problemler yaşadığı görülmektedir. Kurumun 3. kez teşkil edildiği bu tarihten Osmanlı Devleti'nin sonuna kadarki süreçte ise Divan malî denetimde söz sahibi olmuştur.

KAYNAKÇA

- Ahmet Lûtfi Efendi (1988-1991), Vakanüvis Ahmet Lûtfi Efendi Tarihi, C.X, XI, XII, XIV, Yay. Hzl. M. Münir Aktepe, TTK Yayınları, Ankara.
- Ahmet Mithat Efendi (1295), Üss-ü İnkılâp, Takvim-i Vakayi Matbaası, İstanbul.
- Akgündüz, Ahmet (1997), Arşiv Belgeleri Işığında Sayıştay Tarihi, Sayıştay Yayınları, Ankara.
- Başbakanlık Osmanlı Arşivi (BOA)
- Sadaret Mektubî Mühimme Kalemi (A.MKT.MHM), 260/16, 269/10, 388/52.
- Bâbiâli Evrak Odası Ayniyat Defterleri (BEO, Ayn. Def.), 1552, 6775.
- Dosya Usulü İrâdeler (İ.DUİT), 59/2, 59/3, 59/5, 59/6,
- İrâde-i Dâhiliye (İ.DH), 32866/2, 33173, 1343/1314 B 61.
- İrâde-i Mesâil-i Mühimme (İ.MMS), 35/1458.
- Meclis-i Vükelâ (MV), 15/67, 15/71.
- Yıldız Sadaret Resmî Maruzatı (Y.A.RES), 196/1429, 402/1526.
- Yıldız Mütenevvi Maruzat (Y.MTV), 41/71.
- Yıldız Perakende Maliye Nezareti Maruzatı (Y.PRK.ML), 12/61.
- Karal, Enver Ziya (1995), Osmanlı Tarihi, C.VII, VIII, TTK Yayınları, Ankara.
- Kaynar, Reşat (1991), Mustafa Reşit Paşa ve Tanzimat, TTK Yayınları, Ankara.
- Kili, Suna- A. Şeref Gözübüyük (1985), Türk Anayasa Metinleri, Senedi İttifaktan Günümüze, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, Ankara.
- Meclis-i Meb'ûsân Zabıt Ceridesi, C.II, Yedinci İnikad, 9 Ocak 1878, s. 108-109.
- Pakalın, Mehmed Zeki (1997), Maliye Teşkilatı Tarihi (1442-1930), C.III, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, Ankara.
- Rıfat (1289), Muharrerât-ı Nâdire, İstanbul Üniversitesi Nadir Eserler Kütüphanesi, Nu. 2400, İstanbul.
- Sâlnâme-i Devlet-i Aliyye-i Osmaniyye, Dersaadet 1280.
- Sâlnâme-i Devlet-i Aliyye-i Osmaniyye, Dersaadet 1284.
- Seyitdanlıoğlu, Mehmet (1999), Tanzimat Devrinde Meclis-i Vâlâ (1838-1868), TTK Yayınları, Ankara.
- Suvla, Refii-Şükrü (1999), "Tanzimat Devrinde İstikrazlar", Tanzimat I, MEB Yayınları, İstanbul.
- T.C Sayıştay Başkanlığı Arşivi (SA)
- Divan-ı Muhasebat Zabıt Cerideleri (DMZC)
- SA, DMZC, 1 Numaralı Defter.
- SA, DMZC, 2 Numaralı Defter.
- SA, DMZC, 3 Numaralı Defter.
- SA, DMZC, 4 Numaralı Defter.
- Tercümân-ı Ahvâl
- Tercümân-ı Hakikât

YENİ KAMU MALİ YÖNETİM VE DENETİM SİSTEMİ ÇERÇEVESİNDE SAYIŞTAYIN ROLÜ

İlhami SÖYLER*

ÖZET

Yeni kamu mali yönetim ve denetim sistemini 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ve bunlara ait ikincil mevzuat şekillendirmiştir.

Yeni sistem, esas itibarıyla, bütçeleme, muhasebeleştirme, raporlama ve denetim unsurlarından oluşmaktadır.

Yeni sistemde, yönetim bağlamında Maliye Bakanlığına, denetim bağlamında Sayıştaya önemli roller verilmiştir. Öyle ki, Sayıştayın rolü denetim unsuru ile sınırlı olmayıp, raporlama gibi kısmen yönetim, kısmen denetim alanını da ilgilendirmektedir.

Bu makalede, yeni kamu mali yönetim ve denetim sistemi çerçevesinde Sayıştayın rolü açıklanacaktır.

Anahtar Kelimeler: Kamu mali yönetim ve denetim sistemi, Bütçeleme, Muhasebeleştirme, Raporlama, Denetim.

THE ROLE OF TURKISH COURT OF ACCOUNTS UNDER THE FRAMEWORK OF THE NEW PUBLIC FINANCIAL MANAGEMENT AND AUDIT SYSTEM

ABSTRACT

The new public financial management and audit system was shaped by the Public Financial Management and Control Law No.5018), Turkish Court of Accounts Law No.6085 and the relevant secondary legislation.

The new system mainly consists of budgeting, accounting, reporting and audit elements.

The new system assigns important roles to the Ministry of Finance in the context of management and to Turkish Court of Accounts in the context of audit. The role of Turkish Court of Accounts is not strictly limited with the audit and by the virtue of its reporting aspect, it concerns both management and audit elements.

In this work, the role of Turkish Court of Accounts under the framework of the new public financial management and audit system will be explained.

Keywords: Public financial management and audit system, Budgeting, Accounting, Reporting, Audit.

* Doç. Dr. Sayıştay Savcısı

GİRİŞ

Türk kamu mali yönetim ve denetim sisteminin temelini Cumhuriyetle yaşıt olan 09.06.1927 tarihli ve 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile 16.06.1934 tarihli ve 2514 sayılı Divan-ı Muhasebat Kanunu oluşturmuştur. Bir süre uygulandıktan sonra 2514 sayılı Kanun kaldırılarak 21.02.1967 tarihli ve 832 sayılı Sayıştay Kanunu yürürlüğe konulmuştur. Ancak, zamanla her iki kanun da gerek kapsam itibariyle gerekse içerdikleri yönetim ve denetim teknikleri itibariyle yetersiz kaldıklarından ihtiyaca cevap veremez hale gelmiştir. Gerek ülkemizin ulaştığı iktisadi ve mali gelişmelerin zorlaması, gerekse Avrupa Birliği mevzuatına uyum sürecinde yaşanan ve yaşanması muhtemel uyumsuzlukların giderilmesi bağlamında kamu mali yönetim ve denetim sisteminin yeniden ele alınması zorunluluk arz etmiştir.

Bu noktadan hareketle 10.12.2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu çıkarılmış, ikincil mevzuatın tamamlanması zaman aldığından iki yıl ertelendikten sonra 01.01.2006 tarihinde yürürlüğe girmiş ve 1050 sayılı Kanun yürürlükten kaldırılmıştır. 5018 sayılı Kanun’la bütçeleme, muhasebeleştirme, raporlama ve iç kontrol alanlarında radikal değişiklikler yapılmıştır.

Buna paralel olarak, 03.12.2010 tarihli ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunu çıkarılarak aynı tarihte yürürlüğe konulduğundan 832 sayılı Kanun yürürlükten kaldırılmıştır. 6085 sayılı Kanun’la Sayıştaya yeni kamu mali yönetim ve denetim sistemiyle dış denetimi gerçekleştiren ve hesap yargılaması yapan bir denetim ve yargı organı yanında raporlama görevi yapan bir kurum rolü de verilmiştir. Bu çerçevede Sayıştayın denetim alanı hemen hemen tüm kamu idarelerini kapsayacak şekilde artırıldığı gibi, düzenlenecek rapor sayıları da çeşitlendirilmiştir. Öyle ki, Sayıştay düzenlilik (mali ve uygunluk) denetimleri yanında performans denetimi de yapacaktır. Bu denetimler sonucunda, duruma göre, yargılamaya esas rapor, denetim raporu, Sayıştay raporu gibi raporlar düzenlenecektir. Bu gelişmeler ve değişiklikler Sayıştayın görev, yetki ve rollerinin arttığına emare teşkil etmektedir.

Sayıştayın artırılmış bulunan görev ve rollerini gereği gibi yapabilmesini teminen, kurumsal kapasitesinin artırılması bağlamında, denetçi sayısının artırılması ve bunların yeni denetim teknikleri ile mücehhez kılınması, örgütlenmede değişiklik yapılması yolunda önemli adımlar atılmaktadır.

Bu çalışmada, gerek 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu gerekse 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile şekillendirilen yeni kamu mali yönetim ve denetim sistemine kazandırılan kavram, teknik ve süreçler ana hatları ile açıklanarak, bu sistem bağlamında Sayıştayın rolü üzerinde normatif bir değerlendirme yapılacaktır.

1. ESKİ KAMU MALİ YÖNETİM VE DENETİM SİSTEMİNİN AKSAYAN YÖNLERİ

Eski kamu mali yönetim ve denetim sistemini oluşturan iki kanundan birisini oluşturan 1050 sayılı Kanun'un temel aksaklıkları, ana hatları itibariyle aşağıda sıralanmıştır (Candan, 2006a: 189).

- a) Bütçe kapsamının dar olması,
- b) Bütçe çeşidinin fazla olması,
- c) Yetki ve sorumlulukların rasyonel paylaşılmaması,
- d) Bütçe hazırlama sürecinde harcamacı kuruluşlara yeterli inisiyatif tanınmaması,
- e) Çağdaş tekniklerden yoksun bulunması,
- f) Program bütçe sisteminin yerleştirilememesi,
- g) Devlet muhasebesinde rasyonel bir sisteme geçilememesi,
- h) İç kontrol sisteminin bulunmaması,
- ı) Dış denetimin yasal-uygunluk çerçevesinde kalması,
- j) Uluslararası sisteme uyum sağlayamaması.

Yukarıda özetle sıralanan olumsuzluklar ülkemizde yeni bir mali yönetim ve denetim sistemine geçilmesini elzem hale getirmiştir. Zira eski mali yönetim ve denetim sistemi, usulsüzlük ve yolsuzlukları önleyemediği gibi kıt olan kamu kaynaklarının amacı dışında kullanılmasını da kolaylaştırıyordu.

Bütün bu aksaklıkları ve sakıncaları ortadan kaldıracak bir mali sistemin bir an önce hayata geçirilmesi önem arz etmekteydi.

2. YENİ KAMU MALİ YÖNETİM VE DENETİM SİSTEMİ İLE GETİRİLEN YENİLİKLER

Yeni kamu mali yönetim ve denetim sistemi, 5018 sayılı Kanun ile 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'ndan oluşmaktadır. Söz konusu kanunlarla kamu mali yönetim ve denetim sistemine yeni teknik ve süreçler kazandırılmıştır. Bu teknik ve süreçler, dört temel unsurdan oluşmaktadır. Bunlar, bütçelemeye yönelik teknik ve süreçler, muhasebeleştirmeye yönelik teknik ve süreçler, raporlamaya yönelik teknik ve süreçler ile denetime yönelik teknik ve süreçlerden ibarettir.

2.1. Bütçelemeye Yönelik Teknik ve Süreçler

5018 sayılı Kanun'la, yeni kamu mali yönetim ve denetim sistemine getirilen, bütçelemeye yönelik teknik ve süreçleri yedi başlıkta toplamak mümkündür.

2.1.1. Bütçe Kapsamı Genişletilmiştir

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu esas itibariyle genel bütçeli idarelerin mali yönetimini düzenlemekteydi. Katma ve özel bütçeli idarelerin kendi özel kanunlarında hüküm bulunmadığı ölçüde 1050 sayılı Kanun hükümleri istisnaen uygulanmaktaydı. Bunlar dışında kalan düzenleyici ve denetleyici kuruluşlar, sosyal güvenlik kuruluşları kendi özel mevzuatına tabi olarak işlem tesis ediyorlardı.

Yeni kamu mali yönetim sistemi, yukarıda sayılan ve genel yönetim kapsamındaki idareler [merkezi yönetim kapsamındaki idareler (genel bütçeli idareler + özel bütçeli idareler + düzenleyici ve denetleyici kuruluşlar), sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idareler] tanımı içinde yer alan idareleri kapsamaktadır. Yeni sistem kamu iktisadi teşebbüsleri, Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası ve kamuya ait şirketler dışındaki tüm kamu idarelerini kapsamayı hedeflemiştir. Zira bütçe hakkının etkin bir şekilde kullanılması için TBMM'ye sunulacak bütçenin kapsamı genişletilmiştir (Mutluer vd., 2005: 135).

Ne var ki daha 5018 sayılı Kanun yürürlüğe girmeden 22.12.2005 tarihli ve 5436 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikle sistemde önemli gedikler açılmıştır. Zira aralarında Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu, Toplu Konut İdaresi, TRT Kurumu, Milli Piyango İdaresi'nin de bulunduğu 29 kurum, 5018 sayılı Kanun kapsamından çıkarıldığı için TBMM tarafından denetlenemeyecektir (Tuncer, 2006: 6). Bu durum bütçede genellik ilkesine aykırı olduğu gibi yeni kamu mali yönetim ve denetim sisteminin öngördüğü mali saydamlık açısından da olumlu olarak değerlendirilmemektedir (Oyan, 2005). Kanun'un diğer bir olumsuz yanı da bu idareler açısından "özerk bütçe" uygulamasının devam etmesidir. Oysa, 5018 sayılı Kanun'un "Bütçe türleri ve kapsamı" başlıklı 12. maddesinde "genel yönetim kapsamındaki idarelerin bütçeleri, merkezi yönetim bütçesi, mahalli idare bütçesi ve sosyal güvenlik kurumları bütçeleri olarak hazırlanır ve uygulanır. Kamu idaresince bunlar dışında herhangi bir ad altında bütçe oluşturulmaz" denilmesine rağmen, kapsam dışına çıkarılan 29 kuruluş adı konulmamış olsa bile "özerk bütçe" uygulamasına geçmiş olmaktadırlar.

Gerek bütçede genellik ilkesine, gerekse mali saydamlık ilkesine aykırılık teşkil eden ve Parlamento'nun bütçe hakkına hâle getiren bu durum düzeltilmelidir (Söyler, 2006: 286).

Yeni kamu mali yönetim ve denetim sisteminin bir başka eksi yönü de döner sermaye ve fon uygulamalarının devam ediyor olmasıdır. Zira 5018 sayılı Kanun'un geçici 11. maddesinde bunların 2007 yılı sonuna kadar yeniden yapılandırılması öngörülmüştür. Cumhuriyetin ilk yıllarında milli ekonomideki boş kapasitenin doldurulması, ilave talebin karşılanması ve devlete ek gelir sağlanması amacıyla kurulan döner sermaye işletmeleri günümüzde bu amaçlarından saptırılarak kimi personele ek ödeme imkanı yaratılması anlayışı ile kurulmaktadır (Söyler, 1996: 41). 1980'li yıllarda yaygınlaşmaya başlayan fon uygulamaları da zamanla bir nevi "Hazine-i

Hassa” haline gelerek kamu savurganlığının değişik bir örneğini oluşturmuşlardır (Söyler, 1997: 62). Halen ülkemizde 1500’e yakın döner sermaye işletmesi ve tasfiye edilmemiş 5 adet fon bulunmaktadır (Kulaksız, 2005: 71).

Bütçede birlik ilkesine aykırı bir şekilde varlığı sürdürülen ve bütçe disiplini bozan döner sermaye ve fon uygulamasına, kamu mali yönetim ve denetim sisteminin bütünlüğü içerisinde son verilerek bir çözüm bulunmalıdır.

2.1.2. Stratejik Planlama Süreci Başlatılmıştır

5018 sayılı Kanun’un 9. maddesine göre kamu idareleri, kalkınma planları, programlar, ilgili mevzuat ve benimsedikleri temel ilkeler çerçevesinde geleceğe ilişkin misyon ve vizyonlarını oluşturmak, stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptamak, performanslarını önceden belirlenmiş olan göstergeler doğrultusunda ölçmek ve bu sürecin izleme ve değerlendirmesini yapmak amacıyla katılımcı yöntemlerle stratejik plan hazırlamak zorundadırlar. 5018 sayılı Kanun’un 3. maddesinin (n) bendinde “kamu idarelerinin orta ve uzun vadeli amaçlarını temel ilke ve politikalarını hedef ve önceliklerini, performans ölçütlerini, bunlara ulaşmak için izlenecek yöntemler ile kaynak dağılımlarını içeren plan” şeklinde tanımlanmıştır. Stratejik plan hazırlamakla yükümlü olan kamu idarelerinin stratejik planlama sürecine ilişkin takvimin belirlenmesine, stratejik planların kalkınma planı ve programlarla ilişkilendirilmesine yönelik usul ve esaslar Kalkınma Bakanlığı tarafından hazırlanarak 26.05.2006 tarihli ve 26179 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik”le belirlenmiştir. Stratejik planların beş yıllık bir dönemi kapsayacağı, ilk iki yıllık uygulamadan sonra güncellenebileceği, ayrıca bunların orta vadeli programa ve orta vadeli plana uygun olarak kaynak tahsislerini içerecek şekilde hazırlanacağı öngörülmüştür. Stratejik planlama, stratejik yönetimin bir fonksiyonu olarak, geleceğin tahmin edilerek dış çevrenin analizi, kurumun, üstün ve zayıf yönleri dikkate alınarak stratejilerin seçilmesini öngörmektedir (Koç, 2004:7).

2.1.3. Çok Yıllı Bütçeleme Tekniğine Geçilmiştir

Bütçe politikasının belirlenmesi ve uygulanmasında öngörülebilirliği ve etkinliği artırmak amacıyla üç yılı kapsayan bütçe hazırlama sürecine geçilmiştir. Gelişmekte olan ülkelerde uzun süredir uygulanmakta olan bu önemli bütçeleme tekniği ülkemizde de uygulama alanı bulmuştur (Aktan, 2006: 13). 5018 sayılı Kanun’un 15. maddesine göre bütçe hazırlıkları, yılı ve izleyen iki yılın gelir ve gider tahminleri de dikkate alınarak hazırlanmakla birlikte sadece, uygulanacak ilk yılın bütçesi kanunlaştırılmaktadır.

Çok yıllık bütçe hazırlanmasının nedeni, bütçenin bir yönetim aracı olarak kullanılması ve orta vadede uygulanacak politikaların belirlenmesidir (Kızıldaş, 2003: 16). Çok yıllık bütçe hazırlanmasının diğer bir nedeni de bütçeleme sürecinin bürokrasideki değişikliklerden etkilenmemesini sağlamaktır. Çok yıllık bütçe hazırlama

süreci, 1970’li yıllarda OECD ülkelerinde başlamış, 1980’li yıllarda devam ettirilmiş, 2000’li yıllarda ise hemen hemen tüm ülkelerce benimsenmiştir (Erüz, 2005: 58). Çok yıllık bütçe çerçevesinin yıllık bütçe ile aynı zamanda sunulması, hükümetlerin cari bütçe tartışmasını çok yıllık çerçeveye oturtmasına zemin hazırlayacaktır. Çok yıllık bütçeleme sistemi ile bütçeler bir nevi orta vadeli plana dönüştürülmektedir (Üçbaş, 2004: 41).

2.1.4. Performans Esaslı Bütçeleme Tekniği Benimsenmiştir

Performans esaslı bütçeleme, kamu yönetiminde mevcut kaynaklarla en yüksek düzeyde kamu hizmeti çıktısının nasıl sağlanabileceğini gösteren bir tekniktir (Aksoy, 1994: 441). Daha açık bir ifade ile performans esaslı bütçeleme, bir kamu hizmetine ayrılan ödenekle, en yüksek hizmet çıktısının elde edilmesidir (Hastürk, 2006: 75).

5018 sayılı Kanun’un 9. maddesine göre kamu idareleri, performanslarını önceden belirlenmiş olan göstergeler doğrultusunda ölçmek ve bu sürecin izleme ve değerlendirmesini yapmak amacıyla katılımcı yöntemlerle stratejik plan hazırlamakla yükümlüdürler. Performans göstergeleri Maliye Bakanlığı, Kalkınma Bakanlığı ve ilgili idare tarafından birlikte belirlenecek olup, ilgili idarelerin bütçelerinde gösterilecektir. Performans esaslı bütçeleme Maliye Bakanlığı (Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü) tarafından hazırlanan kılavuzda “kamu idarelerinin ana fonksiyonlarını, bu fonksiyonların yerine getirilmesi sonucunda gerçekleştirilecek amaç ve hedeflerini belirleyen, kaynakların bu amaç ve hedefler doğrultusunda tahsisini ve kullanılmasını sağlayan performans ölçümü yaparak ulaşılmak istenen hedeflere ulaşıp ulaşılmadığını değerlendiren ve sonuçları raporlayan bir bütçeleme sistemi” olarak tanımlanmıştır. Bu tanımlamadan hareketle performans esaslı bütçenin dört bileşeni olduğu ileri sürülmektedir. Bunlar belirlenen politikalara uygun, ölçülebilir hedefler belirlenmesi, hedeflerden yola çıkarak bunların maliyetlendirilmesi (kaynak tahsisi), yönetici ve kuruluşlara idari ve mali esneklikler sağlanması ve sonuçların izlenmesi (başlangıç hedefleriyle karşılaştırılması) şeklinde özetlenebilir (Işık, 2004: 21).

2.1.5. Bütçe Hazırlama Süreci Değiştirilmiştir

Merkezi yönetim bütçesi hazırlama süreci, 5018 sayılı Kanun’un 16. maddesine göre, Bakanlar Kurulunun Mayıs ayının sonuna kadar toplanarak kalkınma planları, stratejik planlar ve genel ekonomik koşulların gerekleri doğrultusunda makro politikaları, ilkeleri, hedef ve gösterge niteliğindeki temel ekonomik büyüklükleri de kapsayacak şekilde Kalkınma Bakanlığı tarafından hazırlanan orta vadeli planı kabul etmesiyle başlamakta, söz konusu program aynı süre içinde Resmi Gazete’de yayımlanmaktadır. Merkezi yönetim bütçesi, genel bütçeli ve özel bütçeli idarelerle düzenleyici ve denetleyici kurumlar bütçelerinden oluşmaktadır. Genel bütçeli idareler devlet tüzel kişiliğini haiz, aynı nakit yönetimi kapsamında, kendilerine ait mal varlığı ve geliri olmayan hazine birliği ilkesi kapsamında bulunan idarelerdir.

Özel bütçeli idareler, ayrı tüzel kişilikleri olan, belli ölçüde özerkliğe sahip, kendi mal varlıkları ve gelir kaynakları olan, kendi nakit yönetimleri olan idarelerdir (Kesik, 2006: 38). Düzenleyici ve denetleyici kuruluşlar ise ayrı tüzel kişiliği olan ve büyük ölçüde idari ve mali özerkliğe sahip kuruluşlardır. Öngörülen bu süreçle kamu idarelerinin kalkınma planları, yıllık programları ve stratejik planları ile bütçeleri arasında sıkı bir bağ kurulmuştur (Arcagök, 2004: 6). Ancak, kalkınma planı, yıllık programlar, stratejik planlar ve bütçelerin ayrı ayrı birimlerce hazırlanması, ortaya eşgüdüm sorununu ve sağlıklı kaynak tahsis problemini ortaya çıkarmaktadır.

2.1.6. Analitik Bütçe Sınıflandırmasına Geçilmiştir

Kamu mali yönetim ve denetim sistemi ile getirilen yeniliklerden birisi de analitik bütçe sınıflandırmasına geçilmesidir. Analitik bütçe sınıflandırması, mali saydamlığın gerçekleştirilmesi yönünde atılan adımlardan birisi olup, bütçenin ayrıntılı analiz yapmaya elverişli bir kod yapısına sahip olması düşüncesinin ürünü olarak ortaya çıkmıştır. Bütçelerde çeşitli kod yapıları kullanarak, uluslararası karşılaştırmalara imkan veren analize elverişli istatistiki veriler elde etmeye yönelik sınıflandırma modeline analitik bütçe sınıflandırması denir (Cura, 2003: 7).

Bütçenin selektif maliye politikalarının en önemli aracı olması nedeniyle, kodlamalar bu amaca hizmet etmek bakımından değerlendirilmektedir (Hançer, 2003: 8). Yeni mali yönetim ve denetim sisteminde harcama yetkisinin birim yöneticiliği ile ilişkilendirilmesi, beraberinde kurumsal sınıflandırmayı zorunlu kılmaktadır. Öte yandan bütçelerin fonksiyonel ve ekonomik verilere sahip olması ve uluslararası standartlara uygun olması günümüz bütçelerinin en önemli niteliklerinden biridir. Bu sayede ülkeler ve zaman serileri açısından analizlerin yapılması imkanı doğmuştur (Tosun ve Cebeci, 2006: 50). Finansman tipi sınıflandırma ise bütçe türünü ifade etmektedir. Bütçe yoluyla kamu harcamalarının ve gelirlerinin kontrol edilebilmesi için bütçe kod yapısının ölçmeye, izlemeye, analiz ve kontrol etmeye, kıyaslamalar yapmaya uygun olması gerektiği ifade edilmektedir (Kocabaş, 2004: 61).

Analitik bütçe sınıflandırması ile bugüne kadar farklı hukuki statüleri nedeniyle farklı bütçe uygulamaları olan bu idarelerin bütçelerinin konsolide edilmesi, karşılaştırılması mümkün hale gelmiş ve kamu mali yönetimi ve denetiminde saydamlık ve hesap verebilirlik ilkeleri güçlendirilmiştir (Aktan, 2006: 12).

2.1.7. Modern Bütçeleme İlkeleri Getirilmiştir

Yeni sistemin en belirgin özelliklerinden birisi genellik, birlik, yıllık olma ilkeleri gibi klasik bütçe ilkelerini koruması ve bunun yanında mali saydamlık, hesap verebilirlik ve etkinlik gibi modern bütçe ilkelerine yer vermesidir.

Batı Avrupa ülkelerinde geçerli olan temel idare hukuku ilkeleri arasında da güvenilirlik, şeffaflık (saydamlık), hesap verebilirlik ve etkinlik gibi anlayışlar bulunmaktadır (Kuzey, 2005: 62). Esasında kamu mali yönetimi ve denetiminde

etkinlik ancak saydam bir yönetim anlayışı içinde hesap verme sorumluluğu ile birlikte sağlanır. Bu bakımdan etkinlik, mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğu karşılıklı etkileşim içinde olan kavramlardır (Çakır, 2006: 59).

a) Mali saydamlık ilkesi, 5018 sayılı Kanun'un 7., 13. ve 17. maddelerinde yer almıştır. Bu maddelere göre her türlü kamu kaynağının elde edilmesinde ve kullanılmasında, denetimin sağlanması amacıyla kamuoyunun zamanında bilgilendirilmesi öngörülmüştür.

Mali saydamlık ilkesi, devletin görev ve fonksiyonlarının, kamu ekonomisine ve kamu maliyesine ilişkin bilgilerin ve hesapların (vergiler, harcamalar, borçlanma v.s.) ve aynı zamanda kamu mali yönetimi ve denetimi ile temel iktisat politikalarına ilişkin planların, niyet ve projeksiyonların açık ve anlaşılır, düzenli olarak güven tesis edecek bir biçimde kamuoyunun bilgisine sunulmasıdır (Atiyas ve Sayın, 2005).

Mali saydamlığı sağlamak üzere kamuda raporlama, mali istatistikler oluşturma ve faaliyet raporları düzenleme ve yayımlama sistemine geçilmiştir (Arslan, 2004a: 190).

b) Hesap verebilirlik ilkesi, 5018 sayılı Kanun'un 5., 8. ve 17. maddelerinde yer almıştır. Hesap verebilirlik ilkesi, kendilerine kaynak tahsis edilenlerin ya da yetki verilenlerin bu kaynakları ve yetkileri ne kadar iyi kullandıklarını sergileme sorumluluğunu ifade eder. Hesap verebilirlik ilkesinin kamu mali yönetimi ve denetimi açısından önemli yararlarının olacağı umulmaktadır. Bunlar, kamusal yetkilerin yanlış kullanılmasının kontrol altına alınması, kamusal kaynakların hukuka uygun olarak kullanımının güvenceye alınması, yönetim ve kamu işletmeciliği alanında bilginin teşviki ve yayılmasının sağlanmasıdır (Aktan vd., 2004: 170).

Hesap verebilirlik ilkesinin bir gereği olarak tezahür eden hesap verme sorumluluğunun, siyasi, idari, mali ve cezai yönleri bulunmaktadır.

5018 sayılı Kanun'da hesap verme sorumluluğuna yönelik birçok hüküm bulunmasına rağmen bunların nitelikleri ve kimlerin hangi mercilere hesap verecekleri açıkça belirlenmemiştir (Bağbaşıoğlu, 2004: 26). Bu itibarla, hesap verebilirlik ilkesinin gerçekleşmesini temin bakımından harcama sürecinde görev alanların sorumluluklarının şekli spesifik anlamda tanımlanmalı ve kime karşı sorumlu oldukları açıkça belirtilmelidir (Kerimoğlu, 2004: 26). Zira mevcut sistemde sorumluları bulmak, sorumlulukları saptamak ve yaptırım uygulamak neredeyse imkansızdır (Baktır, 2006: 52).

c) Etkinlik ilkesi ise, mevcut kamu kaynaklarının en rasyonel biçimde ve en geniş ölçekte kullanılarak en yüksek verime ulaşılmasını ifade eder. Bir başka anlatımla etkinlik kıt kaynakların bütçenin ekonomik, mali ve sosyal fonksiyonlarını sağlayacak şekilde etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılarak en fazla getiriye elde etmektir.

Yeni sistemin temel amacı, kamu kaynaklarının etkin bir şekilde elde edilmesi, kullanılması ve elden çıkarılmasıdır. Kamu kaynakları arasında bulunan vergilerin etkin bir şekilde takip ve tahsili, bunların öncelik sırasına göre kamu hizmetlerine kaynak olarak tahsisi, devletin duran varlıklarının envanterinin yapılması, değerlerinin tespiti ve muhasebe sistemine alınması (Söyler, 1994: 100) bu açıdan önem taşımaktadır. Etkinlik ilkesi uygulamada ekonomik etkinlik, mali etkinlik ve sosyal etkinlik olarak tezahür etmektedir.

Ekonomik etkinlik, kaynaklarla harcamalar arasında teknik bir ilişkinin kurulmasını ifade eder (Anıl, 1982: 60).

Mali etkinlik ise mevcut kaynakların belirlenen ihtiyaçlara uygun olarak daha alt düzeyde tahsisi, yani bütçeleştirilmesi şeklinde tezahür eder.

Sosyal etkinlik ise genellikle kamu mali yönetimine, sosyal maliyet ve sosyal fayda unsurlarının da hakim olmasını gerektirmektedir. Sosyal etkinlik kimi zaman subjektif değer yargılarına başvurmayı da gerektirir.

Bütçelemeye yönelik teknik ve süreçler bağlamında Sayıştayın rolü, etkin bir bütçe denetimini ve süratli bir hesap yargılamasını gerçekleştirmektir. Sayıştay bu rolünü başarıyla gerçekleştirdiği ölçüde, bütçe uygulamaları, daha rasyonel bir temele oturmuş olacaktır. Sayıştay bu rolünü, düzenlilik (mali denetim ve uygunluk denetimi) denetimleri ve performans denetimleri ile gerçekleştirecektir. Bu noktada Sayıştayın kurumsal kapasitesinin artırılması önem taşımaktadır.

2.2. Muhasebeleştirmeye Yönelik Teknik ve Süreçler

5018 sayılı Kanun'la, yeni kamu mali yönetim ve denetim sistemine getirilen muhasebeleştirmeye yönelik teknik ve süreçleri dört başlıkta toplamak mümkündür.

2.2.1. Devlet Muhasebesinde Standart Sağlanmışır

Devlet muhasebesi, hükümetlerin mali politikalarına ilişkin işlemlerin kayıtlarını tutar ve raporlar. Bu nedenle devlet muhasebesi hesap verebilirliğin ve mali saydamlığın temel araçlarından biridir (Kerimoğlu, 2006: 239). Hesap verebilirliğin ve mali saydamlığın sağlanması için devlet faaliyetleri, defter, kayıt ve belgeler yoluyla muhasebeleştirilir, istatistiki veriler çıkarılır ve bunlar analiz edilir (Çetiner vd, 2011: 14).

Eski sistemde, bütçe birliği yanında muhasebe birliği anlayışı da bulunmuyordu. Bunların konsolide edilmesi (birleştirilmesi) de sağlanamıyordu. Zira, kullanılan hesaplar ve muhasebe teknikleri birbiri ile uyumlu değildi. Bu aşırı dağınık sistemde, muhasebe işlemleri de esas, usul ve uygulama itibarıyla disiplinden uzak bir yapı arz etmekteydi. Bu itibarla kaydedilemeyen değerlerin etkin bir şekilde yönetimi ve denetimi de mümkün değildi (Söyler, 2006: 47). Devlet muhasebesinin fonksiyonu mali işlemleri yürüten görevlilerin denetlenmesi yanında, maliye ve ekonomi yönetimine

doğrulanmış veri üretmektir. Tekdüzen hesap tekniği kullanılmayan kayıtlardan üretilen tablo ve raporlar konsolide edilememekte, konsolide edilebilenlere de güvenilememektedir (Kızılkaya, 2004: 123). 5018 sayılı Kanun'un 49. maddesine dayanılarak hazırlanan ve 01.01.2006 tarihinde yürürlüğe giren, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği (R.G: 08.06.2005/25839) genel yönetim kuruluşları arasında büyük ölçüde birlik sağlamıştır (Arcagök, 2004: 9).

2.2.2. Devlet Muhasebesinde Raporlama Sistemine Geçilmiştir¹

5018 sayılı Kanun'un 1. maddesine göre, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılması, hesap verebilirliği ve mali saydamlığı sağlamak üzere kamu mali yönetiminin yapısı ve işleyişi, kamu bütçelerinin hazırlanması, uygulanması, tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi, raporlanması ve mali kontrolün sağlanması amaç olarak sayılmıştır.

Yeni sistem, devlet muhasebesinde tek düzen hesap planı ile uyumlu hesap tekniği yanında raporlama anlayışını da getirmiştir. Zira eski sistemde mali tablolar yetersiz bulunmaktaydı (Candan, 2006b: 190). Devlet muhasebesinde raporlama sistemi çerçevesinde çeşitli raporlar düzenlenmesi öngörülmüştür. Bu raporların temel amacı, bütçe hakkının bir gereği olarak hem Parlamento'nun hem de bilgi edinme hakkının, hesap verebilirliğin ve mali saydamlığın bir gereği olarak kamuoyunun bilgilendirilmesidir.

2.2.3. Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi Benimsenmiştir

Devlet muhasebesinin amacı mali yönetim ve kontrol aracı olarak milli ekonominin planlanması ve yönetimi için kamu kesimine ait gerekli ekonomik bilgileri sağlamak üzere, bir mali yıla ait bütçeleştirilmiş gelir ve giderlerin yıl içi ve yıl sonundaki gerçekleştirmeleri ile kamu kurum ve kuruluşlarının varlık ve kaynaklarını izlemek ve belirli dönemler itibarıyla, bütçe uygulama sonuçları ile diğer faaliyet sonuçlarını ilgililere uygun şekilde raporlamaktır (Çolak, 2006a: 136).

2001 yılından itibaren tüm dünyada sermaye hareketliliğinin artması birbiriyle uyumlu ya da ortak bir hesap sistemi uygulanmasını zorunlu hale getirmeye başlamıştır (Topakkaya, 2006: 64). Bu arayışlar muhasebede farklı kayıt esaslarının ortaya çıkarılmasına vesile olmuştur.

Muhasebe işlemlerinin kaydedilmesinde nakit ve tahakkuk esaslı olmak üzere iki temel esas vardır. Nakit esaslı muhasebe, işlemlerden sağlanan hizmet ve faydaların ne zaman olduğuyla ilgilenmeksizin nakdin ödendiği veya alındığı zamanla ilgilenir. Mal ve hizmet alımları, bunları temin edenlere bedelleri ödendiğinde tüketilmiş sayılarak hesaplara alınırlar. Denilebilir ki nakit esaslı muhasebe, kamu sektörünün faaliyetlerinin kaydedilmesi, harcama limitlerine uygunluğunun gösterilmesi ve harcama birimlerinin sorumlu tutulması için geleneksel bir temel

¹ Raporlamaya yönelik ayrıntılı açıklamalar (2.3) ayrımında yapılmıştır.

oluşturmuştur. Esasen geleneksel devlet muhasebe sistemlerinin en temel özelliği nakit esaslı muhasebeye dayanmasıdır. Nakit esaslı muhasebe sisteminde bütçe uygulamasında devletin varlıkları ve sorumlulukları ile ilgili olarak ortaya çıkan bilgiler tam ve zamanında kayıt altına alınamamaktadır. Diğer taraftan süreklilik temel muhasebe ilkelerinden biridir. Nakit esaslı muhasebe sisteminde işlemler ve bütçe uygulamaları ait oldukları yılda kalmaktadır. Devletin likit değerleri olan varlıkları, borçları ve alacakları yeni mali yıla aktarılamamaktadır. Bu itibarla devletin bütçe uygulamasında geçmiş yıllardan kaynaklanan işlemler, mevcut uygulamadan ayırtılamamaktadır. 5018 sayılı Kanun'un 51. maddesi hem nakit esaslı, hem de tahakkuk esaslı muhasebe sistemine yer vermiştir. Bu madde hükmüne göre, tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin gereği olarak gelir ve giderlerin tahakkuk ettirildikleri yılın hesaplarında gösterilmesi, bütçe işlemlerinin ise nakit esaslı muhasebe sisteminin gereği olarak tahsil ve ödeme işlemlerinin fiilen yapıldığı yıl hesaplarında gösterilmesi gerekir (Tosun ve Cebeci, 2006: 128).

Bu düzenlemenin sonucu olarak, nakit esaslı muhasebeleştirilmede; işlemler parasal bir giriş veya çıkış gerçekleştiği zaman kayıtlara alınmaktadır. Devlet muhasebesi açısından bir gelir, yükümlüsünden tahsil edildiği zaman gelir kaydedilir. Gelir gerçekleşmiş (tahakkuk etmiş), ancak tahsil edilmemişse gelir kaydı yapılmaz. Keza bir gider gerçekleşmiş, ödeme henüz yapılmamışsa herhangi bir gider kaydı da yapılmaz.

Tahakkuk esaslı muhasebeleştirilmede ise kayıt işlemine gelir ve giderin fiilen ödenmesi ve tahsili değil, tahakkuk ettirilip kesinleşmesi esas alınır. Bu sistemde, gelir tahakkuk ettiğinde tahsilatı beklenmeksizin, gider tahakkuk ettiğinde ödeme beklenmeksizin bütçe gelirleri ve bütçe giderleri hesaplarına kayıt yapılır.

Oysa nakit esaslı muhasebede, işlemler tahsilat ve ödemeye odaklandığından, mali raporlar, bütçe gelir ve giderlerini yani nakit hareketlerini kapsamakta, devletin mal varlığı ve diğer yükümlülükleri, taahhüt ve garantiler, hesaplara yansımamaktadır (Dişli, 2008: 16). Bu durum mali saydamlığı ve hesap verebilirliği engellemektedir.

Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin kanuni alt yapısının oluşturulması sonucu, bir ekonomik değer yaratıldığında, başka bir şekle dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirildiğinde veya yok olduğunda muhasebeleştirmeye konu olmaktadır (Candan, 2006c: 172).

Tahakkuk esaslı muhasebe kamu mali yönetiminde, hesap verebilirlik, saydamlık ve performans ölçümünün en önemli araçlarından biri olarak değerlendirilmektedir (Aktan, 2006: 12). Zira tahakkuk esaslı muhasebe sistemine göre üretilen mali raporlar, gelirleri, giderleri, (amortisman dahil), varlıkları (mali ve fiziksel varlıkları, cari ve sermaye varlıklarını), yükümlülükleri ve diğer ekonomik akımları içermektedir.

Tahakkuk esaslı muhasebenin sağlayacağı avantajları aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür (Çolak, 2006b: 322-328) :

a) Kamu kaynaklarının etkin, verimli ve ekonomik olarak kullanılıp kullanılmadığının ve yöneticilerin performanslarının ölçümünde sağlam bir alt yapı oluşturur (Karaarslan, 2004a: 336-337)

b) Devletin tüm mali işlemleri kayıt altına alınır.

c) Duran varlıklar muhasebe sistemine dahil edilir. Devletin bilançosunun çıkarılması, ancak tahakkuk esaslı muhasebenin kullanılması ile mümkündür (Altun ve Karaca, 2006: 90).

d) Devlet muhasebesi, ödenek ve nakit planlaması ile bütçelerin orta vadeli harcama programlarının hazırlanmasına destek olur.

e) Devlet borçları, mali raporlarda görülür. Tahakkuk esaslı muhasebe ile devlet borçlarının tutarları ile vade yapılarının görülmesi sağlanmıştır (Çolak, 2006b: 327).

f) Kesin hesap kanun tasarısına ilişkin bilgiler muhasebeden edinilir.

g) Vergi harcamalarının raporlanması sağlanır.

h) Analitik bütçe sınıflandırmasına temel oluşturur. Kökeni Fransızca “analytique” olan bu kelime, Türkçe’de çözümlü, çözümlmeli veya çözümsel anlamlarında kullanılmaktadır.

Devlet faaliyetlerinin milli ekonomi üzerindeki etkilerinin gruplandırılması hedeflenerek oluşturulmuş bu sınıflandırmada ayrılabilen ve izlenmesi anlamlı olan bütün maliyetlerin ayrı tertiplerde bütçelenmesi gerekmektedir. Nakit esaslı muhasebede bulunmayan analitik bütçe sınıflandırması, tahakkuk esaslı muhasebe ile uygulamaya konulabilmiştir. Bu sınıflandırma ile bugüne kadar farklı hukuki statüleri nedeniyle, farklı bütçe uygulamaları olan idarelerin bütçelerinin konsolide edilmesi, karşılaştırılması mümkün hale gelmiş ve kamu mali yönetiminde saydamlık ve hesap verebilirlik ilkeleri güçlendirilmiştir (Aktan, 2006: 12).

2.2.4. Duran Varlıklar Devlet Muhasebe Sistemine Dahil Edilmiştir

(Mülga) 1050 sayılı Kanun’a göre hazırlanan Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği ve Muamelat Yönetmeliği ile bunları yürürlükten kaldıran Devlet Muhasebesi Yönetmeliği, bir “mal muhasebesi” olgusundan yoksun bulunmaktaydı. 5018 sayılı Kanun’un 2003 yılında kanunlaşmasına kadar devlet muhasebe sistemi, esas itibarıyla gelirlerin tahsili, giderlerin ödenmesi ile avans, emanet ve gönderme işlemine dayandırılmıştır. Devletin mal varlığını oluşturan duran varlıklar, değerleri ile saymanlık hesaplarında görülmediği gibi mizan hesapları arasında da yer almamıştır (Altınok, 1973: 6). Devletin duran varlıklarının muhasebe dışı bırakılması, bunlara yapılan harcamaların yapıldığı yıl bütçesine gider yazılmasını gerektirmektedir.

Ancak bir bütçe yılında yapılan bir bina gelecek yıllarda da kullanılmaktadır. Bunun maliyetinin sadece yapıldığı yıl bütçesinde gösterilmesi doğru bütçe uygulama ve faaliyet sonuçlarına ulaşılmasını engellemektedir. Bu durum yıllar itibariyle muhasebe sisteminden elde edilen verilerin gerçek durumu yansıtmaması sonucunu doğurmaktadır.

Yeni kamu mali yönetim sistemi ile bütçelerin ekonomi ve maliye politikaları ile ilgisinin kurulması, kamu kaynaklarının daha etkin kullanılması, mali saydamlığın ve hesap verebilirliğin temini açısından devlet faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması esası benimsenmiştir.

Devletin faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesi bağlamında, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin (RG:08.06.2005/25839) 56. maddesinde ve Genel Bütçe Muhasebe Yönetmeliği'nin (RG:31.12.2005/26040 (3.Mükerrer)) 107. maddesinde duran varlıkların muhasebeleştirilmesi öngörülmüştür.

Getirilen bu yeni düzenleme ile duran varlıklardan amortisman ayrılması da benimsenmiştir. Devletin duran varlıklarının devlet muhasebe sistemine alınmasının kamu maliyesi açısından önemli yansımaları (etkileri) ortaya çıkacaktır. Bunları şu şekilde sıralamak mümkündür (Söyler, 2005: 112-114):

- a) Devletin mal varlığı ortaya çıkacaktır.
- b) Mali saydamlık temin edilecektir.
- c) Kaynak kullanımında etkinlik sağlanacaktır.
- d) Devletin bilançosu ulusal ve uluslararası standartlara uyulanacaktır.

Duran varlıkların devlet muhasebe sistemine alınmasının yukarıda sayılan yararları yanında, hesap verebilirliğin teminine de önemli katkısı olacaktır. Ancak duran varlıkların devlet muhasebe sistemine alınmasından azami ölçüde yararlanılabilmesi için, bunların envanter ve değerlemelerinin süratle yapılması gerekmektedir. Aksi halde fiziki hacmi (alanları) ve parasal değerleri (rayiç bedelleri) bilinmeyen mallardan gereği gibi yararlanmak mümkün değildir (Söyler, 1994: 100).

Muhasebeleştirmeye yönelik teknik ve süreçler bağlamında Sayıştaya önemli roller verilmiştir. Öyle ki, Sayıştay gerek 5018 sayılı Kanun'la, gerekse 6085 sayılı Kanun'la özellikle dış denetim organı ve hesap mahkemesi sıfatıyla, inceleme-yargılama sürecinde kamu hesaplarının sonuçlandırılması veya kesin hesabının çıkarılması noktasında tartışmasız bir yere sahiptir. Sayıştay bu rolünü, yargılamaya esas raporlar ile genel uygunluk bildirimi ve dış denetim genel değerlendirme raporu ve diğer raporlarla gerçekleştirmektedir.

Sayıştayın bu bağlamda, hesap yargılamalarını hızlandırması önem taşımaktadır. Zira, "geciken adalet" yeni mağduriyetlere yol açmaktadır.

2.3. Raporlamaya Yönelik Teknik ve Süreçler

Yeni kamu mali yönetim ve denetim sisteminin getirdiği en önemli yeniliklerden birisi de raporlamadır. Gerek 5018 sayılı Kanun'da, gerekse 6085 sayılı Kanun'da bu müesseseye önemli roller verilmiştir.

Gerçekten de 5018 sayılı Kanun'un 1. maddesinde bu kanunun amacının, kamu bütçelerinin hazırlanması, uygulanması, mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi, bunların raporlanması ve mali denetimi düzenlemek şeklinde özetlendiği görülmektedir. Aynı Kanun'un 68. maddesinde de Sayıştayca yapılan dış denetimin amacının, yönetimin mali faaliyet, karar ve işlemlerinin incelenerek bunların TBMM'ye raporlanması olduğu vurgulanmıştır.

Diğer taraftan 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 5. maddesinde de Sayıştayın kamu idarelerinin mali faaliyet, karar ve işlemlerini hesap verme sorumluluğu çerçevesinde denetleyeceği ve sonuçları hakkında TBMM'ye doğru, yeterli, zamanlı bilgi ve raporlar sunacağı belirtilmiştir.

Gerek 5018 sayılı Kanun'da, gerekse 6085 sayılı Kanun'da raporlama kavramı tanımlanmamıştır. Belki de bunun nedeni, raporların nitelik ve nicelik itibarıyla çok çeşitli olmasıdır. Gerçekten de faaliyet raporlarından, genel uygunluk bildirimine, denetim raporlarından mali istatistiklere kadar rapor çeşitleri geniş bir yelpazede bulunmaktadır.

Raporlama sözcük olarak, herhangi bir işte, bir konuda yapılan inceleme ve araştırma sonucunu, düşünceleri, tespitleri veya gözlemleri yazılı olarak ortaya koyma işlemidir.

Mali raporlama ise, kamu kaynaklarının verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkeleri çerçevesinde, mali saydamlık ve hesap verebilirlik temelinde elde edilmesi ve kullanımı için gerekli dokümanların yazılı olarak kamuoyuna düzenli olarak duyurulmasıdır (Söyler ve Çolak, 2012: 146).

Zira, kamu kaynaklarının nasıl kullanıldığının uluslararası genel kabul görmüş muhasebe ve raporlama standartlarına uygun raporlanması ve kamuoyuna sunulması mali saydamlığın ve hesap verebilirliğin temelini oluşturmaktadır (Sakıncı, 2011: 184).

2.3.1. 5018 sayılı Kanun'a Göre Raporlama

Yeni kamu mali yönetim ve denetim sistemini oluşturan iki önemli kanundan birisi olan 5018 sayılı Kanun gereğince düzenlenmesi gereken raporlar ve rapor benzeri mali dokümanlar aşağıda özetle açıklanmıştır.

5018 sayılı Kanun'da raporlama, saydamlığın, hesap verebilirliğin, performans ölçümünün, bütçe hazırlama ve uygulamalarının, görevlerin yerine getirilme derecesini belirlemenin, yetkilerin kullanımını ölçmenin, kontrol ve denetimin aracı olarak öngörülmüştür (Kızılkaya, 2011: 218).

Maliye Bakanlığınca düzenlenmesi gereken rapor ve benzeri dokümanlar aşağıda özetlenmiştir.

2.3.1.1. Faaliyet Raporları Düzenleme Zorunluluğu Getirilmiştir

5018 sayılı Kanun'un 41. maddesine göre, kapsama dahil idareler (düzenleyici ve denetleyici kuruluşlar hariç) faaliyet raporları düzenlemek zorundadırlar. Faaliyet raporları türleri şunlardır:

a) Birim Faaliyet Raporu

İdarenin alt birimlerinin (Bakanlıklarda genel müdürlükler gibi) harcama yetkililerince, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde her yıl birim faaliyet raporu düzenlenir. Söz konusu raporda ilgili birimin geçmiş yıl faaliyet sonuçları ile geleceğe yönelik amaçları yer almakta, ilgili birim başkanının güvence beyanı ile imzasını içermektedir.

b) İdare Faaliyet Raporu

Birim faaliyet raporları esas alınarak, mali hizmetler birimi tarafından hazırlanan idare faaliyet raporları üst yönetici tarafından kamuoyuna açıklanır. İdare faaliyet raporlarının birer örneği Sayıştaya ve Maliye Bakanlığına (Mahalli idareler için İçişleri Bakanlığına) gönderilir.

İdare faaliyet raporu, ilgili idare hakkındaki genel bilgilerle birlikte, kullanılan kaynakları, bütçe hedef ve gerçekleştirmeleri ile meydana gelen sapmaların nedenlerini, varlık ve yükümlülükleri ile yardım yapılan birlik, kurum ve kuruluşların faaliyetlerine ilişkin bilgileri de kapsayan mali bilgileri, stratejik plan ve performans bilgilerini içerecek şekilde düzenlenmektedir.

c) Genel Faaliyet Raporu

Merkezi yönetim kapsamındaki idareler ile sosyal güvenlik kurumlarının bir mali yıldaki faaliyet sonuçları, Maliye Bakanlığınca hazırlanacak genel faaliyet raporunda gösterilir. Maliye Bakanlığı, genel faaliyet raporunu kamuoyuna açıklar ve bir örneğini Sayıştaya gönderir.

Merkezi yönetim kapsamında bulunan düzenleyici ve denetleyici kuruluşların, faaliyet raporu düzenleme ve bunları kamuoyu ile paylaşma mecburiyeti dışında tutulması, 5018 sayılı Kanun'un zaaflarından birini oluşturmaktadır. Bunun mali saydamlığın ve hesap verebilirliğin sağlanmasında sakıncalar yaratacağı kuşkusuzdur. Söz konusu kuruluşların idari bağımsızlıklarını koruyacak şekilde faaliyet raporu düzenleme zorunluluğu kapsamına alınmaları bu bakımdan elzem görünmektedir.

d) Mahalli İdareler Genel Faaliyet Raporu

İçişleri Bakanlığı kendisine gelen mahalli idarelerin idare faaliyet raporlarını esas alarak kendi değerlendirmesini de içerecek şekilde mahalli idareler genel

faaliyet raporunu hazırlar ve kamuoyuna açıklar. Raporun birer örneği Sayıştaya ve Maliye Bakanlığına gönderilir.

2.3.1.2. Mali İstatistikler Düzenleme Zorunluluğu Getirilmiştir

5018 sayılı Kanun'un 52. maddesine göre, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin mali işlemlerini içerecek şekilde, muhasebe verileri esas alınarak mali istatistikler düzenlenecektir.

Ancak Kanun'da mali istatistik kavramının tanımı yapılmamıştır. Mali istatistik kavramı, uluslararası kaynaklara ve genel kabul görmüş istatistik kriterlerine sadık kalınarak, "uluslararası kriterlere göre oluşturulan kapsama dahil birimlerin mali işlemlerinin kayıt altına alınması, sınıflandırılması, raporlanması, doğruluğunun sağlanarak tablo ve grafikler şeklinde belirli sürelerde yayımı ile bu verilerin gerek kendi aralarındaki gerekse diğer idareler ile olan ilişkilerinin çeşitli istatistiksel yöntemler kullanılarak anlamlı sonuçlar verecek şekilde yorumlanıp, analiz edilmesi" şeklinde tanımlanabilir (Kızılkaya ve Adanır, 2010: 41). Bir başka anlatımla, mali istatistik, genel yönetim kapsamındaki idarelerin (gerektiğinde bu idarelerin kapsamı genişletilmek suretiyle) varlıklarının, yükümlülüklerinin, gelir ve giderlerinin tahakkuk esasına göre istatistiksel olarak raporlanması anlamına gelmektedir (Çolak, 2006a: 138).

5018 sayılı Kanun'un 53. maddesine göre mali istatistikler, uluslararası standartlara uygun olarak bütünlük, güvenilirlik, kullanılabilirlik, yöntemsel geçerlilik ve ulaşılabilirlik ilkeleri çerçevesinde, yeterli mesleki eğitimi almış personel tarafından hazırlanır.

Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait mali istatistikler, Maliye Bakanlığınca derlenir.

Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait mali istatistikler, Maliye Bakanlığınca aylık olarak yayımlanır.

Sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelere ait mali istatistikler ile merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait mali istatistikler, Maliye Bakanlığınca birleştirilerek, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait mali istatistikler elde edilir ve üçer aylık dönemler itibarıyla yayımlanır.

Mali istatistikleri süresinde Maliye Bakanlığına göndermeyenler hakkında 5018 sayılı Kanun'un 53. maddesinde öngörülen müeyyideler uygulanacaktır. Devletin mali verilerinin toplanmasına yönelik çalışmalar günümüz bilgisayar teknolojisinin de sunduğu avantajlarla kısa bir zaman aralığında oldukça tatminkâr seviyelere ulaşmıştır. Ancak, asıl olan bu verilerin istatistiksel yöntemlerle özet ve anlaşılır bir halde kullanıma sunulmasıdır (Kızılkaya ve Adanır, 2010: 48). Bunun için genel kabul görmüş rasyolardan yararlanılabilir. Böylelikle kamu kaynaklarının etkin ve ekonomik

kullanımı çerçevesinde hesap verebilirlik ve saydamlık adına bir kamuoyu baskısı sağlanmış olacaktır.

2.3.1.3. Diğer Raporları Düzenleme Zorunluluğu Getirilmiştir

5018 sayılı Kanun’la, faaliyet raporları yanında bir takım belge ve dokümanlar da düzenlenecektir. Bunlar, ilgili Kanun maddeleri hizalarında gösterilerek aşağıda sıralanmıştır:

- a) Orta vadeli program (5018/16),
- b) Orta vadeli mali plan (5018/16),
- c) Milli bütçe tahmin raporu (5018/18),
- d) Bütçe kanunu tasarısı ve gerekçesi (5018/18),
- e) Yıllık ekonomik rapor (5018/18),
- f) Vergi harcamaları cetveli (5018/18),
- g) Kamu borç yönetimi raporu (5018/18),
- h) Genel yönetim kapsamında idarelerin son iki yıllık gelir-gider tahminleri (5018/18),
- i) Merkezi yönetim kapsamında olmamakla birlikte bu idarelerden yardım alan kuruluşların listesi (5018/18),
- j) Kesin hesap kanun tasarısı ve ekinde bulunan genel mizan, kesin hesap cetvelleri, devlet borçları ve hazine garantileri cetvelleri ile silinen alacaklar cetveli ve mal yönetim hesabı cetvelleri (5018/42),
- k) İç denetim raporları (5018/64).

2.3.2. 6085 sayılı Kanun’a Göre Raporlama

Kamu mali yönetim ve denetim sistemini oluşturan iki önemli kanundan bir diğeri de 6085 sayılı Sayıştay Kanunu’dur. Bu Kanun’la Sayıştaya raporlama görevi birincil görev olarak verilmiş ve bu görevin bir sonucu olarak çeşitli raporlar hazırlanması ve bunları TBMM’ye sunması öngörülmüş, yargılama ise çağdaş Sayıştay anlayışına uygun olarak ikincil konuma gelmiştir (Yılmaz, 2011: 85).

Sayıştay tarafından düzenlenmesi gereken rapor ve benzeri dokümanlar aşağıda özetlenmiştir.

2.3.2.1. Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu Düzenlenecektir

6085 sayılı Kanun’un 38. maddesine göre, kamu idarelerinin düzenlilik ve performans denetimleri sonucunda denetim grup başkanlıklarınca düzenlenen denetim raporları, idareler itibariyle birleştirilerek bir örneği Sayıştay Başkanlığınca ilgili kamu idaresine gönderilir. Bunlar üst yöneticiler tarafından otuz gün içinde

cevaplandırılır. Bu cevaplar ışığında yeniden düzenlenen denetim raporları, Sayıştay Dairelerinin görüşleri alınmak üzere raporun ilgili olduğu yılın bitimini izleyen mayıs ayı sonuna kadar Sayıştay Başkanlığına sunulur. Bu raporlara kamu idarelerinin cevapları eklenir. Daireler, raporlar hakkındaki görüşlerini temmuz ayının on beşine kadar Sayıştay Başkanlığına sunar.

Dairelerce görüş bildirilen denetim raporları ile Sayıştayca mali konularda belirtilmesi uygun görülen diğer hususları da içeren dış denetim genel değerlendirme raporu hazırlanır ve Rapor Değerlendirme Kurulunun görüşü alınır.

Dış denetim genel değerlendirme raporu ile Kurulun görüşlerini içeren denetim raporları, genel uygunluk bildirimi ile birlikte TBMM'ye sunulur.

2.3.2.2. Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu Düzenlenecektir

6085 sayılı Kanun'un 39. maddesine göre, 5018 sayılı Kanun'un 41. maddesi uyarınca kamu idareleri tarafından gönderilen idare faaliyet raporları, İçişleri Bakanlığınca hazırlanan mahalli idareler faaliyet raporu ve Maliye Bakanlığınca hazırlanan genel faaliyet raporu, denetim grup başkanlıklarınca değerlendirilerek, faaliyet genel değerlendirme raporu hazırlanır. Bu rapor, Rapor Değerlendirme Kurulunun görüşü alındıktan sonra, yukarıda sayılan raporlar (mahalli idareler faaliyet raporu hariç) ile birlikte Sayıştay Başkanı tarafından TBMM'ye sunulur, bir örneği de İçişleri, Maliye Bakanlıkları ile ilgili mahalli idarenin meclisine gönderilir.

Her ne kadar çeşitli amaçları bulunsa da Sayıştayın görevinin kurumların kendilerine ait değerlendirmelerinde taraf olup yorum yapmak yerine bağımsız ve objektif denetim raporları üretmek olduğu belirtilmektedir (Köse, 2010: 11). Gerçekten de Sayıştayın TBMM'ye sunmakla yükümlü olduğu mali istatistikleri değerlendirme raporunun başka ülkelerde uygulamasına rastlanmamıştır (Kazan, 2010: 200).

2.3.2.3. Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu Düzenlenecektir

6085 sayılı Kanun'un 40. maddesine göre Maliye Bakanlığınca yayımlanan bir yıla ait mali istatistikler izleyen yılın mart ayı içinde hazırlanma, yayımlanma, doğruluk, güvenilirlik ve önceden belirlenmiş standartlara uygunluk bakımından denetim grup başkanlıklarınca değerlendirilir.

Bu amaçla düzenlenen değerlendirme raporu, Sayıştay Başkanınca Rapor Değerlendirme Kurulunun görüşü de alındıktan sonra TBMM'ye sunulur ve Maliye Bakanlığına da gönderilir. Raporda yer alan değerlendirmeler için Maliye Bakanı gerekli önlemleri alır.

2.3.2.4. Genel Uygunluk Bildirimi Düzenlenecektir

5018 sayılı Kanun'un 43. maddesi ve 6085 sayılı Kanun'un 41. maddesine göre, Sayıştay sadece merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri için, kesin hesap kanun tasarısının verilmesinden başlayarak en geç yetmiş beş gün içinde TBMM'ye sunar.

Bildirim taslağı, denetim grup başkanlıklarınca denetim sonuçları ve faaliyet raporları dikkate alınarak hazırlanır. Taslaklar Sayıştay Genel Kurulunda görüşülerek son şeklini alır. Görüşmelerde Maliye temsilcisi ile Sayıştay Başsavcısı da hazır bulunur.

Eski kamu mali yönetim ve denetim sisteminde de var olan genel uygunluk bildirimi, kamu idare hesaplarını oluşturan mali raporlar ve tablolar ile kesin hesap kanunu tasarısı ekinde yer alan cetvel ve belgelerin güvenilirliği ve doğruluğu ile bütçe kanunu uygulama sonuçlarının değerlendirildiği bir rapordur (Yılmaz, 2011: 79).

2.3.2.5. KİT Denetim Raporları Düzenlenecektir

6085 sayılı Kanun'un 43. maddesine göre, 3346 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile Fonların TBMM'ce Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun'un 2. maddesi kapsamına giren kamu kurum, kuruluş ve ortaklıkların denetimi Sayıştayın görevleri arasında bulunmaktadır.

Bu amaçla denetim grup başkanlıklarınca hazırlanan yıllık denetim raporları en geç ilgili olduğu yılın bitimini izleyen eylül ayı sonuna kadar Rapor Değerlendirme Kuruluna gönderilir. Kurul ekim ayı sonuna kadar rapora son şeklini verir. Bu raporların bir örneği denetlenen kuruluşa, bir örneği de ilgili Bakanlığa gönderilir. Kuruluşlar bunların cevaplarını yetkili organlarından geçirmek kaydıyla 30 gün içinde Sayıştaya ve ilgili Bakanlığa gönderirler. İlgili Bakanlık kendi görüşünü de ilave ederek en geç on beş gün içinde Sayıştaya gönderir.

Söz konusu raporlar, kuruluş ve bakanlık cevapları en geç ilgili olduğu yılın bitimini izleyen yılın sonuna kadar, TBMM'ye ve Kalkınma Bakanlığı ile Hazine Müsteşarlığına gönderilir. Diğer taraftan denetlenen kuruluşların yıllık faaliyet sonuçlarını içeren genel rapor, kamuoyunu bilgilendirmek amacıyla her yıl duyurulur.

2.3.2.6. Diğer Raporlar Düzenlenecektir

6085 sayılı Kanun'un 42. maddesine göre yukarıda açıklananlar dışında da bir takım raporlar düzenlenecektir. Düzenlenmesi gereken diğer raporlar aşağıda belirtilmiştir (Barçın, 2012: 175):

a) Sayıştay tarafından program, proje ve konu bazında gerçekleştirilen denetim ve incelemeler sonucu düzenlenen raporlar,

b) Kamu idarelerinin kaynaklarını etkili, ekonomik ve verimli kullanılıp kullanılmadığı konusunda yapılan denetimler sonucunda hazırlanan raporlar,

c) Kanun'un 4. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendine göre yapılan denetimler sonucunda düzenlenen raporlar (idarelere bağlı veya bu idarelerin kurdukları veya doğrudan doğruya ya da dolaylı olarak ortak oldukları her çeşit idare, kuruluş, müessese, birlik, işletme ve şirketlerin denetimi sonucunda düzenlenen raporlar),

d) Kanun'un 4. maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendine göre yapılan denetimler sonucunda düzenlenen raporlar (Özel hesaplar dahil tüm kamu hesapları, fonları, kaynakları ve faaliyetlerin denetimi sonucunda hazırlanan raporlar),

e) Kanunlarla verilen diğer inceleme, denetleme faaliyetleri sonucunda düzenlenen raporlar.

İster denetimle ilgili olsun, isterse denetim dışı olsun, Sayıştayın görev alanı ile ilgili olarak düzenlenen diğer raporlar, ilgili daire ve Rapor Değerlendirme Kurulunun görüşü alındıktan sonra, Sayıştay Başkanınca TBMM'ye ve ilgili kamu idaresine gönderilir.

Sayıştay Kanunu gereğince getirilen raporlama görevi ile artık kısa, anlamlı ve genel raporlar üretilmekte, bu da Sayıştay denetimlerini yargı gibi teknik bir alandan, hüküm verme konumundan daha esnek bir alana, görüş bildirme alanına getirmektedir (Yılmaz, 2011: 85).

Sayıştay tarafından hazırlanan raporların etkin bir şekilde değerlendirilmesi etkin bir parlamenter denetimi ile mümkündür. Bunun için TBMM içinde özel bir komisyon oluşturulması önerilmektedir (Kazan, 2010: 200).

Gerçekten de Sayıştay raporlarının etkinliği, düzenlenen raporların TBMM'de ayrıntılı bir şekilde görüşülmesine bağlıdır. Bu doğrultuda Anglo-Sakson ülkelerindeki uygulamalara benzer bir düzenlemeye gidilerek, kamu hesapları komisyonu veya Sayıştay komisyonu kurularak milli güvenlik ve ticari sır dışındaki konuların kamuya açık olarak görüşülmesi ve komisyon tavsiyelerinin hükümet ve ilgili kuruluşlara yerine getirilip getirilmediği denetlenmelidir (Kazan, 2010: 201).

İster Maliye Bakanlığınca hazırlansın, isterse Sayıştay tarafından hazırlansın, düzenlenen raporların doğru, güvenilir ve objektif unsurlar içermesi noktasında Sayıştayın önemli rolleri bulunmaktadır. Bu raporların kamuoyunun ilgisi ve bilgisine sunulması noktasında bunların güvenilirliği için Sayıştayın denetim fonksiyonunun sağlıklı bir şekilde işletilmesi gerekir. Aksi halde düzenlenen raporlar hakkında görüş bildirmesi mümkün değildir (Akbulut, 2011: 232). Sayıştayın raporlamaya yönelik teknik ve süreçler bağlamında rolü, denetim ve yargılama faaliyetleri dışında, gerek diğer idarelerce, gerek bizzat kendisince düzenlenen raporları TBMM'ye ve kamuoyuna sunmaktır. Bu rol Sayıştay açısından yeni bir misyon ifade etmektedir.

2.4. Denetime Yönelik Teknik ve Süreçler

Yeni sistemin dördüncü ayağını denetim tekniği ve süreçleri oluşturmaktadır.

Eski sistem esas itibarıyla bütçeleme işlemlerine odaklanması nedeniyle, denetim tekniği ve süreçleri açısından öteden beri eleştiri konusu edilmiştir (Söyler, 2007: 104).

Diğer taraftan dış denetim organı sıfatıyla Sayıştayın gerek kapsadığı idareler açısından, gerekse sadece uygunluk denetimi yapması açısından yaptığı denetimin yetersiz olduğu biliniyordu.

Denetim tekniği ve süreçlerindeki eksikliklerin başında, idare faaliyetlerinin kamu harcamaları açısından iç denetimi, isteğe bağlı olarak, herhangi bir zaman dilimine ve süreye bağlı olmaksızın yapılmaktaydı. Bu denetimler daha çok ilgili mali yıl bitiminde olayların oluş biçimi gündemden düştükten sonra, yasal uygunluk noktasında cereyan etmekteydi. Diğer taraftan dış denetim organı sıfatıyla Sayıştay denetimleri de yasal uygunluk açısından yapıldığından, performans denetimine girilemiyordu.

Yeni kamu mali yönetim ve denetim sistemi, bu olumsuzlukları bertaraf etmiştir. Öyle ki bu sistemin denetim ayağı uluslararası genel kabul görmüş standartlara uygun olarak yapılandırılmıştır.

Yeni kamu mali yönetim ve denetim sistemi ile getirilen düzenlemeler aşağıda özetlenmiştir.

2.4.1. İç Kontrol Sistemi Kurumsallaştırılmıştır

İç kontrol sisteminin kurumsallaştırılmasına yönelik olarak yeni kamu mali yönetim ve denetim sistemindeki düzenlemeler 5018 sayılı Kanun ve buna ilişkin ikincil mevzuatla getirilmiş bulunmaktadır.

2.4.1.1. İç Kontrolün Tanımı ve Amaçları

Şimdiye kadar Türkiye’de kamu harcamalarının denetimi, süreç bakımından harcama öncesi ve harcama sonrası yapılan denetim şeklinde gerçekleştirilmiştir. Ancak bu denetimler daha çok hukuksal (şekli) boyutta mevzuata uygunluk yönünden yapılarak, performans ve yerindelik denetimi yapılmamıştır (Arslan, 2002b: 137).

Yeni sistem kamusal mali denetimi, iç kontrol ve dış denetim olarak ikiye ayırmıştır. İç kontrole ilişkin hükümler bu Kanun’da ayrıntılı olarak yer alırken dış denetimin Sayıştay tarafından yapılacağı, buna ilişkin ayrıntılı hususların ilgili kanunlarla düzenleneceği öngörülmüştür.

5018 sayılı Kanun’un 55. maddesinde iç kontrol “idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe

kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve diğer kontroller bütünüdür” şeklinde tanımlanmıştır.

Aynı Kanun’un 56. maddesinde ise iç kontrollerin amaçları şöyle sıralanmıştır:

- Kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesini sağlamak,
- Kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesini temin etmek,
- Her türlü mali karar ve işlemlerde usulsüzlüğü ve yolsuzluğu önlemek,
- Karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesine zemin hazırlamak,
- Varlıkların kötüye kullanılmasını ve israfını önlemek ve kayıplara karşı koymak.

Gerçekten de 5018 sayılı Kanun’la getirilen iç kontrol sistemine bakıldığında, bu konudaki uluslararası standart ve uygulamaların göz önünde bulundurulduğu görülmektedir. Zira uluslararası kabul görmüş iç kontrol modellerine/standartlarına göre iç kontrol, yönetime dört temel konuda güvence verir. Bunlar (Candan, 2006d: 22);

-Faaliyetlerin yürütülmesinde ve kaynak kullanımında düzenlilik, etkinlik ve verimlilik sağlanması,

-Varlıkların korunması, yolsuzluk ve suistimallerin önlenmesi,

-İdari ve mali kayıt, bilgi ve raporların doğruluğu ve güvenilirliğinin tesis edilmesi ve yürürlükteki hukuk normlarına ve idari düzenlemelere uyumun temin edilmesidir.

Eski sistemde hiyerarşik kademede bulunan yönetim elemanlarınca “olabildiğince” yapılan basit kontrollerle, müfettiş, kontrolör, denetmen gibi unvanlarla istihdam edilen denetim elemanlarınca belirsiz sürelerde, istisnai ve şekli olarak, sistematik olmayan bir şekilde yapılan iç denetimler, bundan böyle bir “süreç” denetimi halinde, sistemli, sürekli ve bu iş için görevli elemanlarca amaca yönelik olarak yapılacaktır. Böylelikle iç kontrol sistemi kurumsal bir yapıya kavuşturulmuştur.

Zira 5018 sayılı Kanun’un amaçları arasında bulunan “kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılması, hesap verebilirliğin ve mali saydamlığın sağlanması”, etkin bir iç kontrol sisteminin varlığını gerekli kıldırma (Candan, 2006d: 7). Yapılan düzenlemelerle uluslararası AB standartlarına uygun bir iç kontrol sistemi oluşturulmakta ve kamu idarelerinin bütçe uygulama sürecindeki inisiyatifleri artırılmaktadır (Çolak, 2006a: 136).

2.4.1.2. İç Kontrolün Sınıflandırılması

Yeni kamu mali yönetim ve denetim sisteminde iç kontrol, ön mali kontrol ve iç denetim şeklinde ikiye ayrılmıştır. Ancak bu sınıflandırma şeklinin bilimsel bir açıklaması yapılmamıştır. Zira iç kontrolün bir kısmını “kontrol”, diğer bir kısmını “denetim” sözcükleriyle nitelendirmenin mantıksal bir yönü bulunmamaktadır. Kontrol ve denetim sözcükleri kapsam itibarıyla aynı şeyleri ifade eden sözcüklerdir. Bu nedenle, bunlardan sadece birinin kullanılması gerekir. Sözgelimi, kontrol sözcüğü tercih edilirse iç kontrol kendi içinde, ön mali kontrol ve mali kontrol (iç denetim yerine) olarak sınıflandırılabilir. Denetim sözcüğü tercih edilirse, iç denetimi, ön mali denetim ve mali denetim olarak sınıflandırmak mümkündür. Bu ikinci sınıflandırma biçimi daha bilimsel görünmektedir. Zira kamusal mali denetimi, iç denetim ve dış denetim olarak başlangıçta ikiye ayırmak, iç denetimi de kendi içinde ön mali denetim ve mali denetim şeklinde sınıflandırmak kavram karmaşasını da önleyecektir.

2.4.1.2.1 Ön Mali Kontrol

5018 sayılı Kanun’un 58. maddesine göre, ön mali kontrol, harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamalarında (ihale onayı, komisyon teşkili, ilan yapılması, ihale dokümanı hazırlanması, ihale yapılması, ihale kararının onanması, malın teslim alınması, ödeme belgesi düzenlenmesi ve ödeme) harcama birimlerince hiyerarşik olarak yapılan asgari kontroller ile mali hizmetler birimi tarafından yapılan kontrollerdir. Görülüyor ki ön mali kontrol süreci mali karar ve işlemlerin hazırlanması, yüklenmeye girişilmesi, iş ve işlemlerin gerçekleştirilmesi ve belgelendirilmesinden oluşmaktadır.

Gerek harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılacak kontrollerin, gerekse mali hizmetler birimi tarafından ön mali kontrole tabi tutulacak mali karar ve işlemlerin usul ve esasları, 5018 sayılı Kanun’un 58. maddesine göre Maliye Bakanlığınca hazırlanan “İç Kontrol ve Ön mali Kontrole ilişkin Usul ve Esaslar” da belirlenmiştir (RG, 31.12. 2005/26040, 3. Mükerrer) .

İşlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerle ilişkin mali karar ve faaliyetler, gerek harcama birimlerince gerekse mali hizmetler birimince; idarenin bütçesine, bütçedeki tertibine, kullanılabilir ödenek tutarına, ayrıntılı harcama ve finansman programlarına, merkezi yönetimlerine göre kontrol edilmektedir. Ön mali kontrol sonucunda uygun görüş verilir verilmemesi danışma ve önleyici niteliği haiz olup, mali karar ve işlemlerin harcama yetkilisi tarafından uygulanmasında bağlayıcı değildir. Bu açıdan ön mali kontrolün tam anlamıyla bir mevzuata uygunluk denetimi olmadığı ifade edilmektedir (Karaarslan, 2006b: 19).

Mali hizmetler birimi tarafından ön mali kontrole tabi tutulacak mali karar ve işlem ise aşağıda sayılmıştır:

- Kanun tasarılarının mali yükünün hesaplanması,

- Taahhüt evrakı ve sözleşme tasarılarının (mal ve hizmet alımında bir milyon, yapım işlerinde iki milyon TL'nı aşanların) kontrolü,
- Ödenek, gönderme belgelerinin en geç üç iş günü içinde kontrol edilerek sonuçlandırılması,
- Ödenek aktarma taleplerinin incelenerek en geç iki iş günü içinde sonuçlandırılması,
- Kadro dağıtım cetvellerinin en geç beş iş günü içinde kontrol edilerek neticelendirilmesi,
- Geçici işçi pozisyonlarının aylar itibarıyla dağılımlarının en geç beş iş günü içinde kontrol edilmesi,
- Yan ödeme cetvellerinin kontrol edilmesi,
- Sözleşmeli personel sayısı ve sözleşmelilerin kontrol edilmesi,
- Yurtdışı kira katkı payına ilişkin taleplerin en geç üç iş günü içinde uygun görüş açısından kontrol edilmesi,
- Seyahat kartlarına ilişkin listelerin incelenerek en geç üç iş günü içinde kontrol edilmesi,
- Seyyar görev tazminatı cetvellerinin en geç on iş günü içinde kontrol edilerek sonuçlandırılması.

2.4.1.2.2. İç Denetim

İç kontrolün bir unsuru olarak kabul edilen iç denetim 5018 sayılı Kanun'un 63. maddesinde "kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti" olarak tanımlanmıştır. İç denetim beş temel faaliyet alanını içermektedir. Bunlar aşağıda sıralanmıştır (Karaarslan, 2006a: 336-337):

- Uygunluk denetimi,
- Performans denetimi,
- Mali denetim,
- Bilgi teknolojileri denetimi ve
- Sistem denetimi.

Ön mali kontrol, hiyerarşik kademedeki yönetim elemanlarınca yapıldığı halde, iç denetim "iç denetçi" adı verilen denetim elemanlarınca yapılmaktadır. Ön mali kontrol mali işlemlerin ilgili bulunduğu mali yıl içinde yapılırken, iç denetim hem mali yıl içinde, hem de mali yıl bitiminde yapılmaktadır. Eski kamu mali yönetim

ve denetim sisteminde, müfettiş, kontrolör, denetmen gibi unvana sahip denetim elemanlarınca belirsiz sürelerde, isteğe bağlı olarak yapılan (iç) denetim, yeni kamu mali yönetim sistemi ile zorunlu, sürekli ve disiplinli bir faaliyet haline getirilmiştir. Zira 5018 sayılı Kanun’a göre, bu faaliyetler; idarenin yönetim ve kontrol yapıları ile mali işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilecektir. Görülüyor ki yeni kamu mali yönetim ve denetim sistemi iç denetimi de kurumsal hale getirmiştir. Esasen mali saydamlığın temelinde etkili raporlama bulunmaktadır. Etkili raporlamanın olması için de hedeflerin baştan belirlenmesi, bu hedeflere ilişkin uygulama ve sonuçların gözlenmesi, hedeflerle karşılaştırılması ve raporlanması, sonuç olarak bu sistemin denetlenmesi gerekmektedir (Koçdemir, 2004: 142). Buna ilaveten etkili bir iç kontrol oluşturulması, kuruluşun hem iç, hem de dış nedenlerle karşı karşıya kaldığı risklerin değerlendirilmesi gerekir. Risk değerlendirmesinin ön koşulu ise açık, tutarlı kurum hedeflerinin (ki başarılabacak amaç ve niyetlerdir) tesis edilmesidir (Demir, 2006: 142).

Diğer taraftan iç kontroller esas itibarıyla harcama öncesi yapılan kontrol ve denetim çalışmalarını içerdiğinden Sayıştayın harcama öncesi yaptığı vize, tescil ve kayıt gibi ön kontroller kaldırılmıştır. Sayıştay bundan böyle harcama sonrası dış denetime odaklanmış olacaktır.

2.4.2. İç Denetimin Niteliği Değişmiştir

Yeni kamu mali yönetim ve denetim sistemi iç denetimin niteliğine ilişkin iki önemli yenilik daha getirmiştir. Bu yeniliklerden birisi risk esaslı denetim, diğeri ise performans esaslı denetimdir.

2.4.2.1. Risk Esaslı Denetim Öngörülmüştür

5018 sayılı Kanun’un 64. maddesinin (a) bendine göre iç denetçiler, nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmekle görevlidirler. Bu çerçevede iç denetçiler, kamu idarelerinin iş ve işlemlerinde ortaya çıkabilecek muhtemel riskleri ortadan kaldıracak veya en aza indirecek önemleri üst yöneticiye bildirmek zorundadır. Zira her faaliyet bir ölçüde risk içerir. 26/06/2006 tarih ve 2006/10654 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe giren “İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik”e (RG,12.7.2006/26226) göre risk hedeflerine ulaşmasına ve görevlerinin ifasını engel olabilecek veya beklenmeyen zararlara yol açabilecek durum ya da olayları ifade etmektedir. Bu çerçevede idareler maruz kaldıkları riskleri; üstlenerek, kaçınarak, transfer ederek veya kontrol ederek yönetebilirler, risk ve belirsizliklerin olumsuz etkilerinin azaltılmasında kurumsal iç kontroller en yaygın kullanılan yöntemidir. Risk esaslı denetim ise kamu idarelerinin faaliyetlerindeki rizikoların tanımlanmasını, seviyelerinin ölçülmesini, kontrol süreçlerinin değerlendirilmesini ve yüksek risk içeren alanlara denetim önceliği verilmesini ifade eder (Keleş, 2006a: 351). Bu

çerçeve de risk esaslı denetim, mali, idare sistem ve kontrol mekanizmalarının risk, hata ve zayıflıklarının belirlenmesi ve iyi uygulama örneklerinin yaygınlaştırılması yoluyla sistemlerin geliştirilmesi hedeflerine yönelik olarak, mevzuata uygunluk, yönetim ve davranış standartlarıyla iç kontrollerin denetimi konularında yoğunlaşan bir denetim türüdür (Karabeyli, 1999: 3).

Risk esaslı denetimin aşamaları ise risk matrislerinin hazırlanması, denetim plan ve programının yapılması ve denetimin yürütülmesinden ibarettir.

2.4.2.2. Performans Esaslı Denetim Öngörülmüştür

5018 sayılı Kanun'un 64. maddesinin (d) bendine göre iç denetçiler, idarenin harcamalarının mali işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmekle de görevli bulunmaktadır.

Görülüyor ki iç denetçiler hem kanuna uygunluk (şekil) denetimi, hem de amaca yönelik etkinlik (performans) denetimi yapacaklardır. Performans denetimi yönetimin bütün kademelerinde gerçekleştirilen faaliyet ve işlemlerin planlanması, uygulanması ve kontrolü aşamalarında etkinliğin, ekonomikliğin ve verimliliğin değerlendirilmesini ifade eder. Performans denetiminin üç temel unsuru bulunmaktadır. Bunlar, ekonomiklik, verimlilik ve etkililiktir. Ekonomiklik veya tutumluluk bir faaliyetin planlanmış sonuçlarına ya da çıktılarına ulaşmak için kullanılan kaynakların maliyetini en aza indirmektir. Verimlilik veya üretkenlik ise kullanılan kaynaklarla bir faaliyetin sonuçlarını ya da çıktılarını azamiye çıkarmayı ifade eder. Etkililik ise bir faaliyetin planlanan ve gerçekleşen etkisi arasındaki ilişkiyi yani hedefe ulaşma derecesini ve yerindeliğini gösterir. Performans esaslı bütçeleme tekniğinin bir gereği olarak performans esaslı denetim zorunlu hale gelmiştir. Bu zorunluluk kamu yönetiminde hizmet verimliliğinde israf nedeniyle kendini hissettirmektedir (Coşkun, 1987: 2). Ancak performans denetimini yapacak iç denetçilerin mevcut kadro durumunun buna elverişli olduğu söylenemez. Zira 2006/10654 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile tüm kamu idareleri için ihdas edilen toplam 1382 iç denetçi kadrosunun yetersizliği bu kaygımızı doğrulamaktadır. Mevcut kadrolarla bunun gerçekleştirilmesi imkansız görünmektedir. Diğer taraftan bu elemanların, performans denetimini yapabilecek bilgilerle donatılması gerekmektedir. Bunun da önemli bir zihniyet değişimi gerektiren uzun bir süre alacağını söylemek zor olmayacaktır. İç denetçiler açısından diğer bir olumsuzluk da bağımsızlık sorunudur. 5018 sayılı Kanun'la oluşturulan İç denetim Koordinasyon Kurulu'nun bunu sağlayacak mekanizmalardan yoksun olduğunu belirtmek gerekir (Keleş, 2006b: 269).

Zira Avrupa Birliği, "Kamu İç Mali Kontrolü" başlığı altında iç denetimin bağımsızlığı konusuna özel bir önem vermektedir. Fonksiyonel bağımsızlık, iç denetim faaliyetlerinde mutlaka bulunması gereken bir nitelik olarak değerlendirilmekte, özellikle iç denetçinin objektif risk değerlendirmeleri temelinde hazırlayacağı

iç denetim programına üst yöneticinin müdahale etmemesi talep edilmektedir (Gösterici, 2006: 185-186).

Oysa 5018 sayılı Kanun’a göre iç denetim programı üst yöneticinin onayı ile yürürlüğe konulmaktadır. Bu nedenle denetimin ayrı bir disiplin olarak ele alınıp, mesleğin nitelikleri, etik kuralları, denetim elemanlarının genel çalışma usul ve esasları, denetimin niteliği, kapsam ve ilkeleri, denetim raporlarının hazırlanması, sunulması, sonuçları ve yaptırımlarını kapsayacak yasal düzenleme yapılması önerilmektedir (Arslan, 2004b: 141).

Diğer taraftan yeni kamu mali yönetim ve denetim sisteminde merkezi yönetimin taşra kuruluşlarının iç denetimine ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu durumda taşrada iç denetimin yapılmayacağı gibi bir sonuç ortaya çıkmaktadır.

2.4.3. Dış Denetimin Niceliği ve Niteliği Değişmiştir

5018 sayılı Kanun’un 68. maddesinde “Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetimin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin mali faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının TBMM’ye raporlanmasıdır” hükmü bulunmaktadır. Bu hüküm dış denetim sistemi ve tekniği açısından iki önemli yenilik getirmektedir.

2.4.3.1. Niceliksel Yenilik ve Sayıştayın Denetim Alanı

Yeni sistemle Sayıştayın denetim alanı genel yönetim kuruluşlarının tümünü kapsayacak şekilde genişletilmiştir. Bu niceliksel değişiklik 5018 sayılı Kanun’un kapsamına paralel bir şekilde ortaya çıkmıştır. Sayıştay denetiminin kapsamının genişletilmesi olumlu olarak değerlendirilmektedir (Saraç, 2005: 158). Zira, dünyada kabul gören temel yaklaşım, tüm kamu fonlarının, kaynaklarının ve faaliyetlerinin parlamento adına denetim görevi yapan Sayıştaylar tarafından denetlenmesidir. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Organizasyonu (INTOSAI)’nin Lima Bildirisinde, devlet faaliyetlerinin geleneksel mali çerçevenin dışına çıkarak, ekonomik ve sosyal sektörleri de kapsayacak şekilde Sayıştay denetimine tabi olması gerektiği vurgulanmıştır. Bu noktadan hareketle, 6085 sayılı Kanun uyarınca Sayıştay;

- Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerini,
- Sermayesindeki kamu payı doğrudan veya dolaylı olarak %50’den fazla olan kanunla kurulmuş anonim ortaklıkları,
- Kamu payı %50’den az olmamak kaydıyla yukarıda sayılan idare ve kuruluşların oluşturduğu kuruluş ve şirketleri,
- Kamu idarelerinin her türlü borçlanma, hibe, Hazine garantisi, fon akışı ve kullanımlarını,

- Kamu idarelerine ait tüm hesap, fon, kaynak ve faaliyetleri,
- Yapılan andlaşmalar çerçevesinde uluslararası hesap ve işlemleri,
- 3346 sayılı Kanun kapsamındaki KİT'lerle fonları denetleyecektir.

Ne var ki, dış denetimin Sayıştayca yapılacağını öngören açık hükme rağmen, özel bütçeli idareler kapsamındaki bazı idareler, kendi özel mevzuatından kaynaklanan hükümlerle eski alışkanlıklarına devam ederek oluşturdukları 2-3 kişilik “denetim kurulu” marifetiyle dış denetim yaptırmaya devam etmektedirler. Görüşümüze göre, 5018 sayılı Kanun’un 68. maddesiyle bu kurullarca gerçekleştirilen dış denetim faaliyetleri, 01/01/2006 tarihi itibarıyla hükümsüz hale getirilmiştir. Kanuna aykırı olarak devam eden bu fiili durumun en kısa zamanda ortadan kaldırılması gerekmektedir (Akyel ve Söyler, 2010: 258).

Bu noktada Sayıştaya düşen görev, dış denetim kapsamına alınan tüm kamu idarelerinin hesap, işlem, karar ve faaliyetlerinin tam olarak, aksatılmadan, zamanında ve usulüne uygun olarak denetlenmesidir.

2.4.3.2. Niteliksel Yenilik ve Sayıştayın Denetim İşlevi (Rolü)

6085 sayılı Kanun Sayıştayın denetim alanını genişletmekle yetinmemiş, denetimin niteliğini de değiştirmiştir. Öyle ki dış denetim çerçevesinde Sayıştaya düzenlilik denetimi yanında performans denetimi yetkisi de verilmiştir. Düzenlilik denetimi, mali denetim ve uygunluk denetiminden oluşmaktadır. 6085 sayılı Kanun’un 2. ve 36. maddelerine göre mali denetim, kamu idarelerinin hesap ve işlemleri ile mali faaliyet, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin değerlendirme sonuçları esas alınarak, mali rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin denetimi ifade etmektedir. Uygunluk denetimi ise kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunun incelenmesine ilişkin denetimi ihtiva etmektedir. 6085 sayılı Kanun’un 35. maddesinde de düzenlilik denetiminin ilkeleri sayılmıştır. Bu ilkelere göre;

- Denetim, genel kabul görmüş uluslararası standartlara uygun olarak yürütülür.

- Denetçiler, çalışmalarını bağımsız ve tarafsız olarak yürütür.
- Denetimlerde güncel denetim metodolojilerine uyulur.
- Denetimin etkinliği için, denetlenen kurum mensuplarının mesleki ve teknik yeterlilikleri geliştirilir.

- Kalite güvencesi sağlamak için, denetim safhaları, mesleki ve etik kurallara uygunluk noktasında gözden geçirilir.

Düzenlilik denetimin aşamaları ise planlama, denetim programlarının hazırlanması ve uygulanması, raporlanması ve bunların TBMM ve ilgili kamu idarelerine gönderilmesidir. Doğaldır ki demokrasilerde parlamentonun kamuya ait

gelir, gider ve malların iyi yönetildiğine, vatandaşların ödedikleri vergiler ile yapılan kamu harcamalarının karşılığının alındığına ilişkin güvence vermesi mutlak bir durumdur (Altıntaş, 2011: 17). Bunu da büyük ölçüde parlamento adına denetim yapan Sayıştaylar sağlayabilir. Performans denetimi ise hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesini ifade etmektedir. Performans kavramı da belirlenen hedef ve göstergelere ulaşma seviyesi olarak tanımlanmıştır. Bu noktada Sayıştay ölçüm mü yapacak? Yoksa denetim mi yapacaktır? Ağırlıklı olarak hem ölçüm, hem de denetim yapılacağı merkezindedir. Zira Kanun'da kullanılan kavram, performans denetimidir (Turhan, 2011: 94). Zira sadece ölçüm yapmak amaca hizmet edemez. Öte yandan performans denetiminin amaçlarına bakıldığında, bunların gerçekten çağdaş kamu yönetiminin iyileştirilmesi bağlamında son derece olumlu unsurlar olduğu anlaşılabacaktır. Performans denetiminin amaçlarını aşağıda olduğu gibi sıralamak mümkündür (Ünal ve Yalçın, 2006: 74):

- Performans hesap verme sorumluluğunu artırmak,
- Performansın geliştirilmesini sağlamak,
- İdari ve mali performansları teşvik etmek,
- Performans için bilgi temin etmek.

Sayıştay bu çerçevede kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığını belirleyerek, faaliyet sonuçlarının ölçülmesini ve performans bakımından değerlendirmesini yapacaktır. Ancak, performans denetimlerinin başarılı olabilmesi için, kamu kurum ve kuruluşlarının performans yönetimlerini oluşturmaları ve bu bağlamda performans ölçüm tekniklerini kurmaları, bunun yanında denetim elemanlarının zihniyet itibarıyla buna hazırlanmaları gerekmektedir (Arslan, 2004b: 137). Performans denetimi için istihdam edilecek Sayıştay denetçileri arasına mühendislik fakülteleri mezunları gibi teknik bilgiyle donatılmış elemanların da dahil edilmesi gerektiği düşünülmektedir.

Diğer taraftan kabul etmek gerekir ki performans raporları hukuki ve mali sonuçlar doğurmamaktadır. Zira bu raporlar bir nevi danışmanlık hizmeti sunan, tavsiye raporlarıdır. Ancak, performans denetiminde rastlanan yanlış uygulamalar, yargılamaya esas raporlarda gösterilebilir (Akbulut, 2011: 233).

Dış denetim örgütü olarak Sayıştayın Parlamento adına yaptığı denetimin, mali saydamlığı ve hesap verebilirliği geliştirmek amacıyla aşağıdaki hususları içermesi gerektiği ifade edilmektedir (Gülen, 2006):

- Kamu kaynağının kullanıldığı her yer denetim kapsamında olmalıdır.
- Sayıştay kendi performansını da değerlendirerek kamuoyuna sunmalıdır.
- Kamuoyuna ve parlamentoya, açık, anlaşılır, güvenilir raporlar ve iyi uygulama örnekleri sunmalıdır.

- Raporları eleştirel olmaktan öte, yapıcı ve sonuç almaya odaklanmalıdır.
- Denetimlerini uluslararası genel kabul görmüş standartlara göre yapmalıdır.

Sayıştayın artan önem ve rollerini gereği gibi yerine getirebilmesi için, bir yüksek denetim organının sahip olduğu; bağımsızlık, denetim standartları ve yöntemlerini geliştirme ve uygulama kapasitesi, bilgi paylaşımı ve değerlerinin/faydalarının kamuoyu ile paylaşılması alanlarında ileriye gören ve üretken çözümler bulmaya yönelik özelliklerle mücehhez kılınması gerektiği vurgulanmaktadır (Akyol, 2010: 124).

Belirtmek gerekir ki, Sayıştayın artan önemi, yukarıda ilgili ayrımlarda belirtilen rollerini gereği gibi oynaması ölçüsünde kendini hissettirecektir.

SONUÇ

5018 ve 6085 sayılı Kanun'larla bu Kanun'lara ilişkin ikincil mevzuatla oluşturulan yeni kamu mali yönetim ve denetim sisteminin dört temel direğini oluşturan, bütçeleme, muhasebeleştirme, raporlama ve denetim teknikleri çerçevesinde Sayıştayın rolünün analiz edildiği bu çalışmada aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır.

a) Bütçeleme tekniği ve süreçleri açısından konuya yaklaşıldığında;

- Bütçe kapsamının genişletilmesinin genellik ve birlik ilkeleri açısından olumlu olduğu, ancak Sayıştay denetimi kapsamında olmakla birlikte, 5018 sayılı Kanun kapsamından çıkarılan ve önemli ölçüde kamu kaynağı kullanan TOKİ, TRT, TMSF, Milli Piyango İdaresi ve Spor Toto Teşkilatı gibi kuruluşların yeniden kapsam içine alınmalarının elzem olduğu,

- Stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme tekniğine geçilmesinin olumlu olduğu, ancak bunun performans göstergelerinin sağlıklı belirlenmesine ve performans denetiminin iyi işletilmesine bağlı olduğu,

- Bütçe hazırlama sürecinin öne alınmasının plan-program ve bütçe ilişkisinin sağlıklı kurulması açısından olumlu olduğu, ancak mali yönetimin çeşitli bakanlıklar ve birimler arasında bölünmesinin rasyonel kaynak tahsis sürecini olumsuz etkilediği,

- Analitik bütçe sınıflandırmasına geçilmesinin, kaynakların muhtelif açılardan dağılımını göstermesi bakımından olumlu olduğu,

- Mali saydamlığın sağlanması için, mali istatistik, faaliyet raporu ve mali durum raporu yayımlama sistemine geçildiği, ancak düzenleyici ve denetleyici kurumların mali durum ve faaliyet raporu düzenleme zorunluluğu dışında tutulmasının önemli bir eksiklik olduğu,

sonucuna ulaşılmış olup; Sayıştayın bütçelemeye yönelik teknik ve süreçler açısından belli başlı rolünün etkin bir dış denetimi gerçekleştirmek olduğu açıktır. Sayıştay bu rolünü başarıyla gerçekleştirdiği ölçüde bütçe uygulamaları daha rasyonel bir temele oturmuş olacaktır. Ayrıca denetim faaliyetlerinin hızlandırılmasının da bu noktada hayati bir önemi ve rolü bulunmaktadır.

b) Muhasebeleştirme tekniği ve süreçleri açısından konuya yaklaşıldığında;

- Devlet muhasebesinde standart sağlanması için tüm genel yönetim kapsamındaki idareler için bir muhasebe yönetmeliği düzenlenmesinin olumlu bir gelişme olduğu,

- Devlet muhasebesinde raporlama sistemine geçilerek, muhasebe kayıtları yanında raporlama tekniğine de yer verilmesinin, mali saydamlık, hesap verebilirlik ve etkin kaynak kullanımı bakımından yararlı olduğu, bu yolla tüm kesimlerin devlet faaliyetleri konusunda bilgi sahibi olduğu,

- Tahakkuk esaslı muhasebe sistemi benimsenmek suretiyle, devletin nakit hareketleri yanında, varlıklarını, yükümlülüklerini ve diğer ekonomik akımlarını da izlemenin imkan dahiline girdiği,

- Duran varlıkların devlet muhasebe sistemine dahil edilmesi nedeniyle, devletin mal varlığının ortaya çıkarılmasının devletin bilançosunun ulusal ve uluslararası standartlara uyulanması bakımından yararlı olduğu,

sonucuna ulaşılmış olup; Sayıştayın muhasebeleştirmeye yönelik teknik ve süreçler açısından önemli rollere sahip olduğu görülmektedir. Öyle ki Sayıştay, gerek yüksek denetim organı, gerekse hesap mahkemesi sıfatıyla, kamu hesaplarının denetimi ve kesin hesabının sonuçlandırılması noktasında süratli bir yargılama faaliyeti gerçekleştirmesi önem arz etmektedir.

c) Raporlama tekniği ve süreçleri açısından konuya yaklaşıldığında;

- Raporlamanın mali saydamlık ve hesap verebilirliğinin sağlanmasında önemli bir araç olduğu, ancak düzenleyici ve denetleyici kuruluşların faaliyet raporu düzenleme mecburiyeti dışında tutulmasının, bu alanda bir zafiyet oluşturduğu,

- Mali istatistiklerinin sadece yayımlanmasının yeterli olmadığı, anlamlı sonuçlara ulaşılması bakımından uluslararası genel kabul görmüş rasyo analizleri ile bunların değerlendirilmesinin ve yorumlanmasının daha anlamlı olduğu,

- Sayıştayın hazırladığı raporların etkinliğinin söz konusu raporların TBMM tarafından ayrıntılı bir şekilde değerlendirilmesine bağlı olduğu, bunun için özel ihtisas komisyonuna ihtiyaç duyulduğu,

sonucuna ulaşılmış olup; Sayıştayın raporlama teknik ve süreçleri açısından da önemli roller üstlendiği görülmektedir. Gerek ilgili kamu idarelerince, gerek Maliye

Bakanlığınca, gerekse bizzat Sayıştay tarafından hazırlanan raporların şeffaf, güvenilir ve objektif unsurlar içermesi gerekmektedir. Sayıştay söz konusu dokümanlara güvenilirlik sağladığı ölçüde, kendi saygınlığını da pekiştirmiş olacaktır.

d) Denetim tekniği ve süreçleri açısından konuya yaklaşıldığında;

- İç kontrol sisteminin kurumsallaştırılmak suretiyle, bundan böyle zorunlu, periyodik ve organize edilen kontrol ve denetim birimleri tarafından sistematik bir şekilde yapılmasının çok olumlu olduğu,

- İç denetimin öncelikle risk esaslı denetim tekniği ile takviye edilmesinin, kamu yönetiminde tahmin edilebilir risklerin önceden belirlenerek, bunların önlenmesi veya en aza indirilmesi açısından çok olumlu olduğu, keza iç denetimin performans denetimine odaklaştırılarak, idarelerin mali karar ve faaliyetlerinin ölçülmesi ve denetlenmesinin olumlu olduğu, ancak performans denetiminin başarılı olabilmesi için, performans göstergelerinin sağlıklı bir şekilde belirlenmesi, iç denetçilerin sayılarının artırılması, bağımsızlıklarının geliştirilmesi ve bu alandaki bilgilerle donatılmasının zorunlu olduğu,

-Dış denetimde Sayıştayın denetim alanının tüm genel yönetim kapsamındaki idareleri içerecek şekilde genişletilmesinin ve Sayıştaya düzenlilik denetimi yanında performans denetimi yetkisi verilmesinin olumlu olduğu, ancak Sayıştay denetçilerinin sayı ve nitelik itibarıyla buna hazır hale getirilmesinin de gerekli olduğu, diğer taraftan, 5018 sayılı Kanun’la dış denetim yetkisinin Sayıştaya verilmesine rağmen, bazı özel bütçeli kuruluşlarda kendi özel kanunları ile daha önceden oluşturulan 2-3 kişilik “denetim kurulları”nın görevlerini sürdürmesinin yasal bir yönünün kalmadığı, bu fiili durumun en kısa zamanda ortadan kaldırılması gerektiği,

sonucuna ulaşılmış olup; Sayıştayın denetim teknik ve süreçleri açısından çok hayati roller üstlendiği görülmektedir. Sayıştay söz konusu rollerini genel kabul görmüş uluslararası standartlara uygun, tarafsız, objektif, nesnel bir anlayışla yerine getirmesi ölçüsünde başarısını kanıtlamış olacaktır. Öyle ki, kamu idarelerinin performansını ölçmeye çalışan bir Sayıştayın, önce kendi performansını kamuoyu ile paylaşması gerekir. Aksi halde yaptığı denetim faaliyetleri toplumda yeterli ilgiyi göremeyecektir.

KAYNAKÇA

- Akbulut, Erol (2011), Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi Sempozyumu Kapanış Paneli, Ege Üniversitesi, İzmir, 25-27 Mart.
- Aksoy, Şerafettin (1994), Kamu Maliyesi, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Aktan, H. Basri (2006), "Türk Kamu Mali Yönetiminde Saydamlık", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 298, Haziran.
- Akyel, Recai, Söyler, İlhami (2010), "Yönetimin Kontrol Fonksiyonu Bağlamında Kamu Harcamalarının Kontrolü", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:258, Mart.
- Altınok, Tefik (1973). "Devlet Muhasebe Sisteminde Ayniyat Muhasebesi", Maliye Dergisi, Sayı:4, Temmuz-Ağustos.
- Altıntaş, Abdullah (2011), "6085 sayılı Kanun Bağlamında Düzenlilik Denetimi", Dış Denetim Dergisi, Sayı:3, Ocak-Şubat-Mart.
- Altun, Nurullah, Karaca, Nevran (2006), "Türkiye Devlet Muhasebesi Sisteminde Son Değişikliklere İlişkin Değerlendirme ve Öneriler", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:302, Ekim.
- Anıl, Haluk (1982), Kamu Maliyesi ve Kaynak Kullanımında Etkinlik (Niteliksel Bir Yaklaşım), AİTİA. Maliye Fakültesi Yayını, Ankara.
- Arcagök, Sait (2004), "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda Öngörülen Düzenlemeler", Bütçe Dünyası Dergisi, Sayı:18, İlkbahar.
- Arslan, Ahmet (2002), "Kamu Harcamalarında, Verimlilik, Etkinlik ve Denetim", Maliye Dergisi, Sayı:140, Mayıs-Ağustos.
- Arslan, Ahmet (2004a), "Türk Kamu Mali Denetim Sisteminin Sorunları ve Çözüm Önerileri", Mali Kılavuz Dergisi, Sayı:24, Nisan-Haziran Eki.
- Arslan, Ahmet (2004b), "5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Kamu Harcama Sisteminde Yapılan Düzenlemeler", Maliye Dergisi, Sayı:145, Ocak-Nisan.
- Atıyas, İzak, Sayın Şerif (2005), "Devletin Mali ve Performans Saymanlığı", <http://www.tesev.org.tr>
- Bağbaşıoğlu, Ahmet (2004), "5018 sayılı Kanun Hükümleri Çerçevesinde Kamu Mali Yönetimimizde Yer Alanların Görev, Yetki ve Sorumlulukları", Mali Kılavuz Dergisi, Sayı:25, Temmuz-Eylül.
- Baktır, Muzaffer (2006), "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda Sorumlular, Sorumluluklar ve Yaptırımlar", Mali Kılavuz Dergisi, Sayı: 32, Nisan-Haziran.
- Barçın, Bahadır (2012), Yeni Sayıştay Denetimi ve Yargı Sistemi, Mali Yönetim ve Denetim Yayını, Ankara.
- Candan, Ekrem (2006a), "Eski ve Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminin Mukayeseli Olarak Değerlendirilmesi ve 5018 sayılı Kanun'la Öngörülen Esaslar ve Getirilen Yenilikler I", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:295, Mart.

- Candan, Ekrem (2006b), “Eski ve Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminin Mukayeseli Olarak Değerlendirilmesi ve 5018 sayılı Kanun’la Öngörülen Esaslar ve Getirilen Yenilikler-II”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:296, Nisan.
- Candan, Ekrem (2006c), “Kamuda İç Denetime Geçiş Sürecinde İç Denetçiliğe Yapılan Atamalar”, Vergi Raporu Dergisi, Sayı:81, Nisan-Mayıs.
- Candan, Ekrem (2006d), “Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sistemi ve Süreçlerinin Tasarlanması, Uygulanması ve Geliştirilmesinde Uyulacak Usul ve Esaslar”, Mali Yönetim ve Denetim Dergisi, Sayı:38, Mayıs-Haziran.
- Coşkun, Gülay (1987), “Sayıştay ve Etkinlik Denetimi”, Cumhuriyet Gazetesi: 1 Haziran.
- Cura, Serkan (2003), “Türkiye’de Mali Şeffaflığı Sağlamaya Yönelik Bir Uygulama, Analitik Bütçe Sınıflandırması”, Marmara Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt: XVIII, Sayı:1.
- Çakır, İ. Hakkı (2006), “Kamu Kaynağının Kullanılmasında Mali Şeffaflık ve Hesap Verme Sorumluluğunun Rolü”, Güncel Mali Sorunlar, Editör: E. Karaarslan, MUK-DER Yayını, Ankara.
- Çetiner, Ertuğrul, Söyler, İlhami, Çolak, H. Bayram (2011), Devlet Muhasebesi, Teori, Bütçeleme İşlemleri ve Muhasebe Kayıtları, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Çolak, H. Bayram (2006a), “Kamu İdareleri İçin Tahakkuk Esaslı Muhasebe Neler Getiriyor”, E-Yaklaşım Dergisi, Sayı:37, Ağustos.
- Çolak, H. Bayram (2006b), “5018 sayılı Yasa, Kamu Mali Yönetimimize Neler Getiriyor-1”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:216, Eylül.
- Demir, Ömer (2006), “İç Kontrol Kavramı ve Modelleri”, Güncel Mali Sorunlar.
- Dişli, Mustafa (2004), Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi (Açıklamalı Çözümlü), MUK-DER Yayını, Ankara.
- Erüz, Ertan (2005), “Orta Vadeli Bütçe Sistemine Geçerken Vergi Politikamız”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:289, Eylül.
- Gösterici, Hüseyin (2006), “Kamu İç Mali Kontrol Sisteminde İç Denetimin Bağımsızlığı – Fonksiyonel Bağımsızlık”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:295, Mart.
- Gülen, Fikret (2006), “Hesap Verme Sorumluluğu ve Bağımsız Kurullar”, <http://www.tesev.org.tr> Erişim tarihi: 12.06.2012
- Hançer, Selcan (2003), “Ekonomik Kodlama Açısından Analitik Bütçe Sınıflandırması”, Bütçe Dünyası Dergisi, Sayı:16, Sonbahar.
- Hastürk, Mesut (2006), “Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme”, Güncel Mali Sorunlar.
- İşık, Hüseyin (2004), “Amaç, Sistematiği, İşleyişi ve Sınırlılıklarıyla Performansa Dayalı Bütçeleme”, Bütçe Dünyası Dergisi, Sayı:17, Kış.
- Karaarslan, Erkan (2004), “Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni”, Sayıştay Dergisi, Sayı:54, Temmuz-Eylül.

- Karaarslan, Erkan (2006a), “Kamu Harcamalarında Denetim”, Güncel Mali Sorunlar.
- Karaarslan, Erkan (2006b), “5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’na Göre Denetim”, Mali Hukuk Dergisi, Sayı:121, Ocak-Şubat.
- Karabeyli, Levent (1999), Risk Denetimi, Sayıştay Başkanlığı Yayını, No:4, Ankara.
- Kazan, Ahmet (2010), “5018 sayılı Kanun ile Sayıştay Kanun Teklifi Bağlamında Sayıştayın Türkiye Büyük Millet Meclisine Sunacağı Raporlar”, Dış Denetim Dergisi, Sayı:1, Temmuz-Eylül.
- Keleş, Hayrullah (2006a), “Etkin Bir İç Denetim İçin Temel Şartlar”, Güncel Mali Sorunlar.
- Keleş, Hayrullah (2006b), “Kamuda Risk Esaslı Denetim”, Güncel Mali Sorunlar.
- Kerimoğlu, Baki (2004), “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Çerçevesinde Harcama Reformu, Kesin Hesap ve Parlamento Denetimi”, Mali Kılavuz Dergisi, Sayı:23, Ocak-Mart.
- Kerimoğlu, Baki (2006), “Kamu Mali Yönetimini ve Kontrol Kanunu’nda Devlet Muhasebe Sistemi”, Güncel Mali Sorunlar.
- Kesik, Ahmet (2006), “Yeni Bütçeleme Anlayışı Açısından 2006 Yılı Bütçesinin Değerlendirilmesi-II”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:157, Ocak.
- Kızılkaya, Eyüp (2004), “Kamuda Muhasebe Birliği Çalışmaları”, Mali Kılavuz Dergisi, Sayı:25, Temmuz-Eylül.
- Kızılkaya, Eyüp, Adanır, Mahir (2010), “Kamu Mali İstatistikleri ve Rasyo Analizi”, Güncel Mevzuat Dergisi, Sayı:56, Ağustos.
- Kızılkaya, Eyüp (2011), “Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi Sempozyumu”, Bildiri, Ege Üniversitesi, İzmir, 25-27 Mart.
- Kızıлтаş, Emine (2003), “Çok Yıllı Bütçeleme” Bütçe Dünyası Dergisi, Sayı:16, Sonbahar.
- Kocabaş, Bilal (2004), “Analitik Bütçe Sınıflandırması”, Mali Kılavuz Dergisi, Sayı:26, Ekim-Aralık.
- Koç, Mustafa (2004), “Yönetimde Moda Terim, Stratejik Yönetim”, Bütçe Dünyası Dergisi, Sayı:17, Kış.
- Koçdemir, Mehmet (2004), “Yeniden Düzenlemeler ve Uluslararası Tanımlarıyla Mali Denetim ve Performans Denetimi”, Mali Kılavuz Dergisi, Sayı:24, Nisan-Haziran.
- Köse, Hacı Ömer (2010), “Kamu Mali Yönetim Reformunun Etkileri ve 5018 sayılı Kanun’da Dış Denetim Tasarısına İlişkin Sorular”, Dış Denetim Dergisi, Sayı:1, Temmuz-Eylül.
- Kulaksız, Haydar (2005), “Genel Yönetimin Mali Riskleri ve Risk Yönetiminde Mali Saydamlığın Önemi”, Mali Kılavuz Dergisi, Sayı:29, Temmuz-Eylül.
- Kuzey, Pelin (2004), “Avrupa Kamu Yönetim İlkeleri”, Maliye Dergisi, Sayı:147, Eylül-Aralık.
- Mutluer, Kamil, Öner, Erdoğan, Kesik, Ahmet (2004), Bütçe Hukuku, Bilgi Üniversitesi Yayını, No:99/7, İstanbul.

- Oyan, Oğuz (2005), “Kamu Mali Yönetimi Artık Düzgün İşleyecek mi?”, Dünya Gazetesi, 25 Kasım.
- Sakınç, Süreyya (2011), “Kamu Yönetimlerinde Saydamlık ve Hesap Verme Sorumluluğu, Kavramsal Açıklamalar”, Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi Sempozyumu, Bildiri, Ege Üniversitesi, İzmir, 25-27 Mart.
- Söyler, İlhami (1994), “Kamu Finansmanı Açısından Devlet Mallarının Değerlendirilmesi”, Maliye Dergisi, Sayı:117, Mart-Aralık.
- Söyler, İlhami (1996), “Ekonomideki Gizli KİT’ler (Döner Sermaye İşletmeleri) ve Bütçe Disiplini Açısından Değerlendirilmesi”, Maliye Dergisi, Sayı:121, Ocak-Nisan.
- Söyler, İlhami (1997), “Kamu Kesiminde Kaynak Savurganlığı ve Çözüm Yolları”, Maliye Dergisi, Sayı:125, Mayıs-Ağustos.
- Söyler, İlhami (2005), “Devletin Duran Varlıklarının Muhasebeleştirilmesinin Kamu Maliyesine Yansımaları”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı:16, Eylül.
- Söyler, İlhami (2006), “Kamu Mali Yönetim Sisteminin Bütçe Teknik ve Süreçlerindeki Değişiklikler ve Yenilikler Açısından Değerlendirilmesi”, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitü Dergisi, Sayı:16, Aralık.
- Söyler, İlhami, Çolak, Mustafa (2012), “Yeni Kamu Mali Yönetim ve Denetim Sisteminde Raporlama”, Maliye Dergisi, Sayı:162, Ocak-Haziran.
- Söyler, İlhami (2007), “Kamu Mali Yönetim Sisteminin Denetim Tekniği ve Süreçleri Açısından Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:305, Ocak.
- Topakkaya, Ali (2006), “Tahakkuk Esaslı Muhasebe Uygulamaları Üzerine Bir Çalışma”, Uzman Bakış Dergisi, Sayı:2, Temmuz-Eylül.
- Tosun, Hikmet, Cebeci, Uğur (2006), 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, (Açıklamalı ve Karşılaştırmalı), MUK-DER Yayını, Ankara.
- Tuncer, Selahattin (2006), “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nda Yapılan Değişiklikler”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:295, Mart.
- Turhan, Murat (2011), “6085 sayılı Kanun ve Performans Denetiminin Geleceği”, Dış Denetim Dergisi, Sayı:3, Ocak-Şubat-Mart.
- Üçbaş, Abdurrahman (2004), “5018 sayılı Kanun’un Kamu Maliyesine Getirdikleri”, Mali Kılavuz Dergisi, Sayı:25, Temmuz-Eylül.
- Ünal, Mesut, Yalçın, Gülşah (2006), “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve Performans Denetimi”, Mali Hukuk Dergisi, Sayı:121, Ocak-Şubat.
- Yılmaz, Nebi (2011), “Sayıştayın Raporlama Görevi ve Sayıştay Raporları”, Dış Denetim Dergisi, Sayı:3, Ocak-Mart.

AFET RİSKLERİNİ AZALTMAK - SAYIŞTAYLARIN ROLÜ

Arife COŞKUN*
Levent KARABEYLİ**

ÖZET

Bu çalışmanın amacı, Sayıştayların afet risk ve zararlarını azaltmaya yönelik faaliyetleri nasıl denetlemesi gerektiğine ilişkin özgün bir perspektif ve yaklaşım oluşturulmasıdır. Bu çerçevede, konunun uluslararası toplum tarafından ele alınış yöntemi ve yeni yönelimler, parlamento ve hükümetlerin politika üretme ve uygulamaya ilişkin sorumlulukları ile bu sorumlulukları yerine getirirken diğer kurum ve kuruluşlarla etkileşimleri ele alınmıştır. Makalede temel olarak, afet risk ve zararlarını azaltma faaliyetlerinin daha iyi yönetilmesine ilişkin dünya Sayıştaylarının katkı verme biçimleri, denetim tür, yöntem ve yaklaşımları irdelenerek, Sayıştayların bu alana ilişkin denetimlerini nasıl tasarlamaları gerektiğine ilişkin bir çerçeve oluşturulmaya çalışılmıştır. Ayrıca, bu alanda uluslararası ve bölgesel işbirliklerinin geliştirilmesinin önemine vurgu yapılmıştır. Konu bütün bu yönleriyle irdelenirken, gerek politika üretiminde gerekse faaliyetleri planlamada, afet kavramına ilişkin bir algı sapmasının başarıyı ve köklü çözümleri önleyen etkisine dikkat çekilmiştir. Vatandaşa karşı sorumlulukları kapsamında Sayıştayların, soruna nasıl katkı verebilecekleri tartışılarak, denetim yaklaşım ve yöntemlerini de içeren öneriler geliştirilmiştir.

Afet risk ve zararlarının azaltılmasına yönelik faaliyetlerin nasıl denetleneceğine ve denetimde nelere odaklanılacağı konusuna özgün bir perspektif getiren bu çalışmanın, temel olarak yüksek denetim örgütleri ve iç denetim birimlerinin denetim faaliyetlerinin geliştirilmesine katkı sağlaması beklenmektedir. Ayrıca, gelecekteki akademik çalışmalara, uygulamacı birimler ve sivil toplum kuruluşlarının çalışmalarına da ışık tutacağı düşünülmektedir. Kuşkusuz, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, parlamentoların ve vatandaşların dikkatinin bu alanda odaklanılması gereken hususlara çekilmesi, olası en büyük katkı olacaktır.

Anahtar Kelimeler: Afet yönetimi, Risk azaltma, Performans denetimi, Aşağıdan-yukarı perspektif

REDUCING DISASTER RISKS-THE ROLE OF SAIs

ABSTRACT

This study aims at formulating an original perspective and approach regarding how SAIs should audit disaster risk and hazard reduction activities. Within this context, it addresses the methods and new approaches adopted by the international community, the responsibilities of the Parliament and governments to generate and implement policies in the area as well as their interactions with other institutions and organizations in discharging this responsibility. This study mainly looks into how SAIs add value to the better management

* Sayıştay Uzman Denetçisi

** Sayıştay Uzman Denetçisi

of disaster risk and hazard reduction activities as well as their audit types, methods and approaches, and tries to establish a framework regarding how SAIs should design their audits in this specific area. The significance of international and regional collaboration is also highlighted. While elaborating on the issue from all these aspects, this study points out the fact that a misperception related to the concept of disaster adversely affect the success as well as the generation of radical solutions both in policy-making and planning of these activities. How SAIs can contribute to the area in line with their responsibility against the public is discussed and recommendations covering also the audit approaches and methods are developed.

This study, which introduces a specific perspective regarding how SAIs should audit disaster risk and hazard reduction activities and the areas of focus in the audit, is expected to contribute primarily in the development of the audit activities of supreme audit institutions and internal audit units. Furthermore, it is considered that this study will also guide the future academic studies as well as the works of implementing units and the NGOs. It is beyond doubt that within the framework of accountability, drawing the attention of Parliaments and the public to the issues of concern in this area will be the greatest possible contribution.

Keywords: Disaster management, Risk reduction, Performance audit, Bottom-up perspective

GİRİŞ

Afetler insanlığın sağladığı tüm gelişmelere karşın, toplumları giderek artan büyük acı ve yıkımlara maruz bırakmaya devam etmektedir. Bu durum, afet olgusuna karşı yeni bakış açılarının geliştirilmesi ve mevcut politikaların gözden geçirilmesi gereksinimini doğurmuş ve konuyu uluslararası toplumun gündemine getirmiştir. Birleşmiş Milletlerin düzenlediği konferanslar çerçevesinde ortaya çıkan uluslararası strateji ve eylem planlarında, daha önce sadece afet sonrası kriz yönetimi ile özdeşleşen afet yönetimi anlayışı yerini, afet risk ve zarar azaltma stratejilerine öncelik veren yeni bir yönetim anlayışına bırakmıştır. Bu değişim, kuşkusuz Sayıştayların da afet yönetimi alanındaki denetimlerini gözden geçirmesini ve bu alandaki toplumsal ihtiyaçlara yanıt veren yaklaşımlar geliştirmesini zorunlu kılmaktadır.

Bu çalışmada, her yıl insanlık için önemli yıkım ve acılara neden olan afetlere karşı risk yönetimini öncelikli hale getiren yeni uluslararası politikalar ışığında, afet yönetiminin yeniden yapılandırılması ve bu çerçevede Sayıştayların rollerini hangi yaklaşım, yöntem ve araçlarla yerine getirmesi gerektiği tartışılmaktadır. Bu bağlamda çalışma, “Sayıştaylar afet risk ve zararlarını azaltmaya yönelik faaliyetleri nasıl denetlemelidir?” temel sorusu çerçevesinde yapılandırılmıştır. Yeni afet politikalarının tanımlanması ve yeniden yapılanmada Sayıştayların rol ve sorumluluklarının tespiti, temel sorunun cevaplandırılmasına zemin hazırlamaktadır. Bu alanda hesap verme sorumluluğunun gerçekleşmesine katkı sağlamak için Sayıştayların denetim perspektifi ve yöntemi ne olmalıdır, hangi denetim türü ve

yaklaşımı uygulanmalıdır, denetim programı hangi hususları kapsamalıdır vb. alt sorular “nasıl denetlemeli” sorusuna açılım getirmektedir.

Afet gibi devasa bir olgu ile mücadele, parlamentolar, hükümetler, sivil toplum kuruluşları, üniversiteler, meslek örgütleri ve toplumun tüm katmanlarının, hatta uluslararası toplumun ortak ve koordineli çabasıyla mümkündür. Bu alandaki Sayıştay denetimlerinin kapsamı ve yetkinliğinin geliştirilmesi, çok aktörlü afet risk ve zarar azaltma faaliyetlerinin planlı ve koordine bir şekilde yürütülmesine; tüm taraflara bağımsız ve objektif bilgi sağlayarak, toplumsal duyarlılığın artırılmasına ve hesap verme sorumluluğunun gerçekleşmesine katkı sağlayacaktır.

Afet risk ve zararlarını azaltmayı öncelik olarak benimseyen politikalar 1990’lı yıllarda, uluslararası toplumun gündemine girmiştir. Geçen süreçte, ağırlıklı olarak, bu politikaların nasıl hayata geçirileceğine yönelik arayışlar literatüre hakim olmuştur. Denetim alanındaki boşluğu dikkate alarak, Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı, INTOSAI, söz konusu dinamikler çerçevesinde Sayıştayların bu alandaki denetimlerinin daha etkin hale getirilmesi amacıyla bir çalışma grubu oluşturmuştur. Çalışma Grubu’nun önemli faaliyet alanlarından birisi “afet hazırlıklarının denetimi” olarak belirlenerek, bu alana ilişkin denetim rehberi hazırlama görevi Türk Sayıştayına verilmiştir (INTOSAI, 2008). Türk Sayıştayı tarafından hazırlanan ve Ekim 2012 itibarıyla INTOSAI standartları arasında ISSAI 5510 olarak görüşe açılan “Afet Hazırlıklarının Denetimi” rehberiyle de afet hazırlıklarının, Sayıştaylarca nasıl denetleneceğine ilişkin rehberlik yapılması hedeflenmiştir.

Parlamento adına denetim yapan yüksek denetim kurumlarının (Sayıştayların) ve Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı, INTOSAI’nin afet risk ve zararlarının azaltılması faaliyetlerine katkısı, çalışmada bu kurgu çerçevesinde ele alınmış ve Sayıştayların bu misyonlarını yerine getirirken denetimlerini nasıl biçimlendirmeleri gerektiğini, hangi denetim yaklaşım ve yöntemleri kullanabileceklerini konuya özgü bir perspektif ışığında irdelemek ve ortaya koymak hedeflenmiştir.

Bu çalışmada, ISSAI 5510 temel alınarak, öncelikle afet olgusu ile uluslararası politika ve yaklaşımlar temelinde konunun önemi ve uluslararası politikadaki değişim ele alınmıştır. Ayrıca süreçte, hükümet ve parlamentonun rolünün önemi vurgulanarak, Sayıştay denetimlerinin parlamento ve hükümetin yasama, karar ve uygulama süreçlerine katkısı vurgulanmaya çalışılmıştır. Afet risk ve zararlarının azaltılmasında Sayıştay denetiminin çerçevesi; Sayıştayların rolü, afet yönetimi ve hesap verme sorumluluğu, denetim yaklaşımı ve tipi, afet hazırlıklarının denetiminde odaklanılacak hususlar vd. başlıkları altında verilmeye çalışılmıştır.

Şüphesiz, toplumsal sorunların çözümleri konusunda doğrudan belirleyici yapı hükümetler ve hükümetlere halktan aldıkları yetkiyi devreden parlamentolardır. Sayıştaylar ise hükümetlerin ve bürokrasinin kendilerine devredilen (parasal ve yürütülen faaliyetler bağlamında) yetkileri, devreden iradesine uygun kullanıp

kullanmadığını ortaya koyma misyonunu yerine getiren bağımsız kuruluşlardır ve adına denetim yaptıkları parlamentoların ötesinde yetkinin asıl sahibi olan vatandaşlara karşı da sorumludurlar. Afet risk ve zararlarını azaltmaya yönelik faaliyetlerin denetiminde Sayıştayların nasıl bir yaklaşım ve programa sahip olmaları gerektiğine ilişkin bu tartışma dünya Sayıştaylarının politikalar karşısındaki hassas duruşunu da bu bağlamda irdeleyerek, bir anlamda Sayıştayların kırmızı çizgilerine projeksiyon tutmuştur. Bu çalışma ile Sayıştay performans denetimlerinin toplum gereksinimlerine yanıt arayan dinamik yapısı sergilenerek, sahip oldukları araçlara ilişkin farkındalığın geliştirilmesi çerçevesinde uygulayıcılara da (performans denetçilerine) katkı vermesi beklenmektedir.

1. AFET OLGUSUNA BAKIŞ

Afetler, öngörülemeyen bir zamanda, beklenmeyen bir yerde, deprem, kasırga, tsunami, kuş gribi, SARS, çığ, fırtına, sel, volkanik patlama, heyelan, yangın, gemi ve uçak kazası, terör, siber saldırı vb. gibi birçok şekilde ortaya çıkabilmektedir. Afet sonucunu doğuran tehlike ve tehditlerin gelişmesi, bazen günler veya haftalar sürebilmekte ya da bazen aniden ve hiçbir uyarı göstermeden gerçekleşebilmektedir. Her yıl milyonlarca insan afete maruz kalmakta ve afetlerin korkutucu sonuçlarıyla başa çıkmaya çalışmakta ve her yıl, her türlü afet dünyanın değişik yerlerini vurmaktadır. Afetler büyük yıkıma ve acıya sebep olurken, aynı zamanda yerel, ulusal ve bölgesel olarak ekonomileri de kötü bir şekilde etkilemektedir. Böylece afet risklerini azaltmak için gereği gibi ve yeterince çaba göstermeyen ya da gösteremeyen ülkeler ve toplumlar, bir yıkım ve yara sarma sarmalına girmektedir.

Son yıllarda afetlerin sıklığı ve yıkıcı etkilerinin arttığı gözlenmektedir. Haiti (2010), Şili (2010), Fukushima (2011), Van (2011) depremleri, Ekim 2012'de Sandy kasırgası, Guatemala ve Myanmar depremleri gibi ilk akla gelen belli başlı afetler bile afetlerin sıklığına, yarattığı can ve mal kayıplarına ve ekonomiye verdiği zarara dikkat çekmek için yeterlidir. Özellikle gelişmekte olan ülkelerin kalkınma çabaları sık yaşanan afetlerle kesintiye uğramakta, afet sonrası ekonomileri daha geriye gitmektedir. Bu nedenle, tehlike ve zarar görebilirlik analizleri ile birlikte riskleri belirlemek, değerlendirmek ve yönetmek sürdürülebilir kalkınmanın da ayrılmaz bir parçası olarak görülmektedir. Toplumdaki zarar görebilirliğin arkasında yatan sosyal, ekonomik, çevresel, teknik ve fiziksel nedenlerin üzerine gidilmesi ve ortadan kaldırılmaya çalışılması sadece afet risklerinin azaltılmasına değil, sürdürülebilir kalkınmaya ve çevre sorunlarının çözümüne de katkı sağlamaktadır. Aksi durumda, afet sonrası iyileştirme faaliyetlerinin maliyetine kıyasla daha düşük maliyetli girişimlerle afet risk ve zararları azaltılabilecek iken, uzun zaman içinde elde edinilen kazanımlar ve kaydedilen gelişmelerin kaybolması ve her şeyden önce ciddi can kayıpları riski ile karşı karşıya kalınmaktadır (UN, 2011c).

Aşağıda Tablo 1’de, son on yıl ve otuz yıl ortalaması ile son iki yıldaki afete dönüşen olay sayısı, ölü sayısı ve toplam kayıplar gösterilmiştir. Dünyada her yıl yaklaşık 800 doğal olay afete dönüşmektedir ve büyük can ve mal kayıplarına yol açmaktadır. Ülkemiz de afete maruz kalmaktadır. Son yıllarda yaşanan deprem ve su taşkınlarının küçük yerleşim alanlarını etkilemesi nedeniyle, afette görece daha az can ve mal kaybı olmuştur. Ancak, 1999 yılında yaşanan Marmara ve Düzce depremleri göstermiştir ki; nüfus yoğunluğunun fazla olduğu bölgelerde afet kayıpları çok yüksek olmaktadır. Nitekim bu depremlerde, 18.243 kişi hayatını kaybetmiştir. Hesaplanamayan ekonomik kayıpların yanı sıra, harcama yılları rakamlarıyla, sadece 44.433 geçici konut yapımı için 166 trilyon lira, kalıcı konutlar için ise yaklaşık 1,5 katrilyon harcama yapılmıştır (Sayıştay Başkanlığı, 2002a: 6-8).

Tablo 1: Doğal Afetler ve Kayıplar (2011)

	2011	2010	Son On Yıl Ortalaması (2001-2010)	Son 30 Yıl Ortalaması (1981-2010)
Afet Sayısı	820	970	790	630
Toplam Kayıp (milyon dolar-gerçek değerleri)	380.000	152.000	113.000	75.000
Ölü Sayısı	27.000	296.000	106.000	69.000

Kaynak: Munich Re NatCatSERVICE, [http://www.preventionweb.net/files/24476_20120104_munichrenatural_catastrophes\[1\].pdf](http://www.preventionweb.net/files/24476_20120104_munichrenatural_catastrophes[1].pdf), (Kasım 2012)

Afetlerin yıkıcı etkilerinin ve yol açtığı kayıpların artması, uluslararası toplumun önemli desteğine rağmen afet bölgesinde yaşamın normalleştirilmesinin uzun zaman alması ve büyük ekonomik kayıplara yol açması, küresel ekonomik kriz nedeniyle bu alana ayrılabilir kaynakların kısıtlanması, afet politikalarının yeniden gözden geçirilmesi ihtiyacını doğurmuş, konuyu uluslararası toplumun gündemine getirmiştir (UN, 1994a). Yokohama (1994) ve Kobe (2005) konferansları uluslararası afet politikalarında köklü değişikliklere yol açmıştır. Daha önce uluslararası politikalarda afet sonrası yardım ve yeniden yapım faaliyetlerine odaklanılmışken, yeni politikalarda afet öncesi risk ve zarar azaltma faaliyetleri öncelik kazanmıştır. Hyogo Eylem Planı Çerçevesinde (2005-2015) yeni politikalara uygun olarak, afet risklerini azaltmaya yönelik hedefler ve kriterler belirlenmiştir (UN, 2005). Yeni politika afet yönetiminde köklü değişikliklere yol açmış; bunun uzantısı olarak, denetim alanında da çalışmalar başlamış, afet risk ve zararlarını azaltmaya yönelik faaliyetlerin denetimi Sayıştayların öncelikleri arasına girmiştir.

2. ULUSLARARASI YAKLAŞIM VE POLİTİKALAR

Afetler, tanımı (UN, 2009) gereği, sadece afet bölgesinde yaşayanları değil; boyutuna göre birden çok ülkeyi, hatta ekonomik ölçekte bakıldığı zaman tüm

dünyayı etkileyebilmektedir. Bu nedenle, afet sadece devletin değil, toplumun tüm kesimlerinin meselesidir. Deprem, su taşkını, tsunami, terör ve nükleer felaketler vb. büyük ölçekli afetlerin sıklığının artması ve çok sayıda insan ve büyük ekonomik kayıplar yaratması, uluslararası toplumu, artışın arkasındaki nedenleri araştırmaya ve bunlara karşı ortak tedbirler almaya yöneltmiştir. 1994 yılında Japonya, Yokohama’da toplanan Birleşmiş Milletlerin “afet risklerinin azaltılmasını” konu edinen dünya konferansı önemli bir kilometre taşı olmuştur (UN, 1994b).

“Daha güvenli bir Dünya” şiarı ile toplanan konferans, kamu sektörü, bilim dünyası, özel sektör, medya gibi toplumun tüm kesimlerini bir araya getirmiş ve afet politikalarında köklü değişim getiren “Yokohama Stratejisi ve Eylem Planı” ile sonuçlanmıştır. Konferansta:

- Çok uzun süredir izlenen ve afet sonrası müdahale ve iyileştirme faaliyetlerine odaklanan uluslararası afet politikalarının yetersiz kaldığı, çok yüksek maliyetlerle geçici çözümler üretildiği tespiti yapılmıştır.

- Afet risk ve zararlarının azaltılması ile bu çerçevede yürütülen hazırlıklara odaklanan politikaların daha etkin olacağı, insan ve ekonomik kayıpları azaltacağı belirtilmiştir.

- Dünyanın giderek daha fazla birbirine bağımlı hale geldiği, bu nedenle daha güvenli bir dünya inşa etmek ve insan yaşamını kurtarmak için bütün ülkelerin sınır gözetmeksizin birlikte hareket etmesinin ve bölgesel ve uluslararası işbirliklerinin geliştirilmesinin önemine dikkat çekilmiştir.

- Bölgesel ve uluslararası işbirliklerinin artması, afet tehlikelerine karşı erken uyarı, teknoloji transferleri, bilgi paylaşımı, ortak projeler vb. yoluyla afet risklerinin azaltılmasına önemli katkı sağlanabileceği vurgulanmıştır.

- Uluslararası yardım ve mali kaynakların afet risk ve zararlarının azaltılmasına yönelik çaba ve projelere yönlendirilmesi tavsiye edilmiştir.

2005 yılında Kobe’de toplanan, afet risklerinin azaltılması temalı Birleşmiş Milletler Dünya Konferansında, 168 ülke tarafından 2005-2015 yıllarını kapsayan Hyogo Eylem Planı kabul edilmiştir. BM Hyogo Eylem Planı (UN, 2007) toplumu ve ülkeleri afetlere karşı dirençli hale getirmek için atılması gereken önemli adımları içeren kapsamlı bir çalışmadır. Eylem planında beş hususa öncelik verilmiştir:

- Güçlü bir kurumsal yapı oluşturularak, afet risklerinin azaltılmasının ulusal ve yerel öncelik haline getirilmesinin sağlanması.

- Afet risklerinin tanımlanması, değerlendirilmesi, izlenmesi ve erken uyarı sistemlerinin geliştirilmesi.

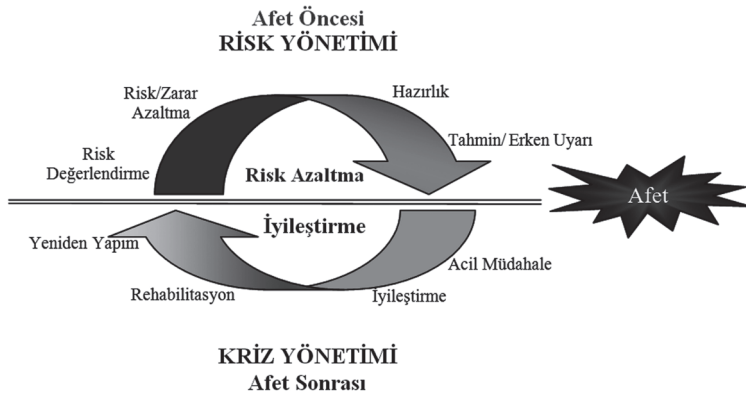
- Her düzeyde direnç ve güvenlik kültürünün inşa edilmesi için eğitim, yenilik ve bilgi kullanılması.

- Risk faktörlerinin arkasındaki nedenlerin azaltılması.
- Her düzeyde etkin cevap vermek için afet hazırlıklarının güçlendirilmesi.

Devletlerin, bölgesel ve uluslararası ilgili tüm aktörlerin, afet risklerinin azaltılmasına ilişkin yaklaşımlarında bu beş önceliğin her birinin altında listelenen önemli faaliyetleri dikkate alması ve kendi koşullarına ve kapasitelerine uygun bir şekilde bunları gerçekleştirmeleri planlanmıştır (UN, 2011a: 14). Bu bağlamda, yeni politikaların ve yukarıda belirtilen önceliklerin hayata geçirilmesini kolaylaştıracak şekilde kurumsal yapının yeniden organize edilmesi, yasal çerçevenin yeniden ele alınması, erken uyarı sistemlerinin kurulması, toplumsal farkındalığın yükseltilmesi, şehirlerin afet risk ve zararlarını en aza indirmeye yönelik olarak hazırlanması gibi faaliyetler ülkelerin gündemine girmiştir.

BM'nin düzenlediği konferanslar ve bunların sonucu ortaya çıkan uluslararası strateji ve eylem planlarında, afet sonrası yara sarma ve iyileştirme faaliyetlerinin sınırlı etkisine dikkat çekilerek, afet öncesi risk azaltma faaliyetlerine öncelik veren uluslararası politikalar öne çıkarılmıştır. Uluslararası politikadaki bu köklü değişim, afet yönetiminde yeniden yapılanma ihtiyacını doğurmuş ve Bütünleşik Afet Yönetimi kavramı ülkelerin gündemine girmiştir. Bilindiği üzere, afet yönetimi risk ve kriz yönetimi olarak iki ana başlık altında kategorize edilmektedir. Daha önce sadece afet sonrası müdahale, iyileştirme ve yeniden yapım faaliyetlerine odaklanan, kısaca sadece kriz yönetimi ile özdeşleşen afet yönetimi anlayışı yerini, afet öncesi risk yönetimi anlayışını da içeren bütünleşik bir afet yönetimine bırakmıştır. Şekil 1'de afet yönetim döngüsü gösterilmiştir.

Şekil 1: Afet Yönetim Döngüsü



Kaynak: INTOSAI (2012) "The Draft Exposure Draft ISSAI 5510 Audit of Disaster Preparedness: Guidance for Supreme Audit Institutions", <http://www.issai.org/composite-280.htm> (20.11.2012), s.11

Risk yönetimi, afet öncesi tehlike ve risk değerlendirmelerinden, risk ve zarar azaltma, yapıların güçlendirilmesi, erken uyarı sistemlerinin kurulmasına kadar uzanan geniş bir faaliyet alanını kapsamaktadır. Son yıllara kadar, birçok ülke afet yönetiminde sadece kriz yönetimine odaklanmıştır. Bu nedenle, pek çok ülke afet sonrası yardım ve yeniden yapım faaliyetleri gerçekleştirmek üzere afet yönetimlerini yapılandırmıştır. Oysa yeni uluslararası politikalar afet yönetiminde köklü değişimler getirmektedir. Üstelik bu değişim sadece kamu kurumlarını değil, uluslararası toplumu da kapsayan büyük bir dönüşümdür. Bu dönüşümün başarısı, afet hazırlıklarına odaklanan risk yönetiminin gereklerine uygun olarak, kamu kurumlarının organizasyon, çalışma ve planlama süreçlerinin yeniden tanımlanmasına; toplumsal farkındalığın ve iyi yönetişimin geliştirilmesine, kritik altyapının güçlendirilmesine ve ekonomik politikaların afetsellik dikkate alınarak belirlenmesine bağlıdır. Böylesine büyük bir değişim, kuşkusuz Sayıştayları da afet yönetimi alanındaki denetimlerini gözden geçirmeye ve denetimde daha etkin yollar geliştirmeye zorlamaktadır.

3. PARLAMENTO VE HÜKÜMETİN ROLÜ

Afet hazırlıklarının başarısı öncelikle parlamento desteğine ve sağlam hükümet programlarına bağlıdır. Belirsiz bir zamanda olacak afetlere hazırlanmak, kısıtlı olan kaynakları bu çalışmalara ayırmak, hükümetlerin her zaman öncelikleri arasında yer almayabilir. Hükümetlerin kısa dönemli başarı kaygısı, afet hazırlıklarını öncelikler arasından çıkarabilir. Bu nedenle, afet öncesi hazırlıklara ilişkin politikalara parlamento desteğinin sağlanması önemlidir. Parlamento afet riskleri ve bunların potansiyel etkileri konusunda, kamuoyunda farkındalık yaratılmasına yardımcı olabilir. Ayrıca, afet hazırlıklarına ilişkin meseleleri ve afete duyarlı programları uygun platform ve kanallar aracılığıyla kamuoyunun gündemine taşıyabilir (Inter-Parliamentary Union (IPU) & UNISDR, 2010: 9-10).

Afet risk ve zararlarının azaltılmasına yönelik politikaların belirlenmesi, kurumsal yapının oluşturulması, program ve projelerin hazırlanmasında temel sorumluluk kuşkusuz hükümetlerindir. Afet alarmı, arama kurtarma çalışmaları, afet risklerinin değerlendirilmesi, yerleşim yerlerinin afetlere hazırlanması, afet yönetim döngüsünün tüm aşamalarına yönelik politikaların belirlenmesi, faaliyetlerin önceliklendirilmesi ve programlanması hükümetlerin temel görevidir. Bununla birlikte, afet risk ve zarar azaltma faaliyetlerinin başarılı olması, tüm toplumun müdahil olmasına bağlıdır. Bu nedenle, hükümet, kamu kurumları, yerel yönetimler, özel sektör, bilim çevreleri, gönüllüler dahil ilgili tüm kesimleri kavrayan etkin bir yönetişim modeli oluşturmalıdır.

Parlamento ve hükümetlerin politika oluşturma sürecine kaynaklık eden unsurlar; politika oluşturacakları alanlara ilişkin mevcut bilgileri, parti programları ve vaatleri, halkın duyarlılık ve beklentileri, medya ilgisi, bütçe vb. dir. Tüm bu unsurların

doğru, objektif bilgi ile desteklenmesi sürecin daha sağlıklı işlemesine destek olur. Sayıştayların önemli fonksiyonlarının birisi de parlamento ve kamuoyuna, objektif ve denetim bulgularına dayalı denetim bilgisi sunmasıdır. Nitekim bu fonksiyon; “yasamaya, hükümete, topluma ve ilgilenenlere tarafsız, objektif bilgi vermek ve güvence sağlamak” şeklinde, Sayıştayların performans denetimi amaçlarından birisi olarak sayılmakta ve sağlanan bilgiler ile de daha sağlıklı politika ve karar alma süreçleri yaşanacağı vurgulanmaktadır (Demirbaş, 2001: 72).

Bu çerçevede; hükümetlerin afet risk ve zarar azaltma çalışmalarına öncelik vermediği durumlarda, politika boşlukları olduğunda, Sayıştayların parlamentoya bunu raporlaması, parlamentonun ve hükümetin dikkatini konuya çekmesi büyük önem arz etmektedir. Parlamentonun bütçe süreci üzerindeki denetimi de risk ve zarar azaltmaya ilişkin hükümetin taahhütlerinin izlenip, sergilenmesi için önemli bir fırsattır. Sayıştaylar, parlamentoları bilgilendirerek, afet hazırlıkları konusunda yasama denetiminin etkinliğine ve parlamentoda farkındalık yaratılmasına katkı sağlar.

4. SAYIŞTAYLARIN DENETİMİ

Dünya Sayıştaylarının uluslararası örgütü INTOSAI bünyesinde; afetlerin sıklıkla, yıkıcı etkilerinin artması, sürekli dünyanın gündeminde olması ve uluslararası politikadaki büyük değişim dikkate alınarak, Sayıştayların bu alandaki denetimlerinin daha etkin hale getirilmesi için bir çalışma grubu oluşturulmuştur. INTOSAI “Afet Yardımlarının Denetimi ve Hesap Verme Sorumluluğu” çalışma grubunda, bu alanda hesap verme sorumluluğunun sağlanmasına nasıl katkı verilebileceğinden, yardımların nasıl izleneceğine; yolsuzlukların nasıl tespit edileceğinden coğrafi bilgi sistemlerinin afet denetimlerinde nasıl kullanılacağına kadar afet konusu geniş kapsamda ele alınmıştır. Bu kapsamda yürütülen çalışmaların en önemlilerinden birisi de konunun önemi nedeniyle afet hazırlıklarının denetimi olarak belirlenmiştir.

Türk Sayıştayı tarafından hazırlanan ve Ekim 2012 itibariyle INTOSAI standartları arasında ISSAI 5510 olarak görüşe açılan “Afet hazırlıklarının denetimi” konulu rehberde, bu alanda odaklanılması gereken hususlar ortaya konulmuştur. Denetim rehberinin temel amacı; afet hazırlıklarının nasıl denetleneceğine ilişkin bir çerçeve çizilerek, Sayıştayların bu alanı nasıl denetleyeceğine ilişkin rehberlik yapması ve konuya özgün bir perspektif ve yaklaşım oluşturulmasıdır.

4.1. Sayıştayların Rolü

Uluslararası organizasyonlardaki afet öncesi hazırlıklar ve risk azaltılmasını önceleyen afet politikalarına yönelik, pek çok ülkenin afete ilişkin meselelere yaklaşımını değiştirmiş; uluslararası politikalar ulusal politikalara yansıtılmıştır.

Afet hazırlıkları sadece kamu kurumlarının değil, uluslararası organizasyonlar, özel sektör, sivil toplum kuruluşları, bilim çevreleri vb. çok sayıda aktörün ve geniş bir çevrenin katılımını gerektiren kapsamlı bir çalışmadır. Ayrıca birçok zaman ülkeler sınır ötesi afet riskleri ile karşı karşıya kalmaktadır. Örneğin Edirne'deki taşkın Bulgaristan sınırları içinde tedbir alınmamasından kaynaklanabilmektedir. Farklı bir deyişle, Edirne'deki su taşkınına karşı alınacak önlemler, Bulgaristan topraklarında gerçekleştirilmek zorundadır. Keza, bir ülkeye ait nükleer santral, komşu ülkeler için de afet riski oluşturmaktadır. Bu demektir ki; afet hazırlıklarına ilişkin politikalar, uluslararası meseleleri de dikkate alan geniş bir çerçevede oluşturulmalıdır.

Afet politikalarının uygulanması çok geniş bir çevrenin katılımının sağlanmasına bağlıdır. Yeni politikalar, ilgili bütün çevrelerin sürece katılımını sağlayacak şekilde kamu yönetiminin yeniden yapılanmasını gerektirmiştir. Bu bağlamda Sayıştayların denetiminin bu alandaki gelişmeler ışığında yeniden ele alınma ihtiyacı doğmuştur. Çünkü Sayıştayların afet yönetimi alanındaki rolü kritik önemdedir. Afet risklerini azaltmaya yönelik faaliyetleri önceleyen yeni politikalar, ülke politikalarına yansıtılmadıysa, parlamentonun ve kamuoyunun dikkatini bu politikalara çekmek ve ülke gündemine taşımak, Sayıştayların önemli görevlerinden biridir. Afet hazırlıklarına ilişkin politikaların belirlendiği durumlarda ise Sayıştaylar faaliyetlerin hükümetin belirlediği politikalara uygun gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğine, politikaların yetkin bilgi kaynaklarına dayalı olarak üretilip üretilmediğine, çelişik amaçlar içerip içermediğine ve bu alana tahsis edilen kaynakların verimli ve etkin kullanılıp kullanılmadığına ilişkin parlamento ve hükümete doğru, objektif bilgi sağlayarak, afet yönetimine ilişkin faaliyetlerin iyi yönlendirilmesine ve yönetilmesine önemli katkı sağlar.

Konu politikalar olduğunda Sayıştayların performans denetimleri için kritik bir dengenin varlığından söz etmek gerekir. Devlet politikaları ve Sayıştay denetimleri ilişkisi yüksek denetim kurumları için oldukça hassas bir zeminde gerçekleşmektedir. Bu konudaki temel prensip, yasama organı tarafından belirlenen politik amaç ve kararları sorgulamanın Sayıştayların görevi olmadığıdır. INTOSAI, Sayıştaylara bu temel prensibi hatırlatmakla birlikte, farklı koşullar için daha gelişkin bir sorumluluk çerçevesi oluşturmaktadır. INTOSAI, politika amaçlarının tutarsızlığına veya amaçların ne ölçüde başarılabileceğinin belirsizliğine ilişkin bulgular üzerine amaçlara yönelik eleştirel yorumlar yapılabileceğini, bu nedenlerle bir performans denetim raporunun mevcut politika ve kararların niteliğini dahi sorgulayabileceğini öngörmektedir. Yine; politika amaç ve hedeflerinin çok muğlak olması, diğer hedeflerle çatışması ya da yetersiz bilgilere dayanması, verimsiz ve etkisiz olması ve var olan eksikliklerin üstesinden gelinmesi için bazı değişikliklere ihtiyaç duyulmasına ilişkin denetim bulgularının varlığı nedeniyle Sayıştayların devlet politikaları üzerine yoğunlaşabileceği, politik amaçların sorgulanmamasına karşın, belirlenen bir politikanın sonuçlarına dikkat çekilebileceği ve çelişkili amaçlardan kaynaklanan eksikliklerin tanımlanarak gösterilebileceği kabul edilmektedir (INTOSAI, 2004: 34).

Bu prensipler çerçevesinde Sayıştayların afet yönetimine ilişkin belirgin politika boşluklarını doğrudan işaret etmesinin kaçınılmaz bir görev olduğunu belirtmek gerekmektedir. Bunun ötesinde; mevcut politikaların oluşturulmasında altlık teşkil eden bilgilerin yetersiz, eksik olması da mümkündür. Sayıştaylar sunacakları objektif, bağımsız denetim bilgileriyle parlamentolara ve hükümetlere yeni politikalar oluşturmak ya da mevcut politikalarını bu çerçevede gözden geçirmek olanağı da sunarlar.

Sayıştayların fonksiyonlarının önemi Birleşmiş Milletler (BM) kararlarına da yansımıştır. BM'nin (GA-Resolution A/66/209) kararında (UN, 2012);

- Yüksek Denetim Kurumlarının yalnızca denetlenen kurumdan bağımsız olmaları ve dış etkilere karşı korunmaları halinde görevlerini nesnel ve etkili bir şekilde yerine getirebileceklerine,
- Binyıl Kalkınma Hedeflerini de içeren uluslararası kabul görmüş kalkınma hedefleri ve ulusal kalkınma amaç ve önceliklerinin gerçekleştirilmesine olanak sağlayacak şekilde, kamu yönetiminin verimlilik, hesap verebilirlik, etkinlik ve saydamlığını arttırmada Yüksek Denetim Kurumlarının rolünün önemine,
- Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatının daha fazla verimlilik, hesap verebilirlik, etkinlik ve saydamlığın ve kamu kaynaklarının vatandaşların yararına verimli ve etkin şekilde elde edilmesi ve kullanılmasının sağlanması hususundaki çalışmalarının dikkate alınacağına,
- Güçlendirilmiş Yüksek Denetim Kurumları aracılığıyla verimlilik, hesap verebilirlik, etkinlik ve saydamlığı sağlayarak iyi yönetimi desteklemek amacıyla üye devletlerin ve Birleşmiş Milletlerin ilgili kuruluşlarının, kapasite geliştirme alanı da dahil olmak üzere Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı ile işbirliğini sürdürmeleri ve bu işbirliğini güçlendirmeleri yönünde teşvik edileceğine vurgu yapılmıştır.

BM'in bu kararı da göstermektedir ki; verimli, hesap verebilir, etkin ve saydam kamu yönetiminin, Binyıl Kalkınma Hedeflerini de içeren uluslararası kabul görmüş, geniş anlamda kalkınma, dar çerçevede afet hazırlıklarına ilişkin politikaların ve hedeflerinin uygulanmasında Sayıştaylar kritik bir role sahiptir."

4.2. Afet Yönetimi ve Hesap Verme Sorumluluğu

Afet risk ve zararlarını azaltma çalışmaları, kamu kurumlarından özel sektöre, uluslararası örgütlerden sivil toplum kuruluşlarına, bilim çevrelerinden sokaktaki vatandaşa kadar toplumun, hatta uluslararası toplumun tüm katmanları ile katılmasını gerektiren uzun soluklu bir çabadır. Bu nedenle süreçte yer alan bütün aktörlerin gerçekleştirilen faaliyetlerin afet risk ve zararlarının azaltılmasına katkı sağlayıp sağlamadığına ve bu alana sağladıkları finansman kaynaklarının verimli,

etkin kullanılıp kullanılmadığına güven duyma ihtiyacı vardır. Bu alanda hesap verme sorumluluğunun ve şeffaflığın sağlanması ve güçlendirilmesi, toplumsal katılımı ve katkısı artıracak, politikaların hayata geçirilmesini kolaylaştıracaktır.

Sayıştayların bu alandaki denetimleri, söz konusu faaliyetlerin ve kaynakların iyi yönetim ilkeleri çerçevesinde yönetilip yönetilmediği konusunda başta parlamento ve hükümet olmak üzere tüm ilgili taraflara bağımsız, objektif ve doğru bilgi sağlayarak, güvence verecektir. Ancak yukarıda da bahsedildiği üzere, afet hazırlıkları vatandaşları hatta uluslararası toplumu dolaysız bir şekilde ilgilendirmektedir. Bu nedenle, Sayıştayların afet hazırlıklarına ilişkin denetimlerini vatandaşların ve sürece katkı veren uluslararası toplumun beklentilerini karşılayacak ve kamusal hesap verme sorumluluğunu güçlendirecek şekilde planlayıp, yürütmesi ve raporlaması büyük önem arz etmektedir.

Nitekim “Kamusal Hesap Verme Sorumluluğunun Geliştirilmesi için Sayıştay ve Vatandaşlar Arasında Etkin Uygulamalar” temalı 21. BM/INTOSAI sempozyumunda (Ütük, 2011: 133-137) (UN, (2011b), tüm dünyada bir demokrasi arayışının olduğu ve bu arayışın daha iyi yönetim taleplerini yoğunlaştırdığı belirtilerek, iyi bir yönetimin hesap verme sorumluluğunun ve saydamlığın güçlendirilmesi ile sağlanabileceği belirtilmiştir. Vatandaşların talepleri doğrultusunda daha saydam ve daha hesap verebilir bir yönetimin tesis edilmesi ile kamunun hizmet kalitesinin artacağı ve sonuçta toplumların yaşam standardının yükseleceği ifade edilmiştir. Bu koşullarda Sayıştayların toplumsal taleplerin karşılanmasında kilit kurumlar haline geldiği önemle vurgulanmıştır.

Sempozyumda “Yüksek Denetim Kurumları ve vatandaşlar arasında işbirliği yoluyla kamusal hesap verme sorumluluğunun artırılmasına yönelik” olarak aşağıdaki tavsiyelere yer verilmiştir:

- Vatandaşların yaşamlarının iyileştirilmesi için onların katkıda bulunmaları/ sorumluluk üstlenmeleri/iştirak etmelerinin sağlanmasına yönelik mevcut modellerin kabul edilmesi;
- Yüksek Denetim Kurumları ve paydaşları arasında iyi ilişkilerin tesis edilmesi ve kamu kaynaklarının yönetiminde hesap verme sorumluluğu ve saydamlığın artırılması için vatandaşlar, sosyal örgütler, ulusal kurumlar ile araştırmacılar arasındaki bağın güçlendirilmesi;
- Gelecekte denetimlerin odaklandırılacağı alanlar, kapsam ve riskler konusunda bilgi sağlamak amacıyla usulsüzlükler ve kötü yönetimle ilgili şikâyetler ile daha iyi kamu yönetimi ve hizmetlere ilişkin önerilerin alınması ve izlenmesi; vatandaşlara geri bildirim sağlanması ve böylece Yüksek Denetim Kurumlarının tavsiyelerinin izlenmesini sağlamak amacıyla gerekli sistemleri geliştirerek vatandaş katılımının teşvik edilmesi.

Sempozyum kararları göstermektedir ki; hesap verme sorumluluğu kavramının kapsamı ve içeriği “kamusal hesap verme sorumluluğu” ile günümüzün ihtiyaçlarına uygun olarak genişlemiştir.

4.3. Denetim Yaklaşımı ve Tipi

Hesap verme sorumluluğunun kapsamı ve içeriğindeki genişleme, özellikle afet hazırlıkları gibi tüm toplumu ilgilendiren denetim alanlarında Sayıştayların denetim yaklaşımlarını da gözden geçirme ihtiyacı doğurmuştur. 21. BM/INTOSAI sempozyumunda yüksek denetim örgütlerine yapılan bu tavsiyeler ışığında, Sayıştayların afet hazırlıklarına ilişkin hesap verme sorumluluğunu irdelemesi ve daha geniş bir bakış açısıyla denetimlerini planlaması ve raporlaması gerektiği açıktır. Sayıştaylar performans denetimlerinde, normalde yukarıdan- aşağı denetim yaklaşımı uygulayanlar ve bu bağlamda parlamento ve hükümetin amaç, hedef ve beklentilerine odaklanırlar. Ancak bu klasik yaklaşıma “vatandaş yönelimli bir perspektifin” eklenmesi de mümkündür. Bu durum, kişiler ve toplum açısından gerçekten önemli görülen problemlerin üzerine vatandaşların ilgi, ihtiyaç ve beklentilerini karşılamak amacıyla Sayıştayların eğilmesini sağlayan bir denetim misyonu yorumu olarak görülebilir. Yani bir tür aşağıdan-yukarıya denetim yaklaşımı uygulanır (INTOSAI, 2004: 27).

Toplumlara derinden etkileyen afetlere hazırlık faaliyetleri, daha doğru bir ifadeyle afet risklerini azaltmaya, afet olgusunu kaçınılmaz/kader olmaktan çıkarmaya yönelik faaliyetler de aşağıdan-yukarıya perspektifin uygulanabileceği alanlara bir örnektir. Özellikle politika boşluğu ya da tutarsızlığı mevcut ise Sayıştaylar afet hazırlıklarına ilişkin denetimlerde; kamusal hesap verme sorumluluğunu da dikkate alarak, yukarıdan- aşağı denetim yaklaşımının yanı sıra aşağıdan yukarı denetim yaklaşımı da uygulayarak, daha geniş bir topluluk üzerinde faaliyetlerin etkisini irdelemelidir. Politikaların oluşturulma ve revize edilmelerinin parlamentoya sağlanan bilgiler ışığında gerçekleştiği göz önüne alındığında, Sayıştayların aşağıdan-yukarı perspektif yaklaşımlarını “politika sorgulaması” değil, parlamento ve hükümetlerin doğru, zamanlı, objektif bilgiye dayalı olarak politika oluşturmalarına katkı olarak değerlendirmek gerekmektedir. Böylece, parlamento ve hükümetin yanı sıra, vatandaşın ve afet hazırlıklarına katkı sağlayan uluslararası toplumun objektif bilgi ihtiyacı karşılanacak, güvenilir bilgiler ışığında politikaların gözden geçirilmesine de olanak tanınacaktır.

Bu yaklaşım, Sayıştayların vatandaşa karşı olan sorumluluklarının bir yansıması olarak da görülmelidir. Nitekim İsveç ve Finlandiya başta olmak üzere bazı ülke Sayıştayları performans denetimlerinde bu yaklaşımı “vatandaş odaklı perspektif” kavramıyla hayata geçirmektedirler. “İstanbul depreme nasıl hazırlanıyor?” konulu performans denetimi raporu ise (Sayıştay Başkanlığı, 2002b) bu yaklaşımın uygulandığı ülke örneklerinden birisi olup, söz konusu çalışmada politika ve strateji

boşluğu olan alanlara ilişkin, somut bulgu ve vargılara dayalı ve halkın beklentilerini esas alan bir denetim yaklaşımı sergilendiği görülmektedir.

Afet hazırlıklarına ilişkin faaliyetlerin Sayıştaylarca hangi tür denetim kapsamında ele alınacağı sorusunun yanıtı ise Sayıştaylarca uygulanan iki denetim türünün, mali denetim ve performans denetiminin niteliklerinde gizlidir. Kamusal hesap verme sorumluluğunun gerektirdiği bağlamda yapılacak bir denetimin, birden çok kurum ve kuruluşun birden çok yılda gerçekleştirdiği faaliyet ve işlemleri kapsaması gerekmektedir. Bilindiği üzere mali denetim bütçe yılındaki işlemlerle sınırlıdır ve kurumsal/hesap temellidir. Oysa, afet hazırlıkları farklı kurumlar tarafından, uzun yıllar içinde gerçekleştirilmektedir. Faaliyetlerin pek çoğu mali kaynak gerektirmeyebilmekte, üstelik faaliyetleri gerçekleştiren kurumların bir kısmı Sayıştayların denetim alanı dışında olabilmektedir. Afet hazırlıklarına ilişkin harcamalar farklı kurumların yılı bütçelerinde yer almaktadır. Bu sebeple tek bir kurumda yapılacak mali denetim parlamento, hükümet ve vatandaşlara bütün hakkında güvence vermekte yetersiz kalacaktır. Kısaca, ormanı görmeyi sağlayacak bilgiyi üretmeyecektir. Daha da önemlisi, mali denetim ve performans denetimleri arasındaki amaç farklılıklarıdır. Mali denetimin amacı mali tabloların doğruluğu, denkliliği ve işlemlerin mevzuata uygunluğunu ortaya koymak iken, performans denetimi devlet faaliyetlerin ne ölçüde başarılı yürütüldüğü ve daha iyi yönetim için yapılması gerekenlerle ilgilidir. Bu nedenle, diğer unsurlar bir an için ihmal edilse bile afet hazırlıklarının ne denli başarılı yürütüldüğünü konu alan bir çalışma için performans denetimi dışında başka bir seçenek de bulunmamaktadır.

Bütün bu hususlar dikkate alınarak ISSAI 5510'da, Sayıştaylara afet hazırlıklarının denetiminde performans denetimi metodolojisi uygulamaları tavsiye edilmiştir. ISSAI 5510'un hazırlık sürecinde yapılan anket kapsamında, INTOSAI üyesi Sayıştayların tümüne son on yılda bu alanda yaptığı denetimlerin türü sorulmuştur. Anketi cevaplayan Sayıştayların büyük çoğunluğunun performans denetimi metodolojisini tercih ettiği görülmüştür. Mali denetim yanıtı gönderen Sayıştayların performans denetimi yetkisi olmadığı ve/veya performans denetimi metodolojisi konusunda yeterli birikimleri olmadığı tespit edilmiştir (INTOSAI, 2012: 21-22).

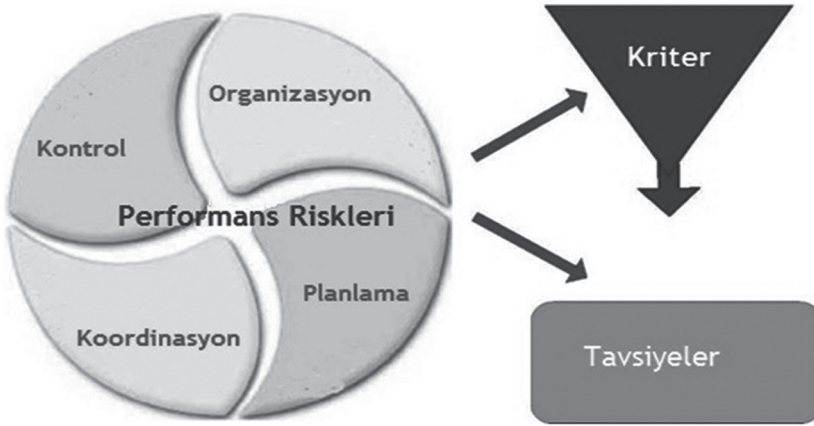
4.4. Afet hazırlıklarının Denetiminde Odaklanılacak Hususlar

Afet hazırlıklarının denetimine denetim ekibi, öncelikle denetim çevresi hakkında yeterli bilgi edinerek başlamalıdır. Bu çalışma, organizasyon yapısından koordinasyon kapsamında yer alan kurum ve kuruluşların fonksiyonlarına, plan ve programlara, bu alandaki uluslararası anlaşmalara, sürece müdahil olan sivil toplum kuruluşlarının faaliyetlerine ve uluslararası toplumun katkı alanlarının tespitine, ülkenin maruz kalma olasılığı olan afet tehlikelerinin tespitinden erken uyarı, coğrafi bilgi sistemleri gibi teknik alt yapının belirlenmesine kadar geniş bir alanda bilgi toplamayı gerektirir. Daha sonra, INTOSAI denetim standartlarına uygun olarak

denetim planlanmalıdır (INTOSAI, 2004: 47). Bu bağlamda denetim hedefi, kapsamı, metodolojisi belirlenmelidir.

Afet hazırlıklarına ilişkin faaliyetlere ve müdahil olan kurum ve kuruluşlara ilişkin yeterli bilgi toplandıktan sonra, denetim ekibi, hazırlıkların iyi yönetilmesine engel oluşturan risk alanlarını belirleyip, bunlar arasından en önemli gördüklerini belirlemelidir. ISSAI 5510'un hazırlık sürecinde incelenen dünya örnekleri, anketle INTOSAI üyelerinden toplanan bilgiler ve Türk Sayıştayının hazırladığı denetim raporları (Sayıştay Başkanlığı, 2002b) göstermektedir ki; riskler organizasyon, koordinasyon, planlama, izleme, kontrol, bilgi sistemlerinin etkin kullanımı gibi alanlarda yoğunlaşmaktadır. Denetim riskleri ile denetim kriterleri ve tavsiyeleri arasında güçlü bir ilişki vardır. Bu nedenle başlangıçta verimliliği, etkinliği; kısaca iyi yönetimi olumsuz etkileyen risklerin doğru belirlenmesi, afet hazırlıklarına ilişkin başarılı bir performans denetimi tasarımının temel şartıdır.

Şekil 2: Riskler, Denetim Kriterleri, Tavsiyeler Bağlantısı



Kaynak: INTOSAI (2012) "The Draft Exposure Draft ISSAI 5510 Audit of Disaster Preparedness: Guidance for Supreme Audit Institutions", <http://www.issai.org/composite-280.htm> (20.11.2012): 26

4.5. Denetim Programı

Afet hazırlıklarının denetimi, faaliyet çevresini iyi kavrayan sağlam bir denetim programını temel almalıdır. Yine ISSAI 5510'un hazırlık sürecinde incelenen afet planları ve denetim raporları ile yapılan anket sonuçları bilimsel çalışmalardan elde edilen bilgilerle oluşturulacak geniş kapsamlı bir denetim programının, afet risklerini azaltma, önleme ve hazırlık faaliyetlerinden, şehirlerde ve yerleşim alanlarında afet

risklerinin azaltılmasına ve yerleşim alanlarının afetlere dayanıklı hale getirilmesine kadar pek çok faaliyeti içermesi gerektiğini göstermektedir. Afet hazırlıklarına ilişkin faaliyetler ulusal ve uluslararası düzeyde ele alınmalıdır. Yerleşim alanlarında risklerin azaltılmasına ve yapıların dayanıklı hale getirilmesine ilişkin faaliyetler ise yerel düzeyde incelenebilir. Denetim programının kapsamı, temel olarak denetim ekibinin belirlediği risklere dayalı olmak üzere, denetim süresi, kamuoyu ve parlamento ilgisi, denetim öncelikleri vb. birçok faktörün değerlendirilmesine bağlı olacaktır.

Afet hazırlıklarının denetimine ilişkin kapsamlı ve sağlam bir denetim programı aşağıdaki hususları içermelidir (INTOSAI 2012: 34-45):

- Afet türlerinin ve özelliklerinin tanımlanması,
- Ulusal strateji ve eylem planlarının değerlendirilmesi,
- Yasal çerçeve ve organizasyon yapısının tanımlanması,
- Koordinasyonun yeterliliğinin irdelenmesi,
- Erken uyarı sistemleri ve afet yönetim araçlarının değerlendirilmesi,
- Acil durum tatbikatlarının, eğitim ve toplumsal farkındalık yaratmaya yönelik faaliyetlerin değerlendirilmesi,
- Afet fonları, bağışlar vb. kaynakların incelenmesi,
- Şehirleri afet risklerine karşı dayanıklı hale getirmek için gerçekleştirilen faaliyetlerin yeterliliği.

Ülkenin karşı karşıya olduğu afet türlerinin ve olasılıklarının belirlenmesi afet risk ve zararlarını azaltmayı konu alan denetimin ilk adımı olmalıdır. Çünkü hükümetin olası afete yaklaşımı, afet politikalarının ve hazırlık faaliyetlerinin neler olacağı, tamamıyla bu tespitlere bağlı olacaktır. Olası afetlere karşı hükümetin yaklaşımı da denetimin kapsamını belirleyecektir. Bu nedenle, afet hazırlıklarının denetiminde, ülkenin karşı karşıya olduğu afet risklerinin belirlenip belirlenmediği; olası afetin başka afetleri tetikleyip tetiklemeyeceği vb. sorularının cevapları aranmalıdır.

Afet hazırlıkları uzun soluklu ve geniş kapsamlı bir çaba gerektirir. Bu kadar kapsamlı, ulusal ve uluslararası ölçekte çok tarafın müdahil olduğu bir çalışmanın belli bir strateji çerçevesinde ele alınması, planlanması, faaliyetlerin önceliklendirilmesi gerektiği açıktır. Sürece müdahil olanların iyi bir şekilde koordine edilmesi, faaliyetlerin önceliklendirilmesi ulusal afet planlarında rol ve sorumlulukların açık ve net bir şekilde tanımlanmasına bağlıdır. Ulusal afet planları süreç ve mekanizmaları ortaya koyarak, afete karşı hükümetin ortak bir cevap hazırlamasını kolaylaştırır. Strateji, eylem planları, alt planlar, müdahale planları, spesifik planlar ve bunlar arasındaki bağlantılar hazırlıkların ne kadar iyi planlandığının göstergesidir. Bu nedenle, ulusal afet planları, afet hazırlıklarının yeterliliğinin değerlendirilmesinde en önemli araçlardan birisidir ve Sayıştay denetimlerinde dikkatle incelenmesi gerekir.

Afet hazırlıkları gibi birden çok kurum ve kuruluşun, uluslararası kuruluşların, sivil toplum kurumlarının rol aldığı faaliyetlerin başarısı; görev ve sorumlulukları net bir şekilde ortaya koyan yasal bir çerçeveye, koordinasyondan sorumlu güçlü bir organizasyonun varlığına, faaliyetlerin mükerrerliklere yol açmadan zamanlı bir şekilde koordine edilmesine bağlıdır. Bu organizasyon, iyi bir planlama yapacak ve çok sayıda kurumu koordine edecek kapasiteye sahip olmalıdır. Bu nedenle, denetimde odaklanılacak temel konulardan birisi de koordinasyonu sağlayacak yapının ve yasal çerçevenin yeterliliğidir.

Son yıllarda yaşanan afetler göstermiştir ki; büyük ölçekli afetler sadece afet yaşanan ülke hükümetinin meselesi değildir. Afet risklerine maruz kalacak iş çevreleri, şahıslar dahil, afetler herkesi ilgilendirmektedir. Bu kadar çok kurum, kuruluş ve kişinin müdahil olduğu ve/veya olacağı bir sürecin iyi koordine edilmesi gerekmektedir. Aksi halde, münferit yapılan faaliyetlerle afetlere hazırlanmak beklenen faydayı sağlamayacaktır. Örneğin ulaşım ana arterlerinin açık olmasını sağlayacak faaliyetlere yer verilmeden, arama kurtarma, itfaiye hizmetleri dahil yapılacak bir çok faaliyet anlamsız kalacaktır. Bu nedenle bütüncül bir planlama ile birlikte rol ve sorumluluğu olan aktörler arasında koordinasyonun sağlanması afet hazırlıklarının olmazsa olmazıdır. Koordinasyonun çerçevesi, yasal düzenlemelerle çizilmelidir. Yasal düzenlemelerde yer alan tüm tarafların rol ve sorumlulukları planlara yansıtılmalıdır. Bu nedenle, afet hazırlıklarının denetimlerinde; yasal düzenlemeler, afet planları ve uygulamada koordinasyon meselesi iyi değerlendirilmelidir.

Coğrafi bilgi sistemleri (CBS), (Geographic Information Systems (GIS)), uzaktan algılama sistemleri (Remote Sensing (RS)), küresel konumlama sistemi,(Global Positioning System (GPS)) vb. teknolojiler, afet hazırlıklarında yaygın bir şekilde kullanılmaktadır. Bu teknolojilerin kullanımı ve sistemde yer alan bilgiler, ülkenin karşı karşıya olduğu afet risklerine göre değişmektedir. Örneğin uzun ve kısa dönem taşkın planları ve uygulamalarını değerlendirmek için meteoroloji, topografya, toprak karakteri, bitki örtüsü, hidrolojik özellikler, yerleşim alanları, altyapı, ulaşım, nüfus yoğunluğu, sosyoekonomik kaynaklar ve maddi kaynaklara ilişkin birleştirilmiş verilere ihtiyaç vardır (Rego, 2001:1). Bu yönleriyle, coğrafi bilgi sistemleri vb. teknolojiler, afet yönetimi alanındaki çok çeşitli verilerin birleştirilerek işlenmesine yardımcı olur ve risk analizlerinin yapılmasını ve faaliyetlerin planlanmasını kolaylaştırır. Bu nedenle, coğrafi bilgi sistemleri ve diğer teknolojiler, ağırlıklı olarak planlamacılar tarafından kullanılır.

Coğrafi bilgi sistemleri vb. teknolojilerin afet hazırlıklarında etkin kullanımı, sistemin bileşenlerinin yeterliliğine ve verilerinin doğru, yeterli ve güvenilir olmasına ve aynı zamanda coğrafi bilgi sistemleri vb. teknolojiler kullanılarak toplanan verilerden sağlanacak faydanın hangi faaliyetlere (afet hazırlıklarının planlaması gibi) katkı yapacağı ile yakından ilgilidir. Coğrafi bilgi sistemleri kullanılarak elde edilecek tehlike haritaları, bölgesel haritalar ve risk değerlendirmeleri, karar vericilere uygun

seviyede ve zamanında sunularak, hızlı ve doğru kararlar alınmasını kolaylaştırır. Ayrıca bu teknolojiler, kullanıcılar arasında iletişimi artırır ve işbirliğini geliştirir. Bütün bu olumlu özelliklerine rağmen, etkin bir şekilde kullanılmaması durumunda CBS vb. teknolojiler mükerrer yatırımların yapılmasına, batık maliyetlerin oluşmasına açık bir alandır. Özellikle yetersiz bileşenlere sahip ya da yeterli ve doğru bilgi içermeyen sistemlerin, karar vericileri yanlış yönlendireceği düşünülürse, afet hazırlıklarının denetiminde titizlikle incelenmesi gereken alanlardan birinin de bu teknolojiler olduğu görülecektir. CBS ve diğer teknolojilerin incelenmesi, afet bilgi sisteminin ve planların yeterliliğinden, koordinasyona kadar geniş alandaki faaliyetlerin yeterliliği konusunda denetçilere değerli ve önemli bilgi sağlar.

Dünyanın hiçbir ülkesinde sağlık, itfaiye, arama kurtarma ekipleri gibi birimlerin tüm bireylere anında ulaşması mümkün değildir. Afetlerin ilk dakikalarında herkes kendi başınadır; insanları sadece kendi hazırlığı ve bilgisi koruyacaktır. Afet sonrası altın saatler olarak adlandırılan ilk 72 saat için her bireyin hazır olması şarttır (İstanbul İl Afet ve Acil Durum Müdürlüğü, 2012). İlk 72 saatte yapılması gerekenlere ilişkin bilgiyle insanları donatarak can kayıplarının azaltılması; afet hazırlıklarına ilişkin diğer faaliyetlere toplumsal desteği ve gönüllülüğü artırmak için toplumda farkındalık yaratılması önemli konulardan sadece birkaçıdır. Arama, kurtarma vb. diğer faaliyetlere sadece ülke içi kurumlar değil, uluslararası organizasyonlar da katılmaktadır. Ortak tatbikatlar, afet anında yapılacak müdahaleleri kolaylaştıracaktır. Afet hazırlıklarının denetiminde odaklanılması gereken konulardan birisinin de tatbikat, eğitim ve toplumsal farkındalık yaratmaya yönelik çalışmalar olduğu açıktır.

Afetlerde birden çok kurum, kuruluş ve sivil toplum örgütünden, uluslararası toplumdan kaynak akışı olması ve bu kaynakları kullananların da aynı ölçüde çeşitlilik göstermesi, afetlerin sosyal ve ekonomik maliyetlerinin kesin rakamlarla belirlenmesini güçleştirmektedir. Yukarıda tablo 1’de görüldüğü üzere, sadece büyük ölçekli afetler dikkate alındığında bile, kullanılan kaynakların ne kadar fazla olduğu açıktır. Sonrasında en fazla harcama gerektiren afetler deprem, taşkın ve kasırgalardır. Gelişmekte olan ülkeler, plansız büyümenin yarattığı çevre nedeniyle daha fazla kayıplara uğramakta ve afetin yarattığı sorunlarla kendi kaynakları ile başa çıkamamaktadır. Afetlerin sıklığının artması ve riskinin büyümesi, afet sonrası iyileştirme ve yeniden yapım faaliyetleri için ihtiyaç duyulan kaynak miktarını artırmakta ve günden güne karşılanamaz boyutlara ulaşmaktadır. Bu nedenle, yeni uluslararası politikalar doğal ve teknolojik olayların afetlere dönüşme riskine karşı toplumları ve yerleşim alanlarını dayanıklı hale getirmeyi hedefleyen faaliyetlere daha fazla kaynak tahsisini öngörmektedir. Afet hazırlıklarının denetiminde kaynak kullanım süreçlerinin yeni politikalara uygun bir şekilde yapılandırılıp yapılandırılmadığı, planlanan faaliyetlerin gerçekleştirilmesi için yeterli kaynak tahsisinin olup olmadığı ve kaynak yetersizliği olan durumlarda alternatif finansman modellerinin geliştirilip geliştirilmediği incelenmelidir.

Afet risk azaltma çalışmaları içinde en önemli faaliyetlerden birisi şehirlerin ve yerleşim alanlarının afetlere yol açabilen doğal ve teknolojik olaylara dayanıklı hale getirilmesidir. Dünya nüfusunun önemli bir kısmı, günden güne daha fazla afet tehlikesi olan yüksek riskli bölgelerde ve şehirlerde yaşamaya başlamıştır. Hızlı ve plansız büyüyen şehirler çevresel bozulma, afetlere karşı dirençli yapılmamış konutlar ve altyapı gibi faktörlerin etkisiyle, önemli ölçüde afet riskleriyle karşı karşıyadır. Bunun yanı sıra, yerel yönetimlerde yönetim kapasitesinin zayıflığı, alt gelir gruplarına uygun yerleşim alanları sağlanamaması, ekonomik varlıkların şehirlerde toplanması gibi faktörler afetlerin şehirlerdeki yıkıcı etkisinin, can ve mal kayıplarının ve yerel ve ulusal ekonomilerin çökme riskinin artmasına yol açmaktadır. Bu nedenle, BM afet risklerinin azaltılmasına yönelik strateji, eylem planları ve kampanyalarında, şehirlerin afet risklerine karşı güçlendirilmesine ayrı ve özel bir yer vermiştir (UNISDR, 2012). Bu bağlamda, afet hazırlıklarının denetiminde, plan ve programların yanı sıra yerel ölçekte yürütülen çalışmaların da dikkatle incelenip, parlamento, hükümet ve kamuoyunun doğru bilgilendirilmesi, çalışmaların iyi bir şekilde yönetilmesine ve kamuoyunun uygulanan politikalara güveninin ve desteğinin artmasına, kamusal hesap verme sorumluluğunun gelişmesine katkı sağlayacaktır.

4.6. Algı-Dil-Politika-Faaliyet Sarmalına Etki

Sayıştaylara düşen belki de en kritik görev parlamento, hükümet ve vatandaşın afet olgusuna ilişkin geleneksel kavrayışına pozitif etkide bulunabilmesini sağlayacak bir çerçeve sunabilmesidir. Bu alandaki geleneksel algı afetlerin kaçınılmaz bir olgu ve bir yazgı oluşudur. Terminoloji de bu algıya paralel olarak biçimlenmiştir. Doğal afet, insan kaynaklı afet ayrımı bu algının bir ürünüdür. Deprem, sel, çığ gibi tabiat hadiseleri “doğal afet”(naturel disaster) olarak tanımlanırken, terör, açlık gibi olgular “insan kaynaklı afetler”(man-made disaster) olarak kategorize edilmektedir. Oysa, tabiat hadiseleri; gereken dayanıklılıkta yapılmayan yapılar, hatalı yerleşim yeri tercihleri, alınmayan önlemler gibi insanların neden olduğu, insanların eylemleri/ eylemsizlikleri sonucu afete dönüşmektedir ve bu nedenle “insan kaynaklı afetler” olarak sayılanlarla nitelik olarak farklılık göstermemektedir. Kısacası, tüm afetler insan kaynaklıdır. Farklılık, doğrudan ya da dolaylı oluşudur.

İstanbul Teknik Üniversitesi’nde düzenlenen “Japonya’daki deprem ve Türkiye gerçeği” konulu panelde Prof. Dr. Mikdat Kadioğlu bu gerçeği çarpıcı bir diyalogla ortaya koymaktadır. “Marmara depreminde kaç kişi öldü?” diye soran Kadioğlu, “20 bin civarında” cevabına alınca, şunları söylemiştir. “Hepsi yalan, 1 kişi öldü. Araba fabrikasında bekçi fay hattına düştü, öldü. Geri kalan herkesi binalar öldürdü. Hala yanlış yerde arıyoruz sorumluyu. Bizi öldüren cahilliğimiz” (Kadioğlu, 2011). Kısacası, insanlar/yönetimler, bir anlamda afetlerin suçunu doğaya, Tanrı’ya yükleyerek sorumluluklarından kurtulmaya çalışmaktadırlar.

Uluslararası terminolojide yerleşik bir kullanım da “afet hazırlıkları” kavramı üzerinedir. Bu kavramın bizatihi kendisi bile “afet” olgusunun kaçınılmazlığına ilişkin bir kabul içermektedir. Bu kavram şunu söylemektedir; “Afet olacaktır, kaçınılmazdır, ancak afete iyi hazırlanılmalıdır ki daha az zararla atlatılabilinsin.” Başlangıçta teslim olunmuş, yenilgi kabul edilmiştir. Net bir algı çarpıtması söz konusudur. “Afet hazırlıkları” kavramı; deprem, sel vb. doğal olaylar ile afet kavramının eş anlamlı kullanılmasından kaynaklanmaktadır. Oysa kaçınılmaz olan afet değil doğa olaylarıdır. Dolayısıyla, hazırlıkları yapılacak olay afet değil doğa olayıdır. Hazırlıklar yapılmalıdır ki bu doğa olayı afete dönüşmesin. Önceliğimiz afetin olmaması, doğa olaylarının afete dönüşmemesidir, afetten daha az zararla kurtulmaya çalışmak değil. Afete hazırlanma, zarar azaltma, iyileştirme çalışmalarının önem ve yoğunluğu ise şüphesiz, afet risklerini azaltma faaliyetlerinde nihai hedefe ulaşılınca da değin azalarak da olsa sürecektir. Temel problem neyin öncelikli olduğudur; hangi strateji ve faaliyetlere odaklanmak gerektiğidir; konuya hangi perspektiften bakılacağıdır.

Belirttiğimiz algılama biçimi ve bu algıya yaslanan kavramlaştırmalar konuya ilişkin oluşturulan politika, strateji ve yürütülen faaliyetleri doğrudan biçimlendirmektedir. Afet kaçınılmaz bir olgu ise yapılması gerekenlerin önceliği; kurtarma ekipleri yetiştirmeye, zarar azaltmaya, enkazdan daha fazla canlı çıkartmaya, çadır stoklamaya, ceset torbalarını hazır tutmaya, enkazlara bir an önce ulaşmaya vb. yönelik çalışmalar ve bunlara ilişkin planlar olmakta; “kurtarma” ve “yara sarma” politikaları öncelik kazanmaktadır. Tabiat hadiselerinin afete dönüşmesini engellemeyi, dolayısıyla “afet” kavramını sözlüklerden silmeyi hedefleyen, yapı stoğunu dayanıklı hale getirmek gibi köklü çözümlere yönelen, görece uzun vadeli ve siyasi getirisi riskli önlemler ise çoğunlukla göz ardı edilmekte ya da ikincil planda kalmaktadır.

Sonuç olarak; algı ve dil, beklentileri ve politikaları (ya da tam tersi) biçimlendirmekte, politikalar da strateji ve faaliyetlerin niteliğini belirleyerek toplum/kamu yönetimi kısır bir döngünün içine hapsolmaktadır. Bu noktada Sayıştayların yapması gereken ise parlamentolara, hükümetlere ve daha da önemlisi sivil topluma, vatandaşlara doğru, objektif fotoğrafı sergileyerek politika oluşturuculara ve uygulayıcılara destek olmak, bu çerçevede afet/iyileştirme sarmalından çıkabilmenin mümkün olduğunu gösteren bir dil kullanarak algı yenilenmesine de katkıda bulunmaktır. Çağdaş Sayıştayların ve INTOSAI’nin geliştirdiği yeni yaklaşımlar bunun yöntemlerini ortaya koymaktadır. Bu yaklaşım, parlamentolara karşı olan sorumluluklarının dışında, Sayıştayların vatandaşlara karşı olan sorumluluklarından gücünü alan “vatandaş odaklı”, “aşağıdan-yukarı” bir bakış açısının ürünüdür. Bu yaklaşım modelleri, performans denetimini, “neo-liberal ideolojinin kamu denetimine uyarlanması” olarak eleştiren kim çevreleri de yeniden düşünmeye zorlayan ve araçların değerinin hangi amaçlar için kullanıldığına göre değişkenlik göstereceğini bir kez daha vurgulayan bir açılmıdır.

SONUÇ

Sayıştaylar bu alanın kamu, özel sektör, sivil toplum kuruluşları, uluslararası toplum, ortak kaderi paylaşacak komşu ülkeler ve hatta vatandaşları da kapsayan çok aktörlü, çok paydaşlı bir alan olduğunu göz önünde bulundurarak, afet risk ve zararlarını azaltmaya yönelik denetimlerinde tüm taraflara objektif bilgi sağlayacak ve alınması gereken önlemlere dikkat çekecek çalışmalar gerçekleştirmelidir. Bu çerçevede, denetim planlarında ve uygulamalarında aşağıdaki hususlara dikkat edilmelidir:

- Afet risk ve zararlarını azaltmaya yönelik çalışmalar uzun soluklu bir çabadır ve belli bir strateji çerçevesinde ele alınması gerekir. Bu nedenle, Sayıştaylar da stratejik planlarında ve denetim programlarında bu alanın denetimine uzun dönemli bir planlama çerçevesinde yer vermelidir.

- Afet risk ve zararlarını azaltma çalışmaları açık ve şeffaf bir şekilde yürütülmelidir. Vatandaşların afet politikalarına desteğinin ve çalışmalara katkısının sağlanması buna bağlıdır. Özellikle şehirlerin afet risklerine karşı dayanıklı hale getirilmesi, güçlü bir vatandaş desteğini gerektirir. Sayıştaylar/denetim ekipleri bu faaliyetlere ilişkin denetimlerinde vatandaşların bu beklentilerini dikkate alarak denetim kapsamını, yaklaşımını ve stratejilerini belirlemelidir.

- Birçok afet ya sınır ötesi tehlikelerden doğabilmekte ya da afet bölgesindeki birden çok ülkeyi etkileyebilmektedir. Böyle durumlarda, afet risklerinin azaltılması ülkelerin birlikte alacağı önlemlerle mümkün olacaktır. Tek ülkede yapılan hazırlıkların etkisi sınırlı olacaktır. Bazı durumlarda afet tehlikesine karşı alınacak tedbirler, başka ülkelerin sınırları içinde çalışma yapılmasını gerektirebilecektir. Örneğin erken uyarı sistemlerinin komşu ülke topraklarına kurulması gerekebilecektir. Böyle durumlarda çözüm, uluslararası anlaşmalar çerçevesinde ülkelerin işbirliği yapmasıdır. Bunun doğal sonucu, sınır ötesi afet risk ve tehlikelerine karşı alınan önlemlerin birlikte değerlendirilmesi için ilgili ülke Sayıştayları arasında işbirliği yapılmasıdır.

- Kamusal hesap verme sorumluluğunun gerçekleşmesine katkı sağlamak üzere, Sayıştaylar afet hazırlıklarının denetiminde sadece parlamento ve hükümetin değil, katkı veren uluslararası toplumun ve vatandaşların beklentilerini de dikkate almalıdır. Denetimler bu beklentileri karşılayacak şekilde dizayn edilmeli; sürece dahil olan tüm kesimlere güvence verecek şekilde, raporlar kamuoyu ile paylaşılmalıdır.

Bu çalışmada, afet risk ve zararlarının azaltılmasını konu alan denetimlerinde Sayıştayların dikkate alması gereken hususlar irdelenmiş ve hesap verme sorumluluğunun çerçevesindeki genişlemeye dikkat çekilmiştir. Genişleyen hesap verme sorumluluğunun gereklerinin nasıl yerine getirilebileceğine ilişkin çalışmalar, Sayıştayların denetimine olduğu kadar, bu alandaki tüm çalışmalara ve işbirliklerine yeni açılımlar getirecektir.

KAYNAKÇA

- Demirbaş, Tolga (2001), "Sayıştaylar Tarafından Gerçekleştirilen Performans Denetimleri ve Türk Sayıştay Uygulaması", Sayıştay Başkanlığı Yayınları, Araştırma, İnceleme, Çeviri dizisi:17, Ankara.
- Inter-Parliamentary Union (IPU) & UNISDR (2010), Disaster Risk Reduction: An Instrument for Achieving the Millennium Development Goals, Advocacy Kit for Parliamentarians, http://www.unisdr.org/files/15711_parliamentariankitfinal.pdf.
- INTOSAI (2004) , "Implementing Guidelines for Performance Auditing, ISSAI 3000" [http://www.issai.org/media\(879,1033\)/ISSAI_3000_E.pdf](http://www.issai.org/media(879,1033)/ISSAI_3000_E.pdf) (07.12.2012).
- INTOSAI (2008), <http://eca.europa.eu/portal/page/portal/intosai-aada>.
- INTOSAI (2012), " The Draft Exposure Draft ISSAI 5510 Audit of Disaster Preparedness: Guidance for Supreme Audit Institutions", <http://www.issai.org/composite-280.htm> (20.11.2012).
- İstanbul İl Afet ve Acil Durum Müdürlüğü (2012), "Birey ve Aile için Depremde İlk 72 Saat" <http://www.guvenliyasam.org/yayinlar/birey-ve-aile-icin-depremde-ilk-72-saat> (04.12. 2012).
- Kadioğlu, Mikdat (2011), <http://nefius.com/news/1671311.2> (05.12. 2012).
- Munich Re NatCatSERVICE, [http://www.preventionweb.net/files/24476_20120104munichrenaturalcatastrophes\[1\].pdf](http://www.preventionweb.net/files/24476_20120104munichrenaturalcatastrophes[1].pdf), (Kasım 2012).
- Rego, Alosius J (2001), "National Disaster Management Information Systems & Networks: An Asian Overview", <http://www.adpc.net/v2007/ikm/ONLINE%20DOCUMENTS/downloads/PaperAtGdin01.pdf> (21.11.2012).
- Sayıştay Başkanlığı (2002a), Performans Denetimi Raporu, Bayındırlık ve İskan Bakanlığının Marmara ve Düzce Depremleri Sonrası Faaliyetleri <http://www.sayistay.gov.tr/rapor/perdenrap/2002/2002-3deprem/marmaradep.pdf> (23.11.2012).
- Sayıştay Başkanlığı (2002b), Performans Denetimi Raporu, İstanbul Depreme Nasıl Hazırlanıyor? <http://www.sayistay.gov.tr/rapor/perdenrap/2002/2002-2istdeprem/2002-2istdeprap.pdf>, (13.11.2012).
- UN (1994a) Yokohama Strategy and Plan of Action for a Safer World, Guidelines for Natural Disaster Prevention, Preparedness and Mitigation, World Conference on Natural Disaster Reduction, Yokohama, Japan, 23-27 May 1994, <http://www.un.org/documents/ecosoc/res/1994/eres1994-31.htm>, (12.11.2012).
- UN (1994b), Economic and Social Council, 1994/31. International Decade for Natural Disaster Reduction, <http://www.un.org/documents/ecosoc/res/1994/eres1994-31.htm>, (12.11.2012).
- UN (2005), World Conference on Disaster Reduction in Kobe, Hyogo <http://www.unisdr.org/2005/wcdr/wcdr-index.htm>, (12.11.2012).
- UN (2007), Hyogo Framework for Action 2005-2015: Building the Resilience of Nations and Communities to Disaster, <http://www.unisdr.org/hfa> , (07.12. 2012).

- UN (2009), “UNISDR Terminology on Disaster Risk Reduction,” <http://www.unisdr.org/we/inform/terminology>, (15.11.2012).
- UN (2011a), Hyogo Framework for Action 2005-2015: Building the Resilience of Nations and Communities to Disaster, MID-TERM REVIEW, 2012-2011.
- UN (2011b), The 21st UN/INTOSAI Symposium-2011, the Theme: “Effective Practices of Cooperation Between SAIs and Citizens to Enhance Public Accountability”, <http://www.unpan.org/2011UN-INTOSAI-Symposium> (15.11.2012).
- UN (2011c), GAR 2011, Global Assessment report on Disaster Risk Reduction, Revealing Risk, Redefining development.
- UN (2012), “ General Assembly Adopted Resolution A/66/209”, http://www.eurosai.org/docs/2012/UN_Resolution.pdf (15.11.2012).
- UNISDR (2012), “ My City is Getting Ready, 2010-2011 World Disaster Reduction Campaign” <http://www.unisdr.org/campaign/resilientcities> (05.11.2012).
- Ütük, Seher Özer (2011), “21. BM/INTOSAI Sempozyumu: Kamuda Hesap Verebilirliğin Geliştirilmesi için Sayıştay ve Vatandaşlar Arasında Etkin İşbirliği, (çeviri, <http://www.unpan.org/2011UN-INTOSAI-Symposium>)” (Sayıştay Dergisi, Sayı 82).

KAMUDA STRATEJİK PLANLAMAYA DAYALI PERFORMANS YÖNETİMİ: TÜRKİYE UYGULAMASI VE SORUNLAR

Şeref EFE*

ÖZET

Gelişmiş batı demokrasilerinde kamu yönetiminde verimliliği sağlama kaygısı performans yönetimi uygulamalarının temelini oluşturmaktadır. Performans yönetimi özünde kamuya tahsis edilen kaynakların daha iyi kullanılması üzerinde yoğunlaşmakta ve verimlilik yanında etkililik ve ekonomiklik kriterlerini de içermektedir. Türkiye’de performans yönetimini geliştirme çabaları 2002 öncesi dönemde bazı kuruluşların dar kapsamlı uygulamaları ile sınırlıdır. Kamu yönetimi reformunun önemli bir bileşeni olan ve 2005 yılında yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile stratejik planlama, performans esaslı bütçeleme ve performans raporlama süreçlerini içeren kapsamlı bir sistem düzenlenmiştir. Ne var ki stratejik yönetim sistemi olarak da adlandırılan bu sistemin beklendiği üzere uygulamada kamu kuruluşlarının kaynaklarını daha iyi kullanmalarına katkı sağladığı kuşkuludur. Bu, bir yandan kuruluşlara kaynakları üzerinde yeterli tasarruf serbestliğinin sağlanamamasından, diğer yandan da stratejik yönetim sisteminin temel unsurlarının uygun bir şekilde düzenlenip işletilmemesinden ve geliştirilmemesinden kaynaklanmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Performans Yönetimi, Stratejik Yönetim, Verimlilik, Etkililik, Performans Denetimi.

PERFORMANCE MANAGEMENT BASED ON THE STRATEGIC PLANNING AT THE PUBLIC SECTOR: TURKISH EXPERIENCE AND THE PROBLEMS

ABSTRACT

The concern of ensuring efficiency in public management constitutes the base of performance management applications in developed western democracies. In its essence, performance management concentrates on using the resources allocated to the public wisely and it incorporates effectiveness and economy criteria as well as efficiency. Attempts to develop performance management were limited to partial implementation by some institutions in Turkey before 2002. As one of the most important components of public administration reform, the Law No: 5018 on Public Financial Management and Control which came into force in 2005, introduced a comprehensive system that included strategic planning, performance based budgeting and reporting on performance. However, it is doubtful that this system which is also called as strategic management system, contributed to the effective use of public resources by the public institutions in practice as expected. That was mainly because the institutions were not provided with enough flexibility to use their resources as well as the main elements of strategic management system were not adequately designed, developed and implemented.

Keywords: Performance Management, Strategic Management, Efficiency, Effectiveness, Performance Audit.

* Sayıştay Uzman Denetçisi

GİRİŞ

Performans yönetimi konusundaki çalışmaların gelişmiş batı demokrasilerinde uzun bir geçmişi varsa da ülkemizde bu konuda uygulamaya dönüşebilen kapsamlı örnekler oldukça yenidir. 1990'larda ve 2000'li yılların başlarında bazı kamu kuruluşlarında, pilot uygulama niteliğinde dar kapsamlı bazı uygulamalar yapılmıştır. Bu konuda ilk esaslı ve sistematik adım 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) ile atılmıştır. 2003 yılında çıkarılan KMYKK'da yer alan stratejik planlama ve performans esaslı bütçelemeye ilişkin düzenlemelerle tüm kamu kuruluşlarını içine alan bir performans yönetimi sistemi oluşturulması hedeflenmiştir.

Performans yönetiminin 1980'lerden itibaren yaygınlaşması Yeni Kamu İşletmeciliği (YKİ: New Public Management) yaklaşımı ile yakından ilgilidir. YKİ yaklaşımını doğuran temel kaygılar arasında etkililik, verimlilik, ekonomiklik kavramları öne çıkmaktadır (Ömürgönülşen, 1997: 516-517). Bunlara ilave olarak 1990'lardan itibaren şeffaflık, hesap verebilirlik ve iyi yönetim amaçlı çabalar yoğunlaşmış ve küresel ölçekte yaygınlaşan kamu yönetimi reformlarının itici gücü olmuştur. Kamu yönetiminde söz konusu amaçlara ulaşmak için performans hedeflemesi, performans göstergeleri, performans ölçümü ve değerlendirmesi önemli yönetim araçları olarak görülmektedir.

Türkiye'de son on yılda iktidarda bulunan hükümetler YKİ yaklaşımı doğrultusunda kamu yönetimi reformuna kalkışırken kamuda performans yönetimine geçişi, reform çalışmalarının odağına yerleştirmişlerdir. 2003 ve 2004 yıllarında tasarlanan kamu yönetimi reformu, Mecliste kabul edilen Kamu Yönetimi Temel Kanunu'nun Cumhurbaşkanı tarafından veto edilmesi sonucu gerçekleştirilememiştir. Ancak, reformun önemli bir bileşenini teşkil eden KMYKK ile kamu kuruluşlarında performans yönetimi uygulaması için temel düzenlemeler yapılmış ve bu şekilde performans yönetimi sistemi ana unsurları itibarıyla yasal düzeyde oluşturulmuştur.

Yapılan düzenlemelerle birlikte kamu kuruluşlarında fiilen yürütülmekte olan performans yönetimi uygulaması üzerinde dikkatle durmak gerekir. Bu çerçevede kurgulanan sistemin etkili bir performans yönetimi uygulamasını ne ölçüde desteklediği, kuruluşların performans yönetimini nasıl algıladığı ve uyguladığı, uygulamada ne tür sorunlarla karşılaştığı ve en önemlisi başta performans esaslı bütçeleme olmak üzere performans yönetimi uygulamalarının beklenen sonuçları verip vermediği hususları araştırılmaya değer görülmektedir.

Bu çalışma yukarıda belirtilen hususların araştırılmasına ve aydınlatılmasına katkıda bulunmayı amaçlamaktadır. Bu amaç doğrultusunda performans yönetiminin temel kavramları ve gelişimi kısaca özetlenerek Türkiye'de kamuda stratejik planlamaya dayalı performans yönetimi uygulama girişimi incelenmektedir.

1. PERFORMANS YÖNETİMİNİN TEMEL KAVRAMLARI

Performans, esas olarak bir işin yapılmasını ifade eder. Türk Dil Kurumu sözlüğünde “performans” kelimesinin karşılığı “başarım” olarak verilmektedir (Büyük Türkçe Sözlük, 2012). Bu karşılık, kelimenin kullanımının genellikle iyi performans, yüksek performans, kötü performans gibi olumlu-olumsuz bir değerlendirme içermesi bakımından anlamlıdır. Kamu yönetimi alanında performans terimi daha çok bireysel düzeyde algılanmakta ve çalışanların kurumsal amaçları etkileyen, ilgilendiren davranışı olarak anlaşılmaktadır (Aguinis, 2009: 78). Türkiye’de KMYKK ile uygulamaya konulan performans yönetimi sisteminde ise performans bireysel değil kurumsal ölçekte ele alınmakta, insan kaynakları yönetimi ile sınırlı olmaksızın kurumsal başarıya odaklanmaktadır.

Performans yönetiminde kullanılan temel kavramlardan biri de performans göstergesidir. Performans hedeflerine ulaşıp ulaşılmadığını ya da ne kadar ulaşıldığını ölçmek, izlemek ve değerlendirmek için kullanılan ve sayısal olarak ifade edilen araçlar performans göstergeleri olarak tanımlanmaktadır (Maliye Bakanlığı, 2009: 6). Sayıştayın 2000 tarihli bir yayınında ise daha farklı bir tanım kullanılmış olduğu dikkati çekmektedir: “(Performans göstergesi) performans veya çıktı hakkında bilgi veren istatistiktir. Açık ve kesin ölçüm yapılmadığı veya açık sebep sonuç ilişkilerinin gösterilemediği hallerde performans göstergeleri kullanılabilir” (Sayıştay, 2000b:50). Ölçüm yapılabilecek durumlarda performans göstergesine ihtiyaç olmadığı izlenimini doğuran bu tanımın isabetli olmadığı düşünülmektedir. Yine de bu tanım daha sonraki mevzuata ve uygulamaya yansımıştır. Devlet Planlama Teşkilatı’nca (şimdi Kalkınma Bakanlığı) çıkarılan “Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzu”nda yukarıdaki tanıma benzer bir şekilde “[h]edeflerin ölçülebilir olarak ifade edilemediği durumlarda stratejik planda hedefe yönelik performans göstergelerine yer verilmesi gereklidir.” denilmektedir (DPT, 2006: 36). Diğer yandan aynı Kılavuz’da stratejik hedeflerin ölçülebilir olması gerektiğinin ifade edilmesi (DPT, 2006: 34) hedeflerle göstergelerin uyumu konusunda düzenlemelerde bir çelişki ya da en azından karmaşa bulunduğunu göstermektedir.

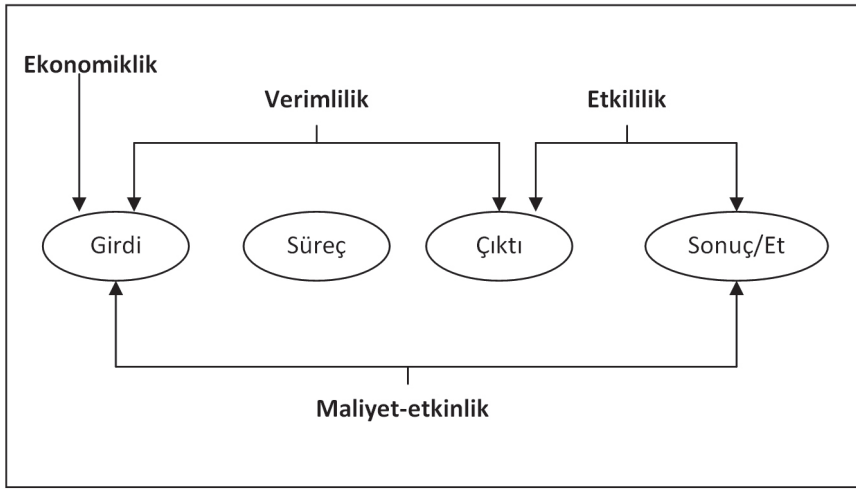
Performans yönetimi kavramı “örgütlerde tüm çalışanları performansın sürekli gelişimini hedefleyen ortak amaçlarda birleştirmeyi ve bu amaçlara ulaşmak için gerekli planlama, ölçme, yönlendirme, kontrol işlerini, yönetimin diğer işlevleri ile eşgüdümlü olarak yürütmeyi öngören bir yönetim biçimi” olarak tanımlanmaktadır (Sayıştay, 2000b:51). Performans yönetimi özünde örgütün kaynaklarının önceden belirlenen performans hedefleri doğrultusunda planlanmasını, yönetilmesini ve izlenerek değerlendirilmesini içermektedir.

Performans yönetiminin temelinde herhangi bir örgütteki girdi-çıktı-sonuç unsurları arasındaki ilişkileri ifade eden ekonomiklik (*economy*), verimlilik (*efficiency*) ve etkililik (*effectiveness*) kriterleri yer alır. 1980’lerde kullanımı yaygınlaşan bu üç

kavram İngilizce 3E kısaltmasıyla da ifade edilmekte ve performans kriterleri olarak bilinmektedir.

Ekonomiklik girdiye odaklanır ve kullanılan kaynakların miktarı ile ilgilidir. Genellikle teknik verimlilik olarak tanımlanan **verimlilik** girdi-çıkıtı ilişkisini ifade etmektedir. **Etkililik** ise gerçekten başarılan iş ve faaliyetlerin sonuçlarına ya da etkilerine işaret eder (Rutgers and van der Meer, 2010: 3). Performans yönetiminin temel unsurları ve kriterleri arasındaki ilişki yalın haliyle Şekil 1’de gösterilmektedir.

Şekil 1: Performans Yönetiminin Temel Unsurları ve Kriterleri



Kaynak: Rutgers and Van der Meer, 2010: 3

2. PERFORMANS YÖNETİMİNİN KAVRAMSAL GELİŞİMİ

Kamuda performans yönetiminin tarihsel gelişimi verimlilik (*efficiency*) kavramına dayandırılabilir. Verimlilik, yüz yılı aşkın bir süredir kamu yönetiminin ve kamu yönetimi reformlarının en önemli amacı ya da amaçlarından birisi olarak görülmüştür (Schachter, 2007: 800). Diğer yandan verimliliğin esas amaç olmadığını, ikincil derecede olup amaca en az maliyetle ulaşmayı sağlayan bir araç olduğunu ileri sürenler de vardır (bkz. Rutgers & Van der Meer, 2010: 6).

Weber’in yasal ussal egemenlik anlayışına dayalı “ideal bürokrasi” kavramında bir yönüyle verimliliğe atfı yapılmaktadır. Bürokrasi geleneksel yönetim aygıtlarından daha verimli çalışan bir kurumdur. Bürokratik yönetim yapısının temel nitelikleri onu geleneksel ve karizmatik yönetim yapılarından daha verimli kılmaktadır. Düzenli işbölümü, hiyerarşi, kurallar, resmiyet, liyakat esasına göre istihdam, kariyer olarak memuriyet bu nitelikler arasında sayılabilir (Leblebici, 2008: 103).

Özel sektörle ilgili örgüt çalışmalarında verimlilik kaygısı öne çıkmış, makineye benzetilen örgütlerin teknik verimliliğini artırmak en önemli amaç haline gelmiştir. Bu hususta Frederick W. Taylor'ın 20. yüzyılın başlarında geliştirdiği bilimsel yönetim yaklaşımını önemli bir aşama olarak belirtmek gerekir. Bu yaklaşımın odak noktası "verimliliği artırma" konusu olmuştur (Taylor, 1911: 3). Bilimsel yönetim yaklaşımında temel olarak standart hale getirilen yöntemlerle çalışanların verimliliğinin artırılacağı, yani en az girdi ile en çok çıktıyı verecek hale getirilebileceği ileri sürülmektedir (Leblebici, 2008: 105).

Kamu sektörünün verimli çalışmadığına ilişkin süregelen eleştiriler performans yönetimine yönelişin altında yatan en önemli sebeplerden biridir. Kamuoyunda kamu sektörünün performansına ilişkin görüşler genellikle olumsuzdur. Kamuoyu araştırmaları vatandaşların genel olarak hükümetlerin performans düzeylerini onayladıklarını göstermektedir (Hastings ve Hastings'ten aktaran Ömürgönülşen, 2002: 100). Kamu kuruluşlarının hantal olduğu, talepleri yanıtlamakta geciktiği, işlerin aşırı düzeyde kırtasiyeciliğe boğulduğu, kamu kaynaklarının israf edildiği ve verimsiz kullanıldığı, arzu edilenin aksi sonuçlar ortaya çıktığı ve kamu yönetiminin giderek şişkinleştiğine ilişkin yaygın bir kanaat ortaya çıkmıştır (Caiden, 1991: 487). Bu kanaati destekleyen sistematik çalışmalar da bulunmaktadır; örneğin, özel sektörün çöp toplama, toplu taşıma gibi işleri kamu sektöründen çok daha düşük maliyetlerle yaptığı sonucuna varan karşılaştırmalı araştırmalar vardır. Ancak, kamunun özel sektörden daha verimsiz olduğuna ilişkin kesin bir kanıt ortaya konulamamaktadır. Çünkü bazı araştırmalar kamunun daha verimli çalıştığına ilişkin örnekleri ortaya çıkarmakta; diğer yandan birçok kamu hizmeti ise farklı nitelikte olduğundan özel sektör hizmetleri ile karşılaştırılamamaktadır. Yine de eldeki kanıtların ağırlığı kamunun özel sektörden daha verimsiz çalıştığına ilişkin yaygın kanaati destekler niteliktedir (Stiglitz, 1999: 198-199).

Söz konusu olumsuz kanaatin oluşmasında bir haklılık payı olabileceğini göz önünde tutarak şu soruyu sormak gerekir: Kamu kuruluşları için özel sektörden daha verimsiz çalışırlar? Bu sorunun cevabı kamuda verimliliğin artması için yönetim sisteminde nasıl değişiklik yapılması gerektiğine, dolayısıyla performans yönetiminin hangi unsurlar üzerine kurulabileceğine ışık tutacaktır.

Kamu kuruluşlarının verimsiz olmalarına yol açabilecek nedenleri Stiglitz şu şekilde sıralamaktadır (1999: 200-206):

- **Kurumsal güdüler:** Kamu kuruluşları kar amacıyla çalışmadıkları için verimliliklerini artırma güdüsü zayıftır.
- **Personel sınırlamaları:** Kamu personelinin işe giriş, işten ayrılış ve çalışma şartları detaylı bir şekilde düzenlenmiştir. Kamu kuruluşları özel sektör kadar kolaylıkla verimsiz personeli işten atamaz veya çok yararlı olacağı düşünülen kişileri işe alamaz.

- **Satınalma sınırlamaları:** Vergi verenlerin paralarını korumak adına kamu harcamaları ayrıntılı prosedürlere boğulmuştur. Kamu prosedürleri, harcama süreçlerini uzatmakta ve maliyetleri artırmaktadır. Örneğin, bir jet motoru alımında kamu prosedürlerinin fiyatı üçte bir oranında artırdığı rapor edilmiştir.

- **Bütçeleme sınırlamaları:** Özel sektör kuruluşları ihtiyaç duydukları yatırımları bütçelerine kolaylıkla dahil edebilirler. Oysa kamu kuruluşlarının bütçeleri yıllık olarak Meclis onayından geçmektedir ve değiştirilmesi oldukça güçtür.

- **Teşvik unsurlarının olmaması:** Verimliliğin artması bürokratlara önemli miktarlarda teşvik ödemesi sağlamamaktadır. Onlar açısından büyük bir organizasyonu yönetmek önemli görüldüğünden yönetiminde bulundukları organizasyonu büyütme, bütçelerini artırmaya çalışırlar. Bu şekilde verimlilik değil büyüme teşvik edilmiş olur.

- **Riskten kaçınma:** Bürokratlar hataların sorumluluğunu taşımamak için karar vermekten kaçınmakta ve her kararı uygun kanallar aracılığıyla almaktadır. Sorumluluktan kaçınma duygusu ağır bir kırtasiyeciliğe yol açmaktadır. Genel olarak kamu personeli hatalarına karşılık yaptırıma maruz kalırken, olumlu performansı aynı ölçüde değerlendirilmediğinden riskli işlere girişmeyerek hata yapma ihtimalini azaltmaya eğilimli olmaktadır.

Kamu yönetiminde verimsizliğin nedenlerini Drucker altı ölümcül günah olarak şu şekilde ifade etmektedir (Drucker, 1980: 103):

1. Kamu hizmeti programları için şaşaalı amaçlar belirlenmesi,
2. Bir önceliğe odaklanmaksızın aynı anda çok şey yapmaya çalışmak,
3. Kamu yöneticilerinin “büyük olan daha iyidir” inancıyla hareket etmesi,
4. Deneyip öğrenmek yerine dogmatik olarak ilk seferinde büyük ölçekte işe girişmek,
5. Geribildirim yoluyla deneyimlerden öğrenmemek,
6. Yanlış ve verimsiz uygulamalardan vazgeçmeyi becerememek.

Yukarıda sıralanan nedenler kamu yönetiminin verimsizliği kanaatini güçlendirmekte ve bununla paralel olarak kamu bürokrasisinin olumsuz imajını güçlendirmektedir. Kamu kuruluşlarına ve kamu hizmetlerine ilişkin bu tür olumsuz değerlendirmelere karşılık kamunun fiilen gerçekleşen verimliliğini ölçme ve nesnel olarak belirleme çabası önemli güçlükler içermektedir. Bu güçlükleri temel olarak iki başlık altında toplayabiliriz:

Kamu kuruluşlarının amaçlarının karmaşıklığı: Verimlilik kriteri teknik olarak tanımlandığı biçimiyle belirli bir kamu hizmetinin amaçları açısından önemli ya da ilgili olmayabilir. En az girdi ile en çok çıktıyı (üretimi) sağlamayı ifade eden verimlilik, genel olarak örgütün temel amacına ulaşmasında en önemli etken olarak

görülmüştür. Kar amaçlı kuruluşlarda verimlilik ile kar arasındaki ilişki doğrudan ve belirgindir. Ancak kamu kuruluşları ekonomik nitelikteki özel sektör kuruluşlarından farklı olarak kar dışında amaçlar güdebilmektedir (Kaplan ve Norton, 2007: 219). Bu amaçlar her zaman birbiriyle örtüşmemekte, hatta sıklıkla çatışabilmektedir. Örneğin, Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı bir yandan kömür gibi yerli kaynakların kullanımını artırmayı diğer yandan da çevreyi daha çok kirleten kaynakların –kömür de bunlardan biridir- kullanımını azaltmayı amaçlamaktadır (ETKB, 2010: 25, 29). Bu durum sadece politika yapıcı, stratejik nitelikte ya da düzenleyici kamu kuruluşları ile sınırlı değildir. Piyasaya mal ve hizmet sunan kamu işletmelerinin bile çoğu zaman kardan önce gelen amaçları vardır: vatandaşın mal ve hizmetlere erişimini sağlamak, fiyat düzeyini belirlemek, belirli bir piyasayı kontrol etmek ve hükümetin spesifik amaçları olan bir politikasını uygulamak gibi.

Kamusal mal ve hizmetlerin belirsizliği: Verimliliğin ölçülebilmesi için girdi-çıkıtı ilişkisinde çıktının (üretilen mal ve hizmetin) ölçülebilmesi gerekir. Oysa kamu sektörünün çıktıları çoğunlukla karmaşıktır, çok sayıdadır ve somut olarak belirlenemez (Ömürgönülşen, 2002: 119). Çıktının belirsiz olduğu durumlarda verimlilik de fiilen belirsiz olacaktır ve ölçülemeyecektir.

Bu sorunların üstesinden gelmek için kamu yönetiminde performansın değerlendirilmesinde verimlilik kavramının ötesine geçmek gerekmiştir. Çıktının belirlenemediği veya çıktı düzeyinin değiştirilemediği durumlarda öncelikle kullanılan kaynaklardan tasarruf sağlanabilmesi imkânı araştırılmaktadır. “*Ekonomiklik*” olarak tanımlanan bu anlayış genellikle girdilerin kontrolüne ve maliyetlerin azaltılmasına odaklanmaktadır. Ekonomiklik açısından ölçme ve değerlendirme verimliliğe kıyasla daha kolay olabilmektedir.

Ancak, girdi ve çıktıların ölçümüne odaklanılması kamu hizmetlerinin en önemli boyutunu; hangi toplumsal amaçlar güdüldüğünü ya da hangi nihai sonuçların sağlanmaya çalışıldığını ihmal etmektedir. Performansın bu sonuç odaklı boyutu “*etkililik*” kavramı ile ifade edilmektedir¹.

Etkililik yönünden yapılan değerlendirmede kuruluşun önceden belirlenmiş amaç ve hedefleri ile elde ettiği sonuçlar karşılaştırılmaktadır. Bu yönüyle etkililik “sonuç odaklılık” olarak da ifade edilmekte, bütün olarak bir kuruluşu kapsayabildiği gibi belirli bir amacı olan bir programı da hedef alabilmektedir. Performans kriterlerinden verimlilik özel sektör için odak noktası iken etkililik kamu kuruluşları için daha önemli ve öncelikli olmaktadır. Kamu hizmetlerinde verimliliğin ölçülmesindeki güçlükler yanında kamu hizmetlerinden yararlanan vatandaşların kendilerine sunulmakta olan hizmetlerin sonuçlarıyla daha yakından ilgili olması

1 İngilizce **effectiveness** kelimesinin karşılığı Türkçede **etkenlik**, **etkinlik** veya **etkililik** olarak adlandırılmaktadır (Bkz. Candan, 2007: 78). KMYKK’da **etkililik** kavramı benimsenmiş olduğundan (bkz. Md. 1, 8, 10, 11) bu çalışmada da aynı kavram kullanılmaktadır.

etkililik kriterini öne çıkarmaktadır. Dolayısıyla, kamu kuruluşlarının başarısı öncelikle kamu ihtiyaçlarını karşılamakta ne derece etkili oldukları ve bu hizmetleri ne kadar verimli sundukları ile ölçülmelidir (Kaplan ve Norton, 2007: 219).

Bu değerlendirmeler çerçevesinde kamu kuruluşlarında performans yönetimi kamu hizmetinin sonuçlarına odaklanan verimlilik, ekonomiklik ve etkililik kavramları üzerine kurulu bir yönetim anlayışı olarak görülebilir.

3. TÜRKİYE’DE PERFORMANS YÖNETİMİ

3.1. KMYKK Öncesi Girişimler

Türkiye’de KMYKK öncesinde kuruluş düzeyinde performans yönetimini amaçlayan çeşitli çalışmalar yürütülmüştür. Bir kısmı 2000 öncesinde başlayan bu uygulama örnekleri sınırlı ölçekte olup genellikle tek bir kuruluşu ve konuyu kapsamaktadır. Bunlar arasında;

- Sayıştayın 1996 yılından itibaren başlatılan performans denetimine geçiş çabaları,
- Belediyelerde Performans Yönetimi-BEPER Projesi (2002 ve sonrası),
- Sağlık Bakanlığı’nda uygulanan performans dayalı ek ödeme sistemi (2004 ve sonrası),
- DPT’nin ve Milli Prodüktivite Merkezi’nin kurumsal ölçekte çalışmaları anılabilir (Çevik vd., 2008: 105-122).

Kamu kesimini bütünüyle kapsayan performans odaklı bir kamu yönetimi ve buna paralel şekilde bir kamu mali yönetimi sistemi oluşturulması ihtiyacını vurgulayan çalışmalar uzun zamandır gündemdedir. 1990 sonrası dönemde ağırlaşan mali yönetimdeki dağınıklık, verimsizlik, kamu kaynaklarının israfı, yüksek kamu açıkları gibi sorunlar kamu mali yönetiminde değişim ve yeniden yapılanma taleplerinin artmasına yol açmıştır. 1995 yılında başlatılan Kamu Mali Yönetim Projesi bütçe uygulamasında esnekliğin sağlanmasını ve kamu mali yönetiminin etkinliğinin artırılmasını hedeflemektedir (DPT, 2000: 5). Sayıştayın 1996 yılından itibaren düzenleyerek Meclise sunduğu yıllık Hazine İşlemleri Raporları mali disiplinin sağlanmasına yönelik öneriler üzerinde yoğunlaşmıştır (Sayıştay, 2000a: III). Sayıştayın 2000 Yılı Mali Raporu’nda ise mali disiplin, hesap verme sorumluluğu ve şeffaflık açısından kamu mali yönetiminin temel sorunları kapsamlı bir şekilde ortaya konularak performans esaslı bütçe uygulamasına geçilmesi önerilmiştir (Sayıştay, 2000a: 31, 34, 35). Yine 2000 yılında hazırlanan Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu’nda orta vadeli bir yaklaşım çerçevesinde kaynak ve harcama planlaması yapılması öncelikli görülmekte, kamu kaynaklarının önceden belirlenen

hedef ve stratejiler doğrultusunda toplanması, harcanması ve denetimi için gerekli mekanizmaların kurulması ihtiyacı vurgulanmaktadır (DPT, 2000: 5).

Kamu yönetiminde yaygın olarak ciddi ölçüde performans düşüklüğü yaşandığına ilişkin değerlendirmeler 2000'li yılların başlarında siyasi partiler tarafından da paylaşılmaktadır. 2002 sonrası dönemde iktidarda bulunmuş olan AK Parti'nin 2002 yılında yayınladığı ilk seçim beyannamesinde kamu yönetiminin yapısı ile ilgili temel sorunlar şu şekilde sıralanmaktadır:

- Merkeziyetçi ve hiyerarşik yapı,
- Toplumsal denetime ve katılıma kapalılık,
- Kırtasiyecilik, şekilcilik ve verimsizlik,
- Hızla büyüme ve hantallaşma,
- Yolsuzluğa açık olma, siyaseti yozlaştırma (AK Parti, 2002: 31).

Bu sorunların giderilebilmesi için YKİ anlayışı temelinde bir dönüşüm hedeflenmektedir. Dönüşümün kamuda performans odaklı yönetimi amaçladığı görülmektedir. 2002 sonrasında belirlenen kamu yönetimini dönüştürme politikaları içinde performans yönetimine ilişkin birçok unsur bulunmaktadır:

- Yeniden yapılanma ile kamu kuruluşlarının görevlerinin yeniden belirlenmesi, merkezi yönetim ile yerel yönetimler arasında görev, yetki ve kaynak paylaşımının etkinlik, verimlilik ilkelerine göre düzenlenmesi (AK Parti, 2002: 32, 35; Dinçer ve Yılmaz, 2003: 135).

- Yönetimin sadeleştirilmesi, bürokrasinin azaltılması (AK Parti, 2002: 3, 33; Dinçer ve Yılmaz, 2003: 157-158).

- Stratejik yönetime geçilerek kuruluş düzeyinde stratejik planların hazırlanması ve bu planlarda kuruluşların misyonlarını, politikalarını, önceliklerini ve performans göstergelerini açıklamaları (Dinçer ve Yılmaz, 2003: 130).

- Performans odaklı bir bütçe sistemine geçilmesi (Dinçer ve Yılmaz, 2003: 132).

- Yöneticiler ile çalışanlar arasında yapılacak sözleşmelerle performans yönetiminin geliştirilmesi ve performans dayalı ödeme sistemine geçilmesi (AK Parti, 2002: 34; Dinçer ve Yılmaz, 2003:160).

- Kuruluşlarda performans veri tabanlarının oluşturulması ve Sayıştay tarafından stratejik plan temelinde performans denetimi yapılması (Dinçer ve Yılmaz, 2003: 133).

- Kamu kuruluşlarının hükümete, Meclise ve kamuoyuna performans raporu sunması (AK Parti, 2002: 34).

3.2. KMYKK ile Oluşturulan Sistem

Performans yönetiminin kamu kuruluşlarını bütünüyle kapsayan bir sistem olarak uygulamaya geçişi 2003 yılında Mecliste kabul edilerek 2005 yılında yürürlüğe giren KMYKK ile olmuştur. Kanun'un temel amacı kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve malî saydamlığı sağlamaktır (Madde 1). Bu çerçevede oluşturulan performans yönetimi sisteminin temel unsurları şu şekilde belirlenmiştir:

- **Stratejik planlama:** Kamu kuruluşları kalkınma planları, temel politika ve ilkeler çerçevesinde hazırlayacakları stratejik planlar ile misyon ve vizyonlarını oluşturacak, stratejik amaçlar ve hedefler saptayacaktır. Bu çalışmaların koordinasyonunu Devlet Planlama Teşkilatı (şimdi Kalkınma Bakanlığı) sağlayacaktır (Madde 9).

- **Performans esaslı bütçeleme:** Kamu kuruluşları yürütecekleri faaliyet ve projeleri, performans hedef ve göstergelerini içeren yıllık performans programı hazırlayacaktır. Bütçeler stratejik plan ve performans programına dayalı olarak hazırlanacaktır. Bu hususların uygulanmasını Maliye Bakanlığı gözetecektir (Madde 9).

- **İzleme ve raporlama:** Kamu kuruluşları her yıl kuruluşun mali bilgilerini, faaliyetlerini ve performans bilgilerini içeren bir faaliyet raporu hazırlayarak Sayıştaya ve Maliye Bakanlığına gönderecektir. Faaliyet raporları kamuoyuna açıklanarak Meclise sunulacaktır (Madde 41).

- **Denetim ve hesap verme:** Kamu kuruluşlarının performans denetimi kuruluşların bütçelerinde yer alan performans göstergeleri çerçevesinde gerçekleştirilecektir (Madde 9). Sayıştay, kuruluşların performans denetimi sonucunda düzenlenen raporlar ile faaliyet raporları üzerine hazırlayacağı faaliyet genel değerlendirme raporunu Meclise sunacaktır (Madde 41, 68).

Görüldüğü üzere kamuda uygulamaya konulan performans yönetim sistemi birbiriyle uyumlu bir bütün oluşturması gereken beş süreci (stratejik planlama, performans esaslı bütçeleme, faaliyet izleme ve raporlama, performans denetimi ve hesap verme) ve üç gözetici-yönlendirici kuruluşu (Kalkınma Bakanlığı, Maliye Bakanlığı, Sayıştay) içermektedir.

KMYKK ile getirilen ve kamuda performans yönetimine ilişkin çerçeveyi oluşturan sistem “stratejik yönetim sistemi” olarak da adlandırılmaktadır (Maliye Bakanlığı, 2008: 7). Kanunun yürürlüğe girmesinden sonra ilgili gözetici-yönlendirici kuruluşlar ikincil mevzuat düzenlemelerini yapmışlardır. Bu çerçevede Maliye Bakanlığı tarafından öncelikle 2006 yılından itibaren uygulanmak üzere “Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik” yayınlanmıştır. Performans bilgilerini içermesi gereken faaliyet raporlarının henüz performans programı yapılmadan önce zorunlu olarak uygulamaya konulması eleştiri konusudur (Yılmaz,

2011: 103). Devlet Planlama Teşkilatı tarafından stratejik planlama çalışmalarını yönlendirmek üzere hazırlanan “Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” 2006 yılında yürürlüğe girmiştir. Uygulayıcı kuruluşlara rehberlik etmek üzere ilk sürümü 2003 yılında hazırlanmış olan “Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzu” 2006 yılında yenilenerek uygulamaya konulmuştur. Maliye Bakanlığınca 2009 yılında “Kamu İdarelerince Hazırlanacak Performans Programları Hakkında Yönetmelik” ile “Performans Programı Hazırlama Rehberi” yayınlanmıştır.² Sayıştayın denetim ve raporlamasına ilişkin düzenlemeler ise diğerlerine göre gecikmiştir. KMYKK ile uyumlu hazırlanan 6085 sayılı Sayıştay Kanunu 2010 yılının sonuna doğru Mecliste kabul edilmiştir. Söz konusu kanunlarda tanımlandığı şekilde performans denetimini de düzenleyen Sayıştay Denetim Yönetmeliği ise 17/12/2011 tarihinde Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

2006 yılından itibaren kamu kuruluşlarında aşamalı olarak uygulanmakta olan stratejik yönetim sistemine göre kuruluşlar 5 yıllık periyodu kapsayacak şekilde stratejik planlar hazırlayarak kurumsal amaç ve hedeflerini, performans göstergelerini, stratejilerini ve bunları gerçekleştirmek için gerekli maliyetleri belirlemekte ve kamuoyuna duyurmaktadır. Kamu kuruluşları stratejik planları doğrultusunda gerçekleştirecekleri faaliyetlerin hedeflerini, göstergelerini ve bütçesini ortaya koyan yıllık performans programları hazırlayarak bütçe sürecinde Maliye Bakanlığı ile müzakere etmektedir. Yılın sona ermesinden itibaren hazırlanan faaliyet raporunda ise kuruluşun yürüttüğü faaliyetler ve sunduğu hizmetler açıklanmaktadır. Faaliyet raporları kuruluş tarafından Maliye Bakanlığına ve Sayıştaya gönderilmekte, ayrıca yayınlanarak kamuoyuna da duyurulmaktadır (Maliye Bakanlığı, 2012: 17-19).

3.3. Stratejik Yönetim Sistemi Etkili Bir Şekilde Uygulandı mı?

Bu soruyu tatminkar bir şekilde cevaplamanın gücü ortadadır. Yine de 2006 yılından bu yana yürürlükte olan bu sistemin amaçlandığı şekilde işleyip işlemediğine ilişkin olarak mevcut bilgiler çerçevesinde bir değerlendirme yapmak yararlı görülmektedir. Bu amaçla bir değerlendirme iki yönden yapılabilir: (1) öngörülen süreçlerin ve çıktıların gerçekleşme durumu, (2) sistemin uygulanması sonucunda beklenen amaçlara ulaşma düzeyi.

Stratejik yönetim sisteminin temel süreçlerine ve bu süreçlerde üretilmesi öngörülen çıktılara ilişkin sadece biçimsel gerekliliklerin yerine getirilme durumunu yansıtmayı amaçlayan bir tablo aşağıda verilmiştir.

2 Stratejik yönetim sistemine ilişkin sözü edilen mevzuata ve belgelere erişmek için bkz. <http://www.sp.gov.tr/tr/>

Tablo 1: Stratejik Yönetim Sisteminin Temel Süreçleri ve Gerçekleşme Durumu

Öngörülen Süreç ve Çıktı	Gerçekleşme Durumu
STRATEJİK PLANLAMA Hazırlama yükümlülüğü bulunan kuruluşların takvime uygun olarak stratejik plan hazırlaması	Stratejik planlama yükümlülüğü bulunan kamu kuruluşları büyük ölçüde takvime uygun olarak stratejik planlarını hazırlamış ve uygulamaya koymuştur. 2011 yılı itibarıyla 150'nin üzerinde merkezi yönetimdeki kamu kuruluşu yanında 81 İl Özel İdaresi ile çok sayıda belediye stratejik planlama yapmıştır. ^a
PERFORMANS ESASLI BÜTÇELEME Bütçenin performans esasına göre hazırlanması Performans programı yapılması	Bütçe klasik usulde girdi esaslı hazırlanmakta, performans bilgilerini içermemektedir. Performans programı bütçeden ayrı bir dokümandır ve bütçe işlemlerine tesiri yoktur. ^b Kuruluşlar performans programı hazırlayarak Maliye Bakanlığına sunma yükümlülüklerini büyük ölçüde yerine getirmektedir. ^c
İZLEME VE RAPORLAMA Kuruluşlarca faaliyet raporlarının hazırlanması Maliye Bakanlığınca genel faaliyet raporu hazırlanması	Kuruluşlarca yıllık faaliyet raporları hazırlanmakta, Maliye Bakanlığı ile Sayıştaya gönderilmekte ve kamuoyuna açıklanmaktadır. Maliye Bakanlığı 2006 yılından itibaren her yıl <i>genel faaliyet raporu</i> hazırlamaktadır. ^d
DENETİM VE HESAP VERME Kuruluşların faaliyet sonuçları hakkında Sayıştayın performans denetimi raporu hazırlayarak Meclise sunması Sayıştayın kuruluşların faaliyet raporlarını değerlendirerek faaliyet genel değerlendirme raporu hazırlaması ve Meclise sunması Mecliste faaliyet sonuçlarının görüşülmesi	Sayıştay 2012 yılı sonuna kadar Meclise performans denetimi raporu sunmamıştır. ^e Sayıştay 2012 yılı sonuna kadar Meclise faaliyet genel değerlendirme raporu sunmamıştır. ^f Mecliste görüşme konusu olmamıştır. Kuruluşların faaliyet raporları ve Maliye Bakanlığınca hazırlanan genel faaliyet raporu Meclise sunulmakla birlikte esasen görüşmelere zemin oluşturacak olan Sayıştay raporları bulunmadığından sürecin bu bölümü işlememektedir.

a) Daha detaylı bilgi için bkz. Yılmaz, 2011: 102; Maliye Bakanlığı, 2012: 102.

b) Bütçelerin performans esaslı olmadığı gibi performans bilgisi de içermediği bütçe kanunlarında açıkça görülmektedir. Örneğin, bkz. 31/12/2012 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2013 yılı Bütçe Kanunu. Ayrıca bkz. Usta, 2011: 48, 50; Kesik, 2010: 31.

c) Bkz. Maliye Bakanlığı, 2011:104; Maliye Bakanlığı, 2012: 104.

d) Bkz. Maliye Bakanlığı, 2012:18.

e) Sayıştayın web sayfasında sunulan performans denetimi raporları 2008 yılında sona ermektedir. Bkz. <http://www.sayistay.gov.tr/rapor/PerformansRapor.asp>

f) Sayıştayın web sayfasında sunulan raporlar arasında faaliyet genel değerlendirme raporları yer almamaktadır. Bkz. <http://www.sayistay.gov.tr/rapor/raporsonekleme.asp>

Sistemin biçimsel olarak işleyişine ilişkin temel sorunların, performans esaslı bütçe ile denetim ve hesap verme süreçlerinde yaşandığı görülmektedir. Performans esaslı bütçe uygulamasının etkinleştirilememiş olması maliyete ilişkin planlama, uygulama, izleme ve değerlendirmeyi güçleştirmektedir. Denetim ve hesap verme sürecinin bu zamana kadar işlerlik kazanmaması ise hesap verme döngüsünün tamamlanamamasına neden olan daha ciddi bir sorundur. Bu durumda uygulama sonuçları nesnel bir şekilde değerlendirilememekte, denetim sonucunda uygulayıcı kuruluşların eksiklik ve yetersizliklerini öğrenerek uygulamalarını iyileştirmeleri mümkün olmamaktadır.

Meclis adına yürütülen Sayıştay denetimi hesap verme mekanizmasının temel ayaklarından biridir. KMYKK ile kamu kuruluşlarına performans göstergeleri oluşturma yükümlülüğü getirilirken Sayıştayın yapacağı performans denetimlerinde de bu göstergelerin esas alınması öngörülmüştür. Hem KMYKK'da (Madde 9) hem de 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nda (Madde 2, 36) performans denetimi bu çerçevede tanımlanmıştır. KMYKK'ya göre performans denetimi hem iç denetim hem de dış denetim kapsamında yapılabilecektir. Ancak iç denetim çalışmaları Meclise hesap verme sürecinin doğrudan bir parçası olmadığından Sayıştay tarafından yürütülmesi öngörülen performans denetimi kamuda uygulamaya konulan stratejik yönetim sisteminin eksiklik ve yetersizliklerinin tespit edilerek giderilmesi, geliştirilmesi için kritik önemdedir.

Esasen Sayıştayın performans denetimi tecrübesi 1996'ya kadar geri gitmektedir. Bu yılda Sayıştay Kanunu'na eklenen bir madde ile Sayıştaya, denetimine tabi kurum ve kuruluşların kaynakları ne ölçüde verimli, etkin ve tutumlu kullandıklarını inceleme yetkisi verilmiştir. Bu yetki çerçevesinde Sayıştay tarafından 2008 yılında kadar 16 adet performans denetimi çalışması yürütülmüş ve bu çalışmalar sonucunda hazırlanan 13 adet performans denetimi raporu Meclise gönderilmiştir (Sayıştay, 2009: 48). KMYKK öncesi dönemde Sayıştayın performans denetiminde karşılaştığı en önemli zorluklardan biri denetlenen kamu kuruluşlarında performans yönetimi yapısının olmayışındır. 2001 yılında dönemin Sayıştay Başkanı, performans denetiminin yapılabilmesi için kamu kuruluşlarının stratejik hedeflerini ve performans göstergelerini tespit etmesi gerektiğini ileri sürmekte ve bunun hukuki mükellefiyet içeren bir sistem dahilinde düzenlenmesini lüzumlu görmektedir (Mutluer, 2001: 277).

KMYKK ile aslında yukarıda belirtilen bütüncül bir sistem eksikliğinin giderilmesi yönünde bir düzenleme yapılmıştır. Bu sistem çerçevesinde Sayıştay'a tevdi edilen iki raporlama görevi bulunmaktadır:

1. Kamu idarelerinin performans denetimi sonucu hazırlanacak raporları genel uygunluk bildirimini ile birlikte Meclise sunmak (KMYKK Madde 68; 6085 sayılı Kanun Madde 38),

2. Kamu idareleri tarafından gönderilen idare faaliyet raporlarını değerlendirerek faaliyet genel değerlendirme raporunu hazırlamak ve Meclise sunmak (KMYKK Madde 41; 6085 sayılı Kanun Madde 39).

Stratejik yönetim sisteminden beklenen sonuçların elde edilip edilmediğine ilişkin birincil bilgi kaynağı Sayıştay raporları olacaktır. Ancak bu güne kadar bu şekilde bir performans denetimi yapılmadığından kamu kuruluşlarının faaliyet gerçekleştirmeleri performans göstergelerine göre değerlendirilerek performans hedeflerine ulaşip ulaşmadıkları dış denetim aracılığıyla Meclise raporlanmamıştır.

Sistem tüm unsurlarıyla işlerlik kazanamadığından temel amaçlara ulaşılma düzeyine ilişkin sağlıklı bir değerlendirme yapmak mümkün değildir. Stratejik planlara ve performans programlarına ilişkin olarak gözetim ve uyumlaştırma işlevi gören kuruluşların değerlendirmeleri 5 yılı aşan bir süredir yapılan uygulamaların önemli bir birikim kazandırdığı; öğrenme ve gelişme imkanı oluşturduğu; ancak söz konusu süreçlerin ve dokümanların yetkinliğine ilişkin bazı sorunların devam ettiği yönündedir (Maliye Bakanlığı, 2012: 104). Kamu idarelerinde gerçekçilikten uzak olarak, stratejik plan ve performans programları yapıyormuş gibi bir görüntü ortaya çıktığı, uygun olmayan performans hedefleri belirlendiği, (Ağbal, 2011: 15) faaliyet raporlarının amaçlarından saparak reklam kitapçıklarına dönüştüğü (Günel, 2011: 79) gibi pek çok eleştiri dile getirilmektedir.

4. KAMUDA PERFORMANS YÖNETİMİNİ GÜÇLEŞTİREN ZAAFLAR

Kamuda performans yönetimini güçleştiren, uygulamaları etkisizleştiren temel zaaflar ve sorunlar detaylı olarak aşağıda incelenmektedir:

4.1. Bütçe Yönetiminde Sınırlamalar

Bir kuruluşun kullanımına verilen kaynakların performansından sorumlu tutulabilmesi için bu kaynakları uygun gördüğü şekilde kullanabilme esnekliğine ve serbestliğine sahip olması gerekir. Yüksek performans kaynakların serbest hareketi ile yakından ilişkilidir. Performans esaslı bütçeleme temel ilkelerinden biri de iyi performansa karşılık kaynakları ve serbestliği artırmaktır (OPPAGA, 1997: 23). Birçok ülkede yöneticilerin aşırı kurallara boğulması ve iş yapamaz hale gelmesi kamu hizmetlerinde yetersizliğin temel sebebi olarak görülmektedir. “Bırakın yöneticiler yönetsin” sloganı ile kamu yöneticilerin inisiyatif kapasitelerinin artırılması ve uygun mekanizmalarla sonuç odaklı hesap verebilirliklerinin geliştirilmesi öngörülmüştür (Dinçer ve Yılmaz, 2003: 40).

Performans yönetiminin uygulanabilmesi için yöneticilerin kendilerine verilen bütçe kaynağını etkili bir şekilde yönetebilmeleri şarttır. Bu, yöneticiye bütçenin toplu bir rakam olarak tahsis edilmesini, yöneticinin de bu bütçeyi kurumsal önceliklere

göre, amaçları ve hedefleri belirlenmiş programlara, projelere ve faaliyetlere bölüştürmesini, uygulama sırasında programlar arasında ihtiyaca göre aktarmalar yapabilmesini, yılın sonunda ise bütün bu bütçe süreci göz önünde tutularak yürüttüğü iş ve hizmetlerin hesabını vermesini gerektirir.

KMYKK ile düzenlenen bütçe uygulamasında Maliye Bakanlığının sıkı kontrolü devam etmektedir. Klasik bütçe uygulaması eskisinden daha da detaylı bir şekilde sürdürülmektedir. Kuruluşların bütçeleri harcama birimlerine bölünmekte ve her harcama biriminin bütçesi de tertip adı verilen harcama kalemleri itibarıyla Maliye Bakanlığı tarafından kesinleştirilmektedir. Bu şekilde ortaya çıkan Bütçe Kanunu neredeyse tamamen rakamlardan oluşan 1.800 sayfalık bir hacme ulaşmaktadır. Hangi birimin hangi tür girdiye ne kadar para harcayabileceğini gösteren bu bütçe belgesinde kuruluşların fiilen yürüttükleri hizmetlere ve amaçlarına dair hiçbir iz bulunmamaktadır.³

1973 yılında başlatılan program bütçeye geçiş çabası sonuçsuz kaldığı için bütçede gerçek anlamda kamu hizmetlerini belirli bir bütünlük içinde içeren programlar ve bu programların parçalarını oluşturan faaliyet veya projeler yer almamaktadır (DPT, 2000: 51). Esasen program bütçe uygulaması üzerine performans esaslı bütçeyi inşa etmek oldukça kolaydır: Yapılması gereken temel değişiklik mevcut programlara, faaliyet ve projelere hedef koymak, performans göstergesi belirlemektir. Oysa, harcama kalemleri temelinde yürütülen klasik bütçe uygulamasında mevcut unsurlar herhangi bir hedef belirlenebilecek nitelikte değildir. Örneğin, bütçede yer alan personel giderleri ya da yolluklar ödeneğine performans göstergesi tayin etmek çok anlamlı olmayacaktır. Performans esaslı bütçeleme başarısı için program bütçe sınıflandırmasına gidilmesi bir ön şart olarak görülmektedir (Kesik, 2010: 31). Türkiye’de program bütçe uygulamasının başarılamaması performans esaslı bütçeye geçişi de güçleştirmiştir.

4.2. İnsan Kaynakları Yönetiminde Sınırlamalar

Kamuda çalışanları işe almak ve işten atmak özel sektördeki kadar kolay ve hızlı olmamaktadır. Türkiye’de kamu personeli rejimi kamu görevlilerine çok sağlam bir iş güvencesi sağlamakta, kişileri görevden ayırmak ancak istisnai durumlarda hukuken mümkün olabilmektedir (Mutluer, 2001: 277). Kamu personelinin görevini değiştirmek, farklı bir kadroya atamak, somut ve haklı sebeplerin varlığını gerektirmekte, çoğu durumda görevi değiştirilen personel hukuk yolları ile eski görevine geri dönebilmektedir.

Kamu kuruluşlarında insan kaynakları yönetiminde aşırı merkezîyetçiliğin hakim olduğunu gösteren pek çok örnek bulunmaktadır. Örneğin, belediyelerin personel kadroları İçişleri Bakanlığınca belirlenmektedir. Kamu kuruluşlarının kadroları Maliye

³ Örnek için bkz. 29 Aralık 2011 tarihli mükerrer Resmi Gazete’de yayımlanan 2012 yılı Bütçe Kanunu ve Ekleri.

Bakanlığı ve Devlet Personel Başkanlığı tarafından kontrol edilmekte, hatta bazı personel atamalarını doğrudan bu kuruluşlar yapmaktadır. Örneğin, özelleştirilen kuruluşlardan ayrılan kamu personelinin mevcut kamu kuruluşlarına Devlet Personel Başkanlığı dağıtmaktadır. Tüm kamu kuruluşlarının mali hizmet uzman yardımcılarını Maliye Bakanlığı sınavla işe almaktadır.

Kamu kuruluşlarının yöneticilerinin insan kaynakları konusunda inisiyatifleri son derece sınırlıdır. Personelin kuruluşlar arası hareketliliği oldukça kısıtlıdır ve uygun görülmemektedir. Kuruluşlar ve birimler arasında geçişlerde rekabeti sağlayacak, nitelikleri öne çıkaracak, çalışanın ve yöneticinin memnuniyetini gözetecek bir sistem kurulmamıştır. Önemli bir eksiklik de performansı yüksek olan çalışanların teşvikine ilişkindir. Sağlık Bakanlığı uygulaması dışında performansa dayalı ödeme yapılmamakta, çalışma ve başarının takdir edilmesine ilişkin araçlar yeterince kullanılmamaktadır.

Performansa dayalı ödeme sistemlerinin de uygulamada sorunlara yol açma riskinin bulunduğunu kabul etmek gerekir. Bu uygulamalardan beklenen performansı geliştirmeye yönelik sonuçların alınmadığı durumlar olabilecektir (Behn, 2000: 5-7). Yine de statüye dayalı mevcut personel yönetimi sisteminin süregelen olumsuzlukları karşısında hükümetler tarafından da benimsenmiş olan performans esaslı ücretlendirme politikasının daha yaygın bir uygulama olanağı bulması beklenmektedir.

4.3. Maddi Varlıkların Yönetiminde Sınırlamalar

Genel bütçe kapsamındaki kamu kuruluşları taşınmaz varlıklarına tam anlamıyla hükmedememektedir. Bu varlıklar Hazine adına tapuya tescil edilmekte ve Maliye Bakanlığınca yönetilmektedir (KMYKK, Madde 45). Taşınır ve taşınmaz varlıkların satışını Maliye Bakanlığı yapmakta, satış bedelleri Maliye Bakanlığının geliri olarak bütçeye kaydedilmektedir (KMYKK, Madde 46). Kamu kuruluşları taşınmazlarını bedelsiz olarak birbirlerine tahsis edebilmektedir (KMYKK, Madde 46). Kamu kuruluşlarının büyük çoğunluğunun mali tablolarında kullanmakta oldukları taşınmaz varlıklar yer almamaktadır.

Kamu varlıkları yukarıda özetlenen sistem içinde bir değer ve kaynak olarak görülmemektedir. Bu durumda, gerçek değeri belirlenmeyen, kuruluşların mali tablolarında yer almayan varlıkların performansının değerlendirilmesi neredeyse imkânsızdır. Ekonomik değeri dışında bir özelliği olmayan, diğer bir ifadeyle stratejik bir amaca hizmet etmeyen çok sayıda kamu taşınmazı, değerleri ve alternatif maliyetleri belirlenmediği, bilinmediği ve kamuoyuna açıklanmadığı için atıl kalabilmektedir.

4.4. Hesap Verme Sorumluluğu Sisteminde Yetersizlikler

Kamu kuruluşlarının performanslarına ilişkin olarak kime, nasıl hesap vereceği çok açık bir şekilde belirlenmelidir. Kuruluşlara bütçe ile kaynak tahsis eden ve

yasalarla görev veren merci Meclis olduğuna göre tüm kuruluşların performanslarının hesabını Meclise vermesi gerekir. Hesap verme sisteminin düzgün işleyebilmesi için;

1. Meclisin, belirli hedeflere ulaşma taahhüdü karşılığında hükümete bütçe yetkisi vermesi,
2. Kamu kuruluşlarının, Başbakanlığın yakın koordinasyonu ile önceden belirlenmiş hedeflere ulaşma performanslarını raporlamaları,
3. Sayıştayın performans sonuçlarını değerlendirerek tarafsız bir şekilde Meclise raporlaması gerekmektedir.

Kamuda hesap verme sistemi temel olarak kuruluşun stratejik planının hazırlanması, kamuoyuna duyurulması, bütçe ve performans programının hazırlanması ve Mecliste görüşülerek onaylanması, faaliyet raporunun hazırlanması ve kamuoyuna sunulması, Sayıştay denetimi ve raporlaması aşamalarını içerecek şekilde kurgulanmıştır. Bu kurguda Meclisin etkin bir rolü olmadığı görülmektedir. Stratejik hedeflerin ve performans göstergelerinin belirlenmesi aşamasında kamu kuruluşlarının Meclisle bağlantısı öngörülmemiştir. Oysa stratejik planlama öncelikle Meclise hesap vermek için gereklidir. Örneğin, 1993 tarihli Hükümet Performans ve Sonuçlar Kanunu'na göre yürütülen ABD uygulamasında, stratejik planlama sırasında kamu kuruluşlarının senatoya danışmaları zorunlu kılınmış, hazırlanan stratejik planların da Kongreye sunulması öngörülmüştür. Bunun ötesinde, aynı yasada Kongrenin otoritesinin kısıtlanamayacağı, dolayısıyla kuruluşların performans hedeflerini değiştirip iptal edebileceği gibi yeni hedefler de ekleyebileceği ifade edilmektedir (The White House, 2012).

Sistemin etkin bir şekilde işlemesi için tüm kuruluşların hükümete/başbakana, hükümetin de Meclise bu dokümanlarla/süreçlerle hesap veriyor hale gelmesi gerekmektedir. Bu süreçler ciddiye alınmadığı, sadece formalite gereği kağıt üzerinde uygulandığı sürece performans hesap verebilirliği sağlanamayacaktır. Performans programları Meclis tarafından kamu idarelerinin bütçelerinin onaylanmasında ve denetlenmesinde etkili bir araç olarak kullanılmadığında ilgili idare için ilave bir iş yükü oluşturmaktan öteye geçemeyecek ve beklenen faydayı sağlayamayacaktır (Kesik, 2010: 34).

KMYKK'da öngörülen süreçler performans hesap verebilirliği açısından yeterli olmadığı gibi uygulamada mevcut düzenlemeler dahi etkin bir şekilde işletilememektedir. Kamu kuruluşları performans programlarını Maliye Bakanlığı ile müzakere etmekte, faaliyet raporlarını Maliye Bakanlığına ve Sayıştaya göndermekte, ancak sürecin bundan sonraki adımı olan Meclise hesap verme kısmı işlememektedir. Bu durum Maliye Bakanlığının koordinasyon ve destek sağlamakla sınırlı olması gereken aracılık rolünü nihai bir niteliğe büründürmekte, fiilen Başbakanlık dahil tüm kamu kuruluşları Meclis yerine Maliye Bakanlığına hesap veriyor hale gelmektedir. Bu durumun Meclisin bütçe hakkı ile uyumlu olduğunu söylemek güçtür.

Hesap verme sürecinin aksayan yönlerinden biri de Sayıştayın yıllık raporlamasıdır. KMYKK'da faaliyet raporları üzerinden Sayıştay tarafından yapılacak değerlendirmelerin bir raporla Meclise sunulması öngörülmüş, ancak bu zamana kadar söz konusu raporlama yapılmamıştır. Dolayısıyla, kuruluşların performanslarına ilişkin olarak Meclise hesap vermeleri ne doğrudan ne de Sayıştay aracılığıyla gerçekleştirilebilmektedir.

4.5. Stratejik Yönetim Yaklaşımından Kaynaklanan Sorunlar

Stratejik yönetim sistemi anlayışı içinde performans programları stratejik planın yıllık bölümleri ve detay programı gibi değerlendirilmektedir. Stratejik planda yer alan stratejik amaç ve hedefler kuruluşun tüm görev ve hizmetlerini içermemekte, öncelikli ve önemli görülen az sayıda hedef seçilerek stratejik plana alınmaktadır. Kuruluşun yapısına göre değişmekle birlikte birimlerin, personelin ve faaliyetlerin önemli bir kısmını stratejik amaçlarla ve hedeflerle ilişkilendirmek mümkün olmayacaktır. Özellikle genel yönetim hizmetlerine ya da destek birimlerine stratejik amaç ve hedefler belirlemek mümkün olmamaktadır (Özen, 2008: 270). Performans programı uygulamada stratejik plana sıkı sıkıya bağlandığı için aynı şekilde sınırlı ölçüde hedef ve göstergeler içermektedir.

Performans yönetiminin etkili olabilmesi için kuruluşun ya da birimin tüm kaynaklarını (personel, bütçe, fiziki kaynaklar) kapsamaları gerekir. Performans programını doğrudan az sayıda stratejik hedefe bağlamak kapsamlı bir performans yönetimini güçleştirmektedir. Stratejik planın seçici olması gerekirken kurumsal performans programının kapsamlı olması ihtiyacının ortaya çıkardığı çelişki ne sistemin tasarımı ne de uygulamada çözülebilmüş değildir. Bu durum performans programının etkisizleşmesine yol açan önemli nedenlerden biridir. Nitekim mevcut uygulamada kuruluşlar bütçelerinin düşük oranda bir kısmı için performans programı hazırlamaktadır. Örneğin, Sayıştayın 2010 yılı performans programı toplam bütçesinin %11'ini, Devlet Planlama Teşkilatı'nın 2010 yılı performans programı bütçesinin (transferler hariç) %55'ini, Maliye Bakanlığının 2012 yılı performans programı bütçesinin (transferler hariç) %70'ini kapsamaktadır (BÜMKO, 2012).

4.6. Performans Esaslı Bütçe Uygulamasında Yetersizlikler

KMYKK'da performans programından bahsedilmekte, ancak sıra yetki ve kaynak paylaşımına ilişkin düzenlemelere geldiğinde "tertip" esasına göre inşa edilmiş son derece ayrıntılı, muhasebeye hizmet eden bir klasik bütçe sistemi kurulmaktadır. Kuruluşların, tertip bazında bütçelerini hazırladıktan sonra bu bütçeden bir de performans esaslı bütçe dokümanı türetmeleri gerekmektedir. Bu ikinci dokümanın bütçe yetkileri ve uygulaması ile neredeyse hiçbir ilişkisi yoktur. Örneğin, yıl içinde bir kamu kuruluşu performans programında yer alan rapor yayınlama faaliyetinden vazgeçip başka bir faaliyet yürütmeye karar verebilir. Kuruluş, performans programını değiştiren bu uygulamaları serbestçe yapabilmektedir. Ancak kuruluş örneğin bir

raporu kendi tesisinde bastırmak yerine hizmet alımı suretiyle bir firmaya bastırmaya kalkışırsa bütçe ödeneklerinde gerekli düzenlemeleri, aktarmaları yapmak zorunda kalacaktır. Kısaca, mevcut bütçe sistemi kuruluşun yaptığı işle, yürüttüğü faaliyetle ilgilenmemekte, bütçesini hangi girdilere harcadığı üzerine yoğunlaşmaktadır. Kaynak tahsisinin hala klasik bütçeleme yöntemiyle girdi esasına göre yapılıyor olması, performans programlarının amaca hizmet etmesini engellemektedir (Kesik, 2010: 34).

Performans yönetiminin girdilere değil faaliyetlere odaklanması gerekmektedir. Faaliyet, belirli bir amaca ve hedefe yönelen, başlı başına bir bütünlük oluşturan, yönetilebilir ve maliyetlendirilebilir üretim veya hizmetleri ifade eder (Maliye Bakanlığı, 2009: 6). Verimlilik ve etkililik kriterlerinin çıktılara ve sonuçlara uygulanabileceği dikkate alındığında, çıktısı ve sonucu olan bir iş bütününün performans yönetimi tasarımı en temel unsurlardan biri olacağı görülecektir. Dolayısıyla girdi üzerine kurulu bir bütçe sistemi ile gerçekçi bir performans yönetimi uygulaması gerçekleştirmek mümkün görülmemektedir.

SONUÇ

Kamu kaynaklarının verimli kullanılması ve kamu hizmeti talebinin daha etkili bir şekilde karşılanmasına ilişkin beklentiler Türkiye’de somut olarak 2006 yılından itibaren stratejik yönetim sistemi modelinin uygulamaya konulması ile sonuçlanmıştır. Bu model, stratejik planlama ile uyumlu bir performans programı uygulamasını içermekte, bu yönüyle stratejik planlamaya dayalı bir performans yönetimi anlayışını hemen hemen tüm kamu kuruluşları için gerekli kılmaktadır.

Türkiye’de kamu yönetimi yapısının performans yönetimine elverişli olduğu kuşkuludur. 2004 yılında kapsamlı bir kamu yönetimi reformuna kalkışılmış ancak reform gerçekleştirilememiştir. Son derece sınırlayıcı nitelikte olan kamu kuruluşlarının yönetim sistemleri, personel rejimi, kamu varlıklarının yönetim esasları, kamu mali yönetimi yapısı içinde yöneticilerin kamu kaynaklarını en iyi şekilde kullanarak iyi hizmetler ve sonuçlar üretmeleri güçtür.

Mevcut sınırlılıkların yanında, Meclise performans hesabı verme sürecinin işlememesi, performans denetiminin yapılmaması, bütçe sisteminin elverişli olmaması gibi önemli zaafıların etkisiyle, KMYKK ile düzenlenen performans yönetimi uygulaması henüz başarılı bir sonuç ortaya çıkaramamış, beklentileri karşılamaktan uzak kalmıştır.

Ancak, tüm eksikliklerine karşın kamu mali yönetimi reformu girişimi çerçevesinde yapılan uygulamalar kamu kuruluşlarında önemli bir bilgi ve tecrübe birikimi oluşturmuştur. Kamu yönetimi uygulamalarının nitelik olarak gelişmesi ve beklenen sonuçları vermesi için uzun bir öğrenme ve uyum sürecine ihtiyaç

duyulabileceğini kabul etmek gerekir. Bu aşamada edinilen uygulama tecrübeleri doğrultusunda sistemin işlemeyen unsurlarının yapılacak değişikliklerle ve sürekli iyileştirme ile geliştirilmesinde yarar olduğu düşünülmektedir. Kamu yönetimi kendine özgü bir çevre ile sürekli ilişki içindedir; yönetimdeki değişiklikler bu ilişkilerde değişim ve adaptasyon ihtiyacı doğurmaktadır. Sistemdeki ve uygulamadaki yetersizlik ve zaafıların ortaya konulması geliştirme için bir fırsat olarak görülmelidir.

KAYNAKÇA

- Aguinis, Herman (2009), Performance Management, Pearson Education, New Jersey.
- Ağbal, Naci (2011), “Sempozyum Açılış Konuşması”, Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi Sempozyumu, 25-27 Mart 2011, Ege Üniversitesi.
- AK Parti (2002), Seçim Beyannamesi, AK Parti, Ankara.
- Behn, Robert (2000), Performance, People and Pay, <www.ksg.harvard.edu/TheBehnReport>, Erişim Tarihi: 01.01.2012.
- BÜMKO (2012), Performans Programları, <[http://www.bumko.gov.tr/PEB/Genel/BelgeGoster.aspx? F6E10F8892433CFFAAF6AA849816B2EFE0F4A247532D93A2](http://www.bumko.gov.tr/PEB/Genel/BelgeGoster.aspx?F6E10F8892433CFFAAF6AA849816B2EFE0F4A247532D93A2)> Erişim Tarihi: 19.01.2012.
- Candan, Ekrem (2007), Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara.
- Çevik, Hasan Hüseyin, Göksu, Turgut, Bilgiç, Veysel K., Karakaya, Muhittin, Seyhan, Kazım, Gül, Serdar Kenan (2008), Kamu Kurumlarında Performans Yönetimi, Seçkin Yayınları, Ankara.
- Dinçer, Ömer, Yılmaz, Cevdet (2003), Değişimin Yönetimi İçin Yönetimin Değişimi, Başbakanlık, Ankara.
- DPT (2000), Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu, DPT, Ankara.
- DPT (2006), Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzu, <<http://www.sp.gov.tr/documents/SP-Kilavuz2.pdf>> Erişim Tarihi: 01.08.2012.
- Drucker, Peter F. (1980) “The Deadly Sins In Public Administration.” Public Administration Review 40.2 103-106.
- Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı (ETKB) (2010), Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı 2010-2014 Stratejik Planı, ETKB, Ankara.
- Günel, Mehmet (2011), “5018 Sayılı Yasanın Hedefleri, Aksayan Yönleri, Çözüm Önerileri ve II. Dalga Mali Reform Çalışmaları”, Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi Sempozyumu, 25-27 Mart 2011, Ege Üniversitesi.
- Kaplan, Robert S., Norton, David P. (2007), Balanced Scorecard: Şirket Stratejisini Eyleme Dönüştürmek, Sistem Yayıncılık, İstanbul.
- Kesik, Ahmet (2010) “Türkiye’de Yeni Bütçeleme Sistemi”, Dış Denetim Dergisi, Temmuz-Eylül 2010, SAYDER, Ankara.
- Leblebici, Doğan Nadi (2008) “Yönetim Bilimi Açısından Klasik Dönemi Hatırlamaya İlişkin Bir Çalışma”, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı 21.
- Maliye Bakanlığı (2008) 2008 Yılı Maliye Bakanlığı Performans Esaslı Bütçe Tasarısı, Maliye Bakanlığı, Ankara.
- Maliye Bakanlığı (2009) Performans Programı Hazırlama Rehberi, Maliye Bakanlığı, Ankara.
- Maliye Bakanlığı, (2011) 2010 Yılı Genel Faaliyet Raporu, Maliye Bakanlığı, Ankara.
- Maliye Bakanlığı, (2012) 2011 Yılı Genel Faaliyet Raporu, Maliye Bakanlığı, Ankara.
- Mutluer, Kamil (2001), “Panel: Güçlü Ekonomiye Geçiş Açısından İktisat ve Maliye Politikaları”, XVI. Türkiye Maliye Sempozyumu, Celal Bayar Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, Antalya.

- Office of Program Policy Analysis and Government Accountability (OPPAGA) (1997), Performance-Based Budgeting in Context: History and Comparison, Report 96-77A, Florida, USA.
- Ömürgönülşen, Uğur (1997), "The Emergence of a New Approach to the Public Sector: The New Public Management", AÜSBF Dergisi, 52: 517-566.
- Ömürgönülşen, Uğur (2002), "Performance Measurement in the Public Sector: Rising Concern, Problems in Practice and Prospects", H.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 10(1), 99-134.
- Özen, Ahmet (2008), Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi ve Türkiye’de Uygulanabilirliği, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara.
- Özer, A. Kadir (1997), Gerçekçi Yönetişim, Varlık Yayınları, Ankara.
- Pollitt, Cristopher (2011), "Performance Blight and the Tyranny of Light? Accountability in Advanced Performance Measurement Systems", Accountable Governance: Problems and Promises, Ed. Melvin J. Dubnick and H. George Frederickson, M.E. Sharpe, New York.
- Rutgers, Mark. R., Hendriekje van der Meer (2010), "The Origins and Restriction of Efficiency in Public Administration : Regaining Efficiency as the Core Value of Public Administration", Administration & Society. V.20 I.10.
- Sayıştay Başkanlığı (2000a), 2000 Yılı Mali Raporu, Ankara.
- Sayıştay Başkanlığı (2000b), Performans ve Risk Denetim Terimleri (Derleme), Ankara.
- Sayıştay Başkanlığı (2009) 2008 Yılı Faaliyet Raporu, Ankara.
- Schachter, Hindy Lauer (2007), "Does Frederick Taylor’s Ghost Still Haunt the Halls of Government? A Look at the Concept of Governmental Efficiency in Out Time", Public Administration Review, V.67 I.5 (September-October).
- Stiglitz, Joseph E. (1999), Economics of the Public Sector, W. W. Norton & Company, New York.
- Taylor, Frederick W. (1911), The Principles of Scientific Management, Project Gutenberg, <<http://www.gutenberg.org/ebooks/6435>>, Erişim Tarihi: 15.01.2012.
- The White House (2012), Government Performance Results Act of 1993, <<http://www.whitehouse.gov/omb/mgmt-gpra/gplaw2m#h3>>, Erişim Tarihi: 13.08.2012.
- Türk Dil Kurumu (t.y.) Büyük Türkçe Sözlük, <<http://tdkterim.gov.tr/bts/>>, Erişim Tarihi: 01.01.2012.
- Usta, Erhan (2011), "Mali Reform Süreci ve 5018 Sayılı Kanunun Genel Değerlendirmesi", Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi Sempozyumu Kitabı, 25-27 Mart 2011, Ege Üniversitesi.
- Yılmaz, Anıl (2011), "Ülke ve Kurum Düzeyinde Strateji Yönetimi", Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi Sempozyumu, 25-27 Mart 2011, Ege Üniversitesi.

BİLGİ KRİTERLERİ ÇERÇEVESİNDE BİLİŞİM TEKNOLOJİLERİ DENETİMİ

Musa KAYRAK*

ÖZET

Bilginin en değerli varlık olarak kabul edildiği bugünün dünyasında, verilerin bilgiye ve sonrasında bilgi birikimine dönüşmesi bilişim teknolojisi araçlarıyla sağlanmaktadır. Hayatımızın vazgeçilmez bir unsuru haline gelen bilişim teknolojileri (BT), karar alma süreçlerinde belirleyici bir rol oynarken; eski kurumsal yapılar ve yönetim yaklaşımları ile bilgiden optimum düzeyde fayda sağlamak artık mümkün değildir. Halen yaşanmakta olan bilişim teknolojileri dönüşüm süreci, yönetim araçlarını değiştirdiği kadar, bilginin yaşam döngüsündeki risk ve kontrollerin doğasını da değiştirmiş ve dolayısıyla yeni denetim anlayışlarının ve prosedürlerinin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu gelişmelerin paralelinde, standartlara uygun olarak ve risk odaklı bir denetim yaklaşımıyla yürütülen BT denetimi, yirminci yüzyılın son çeyreğinden itibaren denetim mesleğine yeni bir boyut kazandırmıştır.

Bütünlük, güvenilirlik, gizlilik, uygunluk, süreklilik, verimlilik ve etkinlik gibi bilgi kriterleri çerçevesinde tespit edilen riskler ve kontrol hedefleri, hem kurum yöneticileri hem de denetçiler için yol göstericidir. Söz konusu bilgi kriterlerinden hareketle, BT denetiminin türü ve hedefleri doğrultusunda farklı denetim programları oluşturmak mümkündür. Aynı şekilde, BT yönetimi, bilgi güvenliği ve verinin güvenilirliği gibi BT denetiminin önemli konularına ilişkin kontrol testlerinin ve maddi doğrulama testlerinin kapsamı, bilgi kriterlerinden yola çıkılarak belirlenebilir. Bu noktada, ulusal mevzuatta yer alan zorlayıcı hükümler ile ulusal ve uluslararası standartlar, başvurulması gereken en temel kaynaklardır.

Anahtar Kelimeler: Bilişim Teknolojisi (BT), BT Denetimi, Bilgi Kriterleri, BT Yönetimi, Bilgi Güvenliği.

INFORMATION TECHNOLOGY AUDIT IN THE CONTEXT OF INFORMATION CRITERIA

ABSTRACT

In today's world where information is considered the most valuable asset, transformation of data into information and afterwards knowledge is realized by means of information technology instruments. While information technologies (IT) which have turned out to be the most indispensable fact in our lives play a decisive role in decision-making processes, it is not feasible to benefit from information at the optimum level with archaic organizational structures and management approaches. Currently ongoing process

* Sayıştay Başdenetçisi, CISA (Sertifikalı Bilişim Sistemleri Denetçisi)

of information technology transformation has altered the nature of the risks and controls in the lifecycle of information as well as management tools and thereby caused to the rise of new understandings in auditing and audit procedures. In parallel with these developments, IT audit carried out in accordance with standards and a risk-based approach has provided a new dimension to the audit profession since the last quarter of the twentieth century.

Risks and control objectives determined within the framework of information criteria such as integrity, reliability, confidentiality, compliance, availability, effectiveness and efficiency provide guidance to both managers and auditors. It is likely to form different audit programs in line with IT audit type and objectives by relying on those information criteria. By the same token, the scope of control tests and substantive tests relating to the crucial topics in IT audit such as IT governance, information security and reliability of data can be determined by referring to information criteria. At this point, compelling provisions of national regulations and national and international standards are the most essential resources to be applied.

Keywords: Information Technology (IT), IT Audit, Information Criteria, IT Governance, Information Security.

GİRİŞ

Günümüzde stratejik karar verme mekanizmalarını en etkin düzeyde işletebilmek için ihtiyaç duyulan kurumsal bilgiler, karmaşıklık düzeyi yüksek bilişim sistemleri (BS) yardımıyla üretilmekte ve yönetilmektedir. Özel sektör organizasyonları, bilişim dünyasında yaşanan ilerlemelerden en üst düzeyde fayda sağlayarak faaliyet gösterdikleri alanda rekabetçi kalabilmek; kamu kurum ve kuruluşları ise vatandaşlara sağladıkları hizmetleri daha hızlı, kolay ve şeffaf bir biçimde sunabilmek amacıyla yüksek maliyetli bilişim teknolojileri (BT) yatırımları yapmaktadır. Bilişimin iş süreçlerinin ayrılmaz bir parçası haline gelmesiyle birlikte, organizasyonların değerli varlığı olan veri, bilgi ve bilgi birikiminin geleneksel risk ve kontrol anlayışı ile yönetilmesi imkânsız hale gelmiştir. Bu nedenle, kurumsal risklerin BT ortamının koşullarına uygun bir yaklaşım ile yönetilmesi, BT yatırımlarından beklenen değerin, doğru maliyetlerle ve kabul edilebilir risk düzeyinde elde edilebilmesi için önemli bir rol oynamaktadır.

Yaşanan teknolojik dönüşümle birlikte, değişik kademelerdeki yönetici ve kurum çalışanları için yeni görev tanımları ve sorumluluklar ortaya çıkmıştır. Aynı şekilde, uluslararası standartlarda yönetim süreçlerinin bir parçası olarak kabul edilen denetim mesleğinin de söz konusu koşullar çerçevesinde kendisini yenileme çabası, BT denetiminin giderek popüler bir çalışma alanı olmasına neden olmuştur. BT denetimlerini icra eden özel sektör kuruluşları, iç ve dış denetim birimleri ile uluslararası organizasyonlar açısından standartlar, metodoloji, risk ve kontroller konusunda ortak bir çerçeve mevcut iken; BT denetimlerinin hangi hedefler

doğrultusunda ve nasıl yürütülmesi gerektiği konusunda sektör, denetim anlayışı, yasal zorunluluklardan kaynaklanan yetki, yaklaşım ve uygulama farklılıkları mevcuttur.

Bu çalışmada BT denetiminin, diğer denetim türleri ile ilişkisi, standartlar, metodoloji, risk ve kontroller çerçevesinde genel bir değerlendirmesi yapılmış ve COBIT 4.1 çerçevesinde Avrupa Birliği Sayıştay (ECA) tarafından uygulanan BT denetim yaklaşımına yer verilmiştir. Bu yaklaşım, bilgi kriterlerinin birincil ve ikincil düzeyde ilişkili olduğu BT süreçleri ve bunlara ilişkin kontrollerle eşleştirilmesi suretiyle BT denetim programlarının hazırlanmasına dayanır¹. Diğer bir ifade ile yürütülecek denetimin hedeflerini destekleyen etkililik, verimlilik, gizlilik, bütünlük, süreklilik, güvenilirlik ve mevzuata uyum kriterlerinden bir ya da daha fazlası seçilerek, BT kontrolleri, BT süreçleri ve denetimin amaçları arasında ilişki kurulur. Ayrıca, BT denetiminin kamuda ve özel sektörde uygulanması ve sonuçlarının kabul edilirliliği için, standart ve ilgili mevzuata referans verilmesi olmazsa olmaz bir ön koşuldur. Bu bağlamda, BT denetimlerinde karşılaşılan en temel sorunlardan veri güvenirliliği, BT yönetişimi ve bilgi güvenliği konuları, anılan denetim metodolojisi çerçevesinde bilgi kriterleri ve BT süreçleriyle ilişkilendirilmiş ve hangi genel kontroller ve uygulama kontrollerinin değerlendirilmesi gerektiği, standart ve mevzuat hükümleri de dikkate alınarak tespit edilmiştir.

1. TEKNOLOJİ VE TEMEL KAVRAMLAR

Literatürde derinlemesine tartışmaları yapılan ve farklı tanımlamaları olan veri, enformasyon ve bilgi kavramları çoğu kez birbirleriyle karıştırılmaktadır. Kısaca açıklamak gerekirse veriler, olaylar ve olgular hakkında işlenmemiş nesnel gerçekliklerdir ve genellikle kendi başlarına anlam ifade etmezler (Demirel ve Durna, 2008:133). Veri, bir ses veya video kaydı olabileceği gibi, bir grafik yahut sayısal bir anlatım şeklinde de olabilir. Enformasyon, organize edilmiş ve özetlenmiş verileri ifade etse de insan beyni tarafından işlenmediği sürece bilgiye dönüşmez (Demirel ve Durna, 2008:139). Bilgi ise verilerin, çeşitli dönüştürme süreçlerinden geçirilerek bir kişi ya da kurum için anlamlı hale gelmesiyle elde edilir (Akolaş, 2004:30). Bilgi, kullanıcısı için anlamlı olduğu sürece bu niteliğini taşıırken; başka kullanıcılar için anlam ifade etmediği sürece veri olarak kabul edilecektir.

Bilişim, bilginin teknoloji yardımıyla düzenli ve akılcı bir biçimde üretilmesi olarak tanımlanabilir (TBD, 2010). Verinin bilgiye dönüşmesi sürecinde rol alan bilişim, bu bilginin elde edilmesi, yeniden kullanılması, dönüştürülmesi, iletilmesi ve yok edilmesi süreçlerinde farklı formlarda yer alır. Diğer yandan, bilişim teknolojileri

1 Ayrıntılı bilgi için bkz. <http://www.cobitonline4.info/Pages/Public/Home.aspx> (Erişim Tarihi: 29.01.2013); ve Guideline for Audit of IT Environment, ECA (2011), Lüksemburg.

ve bilişim sistemleri kavramları birbirlerinin yerine geçecek şekilde kullanılsalar da farklı anlamlar içermektedir. Şöyle ki bilişim teknolojileri, veri ya da bilgileri iletir, işler ve depolar. Sistem olgusu ise manuel veya sayısal ortamda, önceden belirlenmiş bir veya birden fazla amaca yönelik olarak, girdileri alıp belirli kurallar çerçevesinde çıktıları çevirmeyi ifade eder ve bu açıdan değerlendirildiğinde bilişim sistemleri terimi, bireysel ya da kurumsal hedeflere ulaşmak amacıyla hazırlanmış ve birlikte çalışan entegre yazılımlar tarafından yönetilen bilişim teknolojileri olarak ifade edilebilir (Watson, 2007:8).

2. BİLİŞİM TEKNOLOJİLERİ DÖNÜŞÜMÜ VE DENETİME YANSIMALARI

Bilişim teknolojileri (BT) devrimi olarak da adlandırılan dönüşüm süreci, ikinci Dünya Savaşı sonrasında teknolojiye ilerlemeler ile hız kazanmıştır. 1983 yılında, bilgisayarın Time Dergisi tarafından “yılın adamı” olarak seçilmesi (Time, 2012) ise yaşanan sürecin insanlık tarihinde bıraktığı ve bırakacağı izlerin boyutlarını gözler önüne sermiştir. Bilgisayarlar, 90’lı yıllar ile birlikte kurumsal iş süreçlerinin yürütülmesinde kullanılmaya başlanmıştır (Hinnsen, 2009:10) ve Amerika Birleşik Devletleri başta olmak üzere birçok ülkede teknolojinin, ekonomik büyümenin temel unsuru haline gelmesi de aynı döneme rastlamıştır (ITIF, 2007). Bu gelişmelere paralel olarak, üçüncü dünya ülkelerinde politik ve ekonomik geri kalmışlığa, teknoloji kullanımı üzerinden açıklamalar getirilmiştir.

BT kullanımındaki temel saik, bilgisayarlar yardımı ile iş ve işlemlerin otomasyonunun sağlanarak, maliyetlerin azaltılması ve üretkenliğin artırılması olmuştur (Menkus ve Galleos, 2001:01). Kurumsal faaliyetlerini daha etkin bir biçimde yürütmek isteyen organizasyonlar, öncelikli olarak muhasebe birimlerinde bilişim sistemleri kullanmıştır. Günümüz dünyasının gelişmiş toplumlarındaki özel ya da kamu kuruluşlarının tümünde, iş süreçlerinin büyük çoğunluğu bilişim ortamında yürütülmekte ve bilginin doğuşundan yok edilmesine kadar olan yaşam döngüsü bilişim sistemleri vasıtasıyla gerçekleştirilmektedir. Teknolojideki ilerleme hızının her yıl katlanarak artması ise organizasyonları, eski bilişim teknolojilerini bir kenara bırakarak, bilgi, zekâ, entegrasyon ve inovasyon odaklı çözümler üretmeye zorlamaktadır (Hinnsen, 2010:17-21).

Karar vericiler, muhtelif kaynaklardan sağladıkları çıktıları (bilgi ve raporlar) kullanarak çeşitli değerlendirmeler yapar ve kurum kaynaklarının nasıl kullanılacağına ilişkin kararlar alırlar (Sayıştay, 2007:6). Bu noktada, stratejik kararların sağlıklı olarak alınabilmesi için, iş süreçlerini ideal düzeyde destekleyen bilişim sistemlerinin yanı sıra karar verme süreçlerine doğru, tutarlı ve uygun bilgiyi zamanında sunabilen yönetim bilgi sistemlerine ihtiyaç duyulmaktadır. Organizasyonların rekabetçi

olabilmeleri için kritik başarı faktörü olarak düşünülen yönetim bilgi sistemlerine ilişkin hizmetlerin çerçevesi ile bu hizmetlerle ilgili görev ve sorumluluklar, birçok ülkede yasal düzenlemelerle belirlenmektedir².

Diğer taraftan, BT kullanımı, yeni yolsuzluk metotları, hak ihlalleri, usulsüzlükler, suç tanımları ile birlikte yeni kontrol gereksinimleri ortaya çıkarmıştır. Gelişmiş ülkelerde, kişisel verilerin korunması, kurumsal veri güvenliği, e-ticaret, telif hakları, BT kontrol ortamı, bilişim suçları, internet erişimi gibi konularda çeşitli yaptırım düzeylerine sahip yasal düzenlemeler hayata geçirilmiştir. Ayrıca, iyi uygulama örneklerinden yola çıkılarak uluslararası ve ulusal standartlar geliştirilmiştir. Bu gelişmelere paralel olarak, mevzuattan kaynaklanan yasal yükümlülükler ve standartlara uyum, yapılan denetimin türü ve kapsamına göre denetçiler tarafından dikkate alınmaya başlanmıştır.

Ayrıca, teknolojik dönüşüm süreci, risk algısının da BT risklerini içerecek şekilde değişmesine yol açmıştır. Çünkü bireysel hataların sistematikleşmesi, işlemi gerçekleştiren kişinin tespit edilememesi, yetkisiz kişilerin verileri değiştirmesi, veri kaybı ve gizli veya kişisel bilgilerin ifşa edilmesi gibi BT kaynaklı risklerin (ECA, 2011:3) değerlendirilmesi ve denetim sonuçlarına olası etkilerinin doğru analiz edilmesi gerekliliği ortaya çıkmıştır. Bu nedenle, iş süreçlerinin BT ortamında yürütülmesi, denetim kanıtını ve denetim izini değiştirerek, yeni denetim prosedürlerinin oluşmasına neden olmuştur (INTOSAI, 1996:5).

Teknolojik dönüşümün denetim üzerindeki yansımaları, 1950'den itibaren üç ayrı kavramı ortaya çıkarmıştır: bilgisayar çevresinde denetim, bilgisayarlı denetim ve bilgisayarın içinde denetim. Bilgisayar çevresinde denetim, denetçilerin bilgisayara girilen kaynak veriler ve çıktısı alınan dokümanlar ile ilgilenerek denetim izini aradığı ancak bilgisayarın kendisiyle ilgilenmediği ilk dönemlerdir. Daha sonraları ortaya çıkan bilgisayarlı denetim, bilişim sistemleri kullanımının artmasıyla birlikte, denetçilerin veriler üzerinde genel denetim yazılımları ve diğer programları kullanarak analiz yaptıkları ve istatistiki yöntemleri uyguladıkları dönemdir. Son aşamada ise otomasyon düzeyinin artması ve büyük bilişim sistemlerinin yaygın olarak kullanılması, bilgisayar içinde denetim kavramını ön plana çıkarmış ve denetçiler, sistemleri üzerindeki genel kontroller ve uygulama kontrolleri ile ilgilenerek günümüzdeki anlamıyla BT denetimini icra etmeye başlamıştır (Yıldız, 2007:176).

3. BİLİŞİM TEKNOLOJİLERİ DENETİMİ

Bilişim teknolojileri (BT) denetimi, farklı şekillerde adlandırılmış ve denetimi yapan kurumun özelliğine göre de değişik anlamlar içerecek şekilde tanımlanmıştır.

2 Ülkemizde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve söz konusu Kanun'un ikincil mevzuatlarından olan Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik bu konudaki düzenlemelerdir.

2000’li yıllara kadar bilişim teknolojilerinin amacı elektronik veri işlemeyken, daha sonra bilgiyi yönetmek olgusu ön plana çıkmış (Schroeder, 2009:1) ve bu nedenle elektronik veri işleme denetimi terimi de yerini bilişim sistemleri denetimi ya da BT denetimi kavramlarına bırakmıştır (ASOSAI, 2001:1).

Weber’e göre BT denetimi, bilgisayar sistemlerinin bilgi varlıklarını koruması, veri bütünlüğünü sağlaması ve bir organizasyonun hedeflerine verimli ve etkin bir şekilde ulaşmasına yardım etmesi gibi hususlara ilişkin yapılan bir incelemedir (Sayana, 2002:1). Diğer bir ifadeyle, önceden belirlenmiş denetim hedefleri doğrultusunda, bilişim ortamında kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir (INTOSAI, 2007a:1). 16 Mayıs 2006 tarih ve 26170 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan ‘Bankalarda Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Gerçekleştirilecek Bilgi Sistemleri Denetimi Hakkında Yönetmelik’in 4 üncü maddesinde bilgi sistemleri denetimi, denetlenenlerin faaliyetlerini gerçekleştirmekte kullandıkları yazılım ve donanım gibi tüm bilgi sistemi unsurlarının, bilgi sistemi süreçlerinin, finansal veri üretiminde kullanılan bilgi sistemi ve süreçlerinin ve bunlarla ilgili olarak tesis edilen iç kontrollerin nitelik, işleyiş, yeterlilik, bütünlük, güvenlik ve güvenilirliklerinin değerlendirilmesi ve rapora bağlanması olarak tanımlanmaktadır.

Literatürde bağımsız bir denetim türü olarak kabul edilen ve risk odaklı bir yaklaşıma sahip olan BT denetimi, uluslararası BT denetim standartları ve rehberleri ile belirlenmiş olan metodoloji çerçevesinde planlanma, uygulama ve raporlama aşamalarından oluşur. Diğer denetim türlerinden bağımsız bir şekilde icra edilebileceği gibi mali denetim, uygunluk denetimi ve performans denetiminin parçası olarak da yürütülebilir.

Mali denetim ile birlikte yürütülen BT denetimi kapsamında; denetçilerin görüş verdiği mali tablolar bilişim sistemlerinin ürettiği verilerle oluşturuluyor ise denetlenen kurumda BT kullanımının, mali tablolara ve mali süreçlere yaptığı etki ile ortaya çıkardığı riskler incelenir. Bu tür bir denetimde, mali verilerin BT kullanılarak işlenmesi, saklanması ve iletilmesinin, iç kontrol sistemlerine olan etkisi ile yapısal risklere veya kontrol risklerine ilişkin denetçi kanaatine ne ölçüde tesir ettiği değerlendirilir. Sonuç olarak ise mali bilgiler üzerinde doğrudan ve önemli etkiye sahip bilişim sistemlerine ait BT kontrolleri hakkında bir görüş oluşturulur (ASOSAI, 2003:4).

Performans denetimi ile birlikte yürütülen BT denetimi kapsamında; denetim konusu iş süreçlerinin bilişim sistemleri ile yürütülen kısımları belirlenir ve BT’nin bu iş süreçlerini verimli ve etkin bir şekilde destekleyip desteklemediği hususu değerlendirilir (ASOSAI, 2003:4).

Uygunluk denetimi ile birlikte yürütülen BT denetimi kapsamında; iş süreçlerine ilişkin mevzuatın öngördüğü hususlar bilişim sistemleri uygulamaları vasıtasıyla hayata geçiriliyor ise bunların öngörüldüğü biçimde uygulanıp uygulanmadığı ve gerekli iç kontrol mekanizmalarının oluşturulup oluşturulmadığı tespit edilir.

3.1. BT Denetimi Metodolojisi

BT denetimi, kendine özgü denetim adımları çerçevesinde planlanır, yürütülür ve sonuçlandırılır. Ancak, denetim yetkisi, sektörel farklılıklar ve denetim ihtiyaçlarının kapsamı gibi çeşitli nedenlerle BT denetim metodolojileri farklılaşabilmektedir. Birleşik Krallık, Türkiye, Amerika Birleşik Devletleri ve Hindistan gibi ülke Sayıştayları ile Avrupa Birliği Sayıştayları tarafından yayımlanan rehberlerin öngördüğü BT denetim metodolojilerinin benzer yaklaşımlarını şu şekilde özetlemek mümkündür:

1. BT denetiminin planlaması
 - a. Denetim hedeflerinin ve kapsamın belirlenmesi,
 - b. Denetlenen kurumun ve kritik iş süreçlerinin anlaşılması,
 - c. Denetlenen kurumun BT altyapısı hakkında genel bilgi edinilmesi,
 - d. BT denetimi için önemli olabilecek alanların ve konuların belirlenmesi,
 - e. Sistem risklerinin tespit edilmesi,
 - f. Kritik kontrol noktalarının belirlenmesi,
 - g. Denetimin planlamasına ilişkin diğer prosedürlerin uygulanması,
 - i. İlgili yasal düzenlemelerin incelenmesi,
 - ii. Sahtecilik risklerinin değerlendirilmesi,
 - iii. Önceki denetim sonuçlarının gözden geçirilmesi,
 - iv. Denetim kaynaklarının planlaması,
 - v. Denetlenen kurum ile denetimin icra edilmesine ilişkin konularda iletişim,
 - vi. Uzman çalıştırma gerekliliği konusunda değerlendirme yapılması,
 - vii. Denetim planının oluşturulması,
2. Denetim testlerinin uygulanması,
 - a. Denetim hedefleriyle ilgili bilişim sistemlerinin anlaşılması,
 - b. Uygulanacak kontrol teknikleri hakkında karar verilmesi,
 - c. Kontrollerin doğru tasarlanıp tasarlanmadığının incelenmesi,
 - d. Kontrollerin etkin bir şekilde işleyip işlemediğinin incelenmesi,
 - e. Kontrol zayıflıklarının tespit edilmesi,
 - f. Telafi edici kontrollerin değerlendirilmesi,
3. Raporlama

Tespit edilen kontrol zayıflıklarının etkilerinin değerlendirilmesi (mali tablolara, performans denetimi konusu bilgilere vb. olan etki) (GAO, 2009:14-15).

BT denetçisi, denetimin raporlama aşamasında denetlenen kurumdaki BT kontrollerine ilişkin bir denetim görüşü oluşturur ve denetim bulguları ile ilgili kanıtlara, bu görüşe destek verecek şekilde BT denetim raporunda yer verir. Denetim görüşü üç ayrı şekilde belirlenebilir (ECA, 2011:13):

1. Denetimin yapıldığı dönemde BT kontrolleri, etkinlik ve süreklilik arz edecek bir şekilde işlemektedir ve BT kontrol ortamı genel olarak güvenilirdir.

2. Denetimin yapıldığı dönemde BT kontrollerinin etkinliğine ve sürekliliğine ilişkin zayıflıklar mevcuttur ancak BT kontrol ortamı genel olarak güvenilirir.

3. BT kontrol ortamı güvenilir değildir. Denetimin yapıldığı dönemde BT kontrolleri, etkinlik ve süreklilik arz edecek şekilde kurgulanmamıştır ve/veya işlememektedir.

3.2. BT Kontrolleri ve BT Denetimi Açısından Tasnifi

BT kontrolleri, bir kurumun BT ortamındaki donanım, yazılım, insan kaynağı ve fiziki mekân gibi unsurlara ilişkin olarak, belirli bilgi kriterleri çerçevesinde ve farklı detaylarda tesis edilmiş kontrollerdir.

BT kontrolleri fonksiyonlarına göre, önleyici, tespit edici ve düzeltici kontroller olarak üç kategoriye ayrılır. Önleyici kontroller, bir riskin gerçekleşmesini engelleyen ve diğer kontrollere göre daha önemli kabul edilen kontrollerdir (Champlain, 2003:413). Saldırı engelleme sistemleri, güvenlik duvarları, alfabetik karakterlerin sayısal alanlara girilmesini engelleyen basit veri giriş kuralları, muhasebe uygulamasında bir hesabın negatif bakiye vermesinin engellenmesi, şifreleme ve giriş çıkışlarda güvenlik görevlilerinin çalıştırılması gibi kontroller önleyici kontrollere örnek olarak verilebilir. Öte yandan tespit edici kontroller, bir hata, iptal ya da zararlı bir hareketin ortaya çıkarılması ve raporlanması ile ilgilidir (Hindistan Sayıştay, 2006:19). Saldırı tespit sistemleri, saldırıların tespit edilmesi için kurulmuş tuzak uygulama olan bal çanağı veya bal küpü, farklı kaynaklardan alınan verilerin karşılaştırılması, ağ tarayıcıları, kayıtların tutulması ve incelenmesi, fiziki sayım ve alarm sistemleri tespit edici kontrollerdendir. Düzeltici kontroller ise ortaya çıkarılan bir hata, iptal, müdahale veya yetkisiz kullanımın düzeltilmesine hizmet eden BT kontrolleridir (ISACA, 2012b:9). Yedeklenen veriler kullanılarak iş sürekliliğinin sağlanması, felaket kurtarma planları, elektrik akım regülatörü kullanımı ve sigorta yaptırılması düzeltici kontroller arasında yer alır.

BT kontrolleri uygulama şekillerine göre ise yönetsel, operasyonel ve teknik kontroller olarak üç kısımdır. Yönetsel kontroller, doğrudan üst yönetimi ilgilendiren ve politika ve prosedür seviyesinde olan kontrollerdir. Operasyonel kontroller, sorumlu çalışanların var olan politika ve prosedürleri uygulamasını; teknik kontroller ise söz konusu çerçevenin kişiler yerine bilişim sistemleri tarafından otomatik olarak yürütülmesini ifade eder (Gutman ve Roback, 1995:4). Diğer bir ifadeyle, logların sistem yöneticileri tarafından manuel olarak gözden geçirilmesi operasyonel bir kontrol iken, bu işin otomatik kayıt analiz aracı tarafından yapılması teknik bir kontroldür.

BT denetimi açısından değerlendirilecek olursa, BT kontrolleri, genel kontroller ve uygulama kontrolleri olarak iki grupta incelenmektedir.

Genel kontroller, BT ortamındaki tüm unsurlara ilişkin politika ve prosedürlerle ilgili genel amaçlı kontrollerdir (INTOSAI, 2007b:431). Diğer bir ifadeyle, uygulama programlarının geliştirildiği ve işletildiği bilişim ortamını ilgilendiren politika, prosedür ve uygulamaları kapsar ve bilişim sistemlerine, BT altyapısına ve uygulama programlarına yönelik risklerin minimize edilmesini sağlar (ECA, 2011:9). Genel kontrolleri şu şekilde kategorize etmek mümkündür (Hindistan Sayıştay, 2006:42):

1. BT yönetimi kontrolleri,
2. Fiziki ve çevresel güvenlik kontrolleri,
3. BT işletim kontrolleri,
4. Mantıksal erişim kontrolleri,
5. Uygulama satın alınması ve değişim kontrolleri,
6. İş sürekliliği ve felaket kurtarma kontrolleri,

Genel kontrollerdeki zayıflıkların neden olabileceği riskler şu şekilde özetlenebilir (Sayıştay, 2008:92-100):

- Kurumun karşı karşıya kalacağı tehlikelerin belirlenememesi, etkilerinin ölçülememesi ve riskin yönetilememesi,
- Sorumluluklarda karmaşa, aşırı yetki verme veya açıkların oluşması,
- Uygun olmayan görev ayrımlarının yapılması,
- Yetersiz personel istihdamı,
- İşten ayrılan veya işine son verilen personelin sisteme yetkisiz erişebilmesi,
- Sistemi kötü amaçlarla kullanan personelin tespit edilememesi,
- Maddi zararların meydana gelmesi,
- Bilgisayar donanımının veya üzerinde yazılım ve bilgi bulunduran parçaların çalınması veya bozulması,
- Kritik veya gizli bilginin görülmesi, kopyalanması veya kaybedilmesi,
- Yetersiz şifre uygulamalarının, sisteme ve uygulama programlarına yetkisiz erişimi kolaylaştırması,
- Kullanıcıların kim olduklarının ve erişim seviyelerinin belirlenememesi, ayrıcalıklı kullanıcıların izlenememesi, yetki ve sorumlulukların işin gereğine uygun tespit edilememesi (yetersiz veya aşırı yetkilendirme),
- Veri kaybı, verilerin değiştirilmesi veya bozulması,
- Fikri mülkiyet haklarının ihlali ve bilişim suçları gibi yürürlükteki yasal mevzuata aykırılıkların gözden kaçırılması,
- Bir felaket durumunda iletişim imkânları, bilgi işleme kapasitesi, eğitilmiş insan kaynağı ve tüm varlıklar yitirilebileceğinden kurumun faaliyetlerini sürdürmesinde devamlılığın sağlanamaması.

Uygulama kontrolleri, uygulama programları düzeyinde tesis edilen manuel ya da otomatik kontrollerdir ve uygulamaların içerisine gömülüdür (ISACA, 2009:25). Bu kontrollerin amacı, bilginin uygulama programına tam olarak, zamanında ve sadece bir kere girilmesi; bilgi-işlem ortamında tüm işlem ve süreçlerin istenilen sıra ve düzen içinde gerçekleştirilmesi ve raporların tam ve güvenilir olarak üretilmesi, yetkili kişilere ulaştırılması ve uygun şekilde saklanmasıdır (Sayıştay, 2008:100).

Manuel uygulama kontrolleri, işlemin bilişim ortamında her bir tekrarı sırasında kullanıcı tarafından uygulanır ve bu nedenle hatalara veya kötü niyetli değişikliklere daha fazla açıktır. Diğer yandan, otomatik uygulama kontrolleri, program içinde bir defa tanımlanır ve o kontrole ilişkin tüm işlemlerde sistem tarafından otomatik olarak uygulanır. Bu sebeple, kullanıcıların verileri manipüle etme riski ya da hata ve kötü niyetle yanlış işlem yapma olasılığı ortadan kalkacaktır. Ancak, otomatik uygulama kontrolleri programa hatalı olarak tanımlanırsa sistematik hatalar ortaya çıkacaktır (ECA, 2011:12). BT ortamında doğru tasarlanmış otomatik uygulama kontrolleri, sistemde üretilen verilerin güvenilirliğini artıracaktır.

Uygulama kontrolleri; girdi kontrolleri, veri transfer kontrolleri, işlem kontrolleri ve çıktı kontrolleri başlıkları altında incelenebilir. Uygulama kontrollerinin doğru kurgulanmaması ya da etkin bir şekilde işletilememesi durumunda aşağıdaki riskler söz konusu olacaktır (Sayıştay, 2008:100):

- Yetkili olmayan kişilerce veri girişi yapılması,
- Eksik veya hatalı veri girilmesi,
- Sistematik hataların oluşması,
- Hatalı veri girişlerinin tespit edilememesi ve düzetilememesi,
- Mükerrer kayıtların sistem tarafından kabul edilmesi,
- Transfer edilen verinin bozulması, kaybolması, çalınması veya değiştirilmesi,
- Denetim izinin kaybolması ve işlem sahibine başvurulamaması,
- İşlemlerin doğrulanamaması,
- Çıktıların tam ve doğru olmaması,
- Çıktıların yetkisiz kişilerin eline geçmesi.

Genel kontroller ile uygulama kontrolleri birbirleriyle ilişkili kontrollerdir. Kurumdaki BT kontrollerinin etkinliği, genel kontrollerin iyi işlemesine bağlıdır. Genel kontrollerin etkin olmadığı bir BT ortamında, uygulama kontrolleri etkin olmayacak yahut bunların etkinliği olumsuz yönde ciddi oranda azalacaktır. Örneğin, fiziksel erişim kontrollerinin veya mantıksal erişim kontrollerinin tesis edilmediği ya da bu hususlarda ciddi kontrol zayıflıklarının olduğu bir BT ortamında, uygulama kontrollerinin etkinliğinden bahsetmek mümkün değildir (ECA, 2011:9).

3.3. BT Denetimi ve Standartlar

BT denetçisi, bilişim teknolojilerine ilişkin standartlara referans vererek denetimlerini icra edebildiği ölçüde, objektif ve kabul edilebilirliği yüksek bulgu ve öneriler içeren raporlar ortaya koyabilir. BT standartları, kurum yöneticilerine ve BT birimlerinde çalışanlara yol gösterirken; BT denetçilerinin, denetim hedefleriyle uyumlu denetim programları hazırlayabilmelerine yardımcı olur. Günümüzde bilişim teknolojileri kullanımına ilişkin genel standartlar olduğu gibi, bilgi güvenliği veya hizmet sunumu gibi sadece belli konulara odaklanan detay standartlar da mevcuttur. BT standartlarının, BT denetçileri tarafından en yaygın olarak kullanılanları şunlardır: COBIT, COBIT Denetim Güvence Rehberi, Denetim, Güvence ve Kontrol Uzmanlarının BT Standartları, Rehberleri, Araçları ve Teknikleri, ISO/IEC 27000 Standart Serisi, ISO/IEC 15408, ISO/IEC 38500, NIST SP 800 Serisi, ITIL, TOGAF, PMBOK ve PRINCE2.

COBIT 5, ISACA (Bilgi Sistemleri Denetim ve Kontrol Birliği) tarafından 2012 yılında yayımlanmış Bilgi Teknolojileri Kontrol Hedefleri adlı standardın en güncel sürümüdür. BT alanında en geniş kapsamlı çerçeveyi sunan COBIT 5, beş farklı alandaki 37 BT sürecinin her birine ilişkin BT hedeflerini, göstergeleri, girdileri, çıktıları, atılması gereken adımları ve diğer standartlarla olan ilişkileri ortaya koyarken; kurum üst yönetiminden teknik alanda çalışan personele kadar herkes için görev ve sorumlulukları belirler. BT denetçisi ise COBIT 5'i kullanarak farklı amaçlara yönelik denetim programları oluşturabilecektir³.

COBIT Denetim Güvence Rehberi, 2007 yılında ISACA tarafından yayımlanmıştır ve BT denetimi ile uğraşan profesyonellerin, denetimlerini etkin bir biçimde planlamasına ve uygulamasına yardım etmeyi amaçlar. COBIT çerçevesinde yer alan kontrol hedeflerinden yola çıkılarak hazırlanmış olan ve BT kaynaklı riskleri ve iyi uygulamaları da içeren rehber, 2013 yılında COBIT 5'in kapsamına göre güncellenecektir⁴.

Denetim, Güvence ve Kontrol Uzmanlarının BT Standartları, Rehberleri, Araçları ve Teknikleri, ISACA tarafından 2009 yılında yayımlanmıştır ve BT denetimi mesleğinde çalışanların uyması gereken ahlaki ilkeleri, kabul edilebilir bir BT denetiminin icra edilebilmesi için asgari düzeyde zorunlu standartları, BT denetimlerinde kullanılacak araçları ve iyi uygulama örneklerini içermektedir. ISACA, bu dokümana ilişkin olarak, güncelleme çalışmaları yürütmektedir⁵.

ISO/IEC 27000 Standart Serisi (ISO27k), Uluslararası Standardizasyon Örgütü (ISO) ile Uluslararası Elektroteknik Komisyonu (IEC) tarafından birlikte hazırlanan

3 Ayrıntılı bilgi için bkz. <http://www.isaca.org/COBIT/Pages/default.aspx>, (Erişim Tarihi: 13.11.2012).

4 Ayrıntılı bilgi için bkz. <http://www.isaca.org/Knowledge-Center/Research/Deliverables/Pages/IT-Assurance-Guide-Using-COBIT.aspx>, (Erişim Tarihi: 13.11.2012).

5 Ayrıntılı bilgi için bkz. <http://www.isaca.org/Knowledge-Center/Standards/Documents/Standards-for-IS-Auditing-Turkish.pdf>, (Erişim Tarihi: 13.11.2012).

ve bilgi güvenliğinin farklı boyutlarını ele alan standart ailesine verilen addır. Bu standartlar, bilgi güvenliği riskleri, kontrolleri ve yönetimine ilişkin iyi uygulama örnekleri ortaya koymaktadır. Farklı ayrıntı düzeylerine sahip bu standartlara ilişkin sertifikasyon imkânları da bulunmaktadır⁶.

ISO/IEC 15408 (Ortak Kriterler), BT ürünlerinin ve bilişim sistemlerinin güvenlik seviyelerinin tespit edilmesi ve test edilebilmesi için geliştirilmiş olan ortak kriterlerin bütünüdür ve sertifikasyon imkânı sunar⁷.

ISO/IEC 38500, Uluslararası Standardizasyon Örgütü (ISO) ile Uluslararası Elektroteknik Komisyonu (IEC) tarafından birlikte hazırlanan ve BT yönetişimini konu alan uluslararası standarttır. Kurumun yöneticilerine, diğer iç paydaşlar ve ayrıca BT denetçilerine, bilişim teknolojilerinin verimli, etkin ve kabul edilebilir düzeyde kullanımının nasıl olması gerektiği hususunda yol gösterir⁸.

NIST SP 800 Serisi, Amerika Birleşik Devletleri Ulusal Standartlar ve Teknoloji Enstitüsü tarafından yayımlanmıştır ve bilgi güvenliğine ilişkin standart, politika, prosedür ve rehberleri içeren dokümanlardır⁹.

ITILv3 (Bilişim Teknolojileri Altyapı Kütüphanesi), BT hizmet yönetiminin kurumsal ihtiyaçlara cevap verecek şekilde planlanması, yürütülmesi, ölçülmesine ilişkin standartları ve iyi uygulama örneklerini ortaya koyar. Dünyada ileri gelen birçok özel şirket ve kamu kurumunca kullanılan ITILv3, BT hizmetlerinin verimliliğini artırmak, maliyetleri düşürmek, üçüncü taraflardan hizmet alımından optimum düzeyde fayda elde etmek ve kullanıcıların beklentilerini daha iyi karşılamak gibi katkılar sağlamaktadır. BT denetçileri, hizmet sunum ve desteği ile BT yönetişimi konularında denetim programları hazırlarken ITILv3 çerçevesine başvurabilir¹⁰.

TOGAFv9.1 (Açık Grup Mimari Çerçevesi), bilgi mimarisinin doğru tasarlanması ve uygulanması konularında organizasyonlara yardımcı olmaktadır. İş ihtiyaçlarının daha kolay tespiti, doğru teknolojilerin seçimi, hızlı entegrasyonun sağlanması ve ürün geliştirme süreçlerinin etkinliğinin artırılması konularında kullanıcılarına katkı sağlar. TOGAFv9.1, bilgi mimarisini, iş, uygulama, veri ve teknoloji ile bu bileşenlerin etkileşimi üzerine kurgulamakta ve bu alanda çalışan profesyonellere sertifikasyon imkânı sağlamaktadır¹¹.

6 Ayrıntılı bilgi için bkz. <http://www.iso27001security.com/>, (Erişim Tarihi: 13.11.2012).

7 Ayrıntılı bilgi için bkz. https://www.bilgiguvenligi.gov.tr/ortak_kriterler/index.php , (Erişim Tarihi: 13.11.2012).

8 Ayrıntılı bilgi için bkz. http://www.iso.org/iso/catalogue_detail?csnumber=51639, (Erişim Tarihi: 13.11.2012).

9 Ayrıntılı bilgi için bkz. <http://csrc.nist.gov/publications/PubsSPs.html> , (Erişim Tarihi: 13.11.2012).

10 Ayrıntılı bilgi için bkz. <http://www.itil-officialsite.com/AboutITIL/WhatIsITIL.aspx> , (Erişim Tarihi: 13.11.2012).

11 Ayrıntılı bilgi için bkz. <http://www.togaf.info/>, (Erişim Tarihi: 13.11.2012).

PMBOK ve *PRINCE2* gibi proje yönetimi metodolojileri ise BT proje yönetimi konusunda yöneticilere, uygulayıcılara ve denetçilere yol göstericidir.

4. BİLGİ KRİTERLERİ ÇERÇEVESİNDE BT DENETİMİ

Bilişim ortamındaki iş süreçlerinde üretilen verinin bilgiye ve sonrasında bilgi birikimine dönüşerek, kuruma değer katması ve bu durumun döngüsel olarak tekrar edilmesi önemlidir (ISACA, 2012a:81). Bu nedenle, bilginin belirli kontrol kriterleriyle uyumlu olması, kurumların stratejik hedeflerine ulaşmalarına yardımcı olacaktır.. Güvenlik, mali yükümlülükler ve kalite çerçevesinde belirlenen yedi bilgi kriteri; etkililik, verimlilik, gizlilik, bütünlük, süreklilik, güvenilirlik ve mevzuata uyumdur (ISACA, 2007:10).

1. *Etkililik*; iş süreçlerinin ihtiyaçlarına cevap verecek nitelikteki bilginin, zamanında, düzenli ve uygun nitelikte üretilmesini,

2. *Verimlilik*; bilginin, kaynakların üretken ve ekonomik kullanımı ile elde edilmesini,

3. *Gizlilik*; hassas bilginin yetkisiz erişime karşı korunmasını,

4. *Bütünlük*; bilginin, tam, doğru ve kurumsal değerler ve beklentiler çerçevesinde geçerli olmasını,

5. *Süreklilik*; bilginin, şimdi veya gelecekte ihtiyaç duyulduğu zaman mevcut ve erişilebilir olması ile bunu sağlayacak araç ve kaynakların korunmasını,

6. *Uygunluk*; kurumun tabi olduğu yasal düzenlemelere ve sözleşmelere uyumun sağlanmasını,

7. *Güvenilirlik*; bilginin, yöneticilerin kurumsal yönetim görevlerini ifa edebilmeleri için uygun ve güvenilir olmasını ifade etmektedir (ISACA, 2007:10-11).

Bilgi kriterleri, yöneticileri ilgilendirdiği kadar, BT denetçisinin, denetimini nasıl şekillendireceği noktasında da belirleyicidir. BT kriterlerinden yola çıkılarak icra edilecek bir BT denetimi süreci şu şekildedir:

1. Denetim hedefleri doğrultusunda değerlendirilecek bilgi kriterlerinin belirlenmesi,

2. Kurumun BT ortamının ve bilişim sistemlerinin tanınması ve BT risklerinin belirlenmesi,

3. Bilgi kriterleriyle birincil düzeyde ilgili olan BT kontrollerinin tespiti ve denetim programının hazırlanması,

4. Kontrollerin varlığının ve etkinliğinin, kontrol testleri ve maddi doğrulama testleri uygulanarak incelenmesi,

5. Bilgi kriterleri çerçevesinde bulguların raporlanması ve BT kontrollerine ilişkin denetim görüşünün oluşturulması.

Örneğin, BT projelerine ilişkin sistem geliştirme yaşam döngüsü süreçlerinin denetim konusu olarak seçilmesi durumunda, verimlilik ve etkinlik kriterleri birincil düzeyde dikkate alınacaktır. Dolayısıyla, BT proje yönetimi, kalite yönetimi, otomasyon çözümlerinin tanımlanması, uygulama yazılımının ve/veya teknoloji altyapısının satın alınması, yasal yükümlülüklerin yerine getirilmesi, politika ve diğer düzenlemelerin hazırlanması, sistemin kurulması ve akredite edilmesi, değişimlerin yönetilmesi, sistem güvenliği ile sürekliliğinin sağlanması ve kullanıcıların eğitilmesi gibi süreçlere ilişkin kontroller değerlendirilecektir (ISACA, 2009:105-106).

Hem bağımsız BT denetimleri hem de diğer denetim türleriyle birlikte yürütülen BT denetimleri açısından önem arz eden BT alanları, süreçleri ve kontrolleri bulunmaktadır. Verilerin denetim sonuçlarına sağlıklı katkı vermesini sağlayacak düzeyde güvenilir olması, bilgi güvenliğinin kabul edilebilir riskler seviyesinde yönetilmesi ve giderek artan BT kullanımı karşısında etkin yönetim mekanizmalarının kurulması konularında, ülkelerin mali mevzuatlarında, iç kontrol standartlarında, bilişime ilişkin diğer düzenlemelerde ve uluslararası standartlarda ayrıntılı hükümler ve kontrol gereksinimleri belirlenmiştir. Söz konusu üç alana ilişkin BT denetim programlarının, bilgi kriterlerinden yola çıkılarak hazırlanması mümkündür. Bu çerçevede;

- Güvenilirlik ve bütünlük kriterleri çerçevesinde veri bütünlüğü ve güvenilirliği,
- Verimlilik, etkinlik, güvenilirlik ve uygunluk kriterleri çerçevesinde BT yönetimi,
- Gizlilik, bütünlük ve süreklilik kriterleri çerçevesinde bilgi güvenliği alanları incelenebilir.

4.1. Veri Bütünlüğü ve Güvenilirliği Sorunu

Gerek BT denetimi gerekse diğer denetim türlerinde, denetçinin, denetim görüşünü oluşturmak ve bulgularını desteklemek amacıyla ortaya koyduğu kanıtlara esas teşkil eden her türlü bilginin veya verinin bütünlüğü (tamlik ve doğruluk) ve güvenilirliği, yapılan denetimin kabul edilebilirliği noktasında olmazsa olmaz bir önkoşuldur. ‘Denetim, Güvence ve Kontrol Uzmanlarının BT Standartları, Rehberleri, Araçları ve Tekniklerine’ göre; BT denetçisi, veri analizi yöntemi ile bilgi veya kanıt elde etmek amacıyla bilgisayar destekli denetim tekniklerini kullanırsa, bu bilgilerin üretildiği bilişim sistemi ve ortamının bütünlüğü hakkında güvence almakla yükümlüdür (ISACA, 2009: 33). Aksi takdirde, denetlenen kurumun bilişim sistemlerine yetkisiz erişim, hatalı veri girişleri veya kasıtlı olarak mevcut verilerin bozulması gibi tehditler nedeniyle verinin güvenilirliğine ilişkin sorunların var olup olmadığı tespit edilemeyecektir ve dolayısıyla denetçinin mali analiz ya da farklı istatistiki yöntemlerle elde edeceği kanıtların geçerliliği de olumsuz etkilenecektir.

Denetlenen birimden alınan verinin sistemdeki canlı veri ile aynı olmaması durumunda veri bütünlüğü sorunları ortaya çıkacaktır. Verilerin güvenilirlik açısından kalite düzeyi, denetim hedeflerinin gerçekleştirilmesini doğrudan etkileyecektir. Verilerin tamlığı konusunda güvence, diğer kaynaklardan gelen veriler ile karşılaştırmak suretiyle veya genel kontroller ve uygulama kontrolleri test edilerek sağlanabilir (ECA, 2011:4). Buna karşılık, verilerin güvenilirliği ve doğruluğu konusunda güvence elde etmek için, BT kontrollerinin varlığının ve etkinliğinin mutlaka sorgulanması gerekmektedir. Unutulmaması gereken nokta, veri analizi için kullanılacak verinin sistemdeki veri ile aynı olmasının, o verinin doğru veri olduğu anlamına gelemeyeceğidir. Diğer bir deyişle, bilgilerin manuel ortamdan bilişim ortamına aktarımı sürecinde hata yapılması, yetkisiz erişim nedeniyle bir kısım verilerin sistemde değiştirilmesi, silinmesi veya sistemin iş akışlarına uygun olarak bilgi üretememesi gibi sebeplerle güvenilir olmayan veriler üzerinde analiz yapmak, denetçiyi yanlış sonuçlara götürecektir.

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartlarının (ISSAI), üçüncü düzey denetim standartlarında (Temel Denetim İlkeleri), düzenlilik denetimleri ve performans denetimlerinin uygulanması esnasında karşılaşılan bilişim teknolojileri unsurlarının, denetçi tarafından dikkate alınması gerektiği ifade edilmektedir. ISSAI 300'e göre, bilgisayar temelli sistem verilerinin, denetimin önemli bir parçasını oluşturması ve veri güvenilirliğinin denetim hedefini gerçekleştirmede hayati bir rol oynaması halinde, denetçilerin, verilerin güvenilir ve güncel olduğu konusunda tatmin olmaları gerekmektedir. Daha farklı bir ifadeyle, muhasebe ve diğer bilgi sistemlerinin bilgisayarla yürütüldüğü ortamlarda denetçi, denetlenen kurumdaki iç kontrollerin; verilerin doğruluk, tamlık ve güvenilirliğini sağlayacak şekilde tasarlanıp tasarlanmadığı konusunu incelemelidir (INTOSAI, 2001).

Diğer yandan, Uluslararası İç Denetim Standartlarına göre (2120.A1); iç denetim faaliyeti sürecinde, kurumun yönetim süreçlerinin, faaliyetlerinin ve bilgi sistemlerinin maruz kaldığı risklerin değerlendirilmesi zorunludur ve bunu yaparken mali ve operasyonel bilgilerin güvenilirliği ve doğruluğu konusu mutlaka dikkate alınmalıdır (IIA, 2009:14).

Ülkemizde, kamu kurum ve kuruluşları, yaşam döngüsünü BT ortamında gerçekleştiren bilgi ve verilerin güvenilirliğinin ve bütünlüğünün sağlanmasından sorumludurlar. 5018 sayılı Kanun'un 55 inci maddesinde iç kontrol, "idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, *muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını*, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve *güvenilir olarak üretilmesini* sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontroller bütünü" olarak tanımlanmıştır.

5018 sayılı Kanun'un 55 inci maddesi uyarınca hazırlanan İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole ilişkin Usul ve Esaslar'ın 5 inci maddesine dayanarak Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği çıkarılmıştır. İdareler, malî ve malî olmayan tüm işlemlerinde bu standartlara uymakla ve gereğini yerine getirmekle sorumlu tutulmuşlardır. Tebliğin 12 no'lu standardında; "idareler bilgi sistemlerinin *sürekliliğini* ve *güvenilirliğini* sağlamak için gerekli kontrol mekanizmaları geliştirmelidir" denilmiş ve bunun gerçekleştirilmesi için güvenilirliğe ilişkin aşağıdaki şartlar belirtilmiştir:

1. Bilgi sistemlerinin sürekliliğini ve güvenilirliğini sağlayacak kontroller yazılı olarak belirlenmeli ve uygulanmalıdır.

2. Bilgi sistemine veri ve bilgi girişi ile bunlara erişim konusunda yetkilendirmeler yapılmalı, hata ve usulsüzlüklerin önlenmesi, tespit edilmesi ve düzeltilmesini sağlayacak mekanizmalar oluşturulmalıdır.

Tebliğin 13 no'lu bilgi ve iletişime ilişkin standardında ise bilgilerin doğru, güvenilir, tam, kullanışlı ve anlaşılabilir olması gerektiği ifade edilmektedir.

Veri güvenilirliği ve bütünlüğünü teyit etmek amacıyla bazı genel kontrollerin ve uygulama kontrollerinin incelenmesi ve bu amaca yönelik denetim prosedürlerinin uygulanması gerekir. Söz konusu amaca yönelik bir BT denetimi için, ilgili bilgi kriterlerinden hareketle hazırlanacak bir denetim programı şu kontrolleri içerebilir:

Genel kontroller verinin tutulduğu bilişim ortamını ilgilendiren yönüyle şu süreçleri kapsar (ECA, 2011:9-10):

- Veri yönetim kontrolleri,
- İş sürekliliği kontrolleri,
- Bilgi güvenliği kontrolleri,
- Değişim yönetimi kontrolleri,
- Hizmet satın alınmasına ilişkin kontroller.

Uygulama kontrolleri temel olarak şu hususları kapsar (Sayıştay, 2008:113):

- Tüm veri hazırlama ve veri giriş işlemleriyle ana dosyalardaki değişikliklerin yetki dahilinde yapılması (girdi kontrolleri),
- Hatalı veri girişlerini engelleyecek otomatik kontrol mekanizmalarının oluşturulması (girdi kontrolleri),
- Verinin, uygulama programı içerisinde, iş sürecinin gerektirdiği işleme tam ve doğru olarak tabi tutulması (veri işleme kontrolleri),
- Bilgisayar işlemlerinin, doğru zamanda ve doğru bir silsile ile işletilmesi (veri işleme kontrolleri),

- Sistemler arasında yapılan veri transferlerinin tam ve doğru olarak yapılmasını sağlayacak manuel veya otomatik kontrollerin tesis edilmesi (veri transferi kontrolleri),
- Çıktıların, tam, doğru ve zamanında üretilmesi; doğru yere/kişilere dağıtılması ve gizliliklerinin korunması (çıkış kontrolleri),
- İlgili personel tarafından çıktı raporlarının doğruluğunun gözden geçirilmesi ve hataların düzeltilmesi (çıkış kontrolleri).

4.2. BT Yönetişimi Sorunu

Bilişim dünyasındaki baş döndürücü gelişmeler, bilgi ve iletişim teknolojileri yatırımlarının hem kamuda hem de özel sektörde ciddi oranlarda artmasına neden olmuştur. Bu yatırımların kurumsal hedeflere ulaşma açısından verimliliği ve etkinliği, yöneticiler için hayati olduğu kadar, BT denetçileri açısından da önemli bir inceleme konusudur.

75’den fazla ülkede, 21 ayrı sektörde faaliyet gösteren 2252 kamu kuruluşu ve özel şirketten alınan BT yatırımları ve insan kaynağı verileri esas alınarak Gartner tarafından yapılan bir araştırmaya göre, personel başına yapılan BT harcaması rakamları 2010 yılı itibarıyla ortalama 12.000 \$ civarındadır. Personel başına düşen BT harcaması miktarı, özellikle, çok hassas verilerin yönetildiği sigortacılık, bankacılık, mali hizmetler ve kamu sektöründe dikkat çekmektedir (Gartner, 2011:27). Gartner tarafından periyodik olarak yapılan diğer bir araştırmaya göre dünya genelinde BT yatırımları 2012 yılı tahminleri şu şekildedir:

Tablo 1: 2012 Yılına İtibarıyla Dünyada BT Yatırımlarına İlişkin Tahminler

Yatırım kalemi	2012 Yatırım (milyar dolar)	2012 Artış (%)
Donanım	420	3.4
Kurumsal yazılım	281	4.3
BT hizmetleri	864	2.3
Telekom araçları	377	10.8
Telekom hizmetleri	1,686	1.4
Toplam	3,628	3.0

Kaynak: Gartner, 2012.

Ülkemizde ise BT yatırımlarına ilişkin Türkiye İstatistik Kurumu verileri şu şekildedir:

Tablo 2: 2012 Yılı Türkiye Kamu Bilgi ve İletişim Teknolojileri Yatırımları Özet Tablosu

Sektör	Proje Sayısı	Proje Tutarı (Bin TL)	2012 Yılı Yatırımı (Bin TL)
Tarım	16	246,559	63,458
Madencilik	9	28,265	26,566
İmalat	6	16,007	15,007
Enerji	15	191,459	61,4
Ulaştırma ve Haberleşme	24	932,425	139,496
Turizm	1	882	882
Eğitim	20	2.406.167	1.152.521
Sağlık	2	164,841	43,288
Diğer Kamu Hizmetleri	119	2.940.619	981,71
Genel Toplam	212	6.927.224	2.484.328

Kaynak: Kalkınma Bakanlığı, 2012:5.

BT yatırımlarının gerek ülkemizde gerekse dünyada ulaşılmış olduğu boyutlar, yukarıdaki istatistiklerde gözler önüne serilmiştir. BT sektörünün kurumsal iş süreçlerinin yürütülmesi, izlenmesi ve stratejik kararların alınması noktasında oynamakta olduğu rol, BT ile iş süreçleri arasındaki ilişkinin önemini artırmaktadır. Buna karşın, birçok organizasyon, BT kaynaklı sorunlarla karşılaşmaktadır. Bu sorunlar şu şekilde özetlenebilir (ITGI, 2003:8):

- Mali zararlar, rekabet gücünün kaybı ve itibar erozyonu,
- BT yatırımlarından beklenen faydanın elde edilememesi,
- BT yatırımlarının kuruma inovasyon anlamında beklenen katkıları sağlayamaması,
- Yetersiz veya eski teknoloji satın alınması,
- Yeni teknolojilere ayak uydurulamaması,
- Maliyet aşırımları ve işlerin zamanında tamamlanamaması.

Kurumsal stratejileri üreten ve iş risklerini karar süreçlerinde dikkate alan yöneticiler, büyük maliyetler ve insan kaynağı gerektirebilecek ve çok ciddi riskleri beraberinde getirebilecek BT konusunda yeterli hassasiyeti gösterememektedir. Bunun temel nedenleri şu şekilde açıklanabilir (ITGI, 2003:8):

• BT'nin ortaya çıkaracağı riskleri veya fırsatları anlamının, diğer iş kolları veya disiplinlere göre çok daha fazla teknik bilgi gerektirmesi,

- BT'nin, kurumun içinde kurumdan ayrı bağımsız bir alanının olması,
- Özellikle büyük ölçekli organizasyonlarda BT'nin çok fazla karmaşık olması.

Bu sorunların çözülmesi ve risklerin etkin biçimde yönetilmesi açısından BT yönetişimi büyük önem arz eder. Yönetim kurullarının ve üst yönetimin görevi olan BT yönetişimi, kurumsal yönetişimin ayrılmaz bir parçasıdır ve kurumun strateji ve hedeflerine ulaşmasını sağlayacak bir BT yönetişimi organizasyon, süreç ve liderlik unsurlarının etkin şekilde kullanılmasını gerektirir (ITGI, 2003:8). Kurumlar, BT yönetişimi sayesinde aşağıda sayılan faydaları elde edebilir:

- BT yatırımlarından beklenen faydaların, etkinlik ve verimlilik kriterlerine uygun olarak elde edilmesi,
- BT risklerinin kurum için kabul edilebilir düzeylerde yönetilmesi ve izlenmesi,
- BT'nin kurumsal hedeflere ulaşmada daha iyi katkı sağlaması,
- BT ile diğer iş süreçlerinin doğal entegrasyonu,
- BT performans yönetiminin, kurumsal performans yönetimine sürekli katkı vermesi,
- Kaynak israfı ve yanlış BT yatırımları nedeniyle doğabilecek ciddi mali kayıpların önüne geçilmesi,
- İnovasyon odaklı çözümler üretilerek, daha rekabetçi bir organizasyon yapısının sağlanması.

BT yönetişimi sorunu, BT denetimi kapsamında incelenirken; verimlilik, etkinlik, güvenilirlik ve uygunluk kriterleri belirleyici olacaktır. Söz konusu bilgi kriterlerinin birincil ve ikincil düzeyde ilgili olduğu BT süreçleri ve kontroller, COBIT, ITIL, TOGAF, ISO27K ve ISO/IEC 38500 gibi BT standartları ile sistematik hale getirilmiştir. Farklı modeller ortaya koymalarına karşın bu standartlardan yola çıkılarak oluşturulacak BT yönetişimi denetim programı aşağıdaki kontrolleri içerebilir:

- Kurumsal yönetim ve BT yönetişimi ilişkisi,
- Kurumsal strateji ve BT stratejisi ilişkisi,
- BT stratejisi,
- BT yönetim çerçevesi, süreçler ve politikalar,
- BT organizasyonu, görev ve sorumluluklar,
- BT risk yönetimi,
- BT trendleri,
- Bilgi mimarisi,
- BT yatırımları yönetimi,
- Hizmet düzeyi anlaşmalarının yönetimi,

- BT uygulamaları yönetimi,
- BT altyapı yönetimi,
- BT güvenliği yönetimi,
- Mevzuata uyum.

Denetim, Güvence ve Kontrol Uzmanlarının BT Standartları, Rehberleri, Araçları ve Teknikleri Çerçevesi, BT denetçisinin, BT yönetişimine ilişkin yapması gerekenleri şu şekilde sıralamıştır (ISACA, 2009:19):

- BT işlevlerinin kurumun misyonu, vizyonu, değerleri, hedef ve stratejileriyle uyumlu olup olmadığının incelenmesi,
- BT kaynaklarının ve performans yönetim sürecinin etkililiğinin denetlenmesi,
- Yasal ve çevresel zorunluluklar ile bilginin, kalite, güvenilirlik (mali nitelikte) ve güvenlik gereksinimlerine uygunluğunun denetlenmesi,
- BT ortamını olumsuz yönde etkileyebilecek risklerin incelenmesi,
- Risk odaklı bir yaklaşım kullanarak BT biriminin değerlendirmesi,
- Kurumun kontrol ortamının gözden geçirilmesi.

COSO Modeli iç kontrolü; kontrol çevresi, kurumun kendi risk değerlendirme süreçleri, bilgi ve iletişim, kontrol aktiviteleri ve kontrollerin izlenmesi olarak beş ayrı unsur ile açıklar. Söz konusu modeli kullanan Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartlarının (ISSAI), 1315 no'lu standardında BT kaynaklı önemli hata riskine ilişkin şu örneklerle yer verilmiştir (INTOSAI, 2007:446-447):

- Kurumun stratejik planı ile BT stratejisi arasında uyumsuzluk,
- BT ortamında değişikliklerin yapılması,
- Mali raporlamaya ilişkin yeni sistemlerin kurulması.

Aynı şekilde Uluslararası İç Denetim Standartları'na göre (2110.A2); iç denetim faaliyeti, kurumun BT yönetişiminin kurumun strateji ve amaçlarını ayakta tutup tutmadığını ve destekleyip desteklemediğini değerlendirmek zorundadır (IIA, 2009:13).

BT yönetişiminin sağlanması konusunda özel sektör standartlardan ve iyi uygulama örneklerinden yola çıkabilirken; kamu kurumlarında hukuki düzenlemeler asıl etken olmaktadır. Ülkemizde Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği'nin 12 no'lu standardında "İdareler bilişim yönetişimini sağlayacak mekanizmalar geliştirmelidir" denilerek bu konudaki zorunluluk mevzuatla sabit hale getirilmiş fakat bu şartın yerine getirilmesi için gerekli adımlar detaylı olarak ifade edilmemiştir. Benzer bir yapıya sahip olan Avrupa Birliği (AB) Komisyonu İç Kontrol Çerçevesi'nin 7 no'lu standardında, yeterli BT yönetişimi yapısının kurulması ve AB Komisyonu'nun BT yönetim politikasının uygulanması gerektiği ifade edilmiştir. Ayrıca bu amaca ulaşmak için aşağıdaki şartlar sayılmıştır:

- BT yönetimine ilişkin (genellikle BT Yürütme Komitesi şeklinde) uygun teşkilatlanmanın tanımlanması,
- Bilişim sistemlerinde (bütçe kaynağına bakılmaksızın) son üç yılda kaydedilen tüm gelişmeleri kapsayan yıllık BT planlarının hazırlanması,
- Her bir bilişim sisteminin açıkça tanımlanmış bir yöneticisinin olması ve bir yürütme komitesi tarafından bu sistemin idare edilmesi,
- Yeni bilişim sistemleri projelerinin tümünün, bir vizyon belgesi temelinde onaylanması,
- Yeni bilişim sistemlerinin tamamının, AB Komisyonu'nun standart proje yönetim ve geliştirme yöntemleri kullanılarak geliştirilmesi ve ilk aşamadan itibaren güvenlik hususunun göz önünde bulundurulması (AB Komisyonu, 2007:11).

Tüm bu standartlar ve BT yönetişimine ilişkin kontroller, denetçiler için iç kontrollerin değerlendirilmesi noktasında önemli birer rehberdir. İç denetçi veya dış denetçiler; uygunluk denetimi, mali denetim veya bağımsız BT denetimlerini icra ederken, bu standartları esas alarak BT yönetişimini denetim kapsamına alabilir ve gerekli kontrol testleri ve/veya maddi doğrulama testlerini uygulayabilirler.

4.3. Bilgi Güvenliği Sorunu

Bilgi, organizasyonların en önemli varlığıdır. BT ortamında üretilen, işlenen, saklanan ve yok edilen bilgilerin bozulmasının engellenmesi, yetkisiz erişimlere karşı korunması, sürekliliğinin sağlanması ve bunlarla ilgili yasal yükümlülüklerin yerine getirilmesi amacıyla, strateji, politika ve eylem düzeyinde atılan adımlar bilgi güvenliğinin konusudur. Bilgi güvenliği, üç temel bilgi kriteri çerçevesinde tanımlanır (TSE, 2002):

- *Gizlilik*: Bilginin sadece erişim yetkisi verilmiş kişilerce erişilebilir olduğunu garanti etmek,
- *Bütünlük*: Bilginin ve işleme yöntemlerinin doğruluğunu ve tamlığını temin etmek,
- *Erişilebilirlik*: Yetkili kullanıcıların, gerek duyulduğunda bilgiye ve ilişkili kaynaklara erişebileceklerini garanti etmek.

BT ortamlarında yönetilen bilgiye erişim, bilginin çalınması veya tahrip edilmesi manuel ortamlara göre daha kolay olmakta ve buna paralel olarak ortaya çıkan zararlar ise çok ciddi boyutlara ulaşmaktadır. Bilgi güvenliği yönetimi konusunda yeterli bilinç düzeyine ulaşamamış organizasyonlar, kötü niyetli saldırganlar için doğal hedef konumundadır. Bilişim teknolojilerinin iş süreçlerinin bir parçası olmasıyla birlikte, bilgiye her an ve her yerden erişmek beklentisi ve bu yönde alınan BT kararları ve uygulamalar, bilgi güvenliğine yönelik tehditlerin artışını da beraberinde getirmektedir (Deloitte, 2011).

Yapılan araştırmalar, BT kullanımı nedeniyle organizasyonların karşılaştığı risklerin en önemli kaynağının, bilgi güvenliği (kişisel verilerin korunması, verilerin saklanması ve yönetimi) olduğunu göstermektedir (Protiviti, 2012:3). Symantec tarafından 28 ülkeden, 2.152 küçük ve orta ölçekli (KOBİ) şirketin katılımıyla 2010 yılında yapılan araştırma sonuçlarına göre, KOBİ'ler için en önemli iş riskleri siber saldırılar ve veri(bilgi) kayıplarının yaşanmasıdır. Söz konusu şirketlerden % 73'ü siber saldırılara uğramış ve % 42'si ise gizli nitelikli kurumsal verilerini kaybetmiştir (Informationweek, 2010). Diğer bir araştırmaya göre, 2012 yılı için ilk beş güvenlik tehdidi şu şekildedir (Deloitte, 2011):

1. Mobil cihazlar (%34),
2. Üçüncü şahısları içeren güvenlik ihlalleri (%25),
3. Çalışan hatası ve ihmal (%20),
4. Gelişmekte olan teknolojilere hızlı geçiş (%18),
5. BT sistemleri ve bilginin çalışanlar tarafından kötüye kullanılması (%17).

Güvenlik açıklarından faydalanarak kuruma zarar veren dış tehditlerin yanı sıra kurum içi tehditler de (kullanıcılar ya da hizmet alımı yolu ile kuruma hizmet veren ve BT sistemlerine erişimi olan yükleniciler) çok ciddi zararlara neden olmaktadır. 2011 yılı Siber Güvenlik İzleme Araştırması'nın sonuçları, kurum çalışanları ve yüklenicilerince yapılan saldırıların, dış kaynaklı saldırılara göre %46 oranında daha fazla zarara yol açtığını ortaya koymaktadır (Karabat, 2012:46).

Kasım 2007'de kavşak çalışması yapan iş makinasının fiber kabloyu koparması sonucunda İMKB ilk seansının gerçekleştirilememiş olması (Karabacak, 2010), iş sürekliliği ve felaket kurtarma planlarının öneminin altını çizmektedir. Diğer yandan, Mart 2008'de Amerika ve Kanada'da hizmet veren Heartland Payment System'e SQL injection yöntemi ile yapılan siber saldırı sonucu, kurumun bilişim sistemlerinden 134 milyon kredi kartına ait gizli bilgilerin çalınması (CSOonline, 2012) veya ülkemizde bir gümrük memurunun şifresinin çalınması yoluyla 14 ayda 100 milyon TL civarında hayali ihracat yapılması (Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, 2010) gibi vakalar, bilgi güvenliği konusundaki zafiyetlerin ekonomiye verebileceği zararların boyutlarını gözler önüne sermektedir.

Bilgi güvenliğine yönelik farklı detaylarda kontroller öngören ISO27K, Ortak kriterler, NIST SP 800 Serisi ve COBIT gibi uluslararası standartlar bulunmaktadır. Bu standartlar, kurum yöneticileri için olduğu kadar denetçiler için de başvuru kaynağıdır. Bilgi güvenliğinin denetim kapsamına alınması halinde, aşağıdaki hususlara ilişkin detaylı kontrolleri içeren denetim programları hazırlanabilir:

- Güvenlik politikaları,
- Örgütsel güvenlik,
- Varlık sınıflandırması ve denetimi,
- Personel güvenliği,

- Fiziki ve çevresel güvenlik,
- İletişim ve işletim yönetimi,
- Erişim denetimi,
- Sistem geliştirilmesi ve idamesi,
- İş sürekliliği,
- Mevzuata uyum (TSE, 2002).

Teknolojinin yardımı ile BT ortamında kişi veya kurumlara maddi veya manevi zarar verme olarak tanımlanan bilişim suçu (Eker, 2006:103) ulusal mevzuatlarda düzenlenmektedir. Bilgisayar sistemlerine ve servislerine yetkisiz erişim, bilişim sistemlerini bozma, verileri yok etme veya değiştirme, kanunla korunmuş bir yazılımın izinsiz kullanılması, bilişim yolu ile nitelikli dolandırıcılık gibi bilişim suçu türleri, ceza kanunları veya ilgili diğer mevzuatlarda tanımlanmaktadır ve çoğunlukla adli bilişimin konusudur. BT denetçisinin görevi, bu suçları araştırmak ya da suçluları yakalamak değildir ancak bu suç mekanizmalarına fırsat sağlayacak kontrol eksikliklerini tespit etmek ve gerekli kontrollerin kurulması için önerilerde bulunmaktır ki yapılan denetimin türü ve hedefine göre bilgi güvenliğine ilişkin denetim programının detayı değişecektir.

SONUÇ

Dijital devrim olarak da adlandırılan BT dönüşüm süreci, diğer meslekleri etkilediği kadar denetim mesleğini de etkilemiştir. Artık, kurumsal iş süreçlerinin BT ortamında yürütüldüğü ve izlendiği organizasyonlarda icra edilen denetimlerde, BT kontrollerinin değerlendirilmesi önem arz etmektedir ve bilişim alanının göz ardı edildiği denetimlerin geçerliliği ve kabul edilebilirliği giderek azalmaktadır.

Bu çalışmada, BT denetiminde değerlendirilmesi gereken kontrollerin, bilgi kriterlerinden yola çıkılarak belirlenebileceği tezi ortaya konulmuştur. Kamuda ve özel sektörde, organizasyonlar için en önemli varlık olan bilgi, alınacak stratejik kararlar ve atılacak operasyonel adımlar için belirleyicidir. Bu nedenle, organizasyonlar, iş hedefleri ile BT hedeflerini ilişkilendirirken bilgi kriterlerinden faydalanmaktadırlar. Aynı şekilde, bağımsız BT denetimlerinde ve diğer denetim türlerinin parçası olarak icra edilen BT denetimlerinde, denetimin esas unsuru olan ve denetim kanıtlarına dayanak teşkil eden bilginin; bütünlük, güvenilirlik, gizlilik (güvenlik), etkinlik ve verimlilik kriterleri açısından değerlendirilmesi gerekmektedir. Denetimin kapsamını belirleyecek bu değerlendirme, COBIT ve ilgili diğer dokümanlar kullanılarak yapılabilir. Bu çerçevede, bilişim alanındaki en önemli denetim konuları olan veri bütünlüğü ve güvenilirliği, BT yönetimi ve bilgi güvenliği, bilgi kriterlerinden yola çıkılarak değerlendirilirken; uluslararası ve ulusal standartlar ile mevzuat hükümlerine referanslar verilmiştir.

KAYNAKÇA

- Akolaş, Arzu (2004), "Bilişim Sistemleri ve Bilişim Teknolojisinin Küreselleşme Olgusu ve Girişimcilik Üzerine Yansımaları", Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı 2004/12.
- Amerika Birleşik Devletleri Sayıştay - GAO (2009), Federal Information System Controls Audit Manual, Amerika Birleşik Devletleri.
- Asya Ülkeleri Sayıştaylar Birliği - ASOSAI (2001), Introduction to IT Audit.
- Asya Ülkeleri Sayıştaylar Birliği - ASOSAI (2003), IT Audit Guidelines.
- Avrupa Birliği Komisyonu (2007), Revision of the Internal Control Standards and Underlying Framework, Brüksel.
- Avrupa Birliği Sayıştay - ECA (2011), Guideline for Audit of IT Environment, Lüksemburg.
- Bilgi Sistemleri Denetim ve Kontrol Birliği - ISACA (2007), COBIT 4.1, Amerika Birleşik Devletleri.
- Bilgi Sistemleri Denetim ve Kontrol Birliği - ISACA (2009), Denetim, Güvence ve Kontrol Uzmanlarının BT Standartları, Rehberleri, Araçları ve Teknikleri, Amerika Birleşik Devletleri.
- Bilgi Teknolojileri Yönetişim Enstitüsü - ITGI (2003), Board Briefing on IT Governance, Amerika Birleşik Devletleri.
- Bilgi Sistemleri Denetim ve Kontrol Birliği - ISACA (2012a), COBIT 5, Amerika Birleşik Devletleri.
- Bilgi Sistemleri Denetim ve Kontrol Birliği - ISACA (2012b), CISA Glossary, Amerika Birleşik Devletleri.
- Bilişim Teknolojileri ve İnovasyon Kuruluşu - ITIF (2007), "Dijital Bilgi Devrimi Neden Bu Kadar Güçlü?", <http://www.itif.org/files/DQOL-1.pdf>, (Erişim Tarihi: 11.10.2012).
- Champlain, J Jack (2003), Auditing Information Systems, John Wiley & Sons, Inc., New Jersey.
- CSOonline (2012), "The 15 Worst Data Security Breaches of the 21st Century", <http://www.csoonline.com/article/700263/the-15-worst-data-security-breaches-of-the-21st-century>, (Erişim Tarihi: 03.10.2012).
- Deloitte (2011), "Kurumların Bilgi Güvenliğine Yaklaşımı Zayıflıyor", http://www.deloitte.com/view/tr_tr/tr/7c2f092493584310VgnVCM2000001b56f00aRCRD.htm, (Erişim Tarihi: 03.10.2012).
- Demirel, Yavuz ve Durna, Ufuk (2008), "Bilgi Yönetiminde Bilgiyi Anlamak", Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı 30 (Ocak-Haziran).
- Eker, Ö Umut (2006), "Türk Ceza Hukukunda Bilişim Suçları Eski TCK Bağlamında Hukukumuzda Yer Alan İlk Düzenlemeler ve 5237 Sayılı Yeni Türk Ceza Kanunu'nun İlgili Hükümlerinin Yorumu", TBB Dergisi, Sayı 62.
- Gartner (2012), "Gartner Says Worldwide IT Spending On Pace to Surpass \$3.6 Trillion in 2012", <http://www.gartner.com/it/page.jsp?id=2074815>, (Erişim Tarihi: 03.10.2012).
- Gartner (2011), "IT Metrics: IT Spending and Staffing Report", http://www.sgn.co.uk/ScotiaGas/uploadedFiles/About_us/Stakeholder_info/Business_plan/Gartner%20it_metrics_it_spending_and_s_210146.pdf, (Erişim Tarihi: 03.10.2012).
- Guttman, Barbara ve Roback, Edward A. (1995), Computer Security, NIST Special Publications, Devlet Matbaası, Washington.
- Gümrük ve Ticaret Bakanlığı (2010), "Operasyon", <http://eski.gumruk.gov.tr/tr-TR/kacakciliklamucadele/Sayfalar/operasyon.aspx>, (Erişim Tarihi: 03.10.2012).

- Hindistan Sayıştay (2006), "IT Audit Manual Volume I", <http://www.icisa.cag.gov.in/background%20material-it%20environment/it-audit-manual/vol-1.pdf>, (Erişim Tarihi: 03.09.2012).
- Hinnsen, Peter (2009), Business/IT Fusion, MachMedia, Belçika.
- Hinnsen, Peter (2012), The New Normal, MachMedia, Belçika.
- Informationweek (2010), "Symantec SMB Study Shows Security Concerns Rising", <http://www.informationweek.com/security/vulnerabilities/symantec-smb-study-shows-security-concer/225700914>, (Erişim Tarihi: 03.11.2012).
- İç Denetçiler Enstitüsü - IIA (2009), Uluslararası İç Denetim Standartları.
- Kalkınma Bakanlığı (2012), 2012 Kamu Bilgi ve İletişim Teknolojileri Yatırımları, Ankara.
- Karabacak, Bilge (2010), "İki Kritik Kavram: Kritik Altyapılar ve Kritik Bilgi Altyapıları", <https://www.bilgiguvenligi.gov.tr/siber-savunma/iki-kritik-kavram-kritik-altyapilar-ve-kritik-bilgi-altyapilari-2.html>, (Erişim Tarihi: 03.11.2012).
- Karabat, Burçin Çetin (2012), "Increasing Awareness of Insider Information Security Threats in Human Resource Department", International Journal of Business and Management Studies, Yıl:4,No:1,http://www.sobiad.org/eJOURNALS/journal_IJBM/arhieves/2012_Vol_4_n_1/burcin%20_cetin_karabat.pdf, (Erişim Tarihi: 03.11.2012).
- Kayrak, Musa (2012), "Avrupa Birliği Sayıştayında Mali Denetim Çerçevesinde Yürütülen BS Denetimi", Dış Denetim, Sayı 5 (Temmuz - Ağustos - Eylül).
- Menkus, Belden and Gallegos, Frederick (2001), An Introduction to the IT Auditing, EDP Auditing, Auerbach Publications, CRC Pres LLC, Amerika Birleşik Devletleri.
- Protiviti (2012), "IT Audit Benchmarking Survey", <http://www.protiviti.com/en-US/Documents/Surveys/2012-IT-Audit-Benchmarking-Survey-Protiviti.pdf>, (Erişim Tarihi: 02.11.2012).
- Sayana, Anantha, S. (2002), "The IS Audit Process", ISACA Journal, Sayı 2002/1.
- Sayıştay (2007), Yönetim Bilgi Sistemi Çerçevesi, Ankara.
- Sayıştay (2008), Taslak Bilişim Sistemleri Denetim Rehberi, Ankara.
- Schroeder, Ron H. (2009), "Will EDP Auditors be an Extinct Species by 2000 A.D.?", ISACA Journal, Sayı 2009/3.
- Time Dergisi (2012), <http://www.time.com/time/covers/0,16641,19830103,00.html>, (Erişim Tarihi: 25.10.2012).
- Türk Standardları Enstitüsü - TSE (2002), Bilgi Teknolojisi -Bilgi Güvenliği Yönetimi için Uygulama Prensipleri, Ankara.
- Türkiye Bilişim Derneği - TBD (2010); "Bilişim Etiği", http://www.tbd.org.tr/usr_img/cd/kamubib14/raporlarPDF/RP2-2011.pdf, (Erişim Tarihi:11.10.2012).
- Uluslararası Sayıştaylar Birliği - INTOSAI (1996), EDP Committee: IT Controls Student Notes.
- Uluslararası Sayıştaylar Birliği - INTOSAI (2001), ISSAI 300.
- Uluslararası Sayıştaylar Birliği - INTOSAI (2007a), Introduction to IT Audit.
- Uluslararası Sayıştaylar Birliği - INTOSAI (2007b), ISSAI 1315.
- Yıldız, Özcan R. (2007), "Bilişim Sistemleri Denetimi ve Sayıştay", Sayıştay Dergisi, Sayı 65 (Nisan-Haziran).
- Watson, Richard T. (2007), "Information Systems (ed.) Amerika Birleşik Devletleri: Global Text", <http://globaltext.terry.uga.edu/userfiles/pdf/Information%20Systems.pdf>, (Erişim Tarihi: 21.10.2012).

YÜKSEK DENETİM DÜNYASINDAN HABERLER

**SAHTECİLİK VE YOLSUZLUKLA
MÜCADELEDE SAYIŞTAYLARIN ROLÜ:
ASOSAI 2012 FİLİPİNLER ÇALIŞTAYI**

SAHTECİLİK VE YOLSUZLUKLA MÜCADELEDE SAYIŞTAYLARIN ROLÜ: ASOSAI 2012 FİLİPİNLER ÇALIŞTAYI

Emre OKUTAN*

Asya Sayıştaylar Birliği (ASOSAI)'nin desteklediği Sahtecilik ve Yolsuzlukla Mücadele konulu çalıştay, Filipinler Sayıştayının idari ve yerel katkıları ile 12-17 Kasım 2012 tarihleri arasında Filipinler Manila'da gerçekleştirilmiştir. Bu çalıştayda ASOSAI Eğitim Yöneticisi bir temsilcinin koordinatörlüğünde, Bangladeş, Butan, Myanmar, Pakistan ve Filipinler Sayıştaylarından altı eğitici ve Endonezya Sayıştayından katılan bir konu uzmanı gözetiminde teknik rehberlik ve atölye çalışmaları yapılmıştır. ASOSAI üyesi her bir ülkeden birer katılımcının iştirak ettiği (toplam 36 katılımcı) çalıştayda, katılımcılar arasında interaktif çalışmalar gerçekleştirilmiş, konu hakkında öneriler tartışılmış ve görüş alışverişinde bulunulmuştur.

Çalıştayın Amacı

Son yıllarda sahtecilik ve yolsuzlukla mücadele, gelişmişlik düzeyi her ne olursa olsun birçok ülkede üzerinde önemle durulan bir konu haline gelmiştir. Bunun altında birçok neden bulunmakla birlikte çalıştayda daha çok sahtecilik ve yolsuzluk ile mücadelede Sayıştayların bugün ve gelecekte neler yapabileceği üzerinde durulmuştur. Bunda amaç sahtecilik ve yolsuzluğun yalnızca dünya çapında yaygınlığını ya da oluş sıklığını gündeme getirmek değil ortaya çıkarılmasının zorluğu ve karmaşıklığını tartışarak çözüm yolları aramak olmuştur.

Öte yandan katılımcıların denetim sürecinde sahtecilik ve yolsuzlukla mücadele hakkında temel bilgi edinmesi, sahtecilik ve yolsuzluğu önleme ve tespit etme adına gerekli becerileri kazanması temel amaç olarak belirlenmiştir.

Yöntem

ASOSAI üyesi her bir ülkeden birer temsilci katılımında, çalıştay boyunca her gün değişen 5-6 üyelik çalışma grupları oluşturulmuştur. Bu gruplara ana konular ekseninde detay konu başlıkları, örnek olaylar ve alıştırmalar verilerek sorunlar ve çözüm yolları üzerinde grup tartışmaları gerçekleştirilmiştir. Bu tartışmalar sonucunda nihai birikime ulaşmak için bütün katılımcılara ilgili gruplar tarafından sunumlar yapılmıştır. Aşağıda çalıştayda işlenen/tartışılan konulara özet olarak değinilmiş sorun ve çözüm odaklı bazı önerilere yer verilmiştir.

* Sayıştay Başkanetçisi

Sahtecilik ve Yolsuzluğu Anlamak

Son yıllarda sahtecilik ve yolsuzluğun doğasından kaynaklanan nicelik ve nitelik farklılıklarının da etkisiyle bu konu tüm dünyada gelişmiş ya da gelişmekte olan birçok ülkenin ana sorunu haline gelmiş, kamu ve özel sektör uygulayıcıları tarafından bu soruna üst düzeyde önem verilmiştir. Ancak kavramların karmaşıklığı nedeniyle sahtecilik ve yolsuzlukla mücadelede global anlamda metodoloji ve uygulama birliğinden söz edilmesi zordur. Bu doğrultuda ASOSAI, en azından Sayıştaylar arasında sahtecilik ve yolsuzlukla mücadelede gerek metodoloji gerekse de uygulama birliğinin sağlanması için bu konuya ait tanım ve diğer unsurların altının çizilmesi gerektiğini vurgulamaktadır.

Çalıştığınız ilk gününde bu konseptte uygun olarak sahtecilik ve yolsuzluğun tanımı, unsurları ve türleri, ASOSAI Sahtecilik ve Yolsuzlukla Mücadele Rehberi ve iyi uygulama örnekleri ışığında teferruatlı bir şekilde anlatılmıştır. Burada sahtecilik ve yolsuzlukla mücadele bilgi ve becerisini denetçilere profesyonel olarak kazandırma, aynı zamanda denetim sürecinde denetçiler tarafından hangi tür denetim gerçekleştirilirse gerçekleştirilsin yolsuzluk ve sahteciliğin muhtemel varlığına karşı farkındalığın artırılması amaçlanmıştır.

Uluslararası uygulamalar ve Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) standartları göz önüne alındığında, ülkeler arası güç ve etkinlik farklılıkları olsa da kamu maliyesi içerisinde dış denetim organları olarak Sayıştayların, yolsuzluk ve sahtecilik ile mücadelede çok önemli rol oynadıkları belirtilmiştir. Bu çerçevede katılımcıların ülke denetim örnekleri tartışılmış Sayıştaylar arasında yolsuzluk ve sahtecilikte ortak kavramsallaşmanın sağlanması için bir dizi sunum ve değerlendirme yapılmıştır.

Sahtecilik ve Yolsuzlukla Mücadelede Yönetimlerin ve Sayıştayların Roller ve Sorumlulukları

Bu bölüm ana olarak ikiye ayrılmış, ilk olarak yönetim birimlerinin, karar vericilerden uygulayıcılara kadar, her kademesinde yolsuzlukla mücadelede kişilere düşen görev ve sorumluluklar tartışılarak, sahtecilik ve yolsuzlukla mücadelede yaşanan eksiklikler ele alınmış, bu bağlamda “yönetim” ve “iyi yönetim” kavramları değerlendirilmiştir. Bu aşamada mücadelede çok önemli bir yeri olan “stratejik yaklaşım”ın yönetimlere nasıl bir fayda sağlayacağı açıklanmış, bununla birlikte kamu yönetiminin planlı ve programlı bir süreç olması gerektiği ele alınmıştır.

Yönetimin vazgeçilmez unsurları arasında yer alan iç kontrol üzerinde durularak, yönetimler ile iç kontrol birimleri arasındaki ilişkinin boyutu tartışılmış, dış denetim birimi olarak Sayıştayların sahtecilik ve yolsuzlukla mücadelede iç kontrol birimlerinden etkili bir şekilde faydalanmasının denetime ne gibi katkılarda bulunacağı tartışılmıştır. Bunun yanında kontrol süreci ile riskli alanların birlikte ele

alınmasının ve yönetim kontrol yapısının risk durumuna göre yapılandırılmasının önemi gerekçelendirilmiştir.

Diğer bir deyişle sahtecilik ve yolsuzlukla mücadelenin “yönetim”de başladığı, denetimin bu mücadelede ikinci kısmı oluşturduğunun altı çizilmiştir. Bu konuda yönetimlere birçok görev düşmektedir. Bunların başında yönetimlerin sahtecilik ve yolsuzluğu önlemek için iyi işleyen bir kontrol mekanizması kurmakla görevli ve sorumlu olduğu gelmektedir. Dolayısıyla iç kontrol sistemi bu mekanizmanın en önemli parçası olmakla birlikte bu mekanizmanın mücadelede üstün hassasiyet taşıması ve donanımlı olması sağlanmalıdır.

İkinci olarak Sayıştayların yolsuzluk ve sahtecilik ile mücadelede üzerine düşen rol ve sorumluluklar üzerinde durularak, her ülke Sayıştayının ülke içinde anayasal ve yasal yapısı, kamu mali yönetim ve kontrol sistemindeki etkinliği, gücü ve dış denetim sistemi değerlendirilmiştir. Sahtecilik ve yolsuzlukla mücadelede görevli olan birimler arasında olması gereken eş güdüm ve işbirliği tartışılmıştır.

Son yıllarda sahtecilik ve yolsuzlukla mücadelede dış denetim birimleri olarak Sayıştaylardan etkin rol almaları, denetçilerden ise bu mücadelede ana sorumlu olmamalarına rağmen sahtecilik ve yolsuzluğu önlemede anahtar rol oynamaları beklenmektedir. Bütün bunların sonucunda doğrudan ya da dolaylı olarak yolsuzluğun ülke kaynaklarına yapmış olduğu kötü etkinin etkili bir dış denetim ile azaltılacağı tezinin güçlendiği dile getirilmiştir.

Sahtecilik ve Yolsuzluk Risklerinin Değerlendirilmesi

Önceki bölümlerde, katılımcılar tarafından sahtecilik ve yolsuzluğun detaylı tanımı ve global anlamda yönetimlerin ve Sayıştayların sahtecilik ve yolsuzluk ile mücadelede rol ve sorumlulukları tartışılırken bu bölümde sahtecilik ve yolsuzluğu farkındalık ve algılama sürecinin, güncel denetim süreci ile sorunsuz bir şekilde harmanlanışının nasıl olması gerektiği tartışılmıştır.

Buna göre, denetim planlaması aşamasında denetçiler özel ve ileri denetim prosedürlerinin niteliği ve kapsamının nasıl olacağına karar vermek için birim ya da program düzeyinde sahtecilik ve yolsuzluk risklerini değerlendirmesi gerekir. Bu değerlendirme daha sonra mücadelede çok önemli rolü olan kırmızı bayrakları ve denetim hedeflerini karşılamak için potansiyel yüksek riskli alanları belirlemek için denetçilere yardımcı olacaktır.

Sonuç olarak çalıştayın bu aşamasında beş seans halinde sahtecilik ve yolsuzluk risklerinin değerlendirmesi, algılanması, konu hakkında kırmızı bayrakların belirlenmesi, tespiti ve denetçinin değerlendirmeleri sonucunda oluşacak durumlar üzerinde durulmuştur. Ayrıca bu seanslarda INTOSAI ve ASOSAI rehber ve materyallerinden faydalanılmış, ilgili bölümler tartışılmıştır.

Sahtecilik ve Yolsuzluğun Tespit Edilmesi

Buraya kadar sahtecilik ve yolsuzluğu önleme açısından denetçilerin bilincini artırmak için belirli bir temel sağlanmış, bir bakıma önleme ve tespit arasındaki ilişkinin ortaya konulması için hazırlık yapılmıştır. Bu ikisinin aynı kavramlar olmadığı, önlemenin, politikaları, prosedürleri, eğitimi ve mücadelede etkili iletişim ve benzeri unsurları kapsadığı, tespitin ise daha çok yolsuzluk ve sahteciliğin gerçekleştiği anda derhal ve zamanında anlamaya yarayan teknik ve faaliyetlere odaklandığı vurgulanmıştır.

Bu bölümde genel olarak sahtecilik ve yolsuzluğun tespitinde Sayıştayların normal denetiminin yanı sıra yolsuzluğu tespit etme adına denetim faaliyetleri sırasında algılama farklılığının denetçi tarafından kazanılması gerektiğinin altı çizilmiştir. Bu konuda yapılması gerekenler, INTOSAI denetim standartları ve ASOSAI rehberlerinin sahtecilik ve yolsuzluğun tespit edilmesini kolaylaştırıcı hükümlerine göre tarif edilmiştir.

Sahtecilik ve Yolsuzluğun Varlığına İlişkin Göstergelerin Tanımlanması: Kırmızı Bayraklar

Kırmızı bayrak terimi en genel anlamında anomalileri göstermektedir. Bu bağlamda olağandışı olaylar, bilgilendirici ve gösterge niteliğindeki bir sinyal, bildirimler ya da normalin ve beklenenin dışındaki iletişim biçimleri karşımıza kırmızı bayraklar olarak çıkabilmektedir. Bu anomaliler geçmişten bugüne sahtecilik ve usulsüzlükler ile ilgili belirtiler ve göstergeler olarak görülmüşlerdir. Denetçiler açısından kırmızı bayraklar, farkında olunması gereken, denetim sürecinin sınırlarının ve niteliğinin belirlenmesinde yardımcı olabilecek temel unsurlardır.

ASOSAI Sahtecilik ve Yolsuzlukla Mücadele Rehberi kırmızı bayrakları genel olarak belirlemekte, kısa tanımlamalar ile bu konuda denetçilere yardımcı olmaktadır. Burada dikkat edilmesi gereken nokta kırmızı bayrakların ucu açık ve genişletilebilmesi mümkün olan unsurlar olduğudur.

Denetim Amaçlarının ve Prosedürlerinin Geliştirilmesi

Sahtecilik ve yolsuzlukla etkili mücadelede denetçiler riskleri değerlendirmek ve aynı zamanda mali denetim veya performans denetimi yaparken gerekli denetim adımlarını atmak için sorumluluk almak zorundadırlar. Bu çerçevede denetimin planlanması aşamasında, önceden belirlenen kırmızı bayraklar etkili bir şekilde ele alınmak zorundadır. Denetçiler burada mesleki bilgi ve birikimlerini kullanarak denetim amaçlarını ve denetim prosedürlerini belirlerken muhtemel sahtecilik ve yolsuzlukları önceden sezebilir hale gelmelidirler.

Raporlama ve İzleme Faaliyetleri

Sahtecilik ve yolsuzluğu raporlama diğer denetim bulgularına göre daha hassas bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır. Sayıştaylar arasında birçok farklılığın

bulunduğu bu konuda farklı ülke örnekleri değerlendirilmiş, ülkeler ve olaylar arasındaki farklılıklar ortaya konulmaya çalışılmıştır. Burada standartlar ve rehberler de dikkate alınarak raporlama faaliyetinin ülkeler nezdinde iki farklı tarzda ele alındığı sonucu ortaya çıkmıştır. Bunlar;

- Sahtecilik ve yolsuzluk bulgularının raporlanmasında özel yol ve yöntemlerin uygulanması

- Sahtecilik ve yolsuzluğun raporlanmasında diğer denetim bulgularından fark olmaksızın aynı yol ve yöntemlerin izlenmesi

Raporlama sonrasında izleme faaliyetleri ise yine INTOSAI standartları ve ASOSAI Rehberi doğrultusunda belirlenmiştir. Bunlar;

- Delillerin korunması
- Soruşturma
- Diğer kurumlar ile işbirliği

Denetim Önerisi ve Eylem Planı

Çalıştayın son aşamasında denetim önerisi ve eylem planı ele alınmıştır. Bu oturumda katılımcılar takımlar halinde ülkelerindeki mevcut durumu da dikkate alarak en yaygın yolsuzluk ve sahtecilik alanlarından birini seçerek, konu hakkında denetim önerisi ve eylem planı oluşturmuşlardır. Çalıştay boyunca öğrenilen bilgilerin ve gerçekleşen tartışmaların bir yansıması olabilecek takım çalışmaları yapılmış, takımların hazırlamış oldukları denetim önerileri katılımcılara sunulmuştur.

Değerlendirme

ASOSAI'nin destekleriyle Filipinler Manila'da düzenlenen Sahtecilik ve Yolsuzluk ile Mücadele çalıştayını bu konuda aktif rol oynayacak olan denetçilerin gerekli bilgi ve birikimi kazanmaları, Sayıştaylar arasında ortak dil birliğinin sağlanması, iyi uygulama örnekleri ve yeni yol ve yöntemlerin değerlendirilmesi açısından eşsiz fırsatlar sunmuştur. Konunun dünya çapındaki önemi ve işbirliği içinde yürütülmesi gerekliliği böylesine bir birlikteliği zorunlu kıldığı için çalıştay sonucunda ortaya çıkan sonuçlara bakıldığında katılımcıların bünyesinde görev yaptıkları Sayıştaya olumlu anlamda birçok deneyim sağlayacağı açıktır.

SAYIŞTAY KARARLARI

- Temyiz Kurulu Kararları

TEMYİZ KURULU KARARI

Tarih : 25.12.2012

No : 35985

Belediye çalışmalarının tanıtımı amacıyla mahalli bir yayın kuruluşunda çeşitli programlara katılınması ve haber bültenlerinde belediye icraatlarına yer verilmesi sonucunda meydana gelen kamu giderinin, mahallî müşterek nitelikte ve belediyeye ait bir vazifenin ifası maksadıyla değerlendirilmesinin mümkün olmadığı hk.

Dosyada mevcut belgelerin okunup incelenmesinden sonra gereği görüldü;

687 sayılı ilamın 4 üncü maddesiyle, Belediyesi çalışmalarının tanıtımı amacıyla mahalli bir yayın kuruluşunda yayınlanan haber ve programlar karşılığında ödenen TL'ye tazmin hükmü verilmiştir.

Dilekçi ... tarihli dilekçesinde özetle: İlamın 4 üncü maddesine ilişkin olarak; İlamda konu edilen ve kamu zararına gerekçe olarak gösterilen 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 13. ve 14. maddeleri dikkatlice incelendiğinde; Anayasa'mızın 127. maddesine göre mahalli idarelerin görev ve yetki alanı mahallin müşterek ihtiyaçları olduğunu, Anayasa'nın anılan maddesi ile Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik şartının "Özerk Yerel Yönetimler" kapsamı başlıklı 4. maddesinde öngörülen ilkelere ve çağdaş mahalli idare vizyonuna uygun olarak Belediyelerin görev ve sorumluluklarının yeniden düzenlendiğini, anılan maddede Belediyelerin görev ve yetkileri tek tek sayılmak yerine hizmet alanlarının sayıldığını ve kanunlarla açıkça başka bir kamu kurum ve kuruluşuna verilmeyen mahalli müşterek nitelikteki her türlü görev ve hizmetin Belediyelerce yapılması esasının benimsendiğini,

5393 sayılı Kanun'un 13. maddesinde hemşehri hukukundan bahsetmekte olduğunu, madde hükmüyle sağlanan hak ve imkanlar madde metninde görüldüğü gibi belediye faaliyetleri hakkında bilgilendirme zorunluluğunun getirilmiş olmasıdır. İli merkez nüfusu ... olup, ... Bölgesinin büyük bir ili olması, turizm potansiyelinin yüksek olması, dışarıdan önemli oranda yatırımcının gelebilmesi ve cazibe merkezi olabilmesi adınaBelediyesi'nce yapılmış olan yatırımların, her türlü faaliyetlerin tanıtılması kadar normal bir durum olduğunu, ayrıca yayıncı kuruluş ile yapılan sözleşmede işin konusu "..... Belediyesinin çalışmalarını halka tanıtacak ve duyuracaktır" şeklinde tanımlandıktan sonra "Basın toplantısı, konser ve toplantıların canlı ve banttan yayını, 15 günde bir kere Belediye Başkanı ya da görevlendireceği kişilerce Belediye çalışmalarının anlatılacağı yayınlar ayda bir kez yapılacak " İcraatın İçinden" Programı duyurularının alt yazı şeklinde duyurulması" gibi bir sözleşme içeriğinin belirlendiğini,

5393 sayılı Kanun'un 14. maddesinde de Belediyelerin görevleri sayılırken kent ekonomi ve ticaretin geliştirilmesi ifadesinin yer aldığını, belediyeye kent ekonomi ve ticaretin geliştirilmesi görevini veren bu ifadenin belediyelere ekonomi ve ticari gelişme ile ilgili sorumluluk yükleyen bir yaklaşım olduğunu, yatırımcıların yatırım yapacakları alternatif yerler arasında tercihte bulunurken sadece arazi ve ulaşım maliyetlerine bakmadığını, bunların yanı sıra o kentlerdeki, bölgelerdeki sosyal, kültürel gelişmişlik düzeylerine bakmakta olduğunu, günümüzde bir kent veya bölgeye yatırım çekebilmenin yolunun yapılan yatırımların iyi tanıtılması, sosyo-kültürel gelişim seviyesinin yükseltilmesi ve diğer yandan kent ekonomi ve ticaretin geliştirilmesine duyarlı idari yapıların varlığı ve bunların iletişim araçlarıyla iyi anlatılması ve tanıtılması ile mümkün olduğunu,

Bundan dolayıdır ki, ilin ekonomik, sosyal ve kültürel tarihi yapısı ile belediyenin hizmet birimlerince gerçekleştirilen icraatların halka duyurulması, Örnek; Bilgi İşlem Müdürlüğünün halkın hizmetine sunacağı "Kioks'ların nasıl kullanılacağı konusunda uygulamalı olarak tv ekranından halka tanıtılması gibi bu ve benzeri konularda diğer Müdürlüklerinin de yapmış olduğu icraatların duyurulmasında'nın tek yerel televizyonu olması başka da bir televizyon kuruluşunun olmaması nedeniyle adlı Özel TV yayıncı kuruluşu ile Belediye arasında yapılan sözleşme kapsamında program hazırlanması dolayısıyla Belediye Bütçesinden yapılacak "Temsil Ağırlama Giderleri Yönergesinin diğer tören giderleri başlıklı 10. maddesinde yer alan "Belde için gerekli veya gerekli sayılan etkinlikler için yapılacak harcamalar" hususun bu doğrultuda değerlendirilmesinin mümkün olduğu gibi Analitik Bütçe sınıflandırılmasına ilişkin rehberin tanıtma giderleri ayrıntı kodunun (b) ve (d) fıkrasında yer alan Belediye faaliyetleri ile tanıtma ve uygulama giderlerinin film dahil her türlü Basım-Yayın araçları ile yapılabilmesine izin verilmiş olması da dikkate alındığında yapılan ödemede mevzuata aykırılık bulunmadığını,

Belediyeler tarafından yerine getirilen hizmetlerin tarihi gelişimine bakıldığında mevzuatın zaman zaman yerine getirilen hizmetlerin de gerisinde kaldığının görüldüğünü, buna en güzel örnek daha önceki 1580 sayılı kanunda yer almayan Belediyelerin asli görevlerinin yanında, Devlete ait her derecedeki okul binalarını yapabileceği veya bunların bakım ve onarımları ile her türlü araç, gereç ve malzeme ihtiyacını karşılayabileceği, Sağlık alanında her türlü tesisi açabileceği ve işletebileceği, Özürlü, yaşlı ve düşüklerin kolayca hizmet almasını kolaylaştıran tedbirler alacağının öngörülmesidir. Bunun yanında 5393 sayılı Belediye Kanunu yeni kamu yönetimi anlayışında Mahalli İdarelerin görev ve sorumluluk alanlarına giren konularda mahalli hizmetleri zayıflatıcı ve yerinden yönetim ilkesine aykırı düzenleme yapılmaması esası benimsenerek, Belediyelerin özerkliği esas alınmıştır.

Ayrıca, 24/10/2003 tarih ve 25269 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu'nun amacı; Demokratik ve şeffaf yönetimin gereği olan eşitlik, tarafsızlık ve açıklık ilkelerine

uygun olarak halkın ve kişilerin bilgi edinme hakkını kullanmalarına ilişkin esas ve usulleri düzenlemekte olduğu, yine aynı kanunun tanımlar başlıklı 3. maddesinin (d) bendinde “Kamu kurum ve kuruluşların sahip oldukları kanun kapsamında yazılı, basılı, plan, film teyp ve video kaseti elektronik ortamda kaydedilen her türlü bilgi haber ve veri taşıyıcıları olarak” ifade etmektedir. Bilgi Edinme Hakkı Kanunun 4. maddesinde belirtildiği gibi herkes bilgi edinme hakkına sahiptir. Ayrıca aynı kanunun Bilgi ve Belgeye Erişim 10.maddesinin (c) bendinde görüntü kaydı şeklindeki bilgi veya belgelerde bunları izleyebilmesini sağlar şeklinde olduğunu, sorguya konu olan ilamın ilinde yaşayan halkın bilgi edinme hakkı kanunu çerçevesinde değerlendirilmesi gerektiğinin,

Sayıştay sorgusuna konu olan ödemenin yapıldığı tarihte yürürlükte bulunan 5393 Sayılı Belediye Kanunu’nun Belediye Giderleri Başlıklı 60. maddesi (k) fıkrasında “Temsil Tören Ağırılama ve Tanıtım Giderleri”nin nasıl ve şekilde yapılacağının, Sayıştay 4.Dairesi 31/05/2000 tarih ve 29000 sayılı kararında; Belediye Bütçesinden yapılacak harcamaların “Temsil Ağırılama ve Tören Giderleri Yönergesi”nin Genel Kural başlıklı 3. maddesinde Temsil, Ağırılama ve Tören giderlerinin konu kapsam ve miktarının tayini Belediye Başkanının takdirine tabidir, denilmek suretiyle Belediye bütçesinden yapılacak bu tür harcamalarda Belediye Başkanının takdir yetkisinin esas alındığını, yine konuyla ilgili olarak, Sayıştay 5. Dairesinin 06.02.2001 tarih ve 8745 sayılı kararında; Belediye Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin, Belediye faaliyetlerinin tanıtımının basım-yayım araçları ile yapılabilmesine izin verilmiş olması da dikkate alındığında, yapılan ödemede mevzuata aykırılık bulunmadığına” dair hüküm tesis edildiğini,

Yukarıda ayrıntılı bir şekilde Kanunlar ve Sayıştay kararları ışığında yerel halkı yakından ilgilendiren ve Belediye çalışmalarını anlatmak-tanıtmaq amacıyla yapılan ve “Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Usulü Yönetmeliği”nin ekonomik kod yapısında öngörülmüş olan tanıtım giderlerinden yayıncı kuruluş adlı özel TV’ye yapılanTL tutarındaki ödemenin mevzuata uygun olduğuna ilişkin ileri sürdüğü gerekçelerden dolayı kişi borcunun kaldırılmasını istemiş, Sayıştay Kanunu’nun 72. maddesi gereğince de uygun görüldüğü takdirde itirazları ile ilgili olarak murafaa talebinin de bulunmakta olduğunu ifade etmiştir.

Savcılık daire kararının onanması yönünde görüş bildirmiştir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun “Tanımlar” başlıklı 3.maddesinin “h” bendinde “kamu gideri”;

“Kanunlarına dayanılarak yaptırılan iş, alınan mal ve hizmet bedelleri, sosyal güvenlik katkı payları, iç ve dış borç faizleri, borçlanma genel giderleri, borçlanma araçlarının iskontolu satışından doğan farklar, ekonomik, mali ve sosyal transferler, verilen bağış ve yardımlar ile diğer giderler” olarak tanımlanmıştır.

Belediyelerin “Görev, Yetki ve Sorumlulukları” 5393 sayılı Belediye Kanunu’nun 14 ve 15. maddelerinde düzenlenmiştir.

Anılan madde hükümlerinde, mahalli müşterek nitelikte olmak şartıyla belediyelerce yerine getirilmesi öngörülen görevler ve sorumluluklar ile belediyelerin yetkileri sayılmıştır. 14. maddenin birinci fıkrasında, “mahalli müşterek nitelikte olmak şartıyla” ibaresi bu husustaki sınırı da belirlemiştir.

Anılan Kanun’un 60. maddesinde ise, belediye giderlerinin neler olabileceği yine tek tek sayılmak suretiyle hüküm altına alınmıştır. Bu maddede zikredilen belediye giderleri 14 ve 15. maddelerde sayılan görevlerin yerine getirilmesi ve yetkilerin kullanılması ile ilgili giderlerdir.

Taraflar arasında imzalanan sözleşmede işin konusu;

“Belediye başkanı in her hafta pazartesi günü Programına canlı yayın olarak katılması, 120 dakika boyunca belediye başkanının icraatlarını anlatması;ana haber bültenlerinde belediyenin icraatlarının kamuoyunun dikkatini çekmek ve belediye çalışmaları için kamuoyu oluşturmak amacıyla ayrıntısına kadar konu hakkında bilgilendirme; Belediye Encümen ve Meclis toplantılarının canlı yayınlanması; Belediye başkanı’ın canlı yayınlara ve telefon bağlantılarına katılmasının sağlanması; Basın Danışmanı ‘in her Çarşamba Programına canlı yayın olarak katılması.” olarak açıklanmıştır.

Belediye çalışmalarının tanıtımı amacıyla mahalli bir yayın kuruluşunda çeşitli programlara katılmak ve haber bültenlerinde belediye icraatlarına yer verilmesi sonucunda meydana gelen kamu giderinin, hizmet/görev ile gider arasındaki sebep sonuç ilişkisinden yoksun olduğu görülmüştür.

Kamu gideri ile bağdaşmayan, mahallî müşterek nitelikte olmayan ve belediyeye ait bir vazifenin ifası maksadıyla olmadığı görülen bu giderin belediye bütçesinden ödenmesini 5393 sayılı Belediye Kanunu’nun 60. maddesine göre belediye gideri olarak değerlendirmek mümkün değildir. Ayrıca, sözleşme konusu hizmet incelendiğinde, yapılan yayınların haber niteliği taşıdığı görülmüş olup bu haber karşılığında Belediyeye ait müşahhas bir görevin ifası için bir hizmet satın alınmış gibi ödeme yapmak yersizdir.

Belediye Bütçesinden Yapılacak Temsil Ağırılama ve Tören Giderleri Yönergesinin 2. maddesinde; “Bu Yönerge, belediye idaresinin başı ve temsilcisi olan Belediye Başkanının bu sıfatının gereği olarak yapacağı temsil-ağırılama ve tören giderleri konusunda uyacağı kuralları kapsar.” denilmektedir. Anılan hüküm, belediye başkanının, temsil ağırılama ve tören giderlerinin yapılması hususunda, sınırsız bir takdir yetkisine sahip olmadığını belirtmektedir ve bu giderlerin neler olduğuna değinilmiştir. Temsil ağırılama ve tanıtım giderleri” arasında belediye faaliyetlerinin

tanıtılması hususu yer almamaktadır ve Belediye Başkanının takdir yetkisi sınırsız olmadığından sadece mevzuatta yer verilen ödemeler yapılabilecektir. Ayrıca; Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğünce yayımlanan; “Analitik Bütçe Sınıflandırılmasına İlişkin Rehberin” tanıtma Giderleri başlıklı 03.6.2.01 Tanıtma, Ağırlama, Tören, Fuar, Organizasyon Giderleri kodunda; “plan, program ve bütçelerin ulusal çap ve seviyede tanıtılması ile ilgili her türlü basın, yayın, baskı, konferans, broşür, radyo, televizyon, film, fotoğraf, vesair araç ve malzeme giderleri” tanımlanmış ve ulusal çapta yapılacak tanıtımlar kastedilmiştir. Burada ise yerel bir yayın organı ile anlaşılmıştır.

Açıklanan nedenlerle 687 sayılı ilamın 4. maddesi ile toplam TL’ye ilişkin olarak verilen tazmin hükmünün TASDİKİNE;

TEMYİZ KURULU KARARI

Tarih : 25.09.2012

No : 35466

İl Özel İdarelerinde görevli Genel Sekreter Yardımcısı ve Daire Başkanlarına Büyükşehir Belediyesinde görevli Genel Sekreter Yardımcıları ve Daire Başkanları emsal alınarak makam ve görev tazminatı ödenmesinin mümkün olmadığı hk.

Dosyada mevcut belgelerin okunup incelenmesinden sonra gereği düşünüldü:

162 sayılı ilamın 2. maddesi ile; Genel Sekreter Yardımcısı ve Daire Başkanlarına; yersiz olarak makam ve görev tazminatı ödenmesi nedeniyle; TL için tazmin hükmü verilmiştir.

Dilekçi dilekçesinde özetle;

İl Özel İdarelerinin teşkilat, norm kadro ve personel istihdamının 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu'nun 35. ve 36. maddeleri hükümlerine göre oluşturulduğunu, İl Özel İdaresinde görev yapan genel sekreter yardımcıları ve daire başkanlarının, bu Kanun'un belirtilen maddelerine uygun olarak atandıklarını,

5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu'nun 36. maddesinin 4. fıkrasında;

“Genel Sekreterlik kadrosuna atananlar, büyük şehir belediyesi bulunan illerde, genel idare hizmetleri sınıfına dahil bakanlık genel müdürü, diğer illerde ise genel idare hizmetleri sınıfına dahil müstakil daire başkanı için ilgili mevzuatında öngörülen tüm haklardan aynen yararlanırlar; bunlar valinin teklifi ve içişleri bakanının onayı ile atanır.” denilerek genel sekreterlik kadrosuna atananların özlük haklarının belirtildiğini, genel sekreter yardımcısı ile daire başkanlarına ilişkin bir düzenlemeye ise yer verilmediğini,

Bakanlar Kurulunun 24.04.2006 tarih ve 2006/10334 sayılı kararı ile yürürlüğe giren Devlet Memurlarına Ödenecek Zam ve Tazminatlara İlişkin Karara ekli “İş Güçlüğü, İş Riski, Temininde Güçlük ve Mali Sorumluluk Zammı ve Özel Hizmet Zammı” cetvelleri ile 657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu'na ekli 4 sayılı Makam Tazminatı cetvellerinde de İl Özel İdaresi genel sekreter yardımcıları ve daire başkanlarına yer verilmediğini,

Ancak İl Özel İdaresi gibi bir mahalli idare olan büyük şehir belediyeleri ile ilgili 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nun 22. maddesinin 2. ve 3. fıkralarında;

“Genel Sekreter belediye başkanının teklifi üzerine İçişleri Bakanı tarafından atanır. Genel Sekreter olarak atananlar, genel idare hizmetleri sınıfına dahil bakanlık genel müdürleri, genel sekreter yardımcısı kadrosuna atananlar ise bakanlık bağımsız daire başkanları için ilgili mevzuatında öngörülen tüm haklardan yararlanırlar. Büyükşehir belediyesi daire başkanları, bağlı genel müdürlüklerin daire

başkanlarının yararlandığı makam ve görev tazminatından aynen yararlanırlar.” denilerek; büyük şehir belediyelerindeki genel sekreter yardımcıları ve daire başkanlıklarının özlük haklarına ait bir düzenleme yapıldığını,

Hukukun temel kurallarından birisinin de konu hakkında, aksine bir hüküm bulunmadığı durumlarda lehte yorum yapmak olduğunu, buna dayanarak, İl Özel İdaresinde görevli genel sekreter yardımcıları ve daire başkanlarının mali haklarının, kanunla ve Bakanlar Kurulu kararı ile belirlenmediği için, Büyükşehir Belediyesinde görevli genel sekreter yardımcıları ve daire başkanlarının emsal kabul edilerek (Zira 5216 ve 5302 Sayılı Kanunlar ve ilgili Yönetmeliklere göre belirtilen unvanların görev ve sorumluluklarının benzerliği öne sürülerek), (makam ve görev tazminatları dâhil) ödendiğini,

Anayasasının 10. maddesinin de “devlet organları ve idari makamlar bütün işlemlerinde kanun dâhilinde eşitlik ilkesine uygun hareket etmek zorundadır” şeklinde hükmettiğini,

Bunun yanı sıra, Sayıştay Temyiz Kurulunun 08.01.2002 tarih ve 25454 sayılı kararında da, görev ve sorumlulukları üniversite genel sekreterine benzeyen, Türkiye ve Ortadoğu Amme Enstitüsü Genel Sekreterine de üniversite genel sekreteri gibi ek gösterge ve makam tazminatı ödenmesi gerektiğinin kabul edildiğini,

Bu itibarla verilen tazmin hükmünün Sayıştay Temyiz Kurulu tarafından incelenerek kaldırılmasını talep ettiklerini belirtmiştir.

Sayıştay Savcılığı görüş yazısında;

“Dilekçinin itiraz ettiği hususların yargı kararında karşılandığı, Daire kararının değiştirilmesini gerektirecek yeni bir bilgi ve belge sunulmadığı, dilekçede konu edilen Temyiz Kurulu Kararlarının, olayına münhasır olması nedenleriyle, temyiz talebinin reddedilerek yasa ve yönetime uygun düzenlenmiş Daire kararının korunmasının uygun olacağı düşünülmektedir.” denilmektedir.

Dilekçi, Savcılık karşılamasına yanıtında özetle;

Sayıştay Savcılığı yazısında; Daire kararının değiştirilmesini gerektirecek yeni bir bilgi ve belge sunulmadığı, dilekçede konu edilen Temyiz Kurulu Kararının da o olaya münhasır olduğunun ileri sürüldüğü,

Ancak; Savcılık yazısında bahsedilen Temyiz Kurulu Kararına konu olan olayla, Özel İdare genel sekreter yardımcıları ve daire başkanlarına makam ve görev tazminatı ödenmesi olaylarının benzer nitelikte olduğu,

İl Özel İdaresi genel sekreter yardımcıları ve daire başkanlarına ... yılı içinde ödenen ve Sayıştay 5. Dairesince müştereken müteselsilen tazmininin tahsiline karar verilen makam ve görev tazminatlarıyla ilgili toplam TL ödemenin; genel sekreter yardımcısı ve daire başkanı kadrosuna atananların mali haklarına yönelik olarak, İl

Özel İdaresi genel sekreterlik kadrosuna atanarlarda olduğu gibi her hangi bir kadro ile irtibat kurulmadığından,

Ayrıca 657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu'nda düzenlenmiş olan aylık ve ücretlerin belirlenmesinde önem arz eden ek gösterge makam ve görev tazminatına ilişkin maaş unsurları bölümünde anılan kadro unvanlarına yer verilmediğinden, Sayıştay Temyiz Kurulunun 08.01.2002 tarih ve 25454 sayılı kararının örnek kabul edilerek, İl Özel İdaresi gibi bir mahalli idare olan görev ve sorumlulukları benzeyen Büyükşehir Belediyesi genel sekreter yardımcıları ve daire başkanlarına ödenen makam ve görev tazminatı emsal alınarak yapıldığı,

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 10. maddesinde belirtilen "Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun hareket etmek zorundadır" hükmü göz önünde tutularak, yukarıda belirtilen Temyiz Kurulu Kararı'na konu olan TODAİE Genel Sekreteri ile Üniversite Genel Sekreteri arasındaki görev ve sorumluluk kıyaslamasının, görev ve sorumlulukları Büyükşehir Belediyesindeki genel sekreter yardımcıları ve daire başkanları ile benzer olan İl Özel İdaresi genel sekreterleri ve daire başkanlarına uygulanarak, tazmin hükmünün kaldırılmasını talep ettikleri belirtilmiştir.

Sayıştay Savcılığı ikinci görüş yazısında;

"Adı geçen tarafından ileri sürülen hususların, 15.01.2010 tarih ve 2945-7808 sayılı yazımızda belirttiğimiz görüşlerimizin değiştirilmesini sağlayacak bir mahiyet taşımadığı anlaşıldığından, yargılamanın söz konusu mütalaamıza göre karara bağlanmasının uygun olacağı düşünülmektedir." denilmektedir.

657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun Ek 26. maddesinin (a) fıkrasında, bu Kanun'a ekli IV sayılı cetvelde unvanları yazılı görevlerde bulunanlara hizarlarında gösterilen gösterge rakamlarının memur aylıklarına uygulanan katsayı ile çarpımı sonucu bulunan miktarda makam tazminatı ödeneceğı belirtilmiştir. Ancak; Kanun'a ekli IV sayılı cetvelde yer alan unvanlar arasında, İl Özel İdaresi genel sekreter yardımcısı ve daire başkanlarına yer verilmemiştir.

4505 sayılı Sosyal Güvenlikle İlgili Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Temsil Tazminatı Ödenmesi Hakkında Kanun'un 5. maddesinde;

"Madde 5 – a) Aylıklarını 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu, 926 sayılı Türk Silahlı Kuvvetleri Personel Kanunu, 2802 sayılı Hâkimler ve Savcılar Kanunu ile 2914 sayılı Yüksek Öğretim Personel Kanunu'na göre makam veya yüksek hâkimlik tazminatı öngörülen kadrolarda bulunanlardan Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenecek olanlara 30000 gösterge rakamının memur aylıklarına uygulanan katsayı ile çarpımı sonucu bulunacak miktarı geçmemek üzere temsil tazminatı ödenir. Temsil tazminatı göstergelerini kadro ve görev unvanı itibariyle farklı olarak belirlemeye Bakanlar Kurulu yetkilidir." denilmektedir.

Bu hüküm uyarınca çıkarılan; 10.03.2000 tarih ve 2000/457 sayılı Temsil Tazminatı Ödenmesi Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı ve Eki Kararname'nin 1.maddesinde;

“Madde 1- Aylıklarını 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu, 926 sayılı Türk Silahlı Kuvvetleri Personel Kanunu, 2802 sayılı Hakimler ve Savcılar Kanunu ile 2914 sayılı Yüksek Öğretim Personel Kanunu hükümlerine göre almakta olan personelden ekli cetvelde yer alan gösterge rakamları üzerinden makam veya yüksek hakimlik tazminatı alanlara, hizalarında gösterilen gösterge rakamının memur aylıklarına uygulanan katsayı ile çarpımı sonucu bulunan miktarda Temsil Tazminatı ödenir.” denilmektedir.

Madde hükmünden hareketle yapılacak yorum sonucu; Özel İdare genel sekreter yardımcısı ve daire başkanları makam ve yüksek hâkimlik tazminatı alamadıkları için temsil tazminatı da alamayacaklardır.

27.6.1989 tarih ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin 1/c bendinde;

“C) (Ek : 4/7/2001 - KHK-631/11 md.) (A) bendi kapsamına giren ve temsil tazminatı almayan personelden,

1-7.000'den daha düşük göstergeler üzerinden makam veya yüksek hakimlik tazminatı öngörülen kadrolara atanmış olanlara, 15.000 gösterge rakamını geçmemek üzere Bakanlar Kurulunca tespit edilecek gösterge rakamlarının memur aylıklarına uygulanan katsayı ile çarpımı sonucunda bulunacak miktarda görev tazminatı ödenir.

2-(Mülga: 27/2/2008 – 5745/1 md.)

3-(1) numaralı alt bende (1) göre ödenecek görev tazminatının uygulanmasına ilişkin esas ve usulleri tespit etmeye çalışanlar ve emekliler için gösterge rakamları belirlemeye Bakanlar Kurulu yetkilidir. (1)” denilmektedir.

Bu madde hükmünden de; İl Özel İdaresi Genel Sekreter Yardımcısı ve Daire Başkanlarının makam veya yüksek hâkimlik tazminatı alamadıkları için görev tazminatı almalarının da mümkün olmadığı anlaşılmaktadır.

Büyükşehir Belediyesinde görevli genel sekreter yardımcıları ve daire başkanlarının emsal alınarak makam ve görev tazminatının ödenmesini mümkün değildir.

Yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda; özel idare genel sekreter yardımcısı ve daire başkanlarına yersiz olarak makam ve görev tazminatı ödenmesi sebebiyle, 162 sayılı ilamın 2. maddesi ile TL'ye ilişkin olarak verilen tazmin hükmünün TASDİKİNE;

Karar verildi.

SAYIŞTAY DERGİSİ YAYIN İLKELERİ VE YAZIM KURALLARI

- Sayıştay Dergisi Yayın İlkeleri
- Sayıştay Dergisi Yazım Kuralları

SAYIŞTAY DERGİSİ YAYIN İLKELERİ

- Sayıştay Dergisi üçer aylık dönemler halinde yayımlanan hakemli bir dergidir.
- Derginin yayın konusu denetim, yönetim ve hukuk başta olmak üzere sosyal bilimler alanı ile sınırlıdır.
- Derginin yazım dili Türkçe'dir. Yayın Kurulunun uygun gördüğü durumlarda İngilizce yazılar da yayımlanır.
- Dergiye gönderilecek yazılarda Sayıştay Dergisi Yazım Kuralları'na ve Türk Dil Kurumu Yazım Kılavuzu'na uyulması esastır.
- Dergide yayımlanması istenen yazılar MS Word formatında, dergi@sayistay.gov.tr adresine e-posta yoluyla ya da CD'ye kaydedilmiş olarak aşağıdaki adrese posta yoluyla gönderilir:
- Sayıştay Dergisi
- Sayıştay Başkanlığı
- Balgat/ANKARA
- Dergiye gönderilecek yazılar daha önce hiçbir yerde yayımlanmamış ya da yayımlanmak üzere gönderilmemiş olmalıdır.
- Yayımlanmak üzere gönderilen çalışmalar Yayın Kurulunun ön incelemesine tabidir. Ön incelemede konu, şekil ve içerik açısından uygun bulunan yazılar değerlendirilmek üzere iki ayrı hakeme gönderilir.
- Hakem değerlendirmesi sonucunda hakemlerden birinin olumlu, diğerinin olumsuz görüş bildirmesi durumunda yazı üçüncü bir hakeme gönderilir. Yazının yayımlanabilmesi için en az iki hakemin olumlu görüş bildirmesi gerekir.
- Yayın Kurulu hakem değerlendirmeleri doğrultusunda yazıların aynen yayımlanmasına, yazarından düzeltme talep edilmesine ya da yayımlanmamasına karar verir ve bu kararı yazarlara bildirilir. Yayımlanmasına karar verilen yazılara hangi sayıda yer verileceğine de Yayın Kurulu karar verir. Gönderilen yazılar yayımlansın ya da yayımlanmasın iade edilmez.
- Yayımlanmak üzere gönderilen çeviriler için 5/12/1951 tarih ve 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu'na göre gerekli iznin alınmış olması ve belgelendirilmesi şarttır. Çeviriler, orijinal metni ile birlikte gönderilir.
- Yayımlanmasına karar verilen yazıların tüm hakları Sayıştay Başkanlığına aittir.
- Dergide yazıların yayımlanmış olması, yazara ait görüşlerin Sayıştay tarafından paylaşıldığı anlamına gelmez. Yazıların sorumluluğu yazarlarına aittir.

- Dergide yayımlanan yazılardan ancak kaynak gösterilmek suretiyle alıntı yapılabilir.
- Yazıları yayımlanan yazarlara 23 Ocak 2007 tarih ve 26412 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Kamu Kurum ve Kuruluşlarınca Ödenecek Telif ve İşlenme Ücretleri Hakkında Yönetmelik esaslarına göre telif ücreti ödenir ve beşer adet dergi ücretsiz olarak gönderilir.

SAYIŞTAY DERGİSİ YAZIM KURALLARI

- Dergiye gönderilecek yazılar MS Word formatında, A4 boyutunda, üst, alt ve her iki kenardan 2,5 cm boşluk bırakılacak ve her iki yana yaslı olacak şekilde tek satır aralığıyla, Times New Roman yazı karakteri ile 12 punto olarak yazılmalı ve 8000 kelimeyi geçmemelidir.
- Yazı için hazırlanacak kapak sayfasında yazının başlığı, yazar veya yazarların adı, soyadı, ünvanı, bağlı olduğu kurumun adı, kısa bir özgeçmişi ve iletişim bilgileri yer almalıdır.
- Gönderilen yazıların (çeviriler hariç) ilk sayfasına Türkçe ve İngilizce dillerinde yazılmış başlık, özet (abstract) ve anahtar kelimeler (key words) eklenmelidir.
- Özet, yazının amaç ve kapsamını en iyi şekilde ifade edecek ve 200 kelimeyi geçmeyecek şekilde 10 punto ile yazılmalıdır. Anahtar kelimeler, en çok beş adet olmalı ve 10 punto ile yazılmalıdır.
- Yazının başlığı büyük harflerle 15 punto ve koyu olarak yazılmalıdır. Yazının giriş ve sonuç bölümleri dahil tüm ana başlıkları büyük harflerle koyu ve 12 punto ile; alt başlıklar ise küçük harflerle koyu ve 12 punto olarak yazılmalıdır.
- Metin içinde kullanılacak tablo ve şekillere sıra numarası ve başlık verilmelidir.
- Atıflar metinde ve parantez içine alınarak, (yazarın soyadı, yayın tarihi: sayfa numarası) şeklinde yapılmalıdır. Atıflar için dipnot kullanılmayacaktır. Dipnotlar sadece açıklama yapmak için kullanılacak ve 10 punto ile yazılacaktır.
- Metin içi atıflar şu şekilde yapılmalıdır:
- *Tek yazarlı eserler:* (Akgündüz, 1997: 45) veya yazarın ismi metinde geçmiş ise; Akgündüz (1997: 45).....
- *İki yazarlı eserler:* (Akdoğan ve Tekner, 2007: 175-182) veya yazarın ismi metinde geçmiş ise; Akdoğan ve Tekner (2007: 175-182)
- *Üç ve daha çok yazar:* (Tortop vd, 1999: 22) veya yazarın ismi metinde geçmiş ise; Tortop ve diğerleri (1999).....
- *Aynı yıl içinde birden çok eseri olan yazar:* (İnan, 2007a: 42) ve (İnan, 2007b: 56)
- *Bir kuruma ait eser:* (TÜİK, 2006)
- *İnternette yapılan alıntılarda:* (Sayıştay Başkanlığı, 2009)
- Kaynakçada, sadece metin içinde atıf yapılan eserlere yer verilmelidir.

- Kaynaklar yazarların soyadına göre alfabetik olarak sıralanmalı ve aşağıdaki şekilde yazılmalıdır:
- *Kitap*: Yazar veya yazarların soyadı, adı (yayın tarihi), eserin adı, çeviren varsa (çev. ad soyad), yayınlayan, yayın yeri.
- Akgündüz, Ahmet (1997), Arşiv Belgeleri Işığında Sayıştay Tarihi, Sayıştay Yayınları, Ankara.
- Luecke, Richard (2008), Kriz Yönetimi, (çev. Önder Sarıkaya), İş Bankası Yayınları, İstanbul.
- Tortop, Nuri, Eyüp G. İsbir, Burhan Aykaç (1999), Yönetim Bilimi, Yargı Yayınları, Ankara.
- *Kitaptaki Makale*: Yazar veya yazarların soyadı, adı (yayın tarihi), “makalenin adı” eserin adı, derleyenin adı soyadı (der.), yayınlayan, yayın yeri.
- Dimitrow, Valeriy (2007), “Çevre Denetiminde Bulgaristan Sayıştayının Tecrübesi”, Çevre Denetimi ve Sayıştaylar, Sayıştay Başkanlığı, Sayıştay 145. Yıl Yayınları, Ankara.
- *Dergi Makaleleri*: Yazar veya yazarların soyadı, adı (yayın tarihi), “makalenin adı”, derginin adı, cilt numarası, sayısı.
- Feyzioğlu, Bedii (1997), “Sayıştay ve Saydamlık”, Sayıştay Dergisi, Sayı 25 (Nisan-Haziran).
- *Kurum Yayınları*: Kurum adı (yılı), eserin adı, yayınlayan, yayın yeri.
- IFAC (2009), Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, International Federation of Accountants, New York.
- *İnternet*: Yazarın soyadı, adı, yazar yok ise internet sitenin ait olduğu kurum (yılı), “eserin adı”, <internet adresi>, (erişim tarihi).
- Sayıştay Başkanlığı (2009), “2008 Yılı Hazine İşlemleri Raporu”, <http://www.sayistay.gov.tr/rapor/rapor4.asp?id=82> (Erişim Tarihi: 18.11.2009)



SAYIŞTAY 150. YIL ETKİNLİKLERİ



150 yıl



Etkinlikler

Mensuplarımıza Plaket Verilmesi Töreni



18 Mayıs 2012 Cuma günü saat 14.00'de Başkanlığımız Konferans Salonunda "Mensuplarımıza Plaket Verilmesi Töreni" düzenlenmiştir. Başbakan Yardımcısı Sayın **Bülent ARINÇ**'in da katılımıyla gerçekleştirilen törende, Sayın **ARINÇ** ve Başkanımız **Doç. Dr. Recai AKYEL** tarafından üyelerimize 150. Kuruluş Yıl Dönümü hizmet plaketi ve ayrıca 30 hizmet yılını dolduran mensuplarımıza plaket verilmiştir. Törenin ardından Sayıştay Başkanlığı Türk Halk Müziği Korosu her etkinlikte olduğu gibi bir konser vermiştir.

Resim Sergisi



18 Mayıs 2012 Cuma günü mensuplarımızın fotoğraf, yağlı boya, kara kalem ve ebru eserlerinden oluşan sergi düzenlenmiştir. Birbirinden güzel eserlerin yer aldığı sergi geniş katılımı beğeni toplamıştır.

Yönetim Mensuplarımıza Başarı Belgesi Verilmesi Töreni



Başarılı yönetim mensuplarımıza “Başarı Belgesi” verilmesi töreni, 16 Mayıs 2012 Çarşamba günü saat 14.00’de Başkanlığımız Konferans Salonunda düzenlenmiştir. Sayın **AKYEL**’in kendi birimlerinde başarılı olan toplam 75 yönetim mensubumuza Başarı Belgelerini vermesinin ardından tören, Türk Halk Müziği Korosu Konseri ile sona ermiştir.



Sayıştay Tanıtım Filmi



Sayıştay ile TRT Genel M¼d¼r¼l¼ę¼ arasında yapılan g¼r¼řmeler neticesinde; Sayıştayın kuruluşunun 150. yılı m¼nasebetiyle bir tanıtım filmi yapılması kararlaştırılmıştır. Sayıştayın kuruluş etkinlikleri kapsamında TRT tarafından hazırlanan filmin yapımcılığını ve y¼netmenlięini sayın **Murat AKSOY** yapmıştır.

S¼z konusu tanıtım filminde T¼rk mali sisteminde denetimin tarihsel s¼recinin yanısıra bug¼nk¼ çağdaş Sayıştayın g¼rev ve yetkileri ile ¼nemi hakkında bilgiler sunulmaktadır.



TBMM ve Sayıştay Futbol Takımları Özel Karşılaşması



Sayıştayın 150. Kuruluş Yıl Dönümü münasebetiyle Türkiye Büyük Millet Meclisi futbol takımı ile Kurumumuz mensuplarından oluşan Sayıştay futbol takımı arasında, Maden Tetkik ve Arama Genel Müdürlüğüne ait çim sahada 17 Mayıs 2012 Perşembe günü saat 10.00'da yapılan maçı, TBMM takımı 2-1 kazanmıştır. Maçın gollerini TBMM adına İstanbul Milletvekili **Osman Aşkın BAK** ve Giresun Milletvekili **Mehmet GELDi** atmış olup, Kurumumuzun tek golünü ise Uzman Denetçi **A. Turan ADIYAMAN** kaydetmiştir. Maçta bir de penaltı kaçıran takımımız, sahadan 2-1 yenik ayrılmıştır.

TRT Akşam Sefası Sayıştay Özel Programı



22 Mayıs 2012 Salı günü saat 20.00'de TRT Müzik kanalında canlı olarak yayınlanan "Akşam Sefası" programına Başkanımız **Doç. Dr. Recai AKYEL** ile mensuplarımız katılmışlardır. Programda konuşma yapan Sayın **AKYEL**, TRT'nin köklü bir geçmişe sahip olduğunu belirterek tüm emeği geçenlere teşekkür ederek Türk Musikisinin gönlümüzün ve ruhumuzun gıdası olduğunu belirtmiştir. Ayrıca, 150 yaşında olan Türk Sayıştayının Türkiye Cumhuriyeti Devletine, milletine ve vatandaşına hizmet etmekten onur duyduğunu; Anayasal ve yasal görevlerini en iyi şekilde yerine getirme gayretinde olduğunu ifade etmiştir. Program, Sayın **AKYEL**'in TRT Genel Müdürü **İbrahim ŞAHİN**'e plaket vermesiyle sona ermiştir.

150^{yıl}

150. YIL TEMALI POSTA ZARFI VE POSTA PULLARI



PTT Genel Müdürlüğü tarafından hazırlanan ve Mayıs ayı içerisinde ülke genelinde tedavüle çıkan “T.C. Sayıştay Başkanlığı 150.Yıl” temalı posta zarfı ve posta pulları.



150. YIL TEMALI GÜMÜŞ KAPLI BRONZ HATIRA PARA

Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü tarafından hazırlanan ve Mayıs ayı içerisinde ülke genelinde satışa sunulan “T.C. Sayıştay Başkanlığı” temalı Gümüş Hatıra Para ve bütün mensuplarımıza verilen “T.C. Sayıştay Başkanlığı” temalı Gümüş Kaplı Bronz Hatıra Para.



150. YIL TEMALI 1 TL'LİK MADENİ PARA

Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü tarafından hazırlanan ve Mayıs ayı içerisinde ülke genelinde tedavüle çıkan “T.C. Sayıştay Başkanlığı” temalı 1 TL'lik Madeni Para.





150. YIL TEMALI MİLLİ PİYANGO BİLETİ

Milli Piyango İdaresi Genel Müdürlüğü tarafından 29 Mayıs 2012 tarihinde ülke genelinde yapılan çekilişte kullanılan “T.C. Sayıştay Başkanlığı 150.Yıl” temalı Milli Piyango Bileti.





150. Kuruluş Yıl Dönümüne Ait Özel Materyaller

150. Kuruluş Yıl Dönümü etkinlikleri çerçevesinde kullanılan doküman, plaket, anı, bloknot v.b. materyaller.



150. Kuruluş Yıl Dönümü Logosu



Ankara Palas Devlet Konukevi'nde Düzenlenen Kokteyl



150. Kuruluş Yıl Dönümü kapsamında 29 Mayıs 2012 Salı günü saat 20.00'de üst düzey protokol ile yabancı konuklar ve mensuplarımızın katılımıyla Ankara Palas Devlet Konukevi'nde kokteyl düzenlenmiştir.

Kokteylde, Olgunlaşma Enstitüsü tarafından geleneksel kıyafetlerin sunulduğu bir defile ile çeşitli müzik ve dans gösterileri gerçekleştirilmiştir.

150. Yıl Kutlamalarına Katılan Ülke ve Teşkilatlar

ÜLKE/TEŞKİLAT

INTOSAI (G. Afrika), EUROSAI (Portekiz), ARABOSAI (S. Arabistan), Almanya, Arnavutluk, Avusturya, Azerbaycan, Belçika, Çek Cumhuriyeti, ECA (AB Sayıştay), Fransa, Gürcistan, Hırvatistan, Hollanda, İspanya, İsviçre, Karadağ, Kazakistan, Kırgızistan, KKTC, Macaristan, Norveç, Polonya, Rusya, Tacikistan, Ukrayna.



“Arşiv Belgeleri Işığında Osmanlı’dan Cumhuriyet’e Sayıştay (Divan-ı Muhasebat)” Konulu Konferans



14 Mayıs 2012 Pazartesi günü saat 14.00’de Başkanlığımız Konferans Salonunda **Prof. Dr. Ahmed AKGÜNDÜZ**’ün konuşmacı olarak katıldığı; “Arşiv Belgeleri Işığında Osmanlı’dan Cumhuriyet’e Sayıştay (Divan-ı Muhasebat)” konulu konferansa, Başkanımız **Doç. Dr. Recai AKYEL** ve mensuplarımız katılmışlardır.

“Mevzuat Işığında Kuruluşundan Günümüze Sayıştay” Konulu Konferans



Sayıştayın 150. Kuruluş Yıl Dönümü kutlama etkinlikleri kapsamında 31 Mayıs 2012 Perşembe günü saat 14.00’de Başkanlığımız Konferans Salonunda 6. Daire Üyesi **Alper ALPAY**’ın konuşmacı olarak katıldığı; “Mevzuat Işığında Kuruluşundan Günümüze Sayıştay” konulu konferansa Sayıştay Başkanı **Doç. Dr. Recai AKYEL** ve mensuplarımız katılmışlardır.

“Kamu Zararı” Konulu Panel



24 Mayıs 2012 Perşembe günü saat 14.00’de Başkanlığımız Konferans Salonunda, Bilkent Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğretim Üyesi **Prof. Dr. M. Kamil MUTLUER**’in moderatörlüğünde “Kamu Zararı” konulu panel düzenlenmiştir. Ege Üniversitesi’nden **Doç. Dr. Türker SUSMUŞ**, Çankaya Üniversitesi’nden **Yrd. Doç. Dr. Uğur ERİŞ** ile Bilkent Üniversitesi’nden **Yrd. Doç. Dr. Elvin ÖZCAN** ve **Yrd. Doç. Dr. Barış ÖZÇELİK**’in konuşmacı oldukları panele, Başkanımız **Doç. Dr. Recai AKYEL** ve mensuplarımız katılmışlardır.



SAYDER Tarafından Düzenlenen “Yeni Anayasa’da Sayıştayın Konumu” Paneli



Sayıştay Denetçileri Derneği tarafından düzenlenen, bir bölümü TRT Haber televizyonu tarafından canlı olarak yayınlanan ve Sayıştay Başkanı **Doç. Dr. Recai AKYEL**'in Panel Yöneticisi olarak katıldığı “Yeni Anayasa’da Sayıştayın Konumu” konulu panel, 15 Mayıs 2012 Salı günü saat 13.30’da Barolar Birliği Konferans Salonunda gerçekleştirilmiştir. Panelin açılış konuşmalarını TBMM Anayasa Uzlaşma Komisyonu Üyesi CHP Konya Milletvekili **Atilla KART**, TBMM Anayasa Uzlaşma Komisyonu Üyesi MHP Konya Milletvekili **Faruk BAL** ve TBMM Anayasa Uzlaşma Komisyonu Üyesi BDP İstanbul Milletvekili **Sırrı Süreyya ÖNDER** yapmıştır. Açılış konuşmalarının ardından panele konuşmacı olarak Polis Akademisi Uluslararası Hukuk Öğretim Üyesi **Prof. Dr. Kemal BAŞLAR**, İstanbul Üniversitesi Anayasa Hukuku Bölümü Başkanı **Doç. Dr. Hüseyin ÖZCAN**, Sayıştay Üyesi **Ali Osman GÜÇLÜ** ve SAYDER Başkanı **Kemal ÖZSEMERCI** katılmışlardır.

TBMM Uzlaşma Komisyonu üyeleri tarafından yapılan açılış konuşmalarında; Sayıştay denetiminin demokratikleşme açısından çok önemli olduğu, özellikle savunma bütçelerinin etkin bir şekilde denetimine başlanması gerektiği, Sayıştayın denetim ve yargı faaliyetlerinin yürütülmesinde bağımsız ve tarafsız olmasının çok elzem olduğu belirtilmiştir. Programın panel bölümünde ise konuşmacılar yürütme organının işlem ve faaliyetlerinin Sayıştayca denetlenerek, hem TBMM’ye hem kamuoyuna raporlanması ile kamu yönetiminde şeffaflık ilkesinin sağlanmasına ve hukuka uygunluk denetimleri ile hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesine önemli katkılar sağladığını; Sayıştayın hem denetim hem yargı organı olduğunu ve yargı fonksiyonunun Yeni Anayasa’da net olarak yer alması gerektiğini vurgulamışlardır.

Bu çerçevede panelden çıkan temel mesajlar şu şekilde özetlenmiştir:

- Sayıştay denetiminin kamu mali yönetiminde hukuka uygunluğunun sağlanmasında ve kamu yararının artırılmasında önemi büyüktür.
- Sayıştay bir yargı kurumudur ve yeni Anayasada yüksek yargı kurumları arasında yer alması gerekmektedir.
- Meslek mensupları gerekli teminatlara sahip olmalıdır.
- Yeni Anayasada bu hususlar güvence altına alınmalıdır.

Panelin ardından Başkanımıza ve konuşmacılara plaket takdim edilmiştir.

150. Kuruluş Yıl Dönümü Uluslararası Sempozyumu



150. Kuruluş Yıl Dönümü etkinlikleri kapsamında düzenlenen Uluslararası Sempozyum, Uluslararası ve Bölgesel Sayıştaylar Birlikleri ile çeşitli ülke Sayıştaylarından üst düzey heyetlerin katılımıyla 29 Mayıs 2012 Salı günü öğleden sonra Sheraton Ankara Otel’de gerçekleştirilmiştir. Sempozyumun ilk oturumunda;

- Avrupa Birliği Sayıştayı Başkanı **Vitor CALDEIRA** tarafından “Saydamlık ve Hesap Verebilirliğin Sağlanmasında Yüksek Denetim Kurumlarının Rolü”,
- EUROSAT Genel Sekreteri ve İspanya Sayıştayı Başkanı **Manuel Núñez PEREZ** tarafından “Mali Sürdürülebilirliğin Sağlanmasında Yüksek Denetim Kurumlarının Rolü”,
- INTOSAI Başkanı ve Güney Afrika Sayıştayı Başkanı **Terence NOMBEMBE** tarafından da “İyi Yönetişimin Sağlanmasında Yüksek Denetim Kurumlarının Rolü” konulu sunumlar gerçekleştirilmiştir.

İkinci oturumun gündemini ise;

- ARABOSAI Başkanı ve Suudi Arabistan Sayıştayı Başkanı **Dr. Osama Jafar FAQUIH** tarafından sunulan “Vatandaşın Yaşam Kalitesinin Artırılmasında Yüksek Denetim Kurumlarının Rolü”,
- Hollanda Sayıştayı Genel Sekreteri **Ellen van SCHOTEN** tarafından sunulan “Yolsuzlukla Mücadelede Yeni Usuller” ve
- INTOSAI Genel Sekreteri **Dr. Josef MOSER** tarafından sunulan “Yüksek Denetim Kurumlarının Parlamento ile İlişkileri ve Demokrasinin Güçlendirilmesine Katkıları” konulu tebliğler oluşturmuştur.

39. EUROSAT Yönetim Kurulu Toplantısı



Sayıştayımız, 28 Mayıs 2012 Pazartesi günü Sheraton Ankara Otel’de Avrupa Ülkeleri Sayıştay Başkanlarının katılımıyla gerçekleşen 39. EUROSAT (Avrupa Ülkeleri Sayıştaylar Birliği) Yönetim Kurulu Toplantısına ev sahipliği yaptı. 39. Yönetim Kurulu toplantısı, sekizi Yönetim Kurulu Üyesi (Portekiz, Polonya, Hollanda, İspanya, Türkiye, Ukrayna, Belçika, Avrupa Sayıştayı), beşi Gözlemci (Avusturya, Macaristan, İngiltere, Rusya, Norveç) ve dördü Konuk (İsviçre, Fransa, Almanya, Çek Cumhuriyeti) statüsünde olmak üzere toplam on yedi ülke Sayıştayı’nın katılımıyla gerçekleşti.

Toplantıda kamu dış denetiminin ve Sayıştayların güçlendirilmesi, EUROSAT Stratejik Planının uygulanması ve EUROSAT bünyesindeki işbirliğine ilişkin hususlar ile mali konular ve diğer ilgili gündem maddeleri görüşüldü.



Başkanımızın “Kamu Harcamalarında Sayıştay Denetimi” Konulu Makalesi Yayımlandı

Sayıştay Başkanı **Doç. Dr. Recai AKYEL**, Kamu Mali Yönetiminin Yapısı, Sayıştay Denetimi, Sayıştay Denetiminin Milli Ekonomiye Katkısı alt başlıkları altında konuyu inceleyen yazısında; “Kamu kaynağı kullanan her kişi hesap vermelidir”, “Yönetim, planlama ve kural varsa, denetim bir zorunluluktur.” “Denetimin olmaması bir risktir, doğru olmayan denetim bir diğer risktir.” vurgularını öne çıkararak: “Kurumumuz üstlendiği roller ve sorumluluklarla kamu mali yönetiminde; güven ve adaletin, saydam, hesap verilebilir ve geleceğe yönelik bir mali yönetiminin sağlanması

ve makro boyutta istikrarlı bir ekonominin oluşturulmasının teminatı konumundadır. Türk Sayıştayı’nın 150. yılını kutlarken; daha fazla üreten, daha kalkınmış ve daha bayındır bir Türkiye; daha zengin ve daha mutlu Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı görme temennisiyle saygılarımı sunuyorum.” cümleleriyle Sayıştayın konumunu açıklamıştır.

Başkanımız Doç. Dr. Recai AKYEL TRT Özel Gündem Programına Katıldı



Sayıştay Başkanı **Doç. Dr. Recai AKYEL**, 24 Mayıs 2012 Perşembe günü saat 08.30'da TRT Haber Kanalı Özel Gündem canlı yayın programına konuk oldu. Sayıştayın tanıtıldığı programda Başkanımız Sayın **AKYEL**; Sayıştayın tarihi, önemi, yetki ve sorumlulukları, Sayıştayın 150. Kuruluş Yıl Dönümü kutlama etkinlikleri ve 6085 sayılı yeni Sayıştay Kanunu'nun neler getirdiği ile ilgili soruları cevapladı.

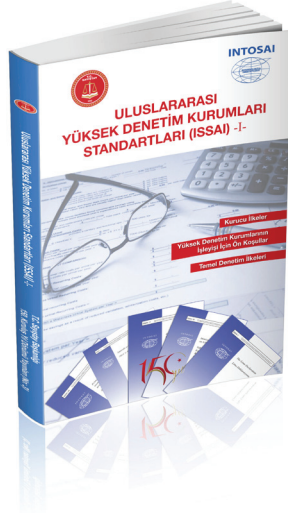
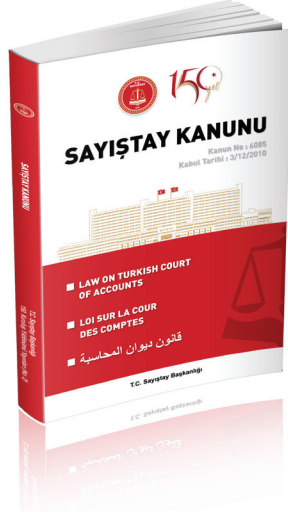
Sayıştay Haber Bülteni 150. Yıl Etkinlikleri Sayısı



Sayıştay 150. Yıl Tanıtım Belgeseli (DVD)



Sayıştayın kuruluşunun 150. yıl dönümünde gerçekleştirilen her türlü etkinlik ve faaliyetin tanıtılması amacıyla belgesel tanıtım filmi hazırlandı. 20 dakikalık DVD’de, Sayıştay tanıtımı yanında, arşiv görüntüleri ve fotoğraflarla tüm etkinlikler ses ve görüntüyle belgelendi. Tanıtım filmi uluslararası yayın standardı kalitesinde hazırlandı, çekimler ve kurgu HD formatında gerçekleştirildi.



150. Kuruluş Yıl Dönümü Yayınları



UMUMİ MURAKABE HEYETİ'NDEN SAYIŞTAYA YÜKSEK DENETLEME KURULU (1938 - 2010)

Doç. Dr. Recai AKYEL, M. Bilada ÖZDEMİRCİ, İsmail GÜLMEZ, M. Fahri ŞİMŞEK, Mehmet SEVEN

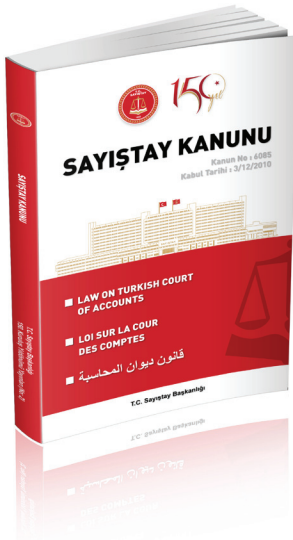
1938 yılında Umumi Murakebe Heyeti adıyla kurulan ve 2010 yılında 6085 sayılı Kanun'la Sayıştaya devrolunan Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulunun tarihini anlatan kitabın bütün grafik tasarım ve baskı işleri Sayıştayın bünyesinde gerçekleştirilerek, Sayıştayın 150. Kuruluş Yıl Dönümü yayınlarının ilki olarak yayımlanmıştır.

Kitabın yazarları arasında da bulunan Sayıştay Başkanı **Doç. Dr. Recai AKYEL** bu kitabın amacını Önsöz'de şöyle ifade etmiştir: "1938 yılında kurulan ve bugün 'Kamu İktisadi Teşebbüsü' olarak ifade edilen kuruluşların denetimini 72 yıl sürdürdükten sonra 2010 yılında Sayıştaya devrolunarak tüzel kişiliği sonlandırılan Yüksek Denetleme Kurulunun kuruluş amaç

ve felsefesinin yanında 'Ekonomik Denetim' olarak tanımlanan yaklaşımın tarihsel gelişimine ışık tutmaktır. Dolayısıyla bu çalışma, yeniden yapılandırılan Sayıştay tarafından geliştirilerek sürdürülecek olan ekonomik denetim yaklaşımının anlaşılmasına da katkıda bulunacaktır.

Yüksek Denetleme Kurulunun tarihsel gelişiminin, kamu iktisadi teşebbüslerinin kuruluş ve gelişiminden, bu kuruluşlara duyulan ihtiyaç olgusundan ayrılarak ifade edilmesinin imkânsızlığı dikkate alındığında, bu çalışmayı söz konusu kuruluşların yıllar itibarıyla ulusal ekonomiye katkılarını da tarihsel bir seyir içinde takdime imkân verecek bir fırsat olarak değerlendirmek gerekmektedir.

72 yıllık onurlu bir hizmet geçmişine sahip bulunan Yüksek Denetleme Kurulu çalışanlarının; bundan sonra Sayıştay Başkanlığı bünyesinde sürdürecekleri çalışmalarında çağdaş normlara uygun denetim anlayışıyla değerli hizmetler vereceğine dair inancıyla birlikte, bu uzun süreçte görev alan tüm Yüksek Denetleme Kurulu mensuplarının hizmetlerini takdirle anıyorum".

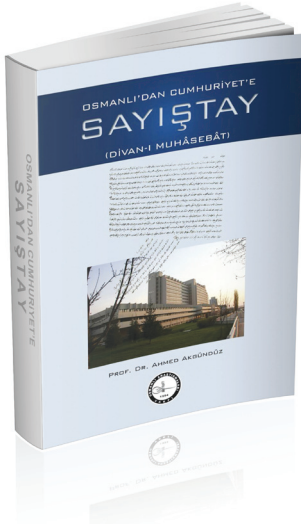


SAYIŞTAY KANUNU

(Türkçe, İngilizce, Fransızca ve Arapça)

150. Kuruluş Yıl Dönümü yayınlarından ikincisi ise 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun Türkçesi ile birlikte İngilizce, Fransızca ve Arapça dillerinde çevirilerinden oluşmaktadır. İngilizcesi kurum bünyesinde çevrilen kitabın Fransızca ve Arapça çevirisi için dışarıdan hizmet alımı yapılmıştır.

Grafik tasarım ve baskı işleri Sayıştayın bünyesinde gerçekleştirilen kitabın yayınlanma gerekçesini Sayıştay Başkanı **Doç. Dr. Recai AKYEL** Önsöz'de şöyle ifade etmiştir: "Dünya Sayıştaylar Birliği (INTOSAI)'nin 'Karşılıklı deneyim ve bilgi paylaşımı her kişi için faydalıdır.' sloganının bir gereği olarak, Türk Sayıştay Kanunu değişik dillere tercüme edilerek hem internet ortamında, hem de kitap halinde yayımlandı. Böylece hem Türk Sayıştayının yapılanması, yetki ve sorumlulukları hakkındaki bilgilere diğer ülke Sayıştaylarının erişmesine imkân sağlanmış oldu; hem de onların Türk Sayıştay Kanunu ile ilgili değerlendirmelerini alma fırsatı doğmuş oldu."



OSMANLI'DAN CUMHURİYET'E SAYIŞTAY (Divan-ı Muhâsebat)

Ahmed AKGÜNDÜZ'ün "Osmanlı'dan Cumhuriyet'e Sayıştay (Divan-ı Muhâsebat) adlı eseri, arşiv belgeleri ışığında kapsamlı bir Sayıştay tarihi özelliği taşıyor. Yoğun bir emek ve zengin bir birikim niteliği taşıyan kitap Sayıştay tarihi ile ilgili pek çok soruya cevap veriyor.

Eser'in Birinci Bölümünde Belgeler Işığında Divân-ı İshrâf'dan Sayıştay'a başlığı ile Sayıştay Tarihi anlatılırken, bu Bölüm içinde Osmanlı Devletinden önceki müslüman Türk devletlerinde Sayıştay'ın vazifesini ifa eden Divân'ül-İshrâf; Osmanlı Devletinde Divân'ül-İshrâf'ın tam karşılığı olmasa bile önemli ölçüde Sayıştay'ın vazifelerini yürüten Başbaki Kulu Ağalığı ve nihâyet Tanzimat'tan sonra Sayıştay vazifesini ifa eden Islâhât-ı Maliye Komisyonu, Meclis-i Âli-i Hazâin, Meclis-i Vâlây-ı Ahkâm-ı Adliye,

Meclis-i Maliye, Meclis-i Muhâsebe ve nihâyet 1862 yılının Mayıs'ında kurulan Divân-ı Muhâsebat ve geçirdiği safhalar üzerinde durulmuştur.

İkinci Bölüm'de Osmanlı Devletinde Bütçe Hukukunun genel esasları özetlenmiş ve nümune olarak Kanunî Dönemine ait bir Bütçe Kanunnâmesi ilâve edilmiştir.

Üçüncü Bölüm'de ise 1862'de kurulan Divân-ı Muhâsebat'ın günümüze kadarki bütün başkanlarının ve başkan vekillerinin bulunabildiği kadarı ile resimleri, hayat hikâyeleri, başta Osmanlı Arşivi olmak üzere, gerekli yerler taranarak kitaba ilave edilmiştir.

Ekler'de ise, Divân-ı Muhâsebat ve Sayıştay Başkanları, Başkan Vekilleri, Üyeler, Daire Başkanları, Osmanlı dönemindeki Müdeiumumiler ve Cumhuriyet dönemindeki Savcılarının listelerini tablolar halinde yer almıştır.

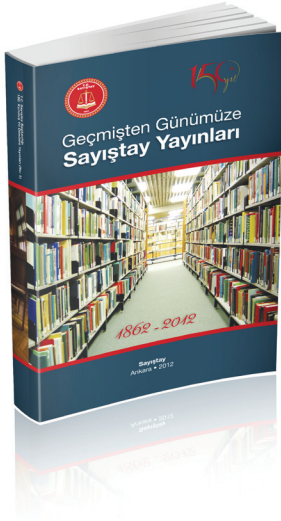
ULUSLARARASI YÜKSEK DENETİM KURUMLARI STANDARTLARI (ISSAI) -I-



Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatının (INTOSAI) bir meslek standardı olan Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI), denetimde uluslararası bütünlüğün ve kalitenin sağlanmasında şüphesiz çok değerli bir temel teşkil etmektedir. Yüksek denetimin nasıl yapılması gerektiğini gösteren uluslararası düzeyde kabul görmüş ve doğruluğu uygulamalar ile test edilmiş söz konusu standartların tercümesinin doğru yapılması ve anlaşılabilir bir şekilde Türkçeye kazandırılması büyük önem arz etmektedir.

Denetimde uluslararası standartların takip edilmesine özel önem atfeden Kurumumuz bünyesinde söz konusu standartların doğru ve anlaşılabilir bir şekilde dilimize kazandırılmasına yönelik kapsamlı bir çalışma başlatılmış; standartların tamamının tercüme edilerek gerek elektronik ortamda gerekse basılmış olarak mensuplarımıza sunulması planlanmıştır. Bu kapsamda yayımlanan Uluslararası Standartlar serisinin ilk kitabında ISSAI'lerin ilk üç düzeyinin (Düzyer 1-Kurucu İlkeler, Düzyer 2-Yüksek Denetim Kurumlarının İşleyişi İçin Ön Koşullar, Düzyer 3-Temel Denetim İlkeleri) çevirisi yer almaktadır. Bu ilk kitapta ayrıca Birleşmiş Milletlerin Lima ve Meksiko Deklarasyonlarına özel vurgu yapan "Yüksek Denetim Kurumlarının Güçlendirilmesi Yoluyla Kamu Yönetiminin Verimlilik, Hesap Verebilirlik, Etkinlik ve Saydamlığının Artırılması"na ilişkin Genel Kurul Kararı da yer almıştır.

GEÇMİŞTEN GÜNÜMÜZE SAYIŞTAY YAYINLARI



Sayıştayın kuruluşunun 150. yıl dönümü etkinlikleri çerçevesinde hazırlanan “Geçmişten Günümüze Sayıştay Yayınları” tüm Sayıştay yayınlarını bir araya getiriyor.

Sayıştay Yayınları, mevzuat, yargı kararları gibi ulusal mevzuat ve düzenlemeler yanında, dünyadaki bu alandaki gelişmeleri de yakından takip etmiş ve çeşitli doküman, belge ve incelemeleri dilimize kazandırmıştır. Bu nedenle benzer kuruluşların birikimini önemsemiş, denetim ve yargı alanında uluslararası bütünlüğün ve standardın oluşturulması yönünde yayınlar yapmıştır. Bu anlamda ülkemizdeki kumu yayıncılığının öncülerinden biri olmuştur.

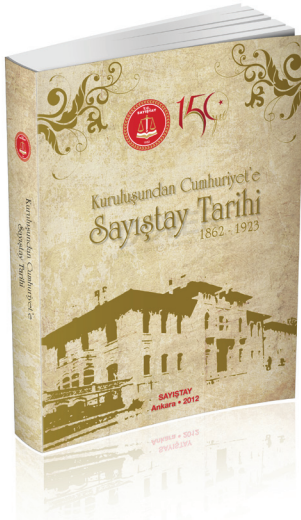
Bu süreçte gerek farklı ülkelerin denetim deneyimleri (İngiltere, Kanada, Bulgaristan, Malta, Polonya, Pakistan vb.) gerekse Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatının (INTOSAI) geliştirdiği yüksek denetimin ortak ilke, metot ve tekniklerinin çeşitli dokümanları dilimize kazandırılmıştır.

Dünyadaki bilgi birikiminden ve deneyimlerden yararlanmak, diğer ülke Sayıştayları ve ilgili uluslararası kuruluşlarca geliştirilen yeni yaklaşımlar, uluslararası standartlar, rehberler, iyi uygulama örnekleri ve daha birçok kaynak ve dokümanı dilimize kazandırma çabaları bu gereklilikten kaynaklanmaktadır. Denetim literatürünü geliştirmek, güncellemek açısından bu yayınların önemli fonksiyonlar yüklendiğine kuşku yoktur.

Sayıştay Yayınları, böylesine bir çalışma sonucu bir araya getirilip kitap bütünlüğünde görüldüğünde, ortaya konan emeğin değeri ve niteliği daha iyi anlaşılmaktadır. Çünkü bu tür kitapların en önemli özelliği bir birikimi, hafızayı derli toplu olarak ortaya koymalarıdır.

“Geçmişten Günümüze Sayıştay Yayınları” işte tüm bu birikimi yansıtmaktadır.

KURULUŞUNDAN CUMHURİYET'E SAYIŞTAY TARİHİ



Sayıştayın kuruluşunun 150. yıl dönümünü etkinlikleri çerçevesinde hazırlanan kitap, altı bölümden oluşmaktadır: Birinci bölüm 29 Mayıs 1862 tarihinde Divan-ı Muhasebatın kurulmasından 1865 Nizamnamesi'ne kadar geçen süreci, ikinci bölüm 1865 Nizamnamesi'nden 1879 Kararnamesi uygulamalarının sonuçlarının görülmeye başlandığı 1880 yılına kadar olan süreci, üçüncü bölüm 1880'den II. Meşrutiyet'e kadar olan devreyi, dördüncü bölüm 23 Temmuz 1908 tarihinde ilan edilen II. Meşrutiyet'ten Divan-ı Muhasebatın son kararını aldığı 28 Ekim 1922'ye kadar geçen süreci içine almaktadır. Beşinci bölümde Osmanlı reisleriyle Cumhuriyet dönemi başkanlarının hayat hikâyelerine yer verilmektedir. Altıncı ve son bölümde ise Divan-ı Muhasebat tarafından kullanılan binalara yer verilmiştir.

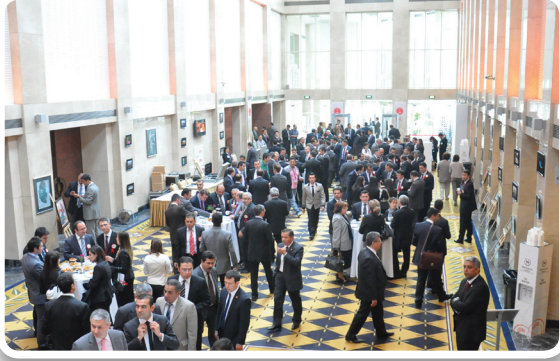
Kitapta 7 kişilik bir proje ekibi görev alırken, projede başta Sayıştay Arşivi olmak üzere Başbakanlık Osmanlı ve Cumhuriyet Arşivleri, Beyazıt Devlet Kütüphanesi, Taksim Atatürk Kitaplığı, İslam Tarih, Sanat ve Kültür Araştırma Merkezi (IRCICA), İstanbul Üniversitesi Nadir Eserler Kütüphanesi ve Süleymaniye Kütüphanesi taranmış. Sirkeci PTT Müdürlüğü, Fatih Tapu Kadastro Müdürlüğü, Vehbi Koç ve Ankara Araştırmaları Merkezi (VEKAM), Alman Arkeoloji Enstitüsü, İstanbul Büyükşehir Belediyesi Kültür AŞ, Fatih Belediyesi Etüt Proje ile İmar ve Şehircilik Müdürlükleri, Kültür ve Turizm Bakanlığı İstanbul Dört Numaralı Kültür Varlıklarını Koruma Kurulu Bölge Müdürlüğü, Kültür Varlıkları ve Müzeler Genel Müdürlüğü gibi pek çok kurumda araştırmalar yapılmış.

Kitap, Sayıştay Başkanlığınca bir araştırma projesi çerçevesinde yürütülerek **Salih KIŞ** başkanlığında bir ekip tarafından hazırlanmıştır. “Kuruluşundan Cumhuriyet'e Sayıştay Tarihi” bundan sonra yapılabilecek Sayıştay tarihi çalışmaları için bir kaynak özelliği taşımaktadır.



KAMU ZARARI (PANEL)

150. yıl kutlama etkinlikleri çerçevesinde 24 Mayıs 2012 tarihinde, moderatörlüğünü Bilkent Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğretim Üyesi **Prof. Dr. M. Kamil MUTLUER**'in yaptığı ve Ege Üniversitesinden **Doç. Dr. Türker SUSMUŞ**, Çankaya Üniversitesinden **Yrd. Doç. Uğur ERİŞ**, Bilkent Üniversitesinden **Yrd. Doç. Dr. Elvin ÖZCAN** ve **Yrd. Doç. Dr. Barış ÖZÇELİK**'in konuşmacı olarak katıldığı “Kamu Zararı” konulu bir panel düzenlemiştir. Geniş katılımlı ve soru-cevap şeklinde gerçekleşen panel bir başvuru kaynağı olarak yayınlanmıştır.



Kutlama Programı

29 Mayıs 2012

- 08:45** : Anıtkabir Ziyareti
- 10:00** : Resim Sergisi Açılışı
- 10:30** : Kutlama Töreni
- 12:00** : Öğle Yemeği
- 13:45** : Sempozyum 1. Oturum
- 15:00** : Ara
- 15:30** : Sempozyum 2. Oturum
- 16:45** : Kapanış
- 20:00** : Resepsiyon (Ankara Palas Devlet Konukevi)

Sayıştay Mensupları ve Yabancı Konuklar Anıtkabir'i Ziyaret Etti



Sayıştayın 150. Kuruluş Yıl Dönümünde, Sayıştay Başkanı **Doç. Dr. Recai AKYEL**'in başkanlığında; başkan yardımcıları, daire başkanları, üyeler, meslek mensupları, başsavcı, savcılar ve yönetim mensupları ile yabancı konuklarımızdan oluşan bir heyet, 29 Mayıs 2012 Salı günü saat 09.15'de Anıtkabir'i ziyaret etti.

Sayıştay Başkanı Sn. **AKYEL**, Atatürk'ün mozolesine çelenk koyarak, saygı duruşunda bulundu ve Anıtkabir Özel Defteri'ni imzaladı.



Sayıştay Başkanı Doç. Dr. Recai AKYEL'in Anıtkabir Özel Defteri'ne Yazısı

“AZİZ ATATÜRK,

Türk Sayıştayını olarak bu gün kuruluşumuzun 150. yılını ulus olarak ve dost ülke temsilcileri ile birlikte kutlamanın sevincini yaşıyoruz.

29 Ekim 1923 günü, Cumhuriyetin ilanından hemen sonra, 24 Kasım 1923 günü, 374 Sayılı Kanunun kabulü ile Sayıştayın yeniden yapılandırılmış olması, sizin büyük bir Devlet Adamı olduğunuzu ve Sayıştayın da önemli bir Devlet Kurumu olduğunu bizlere göstermiştir.

Kamu kaynağını kullanan her kişinin hesap vermesini sağlayan Türk Sayıştayını Türkiye Cumhuriyeti vatandaşlarının refahının yükseltilmesinde kendisine düşen sorumluluğu yerine getirecektir.

Aziz hatıranız önünde saygıyla eğiliyoruz. 29 Mayıs 2012”

Doç. Dr. Recai AKYEL

Sayıştay Başkanı

Aziz ATATÜRK,
Türk Sayıştayını olarak, bugün kuruluşumuzun 150. yılını
ulus olarak ve dost ülke temsilcileri ile birlikte kutlamanın
sevincini yaşıyoruz.

29 Ekim 1923 günü, Cumhuriyetin ilanından hemen sonra
24 Kasım 1923 günü, 374 Sayılı Kanunun kabulü ile Sayıştayın
yeniden yapılandırılmış olması, Sizin büyük bir Devlet Adamı
olduğunuz ve Sayıştayın da önemli bir Devlet kurumu
olduğunu bizlere göstermiştir.

Kamu kaynağını kullanan her kişinin hesap vermesini
sağlayan Türk Sayıştayını Türkiye Cumhuriyeti vatandaş-
larının refahının yükseltilmesinde kendisine düşen sorumluluğu
yerine getirecektir.

Aziz hatıranız önünde saygıyla eğiliyoruz

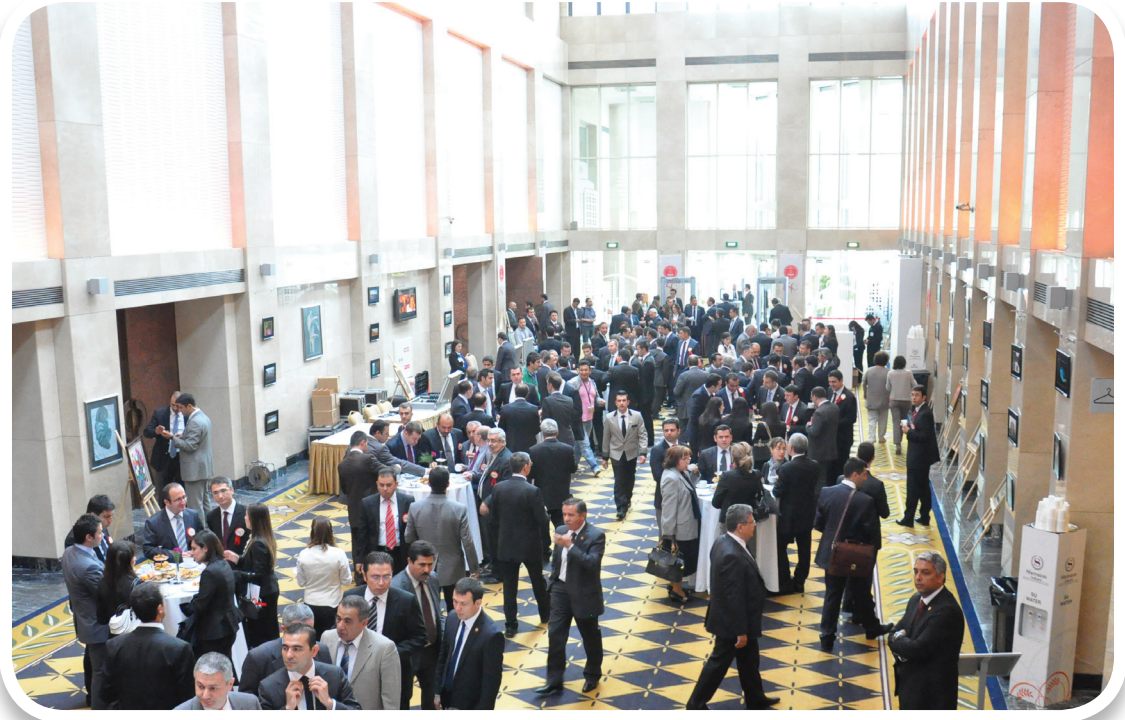
29 Mayıs 2012

Recai Akcel
Doç. Dr. Recai AKYEL
Sayıştay Başkanı

Resim Sergisinin Açılışı



Sheraton Ankara Otelde Sayıştay mensuplarının yer aldığı resim sergisini Sayıştay Başkanı Doç. Dr. Recai AKYEL ve yabancı konuklar birlikte açtılar





Konuşmalar

Cumhurbaşkanı Abdullah GÜL'ün Konuşması



Saygıdeğer Konuklar,

Yurtdışından Gelen Değerli Misafirler,

Değerli Sayıştay Mensupları,

Hepinize önce sevgiler sunarak sözlerime başlamak istiyorum ve Sayıştay'ın kuruluşunun 150. Yıl Dönümünde, sizlerle beraber olmaktan duyduğum memnuniyeti ifade etmek istiyorum. Doğrusu, özellikle sizlerle özellikle burada beraber olmak istedim. Çünkü Sayıştay'a verdiğim önemi göstermek, bu konuyla ilgili fikirlerimi kısaca da olsa sizlerle paylaşmak istedim.

150 yıl önce Osmanlı İmparatorluğu'nun bir müessesesi olarak kurulan Sayıştay, köklü devlet geleneğimizin de bir göstergesidir. Aslında Sayıştayın ilk başkanının Ahmet Vefik Paşa olduğunu düşünürsek, bu durum, Sayıştayı kuran İmparatorluğun, bu kuruma ne kadar çok önem verdiğini ve devletin yeni fonksiyonlarını belirlerken, Sayıştaya ne kadar çok görev verdiğini de göstermektedir. Bildiğiniz gibi Ahmet Vefik Paşa, İmparatorluğun önemli reformist insanlarından birisi ve önemli yeniliklere hep imza atan bir kişiydi. Dolayısıyla böyle bir kurumun başına da onun gelmiş olmasının muhakkak ki çok anlamlı olması gerekir.

Sayıştay dediğimizde; demokrasilerin temel iki şartı var. Bunlardan birisi şeffaflık, diğeri ise hesap verebilirlik. Şüphesiz ki, demokrasilerin birçok diğerk temel ilkeleri var ama, bu bağlamda çok önemli iki nokta var. Birisi, hesap vereceksiniz, ikincisi de şeffaf olacaksınız.

Aslında ileri demokrasi, gelişmiş ülke olmanın da yolu budur. Halktan topladığınız vergileri, kamu gelirlerini, devlet adına toplanan vergileri ve kaynakları nasıl harcadığınızı halka açıkça gösterebilmek ve yeri geldiğinde de onun hesabını en iyi şekilde verebilmektir. Aslında bundan noksan bulunduğu süre içerisinde hiçbir devlet kendisinin adil olduğunu, hakkaniyet prensipleri içerisinde olduğunu, hak ve hukuka riayet ettiğini kimseye anlatamaz, kimseyi de ikna edemez. Çünkü kapalı kapılar ardında neyi harcıyorsun, nasıl harcıyorsun, bunların eğer hesabı verilmiyorsa, eğer bunlarla ilgili şeffaf bir ortam yoksa, böyle bir devlete hiçbir zaman modern bir devlet denemez. Hele de demokrasiden hiçbir zaman bahsedilemez. O bakımdan Sayıştaya çok önemli görevler düşmektedir.

Devletin mali tasarruflarından hesap verilmediği süre içerisinde daima şüpheler olacaktır, yolsuzluklar olacaktır, haksızlıklar olacaktır. Ve etkin bir şekilde kaynakların harcanıp harcanmadığından da daima şüphe duyulacaktır. O bakımdan burada aslında yine iki önemli noktadan bahsedebiliriz. Birisi tabii ki hesap verebilmektir, şeffaf olmak, demokrasi ayağı; diğeri de ekonomi ayağı. Burada da kaynakların etkin bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı söz konusu olduğunda ortaya çıkmaktadır. Kaynaklar, etkin bir şekilde kullanılabilirse o zaman sürdürülebilir bir ekonomiden, gelişmişlikten ve kalkınmadan da tabii ki bahsedebiliriz.

Diğer bir nokta da hukuki bağlantıdır. Yolsuzluklardan uzak olmak, herhangi bir şekilde yanlış yapmamak, her şeyin kanunlar, prensipler ve gösterilen istikamette harcanabilmesi açısından da yine Sayıştay çok önemli bir işlev üstlenmektedir. Burada özellikle, dikkati çekmek istediğim bir nokta var. İcracı devlet kurumlarının, Sayıştay'ı bir ayak bağı gibi görmemeleri gerekir. Tam tersine, kolaylaştırıcı ve yardım edici, yol gösterici olarak görmeleri gerekir. Nihayetinde siyasi irade, icraatın başındaki siyasi irade, kaynakları nasıl harcayacağına o karar verecektir. O kaynakları, doğru veya yanlış harcama konusunda nihayetinde millete hesabını verecektir. Dolayısıyla esas kaynakların nasıl harcanacağını siyasi irade ortaya koyacaktır ve hedefi o gösterecektir. Bürokrasi, o hedefler doğrultusunda çalışacaktır. Sayıştay tabii ki bu siyasi iradenin koyduğu hedef doğrultusunda, kaynaklar etkin harcanabiliyor mu, doğru harcanabiliyor mu, bir israf oluyor mu olmuyor mu, hatta o hedef doğrultusunda başarının performansı nasıl, bütün bunlarla uğraşacaktır. Dolayısıyla Sayıştay'ı hiçbir zaman bir ayak bağı olarak görmememiz gerekir. Böyle gördüğümüz andan itibaren tamamen yanlışlara girmiş oluruz. Ve şunu da doğrusu hatırlatmak isterim bir kez daha: Ancak mali konularda ve idari konularda hesap vermemek, diktatörlüklerde ve oligarşilerde söz konusudur. Dolayısıyla demokrasiyle idare edilen ülkelerde muhakkak bu konularda yeri geldiğinde hesap verilecektir. Ve yeri geldiğinde açık seçik, şeffaf her şey ortaya çıkacaktır.

Zaman zaman halkın isyanları söz konusu olduğu dönemlerde, birçok ülkede, hatta son dönemlerde Arap Baharı diye adlandırılan ayaklanmalarda bile bu hesap verilmeyen harcamaların, hiç kimseye karşı sorumluluk hissetmeden yapılan ekonomik faaliyetlerin, etkisi olduğuna doğrusu inanmaktayım. Özellikle burada konuşmak istememin bir sebebi şu: Yeni Sayıştay Yasası çıktı, 2010 yılında. Yeni Sayıştay Yasası aslında muhakkak ki hükümetin desteğiyle, Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde milletvekillerinin oylarıyla çıktı. Bunun yeteri kadar sahiplenilmediği ve yeteri kadar anlaşılmadığı kanaatindeyim. Aslında son yıllarda yaptığımız en köklü reformlardan birisi, yeni Sayıştay Yasasıdır. Çünkü ilk defa kamunun harcamaları bütün alanlarda; sivil, asker, istihbarat teşkilatları, KİT'ler, belediye şirketleri dahil olmak üzere, devletin kamunun bir kuruluşunun bile harcadığı yerler, ilk defa Sayıştay'ın denetimi kapsamı içerisine girmiş oldu. Böyle büyük bir olayı aslında Türkiye gerçekleştirdi. Böyle büyük bir reformu Türkiye gerçekleştirdi. Sayıştay her zaman vardı. Ama Sayıştay'ın ilgi alanı, Sayıştay'ın kapsama alanı, denetleme alanı, zaman zaman çok kısıtlıydı. Dolayısıyla hem kamunun harcamaları, hem kamunun, devletin mallarının denetlenmesi, kayıt altına alınması bu Yasayla oldu ki, bu gerçekten Türkiye'yi en gelişmiş ülkelerin, demokratik standartlarına, mali uygulamaları standartlarına taşımıştır.

Aslında hepinizin bildiği gibi, AB ile müzakere çerçevesi içerisinde bir uyum yasası olarak da biz bunu çıkarttık. O bakımdan bu Yasaya hepimizin sahip çıkması gerekir. Bu Yasadan da hiçbir şekilde çekinmemek gerekir.

Bildiğiniz gibi daha önce kamu finansmanı ve borç yönetimi ile ilgili yasalar çıkmıştı. Kamu ihale sistemiyle ilgili yasalar çıkmıştı. Gelir İdaresi ve vergi alt yapısının güçlendirilmesiyle ilgili yasalar çıktı ve bütün bunlar kamu reformunun bir parçasıydı. İşte bunun en son parçalarından birisi Sayıştay Yasası olarak çıktı ve böyle bir anlayış geldi. Şimdi bu noktadan sonra Sayıştay'a da çok önemli görevler düşmekte. Sayıştay'ın durgun, statik yapısının ötesinde daha dinamik, daha işlevsel bir yapısı var. Ve uluslararası standartlara uygun, AB müktesebatı standartlarına uygun bir şekilde denetleme yapma durumundasınız. Yoksa herhangi bir yerde bir açık arama, herhangi bir yerde bir acaba bir noksanlık var mı şeklinde bir arama veyahut da, herhangi bir işi engellemek gibi bir güdü asla olmaması gerekir. Tam

tersine işleri süratlendirmek, işlerin daha etkin, daha verimli bir şekilde ve hızlı bir şekilde gerçekleşmesini temin etmek gibi bir görevi var Sayıştayın. Bütün bunların yapılabilmesi için yeni bir anlayış şart.

Şüphesiz ki Sayıştay Yasasıyla başlayan süreç de henüz tamamlanmamış vaziyette. Çünkü millet adına TBMM bütün hesapları denetlemektedir. Burada son adımın TBMM’de Sayıştay Komisyonu’nun kurulmasından geçtiğini hatırlatmak isterim ve burada değerli Meclis Başkanımızdan da bunu rica ederim. Bu konuda gereken iç tüzük düzenlemesinin bir an önce yapılmasıyla ilgili çabaların başlatılmasını rica ederim. Bazı yine tali düzenlemeler gerekmektedir.

Bu kadar güzel, gerçekten reform niteliğinde bir yasa çıktıktan sonra bunu tanıtmak ve bunu en iyi şekilde uygulamak, Türkiye’ye çok şey katacaktır. Bu, Türkiye’yi çok farklı bir ülke standardına getiren yasalardan birisidir. Yolsuzluklar ona göre minimize olacaktır, yok olacaktır. Kamu kaynakları daha etkin bir şekilde kullanılacaktır ve hiç kimsenin de harcamalardan dolayı şüphesi olmayacaktır. Demin söylediğim gibi, Silahlı Kuvvetler, istihbarat teşkilatı, belediyelerin bütün şirketleri dahil olmak üzere, aklınıza ne geliyorsa, devletin bir kuruluşunun harcadığı her yer bu şekilde bilgi ve denetim dahilindedir. Türk halkının bunu bilmesi, büyük bir moral kaynağı olacaktır. O bakımdan ben bu Yasanın yeteri kadar tanıtılmadığı kanaatindeyim.

Bunu çıkartanlar, gerçekten çok büyük bir iş yapmışlardır. Bu Meclis yapmıştır ve tabii ki arkasından değerli hükümet durmuştur. Dolayısıyla değerini bilmemiz ve Türkiye’ye çok büyük bir şey kazandırdığımızın da farkında olmamız gerekir.

İnanıyorum ki bütün bu reform süreci içerisinde çıkartılan yasalar gibi, Sayıştay Yasasının da Türkiye’nin hem mali sistemine hem idari sistemine hem de genel olarak ülkemize çok büyük katkıları olmuştur. Ve olmaya da devam edecektir.

Bu vesileyle bütün Sayıştay mensuplarına hep başarılar diliyorum. Yaptıkları hizmetlerden dolayı, milletimiz adına hep şükranlarımı sunuyorum. Ve yine değerli misafirlere, herkese Türkiye’ye hoş geldiniz diyorum. Öğleden sonra yapacağınız çalışmaların da hep başarılı olmasını temenni ediyorum.

Sağolun, varolun.



TBMM Başkanı Cemil ÇİÇEK'in Konuşması



Sayın Cumhurbaşkanım, Çok Değerli Konuklar hepinizi saygıyla ve sevgiyle selamlıyorum ...

Sözlerimin başında Sayıştay mensuplarının bu anlamlı gününü kutluyor, kurulduğu günden beri ülkemize, milletimize çok önemli görevler ifa etmiş olan Sayıştay mensuplarını saygıyla, şükranla anıyorum, kendilerine bundan sonra da başarılı ve sağlıklı yıllar diliyorum.

Sayıştay, kuruluşundan itibaren kamu maliyesinin sağlam temeller üzerinde sürekli geliştirilmesi; kamu kaynaklarının hukuka uygun, amaçları doğrultusunda ve toplum refahına en yüksek katkıyı sağlayacak şekilde kullanılmasında önemli roller üstlenmiştir. Bundan sonra da ülkemizin daha güçlü, istikrarlı ve sürdürülebilir bir zeminde hızla mesafe alabilmesi için hayati görevler icra edeceğine inancım da tamdır.

Tarihsel sürece baktığımızda, milli iradenin temsilcisi olan parlamentoların, bütçe hakkı için girilen mücadelelerin bir ürünü olduğunu görüyoruz. Parlamentoların birinci görevi, devlet tarafından toplanan gelirlerin ve yapılan harcamaların kontrol altına alınması, bir başka deyişle devlet bütçesinin halkın rıza ve beklentileri doğrultusunda şekillenmesini sağlamak olmuştur. Dolayısıyla bütçe hakkı, parlamentolar sistemin ortaya çıkması ve gelişmesinde etkili temel faktör olduğu gibi, parlamentoların millet adına egemenlik hakkını kullanmasının da temel bir aracı olmuştur.

Denetim, tarihten günümüze kadar parlamentoların en önemli görevlerinden birisini oluşturmaktadır. Devletin yapısal ve işlevsel dönüşümü ile beraber Parlamentonun görevlerinin artması, bütçe ve mali sistemlerin denetiminin uzmanlık gerektiren bir iş haline gelmesi gibi nedenlerle, parlamentolar adına denetim görevini yürütecek uzman kuruluşlar olarak Sayıştayların ortaya çıktığını biliyoruz.

Sayıştaylar, bu yönüyle, milli egemenliğin en belirgin yansıması olan bütçe hakkının etkin şekilde kullanılmasına ve demokratik yönetimin işleyişine önemli katkılar sağlayan kurumlar olarak devletin en temel organları arasındaki yerini haklı olarak almışlardır.

Osmanlı Devleti'nin son dönemlerinde ise, kamu yönetimini, özellikle de kamu mali yönetim sistemini güçlendirmek amacıyla başlatılan reform çabalarının bir ürünü olarak kurulan Sayıştay, ilk dönemlerinden itibaren kamu maliyesinin güçlü ve sağlam temeller üzerinde geliştirilmesine önemli katkılar sunmuştur.

Bir buçuk asır önce Sayıştayın kurulmasında etkili olan söz konusu reform ihtiyacı, günümüz dünyasının da temel gündem maddelerinden birisini oluşturmaya devam etmektedir. Tarihte olduğu gibi bugün de mali disiplinin sağlanması ve mali sistemin güçlendirilmesi, daha güvenli bir gelecek ve sürdürülebilir bir yönetim için kritik öneme sahiptir. Bu gerçek, denetimin ve Sayıştayların önemini her geçen gün arttırdığını ortaya koymaktadır. Özellikle son birkaç yıldır tüm dünyayı saran küresel mali ve ekonomik kriz, güçlü bir mali yönetim için denetimin önemini, çarpıcı bir şekilde ortaya koymuştur. Saydamlığın ve

hesap verebilirliğin zayıf olduğu ortamların ne tür riskler taşıdığını ve toplumları ekonomik, sosyal, siyasal ve daha birçok alanda ciddi sıkıntılara maruz bıraktığını somut örneklerle gözler önüne koymuştur.

Sayın Cumhurbaşkanım, Değerli Katılımcılar,

Demokrasinin ve aynı zamanda güçlü, adil bir yönetimin en önemli özelliği, saydamlık ve hesap verebilirliğidir. Yönetimin kendisine tevdi edilen görevleri en iyi şekilde ve halkın beklenti ve talepleri doğrultusunda yerine getirmesi; yürüttüğü faaliyetler ve sonuçları hakkında halka ve temsilcilerine hesap vermesi, demokrasinin gerçek anlamda hayata geçirilebilmesinin temel şartıdır. Saydamlığın güçlendirilmesi ve hesap verebilirliğin geliştirilmesinde temel rol ise, kuşkusuz Sayıştaylara düşmektedir.

Dünyada neredeyse kronik hale gelen küresel krizler ve yönetim zaaflarının yol açtığı diğer sorunlar, hemen her ülkede yönetimin yeniden yapılandırılması çabalarına hız kazandırmıştır. Bu çabalar aynı zamanda yönetimin demokratik niteliğinin güçlendirilmesini hedeflemektedir. Bu koşullarda, günümüz toplumlarının daha fazla demokrasi arayışı ile daha güçlü bir mali sistem arayışının birleşmesi, denetim alanında Parlamentonun ve aynı zamanda parlamento adına görev yapan Sayıştayların görev ve sorumluluklarını önemli ölçüde arttırmıştır. Çünkü küresel kriz de tüm açıklığıyla göstermiştir ki; demokratik, şeffaf ve hesap verebilir bir yönetim; iyi işleyen bir demokrasi; güçlü, istikrarlı ve güven duyulan bir ekonomi; sağlıklı ve sürdürülebilir bir kamu maliyesi; ancak bağımsız ve etkin bir denetimle güvence altına alınabilir.

Öte yandan demokrasi çitasının yükseltilmesi ile de, halkın kamu kurumlarının faaliyetlerine ve kamu kaynaklarının kullanımına olan ilgisi artmakta, daha saydam ve hesap verebilir bir yönetim talepleri yükselmektedir. Bu talepler, daha etkin bir denetim ihtiyacını da gün geçtikçe artırmakta; dolayısıyla Sayıştayımızın yeni ihtiyaç ve beklentiler doğrultusunda kendisini yenilemesini ve sürekli gelişmesini zorunlu kılmaktadır.

Sayıştay, her şeyden önce Parlamento olarak milli irade adına gerçekleştirdiğimiz yasal düzenlemelerin uygulanmasını gözeterek, milli iradenin tecelli etmesinde ve hukukun hakim kılınmasında; aynı zamanda hukuk dışı uygulamalarla mücadele edilmesinde önemli görevler icra etmektedir.

Sayıştay, kötü yönetim uygulamalarını ortadan kaldıracak, iyi yönetimi ve sürekli gelişmeyi teşvik edecek, kamuya ait kaynakların en verimli ve etkili şekilde kullanılmasını güvence altına alarak “etkin devlet” hedefine ulaşılmasını sağlayacak en önemli kurumdur.

Sayıştayın bu görev ve sorumluluklarını daha etkin bir şekilde yerine getirmesi için 6085 sayılı Yasayı çıkarttık. Bundan sonra da günün ihtiyaçlarına ve yeni gelişmelere göre gerekli değişiklikleri yapmak, Parlamento olarak bizim görevimizdir. Zira daha müreffeh, istikrarlı ve güçlü bir Türkiye için Sayıştay güçlü olmalı ve gücünü etkin bir şekilde kullanabilmelidir. Çünkü güçlü ve etkin bir Sayıştay; hukuk devletinin, çağdaş demokrasinin ve güçlü Türkiye’nin en temel unsurlarından birisini oluşturmaktadır.

Sayın Cumhurbaşkanım, Değerli Konuklar,

Bildiğiniz üzere Türkiye Büyük Millet Meclisi olarak Türkiye’yi geleceğe güçlü bir şekilde taşıyacak yeni bir anayasanın hazırlığı içerisindeyiz. Temel hedefimiz, daha özgür, daha güçlü ve daha saygın bir Türkiye’dir.

1862 yılında “Divan-ı Ali-i Muhasebat” adıyla, yüksek bir mahkeme olarak kurulmuş olan Sayıştayı yeni Anayasa’da, hem denetim hem de yargı fonksiyonlarını en etkin şekilde yerine getirecek bir konuma kavuşturmamız gerekmektedir. Sayıştayı doğrudan ilgilendiren ya da uzmanlık alanına giren konular başta olmak üzere, yeni Anayasa için Sayıştayımızın birikiminden daha etkin bir şekilde yararlanmayı bilmemiz gerekmektedir.

Bu duygu ve düşüncelerle Sayıştayın 150. Kuruluş Yıl Dönümünü bir kere daha kutluyor, hepinizi sevgiler, saygılar sunuyorum.



Başbakan Recep Tayyip ERDOĞAN'ın Mesajı



Başbakanımız Recep Tayyip Erdoğan, Sayıştayın 150. Kuruluş Yıl Dönümü dolayısıyla gönderdiği kutlama mesajında şunları kaydetti:

“Hesap veren, şeffaf kamu yönetiminin teminatı olan Sayıştay, kamu harcamalarının hukuka uygunluğunu incelemek ve denetlemek suretiyle, demokrasimizin işleyişine değerli katkılar sunmaktadır. Devletimizin önemli yargı kurumlarından biri olan Sayıştay, sürdürmekte olduğu denetim göreviyle, kamu yönetiminin mali yönden doğru, etkin ve verimli işleyişine, bunun yanı sıra halkımızın refah mutluluğuna da hizmet etmektedir. Bu düşüncelerle, Sayıştayın 150. Kuruluş Yıl Dönümünü kutluyor, değerli üyelerine ve tüm çalışanlarına başarılar diliyorum.”

Sayıştay Başkanı Doç. Dr. Recai AKYEL'in Konuşması



Sayın Cumhurbaşkanım,

Saygıdeğer Konuklar,

Kıymetli hanımefendiler ve beyefendiler,

Bugün, Türk Sayıştayının kuruluşunun 150. Yılı'nı kutlamanın sevincini ve gururunu yaşıyoruz. Bu önemli günümüzde bizler ile birlikte olduğunuz için şahsım ve Kurumum adına sizleri saygıyla selamlıyor, şükranlarımı sunuyorum ve hoş geldiniz diyorum.

Sayın Cumhurbaşkanım,

Türk Sayıştayı, bundan 150 sene önce bu gün, Sultan Abdulaziz'in onayı ile 29 Mayıs 1862 günü kurulmuş olup, 30 Mayıs 1862 günü Ahmet Vefik Paşa'nın başkanlığında göreve başlamıştır. Sultan Abdülaziz'e 29 Mayıs 1862 günü sunulan ve aynı gün onaylanan Sayıştayın kuruluşu ile ilgili "Arz Tezkeresi"nin içeriği şöyledir:

- Mali konuların düzenlenmesi için,
- Devletin gelirinden fazla harcama yapmaması için,
- Devlet Dairelerince yapılan harcamaların yıl sonlarında ilgili memurlar tarafından hesabının verilmesi ve bunun sağlanması için,
- Her devlette olduğu gibi, hesapların bir yüce mahkeme tarafından incelenmesi gerektiğinden,
- Bir Mahkeme-i Kübra olarak Divân-ı Aliyi Muhasebe veya Divanı Muhasebat adıyla bir kurum kurulması,
- Başkanlığına da Evkaf Nazırı Ahmet Vefik Paşa'nın atanması,
- Ayrıca, aynı Arz Tezkeresi'nin ekinde kurulması öngörülen Sayıştaya ait yönetmelik hazırlanıp sunulmuştur.

İmparatorluğun son dönemlerindeki yoğun savaşlara ve sıkıntılara rağmen Türk Sayıştayı fonksiyonlarını icra etmiş; Milli Mücadele döneminde Büyük Millet Meclisinin 23 Nisan 1920'de, Ankara'da açılması ile birlikte çalışmalarını benzer şekilde sürdürmüştür. Büyük Millet Meclisinin bütçe denetimini yerine getirmesinde hiçbir zaman bir aksama olmamıştır.

29 Ekim 1923 tarihinde ülkemizde Cumhuriyet ilan edildikten hemen sonra, Cumhuriyetin ilanının üzerinden henüz bir ay dahi geçmeden, 24 Kasım 1923 tarihinde 374 Sayılı Kanun ile Cumhuriyet döneminin Sayıştayı yeniden düzenlenmiştir. Bu durum hem Mustafa Kemal ATATÜRK'ün engin Devlet Adamı olduğunu, hem de Sayıştayın Devlet yönetiminde vazgeçilmez bir kurum olduğunu göstermektedir.

Türk Sayıştayı, Türk Anayasalarının tümünde, 1876, 1924, 1961 ve 1982 Anayasalarında yer almıştır.

Sayın Cumhurbaşkanım,

Devletin olduğu, vatandaşın verginin toplandığı, kamu harcamasının yapıldığı, bütçe uygulamasının bulunduğu her toplumda Sayıştay vardır. Her toplumda Kamu kaynağı kullanan her kişi, kamu kaynağını nasıl kullandığının hesabını vermektedir. Günümüzde Birleşmiş Milletler Teşkilatının yanı sıra, en fazla üyesi olan uluslararası örgüt olarak ve Birleşmiş Milletler Teşkilatı ile sıkı işbirliği içinde olan Dünya Sayıştaylar Birliği (INTOSAI) Sayıştaylar için küresel düzeyde kabul görmüş kurallar ve standartlar belirlemektedir.

Birleşmiş Milletler Teşkilatı, Sayıştayların ülkeleri için önemli olduklarının farkındadır. Birleşmiş Milletler Teşkilatının 22.12.2011 tarihli ve 66 Sayılı Genel Kurul Kararı "Sayıştayların güçlendirilmesi yoluyla kamu yönetiminin verimliliğinin, hesap verebilirliğinin, etkinliğinin ve saydamlığının artırılması" hakkındadır. Üye ülkelerin bu karara uymaları beklenmektedir.

Sayın Cumhurbaşkanım,

Saygıdeğer Konuklar,

Türk Sayıştayı; 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 yapmakta;
- Sorumluların hesap ve işlemlerini yargılama yoluyla kesin hükme bağlamakta ve,
- Kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve kesin hükme bağlama işlerini yapmaktadır.

6085 Sayılı Sayıştay Kanununa göre Sayıştayın görevleri şunlardır:

Sayıştay;

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

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

3) Genel Uygunluk Bildirimini Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar.

4) Kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapar.

5) Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerince mali konularda düzenlenecek yönetmelikler ile yönetmelik niteliğindeki düzenleyici işlemler hakkında istişari görüş bildirir.

Sayın Cumhurbaşkanım,

Saygıdeğer Konuklar,

Bugünkü Türk Sayıştayını düzenleyen 6085 sayılı Kanun 19 Aralık 2010 günü yürürlüğe girmiştir. Sayıştay Kanunu yeni tarihli olduğundan dolayı uluslararası denetim standartlarını yeteri derecede karşılamaktadır. Sayıştay Kanunu ayrıca denetimlerin uluslararası standartlara göre yapılmasını kabul etmiştir.

Türk Sayıştayı başta Anayasa olmak üzere, yasalarda belirtilen yetki ve sorumluluklarını uluslararası denetim standartları, modern teknoloji ve bilişim teknikleri kullanarak yerine getirmektedir.

Sayıştay, kendine verilen görevleri yerine getirirken; Anayasal ve yasal yetkilendirmelerin yanı sıra; Sayıştayın kurumsal kapasitesinin geliştirilmesi gerektiği, Sayıştay mensuplarının mesleki yeterliliklerinin artırılması gerektiği, küresel kabul ve ulusal tercihlerin önemsenmesi, değişimlerin sürekli takibinin zorunlu olduğu ve kamuoyu önünde kurumsal güvenilirliğin yüksek olması gerektiği gibi hususların farkındadır.

Sayıştay, bizzatî denetimlerinin öncelikli bir amaç olmadığı kamu kaynaklarının sağlıklı kullanımına bir katkı olduğu, vatandaşın refah düzeyinin artırılmasına bir destek olduğunun bilincindedir. Sayıştay, görevlerini sağlıklı bir biçimde yerine getirebilmek için kamuoyundan ve vatandaştan katkı, öneri ve eleştiri beklemektedir.

Yeni Sayıştay Kanunu'nun doğru uygulanması ve geçiş sürecinin başarılı olabilmesi bakımından; kamu kurumlarının Sayıştay denetiminin niteliğini doğru kavramaları, Sayıştay denetimi sonucu bulgulara önem vermeleri, Sayıştay ile iletişim içinde olmaları, dilek temenni ve şikayetlerini Sayıştay Başkanlığına iletmeleri beklenmektedir. Kamu kurumları, ayrıca, kamu kaynağının elde edilmesi, muhafaza edilmesi ve kullanılması ile ilgili işlemlerin önemli ve hassas konular olduğunun farkında olmalıdır.

Sayıştayın amacı, kendisine Anayasa ve yasalar ile verilen yetki ve sorumlulukları doğru ve sağlıklı bir biçimde yerine getirmektir. Sayıştay, kendisinin kurumsal yapılandırılması hususunda ulusal tercihe saygı duymaktadır.

Türk Sayıştayı olarak, yetki ve sorumluluğumuzun kullanımında; denetim, inceleme, raporlama, yargılama ve kesin hükme bağlama eylem ve işlemlerinde ilgili tarafların ve kamuoyunun yaklaşımları önem arz etmektedir. Bu bağlamda;

Sayın Cumhurbaşkanımızın şahsında, Cumhurbaşkanlığı Makamına,

Sayın Meclis Başkanımızın şahsında, Türkiye Büyük Millet Meclisine ve değerli Milletvekillerimize ve Siyasi Partilerimize,

Sayın Başbakanımızın şahsında, Türkiye Cumhuriyeti Hükümetine ve Bakanlar Kuruluna,

Kamuoyuna, basınımıza, sivil toplum kuruluşlarına destekleyici, yol gösterici, gerektiğinde eleştireci yaklaşım ve tutumlarından dolayı şükranlarımızı arz ediyorum.

Ayrıca, Türk Anayasalarının tümünde, 1876, 1924, 1961 ve 1982 Anayasalarında yer alan Türk Sayıştayının, yazım süreci başlayan yeni Anayasa'da da yer alacağı hususunda şüphe bulunmamaktadır. Zira, Sayıştay Devletin vazgeçilmez önemli bir organıdır. Küresel kabul ve ulusal tercihe göre, vatandaşın refahına katkı sağlayacak; kamu kaynaklarının amacına uygun kullanımına yardımcı olacak, yolsuzluk ile mücadele edecek; saydam ve hesap verebilir bir devlet yönetiminin bir parçası olacak Sayıştay yapılanmasında, kurum olarak teknik bilgilendirmeye her zaman hazır olduğumuzu belirtmek isterim.

Sözlerime son verirken; ülke olarak daha kalkınmış ve daha bayındır olmak; ulus olarak daha mutlu ve daha zengin olmak ümidiyle, siz değerli katılımcılara saygılarımı ve şükranlarımı arz ediyorum.

INTOSAI Başkanı Terence Nombembe'nin Konuşması



Ekselansları Sayın Cumhurbaşkanı, Saygıdeğer TBMM Başkanı, Ekselansları sizin önderliğinizde Hükümet ve Parlamento üyelerini saygıyla selamlıyorum.

Sizin nezdinizde Türk vatandaşlarını, Sayıştay Başkanı, ekibi ve personelini, INTOSAI Genel Sekreterini, burada bölgesel çalışma gruplarını (EUROSAI ve ARABOSAI) temsil eden Başkanları, EUROSAI Genel Sekreterini, INTOSAI camiasından Yüksek Denetim Kurumu Başkanlarını ve meslektaşlarımı saygıyla selamlıyorum.

INTOSAI olarak bu eşsiz ve özel günde Sayıştayın 150. Kuruluş Yılı Dönümüne davet edilmiş olmaktan şeref duyduk. Bizler, sevgili ve saygıdeğer dostumuz olarak sizlerle bu mutlu anı kutlamak üzere INTOSAI'nin farklı bölgelerinden temsilciler olarak burada bulunmaktayız. Dolayısıyla Teşkilatın Başkanı ve Yönetim Kurulu Başkanı olarak INTOSAI camiasının tamamı adına bu konuşmayı yapacağım.

İlk olarak 150 yıllık bu önemli dönüm noktasına ulaşma başarısından ötürü Sayıştayı resmen tebrik etmek isteriz. Bu bizim için de dostluğumuzu güçlendirmek ve kamu sektörü denetiminde bilgelik için mücadele etmek adına bir başka fırsattır. Daha da önemlisi biz bu anı, bilgeliliğin geliştirilmesinde öncü olması yönünde Sayıştayı teşvik etmek için de bir fırsat olarak görüyoruz. Thomas Jefferson şöyle demişti: “Bilgelik kitabının ilk dersi, dürüstlüktür”. Bu söz, bahsedilen bilgeliliğin sürdürülmesinin ön şartını yani mesleğimizde yaptığımız ve söylediğimiz her şeyin merkezinde dürüstlük değerinin gözetilmesini vurgular.

Size vereceğim hediye seçerken Dr. Akyel, üzerinde Afrika kıtasından “Beş Büyükler” diye tabir edilen beş yabani hayvanın yani fil, aslan, leopar, gergedan ve bufalo resimlerinin olduğu Afrika'dan bir kumaş üzerinde karar kıldım. Kıtada bu hayvanlardan hangisinin ormanın kralı olduğuna dair nihayete ermemiş bir tartışma vardır. Ancak eski zamanlarda Afrika taşrasını bir uçtan diğerine yürüyerek geçen insanların çoğunun en çok korktuğu hayvanın hangisi olduğu tartışma götürmez: bu hayvan bufalodur.

Hatta bufaloyla ilgili kabaca şu şekilde tercüme edebileceğimiz bir de Afrika deyişi vardır: “*Bufalonun nerelerde ortaya çıkabileceğı konusunda en donanımlı ve bilge olanlar, yolculukta başı çekmiş olanlardır.*”

Güvende olabilmeleri için yolcuların, bufalonun yolundan uzak durması gerekirdi ve bu nedenle en akıllıca bilgi kaynağı; daha önce önde gitmiş, bufaloyu belirli bir mesafeden izlemenin faydasını görmüş ve onun yolundan uzak durmuş olanlardı. Bu bilginin özünde, salt dürüstlük yer alır ki bu dürüstlük, bilgelik testinden geçmeyi sağlamıştır.

150 yıllık varlığınız ve bilginizin, Sayıştaya kayıtsız şartsız güven duyan paydaşlar için değerli ve faydalı olacaksa Sayıştay içindeki kurumsal kültürün bir parçası olarak dürüstlük, eşit derecede önemli olacaktır.

- Bağımsızlığınızı;
- Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartlarınızı uygulama kabiliyetinizi;
- Kapasite geliştirme ihtiyaçlarınızı;
- Yolsuzluk ve sahtecilikle etkin mücadelede edebilme ve
- İletişim kabiliyetinizi sürekli olarak değerlendirirken dürüst olmalısınız.

Bunlar; INTOSAI’nin stratejik önceliklerinin tamamıdır ve Sayıştayın risk-tabanlı denetim alanında bir öncü olarak bilgeliliğini sürdürebilmesi için bu konularda dürüst olması gerekir. Türk hükümeti ve vatandaşlar, ulusun karşı karşıya kaldığı önemli riskleri en aza indirecek akıllı çözümler konusunda Sayıştaya güvenmektedir.

Bizler de INTOSAI camiasında bilgeliliğiyle bizleri aydınlatacak ve INTOSAI’nin stratejik öncelikleriyle ilgili nerede olduğumuzu değerlendirirken kayıtsız kalma ve dürüst davranmama risklerinden bizi uzaklaştıracak önderlerimizden biri olarak Sayıştaya güveniyoruz.

Hükümetler, parlamentolar, sivil toplum, vatandaşlar ve Yüksek Denetim Kurumları olarak yüz yüze kaldığımız tehlikeli “bufalo”; esasta hepimizin maruz kaldığı risklerle mücadelede kayıtsızlık ve kendini beğenmişliktir ve dürüst olmamaktır. Yüksek Denetim Kurumları olarak bizler, bu anlamda daha aktif bir rol oynamak üzere birlikte çalışabilir ve böylece hem kendi toplumlarımızda hem de tüm dünyada daha iyi yaşam kalitesinin sağlanmasına görülebilir bir katkıda bulunabiliriz.

Teşekkürler.

EUROSAI Başkanı Guilherme de'Oliveira Martins'ın Konuşması



Saygıdeğer Sayıştay Başkanı,

Ekselansları,

Hanımefendiler ve Beyefendiler,

Sayıştayın 150. Kuruluş Yıl Dönümü kutlama töreninde EUROSAI Başkanı olarak konuşma yapma fırsatına sahip olmaktan ötürü duyduğum onur ve mutluluğu ifade etmek isterim.

Bu törene katılmam için yaptıkları nazik davetten ötürü Sayıştay Başkanı Sayın Recai Akyel'e şükranlarımı sunar ve bu önemli gün münasebetiyle kendilerini tebrik ederim.

Sayıştay, 29 Mayıs 1862'de padişah fermanıyla kuruldu ve 150 yıllık bir deneyime ulaştı. Mutabakat, kuvvetler ayrılığı ve bağımlılığı ilkelerinin etkili olduğu bir dönemde "denetçiler mahkemesi" modeline göre kuruldu.

Amaç, mutabakat ilkesi temelinde yetkilendirme ve kontrol olmak üzere iki açıdan yürütme organı ve denetim fonksiyonlarının birbirinden ayrı olmasını sağlamaktır.

Sayıştay, kısa bir süre sonra ilk Osmanlı Anayasası yürürlüğe girdiğinde (1876) Türkiye'nin anayasal düzenindeki saygın yerini alan ve sonrasında 1924, 1961 Anayasalarında ve şu anda yürürlükte olan 1982 Anayasasındaki mevcut konumunu muhafaza eden bir Yüksek Denetim Kurumu haline geldi.

Eski kurumlar, ancak eylemleri ve tecrübelerini tarihleri ve zengin kimlikleriyle bütünleştirerek geleceğe bir köprü kurduklarında görevlerini etkin biçimde yerine getirebilir. Bu husus, organik ve kurumsal bağımsızlık geleneği bağlamında kurumsal olarak güçlenen Sayıştay için de geçerlidir.

Kamu denetimi göreviyle mahkeme fonksiyonlarını bünyesinde barındıran ve 150 yıllık bir geçmişe sahip bağımsız bir kurum olarak Sayıştay, yeniçağın beraberinde getirdiği zorluklara uyum sağlamıştır.

Bu görüşü desteklemek üzere EUROSAI üyesi Yüksek Denetim Kurumlarıyla birlikte Sayıştayın, kurumsal özelliklerinde yansıtılan Bağımsızlık temel değerini paylaştığını vurgulamak isterim.

Kamusal faaliyetlerde saydamlık ve hesap verme sorumluluğu yararına Yüksek Denetim Kurumlarının üstlenilen rol, ancak ve ancak bu kurumlar temel bir şart olan bağımsız olmaları temelinde inşa edilirse sağlıklı bir şekilde yerine getirilebilir.

Bildiğimiz üzere 2011’de Portekiz, Lizbon’da gerçekleştirilen EUROSAl’nin 8. Kongresinde 1977’de Lima’da ve 2007’de Meksika’da kabul edilen Deklarasyonlarda ifade edilen önemli ilkeleri tekrar teyit etmeyi ve vurgulamayı amaçlayan Yüksek Denetim Kurumlarının Bağımsızlığına ilişkin bir Deklarasyon kabul edildi.

Bu deklarasyon, kamu yönetiminde saydamlık ve dürüstlüğün sağlanması ve böylece kamuoyunun kamu kurumlarına olan güveninin sağlanması için kamusal denetim fonksiyonunun bağımsızlığının önemini vurgulamaktadır.

Bu bağlamda INTOSAl’nin oynadığı önemli role, yani Lima ve Meksiko Deklarasyonlarında yer alan ilkelerin BM kararlarında küresel bir referans kaynak olarak tanınması amacıyla gösterilen çabaların başarısını gösteren 22 Aralık 2011 tarihli “Yüksek Denetim Kurumlarının (Sayıştayların) Güçlendirilmesi Yoluyla Kamu Yönetiminin Verimlilik, Hesap Verebilirlik, Etkinlik ve Saydamlığının Artırılması” başlıklı 66. BM Genel Kurur Kararına değinmek isterim.

Söz konusu BM Kararında Yüksek Denetim Kurumlarının (Sayıştayların) yalnızca denetlenen kurumdan bağımsız olmaları ve dış etkilere karşı korunmaları halinde görevlerini nesnel ve etkili bir şekilde yerine getirebilecekleri ifade edilmiştir.

Saydamlık ve hesap verme sorumluluğu; iyi yönetim ve demokratik devletler için vazgeçilmez olarak kabul edilen iki asli unsurdur.

Vatandaşların meşru beklentisi, kamu yönetiminin halkın çıkarlarını etkin şekilde gözetmesi ve kamudaki yöneticilerin uzmanlık bilgilerini ve faaliyetlerini toplumun hizmetine sunmalarıdır.

Saydamlık ve hesap verme sorumluluğu, kamu yönetiminin eylemleriyle ilgili sosyal kontrolün icra edilmesine olanak tanır.

Her iki değer; müzakere, karar alma, yürütme veya kontrol yönleriyle kamusal konulara bilinçli bir şekilde müdahil olmaları için vatandaşlara kamu yönetiminin önemli yönlerine ilişkin bilgi sağlar.

Saydamlık ve hesap verme sorumluluğu; ayrıca kanunilik, eşitlik, yansızlık ve kamu yararı gütmeye gibi diğer asli değer ve ilkeler için teminat sağlayıcı bir hizmet görür.

Bizlere rehber ilkeleri gösteren INTOSAl Standartlarının oluşturduğu temel çerçevesinde bu değerlerin, her şeyden önce kendi kurumlarınızca benimsenmesi zorunlu değerler olarak görüldüğünü hatırlamak önemli.

Bu bağlamda 8. EUROSAl Kongresinde bu konuda benimsenen bir sonucu burada yinelemek isterim:

“Örneğin denetim, raporlama, tavsiyede bulunma, iyi uygulamaları vurgulama ve bazı hallerde de yargısal ve yaptırım yetkileriyle Yüksek Denetim Kurumları; hesap verme sorumluluğu kültürünün yerleştirilmesi ve hesap verme sürecinin etkin şekilde işleminin sağlanmasında önemli bir role sahiptir. İlke-tabanlı bir hesap verme sorumluluğu çerçevesinin geliştirilmesi için diğer paydaşlarla da işbirliği yapabilirler.”

EUROSAl Başkanı olarak hem kendi yetki alanlarında hem de karşılıklı işbirliği alanında Yüksek Denetim kurumlarının yararına katkıda bulunmaya dönük güçlü azmine şahit olduğumuz Sayıştayın 150. kuruluş Yıl Dönümüne davet ettiğiniz için bir kez daha teşekkürlerimi ifade etmek isterim.

150. Yıl Dönümü münasebetiyle Sayıştayı tebrik eder ve en iyi dileklerimi sunarım.

Çok teşekkürler.

ARABOSAI Başkanı Dr. Usame Cafer Fakih'in Konuşması



Ekselansları Dr. Abdullah Gül, Türkiye Cumhuriyeti Cumhurbaşkanı,
Ekselansları Sn. Recep Tayyip Erdoğan, Türkiye Cumhuriyeti Başbakanı,
Ekselansları Sn. Cemil Çiçek, Türkiye Cumhuriyeti TBMM Başkanı,
Sayın Dr. Recai Akyel, Türkiye Cumhuriyeti Sayıştay Başkanı,
Hanımefendiler ve Beyefendiler,

Bu tarihi kutlamaya katılmak ve Türk Sayıştayının 150. Kuruluş Yıl Dönümü kutlamalarında sizlerin sevincini ve mutluluğunu paylaşmak benim için büyük bir ayrıcalık ve onurdur.

Bu kutlu günde konuşma yapmak üzere beni davet ettiği için ve bizlere gösterilen sıcak karşılama ve cömert misafirperverlikten ötürü sevgili kardeşim ve meslektaşım Doç. Dr. Recai Akyel'e müteşekkirim.

Bu vesileyle dönüm noktası niteliğindeki bu yıl dönümünde Sayıştayın bu etkileyici uzun tarihinde kaydettiği olağanüstü başarılarından ötürü en içten tebriklerimi sunar ve önümüzdeki yıllarda Sayıştaya bu büyük ülkeye hizmet ederken daimi başarı ve daha müreffeh bir gelecek dilerim.

Ekselansları,

Hanımefendiler ve Beyefendiler,

Bugün geriye dönüp baktığımızda Sayıştayın bu büyük ulusun tarihinde ne kadar köklü bir geçmişe sahip olduğunu fark ediyoruz. Sayıştay, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde birçok yüksek denetim kurumu kurulmadan çok daha önce padişah fermanıyla 1862'de kuruldu; Büyük Millet Meclisinin güçlü himayesi ve desteğiyle birlikte Sayıştaya yargı yetkisi ve çok sayıda sorumluluk verildi. Engin tecrübesi ve kapsamlı bilgi birikimiyle zenginleşen bu uzun tarih, son yıllarda Sayıştayın şahit olduğu kayda değer ilerleme ve başarılarla da büyük katkı sağladı.

Modern, bağımsız, profesyonel, saydam ve sürdürülebilir bir kamu denetimi ve hesap verme sorumluluğu sistemi için güçlü bir zemin hazırlamaya yönelik yıllardır devam eden ortak çabalarımız ve sürekli mücadelelerimizden sonra şimdi Sayıştayın sadece ülke içerisinde değil ama aynı zamanda hem bölgesel hem de uluslararası düzeyde iyi yapılandırılmış, olgun ve son derece saygın bir kurum olduğu büyük bir güvenle söylenebilir.

Ekselansları,

Hanımefendiler ve Beyefendiler,

İşbirliği, karşılıklı deneyim ve bilgi paylaşımı ilkeleri; Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatının (INTOSAI) temel yapı taşlarını oluşturur. 1950'lerin başlangıcından buyana en iyi mesleki uy-

gulamalara uygun olarak görev ve yetkilerini yerine getirmek amacıyla kurumsal kapasitelerini artırmak üzere bilgi ve deneyim paylaşımında bulunmalarına ve işbirliğini güçlendirmelerine olanak verecek bir platform oluşturma teşebbüsüyle çok sayıda yüksek denetim kurumu arasında çeşitli girişimlerde bulunuldu ve görüşmeler yapıldı.

1953'te INTOSAI'nin kurulmasıyla birlikte bu girişimler ve çabalar, meyvesini verdi. Bu yeni kurulan Teşkilatın ilk Kongresi, aynı yıl dört kıtadan 34 Yüksek Denetim Kurumunun katılımıyla gerçekleştirildi.

Son altmış yılda INTOSAI'nin üye sayısı 190'a ulaştı. Bu rakam, kendi üyeleri arasında olduğu kadar aynı ilgi alanlarına ve amaçlara sahip diğer kuruluşlarla da karşılıklı faydalı işbirliğinin artan önemine tüm üye ülkelerin duyduğu kuvvetli inancı ortaya koymaktadır.

Bugün yüksek denetim kurumlarının yönetişimi destekleme, saydamlığı ve hesap verme sorumluluğunu arttırma ve yolsuzlukla mücadelede önemli rol oynadığı yaygın olarak kabul edilmektedir. Milli kaynakların ve kamu parasının; tüm vatandaşlara yarar sağlayacak şekilde, tutumlu ve verimli harcanması ve usulünce hesabının verilmesini temin ederek kamu menfaatine hizmet etmede yüksek denetim kurumları, eşsiz bir konuma sahiptir.

INTOSAI ve üyeleri; bağımsızlık, dürüstlük, profesyonellik, güvenilirlik ve yenilik ilkelerine her zaman büyük önem atfetmiştir. Bu nedenledir ki INTOSAI, "Karşılıklı Deneyim Herkese Yarar Sağlar" ifadesini sloganı olarak kabul etti.

Bu güçlü istek, INTOSAI ve Birleşmiş Milletler Sosyal ve Ekonomik Konsey (ECOSOC) arasında 1962'de düzenlenen ilk toplantıda da ortaya konuldu. Amaç, bu yeni kurulan Teşkilatın temel hedeflerini ve ana değerlerini vurgulamak ve işbirliği için yeni ufuklar açmaktır. Bunun bir sonucu olarak 1970'de INTOSAI'ye Uluslararası Hükümet Dışı Kuruluş statüsü verildi.

Denetimin temel prensipleri ve kavramlarını ortaya koymak ve Yüksek Denetim Kurumlarının bağımsızlığı, kapasite geliştirme ve bilgi paylaşımının önemini vurgulamak amacıyla 1977'de düzenlenen 9. INTOSAI Kongresinde Lima Deklarasyonu kabul edildi. Ayrıca Yüksek Denetim Kurumlarının bağımsızlığını daha fazla artırmak ve kamu sektöründe mali denetim ilkelerini belirlemek amacıyla Meksiko Deklarasyonu benimsendi.

Ekselansları,

Hanımfendiler ve Beyefendiler,

INTOSAI, 50. kuruluş Yıl Dönümünü Ekim 2003'te kutladı ve Teşkilatın tarihinde bir dönüm noktası niteliğinde olan ve 21. yy'ın berberinde getirdiği zorluklarla başa çıkmada ileriye yönelik büyük bir adım olan ilk Stratejik Planını kabul etti. Bu planın temel amacı, eylemleriyle başkalarına örnek olan uluslararası model bir kuruluş olma tutkusuyla birlikte INTOSAI'nin çalışmalarını düzenlemek, yönlendirmek ve stratejik amaçlarını tanımlamaktır.

Ekselansları,

Hanımfendiler ve Beyefendiler,

Lima ve Meksiko Deklarasyonlarının tanınmasıyla ve bağımsızlıklarını güçlendirme ve onurlu görevlerini yerine getirme yolunda tüm Yüksek Denetim Kurumlarının yıllarca gösterdiği sıkı çalışma ve güçlü azim sonucunda 66. BM Genel Kurulu, Aralık 2011'de "Yüksek Denetim Kurumlarının (Sayıştayların) Güçlendirilmesi Yoluyla Kamu Yönetiminin Verimlilik, Hesap Verebilirlik, Etkinlik ve Saydamlığının Artırılması" başlıklı Kararı kabul etti.

Söz konusu Karar, INTOSAI tarihinde bir kilometre taşıdır. Karar metninde Genel Kurul şu hususları ilk defa kabul etmiştir:

1. Yüksek Denetim Kurumlarının (Sayıştayların) yalnızca denetlenen kurumdan bağımsız olmaları ve dış etkilere karşı korunmaları halinde görevlerini nesnel ve etkili bir şekilde yerine getirebileceklerini kabul etmiştir.

2. Birleşmiş milletler ayrıca Binyıl Kalkınma Hedeflerini de içeren uluslararası kabul görmüş kalkınma hedefleri ve ulusal kalkınma amaç ve önceliklerinin gerçekleştirilmesine olanak sağlayacak şe-

kilde kamu yönetiminin verimlilik, hesap verebilirlik, etkinlik ve saydamlığını artırmada Yüksek Denetim Kurumlarının (Sayıştayların) önemli rolünü kabul etmiştir.

3. Birleşmiş Milletler; güçlendirilmiş Yüksek Denetim Kurumları (Sayıştaylar) aracılığıyla verimlilik, hesap verebilirlik, etkinlik ve saydamlığı sağlayarak iyi yönetişimi desteklemek amacıyla Üye Devletleri ve Birleşmiş Milletlerin ilgili kuruluşlarını, kapasite geliştirme alanı da dahil olmak üzere Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütüyle işbirliğini sürdürmeleri ve bu işbirliğini güçlendirmeleri yönünde teşvik etmektedir.

Ekselansları,

Hanımfendiler ve Beyefendiler,

Sayıştayın 150. Kuruluş Yıl Dönümünü kutlarken bu; aynı zamanda Yüksek Denetim Kurumları olarak bizlerin, başarılarımızdan söz etmemiz ve önümüzdeki zorluklar üzerinde düşünmemiz için de bir fırsattır. İnaniyorum ki iyi yönetişimin sağlanması, saydamlığın artırılması, hesap verme sorumluluğunun işletilmesi, yolsuzlukla mücadele ve dürüstlüğün muhafaza edilmesinde güvenilir ve inanılır kurumlar olarak çalışmalarımızın kattığı değer ve sağladığı faydalar; vatandaşların, medyanın, toplumların, parlamentoların ve genel olarak tüm dünya toplumlarının takdirini kazanırken bu yıl dönümü, bizim uzun yolculuğumuzda diğer bir kilometre taşı olacaktır.

Bu tarihi kutlamada bizleri bir araya getirdiği ve hepimize gösterdiği sıcak karşılama ve cömert misafirperverlikten ötürü ev sahibimiz Doç. Dr. Recai Akyel'e bir kez daha teşekkürlerimi sunmama izin veriniz. Türkiye Cumhuriyetine ve onun mükemmel halkına en kalbi tebriklerimizi sunmak isterim.

Beni dinlediğiniz için teşekkür ederim.



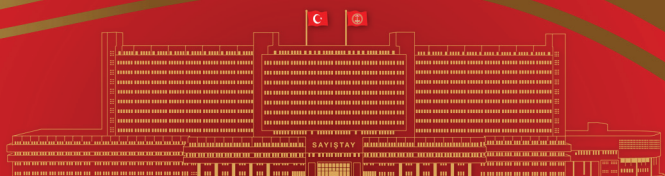


SAYIŞTAY

150. KURULUŞ YILDÖNÜMÜ

KUTLAMA ETKİNLİKLERİ

- **“Sayıştay Tarihi” Konulu Konferans**
Sunuş: Prof. Dr. Ahmet AKGÜNDÜZ
Tarih: 14 Mayıs 2012 • Yer: Sayıştay Konferans Salonu • Saat: 14:00
- **Başarılı Olan Yönetim Mensuplarımıza “Başarı Belgesi” Verilme Töreni**
Tarih: 16 Mayıs 2012 • Yer: Sayıştay Konferans Salonu • Saat: 14:00
- **TBMM ve Sayıştay Futbol Takımları Arasında Özel Müsabaka**
Tarih: 17 Mayıs 2012 • Yer: MTA Futbol Sahası • Saat: 10:00
- **Mensuplarımıza Plaket Töreni**
Tarih: 18 Mayıs 2012 • Yer: Sayıştay Konferans Salonu • Saat: 14:00
- **TRT Özel Programı “Akşam Sefası”**
Tarih: 22 Mayıs 2012 • Yer: TRT Arı Stüdyosu • Saat: 19:30
- **“Kamu Zararı” Konulu Panel**
Moderatör: Prof. Dr. M. Kamil MUTLUER
Tarih: 24 Mayıs 2012 • Yer: Sayıştay Konferans Salonu • Saat: 14:00
- **Sayıştay 150. Kuruluş Yıldönümü Kutlama Töreni**
Tarih: 29 Mayıs 2012 • Yer: Sheraton Ankara Hotel • Saat: 10:30
- **Uluslararası Sempozyum**
Tarih: 29 Mayıs 2012 • Yer: Sheraton Ankara Hotel • Saat: 13:45





T.C.
SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI
Yayın İşleri Müdürlüğü
06100 Balgat / ANKARA

www.sayistay.gov.tr

ISSN : 1300 - 1981