

Türkiye’de Bütçenin Yasama Organı Tarafından Denetimi ve Sayıştay’ın Konumu

DOI NO: 10.5578/jss.57319

Ufuk SELEN*
Mustafa TAYTAK**

Geliş Tarihi: 20.09.2016

Kabul Tarihi:09.06.2017

Özet

Bütçe hakkını elinde bulunduran yasama organının, bütçe kanunuyla hükümete verilen izin ve yetkinin belirlenen sınırlar içerisinde kullanılıp kullanılmadığını denetlemesi kaçınılmazdır. Bütçenin denetimi teknik donanımı gerektirdiğinden yasama organına bu konuda yardımcı olan en temel kurum ise Türk Sayıştay’ıdır. Bu bağlamda Türk bütçe sistemi içerisinde Sayıştay denetiminden hem bütçe hakkını tesis etmesine hem de kamu harcamalarında etkinliğin sağlanmasına yönelik faaliyet göstermesi beklenmektedir. Çalışmamızda 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile güçlendirilmiş olan Sayıştay’ın bütçenin yasama organı tarafından denetiminde nasıl bir role sahip olduğunu, bu rolü yerine getirirken oluşan ve oluşması muhtemel olan aksaklıkların neden kaynaklandığını/kaynaklanabileceğini ortaya koymaya çalıştık. Sonuç olarak Sayıştay denetimlerinin yaptırımdan uzak olması, yürütmenin keyfi kaynak kullanımını engelleme fonksiyonunu yerine getirmede yetersiz olması gibi nedenlerden dolayı Sayıştay’ın bütçenin yasama denetiminde etkin bir şekilde rol alamadığı görülmüştür.

Anahtar Kelimeler: Bütçe, Kamu Harcamaları, Denetim, Türk Sayıştay’ı

Audit of Budget by Legislature and Position of Court of Account in Turkey

Abstract

It is inevitable that the legislative power having the budget right to control whether permissions and powers granted to government by budget law are used within the defined limits. Since budget control requires technical features, the main organization helping the legislative power is Turkish Court of Account. In this context, audit by Court of Account in Turkish budgetary system is expected to act both for

* Uludağ Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Maliye Bölümü, uselen@uludag.edu.tr

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

establishing power of purse and providing the effectiveness in public expenditures. In our study we have tried to put forward what kind of roles Court of Account empowered by 6085 numbered Court of Account Law has in the audit by legislative power and what are the troubles which may occur and now occur in fulfilling this role arise or may arise to sum up, the reasons such as Court of Account controls without sanctions, insufficient executive power in fulfilling the function of preventing the arbitrary use of sources are considered as the biggest obstacle for the effective role of Court of Account in legislative control of the budget.

Key Words: Budget, Government Expenditure, Audit, Turkish Court of Account

Jel Code: H6, H5, H83, M42

Giriş

Yasal düzeyde toplumsal uzlaşıyla belirlenmiş kurallara bağlı bir yönetim günümüzde en başarılı yönetim şekli olarak kabul görmektedir. Ancak kuralların uygulayıcısı konumundaki yürütme organının kurallara kendiliğinden sadık kalmasını beklemek çok iyimser bir tutumdur. Bu bağlamda kamu yönetiminde yürütmenin kurallara sadık kalmasını sağlamak için denetim mekanizmasının iyi kurgulanması ve etkin biçimde çalıştırılması önem arz etmektedir. Söz konusu durum kamu mali yönetimi için de geçerlidir.

Dolayısıyla demokratik toplumlarda, yürütme organının keyfi kaynak kullanımının önlenmesi ancak kaynak kullanımının sınırlandırılmasıyla mümkün olabilmektedir. Bunu gerçekleştirecek başlıca araç ise “bütçe”dir. Genel bir tanımlamayla bütçe, yasama organı tarafından yürütme organına ilgili mali yıl içinde gelirlerin toplanması ve harcamaların yapılması konusunda yetki veren kanun (ve/veya belge) olarak tanımlanmaktadır.

Kamu idaresinde verilen her bir yetkinin sınırlarının iyi tanımlanması ve yetki kullanımının tanımlanan sınırlar içinde yapılıp yapılmadığının denetlenmesi kaçınılmazdır. Bu kaçınılmazlık, yürütmenin keyfi uygulamalardan uzak bir yönetim sergilemesini garanti altına alınmak istenmesinden kaynaklanmaktadır. Yönetimde keyfiliğin önlenmesinde, yetki kullanımının denetlenmesi yanında, denetim sonuçlarının yargılanarak gerekli durumlarda yaptırıma bağlanması da önemli bir unsurdur. Yürütme organı tarafından devredilmiş yetkiyle kullanılan gelir toplama ve harcama yetkisinin denetimi de bu yetkiyi veren yasama organı tarafından kullanılmaktadır. Yasama organı bütçenin denetim yetkisini, bütçe denetim sürecinde yaşanan aksaklıklardan dolayı layıkıyla yerine getirememektedir. Bu bağlamda bütçenin dolaylı denetiminde yasama organına yardımcı olan Sayıştay’a büyük görev ve sorumluluklar düşmektedir.

Bu kapsamda çalışmanın temel amacı, yasama organı adına denetim gerçekleştiren Sayıştay'ın, denetim ve raporlama görevinin kamu harcamalarında etkinliği sağlama noktasındaki temel fonksiyonunun sorgulanması ve Sayıştay denetimlerinin yürütmenin keyfi kaynak kullanımını engelleme fonksiyonunu yerine getirmedeki etkinliğini tespit etmek olarak tanımlanmıştır.

1. Bütçe Hakkı Kavramı ve Bütçe Denetim İlişkisi

Bu başlık altında bütçe hakkı kavramı tanımsal özellikleri ve bu hakkın etkin biçimde kullanımını belirleyen faktörler ortaya koyulacaktır. Ayrıca, bütçe hakkının etkin olarak kullanılabilmesi açısından bütçe denetimi ile olan ilişkisi ve önemi açıklanarak bütçe denetiminin boyutları üzerinde durulacaktır.

1.1. Kavramsal Olarak Bütçe Hakkı

Tarihi süreç içerisinde yönetim şekillerinin esasen yöneten ve yönetilen arasındaki hak ve yükümlülük paylaşımları konusunda verilen mücadelelerin sonucuna bağlı olarak oluştuğu söylenebilir. Bu kapsamda temel ekonomik ve toplumsal haklar bağlamında gelişen bütçe hakkı, yönetim sistemi içinde yöneten, yönetilen ve denetleyen arasındaki güç paylaşımlarının temel ilkelerini ortaya koyan bir kavram olarak gelişmiştir (Yılmaz ve Biçer, 2010:204). Bu süreçte gelir ve harcamaların niteliğini ve niceliğini belirleme yetkisinin kime ait olduğu konusunda yaşanan mücadelelerin sonucunda halk temsilcilerinin bütçe üzerinde elde ettikleri, yürütmenin vergi toplamasına izin verme ve harcama yapmasına onay verme yetkilerinin bütünü "bütçe hakkı" olarak kavramsallaştırılmıştır (Yılmaz ve Biçer, 2010:204).

Edizdoğan ve Çetinkaya, Torun'a atfen bütçe hakkını "kamu hizmetlerinin cinsi ve tutarı ile bu hizmetleri karşılayacak kamu gelirlerinin toplanması hakkında karar verme yetkisi" olarak ifade etmiş ve bütçe hakkının üç unsurdan oluştuğunu ifade etmişlerdir. Bunlar; 1) Toplum tarafından ihtiyaç kabul edilen hususların kamu hizmetine konu edilmesi, 2) Kamu hizmetlerinin ifası için gereken gelir çeşitlerinin belirlenmesi ve toplanması, 3) Bu konulardaki karar yetkisinin kim tarafından nasıl ve ne zaman kullanılacağına belirlenmesidir (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2010: 20-21).

Demokratik yönetim anlayışının bir ürünü olarak ortaya çıkan bütçe hakkı, yönetilen sıfatıyla topluma ait olup; yönetime, kamusal hizmet üretiminin sağlanması amacıyla gelir toplama ve harcama yapma yetkisi tanınmasında kullanılmaktadır. Bütçe hakkının kullanılmasıyla toplum; neye, ne kadar ihtiyaç duyduğunu ve bu ihtiyacın hangi kaynaklardan, ne oranda sağlanacak gelirler finanse edilmesini istediğini beyan etmektedir. Dolayısıyla bütçe hakkı en genel

anlamda hangi mal ve hizmetlerin kamu mal ve hizmeti olarak sunulacağını, bunların miktarını ve maliyetini tayin ve tespit etme yetkisidir (Bağlı, 2012:48). Diğer bir ifadeyle, bütçe hakkıyla toplum, yürütme organına gelir toplama ve harcama yapma konusunda yetki verirken aynı zamanda verilen bu yetki kapsamında toplanan gelirlerin ve yapılan harcamaların toplumsal taleplere cevap verecek nitelikte kullanılıp kullanılmadığını da denetleyip hesabını sorma hakkına da sahip olmaktadır (Dursun ve Çiftepınar, 2009:59-60).

Bütçe hakkı, verilen yetkinin kullanım sonucunun denetlenmesi olarak ele alındığında, bütçenin onaylanmamış olması ve/veya geçmiş yıl bütçesinin ibra edilmemesi halinde siyasal yaptırım uygulanacak mıdır? Anayasal düzeyde bütçe hakkına bağlı, bütçenin reddi halinde hükümetin düşmesini gerektirecek bir hüküm bulunmamaktadır. Bu yönüyle bütçe hakkının yaptırım gücünden yoksun olduğu ortaya çıkmakta ve bütçenin kabulü için yeter kabul edilen karar sayısını yakalayan hükümet çoğunluğu olan ülkelerde bütçe hakkının işlerliği ve niteliği sorgulanır bir konuma düşmektedir. İşte bu nedenle, Feyzioğlu, bütçenin reddi halinde hükümetin düşmemesine bağlı olarak bütçe hakkının gerçekte ve etkin kullanılmadığına dikkat çekmektedir (Feyzioğlu, 1982: 28).

Bütçenin denetim süreci de bütçe hakkı kullanımını belirlemektedir. Demokrasinin günümüzde kazandığı anlam bakımından toplum, seçimler aracılığıyla, kamu hizmetini üretecek ve sunacak makamları belirlemekte ve bu makamların ilgili hizmetleri yerine getirebilmesi için kullanacağı yetkiye onay vermekte, ardından bu yetkinin verilmiş amacına uygun şekilde kullanılıp kullanılmadığını denetlemektedir (Narter, 2012:38).

1.2. Bütçe Hakkının Kullanımını Etkileyen Faktörler

Bütçe ekonomik, toplumsal, hukuksal, kültürel ve siyasal birçok unsurla iç içe geçen ve uygulanma safhasında bu alanların tümünde sonuçlar doğuran, toplumsal yönü ağır basan çok yönlü bir içeriğe sahiptir (Canbay, 2003:125; Canbay ve Çetin Gerger, 2012:160-161). Dolayısıyla bütçe hakkının kullanımını etkileyen birçok faktör vardır. Selen ve Tarhan, yaptıkları çalışmada siyasal aktörlerin bütçe hakkı algısını ölçmeyi ve bu algıyı etkileyen faktörleri belirlemeye çalışmışlardır. Keşifsel bir yaklaşımla yürütülen çalışmada elde edilen verilerden hareketle yapılan analiz sonuçlarına göre bütçe hakkı algısının sekiz faktörden etkilendiği tespit edilmiştir (Selen ve Tarhan, 2014:44-66).

Bu faktörlere bakacak olursak;

i) *Hukukilik Faktörü*: Bütçenin içerisinde yer alan tüm süreçler ile yürütmenin ilgili mali yıl içinde gerçekleştireceği faaliyetlerin kapsam ve büyüklüğü bütçe sürecinde ve hukuk ekseninde şekillenmelidir. Bu yönüyle

bütçeler kanun niteliği göstermektedir. Bütçe gelir ve giderlerinin meclisten geçirilerek bütçeye kanun niteliğinde bir hukukilik kazandırmak bütçe hakkının en önemli gereklerinden biridir (Mutluer vd., 2007:75-77; Tüğen, 2013:21).

ii) *Siyasal Hak Faktörü*: Bütçe hakkı, devlet işlerinin yürütülmesinde halkın söz sahibi olmasını sağlayarak, demokratik yönetim biçimlerinin ortaya çıkmasını sağlamıştır. Yapılacak olan seçimlerde vatandaşın oyunu kullanırken ödediği vergilerin ve kullandığı oyun, hesap sorma biçiminde yorumlanması bütçe hakkı ile siyasal haklar arasındaki bağlantıyı tamamlamaktadır (Mutluer vd., 2007:74).

iii) *Sivil Toplum Faktörü*: Siyasal ve sosyal süreçlere katılan aktif vatandaşlık, çoğulcu ve katılımcı demokrasi anlayışı içerisinde sivil toplum ile birlikte bir bütünlük özelliği göstermektedir. Genelde sivil toplum kuruluşları ve özelde baskı grupları, bütçe hakkının oluşum sürecinde var olmuştur. Baskı grupları sayesinde bireyler bütçe üzerinde söz sahibi olma, bütçeden karşılanacak olan kamu hizmetlerini talep etme ve denetleme işlevini gerçekleştirebilmektedirler (Canbay ve Çetin Gerger, 2012-183).

iv) *Vatandaşın Tutumu Faktörü*: Temsili demokrasinin 20. yüzyılda içine girdiği kriz ve temsil sorunları nedeniyle çoğulcu demokrasi anlayışı çerçevesinde yeni bir vatandaşlık tipinin ortaya çıktığını söyleyebiliriz. Aktif vatandaşlık olarak ortaya çıkan bu tanımlamada vatandaş yönetsel anlamda seçimden seçime oy veren pasif bir konumdan, seçim zamanları dışında da faaliyetlerini sürdüren aktif bir konuma taşınmaktadır (Tekeli, 2005:27). Dolayısıyla vatandaşlar katılımcı vatandaşlık anlayışı içerisinde karar alma ve uygulama süreçlerine müdahale edebilmektedir. Bu anlayış “katılımcı bütçe” sürecini desteklemekte ve vatandaşların bütçelerin hazırlanmasına ve kamu harcamalarının izlenmesine katılımını sağlamaktadır.

v) *Demokratik Katılım Faktörü*: Demokrasi halkın kendi kendini yönetmesi, kendi iktidarını ve egemenlik hakkını kendi kullanması ve en önemlisi, egemenliğin halk için kullanılması demektir. Bu açıdan bakıldığında demokrasinin temel prensibi çoğulculuk anlayışı içinde siyasal katılım ve uzlaşmadır. Bütçe hakkına işaret eden bu uzlaşma ihtiyacının aslında, otoriter yönetimlerin mutlak güçlerinin sınırlandırılması ve insanların özel mülkiyet başta olmak üzere kamu hürriyetlerinin tanınması bağlamında ortaya çıktığını söyleyebiliriz.

vi) *Finansman Faktörü*: Buchanan ve Wagner’e göre, bütçe açığının dolaylı finansmanı, kamu mal ve hizmetlerinin algılanan fiyatını düşürerek, bir başka deyişle *mali yanılısama (fiscal illusion)* yaratarak, vergi mükelleflerinin

kamu mal ve hizmetlerine olan talebinin artmasına; dolayısıyla kamu harcamalarının çoğalmasına sebep olmaktadır (Günaydın, 2004:169). Kamu ekonomisi içinde sunulan malların cins ve miktarının toplum tercihlerini yansıttığı kabul edilmektedir. Dolayısıyla toplumun kamu harcamalarının finansman tercihi bütçe hakkının kullanımını ve doğurduğu sonuçları yakından ilgilendirmektedir.

vii) Şeffaflık Faktörü: Bütçe hakkı bağlamında şeffaflık, performans ve mali açılardan ele alınmaktadır (Atiyas ve Şerif, 2000:28). Performans açısından şeffaflık, kamu kaynaklarını kullanan görevlilerin faaliyetlerinin etkin biçimde gerçekleştirildiğinin kolayca değerlendirilmesine imkân sağlayacak bilgilerin topluma sunulması ve bu bilgilerin toplumun eleştirisine açık tutulmasını ifade etmektedir. Mali açıdan şeffaflık ise, hükümetin yapısının ve fonksiyonlarının, mali politikalarının, kamu kesimi hesaplarının ve mali hedeflerinin topluma açık tutulmasını ifade etmektedir. Bu her iki şeffaflık türü de ideal bir bütçenin vazgeçilmez unsuru olan hesap verme sorumluluğunun gereğine işaret etmektedir (Wahner, 2009:63-65).

viii) Karar Etkinliği Faktörü: Kamu kaynaklarının kullanılmasında tüm sorumluluk sahiplerinin doğru karar alması, kaynak kullanım etkinliğini ve toplum adına kaynakların yerinde kullanılmasını sağlamış olacaktır. Örneğin Çetinkaya, kamu alımlarında ilkeleri zedeleyecek biçimde karara dayanan bir kamu alımının diğer kamu alım ilkelerini ve dolayısıyla bütçeleme ilkelerini olumsuz etkileyeceğine dikkat çekmektedir (Çetinkaya, 2014:102). Harcama sürecinin başlangıcı olan taahhüt aşamasında, hukuksuz, keyfi, toplumsal tercihlere dayanmayan yüklenmeye ilişkin kararlar, harcama aşamasının diğer aşamalarında gerçekleştirilen idari denetim faaliyetlerinin de işlevsizleşmesine ve bütçe hakkının zedelenmesine neden olacaktır. Bu yönüyle kamu harcamalarında karar etkinliğinin sağlanmasının, bütçe hakkının fonksiyonel kullanımı açısından önemli bir unsur olduğu söylenebilir.

1.3. Bütçe Hakkı Kapsamında Bütçe Denetiminin Anlamı ve Boyutları

19. yüzyılın ikinci yarısından itibaren toplumlarının en önemli sorunları arasında kamu kaynaklarının sınırlılığı karşısında kamu giderlerinde sürekli artış yaşanması gösterilebilir. Bu durum günümüz toplumları için de geçerli olup kamu hizmetlerinin finansmanı noktasında çeşitli sorunların var olmasına neden olmaktadır. Ülkelerin mali yönetimlerinde meydana gelen bu ve buna benzer sorunlar nedeniyle, bütçelerinin “*Kanunda*” belirlenmiş ilke ve kriterlere uygun olarak yapılıp yapılmadığının denetlenmesini daha da önemli hale getirmiştir.

Bütçenin denetimini gerekli kılan belki de en önemli husus “bütçe hakkı”nın tesis edilmesidir. Bu bağlamda bütçe hakkı kapsamında bütçenin denetlenmesi zorunlu bir hale bürünmektedir. Bunun en önemli göstergelerinden birisi de 5018 sayılı Kanunda ifade edilen “Kamu mali yönetimi TBMM’nin bütçe hakkına uygun şekilde yürütülür” ibaresidir (md. 5/d).

Diğer ülke uygulamalarına bakıldığında ise bütçe hakkının tesisi yüksek denetim adı altında yapıldığını görmekteyiz. Avrupa kıtasında yer alan ülkelere bakıldığında, bütçe hakkının tesisi ve işlerliğinin sağlanması amaçlı denetim yapılanmasının dört biçimde şekillendirildiği görülmektedir (National Audit Office, 2005:4). Bunlar; “mahkeme tarzı”, “kurul tipi”, “yürütmeye bağlı denetim ofisi” ve “bağımsız denetim ofisi” şeklinde örgütlenmelerdir. Mahkeme tipi yapılanmalarda denetim organı yargısal fonksiyona sahip olup, Fransa, Belçika, Portekiz, İspanya, İtalya ve Yunanistan tarafından kullanılmaktadır. İtalya, Yunanistan ve Portekiz’de Yüksek Denetim Kurumu yargının bir parçası olup anayasal olarak diğer mahkemelerle eşit düzeydedir. Hollanda, Almanya ve Lüksemburg’da ise kurul tipi yapılanma mevcut olup bu kurulun yargılama yetkisi bulunmamaktadır. Denetim ofisi şeklinde yapılanmanın Danimarka, İngiltere, İrlanda ve İsveç’te kullanıldığı görülmektedir. İsveç modelinde denetim ofisi yürütme organına bağlı faaliyet gösterirken, diğerlerinde yürütmeden bağımsız çalışmaktadır.

Bu tür denetim yapılanmaları altında bütçenin denetimi, cari dönem içerisinde uygulamaların denetlenmesi şeklinde yapıldığı gibi bütçe dönemi sona erdikten sonra da yapılmaktadır. Hatta bütçe hazırlama sürecine baktığımızda bütçenin hazırlık aşamasındaki bir denetimden de söz edilebilir. Bu kapsamda Türkiye’de bütçe denetimi, demokratik – parlamenter sistemindeki kuvvetler ayrılığı ilkesi doğrultusunda; idari, yasama ve yargısal denetim şeklinde gerçekleşmektedir (Tüğen, 2013:344).

1.3.1. İdari Denetim

İdari denetim, hükümetin yetkili organları tarafından bütçenin uygulanması sırasında yapılan bir denetimdir. İdari denetim, Hazine’den henüz para çıkmadan önce yani harcamaların yüklenme ve gerçekleştirme safhalarında yapılabildiği gibi, Hazine’den harcama yapıldıktan sonra, sarf evrakıyla belgeler ve hesaplar üzerinden de yapılabilir (Coşkun, 1994:255).

Avrupa Birliği, idari denetimin karşılığı olarak kamu iç mali kontrol kavramını (Public Internal Financial Control (PIFC)) kullanmaktadır. Avrupa Komisyonuna göre İç Mali Kontrol; bütçe aracılığıyla belirlenmiş amaçların gerçekleştirilmesi için kamu fonlarının kuruluşlara makul ölçüler ve saydam

metotlar dâhilinde dağıtılmasını sağlamayı amaçlayan bir sistemdir (European Commission, 2002:5). Ayrıca İç Mali Kontrol, harcamacı kamu idarelerinin bütçe ve ilgili diğer mevzuata, mali yönetim ilkelerinden, saydamlık, etkinlik, verimlilik ve ekonomiklik ilkelerine uymalarını sağlamak amacıyla yürütme organı tarafından uygulanan mali kontrol sisteminin bütünü olarak da tanımlanmaktadır (European Commission, 2012:10-11).

5018 sayılı Kanuna göre ise “İç 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 tanımlanmaktadır (KMYKK, md. 55).

Dolayısıyla iç kontrol, idarenin yönetim sorumluluğu içerisinde yer almaktadır. Bu bağlamda her bir idare, yönetim sorumluluğu çerçevesinde, iç kontrol sistemini oluşturmak ve geliştirmek zorundadır. Bunun yanında gerekli görülmesi halinde mevcut sistemin değiştirilerek yeniden düzenlenmesi de idarenin sorumluluğu kapsamında yer almaktadır. İç kontrol faaliyetinin önemli bir özelliği de risk esaslı olarak gerçekleştirilmesidir. Buna göre sistemin zayıf ve güçlü yönlerine ilişkin olarak analiz yapılması, risk alanlarının belirlenmesi ve kontrol faaliyetlerinin bu alanlarda yoğunlaştırılması gerekmektedir (Arcagök, 2005:85).

İç kontrolün amacı ise, kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesini ve kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermelerini sağlamaktır. Ayrıca her türlü malî karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesini, karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesi de iç kontrolün amaçları arasında yer almaktadır.

1.3.2. Yasama Denetimi

Bütçenin yasama denetimi, bütçe kanun tasarısının yürütme organı tarafından yasama organına sunulması, görüşülmesi, kabul edilen bütçenin uygulanması ve nihayet uygulama sonuçlarını gösteren kesin hesap kanun tasarılarının görüşülüp karara bağlanması aşamalarında yerine getirilmektedir (Tügen, 2013:351). Bütçe hakkının bir gereği olarak yasama organı, bütçe uygulaması sırasında ve uygulamadan sonra gerek genel denetim araçlarını (soru, gensoru, meclis araştırması gibi) kullanarak gerekse de bütçeye ilişkin özel mekanizmaları (Sayıştay denetimi, kesin hesap kanunları, bütçe kanun

tasarıları) işleterek ve bunların sonuçlarını değerlendirerek bir denetim yapar (Candan, 2007:162-163).

Yasama organının bütçeyle yürütme organına vermiş olduğu yetkinin bağlı bir yetki olması denetimini de beraberinde getirmektedir. Bunun yanında yasama organının bütçe hakkına sahip olması, bütçenin onanması yanında denetlenmesini de ihtiva etmektedir. Ayrıca idarelerin, yasama organının bütçeyle verdiği harcama yetkisini amacına, usulüne ve mevzuata uygun bir şekilde kullanabilmesi, finanse edilecek hizmetlerin gereği gibi ifa edilebilmesi ve kurumsal amaç ve hedeflere tam ve zamanında ulaşılabilmesi için de denetimlerin yapılması zorunlu hale gelmektedir (Candan, 2007:332). Nitekim bütçeyi onamak suretiyle uygulanmasına yetki verdiği bu muamelelerin ne şekilde icra edildiğini, sonuçlarının ne olduğunu araştırmaması durumunda yasama organının başlangıçta böyle bir izin vermesinin mana ve değeri kalmayacaktır (Feyzioğlu, 1965:13). Belirtilen bu durumlar kapsamında, yasama organının bütçeyi denetlemesindeki amaç ve önem ortaya çıkmaktadır. Ortaya çıkan bu önem, bu çalışmanın da temel araştırma konusunu oluşturmaktadır

1.3.3. Yargısal Denetim

Yasama organının, hükümete Bütçe Kanunuyla devrettiği yetki bütçeye konulan ödeneklerle sınırlıdır. Dolayısıyla yasama organı, hükümete verilen bu yetkinin belirlenmiş olan sınırlar içerisinde kullanılmasını sağlamak için denetim mekanizmasını kullanır. Bütün bunlar yasama organının üstünlüğünü belgeleyen öğeler olmakla beraber bütçe hakkının bir gereği olarak verilen yetkilerin yargısal anlamda da denetimini zorunlu kılmaktadır. Burada sözünü ettiğimiz yargı denetimi, yasama organının hükümete devrettiği yetkileri hükümetler kullandıktan sonra bunların hesap kayıtlarına geçen izdüşümlerinin bir bağımsız yargı organı olan Sayıştay'larca incelenip denetlenmesini ifade etmektedir (Taytak, 2013:14-15).

Dolayısıyla bütçenin yargısal denetimi, esas itibarıyla Sayıştay tarafından yapılmaktadır. Bu denetim bütçenin uygulanması sonrasında sorumluların hesap ve işlemleri üzerinde yapılmaktadır. Sayıştay'ın yargılama faaliyeti, hesap ve işlemlerin hukuka uygunluğunun tespiti ile sorumluların sorumluluklarını ve sorumluluk derecelerini kapsamaktadır. Başka bir ifadeyle Sayıştay'ca verilen hükümler, hem sayman hem de hukuka uygun bulunmayan işlemlerin sorumlular üzerindeki hukuki sonuçlarını göstermektedir (Baş, 1984:118).

2. Türkiye’de Bütçenin Yasama Denetimi

1982 Anayasası, bütçe hakkının kullanılmasına verdiği önemi, anayasal düzenlemeler ihdas etmek suretiyle göstermiştir. Bu bağlamda Anayasa bütçeye anayasal müessese statüsü vererek bütçe sürecine ilişkin esasları düzenlemiştir. Söz konusu düzenlemeler, iyi yönetim ve mali saydamlık için yasama organı tarafından bütçenin denetimi açısından da önem taşımaktadır (Lienert, 2010:1). Zira yasama organı, bütçenin hazırlık, uygulama ve uygulama sonrasını denetleme hususunda anayasal açıdan görevlendirilmiş/yetkilendirilmiş bulunmaktadır. Bu nedenle bütçe sürecinde atılan her adımda yasama organı, bütçe hakkına riayet edilip edilmediğini denetleyecektir. Buna bağlı olarak yasama organının denetim kapsamı, bütçe sürecine paralel olarak; hazırlık, uygula(n)ma ve uygula(n)ma sonrası olarak incelenecektir (Pınar, 2009:347-348).

2.1. Bütçenin Hazırlık Aşamasındaki Denetimi

1982 Anayasa’sına göre bütçeyi hazırlama yetkisi Bakanlar Kurulu’na aittir (md. 162/1). Söz konusu hükme göre Bakanlar Kurulu, merkezî yönetim bütçe kanun tasarısı ile millî bütçe tahminlerini gösteren raporu, mali yılbaşından en az yetmiş beş gün önce yasama organına sunar. Buna göre bütçe ile ilgili inisiyatif sadece yürütme organına aittir. Bütçe sürecinin başlangıç aşamasında yasama organı, yürütme organının bütçe hazırlama ve uygulamasına katılma ya da müdahale etme durumunda değildir. Ancak bütçe hazırlama hususundaki inisiyatif yürütme organına ait olmasına rağmen, inceleme, değiştirme ve onaylama yetkisi yasama organına aittir ve yasama organının bütçe hazırlığı sırasındaki denetimi bu aşamada ortaya çıkmaktadır. Yasama organı bu yetkisini Plân ve Bütçe Komisyonu ve Genel Kurul toplantıları ile gerçekleştirmektedir (Çağan, 1986:199-224).

Plan ve Bütçe Komisyonunun, bütçenin denetiminde önemli bir yeri vardır. Bütçenin yasama organı tarafından denetlenmesinin (75 gün) büyük bir bölümü (55 gün) komisyonda geçmektedir. Ayrıca 1982 Anayasasına göre bütçe denetimi sırasında TBMM’nin, bütçe kanun tasarısının Genel Kurulda görüşülmesi sırasında, gider artırıcı veya gelirleri azaltıcı önerilerde bulunamamasına karşılık plan ve bütçe komisyonunun bütçe görüşmeleri sırasında bu şekilde bir sınırlamanın olmaması komisyonun denetim aşamasındaki önemini artırmaktadır.

Öte yandan Plan ve Bütçe Komisyonunun, yasama denetiminde önemli bir aşama olduğunun göstergelerinden birisi de bütçe kanun tasarısının, genel kurula göre komisyonda daha teknik bazda ele alınarak incelenmesi ve

görüşülmesidir. Tüm bu olumlu yönlerine rağmen Plan ve Bütçe Komisyonunda iktidar parti/partilerinin çoğunluğa sahip olması (40 üyenin en az 25 üyesi) güçlü bir denetimi olanaksız kılmaktadır. Bu bağlamda, siyasî nedenlerle bütçe kanun tasarısının hazırlığı aşamasında kamu kaynaklarının değerlendirilmesinde, etkin ve verimli dağıtımın gerçekleştirildiğine yönelik çeşitli şüpheler ortaya çıkabilmektedir.

Bütçenin hazırlık aşamasında gerçekleştirilen denetimin ikinci aşaması Genel Kurul toplantılarıdır. Plan ve Bütçe Komisyonunda kabul edilen bütçe kanun tasarısı, mali yılbaşına kadar karara bağlanmak üzere Genel Kurulu gönderilir. Bütçenin Genel Kurulda görüşülme süresi içerisinde milletvekilleri, kamu idare bütçeleri hakkındaki düşüncelerini, her bütçenin tümü üzerindeki görüşmeler sırasında açıklarlar; bölümler ve değişiklik önerileri üzerinde ayrıca görüşme yapılmaksızın okunur ve oylanır. Genel Kuruldaki görüşmeler sırasında, milletvekilleri, gider arttırıcı veya gelir azaltıcı tekliflerde bulunamazlar. Genel Kuruldaki bütçe görüşmeleri, gelir bütçesi ve kanun tasarısının diğer maddelerinin de görüşülüp oylanması sonucu sona erer (AY. md. 162/4-5).

Merkezi Yönetim Bütçesiyle verilen ödenek, harcanabilecek miktarın sınırını gösterir. Harcanabilecek miktar sınırının Bakanlar Kurulu kararıyla aşılabileceğine dair bütçelere hüküm konulamaz. Bakanlar Kuruluna kanun hükmünde kararname ile bütçede değişiklik yapma yetkisi verilemez (AY. md. 163). Anayasanın 163'üncü maddesi bütçenin denetiminde yasama organının elini güçlendirmiş olsa da, 162'inci maddedeki düzenlemeler bütçenin genel kurulda etkin bir şekilde denetlenmesine imkân tanımadığı sonucuna ulaştırmaktadır.

2.2. Bütçenin Uygulama Aşamasındaki Denetimi

Bütçenin yasama denetimi esas olarak uygulamadan sonra yapılmakla birlikte, sınırlı da olsa bütçe uygulaması sırasında da denetimin yapıldığını görmekteyiz. Dolayısıyla yasama faaliyetlerinin yürütülmesi sırasında bütçe uygulamalarına ilişkin olarak denetim yollarının işletilmesi suretiyle denetim yapılması mümkündür (Candan, 2007:164). Ancak yasama organı uygulama sırasında, yani mali yıl içinde yaptığı denetimi gerekli görülen hallerde yapar. Bu nedenle, bu denetim zorunlu ve düzenli bir nitelik taşımaz (Dikeç, 1989:146).

Mevzuatımıza göre yasama organı, yürütme organını bütçeleme sürecinde doğrudan ve dolaylı olmak üzere iki şekilde denetlemektedir. Yasama organı, bütçe süreci kapsamında yürütme üzerindeki doğrudan denetimini temel

olarak soru, gensoru, genel görüşme, meclis araştırması, meclis soruşturması ve güvenoyu gibi yollarla gerçekleştirmektedir. Bunların yanı sıra, kamu harcamalarına, gelirlerine, malları ve borçlarına ilişkin kanuni düzenlemeler yapılması gibi doğrudan denetim yöntemlerine de başvurulmaktadır. Yasama organının yürütme üzerindeki dolaylı denetimi ise, yasa gereği adına denetim yapmakla görevli olan Sayıştay’a tüm kamu mallarını ve hesaplarını incelettirmesi ile gerçekleştirilmektedir (Yılmaz ve Tosun, 2010:10).

Bunun yanında 6085 sayılı Sayıştay Kanununda ortaya konan düzenlemeyle, yasama organı araştırma, soruşturma ve ihtisas komisyonlarının kararına istinaden Sayıştay’dan, talep edilen konuyla sınırlı olmak kaydıyla denetimine tâbi olup olmadığına bakılmaksızın tüm kamu kurum ve kuruluşlarının hesap ve işlemlerinin denetlenmesini talep edebilecektir.

2.3. Bütçenin Uygulama Sonrasındaki Denetimi

Bütçenin uygula(n)ma sırasındaki denetimi, münferit işlemler üzerinde ve dağınık biçimde yapıldığı için tahminlerin ve bütçeyle güdülen amaçların ne derece gerçekleştiğinin anlaşılabilmesi ancak uygulamadan sonra yapılacak denetimle mümkündür. Uygulama sırasındaki denetim, bazı usulsüzlüklerin önüne geçmeyi sağlasa da harcamaların ve gelirlerin sonucunu değerlendirmeye fazlaca imkan tanımamaktadır (Uluatam, 1978:84). Bu kapsamda idarenin yaptığı işlemlerin yani bütçe uygulama sonuçlarının yasama organı tarafından denetlenmesi önem arz etmektedir. Yasama organı bu görevini, Anayasa, TBMM İçtüzüğü, 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ve 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kapsamında kullanmaktadır (Bağlı, 2012:123).

Anayasanın “*Kesin Hesap*” başlıklı 164’üncü maddesi yasama organının bütçe uygulama sonuçlarını nasıl denetleyeceğini düzenlemiştir. Söz konusu düzenlemeye paralel olarak 5018 sayılı Kanun da “*Faaliyet Raporları ve Kesin Hesap*” başlıklı altıncı bölümünde yasama organının bütçenin uygulanmasından sonra yaptığı denetimin iki şekilde yapılacağı belirtilmektedir. Bunlar “*faaliyet raporları, kesin hesap kanun tasarıları ve genel uygunluk bildirimleri*” üzerinden yapılacak denetimlerdir. Bu bağlamda, yasama organının bütçe uygulama sonuçları üzerindeki denetimi, kesin hesap kanun tasarılarının görüşmesi ve onaylanması ile gerçekleştirdiği doğrudan denetim ile Sayıştay’ın yasama organı adına yürüttüğü dış denetim yoluyla gerçekleştirdiği dolaylı denetimden oluşmaktadır.

2.3.1. Bütçe Uygulama Sonuçlarının Doğrudan Denetimi

Yasama organı, bütçe uygulama sonuçları üzerindeki doğrudan denetim hakkını, kesin hesap kanun tasarılarının görüşülmesi ve onaylanması ile

kullanmaktadır. 5018 sayılı Kanun, kesin hesap kanunu tasarısının muhasebe kayıtları dikkate alınarak, “*merkezî yönetim bütçe kanununun şekline uygun*” olarak Maliye Bakanlığı’na hazırlanacağını hükme bağlamıştır. Bu tasarı, bir yıllık uygulama sonuçlarını karşılaştırmalı olarak gösteren değerlendirmeleri içeren gerekçesiyle birlikte izleyen malî yılın “*Haziran ayı sonuna kadar*” Bakanlar Kurulunca yasama organına sunulur ve bir örneği Sayıştay’a gönderilir (md. 42). Söz konusu Kanun maddesi incelendiğinde, yasama organının bütçe uygulama sonuçlarını denetleme aracı olarak kesin hesap kanunuyla ilgili yeni düzenlemeler getirdiği görülmektedir. Söz konusu düzenlemelerden ilki, bütçe kapsamının geliştirilmesine bağlı olarak kesin hesap kanununun kapsamının da genişletilmiş olmasıdır. Bu kapsamda genel bütçeli idarelere ilave olarak özel bütçeli idareler ile düzenleyici ve denetleyici kurumlar da kesin hesap kanununun ve dolayısıyla yasama organının denetim kapsamına alınmıştır (Bağlı, 2012:116). Ayrıca 5018 sayılı Kanunla kesin hesap kanun tasarısına, eski uygulamaya nazaran daha fazla bilgi ve belge eklenmesi zorunluluğu getirilmiştir. Bu bağlamda devlet borçları ve Hazine garantilerine ilişkin cetvellerin yanında yılı içerisinde silinen kamu alacakları cetveli, mal yönetim hesabı icmal cetvellerinin de tasarıya eklenmesi gerekmektedir. Böylece hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlığın bir gereği olarak yasama organı, bütçe uygulaması konusunda daha fazla düzeyde bilgilendirilmiş olmaktadır (Mutluer vd., 2007:387-388).

5018 sayılı Kanunun kesin hesap kanunuyla ilgili getirdiği düzenlemelerden birisi de tasarısının yasama organına sunulma süresiyle ilgilidir. Buna göre yürürlükten kaldırılmış bulunan 1050 sayılı Kanuna göre ilgili mali yılın bitiminden itibaren en geç yedi ay (Temmuz ayı sonuna kadar) olarak belirlenen kesin hesap kanun tasarısının Bakanlar Kurulu’na yasama organına sunulma süresi, 5018 sayılı Kanun ile bir ay geriye (en geç Haziran ayı sonuna kadar) alınmıştır. Ayrıca bu düzenlemeler içerisinde idarelerin faaliyet raporlarının, genel faaliyet raporunun, dış denetim genel değerlendirme raporunun ve kesin hesap kanun tasarısının merkezî yönetim bütçe kanunu tasarısı ile birlikte görüşüleceği de hüküm altına alınmıştır.

Kesin hesap kanunu ile, yürütme organına verilen harcama yetkisinin kanunlara uygun olarak kullanılıp kullanılmadığının ve yürütme organının cari dönem bütçe uygulamalarından aklanması anlamına geldiği açıktır. Ancak yasama organının kesin hesap kanunuyla yürütme organının kendisine verilen harcama yetkisini etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanıp kullanmadığının tespiti, bu konularda onaylandığı veya amlandığı hususu bu kadar kesin ve tartışmasız değildir (Candan, 2007:183). 5018 sayılı Kanunun

kesin hesap kanunuyla ilgili getirdiği yeni düzenlemeler dikkate alındığında, eski uygulamalara nazaran daha farklı bir yasama denetimi öngördüğü anlaşılmaktadır. Ayrıca yeni düzenlemeler bütçe hakkı çerçevesinde değerlendirildiğinde, yasama organının hem incelenecek olan hesap alanının genişletilmiş olması hem de inceleme noktasında daha fazla süre tanınmış olması pozitif yönde bir gelişme olarak değerlendirilebilecektir.

Ancak, etkinlik denetimi bir yana, yasama organının kesin hesap kanun tasarıları ve Sayıştay’ın genel uygunluk bildirimini üzerinde yaptığı denetimin, taşıdığı öneme rağmen, etkin ve amacına uygun biçimde kullanılmadığı görülmektedir (Konukman, 2000:145). Çünkü yasama organının teorik ve hukuki olarak kamu harcamalarını etkinlik, ekonomiklik ve verimlilik kapsamında denetleme yetkisi bulursa bile, pratik olarak bunu gerçekleştirmesi ve etkinlik denetimi yapabilmesi mümkün değildir. Bunun nedenleri arasında Komisyonda ve Genel Kurulda iktidar grubunun çoğunluğa sahip olması, yapılan görüşmelerde idarelerin kesin hesaplarına ilişkin unsurların ele alınmaması, milletvekillerinin bütçe kanun tasarısına gösterdiği alakayı geçmiş yılın kesin hesap kanun tasarısına göstermemesi sayılabilir. Bu da kesin hesap denetiminden sağlanacak faydalara ulaşılmasını engellemekte ve yasama organı tarafından bütçe hakkının etkin bir şekilde kullanılmasına engel olmaktadır (Candan, 2007:183-184).

Netice itibariyle kanuni düzenlemelerle yasama organının bütçe uygulama sonuçlarının doğrudan denetimi, güçlendirilmeye çalışılmış olsa da pratikte yasama organının bu denetimi gerçekleştirmesi güçleşmektedir. Bu bakımdan yasama organının bu nitelikteki bir denetimi dolaylı olarak Sayıştay aracılığıyla yerine getirebileceği söylenebilir.

2.3.2. Bütçe Uygulama Sonuçlarının Dolaylı Denetimi

Yasama organı, bütçe uygulama sonuçları üzerindeki dolaylı denetim hakkını, Sayıştay aracılığıyla yerine getirmektedir. 5018 sayılı Kanun bu kapsamda yapılacak olan bütçe uygulama sonuçlarının denetim sürecini, “faaliyet raporları ile bu bağlamda oluşturulacak genel değerlendirme raporları ve genel uygunluk bildirimini”nin yasama organına sunulması olarak düzenlemiştir.

Faaliyet raporları, 5018 sayılı Kanunda ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. İdare tarafından bir yıl içerisinde kullanılan kaynakları, bütçe hedef ve gerçekleştirmeleri ile meydana gelen sapmaların nedenlerini, varlık ve yükümlülükleri ile yardım yapılan birlik, kurum ve kuruluşların faaliyetlerine ilişkin bilgilerin raporlanmasını öngören bir düzenlemedir (md. 41). 5018 sayılı

Kanun yasama denetiminin daha etkin yerine getirilmesine katkıda bulunmak amacıyla bu raporların Sayıştay aracılığıyla yasama organına sunulmasını öngörmektedir.

Bu hüküm kapsamında Sayıştay'a yüklenen görev, mahallî idarelerin raporları hariç idare faaliyet raporlarını, mahalli idareler genel faaliyet raporunu ve genel faaliyet raporunu, dış denetim sonuçlarını dikkate alarak görüşlerini de belirtmek suretiyle yasama organına sunmasıdır. Bu noktada dikkat edilmesi gereken husus söz konusu süreçte Sayıştay'ın salt bir sevk makamı olmadığıdır. Çünkü Sayıştay söz konusu raporları bünyesinde bulunan denetim grup başkanlıklarınca ortaya konan denetim sonuçlarını da dikkate alarak değerlendirmelerde bulunur. Daha sonra denetim grup başkanlıklarınca bu konuda hazırlanan değerlendirme raporları esas alınarak hazırlanan faaliyet genel değerlendirme raporu, Sayıştay Başkanı tarafından söz konusu raporlarla birlikte yasama organına sunulur. Yasama organı bu raporlar ve değerlendirmeler çerçevesinde, kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasına ilişkin olarak kamu idarelerinin yönetim ve hesap verme sorumluluklarını görüşür.

Yasama organının dolaylı olarak bütçeyi denetlemesinde kullandığı en önemli raporlardan birisi de "*genel uygunluk bildirimini*"dir. Bu raporun Sayıştay tarafından hazırlanarak yasama organına sunulması Anayasal bir zorunluluktur. Genel uygunluk bildiriminin hazırlanması ve yasama organına sunulmasına ilişkin esaslar Anayasa'da yer almasının yanında 5018 sayılı Kanunda ve Sayıştay Kanunu'nda da düzenlenmiştir. Buna göre Sayıştay, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri için düzenleyeceği genel uygunluk bildirimini, kesin hesap kanun tasarısının verilmesinden başlayarak en geç yetmiş beş gün içinde yasama organına sunmak zorundadır.

Genel uygunluk bildirimini, kurum hesaplarının doğruluğunun ve güvenilirliğinin tespiti ve tasdiki ile sonucunun yasama organına raporlanması işlevini, kesin hesap tasarılarının Hazine genel hesabıyla uygunluk derecesini tespit ederek, yasama organına bildirmeye yarayan bir rapordur (Kazana, 2010:191). Bu bağlamda Sayıştay uygunluk bildirimini ile idare tarafından verilen performans bilgilerinin doğruluğu ve güvenilirliği konusundaki görüşünü yasama organına bildirme yükümlülüğünü yerine getirmektedir.

Kamu mali yönetimi alanında yapılan yeni düzenlemeler kapsamında konuyu değerlendirdiğimizde, yasama denetiminde dolaylı denetimi gerçekleştirecek olan Sayıştay'ın konumunun güçlendirilmeye çalışıldığı görülmektedir. Yasama organının dolaylı olarak Sayıştay aracılığıyla yapacağı

işlemlerin etkili hale getirilmesi bütçe hakkının işlevsel kullanımı açısından da önemlidir (Narter, 2012:47).

3. Türkiye’de Bütçenin Yasama Denetiminde Sayıştay’ın Konumu

Bütçenin yasama organı tarafından denetlenmesinde TBMM’nin iş hacimlerindeki aşırı artış, bütçe komisyonundaki sayısal hâkimiyetin iktidarda olması, bütçe komisyonun iş yükünün ağırlaştırılmış olması, genel kuruldaki bütçe görüşmelerinde kesin hesap kanun tasarısının gereği gibi değerlendirilmemesi gibi nedenlerden dolayı doğrudan denetim yapma imkânları büyük ölçüde azalmaktadır. Bu çerçevede yasama adına denetim yapan kurumların önemi giderek artmaktadır. Yasama adına denetim yapan örgütler genel olarak Anayasa tarafından belirlenmekte ve bu kurumların başında da mali denetim yapmakla görevli bulunan Sayıştaylar yer almaktadır (Köse, 2007:18).

1982 Anayasasının belirlemiş olduğu, Sayıştay’ın temel görevleri olarak yasama organı adına denetim yapmak ve hesapların kesin hükme bağlanmasıdır. Ayrıca bunları yanı sıra 6085 sayılı Sayıştay Kanununda da Sayıştay’ın görevlerinin neler olduğu belirtilmiştir. Buna göre; **Sayıştay**, kamu idarelerinin mali faaliyet, karar ve işlemlerini hesap verme sorumluluğu çerçevesinde denetler ve sonuçları hakkında yasama organına doğru, yeterli, zamanlı bilgi ve raporlar sunar. 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 kesin hükme bağlar. Ayrıca genel uygunluk bildirimini kanunların belirlediği süre içerisinde yasama organına sunar. Bunların dışında diğer kanunlarla kendisine verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işleri söz konusu olduğunda da bunları yapmakla görevlendirilmiştir (md. 5).

Dolayısıyla hem Anayasal hüküm hem de Sayıştay Kanunu’nun yapmış olduğu düzenleme çerçevesinde Sayıştay’ın “denetim, raporlama, danışma ve yargılama” olmak üzere başlıca dört grup görevi bulunmaktadır. Bu çalışmada yasama organının bütçe uygulama sonuçları üzerindeki dolaylı denetimi ele alındığından, Sayıştay’ın sadece denetim ve raporlama görevleri üzerinde durulacaktır.

3.1. Sayıştay’ın Denetim Görevi Kapsamında Bütçe Denetimindeki Rolü

Sayıştay tarafından yürütülecek olan denetim, kamu idaresinin gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespit edilmesidir. Bunun yanında Sayıştay tarafından yürütülecek olan denetim, mali tabloların mali raporlama

standartları doğrultusunda denetlenen kurumun mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir bir biçimde gösterip göstermediğinin değerlendirilmesini de kapsamalıdır (Taytak, 2013:92).

6085 sayılı Sayıştay Kanunu, Sayıştay'ın denetim alanını şu şekilde düzenlemiştir. Buna göre Sayıştay: merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarını, mahallî idareleri, sermayesinde doğrudan veya dolaylı olarak kamu payı olan özel kanunlar ile kurulmuş anonim ortaklıkları, diğer kamu idarelerini (kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları hariç) denetleyebilecektir (md. 4/a). Bunun yanında söz konusu idarelere bağlı veya bu idarelerin kurdukları veya doğrudan doğruya ya da dolaylı olarak ortak oldukları her çeşit idare, kuruluş, müessese, birlik, işletme ve şirketleri de denetleyebilecektir. Ayrıca Sayıştay, kamu idareleri tarafından yapılan her türlü iç ve dış borçlanma, borç verilmesi, borç geri ödemeleri, yurt dışından alınan hibelerin kullanımı, hibe verilmesi, Hazine garantileri, Hazine alacakları, nakit yönetimi ve bunlarla ilgili diğer hususları denetleyebilecektir. Bunların yanında tüm kaynak aktarımları ve kullanımları ile Avrupa Birliği fonları dâhil yurt içi ve yurt dışından sağlanan diğer kaynakların ve fonların kullanımının yanında kamu idareleri bütçelerinde yer alıp almadığına bakılmaksızın özel hesaplar dâhil tüm kamu hesaplarını, fonları, kaynakları ve faaliyetlerini denetleyebilecektir (md. 4/b-c-ç).

Yukarıda belirtilen şirketlerden doğrudan veya dolaylı olarak kamu payı %50'den az olup ilgili mevzuatı uyarınca bağımsız denetime tabi olan; şirketler, bunların iştirakleri ve bağlı ortaklıklarının denetimi, ilgili mevzuat uyarınca düzenlenen ve Sayıştay'a gönderilecek olan bağımsız denetim raporları esas alınarak yapılacaktır.

Yasama organlarının bütçe hakkını kullanma araçlarından birisi, bu kurumların, yöneticilerin her türlü eylem ve işlemlerini denetleyebilme yetkisine sahip olmasıdır. Bu bağlamda, yasama organı adına denetim yapan Sayıştay'ın denetim alanlarının mümkün olduğunca geniş tutulması aynı zamanda yasama organının egemenliğinin sağlandığı alanı ifade etmektedir. Bir başka ifadeyle, Sayıştay denetiminin uzanamadığı alanlar, yasama organının dolayısıyla halkın egemen olamadığı alanlar durumunda olacaktır (Kaya, 2001:2). Bu bağlamda 6085 sayılı Sayıştay Kanunu yasama organının, dolayısıyla halkın egemen olamadığı alanları olabildiğince sınırlandırmıştır.

Denetim alanı çerçevesinde yapılacak olan Sayıştay denetimine baktığımızda, genel anlamda düzenlilik (mali denetim + uygunluk denetimi) denetimi ve performans denetimi olarak iki şekilde yapılacağı kanunda düzenlenmiştir.

3.1.1. Düzenlilik Denetimi

Düzenlilik denetimi; kamu idarelerinin hesap ve işlemleri ile mali rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğu hakkında görüş bildirilmesi, kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti ve mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesidir (Sayıştay, 2014a:3).

Kamu idarelerinin hesap ve işlemleri ile mali rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğu hakkında görüş bildirilmesi ile mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesine ilişkin yürütülecek çalışmalar mali denetimi oluşturmaktadır. Bunun yanında gelir, gider ve mal hesapları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespitine ilişkin yürütülecek çalışmalar ise uygunluk denetimini içermektedir (Sayıştay, 2014a:3).

Sayıştay tarafından gerçekleştirilen düzenlilik denetiminin hedefi, denetlenen kamu kurumlarının mali rapor ve tablolarında ve bunları oluşturan hesap ve işlemlerinde ifade edilen beyanların doğruluğunun, güvenilirliğinin ve uygunluğunun denetimidir. Bu hedefler, kamu kurumlarının varlık ve kaynak hesapları, gelir ve gider hesapları ve mali tablolarına ilişkin olmak üzere üç grupta gerçekleştirilmektedir. Söz konusu denetim hedefleri ise tamlık, doğruluk, uygunluk, sınıflandırma, mevcudiyet, aidiyet ve değerlendirme şeklinde gerçekleştirilmektedir.

Bu anlamda düzenlilik denetimi; kapsamlı, ayrıntılı ve nitelikli çalışma gerektiren bir denetim sürecini ifade etmektedir. Planlama aşamasından izleme aşamasında kadar oldukça kapsamlı bir süreci içeren düzenlilik denetiminin, halkın ekonomik ve sosyal menfaatlerini korumaya, hesap verilebilirlik ve şeffaflığı sağlama ve arttırmaya, demokrasi anlayışının gereğini yerine getirmeye ve kamu idarelerinin mali yapısında yer alan hataları yapıcı bir şekilde önlenmeye hizmet etmesi beklenmektedir (Ela ve Türkyener, 2015:26).

3.1.2. Performans Denetimi

Performans denetimi, kamu kaynaklarının verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkeleri kapsamında kullanılıp kullanılmadığını ve mali sorumluluğun gereklerinin makul ölçüde karşılanıp karşılanmadığını görmek için kurum faaliyetlerinin değerlendirilmesi olarak ifade edilmektedir (Özer, 1992:33). Dolayısıyla performans denetimi, denetlenen kurumun kaynaklarını verimli, etkin ve tutumlu bir biçimde kullanmada gerekli özenin gösterilip gösterilmediğinin incelenmesidir. Bunun yanında performans denetimi, kamu yönetiminin her düzeyinde sorumluluğun yaygınlaşmasını sağlamakla beraber

kamu görevlilerinin topluma, hükümetlerin vergi verenlere, alt düzey yöneticilerin ve personelin üstlerine karşı sorumlu tutulmalarına da katkı sağlamaktadır (Kubalı, 1999:43).

Sayıştay'ın görevleri arasında yer alan performans denetimi 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nda şu şekilde ifade edilmiştir: Performans denetimi: hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergelerle ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi suretiyle gerçekleştirilir” (md. 36). Bu düzenlemeden de anlaşılacağı üzere Sayıştay tarafından gerçekleştirilecek olan performans denetimi, kamu idareleri tarafından oluşturulacak olan performans bilgileri üzerinden yapılacaktır.

Sayıştaylar, performans denetimi aracılığıyla, parlamenter demokrasinin temel çalışma ilkesi olan kamunun sorumluluk rejiminin oluşmasında önemli rol oynar. Dolayısıyla kaynakların kullanımındaki sorumluluk da performans denetimi kapsamında değerlendirildiğinde, performans denetiminin verimlilik, etkinlik ve tutumluluk denetiminden daha geniş amaçlara hizmet edeceği söylenebilir (Ahsan, 1994:3).

Yapılan düzenlemeler kapsamında Sayıştay denetimini değerlendirdiğimizde hem niceliksel hem de nitelik açısından denetim görevinin genişletildiği görülmektedir. Sayıştay'ın görev alanlarının genişlemesinin kamu harcamalarının etkin kullanılmasına da hizmet edeceğinden şüphe yoktur. Ancak burada şunu ifade etmek gerekir ki kamu harcamalarında etkinliği artırabilmek için sadece denetim alanının genişletilmesi tek başına yeterli olamayacaktır. Bunun yanında kamu harcamalarında etkinliğin saptanması amacıyla yasama organı bünyesinde bu alana özgü komisyonların da kurulması gerekmektedir. Zira incelenecek belge sayısı ve niteliği dikkate alındığında bunun kaçınılmaz bir durum olduğu görülmektedir. Bu noktada diğer önemli bir husus da denetim çerçevesinde parlamentoya sunulacak belgelerin açık, anlaşılır ve güvenilir olmasıdır. Sayıştay tarafından hazırlanan raporların yapıcı ve sonuç almaya odaklı olması da oldukça önemlidir ve denetimin mümkün olduğunca uluslararası standartlara uygun şekilde gerçekleşmesine özen gösterilmelidir (Söyler, 2012:89-90).

3.2. Sayıştay'ın Raporlama Görevi Kapsamında Bütçe Denetimindeki Rolü

Raporlama, denetimin önemli bir parçasıdır. Sayıştay denetim anlamında ne kadar profesyonel ve doğru çalışırsa çalışsın, denetlenen birimlere, kilit paydaşlara ve diğer izleyicilere net ve etkin bir şekilde sonuç vermezse sağlıklı bir faaliyet göstermemiş olur. Dolayısıyla bu durumu aşmanın en etkili

yöntemi raporlama faaliyetidir (INTOSAI, 2010:16). Ancak burada şunu ifade etmek gerekir ki denetim raporları, kendi başına bir amaç olarak değil, devlet sistemlerini ve süreçlerini şeffaf ve hesap verebilir hale getirme sürecinin önemli bir parçası olarak görülmelidir (INTOSAI, 2010:28).

6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile Sayıştay’ın raporlama görevi birincil görev olarak ifade edilmiştir. Bu durum hem bütçe hakkının tesis edilmesine yönelik hem de kamu kaynaklarının etkinliğinin sağlanmasında yasama organının bütçe üzerinde gerçekleştireceği denetiminin etkin bir şekilde yapılmasını sağlamaya yönelik atılmış olan önemli bir adımdır.

Sayıştay Kanunu’nun ikinci bölümündeki düzenlemelere baktığımızda raporlama faaliyetinin beş grupta ele alındığını görmekteyiz. Bunlar; “*dış denetim genel değerlendirme raporu, faaliyet genel değerlendirme raporu, mali istatistikleri değerlendirme raporu, genel uygunluk bildirimi ve diğer raporlar*”dır. Ancak söz konusu Kanunun değişik maddelerinde Sayıştay’a farklı raporlama görevleri de verildiği görülmektedir. Örneğin, KİT’lerin denetimi ve raporlanması ile denetim görevleri bölümünde belirtilen performans denetimleri ve yasama organından gelen taleplere ilişkin gerçekleştirilen denetimlerin sonucunda hazırlanacak olan raporlar yasama organına sunulacaktır.

Şüphesiz ki Sayıştay raporları, hem kamu harcamalarında etkinliğin sağlanmasında hem de bütçe hakkı yetkisini elinde bulunduran yasama organının bütçe üzerindeki denetimini etkin bir şekilde yerine getirmesine yardımcı olmaktadır. Nitekim raporlamanın yasama organına yönelik amaçlarına baktığımızda;

a) Bütçenin gerek komisyonlarda gerekse genel kurulda görüşülmesi ve kanunlaşması aşamasında parlamenterlere güvenilir, tarafsız ve tutarlı bilgiler sunulması;

b) Kesin hesabın görüşülmesi ve kanunlaşması aşamalarında parlamenterlere güvenilir, tarafsız ve tutarlı bilgiler sunulması;

c) Yasama denetimleri (meclis araştırması, genel görüşme vs.) sırasında hesap verme sorumluluğunun bir tezahürü olarak bakanların siyasi sorumluluğunun belirlenmesinde veri oluşturması (Söyler ve Çolak, 2012:147-148),

d) Kamu kaynaklarının kullanılmasında etkinliği sağlamaya hizmet edecek olması, bizleri bu sonuca götürmektedir.

Netice itibariyle, Yüksek Denetim Kurumu olarak Sayıştay’lar, etkin çalışma ve çeşitli önleyici önlemlerle, kamu kaynaklarının etkin kullanımında kilit kurumlar olabilir. Bunun sağlanmasında da sunulan denetim raporlarının

sonuçlarına göre ve gerçekleştirilen denetimlerin sonucunda kamu kaynaklarının kullananlar sorumlu hale getirilerek yoğunlaştırılabilir (Gherai vd., 2016:467).

3.2.1. Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu

Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu, Sayıştay Kanunu kapsamında hazırlanarak yasama organına sunulması zorunlu olan bir rapordur. Bu rapor, kamu idarelerinin denetimleri sonucunda düzenlenen denetim raporlarından önemli görülenleri ve genellik arz eden konuları, yürütülen denetimlere ilişkin genel bilgileri ve mali konularda belirtilmesi uygun görülen diğer hususları içerecek şekilde hazırlanarak yasama organına sunulan ve kamuoyuna duyurulan bir rapordur. Dolayısıyla söz konusu rapor, kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesi, kullanılması, muhasebeleştirilmesi, raporlanması ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasına katkı sağlayan önemli bir araçtır.

Uygulama sonuçlarına baktığımızda denetimler sonucunda;

i. Kamu idarelerinin bir kısmında, Kamu İç Kontrol Standartlarına uyum eylem planlarının hazırlanmadığı,

ii. İç kontrol standartlarına uyum eylem planlarının hazırlandığı bazı kamu idarelerinde ise iç kontrol standartlarına uyum eylem planlarında Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği'nde yer alan standartların karşılığı olan faaliyetlerin belirtilmediği,

iii. İç kontrol standartlarına uyum eylem planlarında öngörülen faaliyetlerin başlatılmadığı ya da süresinde tamamlanmadığı,

iv. Mali karar ve işlemlerle ilgili süreç akış şemalarının oluşturulmadığı,

v. İç denetim birimlerinin oluşturulmadığı, iç denetim birimleri oluşturulan kamu idarelerinde ise yeterli sayıda iç denetçi atanmadığı,

vi. İç denetimin kapsamını, denetlenecek alan ve konuları, ihtiyaç duyulan işgücünü içermesi gereken iç denetim planları ve bu planlarla uyumlu iç denetim programlarının hazırlanmadığı tespit edilmiştir (Sayıştay, 2014b:8).

3.2.2. Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu

Sayıştay Kanunu'nun amir hükmü doğrultusunda Genel Değerlendirme Raporu, kamu idareleri tarafından gönderilen idare faaliyet raporlarının, İçişleri Bakanlığı tarafından hazırlanan Mahalli İdareler Genel Faaliyet Raporu ve Maliye Bakanlığınca hazırlanan Genel Faaliyet Raporunun denetim grup başkanlığınca denetim sonuçları da dikkate alınarak değerlendirilmektedir. Daha

sonra denetim grup başkanlıklarınca bu konuda hazırlanan değerlendirme raporları esas alınarak hazırlanan Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu, Rapor Değerlendirme Kurulunun görüşü alındıktan sonra Sayıştay Başkanı tarafından İdare Faaliyet Raporları, Genel Faaliyet Raporu ve Mahallî İdareler Genel Faaliyet Raporu ile birlikte yasama organına sunulmaktadır.

Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu’yla kamu idarelerince hazırlanan faaliyet raporlarının Sayıştay’ın gerçekleştireceği denetim sonuçları dikkate alınarak değerlendirilmesi amaçlanmıştır. İdarelerin bütçe uygulama sonuçları ile birlikte stratejik planları ve performans programlarının uygulanma sonuçları göz önünde bulundurularak “Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu” Sayıştay tarafından hazırlanmaktadır. Böylece denetimler sırasında hesap ve işlemlerle birlikte, belirlenmiş performans göstergelerine göre faaliyetlerin hedef ve gerçekleşme durumu da dikkate alınarak değerlendirmelerde bulunulmuş olacaktır (Kazan, 2010:193).

Ancak yapılan incelemeler sonucunda hazırlanan 2015 yılına ait Faaliyet Genel Değerlendirme Raporuna göre;

* Sayıştay tarafından değerlendirmeye tabi tutulan 450 den fazla kamu idarelerinden 16’sının faaliyet raporunu yayımlamadığı,

* Yapılan inceleme neticesinde kamu idarelerinden 9’unun idare faaliyet raporunda kurumsal kabiliyet ve kapasitenin değerlendirilmesi bilgisine yer vermediği veya eksik bilgi verdiği,

* Faaliyet raporu hazırlayan kamu idarelerinden 171’inin performans programında belirlenen hedef ve göstergelere ilişkin gerçekleştirmeleri raporlamadığı,

* Faaliyet raporu hazırlayan kamu idarelerinden 169’unun faaliyet raporlarında verdiği bilginin ölçülebilir olmadığı veya doğrulama kaynaklarından elde edilen son verilerle uyumlu olmadığı görülmüştür (Sayıştay 2016a: 7-12).

3.2.3. Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu

Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu; Maliye Bakanlığınca yayımlanan bir yıla ait mali istatistiklerin izleyen yılın mart ayı içinde; hazırlanma, yayımlanma, doğruluk, güvenilirlik ve önceden belirlenmiş standartlara uygunluk bakımından denetim grup başkanlıklarınca değerlendirildiği, Rapor Değerlendirme Kurulunun görüşü de alındıktan sonra Sayıştay tarafından yasama organına ve Maliye Bakanlığına sunulan bir rapordur. Buna göre Sayıştay, bir yıla ait mali istatistiklerin hazırlanma, yayımlanma, doğruluk, güvenilirlik ve önceden belirlenmiş standartlara

uygunluk bakımından değerlendirilmesinden sorumlu tutulmaktadır. Diğer bir bakış açısıyla, Sayıştay'a bu raporla devletin makro anlamda mali istatistiklerinin, mali sistemin ve mali mevzuatın doğruluğunu gözetme ve sağlama görevi verilmektedir.

Bu kapsamda aylık ve üçer aylık istatistiklerin geçici verilere dayanmaları ve son periyot istatistiklerinin aynı zamanda yıllık istatistikleri oluşturmaları nedenleriyle Sayıştay'ın mali istatistikleri değerlendirme sorumluluğunun, Resmi İstatistik Programında ismen sayılan ve yıllık periyotlarla hazırlanarak/derlenerek yayımlanan merkezi yönetim ve genel yönetime ilişkin mizan, bütçe uygulama sonuçları tablosu, gelir-gider (faaliyet) tablosu, nakit akım tablosu ile yıllık bilanço, genel yönetime ilişkin fonksiyonel harcama tablosu ve genel yönetim mali istatistiklerini kapsadığı değerlendirilmektedir (Sayıştay, 2014b:6; Sayıştay, 2015:9; Sayıştay 2016b:9).

3.2.4. Genel Uygunluk Bildirimi

Sayıştay'ın, harcamacı idareler tarafından kendisine tanzim edilerek gönderilen hesaplar üzerinden, yasama organının bütçe üzerindeki denetimini gerçekleştirmek için giriştiği faaliyetlerin sonucu Genel Uygunluk Bildiriminde toplanacaktır. Başka bir ifadeyle, Genel Uygunluk Bildirimi ile Sayıştay, yasama denetimi için yaptığı ön çalışmaları sona erdirmiş ve bununla ilgili rapor düzenleyerek yasama organının bütçe üzerindeki ve özellikle kamu harcamalarının denetimini gerçekleştirmek üzere yasama organına intikal ettirmiş olacaktır (Feyzioğlu, 1965:496).

6085 sayılı Sayıştay Kanununa göre “*genel uygunluk bildirimleri, denetim grup başkanlıklarınca denetim raporları ve faaliyet raporları dikkate alınarak hazırlanacak ve uygunluk değerlendirilmesinde kesin hesap kanunu tasarısında yer alan merkezi yönetim bütçe kanunu uygulama sonuçları, kamu idare hesapları esas alınarak saptanan sonuçlarla karşılaştırılacaktır*”(md. 41). Kanunun amir hükmüne göre merkezi yönetim bütçe kanununun uygulama sonuçlarının TBMM tarafından denetimi, Kesin Hesap Kanunu tasarısı ve buna ilişkin Sayıştay tarafından hazırlanan Genel Uygunluk Bildiriminin görüşülmesi ile gerçekleştirilmektedir.

Genel uygunluk bildirimlerinin varlığı, kesin hesap kanun tasarılarının yasama organı tarafından görüşülmesi için Anayasal bir zorunluluk olmakla birlikte, bu birimlere uyulması zorunluluğu bulunmamaktadır. Çünkü genel uygunluk bildirim niteliği yönüyle bir danışma işlevidir ve bu danışma işlevi sonucu, karar mercii olan yasama organı için bağlayıcı değildir (İnan, 1999:11). Nitekim 2012-2015 yılları arasındaki merkezi yönetim bütçelerine ait genel

uygunluk bildirimlerine baktığımızda dikkatimizi çeken önemli hususlardan yedek ödenek ve ödenek üstü harcama konularının düzeltilmemesi buna örnek gösterilebilir.

Tablo 1 de 2012 - 2015 yıllarına ait genel bütçe başlangıç ödeneklerine göre yedek ödenek tutarlarının oranları yer almaktadır.

Tablo 1. Yedek Ödenek Tutarının Genel Bütçe Başlangıç Ödeneklerine Oranı (TL)

Yıllar	Yedek Ödenek Başlangıç Ödenekleri	Yedek Ödenek Toplam Tutarı	Genel Bütçe Başlangıç Ödenekleri	Yedek Ödeneklerin Genel Bütçe İçindeki Ağırlığı
2012	665.250.000,00	30.919.961.928,00	357.852.506.689,71	% 8,64
2013	949.178.000,00	35.912.248.988,00	409.654.031.969,67	% 8,77
2014	1.199.178.000,00	25.360.405.215,00	446.883.877.223,55	% 5,67
2015	1.547.000.000,00	35.249.761.554,00	485.178.332.731,35	% 7,26

Kaynak: 2012-2015 yıllarına ait Genel Uygunluk Bildirimlerinden derlenmiştir.

5018 sayılı Kanunun amir hükmü uyarınca genel bütçeli idarelerin yedek ödenek miktarına getirilen % 2’lik sınırlama başlangıç ödeneklerine ilişkin bulunmaktadır (md. 23). Merkezi Yönetim Bütçe Kanunlarının “Aktarma, ekleme, devir ve iptal işlemleri” başlıklı 6’ncı maddesi ile Maliye Bakanlığına verilen yetkiler dâhilinde yapılan ödenek aktarmaları sonucunda, yedek ödenek tutarı, genel bütçeli idarelerin yılsonu toplam ödeneklerinin (söz konusu dönem içerisinde) % 5,67 ile % 8,77’ sine tekabül etmektedir. Bu durum Genel Uygunluk Bildirimleri ile TBMM’ye bildirilmiş olmasına rağmen bağlayıcı olmadığı için alışılabilir olmuş olan uygulama devam etmektedir.

Bununla beraber genel uygunluk bildirimlerinde belirtilen diğer önemli bir hususta, Maliye Bakanlığı tarafından her yıl ocak ayının on beşinci gününe kadar, uygulaması tamamlanan yıla ilişkin olarak yedek ödeneklerden hangi idareye ne kadar aktarma yapıldığının açıklanmasıdır. Ancak genel uygunluk bildirimlerinden anlaşılacağı üzere malî yıl içinde yedek ödenekten yapılan aktarmaların tür, tutar ve idareler itibarıyla dağılımı Maliye Bakanlığınca yılsonu gerçekleştirmelerini de içerir şekilde değil de başlangıç ödenekleri itibarıyla ilan edilmiş olmasıdır. Netice itibarıyla, 5018 sayılı Kanun gereğince malî yıl içinde yedek ödenekten yapılan aktarmaların tür, tutar ve idareler itibarıyla dağılımı Maliye Bakanlığı’nca yılsonu gerçekleştirmelerini de içerir şekilde ilan edilmelidir.

Genel uygunluk bildirimlerinde ifade edilen bir diğer hususta ödenek üstü harcamaların yapılmış olmasıdır. 5018 sayılı Kanuna göre “Kamu idareleri, bütçelerinde yer alan ödeneklerin üzerinde harcama yapamaz. Bütçeyle verilen ödenekler, tahsis edildikleri amaçlar doğrultusunda yılı içinde yaptırılan iş, satın alınan mal ve hizmetler ile diğer giderlerin karşılanmasında kullanılır...(md. 20)”, denilmektedir. Buna göre, belirli hizmetler için bütçeye konulmuş bulunan ödeneklerden fazla harcama yapılmaması, ödenek kullanımında esastır.

Tablo 2. Merkezi Yönetim Bütçesi İçerisindeki Ödenek Üstü Harcamalar (TL)

Yıllar	Ödenek Üstü Harcama (I) Sayılı Cetvel	Ödenek Üstü Harcama (II) Sayılı Cetvel	Ödenek Üstü Harcama (III) Sayılı Cetvel	Ödenek Üstü Harcama Toplam
2012	15.056.878.194,39	17.943.305,67	-----	15.074.821.500,06
2013	9.284.415.318,31	59.213.292,08	-----	9.343.628.610,39
2014	14.179.652.525,19	370.742,20	-----	14.180.023.267,39
2015	31.207.551.183,33	123.312,79	-----	31.207.674.496,12

Kaynak: 2012-2015 yıllarına ait Genel Uygunluk Bildirimlerinden derlenmiştir.

Ancak Tablo 2’ye baktığımızda Merkezi Yönetim Bütçesi içerisinde genel bütçeli kuruluşlarla özel bütçeli kuruluşların ödenek üstü harcamalar yaptıkları genel uygunluk bildirimlerinde TBMM’ye sunulmuştur.

5018 sayılı Kanun’un “Ödeneklerin kullanılması” başlıklı düzenlemesi incelendiğinde, genel veya kısmi seferberlik, savaş ilanı veya Bakanlar Kurulu kararıyla zorunlu askeri hazırlıkların yapıldığı olağanüstü hallerle ilgili getirilen istisnai hüküm dışında ödenek üstü gider yapılmasına cevaz veren bir düzenleme bulunmamaktadır (md. 20).

Sonuç ve Genel Değerlendirme

Toplum adına bütçe hakkını elinde bulunduran yasama organı, hem bütçe hakkının tesisini sağlamak hem hukuk devleti olma ilkesinin gereği olarak hem de kamu harcamalarında etkinliği ve verimliliği sağlamak üzere idareyi denetleme yetkisine sahiptir. Bu kapsamda yasama organının yerine getireceği görevlerin en başında bütçe uygulama sonuçlarının denetlenmesi gelmektedir. Ancak uygulamaya baktığımızda yasama organının, bütçe üzerindeki denetimleri çeşitli unsurlardan dolayı sınırlandırılmaktadır. Örnek olarak bütçeye ilişkin hemen her sürecin uzmanlık bilgisini gerektirmesi, parlamenter demokrasilerde parlamento-hükümet ilişkilerinin ayrılığa değil işbirliğine dayanıyor olması ve hükümetin yasama organı içerisinde belirli bir ağırlığa

sahip olması, yürütme organının yasama organı karşısında giderek daha güçlü bir konuma gelmesi gösterilebilir.

Tam da bu noktada yasama organına yardımcı bir kuvvet olarak Sayıştay gelmekte ve bu kurumdan bütçenin uygulama sonrasındaki yasama denetimine önemli katkılar sağlaması beklenmektedir. Bu nedenle, kamu mali yönetim sistemimizde Sayıştay ile yasama organı arasındaki ilişkinin güçlendirilmesine yönelik yeni düzenlemelere gidildiği görülmektedir. Bu bağlamda Sayıştay’ın hem denetim alanının genişletilerek hemen hemen tüm kamu kurum ve kuruluşlarının denetim kapsamına alınmış olması hem de raporlama görevinin öncelikli hale getirilerek yasama organına güvenilir, tarafsız ve tutarlı bilgiler sunması önemli gelişmeler olarak ifade edilebilir.

Sayıştay’ın denetim alanının genişlemesi ve raporlama görevinin öncelikli hale getirilmiş olması, bütçe hakkı gereği birincil denetim yetkisini haiz olan yasama organının bütçenin uygulama sonrası süreçteki etkinliğini artırmasına yönelik atılmış olan önemli adımlardır. Ancak yasama organının bütçe uygulama sonuçları üzerinden gerçekleştireceği denetimin etkin bir şekilde yapılması için sadece Sayıştay’ın görev ve fonksiyonunun iyileştirilmiş olması yeterli değildir. Bu kapsamda bütçe üzerindeki yasama denetiminin etkin bir şekilde yapılmasını sağlamak için;

* TBMM’nin örgütsel yapısı, bütçenin yasama organı tarafından denetimi konusundaki işleyişi, Sayıştay’ın görev ve fonksiyonundaki iyileştirmelere paralel olarak yeniden düzenlenmelidir. Sayıştay raporlarının hem teknik bilgiler içermesi hem de Plan ve Bütçe Komisyonunun iş yükünün fazla olması, bütçe görüşme süresinin yeterince fazla olmaması gibi durumlardan dolayı Sayıştay raporları yasama organı tarafından gereğince görüşülememektedir. Dolayısıyla bu istenilmeyen sonucun önüne geçme amacıyla TBMM dâhilinde söz konusu raporların görüşülüp değerlendirilebileceği bir komisyonun oluşturulması gerekmektedir.

* Sayıştay’ın denetim alanının genişletilmiş olması kamu harcamalarında etkinliğin sağlanmasında önemli görülmesine karşılık kamu idarelerinin hem 5018 sayılı Kanun hem de 6085 sayılı Kanunla hesaplar, mali tablolar ve bilançolar noktasında kendilerine verilmiş olan görevleri tam zamanlı yerine getirmeleri gerekmektedir. Dolayısıyla denetim alanının genişletilmiş olması kamu kaynaklarının etkin kullanılması için tek başına yeterli görülmemeli bunun yanında kamu idarelerinin söz konusu kanunlar kapsamında yeni bir kurum kültürüne kavuşması sağlanmalıdır.

* Sayıştay raporlarının eksiksiz olarak düzenlenmesi gerekir. Bu kapsamda raporların 6085 sayılı Kanun ve 5018 sayılı Kanunda belirtilen unsurları ihtiva etmesi ve idarelerden alınması gereken teknik dokümanların zamanında elde edilmesi sağlanmalıdır.

* Kamu kurumlarının performans programlarında belirlenen performans hedef ve göstergelerine faaliyet raporunda aynen yer vermeleri gerekmektedir. Ayrıca raporlanan performans bilgilerinin ölçülebilir ve doğrulanabilir olması ve faaliyet raporunda performans hedefleri ile gerçekleştirmeler arasında meydana gelen sapmaların nedenleriyle ilgili geçerli ve ikna edici bilgilere yer verilmelidir.

* Sayıştay raporları Anayasal ve kanuni hükümler kapsamında düzenlenmektedir. Bu raporlar düzenlenirken önemine binaen hem kamu idareleri hem de Sayıştay, önemli derecede mali ve beşeri sermaye harcayarak çeşitli eziyetlere katlanmaktadır. Hazırlık aşamasında durum böyle iken yasama organına raporlar sunulduktan sonra bu raporların sadece tavsiye niteliğine sahip olması ve bütçenin denetimi için gerektiği şekilde ele alınmaması/alınmaması düşündürücüdür. Dolayısıyla yasama organının bütçe üzerindeki denetiminin etkin bir şekilde yapılmasını istiyorsak mutlaka ve mutlaka Sayıştay Raporlarının hüviyeti tavsiye niteliğinden çıkartılıp zorlayıcı metinler haline dönüştürülmesi gerekmektedir.

Kaynakça

Ahsan M. N. 1994. *Value for Money in Promoting Public Accountability*, Performit, Department of the Auditor General of Pakistan, Vol. XI. No: 1.

Arcagök, M. S. 2005. Yeni Mali Yönetim ve Kontrol Sisteminde Harcama Öncesi Kontrol, *20. Maliye Sempozyumu Türkiye’de Yeniden Mali Yapılanma*, Pamukkale Üniversitesi İİBF, 83-96.

Atiyas, İ. ve Sayın Ş. 2000. *Devletin Mali ve Performans Saymanlığı*, TESEV Yayınları 20., İstanbul: Acar Matbaacılık.

Avcı, M. A. 2008. *Türkiye ve Dünyada Kamu Mali Yönetiminde Mali Saydamlık Kavramının Gelişimi ve Önemi*, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

Bağlı, M. S. 2010. TBMM’nin Bütçe Sonuçlarını Denetleme Süreci, *Yasama Dergisi*, 16(3), 103-143.

Bağlı, M. S. 2012. Teorik ve Tarihsel Açından Bütçe Hakkı, *Yasama Dergisi*, 20(1), 39-77. <http://www.yasader.org/web/yasamadergisi/2012/sayi20/39-77.pdf>, (Erişim tarihi: 05.10.2016).

Baş H. 1984. *Bütçe Harcamalarının Yargısal Denetimi, Bütçe Uygulaması ve Denetimi Semineri*, Anadolu Üniversitesi Yayını, Yayın No: 52, Eskişehir, 110-132.

Canbay, T. 2003. Kamuda Yönetim Anlayışında Değişim Gereği; Yönetimden İyi Yönetişime, *Kal-Der Forum*, 3(9), 22-26.

Canbay, T. ve Gerger Ç. G. 2012. *Batı’da Bütçe Hakkının Gelişiminin Toplumsal Yapının Değişimi Üzerine Etkileri*, Mali Sosyoloji Üzerine Denemeler, (Ed.) Kemal ÇELEBİ, Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2012/418.

Candan, E. 2007. *Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi*, Ankara: Ümit Ofset Matbaacılık.

Coşkun, A. 1998. *Denetimde Yeni Yönelişler: Performans Denetim*, Cumhuriyetin 75. Yılında Kamu Harcamaları ve Denetimi Sempozyumu, Ankara: Sayıştay Yayınları.

Coşkun, G. 1994. *Devlet Bütçesi-Türk Bütçe Sistemi*, 4. B., Ankara: Turhan Kitabevi.

Çağan, N. 1986. Anayasa Çerçevesinde Kamu Maliyesinin Parlamenter Kontrolü, *Anayasa Yargısı C.II*, 199-224.

Çetinkaya, Ö. 2014. *Kamu İhale Kanunu ve Yolsuzluk Riskleri*, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Dikeç, Ü. 1989. *Türk Bütçe Sistemi ve Analizi*, Ankara.

Dursun, İ. ve Çiftelinar R. 2009. *Bütçeleme Sürecinde Parlamentoların Artan Rolü*, Ankara: Gazi Kitabevi.

Edizdoğan N. ve Çetinkaya, Ö. 2010. *Kamu Bütçesi*, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Edizdoğan N., Çetinkaya, Ö. ve Gümüş E. 2012, *Kamu Maliyesi*, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Ela, M ve Türkyener, C. M. 2015. Türkiye’de Sayıştay’ın Düzenlilik Denetimi: Genel Bir Bakış, *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar Dergisi*, C. 52, S. 602, 25-42.

European Commission. 2002. *Glossary of Definitions Used by the Commission in the Framework of Public Internal Financial Control (PIFC)*, Brussel.

European Commission 2011. Welcome to the World of PIFC: Public Internal Financial Control, Publications Office,

http://ec.europa.eu/budget/library/biblio/documents/control/brochure_pifc_en.pdf, (Erişim Tarihi: 18.06.2015).

Feyzioğlu, B. N. 1965. *Nazari, Tatbiki, Mukayeseli Bütçe*, İstanbul: Sermet Matbaası.

Feyzioğlu, B. N. 1965. *Nazari, Tatbiki, Mukayeseli Bütçenin Kontrolü. C. I, Nazari Tahlil*, Kontrol Organlarının Teşkilatı, Tatbik ve İcra Sırasındaki Kontrollar, İstanbul: Sermet Matbaası, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayını.

Feyzioğlu, B. N. 1982. Modern Anayasalarda Bütçe Hakkı, *Çağdaş Anayasalarda Ekonomik ve Sosyal Haklar ve Ödevler (Uluslararası Seminer)*, İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Ekonomi Fakültesi, 5-6-7 Şubat 1982. İstanbul, Atatürk Kültür Merkezi, <http://www.journals.istanbul.edu.tr/tr/index.php/iktisatmaliye/article/view/15053/14260> (Erişim Tarihi: 15.08.2016).

Gherai, D. S., Tara, I. G. and Matica, D. E., 2016, The Supreme Audit Institution Can Control The Corruption or Not? , *Annals of the University of Oradea, Economic Science Series*. Dec 2016, Vol. 25 Issue 2, 465-476

Günaydın, İ. 2004. Vergi Harcama Tartışması: Türkiye Örneği, *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 5(2), 163-181.

INTOSAI. 2010. How to Increase the Use and Impact of Audit Reports, Capacity Building Committee, United Kingdom's National Audit Office.

İnan, A. 1999. Sayıştay Genel Kurul Kararları ve İçtihadı Birleştirme Kararları, *Sayıştay Dergisi*, 33(2), 3-23.

Karaarslan, E. 2006. Bütçe Hakkı ve 5018 Sayılı Kanununda Yer Alan Bütçe İlkeleri, *Güncel Mevzuat Dergisi*, http://www.erkankaraarslan.org/butce-hakki-ve-5018-sayili-kanunda-yer-alan-butce-ilkeleri/#.UzVTyqh_uAp, (Erişim Tarihi: 11.10.2016).

Kaya S. 2001. *Sayışların Denetim Alanları Hakkında Bilgi Notu*, Ankara: Sayıştay Araştırma ve Tasnif Grubu.

Kazan, A. 2010. 5018 Sayılı Kanun ile Sayıştay Kanun Teklifi Bağlamında Sayıştayın Türkiye Büyük Millet Meclisine Sunulacağı Raporlar, *Dış Denetim Dergisi*, 1(1), 190-199.

Kesik, A. 2005. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Mali İç Mali Kontrol Sistemi, *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(1), 94-114.

Konukman, A. 2000. *Kesin Hesap Kanun Tasarıları Üzerine Bir Değerlendirme, Kamu Maliyesinde Saydamlık*, İstanbul: TESEV Yayınları.

Köse, H. Ö. 2007. *Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim*, Ankara: TC. Sayıştay 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları.

Kubalı, D. 1999. Performans Denetimi, *Amme İdaresi Dergisi*, 32(1), 31-62.

Lienert, I. 2010. Role of The Legislature in Budget Process, International Monetary Fund Fiscal Affairs Department, Washington D.C.

Mutluer, M. K., Erdoğan Ö. ve Kesik A. 2007. *Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi*, İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.

Narter, R. 2012. Anayasal Açıdan Bütçe Hakkı, *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 16 (1-2). 35-52.

National Audit Office of UK. 2005. “State Audit In The European Union”, National Audit Office of UK Publishes, <http://web.nao.org.uk/search/search.aspx> (Erişim Tarihi: 05.04.2017).

Özer, H. 1992. Performans Denetimi, *Sayıştay Dergisi*, 7(1), 30-40.

Pınar B. 2009. *Türk Bütçe Hukuku Açısından Kamu Mali Yönetim Sisteminin Hukuki Analizi*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, İzmir.

Sayıştay. 2013. *2012 Yılı Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu*, http://www.sayistay.gov.tr/rapor/genel/2012_Mali%20%C4%B0statistikler%20Raporu.pdf (Erişim tarihi: 15.03.2015).

Sayıştay, 2014a , *Düzenlilik Denetimi Rehberi*, Ankara.

Sayıştay, 2014b. *2013 Yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu*, http://www.sayistay.gov.tr/rapor/genel/2013_Dis_Denetim.pdf, (Erişim tarihi: 15.03.2015).

Sayıştay, 2015. *2014 Yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu*, https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/62643830/files/raporlar/genel_raporlar/dis_denetim/2014_Dis_Denetim.pdf (Erişim tarihi: 05.05.2017).

Sayıştay, 2016a. *2015 Yılı Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu*, https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/62643830/files/raporlar/genel_raporlar/fa_aliyet/2015_Faaliyet.pdf (Erişim tarihi: 15.05.2017).

Sayıştay, 2016b. *2015 Yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu*, https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/62643830/files/raporlar/genel_raporlar/dis_denetim/2015_Dis_Denetim.pdf (Erişim tarihi: 15.03.2017).

Selen U. ve Tarhan A. B. 2014. *Türkiye’de Bütçe Hakkı Algısı*, Bursa: Kişisel Yayın.

Söyler, İ. 2012. Yeni Kamu Mali Yönetim ve Denetim Sistemi İçerisinde Sayıştay’ın Rolü, *Sayıştay Dergisi (Özel Sayı)*, 87(4), 61-96.

Söyler, İ. ve Çolak, M. 2012. Yeni Kamu Mali Yönetim ve Denetim Sisteminde Raporlama, *Maliye Dergisi*, 162(1), 145-154.

Şenkal A. 2005, *Küreselleşme Sürecinde Sosyal Politika*, İstanbul: Alfa Yayınları.

Tarschys, D. 2008. Parlamento Ve Bütçe: Parlamentonun Gözetim Kapasitesinin Arttırılması”, içinde, *Bütçe Sürecinde Parlamentonun Değişen Rolü*, Uluslararası Sempozyum 7-8-Ekim 2008 Afyonkarahisar, TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu.

Taytak, M. 2013. *Kamu Giderlerinde Yargı Denetiminin Etkinliği (Sayıştay Yargılaması)*, Ankara: Savaş Yayınevi.

Tekeli, İ. 2005. Katılımcı Demokrasi, Sivil Ağlar ve Sivil Toplum Kuruluşları, *Türkiye’de Sivil Toplum Kuruluşları-İki Sempozyum*, Tarih Yayınları Vakfı.

Tüğen, K. 2013. *Devlet Bütçesi*, 12. B., İzmir: Bassaray Matbaası.

Uluatam, Ö. 1978, *Kamu Maliyesi*, Ankara.

Wahner, J. 2009. The evolution of parliament’s power of the purse Effective Financial Scrutiny: The Role of Parliament in Public Finance, <http://wbi.worldbank.org/wbi/Data/wbi/wbicms/files/drupal-acquia/wbi/parliamentbudget module.pdf>, (Erişim Tarihi: 05.06.2016).

Yılmaz, H. H. ve Biçer M. 2010. Parlamentonun Bütçe Hakkını Etkin Kullanımının Yeni Bütçe Sistemi Çerçevesinde Değerlendirilmesi, *Maliye Dergisi*, 158(1), 201-225.

Yılmaz, H. H. ve Tosun S. 2010. 5018 Sayılı Kanun Çerçevesinde Mali Saydamlık ve Parlamentonun Bütçe Sürecindeki Etkinliği, *Yasama Dergisi*, 10(1) 5-23.