

**ARAŞTIRMA VE TASNİF GRUBU**

**BİLGİ NOTU**

*(Hesap Verme Sorumluluğu Hk.)*

**KAMU SEKTÖRÜNDE  
HESAP VERME SORUMLULUĞU  
DÜZENLEMELERİNE  
GENEL BAKIŞ\***

Çeviren

Baran ÖZEREN  
Uzman Denetçi

**16 MAYIS 2001**

---

\* Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun (IFAC) Kamu Sektörü Komitesi tarafından 30 Kasım 2000 tarihinde hazırlanan "*Kamu Sektöründe Kurumsal Yönetişim: Yönetim Kurulu Perspektifi*" başlıklı dokümanın İkinci Bölümü'nden dilimize aktarılmıştır.

*Internet Adresi: [www.ifac.org](http://www.ifac.org)*

# **KAMU SEKTÖRÜNDE HESAP VERME SORUMLULUĞUYLA İLGİLİ DÜZENLEMELERE GENEL BİR BAKIŞ**

021. Kamu sektöründeki kurumsal ve organizasyonel düzenlemelerin ülkeler ve yetki alanları itibariyle farklılıklar göstermesine karşın, kurumsal yönetim prensiplerinin idarî düzenlemelerin tümüne uygulanabileceği kabul edilmektedir.
022. Pek çok ülkede etkin kurumsal yönetim için genel bir çerçeve oluşturulmasında ve bu çerçevenin sürdürülmesinde farklı roller ve fonksiyonlar söz konusudur. Bu bölüm kamu sektöründeki genel kurumsal yönetimle ilgili oyuncuların ana fonksiyonlarını topluca ele almayı hedeflemektedir.

## **KURUMSAL YÖNETİŞİMİN GENEL ÇERÇEVESİNİ BELİRLEME SORUMLULUĞU**

023. Yurttılara karşı finansal hesap verme sorumluluğunun niteliğini ve düzeyini gösteren mevzuatın yapısını ve bu yapının aslî unsurları olan organlarını, genellikle, ulusal kültüre ilişkin normlar ve değerler ile kurallar ve talimatlar belirler. Pek çok ülkede yönetişimin genel çerçevesini belirleme sorumluluğu, çoğunlukla, yurttışlar adına yasamanın ve/veya yürütmenin icraî organlarının sorumluluğu altındadır.
024. Kurumsal yönetişimin genel çerçevesiyle ilgili olarak sözü edilen grupların rolleri, çoğunlukla, birbirleriyle kesişir. Örneğin; Yasama, mevzuatın ya da gözetim kurumlarının oluşturulması bakımından girişimde bulunabilir veya bu konuda yetki verebilir ve Yürütme (politik yöneticiler olarak Bakanlar) tarafından formüle edilen yönetişim politikalarını onaylayabilir ya da bunlar hakkında yorumda bulunabilir.
025. Kaynak kullanım performansı ve varlıkların yönetimi bakımından Parlamentonun hükümetten etkin biçimde hesap sorabilmesi için önemli olan husus hükümetin raporlama biriminin yetki alanı konusundaki açıklıktır. Hesap verme sorumluluğu elverişli ve eksiksiz bilgi edinilmeden etkin olamaz.
026. Uygun yönetişim düzenlemelerinin kontrol edilen bütün kuruluşlarda uygulanmasını sağlamak üzere, Yürütmenin diğer kuruluşları ve kamu dairelerini (agencies) kontrol altında tutma sorumluluğunun bulunması alışlagelmiş bir uygulamadır. Kurumsal yönetişim tavsiyelerine uyulmasını sağlamak için, uygun mekanizmaları oluşturmadan kontrol edilen kurumu sadece görevlendirmek yeterli değildir. Hükümet en nihaî kontrol edici kuruluş olduğundan, bu tür kontrol edilen yönetim kurullarının da, aynı şekilde, kontrolleri altındaki kuruluşların yönetişimini sağlamak sorumluluğu bulunmaktadır.
027. Kontrol tanımına güçlü bir raporlama biriminin dahil edilmesi önkoşul olduğundan, bir kuruluşa finansal yardımda bulunulması durumunda, bu kuruluş, kaçınılmaz olarak, hükümetçe kontrol edilen kuruluşlar arasında değerlendirilmez. Ancak, temin edilmiş finansal destek bakımından hükümetin paranın karşılığını alabilmesi bakımından finansal yardımı sağlayan Yürütmenin hesap sorması gerekir. Finansal destekte bulunan kuruluş, genellikle, yürütmeden yeterli ve elverişli bilginin raporlanmasını talep eder.



032. Finansal izin ve yetki vermesinden dolayı, finansal ilişkilerin yönetiminden, kendilerine tevdi edilen kaynakların kullanımından ve elde edilen sonuçlardan hükümeti ve onun icraî kuruluşlarını sorumlu tutabilmesi için Yasamanın hak ve sorumlulukları bulunmaktadır. Hesap verme sorumluluğu, aslında, tevcih edilen sorumluluğa karşılık verme yükümlülüğüdür. Hesap verme sorumluluk ilişkisi için en az iki grubun mevcudiyeti gerekir: sorumluluğu dağıtan ve bu sorumluluğun yerine getirilmesini sağlamaya dönük biçimde rapor vermeyi kabul eden. Bu nedenle, Yasama, kamu sektöründeki kurumsal yönetişimin genel çerçevesi içinde önemli bir rol oynar.
033. Bütçeler yoluyla icraî makamların istifadesine sunulan kamu fonlarının harcanmasıyla ilgili olarak Yasamanın denetim yapması gerekir. Bu, genellikle, kamu sektörü kuruluşlarının yıllık raporlarının incelenmesi, çalışma standartlarının değerlendirilmesi ile Yüksek Denetim (Bkz. Paragraf 038) ve söz konusu yürütme tarafından hazırlanmış çeşitli denetim raporlarında yer alan olgulara dayalı tavsiyelerde bulunulması şeklinde olur. Şeffaflık açısından bu tür oturumların kamuya açık olması gerekir.
034. Hesap verme sorumluluk çevrimi, genellikle, yüksek denetim kurumunun ilgili kurumda inceleme yaparak rapor hazırlaması, bu raporun Yasama tarafından dinlenmesi, Yasamanın Yürütmeye tavsiyelerde bulunması ve Yürütmenin cevap vermesi şeklinde dört adımdan oluşur. Çevrimin etkinliği bu dört adımın tümünün tamamlanması sırasında geçen zamana bağlıdır.
035. Yasamanın, ayrıca, yüksek denetim kurumunca sunulan performans inceleme raporlarını değerlendirmesi gerekir. Yasamanın performans inceleme raporundan yararlanma ölçüsü, başka konuların yanı sıra, hesap verme sorumluluk çevriminin üretkenliğine bağlıdır. Yüksek denetim kurumunun Yasama tavsiyelerine karşı ilk yaklaşımı ve uygulamaları incelemek suretiyle performans denetimlerinin sonuçlarını izlemesi gerekir.
036. “Anglo Saxon” ülkelerinin bir çoğunda, Yüksek Denetim Kurumunun denetim raporlarının inceleme sorumluluğunun yerine getirilmesini bir Kamu Hesapları Komisyonu (Public Accounts Committee) sağlar. Diğer ülkelerde ise başka yapılar denetim sorumluluğunun yerine getirilmesine yardımcı olur; örneğin, Fransa’da kamu sektörü kuruluşları Meclis ve Senatodaki Maliye Komisyonlarınca denetlenir.
037. Yasama Organlarının pek çoğundaki Komisyon sistemleri toplumdaki kamu gücünü kullananların sorumlu tutulmalarına çok uygundur. Yasama organlarındaki çeşitli Komisyonlar, genellikle, hesap verme sorumluluğunun etkin bir biçimde yerleştirilebilmesi için farklı uzmanlık alanlarına sahiptir. Ancak, hesap verme sorumluluğunun geleneksel sistemi, yurttaşlarca demokratik bir seçimde, hesap sorulan seçilmiş kişiler (Yürütme/Parlamento) aracılığıyla zayıf ve etkisiz bir hale getirilebilir. Örneğin; kimi durumlarda, Yasama organı, sermayesi kamuya ait kuruluşlar (government-owned-entities) üzerindeki mevcut etki gücünü sınırlandırabilir. Bu nedenle, merkezi olarak kontrol edilen ve kaynak aktarılan kuruluşların mahallî ihtiyaçlara ve sorulara karşılık verebilmesi ve iyi yönetim düzenlemelerinin paydaşlarla (stakeholders) iletişimi kolaylaştırmaya elverişli olması önemli hususlardır. Aşağıdaki bölümler bu tür kuruluşların yönetim kurulları tarafından uyulacak kurumsal yönetişim tavsiyelerini ele almaktadır.

## **DIŞ DENETİMİN BAĞIMSIZ GÜVENCE VERME FONKSİYONU**

038. Pek çok ÷lkede parlamento adına yapılan denetimin, genellikle, Yüksek Denetim Kurumu (Genel Denetçi, Genel Komptrolör, Denetim Komisyonu veya Hesap Mahkemesi) olarak oturmuş bir hüviyeti bulunmaktadır. Ancak, kamu sektörü kuruluşlarının denetiminin özel sektör denetçilerince yürütüldüğü istisnalar da olmaktadır. Yüksek Denetim Kurumlarının çoğu INTOSAI (Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Organizasyonu) üyesidir.
039. INTOSAI'in Lima Deklarasyonu kamu denetimi ile ilgili hedefleri ve konuları ayrıntılı biçimde ele almıştır.
040. İyi yönetim ve hesap verme sorumluluğu kamu sektörü kuruluşlarının kendi finansal raporlarını hazırlamaları ve yüksek denetim kurumunun bu raporların kullanıcılarına raporların doğru sunumu hakkında bağımsız ve tarafsız bir görüş açıklamasıyla (finansal/doğrulama denetimi) güvence vermesiyle güçlenmektedir.
041. Dış denetim elemanlarının inceleme yaparken genel kabul görmüş denetim standartlarına uymaları gerekir.
042. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun (IFAC) Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesince Kamu Sektörü Perspektifi- Uluslararası Denetim Standartları yayımlanmıştır. Uluslararası Denetim Standartları finansal tabloların doğruluğuna ve güvenilirliğine ilişkin incelemelerde başvuru ana prensiplerle ilgili uygulamaları ve prosedürleri açıklamaktadır. Uluslararası Denetim Standartlarının belirli uygulamaları, özellikle, kamu sektörü kuruluşlarının denetimiyle ilgili olduğunda, kamu sektörü koşullarına uyacak biçimde açıklanmaya ve ilaveler yapılmaya ihtiyaç gösterebilir ve bu Kamu Sektörü Perspektifinin kapsamı sayesinde gerçekleşir. Kamu Sektörü Perspektifi bulunmadığı takdirde, ana prensipler ve ilgili uygulamalar daha fazla açıklama ve ilave yapılmaksızın kamu sektörü koşullarına uygulanabilir. INTOSAI'in Denetim Standartları Komitesi de INTOSAI Denetim Standartlarını hazırlamıştır. Bu standartlar emredici uygulamalar olmakla birlikte, "iyi uygulamalar" hakkında yüksek denetim kurumları arasındaki fikir birliğini göstermektedir.
043. Kamu sektörü kuruluşlarının finansal tabloları, özel sektör kuruluşlarının finansal tablolarında yer alan bilgiden farklı ya da bu bilgiye ek bilgi içerebilir. Örneğin; Yasama tarafından belirlenen limitler dahilinde bir dönemin harcamalarının karşılaştırılması. Böyle durumlarda denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ile genişliğine ve denetçi raporuna göre uygun değişikliklerin yapılması gerekebilir.
044. Finansal tablolar denetiminin bütün yönleri bakımından Uluslararası Denetim Standartlarına başvurulması gerekirse de, bu standartlar yasalara uygunluk ve performans denetimleri veya iç kontrolün raporlanması veyahut da kamu menfaatlerinin bulunabileceği diğer konuların raporlanması türünden başka konularda uygulanamaz.
045. Yüksek denetim kurumlarının;
- harcamanın izin verilen amaçlar doğrultusunda ve bunları düzenleyen mevzuata uygun olup olmadığını (düzenlilik/uygunluk denetimi),

- verimliliği, etkinliği ve tutumluluğu sağlamak üzere gerekli özenin gösterilip gösterilmediğini (performans/paranın karşılığı denetimi), raporlamaları da gerekebilir

## **MUHASEBE STANDARTLARININ BELİRLENMESİ VE BUNLARA UYGUNLUĞUN İZLENMESİ**

046. Hesap verme sorumluluğunu yerine getirdiğini kanıtlamaya çalışan Yürütme işe genellikle, doğru finansal raporlamaya başlar. Gelişkin muhasebe standartları benimsendiğinde ve bu bilgi daha sonra bağımsız denetime tabi tutulduğunda, gelişkin kaliteli bilgi rapor edilir. Bu nedenle, finansal bilginin güvenilirliğine, doğruluğuna ve şeffaflığına katkıda bulunan muhasebe standartlarıyla uyum içinde olunması finansal hesap verme sorumluluğunu güçlendirmektedir.
047. Muhasebe standartları, belirli türdeki işlemlerin ve diğer ilişkilerin finansal tablolarda nasıl gösterilmesi gerektiğini belirleyen emredici ifadelerdir. Dolayısıyla, muhasebe standartlarıyla uyum, normalde, finansal tabloların doğruluğunu ve güvenilirliğini göstermek bakımından kaçınılmaz bir zorunluluktur.
048. IFAC Kamu Sektörü Komitesi “Standartlar Projesi”nin bir parçası olarak muhasebenin tahakkuk esasına göre uygulanması için kamu sektörü kuruluşlarınca başvuru olan Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (UKSMS) şeklinde bir dizi tavsiye edilmiş muhasebe standartları seti hazırlamaktadır. Komite, ayrıca, nakit esasına dayalı muhasebe kullanan kuruluşlar için raporlama koşullarını gösteren bir standart hazırlamaktadır. Kamu sektörü kuruluşlarının sözü edilen Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları ile uyum sağlanmasını teşvik etmeleri gerekir.
049. Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesince yayımlanan Uluslararası Muhasebe Standartlarının kamu sektöründeki muadili olacak ve uygun düştüğü ölçüde, bu standartları oluşturacaktır. Standartlar Projesinin bir bölümü olarak şimdiye kadar tahakkuk esasına dayalı muhasebe için geçerli 8 adet Standart yayımlanmıştır:
- UKSMS 1 Finansal Tabloların Sunumu
  - UKSMS 2 Nakit Akış Tabloları
  - UKSMS 3 Dönem İçi Net Fazla ve Açık, Esaslı Yanlılıklar ve Muhasebe Politikalarında Değişiklikler
  - UKSMS 4 Döviz Oranlarındaki Değişikliklerin Etkileri
  - UKSMS 5 Borçlanma Maliyetleri
  - UKSMS 6 Konsolide Edilen Finansal Tablolar ve Kontrol Edilen Birimlerin Muhasebesi
  - UKSMS 7 Ortaklıklarda Yatırım Muhasebesi
  - UKSMS 8 Ortak Girişimlerdeki Menfaatlerin Muhasebesi
050. IFAC’ın Kamu Sektörü Komitesi, geçenlerde, “Kamu Finansal Raporlaması: Muhasebe Konuları ve Uygulamaları” başlıklı bir Araştırma yayımlamıştır. 11 numaralı Araştırma; finansal raporlamayla ilgili sorunların tespit edilmesinde her düzeydeki hükümete yardımcı olmayı hedeflemektedir. Söz konusu Araştırma hem tahakkuk hem de nakit esaslı muhasebenin etraflı bir şekilde tanımını yapmakta ve her iki esasa göre

hazırlanmış finansal tablo örneklerini ihtiva etmektedir. Araştırma ayrıca, her iki muhasebe esasına göre ortak uygulamalara değinmekte ve söz konusu esaslar dahilinde değişik örneklerini sunmaktadır. Muhasebe esasını değiştirmek veya muhasebe politikalarını geliştirmek isteyen hükümetler muhasebe esası ve bu esasa göre hazırlanmış finansal tabloların içerikleriyle ve biçimleriyle bağlantılı muhasebe politika konularında bu dokümandan kaynak olarak yararlanabileceklerdir. Bu çalışma, muhasebe esasının değiştirilmesinde ve nihayetinde, hükümetlerin finansal tablolar arasında ve içinde daha fazla mukayese yapmasına katkıda bulunabilir. Araştırma bir muhasebe standardı oluşturmamakla birlikte, belirli muhasebeleştirme muamelelerini reddetmektedir.

### **Standart-Belirleme Düzenlemeleri**

051. Farklı yetki alanlarında farklı standart belirleme düzenlemeleri mevcuttur. Her yetki alanı içindeki kurallar ve talimatlar kamu sektörü kuruluşlarının genel amaçlı finansal tablolarıyla ilgili konuları düzenlemektedirler. Mevzuat; hukukî gereklilikler, finansal raporlama direktifleri ile talimatlar ve/veya hükümetçe, düzenleyici organlarca ve/veya ilgili meslekî yetki alanlarında söz sahibi meslekî kuruluşlarca muhasebe standartları biçiminde olabilir.
052. Finansal raporlamayı düzenleyen mevzuat; finansal tabloların doğru ve güvenilir tarzda sunulmasını ve genel kabul görmüş muhasebe uygulamalarını oluşturan standartların açık ve seçik bir tanımı yapılmaksızın bu uygulamalara göre hazırlanmasını gerektirdiğinden, standartlara yorum esnekliği getirilebilir. Sağlıksız muhasebe uygulamaları, sadece kuruluşların pek çoğu benimsedi diye genel kabul görmüş muhasebe uygulamaları olarak tatbik edilebilir. Finansal tabloların, kullanıcılar için objektif bir görünüm sağlamak ve doğru bir sunum sergilemek yerine, performansı olumlu bir biçimde göstermesi finansal tablo kullanıcılarını yanıltabilir. Bu endişeyi gidermek için yasa koyucu mevcut statü içinde belirli standartlar setiyle uygunluğu aramak suretiyle muhasebe standartlarına yasal destek sağlar.
053. Standart-belirleme süreci herhangi bir özel kuruluştan bağımsız olduğunda, standartlar daha güvenilir biçimde algılanacaktır. (bir hükümetin hazırlayıcı ya da kontrol edici organ olarak standartları belirlemesi durumlarını karşılaştırın.)
054. Sözü edilen standartlara uygunluğun izlenmesi de finansal raporlama sürecinin güvenilirliğini ve şeffaflığını güçlendirebilir. Ana hedef, standartlara uyum aracılığıyla, bunlara uymayanların cezalandırılması ya da yaptırım uygulaması değil, finansal tablolarda elde edilecek doğru sunumun geliştirilmesi olabilir.
055. Bir kamu sektörü kuruluşunun yönetim kurulu veya en üst düzey yöneticisi, esasen finansal tablolardan sorumludur ve paydaşlara sunulan hizmetlerin sorumluluğunu üstlenmiş bulunmaktadır. Yönetim kurulu ya da en üst düzey sorumlu yöneticinin kuruluş muhasebe standartlarına uyup uymadığının sorgulanması durumunda, kuruluş paydaşlarla yıllık genel bir toplantı yapmayabilir. Dahası, uygun durumlarda, daha dar gruplara ve diğer gruplara muhasebe standartlarıyla uygunluğun sorulmasını sağlayacak bir mekanizmaya ihtiyaç duyulabilir. Özel sektördeki kimi yetki alanlarında bir İnceleme Paneli veya benzer bir kurul bu izleme fonksiyonunu yerine getirir. Olumlu sonuçlara göre kamu sektöründe benzer düzenlemeler yapılabilir.