

**T.C.
GAZİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE BİLİM DALI**

SAYIŞTAY DENETİMİNDE RİSK ODAKLILIK

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**Hazırlayan
Mehmet Yavuz KEKLİKOĞLU**

**Tez Danışmanı
Prof. Dr. Hasan KAVAL**

ANKARA-2012

ONAY

Mehmet Yavuz KEKLİKOĞLU tarafından hazırlanan “*Sayıştay Denetiminde Risk Odaklılık*” başlıklı bu çalışma, 25/12/2012 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda *oybirliği* ile başarılı bulunarak jürimiz tarafından Muhasebe bilim dalında yüksek lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

Prof. Dr. Hasan KAVAL (Başkan)

Prof. Dr. Yıldız ÖZERHAN

Yrd. Doç. Dr. Adem ALTAY

ÖNSÖZ

Bu tezde risk odaklı denetimin Sayıştay denetiminde nasıl uygulanacağı açıklanmaya çalışılmış ve başlıca risk odakları tespit edilmiştir.

Tezin yazımında karşılaşılan en büyük zorluk, birbirine benzeyen birçok Sayıştay raporu ve ilamının arasından önemli olabilecek risk odaklarının seçilerek derlenmesi olmuştur.

Bu tezin hazırlanmasında desteğini esirgemeyip tezin bu aşamaya gelmesini sağlayan tez danışmanım Prof. Dr. Hasan KAVVAL'a saygılarımı sunar, gerek tezin yazımı aşamasında yaptığı katkılar gerekse verdiği manevi destek için eşim Tuba Esra KEKLİKOĞLU'na teşekkür ederim.

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	i
İÇİNDEKİLER	ii
KISALTMALAR	v
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

SAYIŞTAYIN GÖREVLERİ VE DENETİM SİSTEMİNE DUYULAN İHTİYAÇ4

1.1. Sayıştayın Görev Alanı ve Görevinin Kapsamı	4
1.1.1. 1982 Anayasasına Göre	4
1.1.2. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa Göre	5
1.1.3. 6085 sayılı Sayıştay Kanununa Göre	7
1.2. Sayıştay Denetiminin Temelleri	13
1.2.1. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu	14
1.2.2. İhale Kanunları (2886 - 4734 - 4735)	15
1.2.3. Harcama İle İlgili Diğer Mevzuat	17
1.2.4. Bütçe Kanunları	17
1.2.5. KİT'lerin Denetimi	18
1.3. Sayıştayın Görev Kapsamındaki Denetim Türleri	19
1.3.1. Düzenlilik Denetimi	20
1.3.1.1. Uygunluk Denetimi	20
1.3.1.2. Mali Denetim (Muhasebe Denetimi)	21
1.3.2. Etkililik, Ekonomiklik, Verimlilik Denetimi	22
1.3.3. Performans (Bilgisinin) Denetimi	23
1.3.4. Bilişim Sistemleri Denetimi	24

İKİNCİ BÖLÜM

KAMU KURUMLARINDA İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ESASLARI VE İÇ DENETİM SİSTEMİ

2.1. İç Kontrol Sisteminin Niteliği ve Unsurları	25
2.1.1. İç Kontrol Sisteminin Niteliği	25

2.1.2. İç Kontrol Sisteminin Unsurları	26
2.1.2.1. Kontrol Ortamı	27
2.1.2.2. Risk Değerlemesi	28
2.1.2.3. Kontrol Faaliyetleri.....	29
2.1.2.4. Bilgi ve İletişim.....	32
2.1.2.5. Gözetim ve İç Denetim	33
2.2. İç Kontrol Sisteminin İncelenmesinde Kullanılan Modeller.....	33
2.2.1. Not Alma Yöntemi.....	34
2.2.2. Akış Şemaları Yöntemi	34
2.2.3. Anket Formu Uygulama Yöntemi	35
2.3. Kamu Kurumlarında İç Kontrol Sistemine Duyulan İhtiyaç.....	36
2.4. Kamu Kurumlarında İç Kontrol Sistemi İle İlgili Düzenlemeler	37
2.4.1. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu	38
2.4.1.1. İç Kontrolün Tanımı (Madde 55).....	38
2.4.1.2. İç Kontrolün Amacı (Madde 56).....	39
2.4.1.3. İç Kontrolün Yapısı ve İşleyişi (Madde 57)	39
2.4.1.4. Ön Mali Kontrol (Madde58)	40
2.4.1.5. Mali Kontrol Yetkilisinin Nitelikleri ve Atanması (Madde 59) 41	
2.4.1.6. Mali Hizmetler Birimi (Madde 60)	41
2.4.1.7. Muhasebe Hizmeti ve Muhasebe Yetkilisinin Yetki ve Sorumlulukları (Madde 61)	44
2.4.1.8. Muhasebe Yetkilisinin Nitelikleri ve Atanması (Madde 62) ..	45
2.4.1.9. İç Denetim (Madde 63).....	46
2.4.1.10. İç Denetçinin Görevleri (Madde 64).....	47
2.4.1.11. İç Denetçinin Nitelikleri ve Atanması (Madde 65).....	48
2.4.1.12. İç Denetim Koordinasyon Kurulu (Madde 66).....	49
2.4.1.13. İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Görevleri (Madde 67).....	50
2.4.2. İç Kontrol ve Ön mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslara Dair Yönetmelik.....	51
2.4.3. INTOSAI Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi	52
2.4.4. Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği	54

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

RİSK ODAKLI DENETİM.....	57
3.1. Risk Odaklı Denetimin Niteliği.....	57
3.2. Risk Odaklı Denetimin Geleneksel Denetimden Farkları	58
3.3. Kamu Kurumlarında Risk Odak Noktaları	59
3.3.1. İç Kontrol Sisteminin Unsurlarında Meydana Gelen Aksaklıklar	60
3.3.1.1. Kontrol Ortamıyla İlgili Aksaklıklar	60
3.3.1.2. Risk Değerlemesi İle İlgili Aksaklıklar	61
3.3.1.3. Kontrol Faaliyetleri İle İlgili Aksaklıklar.....	62
3.3.1.4. Bilgi ve İletişim İle İlgili Aksaklıklar	62
3.3.1.5. Gözetim ve İç Denetim İle İlgili Aksaklıklar	63
3.3.2. Kamu Kurumlarının İşlemlerinde Karşılaşılan Kontrol Faaliyetleri ve Hatalar	64
3.3.2.1. Personel Ödemelerinde.....	64
3.3.2.2. Kamu Malı Alım İhalelerinde.....	71
3.3.2.3. Kamu Mallarının Korunmasında	82
3.3.2.4. Kamu Mallarının Satışında ve Kiraya Verilmesinde.....	88
3.3.2.5. Diğer Risk Odakları	90

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

MEVCUT SİSTEMİN ELEŞTİRİSİ VE ÖNERİLER	96
SONUÇ	98
KAYNAKÇA	100
ÖZET	105
ABSTRACT	106

KISALTMALAR

4734 sayılı kanun : 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu

5018 sayılı kanun : 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

6085 sayılı kanun : 6085 sayılı Sayıştay Kanunu

COSO : Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

INTOSAI : International Organisation of Supreme Audit Institutions

ISSAI : International Standards for Supreme Audit Institutions

Kamu alımı : Mal alımı, hizmet alımı ve yapım işi yaptırılması

KDV : Katma Değer Vergisi

KİT : Kamu İktisadi Teşebbüsü

TBMM : Türkiye Büyük Millet Meclisi

vd. : ve devam eden maddeler

GİRİŞ

Son yıllarda işletmelerin batma nedenleri incelendiğinde önemli bir kısmında iç kontrol sistemi yetersizlikleri olduğu görülmektedir. Gerek işletmede çalışanlar, gerekse dışarıdan üçüncü kişiler veya bunlar birlikte hareket ederek, işletmenin varlıklarını kendi lehlerine kullanmakta, işletmeye zarar vermektedirler. Özellikle özel sektör işletmelerinde bu konuda dikkati çeken, bizzat iç kontrol sistemini kurmakla görevli yönetimin hatalı ve hileli finansal raporlama yapmasıdır. Kamuda her ne kadar işletme sahibi yok ise de, kamunun malını korumakla görevli memurların bilerek veya bilmeyerek (kasıtsız bir şekilde) kamu malına zarar verdikleri veya zimmetlerine geçirdikleri bir gerçektir. Kamu malına zarar vermek, kamu malını kendi zimmetine geçirme, üçüncü bir kişinin çalmasına engel olmama gibi doğrudan kamu malını yok etmek şeklinde olabildiği gibi, kamunun tahsil edilmesi gereken gelirlerini herhangi bir şekilde tahsil etmemek veya geç tahsil etmek de ayrı bir kamu malına zarar vermek şeklindedir.

Diğer taraftan devlet memurlarının görevi sadece kamu malını korumak değildir. Aynı zamanda kamunun kendine verilmiş kaynakları, kamu yararına en iyi şekilde kullanmak görevi de bulunmaktadır. Yine kamu son yıllarda daha da gelişmiş şekliyle, kullandığı kaynakları ne amaçla ve nerelerde kullandığı hakkında bilgi vermek sorumluluğu ile karşı karşıya bulunmaktadır.

İşletmelerde işletmenin varlıklarının korunması şeffaf olma ve hesap verebilme düzenlemeleri iç kontrol sisteminin kurulması sayesinde başarılmaktadır. İç kontrol sisteminin nasıl olması gerektiği, unsurları, sınırları ise son yıllarda işletme biliminin en çok tartıştığı konuların başında gelmektedir. Bu konuda en ünlü çalışma COSO raporu olarak bilinmektedir.

COSO tarafından geliştirilmiş iç kontrol sistemi ve unsurları (gerekliliklerinin) özel sektör işletmeleri gibi, devlet kurumlarında da benimsenmiş ve uygulamaya konmuştur. Bu düzenlemeler ilke veya prensip niteliklidir. Yani çok kesin ölçüler ile belirlenmeyip, ihtiyaca göre burada belirlenen ilkeler doğrultusunda düzenlemeler yapılabilir. Türkiye'de de bazı

düzenlemeler yapılmıştır. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve buna bağlı olarak çıkarılan Yönetmelik ve Tebliğ'ler ile COSO'nun ilkelerine uyum sağlamaya çalışılmıştır. Getirilen bu ilkelerin ve düzenlemelerin takipçisi ise Sayıştay'dır. 5018 sayılı yasanın ve bu yasaya uygun şekilde çıkarılan Yönetmelik ve Tebliğlerin COSO ilkelerine uyumu açısından incelenmesi ve eksik taraflarının tespit edilmesi ileride yapılacak düzenleme ve iyileştirmelere bir veri olabilir. Bu nedenle 5018 sayılı yasa ile getirilen Kamu Mali Kontrolünün COSO ilkelerine uygunluğunun ve işlerliğinin araştırılması bu tezin ilk amacıdır.

Denetimde risk odaklılık, işletmenin iç kontrol sistemi içinde zayıf noktaların bulunması ve bunların birer risk odağı olarak kabul edilmesine dayanır. Kamuda iç kontrol sisteminin alt unsurlarından olan Kontrol Noktaları - Prosedürleri oluşturulması kısmen yasa ve yönetmelikler ile sağlanmıştır. Ancak devlet kurumlarının tamamı birbirine benzememektedir. Farklı amaçları ve çalışma konularına sahiptir. Dolayısıyla farklı kurumlarda farklı kontrol faaliyetlerine ihtiyaç doğar. Sayıştayın her bir kurumda, ayrı ayrı, bu kontrol faaliyetleri veya düzenlemelerinin yetersizliklerini tespit görevleri arasında bulunmaktadır. Bu yetersizliklerin tümü birer risk odağını teşkil eder. Böyle olunca Sayıştay'ın denetlediği kurumun iç kontrol sisteminde yeterli kontrollerin olup olmadığını test etmesi, risk odaklı denetim ile açıklanabilir. Tezin ikinci amacı olarak da genelde karşılaşılan sorunları iç kontrol sisteminin eksikliği olarak kabul edip, bunları genelleştirmek dolayısıyla risk odaklarının ortaya çıkarmak olmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde; değişen kanunlar da göz önünde bulundurularak Sayıştayın denetimle ilgili görevlerini düzenleyen kanun maddeleri ele alınacak, bu hükümleri Sayıştayın nasıl ve hangi sıklıkla yerine getirdiği açıklanacaktır.

Çalışmanın ikinci bölümünde; iç kontrol sistemi tanımlanıp unsurları açıklanacak, kamu kurumlarında iç kontrol sistemini düzenleyen mevzuat, hükümleri irdelenerek belirtilecektir.

Üçüncü bölümde risk odaklı denetim tanımlanıp geleneksel denetimden farklı yanları anlatılacak, kamu kurumlarında karşılaşılan risk odakları sıralanacaktır.

Dördüncü ve son bölümde ise mevcut sistemin eleştirisine ve önerilere yer verilecektir.

1. BÖLÜM

SAYIŞTAYIN GÖREVLERİ VE DENETİM SİSTEMİNE DUYULAN İHTİYAÇ

Bu bölümde Sayıştayın görevleri ve görevlerini yerine getirirken kullandığı sistem, görevlerinin dayanakları ve yaptığı denetim hakkında fikir sahibi olunabilmesi için denetlediği alandaki mevzuat kısaca tanıtılmaya çalışılacaktır.

1.1. Sayıştayın Görev Alanı ve Görevinin Kapsamı

Anayasal bir kurum olan Sayıştayın görev alanı ve kapsamı anayasada belirlenmiştir. 2003 yılında çıkarılan Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Sayıştayın görev kapsamı anayasal sınırlar içerisinde bir miktar değiştirilmiş olup en son 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile son şeklini almıştır.

1.1.1. 1982 Anayasasına Göre

1982 Anayasasının 160. maddesinde Sayıştay aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir;

“Sayıştay, merkezî yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir. Sayıştayın kesin hükümleri hakkında ilgililer yazılı bildirim tarihinden itibaren onbeş gün içinde bir kereye mahsus olmak üzere karar düzeltilmesi isteminde bulunabilirler. Bu kararlar dolayısıyla idarî yargı yoluna başvurulamaz.

Vergi, benzeri malî yükümlülükler ve ödevler hakkında Danıştay ile Sayıştay kararları arasındaki uyuşmazlıklarda Danıştay kararları esas alınır.

Mahallî idarelerin hesap ve işlemlerinin denetimi ve kesin hükme bağlanması Sayıştay tarafından yapılır.

Sayıştayın kuruluşu, işleyişi, denetim usulleri, mensuplarının nitelikleri, atanmaları, ödev ve yetkileri, hakları ve yükümlülükleri ve diğer özlük işleri, Başkan ve üyelerinin teminatı kanunla düzenlenir.”

Madde metninde farklı fıkralarda Sayıştayın görev alanı şu şekilde belirlenmiştir;

- Merkezi Yönetim Bütçesi Kapsamındaki Kamu İdareleri
- Sosyal Güvenlik Kurumları
- Mahalli İdareler
- Kanunlarla verilen diğer denetleme, inceleme ve kesin hükme

bağlama işleri

Sayıştay bunlardan, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına yapmaktadır.

Ayrıca anayasanın bu maddesi Sayıştaya incelediği veya denetlediği hesapları kesin hükme bağlama görevi de vermiştir.

1.1.2. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa Göre

Kamu mali sisteminin temellerinin belirlendiği 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Sayıştayın görevleri “Dış Denetim” başlıklı 68. maddede düzenlenmiştir. Madde aşağıdaki şekildedir;

“Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetimin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin malî faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanmasıdır.

Dış denetim, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak;

a) Kamu idaresi hesapları ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak, malî tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin malî denetimi ile kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin malî işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti,

b) Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi,

Suretiyle gerçekleştirilir.

Dış denetim sırasında, kamu idarelerinin iç denetçileri tarafından düzenlenen raporlar, talep edilmesi halinde Sayıştay denetçilerinin bilgisine sunulur.

Denetimler sonucunda; ikinci fıkranın (a) ve (b) bentlerinde belirtilen hususlarda düzenlenen raporlar, idareler itibarıyla konsolide edilir ve bir örneği ilgili kamu idaresine verilerek üst yönetici tarafından cevaplandırılır. Sayıştay, denetim raporları ve bunlara verilen cevapları dikkate alarak düzenleyeceği dış denetim genel değerlendirme raporunu Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar.

Sayıştay tarafından hesapların hükme bağlanması; genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir, gider ve mal hesapları ile bu hesaplarla ilgili işlemlerinin yasal düzenlemelere uygun olup olmadığına karar verilmesidir.

Dış denetim ve hesapların hükme bağlanmasına ilişkin diğer hususlar ilgili kanununda düzenlenir.”

Kanunda Sayıştayın görev alanı açıkça belirtilmemiş olup kamu kurumu denilmekle yetinilmiş, bunun yanında yapacağı denetimin şekli ile ilgili hükümler konulmuştur.

Buna göre Sayıştayın yapacağı denetim türleri şunlardır;

- Malî tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin malî denetimi
- Kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin malî işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti (uygunluk denetimi)
- Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi (performans denetimi)
- Faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi (performans bilgisinin ölçülmesi)

Maddede Sayıştay denetiminin uluslar arası kabul görmüş denetim standartları dikkate alınarak yapılacağı da hükme bağlanmıştır. Ayrıca yapılan denetimler sonucu hazırlanacak raporların konsolide halde Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulacağı da düzenlenmiştir.

1.1.3. 6085 sayılı Sayıştay Kanununa Göre

6085 sayılı Sayıştay Kanununda ise Sayıştayın görev alanı 4 üncü maddede belirlenmiştir. Madde metni şöyledir;

“Sayıştay;

a) *Merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarını, mahallî idareleri, sermayesindeki kamu payı doğrudan veya dolaylı olarak % 50’den fazla olan özel kanunlar ile kurulmuş anonim ortaklıkları, diğer kamu idarelerini (kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları hariç),*

b) *Kamu payı % 50’den az olmamak kaydıyla (a) bendinde sayılan idarelere bağlı veya bu idarelerin kurdukları veya doğrudan doğruya ya da dolaylı olarak ortak oldukları her çeşit idare, kuruluş, müessese, birlik, işletme ve şirketleri,*

c) *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; tüm kaynak aktarımları ve kullanımları ile Avrupa Birliği fonları dahil yurt içi ve yurt dışından sağlanan diğer kaynakların ve fonların kullanımını,*

ç) *Kamu idareleri bütçelerinde yer alıp almadığına bakılmaksızın özel hesaplar dahil tüm kamu hesapları, fonları, kaynakları ve faaliyetlerini, denetler.*

Sayıştay; yapılan andlaşma veya sözleşmedeki esaslar çerçevesinde uluslararası kuruluş ve örgütlerin hesap ve işlemlerini de denetler.

2/4/1987 tarihli ve 3346 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile Fonların Türkiye Büyük Millet Meclisince Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında Kanunun 2 nci maddesi kapsamına giren kamu kurum, kuruluş ve

ortaklıklarının Türkiye Büyük Millet Meclisince denetlenmesi, bu Kanun ve diğer kanunlarda belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde yerine getirilir.”

Maddede aşağıdaki kurum ve kuruluşlar Sayıştayın görev alanı içinde sayılmıştır:

- Merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri
- Sosyal güvenlik kurumları
- Mahallî idareler
- Sermayesindeki kamu payı doğrudan veya dolaylı olarak % 50'den fazla olan özel kanunlar ile kurulmuş anonim ortaklıkları
- Diğer kamu idareleri (kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları hariç),
- Kamu payı % 50'den az olmamak kaydıyla yukarıda sayılan idarelere bağlı veya bu idarelerin kurdukları veya doğrudan doğruya ya da dolaylı olarak ortak oldukları her çeşit idare, kuruluş, müessese, birlik, işletme ve şirketler
- 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 hususlar
- Kamu idareleri tarafından tüm kaynak aktarımları ve kullanımları ile Avrupa Birliği fonları dahil yurt içi ve yurt dışından sağlanan diğer kaynakların ve fonların kullanımı
- Kamu idareleri bütçelerinde yer alıp almadığına bakılmaksızın özel hesaplar dahil tüm kamu hesapları, fonları, kaynakları ve faaliyetleri
- Yapılan andlaşma veya sözleşmedeki esaslar çerçevesinde uluslararası kuruluş ve örgütlerin hesap ve işlemleri

Kanunda kamu idarelerinin denetiminin yapılmasında takip edilecek usul belirlenmiş ancak kamu iktisadi teşebbüslerinin denetlenmesi usulü daha önce bu konu hakkında çıkarılan kanuna bırakılmıştır.

Görevinin kapsamı ise kanunun “Sayıştayın Görevleri” başlıklı 5. maddesinde aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir;

“Sayıştay;

a) 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.

b) 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.

c) Genel uygunluk bildirimini Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar.

ç) Kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapar.”

Kanunun 34 ila 37 nci maddelerini kapsayan “Denetim ve Denetim Süreci” başlıklı bölümü aşağıdaki şekildedir:

“Denetimin amacı

MADDE 34- (1) Denetim;

a) Bütçe hakkının gereği olarak kamu idarelerinin faaliyet sonuçları hakkında Türkiye Büyük Millet Meclisine ve kamuoyuna güvenilir ve yeterli bilgi sunulması,

b) Kamu mali yönetiminin hukuka uygun olarak yürütülmesi ve kamu kaynaklarının korunması,

c) Kamu idarelerinin performansının değerlendirilmesi,

ç) Hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlığın yerleştirilmesi ve yaygınlaştırılması,

amacıyla gerçekleştirilir.

Denetimin genel esasları

MADDE 35- (1) Denetimin genel esasları şunlardır:

a) Denetim; kamu idarelerinin hesap, mali işlem ve faaliyetleri ile iç kontrol sistemlerinin incelenmesi ve kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak kullanılmasının değerlendirilmesidir. Sayıştay

tarafından yerindelik denetimi yapılamaz, idarenin takdir yetkisini sınırlandıracak ve ortadan kaldıracak karar alınamaz.

b) Denetim genel kabul görmüş uluslararası denetim standartlarına uygun olarak yürütülür.

c) Sayıştay ve denetçiler denetim faaliyetini bağımsız ve tarafsız olarak yürütür. Sayıştaya denetim görevinin planlanması, programlanması ve yürütülmesinde talimat verilemez.

ç) Denetimler, güncel denetim metodolojilerinin uygulanmasında gerekli özen gösterilerek gerçekleştirilir.

d) Denetim görevinin etkin bir biçimde yerine getirilmesi için Kurum mensuplarının teknik ve mesleki yeterlikleri geliştirilir.

e) Kalite güvencesinin sağlanması için, denetimin her aşaması denetim standartlarına, stratejik planlara, denetim programlarına ve mesleki etik kurallarına uygunluğu açısından sürekli gözden geçirilir.

(2) Denetimin yürütülmesi ve kamu zararının tespitinde aşağıdaki hususlara uyulur:

a) Düzenlilik denetimi, kamu idarelerinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin mali nitelikteki tüm hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespitini kapsayacak şekilde yapılır. Söz konusu hesap ve işlemler dışında kalan diğer işlem ve faaliyetler düzenlilik denetimi kapsamında değerlendirilemez. Yapılan düzenlilik denetiminin kapsamına ilişkin denetlenen kamu idaresi ile ortaya çıkan görüş farklılıklarının nasıl giderileceği hususu Sayıştay tarafından çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir.

b) Kamu idarelerinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin mali nitelikteki tüm hesap ve işlemlerinin denetiminde; yetkili merci ve organlar tarafından usulüne uygun olarak alınan karar veya yapılan iş ve işlemlerin mevzuata ve idarelerce belirlenen hedef ve göstergelere uygun olmasına rağmen, yönetsel bakımdan gerekliliği, ölçülülüğü, etkililiği, ekonomikliği, verimliliği ve benzeri gerekçelerle uygun bulunmadığı yönünde görüş ve öneri içeren yerindelik denetimi sayılabilecek denetim raporu düzenlenemez. Denetim raporlarında, kamu idaresinin yerine geçerek belirli bir iş ve işlemin

yapılmasını veya belirli bir politikanın uygulanmasını zorunlu kılacak, kamu idaresinin takdir yetkisini sınırlandıracak veya ortadan kaldıracak görüş ve talep içeren rapor düzenlenemez.

c) Yapılan denetimler sonucunda, ilgili kanunlar ile bunlara dayanarak çıkarılan tüzük, kararname, yönetmelik ve ilgili kanunlarda uygulamayı yönlendirmek üzere yetkilendirilmiş olan kamu idareleri tarafından yapılan düzenleme ve verilen görüşlere aykırı denetim raporu düzenlenemez. Ancak, bu düzenlemelerin ilgili kanunlara aykırı olduğu kanaatine varılır ve bu hususa Başkanlık tarafından da iştirak edilir ise düzenlenen rapor Başkanlık tarafından ilgili mercilere gönderilir. İlgili kamu idaresinin Sayıştay görüşüne katılması halinde ilgili düzenleme veya görüş usulüne uygun olarak düzeltilir. İlgili kamu idaresinin Sayıştay görüşüne katılmaması halinde, Sayıştay tarafından görevlendirilecek üç uzman denetçi ile ilgili kamu idaresi tarafından görevlendirilecek iki üyeden oluşacak komisyon tarafından düzenlenecek rapora göre işlem yapılır.

ç) Düzenlilik denetimi sonucunda düzenlenen raporda, yapılan denetimin kapsadığı iş ve işlemler ile bunlardan ilgili mevzuatına uygun olduğu tespit edilen hususlara da yer verilir. Bu hususların ilgili Daireler tarafından da uygun bulunması halinde ilgili mevzuatta herhangi bir değişiklik olmadığı takdirde bu mevzuata uygun olarak aynı şekilde yapılan mali iş ve işlemler hakkında da daha sonra mevzuata aykırılık gerekçe gösterilerek denetim raporu düzenlenemez.

d) Kamu idarelerinin düzenlilik ve performans denetimleri sonucunda düzenlenen taslak denetim raporları denetim grup başkanlıkları tarafından Başkanlığa sunulmadan önce üç uzman denetçiden oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından ilgili kanunlar ile bunlara dayanarak çıkarılan tüzük, kararname, yönetmelik ve ilgili kanunlarda uygulamayı yönlendirmek üzere yetkilendirilmiş olan kamu idareleri tarafından yapılan düzenleme ve verilen görüşler ile bu fıkarda yer alan diğer hususlara uygunluğu yönünden değerlendirilir. Rapor değerlendirme komisyonlarının teşekkülü ile bunların çalışma usul ve esasları yönetmelikle düzenlenir.

Sayıştay denetimi

MADDE 36- (1) Sayıştay denetimi, düzenlilik denetimi ve performans denetimini kapsar.

(2) Düzenlilik denetimi;

a) Kamu idarelerinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti,

b) Kamu idarelerinin mali rapor ve tablolarının, bunlara dayanak oluşturan ve ihtiyaç duyulan her türlü belgelerin değerlendirilerek, bunların güvenilirliği ve doğruluğu hakkında görüş bildirilmesi,

c) Mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi, suretiyle gerçekleştirilir.

(3) Performans denetimi; hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergelerle ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi suretiyle gerçekleştirilir.

(4) Bu denetimler sonucunda denetimle ilgili olan veya denetimden kaynaklanan ve açıklanması gerekli görülen diğer hususlar da rapor edilebilir.

Denetim süreci

MADDE 37- (1) Denetimler;

a) Denetimin planlanması,

b) Denetim programının hazırlanması ve uygulanması,

c) Sonuçların ve tavsiyelerin raporlanması,

ç) Raporların, Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulması ve ilgili kamu idaresine gönderilmesi,

d) Raporların izlenmesi,

aşamalarından oluşur.

(2) Denetim sürecine ilişkin hususlar, kanunlar dikkate alınmak ve genel kabul görmüş uluslararası denetim standartlarından yararlanmak suretiyle hazırlanacak yönetmelik, standart ve rehberlerde belirtilir.”

Bu maddelerde geçen, Sayıştayın görev alanı ve görevinin kapsamı ile ilgili hükümleri özetleyecek olursak şu sonuçları çıkarırız;

Sayıştay, denetimlerini bütçe hakkını kullanan Türkiye Büyük Millet Meclisi adına ve bu hakkın kullanımının bir parçası olarak yapmaktadır. Denetimin amaçları arasında kamu kaynaklarının kullanımında hukuka uygunluğun sağlanması ve kaynakların korunması, kurumların performanslarının değerlendirilmesi ve hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlığın yerleştirilmesi bulunmaktadır.

Bu amaçları gerçekleştirirken Sayıştayın yerindelik denetimi yapamayacağı da vurgulanmıştır.

Denetimlerin uluslararası standartlara ve güncel denetim yöntemlerine uygun yapılacağı belirtilmiş, denetimin yapılmasında Sayıştayın bağımsızlığı vurgulanmış, denetimin etkinliği açısından personelin yeterliliğinin artırılmasının gerekliliği ile plan ve stratejilere uygun olması ve kalite kontrol açısından gözden geçirilmesi gerektiği vurgulanmıştır.

Kanun denetimi iki ana başlığa ayırmıştır. Bunlar düzenlilik denetimi ile performans denetimidir. Düzenlilik denetimi de kendi içinde alt başlıklara ayrılmaktadır. Kanunda “*Düzenlilik denetimi*;

- *Kamu idarelerinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti,*
- *Kamu idarelerinin mali rapor ve tablolarının, bunlara dayanak oluşturan ve ihtiyaç duyulan her türlü belgelerin değerlendirilerek, bunların güvenilirliği ve doğruluğu hakkında görüş bildirilmesi,*
- *Mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi,*

suretiyle gerçekleştirilir” denmekle düzenlilik denetimi, uygunluk denetimi ile muhasebe denetimin bileşiminden oluşan bir denetim türü olarak karşımıza çıkmaktadır.

1.2. Sayıştay Denetiminin Temelleri

KİT’ler haricindeki Sayıştay denetimine tabi kurumlar mali yönetim, performans hedeflemesi ve ölçümü, muhasebenin tutulması ve tutulan

bilginin raporlanması ve bütçelerin hazırlanması gibi konularda Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa ve bu kanunun ikincil mevzuatına, gelirlerin toplanması, satış ve kiralama gibi nakit getiren işlemlerde ve gider yapılmasında vergi mevzuatının yanında ihale kanunlarına ve bunların ikincil mevzuatı ile bu sayılanların sınırlarını çizen bütçe kanunlarına uymak zorundadırlar. Sayıştay denetiminde de temel olarak bu mevzuat kullanılmaktadır.

Farklı bir mevzuata tabi olan KİT'lerin denetimine de kendi tabi oldukları başta Türk Ticaret Kanunu olmak üzere ilgili mevzuat temel oluşturmaktadır.

1.2.1. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

Sayıştayın özellikle muhasebe denetiminde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve bu kanunun ikincil mevzuatı önemli bir yer tutmaktadır. Bunun en önemli nedeni kamu kurumlarının muhasebe sisteminin, iç kontrol sisteminin ve bu sistemin bileşenleri olan iç denetim sistemi ile ön mali kontrol sistemlerinin kurulacağının bu kanunda belirtilip detaylarının da ikincil mevzuatı ile belirlenmiş olmasıdır.

Kanunda muhasebe sistemi genel olarak düzenlenmiş, ayrıntılar ve hesap planları ise kurumlara göre ayrı ayrı yönetmeliklerle belirlenmiştir. Bunlar Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği, Kalkınma Ajansları Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği ile Üst Kurulların her biri için çıkarılmış bütçe ve muhasebe yönetmelikleridir. İsimlerinden anlaşılacağı üzere Merkezi Yönetim Bütçe Kanunlarına dahil olan, başka bir deyişle bütçesi kanunla yapılan kurumların uygulayacağı yönetmelikte sadece muhasebe düzenlenmekte, bütçesini kendisi yapan kurumlar için ise bütçe ve muhasebe aynı yönetmelikle düzenlenmiştir.

5018 sayılı kanunun 51 inci maddesinde;

“Kamu gelir ve giderleri tahakkuk ettirildikleri malî yılın hesaplarında gösterilir.

Bütçe gelirleri tahsil edildiği, bütçe giderleri ise ödendiği yılda muhasebeleştirilir.” denilerek hem tahakkuk esaslı hem nakit esaslı muhasebe sisteminin bir arada kullanılacağı düzenlenmiştir. Buna göre bütçe gelirleri ve giderleri için nakit esaslı muhasebe kullanılacaktır. Ancak yönetmeliğe göre bunun istisnaları vardır. Bu istisnalardan en önemlisi emanete alınan tutarların ödenmemesine rağmen bütçe gideri olarak kaydedilmesidir.

Kurumların gelir ve giderleri ise tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilecektir.

Muhasebe yönetmeliklerinde bütçe hesapları 8 nolu ana hesap grubunda düzenlenmiştir. Nakit giriş ve çıkışlarında bu hesaplara kayıt yapılmakta, aynı zamanda ilgisine göre bilanço hesaplarına, faaliyet hesaplarına ya da nazım hesaplara da kayıt yapılacaktır. İstisnalar dışında nakit hareketi olmayan, para ile ölçülebilen olayların muhasebe kaydında ise ilgisine göre bilanço hesaplarına, faaliyet hesaplarına ve/veya nazım hesaplara kayıt yapılacak ancak bütçe hesaplarına kayıt yapılmayacaktır.

Bunların ve hesap planının dışında, muhasebe yönetmelikleri ile bütçe ve muhasebe yönetmeliklerinin muhasebe kısımlarında yevmiye sistemi, kayıt düzeni, kullanılacak defterler ve diğer belgeler, düzenlenecek raporlar, yapılacak sayımlar ve zamanları, muhasebe belgelerinin devir işlemlerinin nasıl yapılacağı düzenlenmiştir.

Bütçe ve Muhasebe yönetmeliklerinden başka dayanağı 5018 sayılı kanun olan, Muhasebe kayıtlarına dayanak teşkil edecek belgeleri harcama türüne göre belirleyen ve kurumlara göre ayrı ayrı çıkarılan Harcama Belgeleri Yönetmelikleri bulunmaktadır. Bunlara Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği ile Mahalli İdareler Harcama Belgeleri Yönetmeliği örnek olarak gösterilebilir.

1.2.2. İhale Kanunları (2886 - 4734 - 4735)

Sayıştayın yaptığı uygunluk denetiminin önemli bir kısmının temelini ihale kanunları oluşturmaktadır. Kamu kurumları, taşınır taşınmaz satışı ve kiralaması başta olmak üzere gelir getirici ihalelerini 2886 sayılı Devlet İhale

Kanununa göre yapmak zorundadır. Mal ve hizmet alımları ile yapım işlerini de 4734 sayılı Kamu İhale Kanununa göre ihale edip ya da doğrudan temin usulü ile alıma gidip bu alımlarını 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanununa göre sözleşmeye bağlamak ve ihtilafları çözmek durumundadır.

2886 sayılı Devlet İhale Kanununun 35 inci maddesinde ihale usulleri; Kapalı teklif usulü, Belli istekliler arasında kapalı teklif usulü, Açık teklif usulü, Pazarlık usulü ve Yarışma usulü olarak belirlenmiştir. 36 ncı maddesinde ise esas olan ihale usulünün kapalı teklif usulü olduğu belirtilmiştir. Diğer usullerin ne zaman uygulanabileceği kanunun ilerleyen maddelerinde belirtilmiştir. Buna göre, belli istekliler arasında kapalı teklif usulü 44 üncü maddede gösterilen işlerde, açık teklif usulü 45 inci maddede gösterilen işlerde, pazarlık usulü 51 inci maddede sayılan işlerde ve yarışma usulü 52 nci maddede gösterilen işlerde uygulanabilir.

2886 sayılı kanuna göre ihale edilen işler yine aynı kanunun 53 vd. maddelerinde yapılan düzenlemelere göre sözleşmeye bağlanır ve iş tamamlanır.

22.01.2002 tarihli Resmi Gazetede yayımlanarak 2004 yılında tamamı yürürlüğe giren 4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 68 inci maddesinin a bendi ile bu kanunun kapsamına giren ihalelerde 2886 sayılı kanun hükümleri uygulanmayacağı düzenlenmiştir. 4734 sayılı kanunun 18 inci maddesi ile ihale usulleri; açık ihale usulü, belli istekliler arasında ihale usulü ve pazarlık usulü olarak belirlenmiş, bunların dışında kanunun 22 nci maddesinde ihale usulü olmayan ve bazı özellikli durumlar ile düşük tutarlı alımlarda uygulanması öngörülen doğrudan temin usulü düzenlenmiştir. Kanunun temel ilkelerinin düzenlendiği 5 inci maddesinde açık ihale usulü ile belli istekliler arasında ihale usulünün esas usuller olduğu, diğerlerinin kanunda belirtilen hallerde uygulanabileceği belirtilmiştir.

4734 sayılı Kamu İhale Kanununa göre yapılan ihaleler sonuçlandıktan sonra sözleşmenin imzalanması ve işin yürütülmesi 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanununa göre yapılmaktadır.

1.2.3. Harcama İle İlgili Diğer Mevzuat

Kamu kurumlarının ihale kanunlarından kapsamına girmeyen başka giderleri de vardır. Bunlardan parasal büyüklük olarak en önemlisi personel giderleridir.

Personel giderlerinin temel dayanağı 657 sayılı Devlet Memurları Kanunudur. Bu kanunun yanı sıra, bu kanuna dayanılarak çıkarılmış birçok yönetmelik ve Kanun Hükmünde Kararname de personel giderlerine dayanak oluşturmaktadır. 657 sayılı kanunun kapsamına girmeyen kamu görevlilerinin özlük hakları ise kendi kanunlarında düzenlenmiştir. 926 sayılı Türk Silahlı Kuvvetleri Personel Kanunu, 2914 sayılı Yükseköğretim Personel Kanunu ve 2802 sayılı Hakimler ve Savcılar Kanunu bu duruma örnek olarak gösterilebilir. Ayrıca bazı kurumların kuruluş kanunlarında da o kurum personeline yapılacak ek ödemeler düzenlenebilmektedir.

Bunun dışında yine personele yapılan ödemelerden olan harcırahın dayanağı olan 6245 sayılı Harcırah Kanunu, çeşitli harcamalar sırasında yapılacak kesintilerin düzenlendiği Damga Vergisi Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ile Katma Değer Vergisi Kanununun ilgili maddeleri ve kurumlara özel olarak verilen görevlerin belirlendiği kuruluş kanunları harcamaların denetimi sırasında önemli yer tutar.

1.2.4. Bütçe Kanunları

Yukarıda anlatıldığı üzere Sayıştay, bütçe hakkının gereği olarak TBMM adına denetim yapmaktadır. Bu yüzden Sayıştay denetimi açısından uyulması gereken hükümlerin başında gelmektedir.

1982 Anayasasının 161 inci maddesinde;

“Devletin ve kamu iktisadî teşebbüsleri dışındaki kamu tüzelkişilerinin harcamaları, yıllık bütçelerle yapılır.

Malî yıl başlangıcı ile merkezî yönetim bütçesinin hazırlanması, uygulanması ve kontrolü kanunla düzenlenir.” hükmü gereği Kamu Kurumlarının harcamaları bütçelerine istinaden yapılmaktadır. Devlet Tüzel Kişiliği olarak adlandırılan Merkezi Yönetim Kapsamındaki kurumların bütçesi

Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ile belirlenir. Bunun dışındaki kamu tüzel kişiliklerinin bütçelerini ise kurumların yetkili organları tarafından belirlenir.

Bütçe Kanunlarında ve diğer kurumların bütçelerinde;

Ödenekler Tablosunda Kurumsal Kodla ödenek verilen kurum/birim, Ekonomik Kodla ödeneğin kullanılacağı harcamanın türü (personel harcaması, dayanıklı mal alımı vb.) Fonksiyonel Kodla ödeneğin hangi fonksiyonu yerine getirmek için kullanılacağı (Eğitim, Sağlık, Savunma vb.) belirtilerek ödenek tutarları,

Gelir türüne göre yıl içerisinde toplanacak gelirlerin tahmini ve bu gelirlerin dayanakları,

Harcırah Kanunu gereği verilecek harcırahın tutarları,

Diğer kanunlarda, bütçe kanununda açıklanacağı belirtilen parasal sınırlar,

Ek ders ücretleri, fazla mesai ücretleri ve diğer bazı tutarlar,

Kurumların satın alacakları taşıtların azami fiyat listesi ile edinebilecekleri taşıtların listesi,

gibi Sayıştay denetimine dayanak olacak çeşitli düzenlemeler içermektedir.

1.2.5. KİT'lerin Denetimi

Özel hukuk tüzel kişisi niteliğinde olan Kamu İktisadi Teşebbüsleri Türk Ticaret Kanununa göre kurulmuş şirketlerdir. Dolayısıyla bu şirketler de diğer şirketler gibi vergi açısından Maliye Bakanlığı, halka açık olanlar SPK, halka açık olmayanlar Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, Kamu Bankaları BDDK tarafından ve diğer yönleriyle ilgili kurum ve kuruluşlar tarafından denetlenmektedir.

233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 39 uncu maddesinde bulunan,

“Teşebbüsler, müesseseler ve bağlı ortaklıklar, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu'nun mali, idari ve teknik yönden sürekli denetimine tabidir.

Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu; teşebbüslerin, müesseselerin ve bağlı ortaklıkların bir yıla ait hesap ve işlemleri üzerindeki incelemelerini

en geç ertesi yılın Ekim ayı sonuna kadar tamamlar. Kurulca düzenlenen raporlar ilgili mercilere verilir.” hükmü ile Kamu İktisadi Teşebbüslerinin denetimi Başbakanlık Yüksek Denetleme Kuruluna verilmiş, 6085 sayılı Sayıştay Kanununun Geçici 4 üncü maddesinin 6 ncı bendi ile 233 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Meclisin KİT’leri denetlemesini düzenleyen 3346 sayılı kanunda Başbakanlık Yüksek Denetleme Kuruluna yapılan atıfların Sayıştaya yapılmış sayılacağı belirtilmiştir. Aynı maddenin ilk bendi ile Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulunun personeli, araç, gereç ve her türlü taşınır ve taşınmaz malları ve bütçesi Sayıştaya devredilmiştir.

233 sayılı kanuna ve 6085 sayılı kanuna dayanılarak yapılan denetimlerin sonuçları 3346 sayılı kanun hükümleri çerçevesinde Türkiye Büyük Millet Meclisi Bünyesinde Kurulan Kamu İktisadi Teşebbüsleri Komisyonu (KİT Komisyonu)’nda görüşülüp komisyonun diğer denetimleri ile birlikte bir rapora bağlar. Bu rapor meclis genel kurulunda 3346 sayılı kanunun 8 vd. maddelerine göre görüşülür ve KİT’lerin yönetim kurulları ibra edilip edilmemesi karara bağlanır.

1.3. Sayıştayın Görev Kapsamındaki Denetim Türleri

Sayıştayın denetim görevini, oluşturulan grup başkanlıklarında görevli denetçilerle yerine getirmektedir. Her grup başkanlığı bir bütçe yada kurum üzerinde uzmanlaşmaktadır. Ancak belediye, il özel idaresi gibi çok sayıda kurumun bulunduğu bütçe türleri için birden fazla grup başkanlığı kurulmuştur. Örneği belediyeler için 5 grup başkanlığı, il özel idareleri için 3 grup başkanlığı, üniversiteler için 2 grup başkanlığı mevcuttur.

Sayıştayın genel denetim planının çok büyük bir kısmını düzenlilik denetimi oluşturmaktadır. Aşağıda detaylı olarak anlatılacak olan performans bilgisinin denetimi konusunda pilot çalışmalar devam etmekte ve rehber hazırlama çalışmaları sürmektedir. Çalışmalar tamamlandığında düzenlilik denetimini sürdüren ekiplerin aynı kurumlara performans bilgisinin denetimini de yapması planlanmaktadır. Yine aşağıda açıklanacağı üzere etkililik, ekonomiklik ve verimlilik denetimine kanunlarda bulunan çelişki nedeni ile çok az denetçi ile devam edilmektedir ancak Sayıştayın çıkarmış olduğu

Çalışma yönetmeliğinde bu denetim türüne yer verilmiştir. Bilişim sistemi denetimi ile ilgili, kanunlarda herhangi bir görev verilmiş olmasa da uluslar arası çalışmalar doğrultusunda araştırmalar yapılmaktadır.

1.3.1. Düzenlilik Denetimi

Genel olarak muhasebe denetimi, kamu idaresi hesapları ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak, mali rapor ve tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna; uygunluk denetimi de, kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin mali işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespitine ilişkin olarak yürütülen bir denetimdir. Esas itibariyle mali rapor ve tabloların doğruluğuna ve güvenilirliğine ilişkin yürütülecek bir denetimin bu tabloların dayanağını teşkil eden işlemlerin uygunluğuna ilişkin yürütülecek bir denetimden ayrılması söz konusu değildir. Çünkü mali tablo ve raporların doğruluğu ve güvenilirliği hakkında görüş vermek için, kendilerini oluşturan işlemlerin hukukiliği hakkında görüş sahibi olmak gerekir (Sayıştay, 2011, 10).

INTOSAI'nin yayımlamış olduğu 1250 numaralı denetim standardında da *“Denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkileri olabilecek diğer yasal gereklere aykırılık sayılabilecek durumların tespitine yönelik denetim prosedürleri de uygulamalıdır.”* denmektedir (INTOSAI, 2010a, 281). Dolayısıyla kamu sektöründe mali tabloların güvenilirliğini etkileyen önemli bir etken olarak uygunluk önümüze çıkmaktadır.

1.3.1.1. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi 6085 sayılı Sayıştay Kanununun “Tanımlar” başlıklı 2 nci maddesinde *“kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunun incelenmesine ilişkin denetimi”* şeklinde tanımlanmıştır.

INTOSAI'nin 4000 nolu denetim standartlarında uygunluk denetimi kavramı, kamu idarelerinin faaliyetlerinin, uymakla yükümlü oldukları yasa ve diğer düzenlemelere uygun olarak yrtlp yürütülmediğine ilişkin yapılacak denetim olarak tanımlanmaktadır (INTOSAI, 2010b: 3).

Sayıştayın 6085 sayılı Kanundan önce uyguladığı asıl denetim türü uygunluk denetimidir. 6085 sayılı kanunla bu alana getirilen en önemli yenilik, tüm işlemlerin incelenmesi zorunluluğunun kaldırılıp örneklem yapma yetkisinin verilmiş olmasıdır. Bunun yanında amaç, uygunluk denetimi değil, mali rapor ve tabloların doğruluk ve güvenilirliği olup uygunluk denetimi bir araç olarak görülmüştür.

Uygunluk denetiminde örneklem yapılmasına izin verilmekle birlikte bulunan kamu zararı için genelleme yapma öngörülmemiş, kamu zararı tutarının tam olarak tespit edilmesi ve ödeme emri belgesi veya muhasebe işlem fişli ile ilişkilendirilerek mali denetim raporundan ayrı olarak yargıya esas raporla Sayıştay yargısı sonucunda kesin hükme bağlanması öngörülmüştür (Sayıştay, 2011: 64).

1.3.1.2. Mali Denetim (Muhasebe Denetimi)

Mali denetim 6085 sayılı Sayıştay Kanununun “Tanımlar” başlıklı 2 nci maddesinde “*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*” şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanım kanunda mali denetim için yapılmış olmasına karşın muhasebe denetimini anlatmaktadır. Bu yüzden tezde bu denetim türü için muhasebe denetimi tabiri kullanılacak ancak sonunda çıkan raporun özel adı mali denetim raporu olduğu için bu şekilde kullanılacaktır.

ISSAI 1003’te ise denetimin hedefi;

“Bir özel sektör kuruluşunun mali denetimi söz konusu olduğunda denetimin amacı, bir dizi beyana dayalı olarak bir güvence görüşü bildirmekle sınırlıdır. Diğer yandan kamu sektöründe yapılan mali denetimin amacı, genelde mali tabloların önemli olan tüm açılardan ilgili mali raporlama çerçevesine (yani ISA’ların kapsamı çerçevesine) uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda görüş bildirmekten daha geniş kapsamlıdır. Mevzuat, yönetmelikler, bakanlık talimatları, hükümetin politika şartları ve yasama kararlarından doğan denetim yetki ve görevi veya kamu kurumlarına yönelik yükümlülükler; daha başka amaçlar doğurabilir.

Bu sorumluluklar arasında örneğin prosedürlerin gerçekleştirilerek yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk durumlarının ve iç kontrollerin etkinliğinin bildirilmesi yer alabilir. Fakat bu tarz ilave amaçlar olmasa bile bunlara yönelik genel kamuoyu beklentileri söz konusu olabilir.” Şeklinde tanımlanmıştır (INTOSAI, 2010a: 54).

1.3.2. Etkililik, Ekonomiklik, Verimlilik Denetimi

6085 sayılı Sayıştay Kanununun yasalaşması sürecinde verilen önerge ile kanun taslağındaki performans denetimi tanımı değiştirilerek performans bilgisinin denetimi şekline dönüşmüştür. Bu nedenle Sayıştay Kanununda kurumların etkililiğini, ekonomikliğini ve verimliliğini denetleme görevine yer verilmemiştir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun “Dış Denetim” başlıklı 68 inci maddesinin 2 nci fıkrasının b bendinde *“Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi”*ni Sayıştaya görev olarak verilmiştir. Bu kanun hükmünden hareketle 17.12.2011 tarih ve 28145 sayılı resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren Sayıştay Denetim Yönetmeliğinde Etkililik, Ekonomiklik, Verimlilik Denetimine yer verilmiştir.

Anılan yönetmeliğin 4 üncü maddesinde Etkililik, ekonomiklik ve verimlilik denetimi; *“Kamu idarelerinin faaliyetlerini yerine getirirken kaynaklarını etkililik, ekonomiklik ve verimlilik esasları çerçevesinde yönetip yönetmediklerine ilişkin sistematik denetim”* olarak tanımlanmıştır.

Denetimin nasıl yapılacağı ise yönetmeliğin 24-29 uncu maddelerini kapsayan 4 üncü bölümünde açıklanmıştır. Bu bölümde denetimin, kamu idarelerinin faaliyetlerinin faaliyet dönemine bağlı olmaksızın yılı içinde veya yıllar itibariyle sektör, program, proje ve konu bazında denetlenmesi temelinde yürütüleceği belirtilmiştir.

Sayıştayca 1998-2008 yılları arasında ikisi pilot olmak üzere 15 performans denetimi tamamlanıp raporlanmış ve kamu oyuna duyurulmuştur (Sayıstay, 2012). Efficiency, economy and effectiveness kelimelerinin Türkçe

karşılığı olan ve Verimlilik, Etkililik, Tutumluluk (VET) denetimi olarak da adlandırılan bu denetimle görevli bir grup başkanlığı bulunmaktadır.

1.3.3. Performans (Bilgisinin) Denetimi

Performans bilgisinin denetimi olarak da adlandırılabilir olan Performans Denetimi, Sayıştay Denetim Yönetmeliğinin tanımlar maddesinde kanundaki tanıma uygun şekilde tanımlanmıştır;

“Hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesini ifade eder.”

Detayları ise yönetmeliğin 19-23 üncü maddeleri arasında düzenlenmiştir. 19 uncu maddede Sayıştay Kanunundaki tanımına paralel bir amaç belirlenmiştir;

“Performans denetimleri;

a) Hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi,

b) İdarelerin faaliyet sonuçları ve performansı hakkında Türkiye Büyük Millet Meclisine ve kamuoyuna güvenilir ve doğru bilgi sunulması, amacıyla yürütülür.”

Devam eden maddelerde denetimin yapılış usulü ile raporlanması düzenlenmiştir.

5018 sayılı kanuna göre kamu kurumları 5 yıllık amaç ve hedeflerini gösteren stratejik planlarını hazırlamak, her yıl için yılı öncesinde, stratejik planda belirtilen amaç ve hedeflere ulaşmak için yapılacak faaliyetleri belirleyen performans programı hazırlamak, performans programında belirtilen faaliyetlerin maliyetleri hesaplanarak oluşturulacak bütçeyi hazırlamak, yıl tamamlandıktan sonra ise performans programında belirtilen amaç, hedef ve göstergelerin gerçekleşmelerinin gösterildiği faaliyet raporunu hazırlamak zorundadır. Performans bilgisinin denetimi ise bu aşamada başlamakta, kurumun stratejik planı, performans programını, bütçesini ve faaliyet raporunu kanuna ve birbirine uygun bir şekilde hazırlayıp hazırlamadığının ve faaliyet raporunun doğru veriler içerip içermediğinin denetimi olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bugüne kadar rehber hazırlama çalışmaları kapsamında 4 kuruma performans (bilgisinin) denetimi pilot olarak uygulanmıştır. Performans Denetimi Rehberi halen hazırlık aşamasında olup tamamlandığında, düzenlilik denetimi yapan ekipler tarafından düzenlilik denetimi ile paralel olarak yürütülmesi düşünülmektedir.

1.3.4. Bilişim Sistemleri Denetimi

Bilişim sistemleri denetimi, bir kurumun bilişim sisteminin, kurumun amacına etkin bir biçimde ulaşmasına uygun, kaynakların verimli bir biçimde kullanılmasını sağlayacak, varlıkların korunmasını ve veri bütünlüğünün sürdürülmesini sağlayacak şekilde kurulup kurulmadığının denetimidir (Yıldız, 2007: 175).

Avrupa Birliği Sayıştay başta olmak üzere birçok Sayıştayın ayrı bir denetim olarak uyguladığı Bilişim Sistemleri Denetimi, T.C. Sayıştay Başkanlığı tarafından ayrı bir denetim türü olarak uygulanmamakla beraber Düzenlilik Denetimi Rehberine göre kısmen Düzenlilik Denetiminin içerisinde uygulamaktadır. Bunun yanında konu ile ilgilenen ve özellikle Elektronik Bilgi İşlem Grubunda görevli denetçiler konu ile ilgili teorik çalışmalar yapmaktadır.

2. BÖLÜM

KAMU KURUMLARINDA İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ESASLARI VE İÇ DENETİM SİSTEMİ

Bu bölümde risk odaklı denetim için en önemli temellerden biri olan iç kontrol tanıtılmaya çalışılacaktır. Türkiye’de mevcut iç kontrol sistemi düzenlendiği mevzuatıyla birlikte aktarılacaktır. Mevzuatta iç kontrolle ilgili genel düzenlemeler alınmış ancak mevzuat ve ikincil mevzuatta her bir iş için düzenlenmiş olan kontrol faaliyetleri, tek tek almanın vereceği gereksiz uzunluk ve zaman kısıtı nedeniyle alınmamış tezin farklı yerlerinde verilen örneklerle yetinilecektir.

2.1. İç Kontrol Sisteminin Niteliği ve Unsurları

İç kontrol sistemini, kurum yöneticileri, muhasebe hizmetleri, denetçiler ve yasa koyucular amaçlarına göre farklı tanımlamışlardır (Kaval, 2008: 125). Ancak unsurları konusunda COSO’nun raporunda belirtilen beş unsur genel kabul görmüştür.

2.1.1. İç Kontrol Sisteminin Niteliği

1985 yılında, iş etiği kapsamında finansal raporlamanın kalitesini artırmaya, etkin iç kontrol ve kurumsal yönetim sağlamaya gönüllü bir kuruluş olarak beş ana sponsor tarafından kurulan COSO, iç kontrolün farklı amaçlar doğrultusunda yapılan farklı tanımların neden olduğu karmaşıklığı engellemek için bir rapor yayınlamıştır (COSO, 2011).

COSO raporuna göre; bir işletme veya kuruluşun yönetim kurulu, üst yönetim ve diğer çalışanları tarafından;

- faaliyetlerin etkinliği, düzenliliği ve verimliliği
- finansal raporlamanın güvenilirliği
- yürürlükteki yasalara, yönetmeliklere ve diğer düzenlemelere uyum şeklindeki amaçlar doğrultusunda güvence oluşturmak üzere hazırlanan süreç iç kontrol sistemi olarak tanımlanır (COSO, 2005).

INTOSAI de bir iç kontrol tanımı yapmıştır:

İç kontrol; bir kurumun yönetimi ve personeli tarafından hayata geçirilen tamamlayıcı bir süreç olup aşağıda sıralanan hedefleri gerçekleştirmek suretiyle; kurumun misyonunu başarması için riskleri göğüslemek ve makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanmıştır:

- Faaliyetleri düzenli, ahlak kurallarına uygun, ekonomik, verimli ve etkin biçimde gerçekleştirme;
- Hesapverme sorumluluğunun gerektirdiği yükümlülükleri yerine getirme;
- Yürürlükteki yasalara ve yönetmeliklere uyma;
- Kayıplara, kötü kullanıma ve hasarlara karşı kaynakları koruma (Özeren, 2006).

2.1.2. İç Kontrol Sisteminin Unsurları

COSO raporunda, finansal raporlamaların güvenilirliğinin, faaliyetlerde etkililik ve verimliliğin sağlanmasına ve bunların yürürlükteki kanun ve hükümlere uyum içerisinde gerçekleştirilmesine yardımcı olan iç kontrol sistemi aşağıda belirtilen 5 unsurdan oluşur (COSO, 2005);

- Kontrol ortamı
- Risk değerlendirme
- Kontrol faaliyetleri
- Bilgi ve iletişim
- Gözetim ve iç denetim

İç kontrol sisteminin esas kontrol ortamıdır. Nasıl bir strateji ve ne tür amaçlar belirleneceği konusunda genel bir atmosfer yaratır ve kontrol faaliyetlerini yapılandırır. Açık hedefler oluşturmak ve etkili bir kontrol ortamı tesis etmek suretiyle, kurumun misyonunu ve hedeflerini gerçekleştirmeye çalıştığında karşı karşıya kalacağı riskleri değerlendirerek bu risklere uygun bir biçimde yanıt vermeye yönelik bir zemin oluşturur. Risklerin ortadan

kaldırılmasına yönelik ana strateji iç kontrol faaliyetleri aracılığıyla gerçekleştirilir. Kontrol faaliyetleri önleyici ya da ortaya çıkarıcı mahiyette olabilir. Hedefleri gerçekleştirmek bakımından iç kontrol faaliyetleri için gerekli tamamlayıcı unsur düzeltici önlemlerdir.

Bir kurumun faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi ve bunların kontrolü için etkili bilgi ve iletişim yaşamsal öneme sahiptir.

Nihayet iç kontrol, organizasyonun karşı karşıya kaldığı risklere ve değişikliklere sürekli biçimde uyum gösteren dinamik bir süreç olduğundan, iç kontrolün değişen hedeflere, ortama, kaynaklara ve risklere ayak uydurabilmesini sağlamak bakımından iç kontrol sistemini izlemek gerekir (Özeren, 2004: 3).

2.1.2.1. Kontrol Ortamı

Kontrol ortamı, işletme üst yönetiminin, direktörlerinin ve işletme sahiplerinin iç kontrole ve onun işletme için önemine ilişkin yaklaşımlarını yansıtan faaliyetler, politikalar ve prosedürler bütünüdür (Arens, 2005: 274). Kontrol ortamı, iç kontrolün diğer unsurlarının temelini oluşturur ve örgütsel davranışlar bütünüünün örgütteki insanların kontrol bilincine yansıyışını ifade eder (Yılancı, 2003: 56).

Başka bir ifadeyle kontrol ortamı, bir kurumdaki yönetimin kurum içi kontrolün önem ve mahiyetine ilişkin bakış açısı, tutum ve davranışlarını ifade eder. Kontrol ortamı, iç kontrolün amaçlarına ulaşılması için gerekli olan düzen ve çerçeveyi sağlar. Dolayısıyla işletmedeki kontrol bilinci kontrol ortamının esasını oluşturur (Candan, 2006: 12).

İç kontrol içi boş şartlarda fonksiyon gösteremez. İç kontrol sisteminin kurum kültüründen veya kendisini çevreleyen dış koşullardan iyi veya kötü bir şekilde etkilenmesi kaçınılmazdır. Aslında iç kontrol sisteminin esas başarısı için kontrol çevresinin ortamının önemi gözden kaçırılmaması gereken bir unsurdur. İç kontrol sistemine muhalefet edici veya kayıtsız bir bakış açısıyla gözlemlenen bir iç kontrol ortamı içerisinde iyi tasarlanmış politika ve prosedürlerin etkili olabilmesi zayıf bir ihtimaldir. Bunun tersine açıkça

kontrolü destekleyici bir çevre temel politika ve prosedürleri içerse bile kontrol prosedürlerinin çoğunun benimsenmesine yol açacaktır.

İç kontrol için yönetimin bilgilendirilmesi ve aktif desteği etkin bir kontrol çevresi için anahtardır. Yönetimin anlamadığı şeyleri desteklemesi oldukça zor olabilir. Aynı şekilde yönetimin etkili desteği sadece kelimeler, zaman ve kaynaklardan öte eşitliğin bir parçası olmak zorundadır (Gauthier, 2006: 12).

2.1.2.2. Risk Değerlemesi

Finansal raporlama için risk değerlemesi, finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanmasında yönetimin risk tanımlamasını, analizini ve risk yönetimini ifade etmektedir (Yağcı, 2006: 33).

Bu riskler işletme içi ve işletme dışı risklerden oluşmaktadır. Bunlardan bazıları şunlardır; faaliyet çevresindeki değişiklikler, yeni personel, bilgi sisteminin yenilenmesi veya değiştirilmesi, çabuk büyüme, yeni teknolojiler, yeni faaliyetler, kurumun yeniden yapılanması, mevzuatın değişmesi (Güredin, 2000: 175). Risk değerlemesi yapılabilmesi için öncelikle kurumsal hedef ve amaçların açık bir şekilde ortaya konması gerekmektedir. Böylece kurumu hedef ve amaçlarına ulaşmadan nelerin alıkoyabileceğini görecektir ve önlem alabilecektir. Risk belirlemesinde, denetim riskinin bileşenlerinden biri olan kontrol riski, iç kontrole ilişkin risk alanını oluşturmaktadır. Kontrol riskleri, çeşitli biçimlerde ortaya çıkabilmektedir. Bu riskler 6 ana grupta toplanabilir; Hatalar, hileler, varlıkların hatayla kayba uğraması, varlıkların çalınması, güvenlik eksikliği, doğal afetler ve şiddet olayları (Erdoğan, 2005: 91).

Risklerin sürekli olarak tanımlanması ve analizi iç kontrolün etkinliği açısından büyük önem taşır. Yönetim kurumun her seviyedeki risklerine odaklanmalı ve gerekli tedbirleri almalıdır. Bunun için de öncelikle riski artıran faktörler belirlenmelidir. Daha önce karşılaşılan amaçlara ulaşmada başarısızlık, personel kalitesi, kurum faaliyetlerinin coğrafi olarak dağınıklığı, faaliyetlerin karmaşıklığı ve önemi, yeni teknolojik sistemlerin kullanımı bu tür

faktörlerdendir. Risk belirlendikten sonra ne kadar önemli olduğu tahmin edilmeli, gerçekleşme olasılığını değerlendirmeli ve riski kabul edilebilir bir düzeye indirmek için tedbirler almalıdır (Arens, 2005: 227).

2.1.2.3. Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyetleri, işletmenin amaçlarına ulaşmak için olası risklerin ortaya çıkmasını önlemek için gerekli eylemlerin yapılmasına olanak veren politika ve yöntemlerdir. Kontrol faaliyetlerinde yönetim kullandığı yöntemlerle personele kurum amaçlarını ve bu amaçlara ulaşma yollarını gösterip, daha sonra ortaya çıkan sonuçları değerlendirme yoluna gider. Kontrol eylemlerinin değişik amaçları olabilir ve tüm işletme düzeyinde, bir işlev veya bir bölüm seviyesinde uygulanabilir (Erdoğan, 2005: 100).

Kontrol faaliyetleri;

- a) Önleyici,
- b) Saptayıcı,
- c) Yönlendirici,
- d) Tamamlayıcı

faaliyetler olarak sınıflanabilir (Kaval, 2008: 132).

Önleyici Kontroller: İstenmeyen durumların önlenmesini sağlamak için alınan önlemlerdir. Örneğin;

- **Görevlerin Ayrılığı İlkesi:** Hiçbir işin başından sonuna dek tek bir kişiye verilmemesi, bunun için de faaliyetlerin alt faaliyetlere bölünmesi ve her bir alt faaliyetin her birinin başka bir çalışanın sorumluluğuna verilmesi. Böylece işin basitleştirilmesi sağlandığı gibi bunun sonucunda nitelikli elemana olan ihtiyaç da azalacaktır. Bu durumda elemanın hata ve hile yapma olanağı kısıtlanmış olacaktır. Görevlerin ayrılığı ilkesinin kamu kurumlarında uygulanmasına örnek olarak harcama yapmaya yetkisine sahip harcama yetkilisi ile parayı ödeyecek olan Muhasebe Yetkilisi görevlerinin aynı kişide birleşemeyeceği düzenlenmiştir. İhaleyi yapmakla görevli ihale komisyonu ile

ihale ile yaptırılan işin önceden belirlenen şartlara uygun olup olmadığını belirleyen kabul komisyonunun ayrı olması da bu ilke için verilebilecek örnekler arasındadır.

- **Bölümsel Yetkilendirme İlkesi:** Daha zor ve karmaşık işlemleri daha üst bölümlere, bazı işlemleri kurumun tümünde değil, belirli bölümlerinde yerine getirmektir. Örneğin bankalar dış ticaret ve kambiyo işlemleri görevini zorluğu nedeniyle her şubeye değil, büyük şubelere ve bölge müdürlüklerine verirler. Şubeleri kambiyo işlemleri yapmaya yetkili\yetkisiz olarak ayırıp hatalı işlem yapma olasılığını azaltmaya çalışırlar. Kamu kurumlarında ise bu ilke kurumun tümünü ilgilendiren kırtasiye malzemesi, temizlik gibi ihtiyaçların her birimin kendisinin alması yerine destek hizmetleri birimi tarafından yapılması, büyük ihalelerin, ihalede uzman bir birim tarafından yapılması ile uygulanmaktadır.
- **Erişimin sınırlandırılması İlkesi:** Belirli bölümler fiziki ve personel olarak ayrılır ve buralara giriş çıkış belirli oranlarda yasaklanır. Örneğin kamu kurumlarında vezneye, bilgisayar sisteminin sistem odasına bazı belediyelerde imar biriminin bulunduğu yere sadece yetkili personel girebilmektedir.
- **Yetki Limitlerinin Belirlenmesi İlkesi:** İşin büyüklüğüne ve önemine bağlı olarak yetki limitleri belirlenmesidir. Örneğin belediye kanununa göre üç yıla kadar kiralamalara belediye meclisi, 3 yıldan fazla kiralamalara ise belediye encümeni karar vermektedir.
- **Kişisel Yetkilendirme İlkesi:** Bilgisayar sistemine girişin şifre sistemine bağlanmasıdır ve bu ilke kamu kurumlarında kullanılan bilgisayar programlarında da uygulanmaktadır.

- **Fiziksel Koruma Önlemlerinin Alınması:** Bilgisayar sisteminin güvenliğini sağlayıcı önlemler (yedekleme ve yedeklenenlerin fiziki olarak uzak alanda korunması gibi). Kamu kurumlarında sistem odası su baskınının olmayacağı yüksek katlarda, yangına karşı özel önlemler alınmış odalarda bulundurulmaya, veriler belirli periyotlarda yedeklenmeye ve yedekler mahalli idarelerde kurumun farklı binalarında, genel yönetimde ise Konya gibi deprem riskinin az olduğu farklı illerde tutulmaktadır.
- **Genel Gözetimler:** Özellikler vezne ve ambarlar gibi kritik noktalardaki personelin izinleri ve yaşam tarzlarının gözlem altında tutulması. Bunların işe alımında, çalıştırılmalarında daha dikkatli davranılması şeklindeki kontrollerdir. Kamuda bu tür kontroller resmi olarak uygulanmamakta ancak yapılan denetimler sırasında kıyafetleri ve aksesuarları konumuyla bağdaşmayan personelin işlemleri özellikle incelenmektedir. Ayrıca önemli pozisyonlar için işe alımlarda güvenlik ve istihbarat birimlerinden kişi ile ilgili bilgi alınmaktadır.

Saptayıcı Kontroller: Bunlar her bir personelin kurumun varlıklarının ne kadarını zimmetinde tuttuğunu, kuruma ne ölçüde borçlu veya kurumdan ne kadar alacaklı olduğunu saptamaya, bunun sonucunda da yapılan bir hata veya hilenin nerede ve kim tarafından yapıldığını kolayca saptamaya yönelik önlemlerdir. Örneğin; Ambarlarda giriş ve çıkışta kullanılan taşınır işlem fişleri, vezne tahsilatı fişlerinin kullanılmasıdır

Yönlendirici Kontroller: Personelin belirli hedeflere yönlendirilmesi, üst yönetimin isteklerinin alt kademelere iletilmesini sağlayıcı onları güdüleyici önlemlerdir. Örneğin; kurumların beş yıllık stratejik planları ve yıllık performans programları ile kurum bütçelerinin yetkili organlar tarafından önceden belirlenerek çalışanların önüne amaç ve hedef konulması.

Telafi Edici (Tamamlayıcı) Kontroller: Bunlar aksayan veya stratejik konularda yönetimin işe karışması, ek örgüt birimleri kurulması gibi önlemlerdir.

Kurumlarda teftiş kurulları kurulması, personelin eğitim programlarına gönderilmesi örnek olarak gösterilebilir. Bu tür örneklerle çoğu kurumda rastlanmaktadır.

Bu kontroller sayesinde kurum personeli neyi nasıl yapacağını sorumluluklarını bilir hale gelir. Bu kontroller sayesinde kötü niyetli davranışlarını sonuçlarının ne kadar zarar verdiği kimler tarafından yapıldığı kolay anlaşılabilir hale gelir (Kaval, 2008: 132).

2.1.2.4. Bilgi ve İletişim

İç kontrol sisteminin etkinliği ve kurumun hedeflerine ulaşılabilmesi için kurumun her kademesinde bilgiye ihtiyaç duyulur. Personelin sorumluluklarını yerine getirebilmesi için ihtiyaç duydukları bilgiler anında kaydedilmeli, sınıflandırılmalı ve ilgililere ulaştırılmalıdır. Kurumun amaçları, planları, kontrol alanı, riskleri gibi bilgiler belirli aralıklarla ve belirli bir şekilde duyurulmalı ve üst yönetim ile personel arasında düzgün bir iletişim sağlanmalıdır (Saltık, 2007: 62). İletişim sadece finansal raporlamanın doğruluğu için değil, aynı zamanda iç kontrol politika ve prosedürlerinin personel tarafından nasıl anlaşıldığı ve alışıldığı ile de ilgilidir. İletişim kurumun boyutuna bağlı olarak yazılı ya da sözlü olabilir ve iki yönlüdür. Tersine iletişimin de işlemesi için yönetimin bu kanalları açık tutması ve problemleri başlangıç aşamasında çözme eğiliminde olması gerekir (Doyrangöl, 2001: 55).

Muhasebe sistemi en doğru ve yararlanılabilir bilgiyi üretmek üzere tasarlanır. Bilginin doğruluğunun sağlanması da etkili bir iç kontrol sistemine ve bu sistemin kontrollerine bağlıdır. Dolayısıyla muhasebe sistemi bir kontrol sistemini yapısında barındırmak zorundadır ve bu sistemin kontrol noktalarıyla örülüdür. Bilgisayar kullanılan sistemlerde bu kontroller teknolojik bir boyut kazansa da bu yapıyı temel alırlar. Muhasebe sisteminin en önemli yanını oluşturan ve sistemin gerektiği gibi işlemesini sağlayan iç kontrol

sistemidir. Başka bir deyişle muhasebe ve iç kontrol sistemleri birbirinden soyutlanması imkansız iki ögedir (Tokaç, 2005: 271).

2.1.2.5. Gözetim ve İç Denetim

İç kontrol sisteminin gözetiminin amacı, kontrollerin doğru bir şekilde işleminin sağlanması ve meydana gelen gelişmelere ve değişimlere ayak uydurulmasıdır. Bu fonksiyon kurumun misyonu doğrultusunda, iç kontrolün tanımında belirtilen fonksiyonları yerine getirip getirmediğinin araştırılmasını kapsar. Bu araştırma sürekli gözetim faaliyetlerinden ve özel incelemelerden oluşur. Sürekli gözetim faaliyetleri kurumun temel faaliyetleri içinde gömülüdür ve normal, sürekli tekrarlanan faaliyetleri sırasında yapılır. Özel incelemeler ise spesifik bir zamanda, kontrollerin etkinliğine doğrudan odaklanarak yapılır ve belirlenen risklere ve sürekli gözetim faaliyetlerinin etkinliğine göre planlanır (Özeren, 2006: 35).

Gözetim kurumlarda teftiş ve iç denetim birimlerince yapılır. İç denetim esas itibariyle kurulu iç kontrol sisteminin amaçlandığı gibi çalışıp çalışmadığını inceleyip üst yönetime raporlayan birimdir. Eğer kontrollerden sapma oluyorsa iç denetim bunu ve nedenlerini üst yönetime raporlar. Üst yönetim de bu tarafsız bilgiler sayesinde gerekli önlemleri alabilir. Teknolojik alanda meydana gelen gelişmelere ayak uydurma gereksinimi iç denetim birimlerinin görev alanını genişletmiş ve yönetime karar vermede destek sağlayan birim haline getirmiştir (Kaval, 2008: 136).

2.2. İç Kontrol Sisteminin İncelenmesinde Kullanılan Modeller

Denetçi, kurumun iç kontrol sistemini tanımada 3 temel yöntemden yararlanır;

- Not Alma Yöntemi
- Akış Şemaları Hazırlama Yöntemi
- Soru Formu Uygulama Yöntemidir.

2.2.1. Not Alma Yöntemi

Not alma yöntemi iç kontrol sistemi ile ilgili özellikle personelle yapılan görüşmede ya da gözlemler sonucu elde edilen saptamaların yazıya geçirilmesidir. Basit gibi görünen bu yöntem oldukça etkilidir. Denetim çalışmalarının ileri aşamalarında başvurulacak temel çalışma kağıtlarından biridir (Erdoğan, 2005).

Bu yöntemde not biçimine getirilmesi gereken özellikler şunlardır (Bozkurt, 2000):

1. Muhasebe sisteminde yer alan her bir belge ve kaydın doğuş noktalarının ortaya konulması,
2. Sistemde yer alan çeşitli uygulama süreçlerinin not biçiminde izlenmesi,
3. Sistemde yer alan belge ve kayıtların düzenlenme biçimlerinin not biçiminde izlenmesi,
4. Çeşitli kontrol prosedürlerinin uygulanma biçimlerinin not alınması.

2.2.2. Akış Şemaları Yöntemi

Denetçi kurum fonksiyonlarını alt fonksiyonlara ayırır. Tedarik, üretim, satış gibi. Bu fonksiyonlarda alt fonksiyonlara ayrılabilir veya benzer iş akışı olanlar gruplandırılır.

Örneğin bir aracı kurumda müşterilerin menkul kıymet alım satımında aracılık faaliyetlerinde kullanılmak üzere bono-tahvil, hisse senedi repo ters repo gibi alt faaliyetlerde yapılacaklar şemalara dökülür. Bu gruplara veya alt fonksiyonlara uygun iş akış şemaları düzenlenir. Kimin nereden belge aldığı kime verdiği hangi sorgulamaların yapıldığı bu şemalar üzerine gösterilir. Zaten bu şemaların kurum tarafından düzenlenmiş olması da gerekir. Denetçi bunu daha detaylandırarak sistemin zayıf ve üstün olduğunu objektif olarak görür. Hazırladığı bu şemaları işletme yöneticileri ile görüşerek doğru bilgiyi test eder.

Akış şemaları yöntemi en iyi yöntem olmasına rağmen bazı teknik bilgileri gerektirdiğinden ve tüm ilişkileri şekil üzerinde gösterme zorluğu olması nedeniyle yaygın olarak kullanılmamaktadır (Kaval, 2008: 140).

Denetçi akış diyagramını hazırlarken gerekli bilgileri aşağıda belirtilen şekilde sağlar (Güredin, 2000):

- İlgili süreçlerden sorumlu kişi ile görüşmeler yapmak,
- Sürece ait bilgileri sürecin başından sonuna kadar izlemek,
- Belgeleri hazırlamaktan sorumlu olan kişilere sorular sorarak bilgi almak ve her belgeye ait bilgileri birleştirip derleme yapmak.

2.2.3. Anket Formu Uygulama Yöntemi

Not alma yönteminin gelişmiş bir şekli olan bu yöntemde denetçi kurumun faaliyette olduğu sektörü ve denetimin amaçlarını anladıktan, yeterli gözlemler yaptıktan sonra fiilen olması gereken durumu tespit eder. Daha sonra bu durumun mevcut durumla karşılaştırmak amacıyla soru formları hazırlar.

Anket formu uygulama yöntemi en yaygın kullanılan yöntemdir. Çoğu denetim şirketinde sektörlerle uygun şekilde, o sektörde kullanılabilecek şekilde standart soru formları hazırlanmış ve el kitabı şeklinde bulunmaktadır. Sorumlu baş denetçi denetim görevini aldıktan sonra bu genel amaçlı soru formlarını kurumun hukuki durumunu da göz önünde bulundurarak yeniden düzenler. Kuruma uygun bir soru formu hazırlar.

Sorulara evet- hayır şeklinde yanıt aranır ve birde açıklama bölümü eklenir. Bu yöntem en çok kullanılan yöntemdir. Hem daha basittir hem de olanın yada olması gerekenin karşılaştırılmasına olanak sağlamaktadır. Zaten bu yöntemlerin herhangi birinin seçilip diğerinin reddedilmesi mümkün değildir. Soru formları veya notlar çoğu zaman iş akışı şemaları ile desteklenir (Kaval, 2008: 141).

Her sektör için farklı olmakla birlikte tipik bir iç kontrol anketinde şu bölümler bulunur (Gürbüz, 1995; 70):

- Genel,
- Kasa,

- Satışlar, sevk ve alacaklar,
- Stoklar ve maliyet sistemleri,
- Satın almalar, teslim alma ve borçlar,
- Sabit varlıklar ve birikmiş amortismanlar,
- Hisse senedi, tahvil ve iştirakler,
- İpotekli, tahvilli ve diğer borçlar,
- Özsermaye,
- Diğer gelir ve gider hesapları.

2.3. Kamu Kurumlarında İç Kontrol Sistemine Duyulan İhtiyaç

Avrupa Birliği uzun yıllardan beri bütçenin idari denetiminin karşılığı olarak, kamu iç mali kontrolü (Public Internal Financial Control, PIFC) kavramını kullanmaktadır. Kamu iç mali kontrolü, harcamacı kamu idarelerinin bütçe ve ilgili diğer mevzuata, iyi mali yönetim ilkelerine, saydamlık, etkinlik, verimlilik ve ekonomiye uymalarını sağlamak amacıyla yürütme tarafından uygulanan mali kontrol sisteminin bütünü olarak tanımlanmaktadır. Bu yaklaşıma göre kamu iç mali kontrolü, hükümetin tüm gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerini kapsamaktadır. Aslında bu kavram, diğer uluslararası kuruluşlar ile ülke uygulamalarında benimsenen “iç kontrol” tanımına karşılık gelmektedir. Diğer bir deyişle, kamu iç mali kontrolü kavramı, sadece mali değil, mali olmayan kontrol türlerini de (sistem denetimi, süreç denetimi gibi) kapsamaktadır (Kesik, 2005: 94).

Uluslar arası kamu mali yönetiminin uzun süredir gündeminde olan iyi mali yönetimi oluşturan iki öge, mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğu 5018 sayılı kanun ile bizim gündemimize de girmiştir. Mali saydamlık, kamu yönetiminin tüm kurumlarıyla bilgi üretmesini ve bu bilgiye toplum tarafından ulaşılabilme kapasitesini belirlemektedir. Burada ülkenin güvenliği açısından gizliliği hayati olan bilgilerin açıklanması elbette ki istisna edilmektedir (Bozkurt, 2010: 132).

Hesap verme sorumluluğunun yaygın kabul gören tanımı Kanada Ulusal Denetim Ofisi ve Maliye Bakanlığı tarafından “üzerinde anlaşmaya

varılmış beklentiler ışığında, performansa yönelik sorumluluk üstlenme ve bu sorumluluğun nasıl yerine getirildiğini açıklama yükümlülüğü” şeklinde yapılmıştır (Coşkun, 2008: 459).

INTOSAI tarafından yayımlanan Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Rehberinde iç kontrolün amaçları dört başlık altında toplanmıştır. Bunlardan ikincisi Hesap Verme Sorumluluğunun Gereklerini Yerine Getirmek olarak ifade edilmiştir (Fulfilling Accountability Obligations). Diğer amaçlar da iyi mali yönetim ilkelerini destekleyici nitelikte olan faaliyetlerin düzenli, ekonomik, etkin ve tutumlu olarak yürütülmesi; Kanun ve düzenlemelere uyum ve kaynakların kayıp, kaçak, kötü kullanım, yolsuzluk ve usulsüzlüklere karşı korunması şeklinde ifade edilmiştir. Saydamlık ilkesinin temelini oluşturan güvenilir, doğru, tutarlı, ilgili, zamanlı ve ulaşılabilir “bilgi”nin bu niteliklerinin teminatı iç kontrol sistemi ve onun değerlendirilmesi olacaktır. Hesap verme sorumluluğunun gerçekleştirilmesi iç kontrol sistemi içerisinde üretilen veriler, raporlar üzerinden sağlanacaktır. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun 41’inci maddesine dayanılarak çıkarılmış olan Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik gereği Kamu İdareleri Faaliyet Raporu eki Üst Yönetici İç Kontrol Güvence Beyanında yer alan “...Bu raporda yer alan *bilgilerin güvenilir, tam ve doğru olduğunu* beyan ederim. Bu raporda açıklanan faaliyetler için bütçe ile tahsis edilmiş kaynakların, planlanmış amaçlar doğrultusunda ve *iyi mali yönetim ilkelerine uygun olarak* kullanıldığını ve *iç kontrol sisteminin işlemlerin yasallık ve düzenliliğine ilişkin yeterli güvenceyi sağladığını* bildiririm...” ifadesinde de açıkça görüldüğü üzere iyi mali yönetimin nasıl gerçekleştirileceğinde iç kontrol bel kemiğini oluşturmaktadır (Bozkurt, 2010: 133).

2.4. Kamu Kurumlarında İç Kontrol Sistemi İle İlgili Düzenlemeler

Kamu kurumlarında iç kontrol sisteminin kurulması genel olarak 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda düzenlenmiştir. Ayrıntıları ise aynı kanuna dayanılarak çıkarılan İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar ile Kamu İç Kontrol Standartlarında düzenlenmiştir. Bunun dışında Uluslar arası Sayıştaylar birliği INTOSAI’nin yayınlamış olduğu kamu

kesimi iç kontrol standartları ile Maliye Bakanlığının yayınlamış olduğu Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği de önem arz etmektedir.

2.4.1. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda iç kontrol, iç kontrol sistemi başlıklı Beşinci Kısım'da "İç Kontrolün tanımı", "İç kontrolün amacı", "Kontrolün yapısı ve işleyişi", "Harcama öncesi kontrol", "Mali kontrol yetkilisinin nitelikleri ve atanması", "Mali hizmetler birimi", "Muhasebe hizmetleri" ve "Muhasebe yetkilisinin nitelikleri ve atanması", "İç Denetim", "İç Denetçinin görevleri", "İç denetçinin nitelikleri ve atanması", "İç denetim koordinasyon kurulu" ve "İç denetim koordinasyon kurulunun görevleri" başlıkları altında 55-67'nci maddelerde düzenlenmiştir (Yaman, 2008).

2.4.1.1. İç Kontrolün Tanımı (Madde 55)

"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 bütünüdür.

Görev ve yetkileri çerçevesinde, malî yönetim ve iç kontrol süreçlerine ilişkin standartlar ve yöntemler Maliye Bakanlığınca, iç denetime ilişkin standartlar ve yöntemler ise İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenir, geliştirilir ve uyumlaştırılır. Bunlar ayrıca, sistemlerin koordinasyonunu sağlar ve kamu idarelerine rehberlik hizmeti verir."

İç kontrole giriş yapılan bu maddenin birinci fıkrasında uluslar arası standartlara ve Avrupa Birliği uygulamalarına uygun bir iç kontrol tanımı yapılmıştır. İkinci fıkrada ise harcama öncesi kontrol süreçleri ile iç denetime ilişkin standart ve yöntemleri belirleyecek merciler gösterilmiştir (İlbaşı, 2006: 84).

2.4.1.2. İç Kontrolün Amacı (Madde 56)

“İç kontrolün amacı;

a) Kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesini,

b) Kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesini,

c) Her türlü malî karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesini,

d) Karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesini,

e) Varlıkların kötüye kullanılması ve israfını önlemek ve kayıplara karşı korunmasını,

Sağlamaktır.”

Bu madde ile iç kontrolün tanımına uygun şekilde amaçları düzenlenmiştir. Bu amaçlardan anlaşılacağı üzere iç kontrol sisteminin kurumun amaç ve hedeflerine ulaşmasında daha etkili bir şekilde yardımcı olabilmesi için mali yönetim kontrollerinin yanında üst yöneticinin sorumluluk alanında yapılması gereken kontrolleri de kapsar (İlbaş, 2006: 84).

2.4.1.3. İç Kontrolün Yapısı ve İşleyişi (Madde 57)

“Kamu idarelerinin malî yönetim ve kontrol sistemleri; harcama birimleri, muhasebe ve malî hizmetler ile ön malî kontrol ve iç denetimden oluşur.

Yeterli ve etkili bir kontrol sisteminin oluşturulabilmesi için; mesleki değerlere ve dürüst yönetim anlayışına sahip olunması, malî yetki ve sorumlulukların bilgili ve yeterli yöneticilerle personele verilmesi, belirlenmiş standartlara uyulmasının sağlanması, mevzuata aykırı faaliyetlerin önlenmesi ve kapsamlı bir yönetim anlayışı ile uygun bir çalışma ortamının ve saydamlığın sağlanması bakımından ilgili idarelerin üst yöneticileri ile diğer yöneticileri tarafından görev, yetki ve sorumluluklar göz önünde bulundurulmak suretiyle gerekli önlemler alınır.”

Maddenin ilk bendinde iç kontrol sisteminin aşağıdaki birimlerden oluştuğu belirtilmiştir;

- Harcama Birimi,
- Muhasebe Birimi,
- Mali Hizmetler Birimi,
- Ön Mali Kontrol Birimi,
- İç Denetim Birimi

İkinci bentte ise bu sistemin oluşturulup işlenmesi için gerekli olanlar açıklamıştır (İlbaş, 2006: 87).

2.4.1.4. Ön Mali Kontrol (Madde58)

“Ön malî kontrol, harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılan kontroller ile malî hizmetler birimi tarafından yapılan kontrolleri kapsar.

Ön malî kontrol süreci, malî karar ve işlemlerin hazırlanması, yüklenmeye girilmesi, iş ve işlemlerin gerçekleştirilmesi ve belgelendirilmesinden oluşur.

Kamu idarelerinde ön malî kontrol görevi, yönetim sorumluluğu çerçevesinde yürütülür.

Harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılacak asgarî kontroller, malî hizmetler birimi tarafından ön malî kontrole tâbi tutulacak malî karar ve işlemlerin usûl ve esasları ile ön malî kontrole ilişkin standart ve yöntemler Maliye Bakanlığınca belirlenir. Kamu idareleri, bu standart ve yöntemlere aykırı olmamak şartıyla bu konuda düzenleme yapabilir.”

Maddede düzenlenen ön mali kontrol harcama birimindeki işlemlerin, mali hizmetler birimi tarafından kontrol edilmesidir. Ön mali kontrolün şu işlemlerden oluştuğu düzenlenmiştir:

- Mali karar ve işlemlerin hazırlanması
- Yüklenmeye girilmesi
- İş ve işlemlerin gerçekleştirilmesi

- Gerçekleştirilen iş ve işlemlerin belgelendirilmesi

2.4.1.5. Mali Kontrol Yetkilisinin Nitelikleri ve Atanması (Madde 59)

Bu madde 22.12.2005 tarih ve 5436 sayılı kanun ile yürürlükten kaldırılmıştır.

2.4.1.6. Mali Hizmetler Birimi (Madde 60)

“Kamu idarelerinde aşağıda sayılan görevler, malî hizmetler birimi tarafından yürütülür:

a) İdarenin stratejik plan ve performans programının hazırlanmasını koordine etmek ve sonuçlarının konsolide edilmesi çalışmalarını yürütmek.

b) İzleyen iki yılın bütçe tahminlerini de içeren idare bütçesini, stratejik plan ve yıllık performans programına uygun olarak hazırlamak ve idare faaliyetlerinin bunlara uygunluğunu izlemek ve değerlendirmek.

c) Mevzuatı uyarınca belirlenecek bütçe ilke ve esasları çerçevesinde, ayrıntılı harcama programı hazırlamak ve hizmet gereksinimleri dikkate alınarak ödeneğin ilgili birimlere gönderilmesini sağlamak.

d) Bütçe kayıtlarını tutmak, bütçe uygulama sonuçlarına ilişkin verileri toplamak, değerlendirmek ve bütçe kesin hesabı ile malî istatistikleri hazırlamak.

e) İlgili mevzuatı çerçevesinde idare gelirlerini tahakkuk ettirmek, gelir ve alacaklarının takip ve tahsil işlemlerini yürütmek.

f) Genel bütçe kapsamı dışında kalan idarelerde muhasebe hizmetlerini yürütmek.

g) Harcama birimleri tarafından hazırlanan birim faaliyet raporlarını da esas alarak idarenin faaliyet raporunu hazırlamak.

h) İdarenin mülkiyetinde veya kullanımında bulunan taşınır ve taşınmazlara ilişkin icmal cetvellerini düzenlemek.

i) İdarenin yatırım programının hazırlanmasını koordine etmek, uygulama sonuçlarını izlemek ve yıllık yatırım değerlendirme raporunu hazırlamak.

j) İdarenin, diğer idareler nezdinde takibi gereken malî iş ve işlemlerini yürütmek ve sonuçlandırmak.

k) Malî kanunlarla ilgili diğer mevzuatın uygulanması konusunda üst yöneticiye ve harcama yetkililerine gerekli bilgileri sağlamak ve danışmanlık yapmak.

l) Ön malî kontrol faaliyetini yürütmek.

m) İç kontrol sisteminin kurulması, standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapmak.

n) Malî konularda üst yönetici tarafından verilen diğer görevleri yapmak.

Alım, satım, yapım, kiralama, kiraya verme, bakım-onarım ve benzeri malî işlemlerden; idarenin tamamını ilgilendirenler destek hizmetlerini yürüten birim, sadece harcama birimlerini ilgilendirenler ise harcama birimleri tarafından gerçekleştirilir. Ancak, harcama yetkililiği görevi uhdesinde kalmak şartıyla, harcama birimlerinin talebi ve üst yöneticinin onayıyla bu işlemler destek hizmetlerini yürüten birim tarafından yapılabilir.

Malî hizmetler biriminin yapısı teşkilât kanunlarında gösterilir. Malî hizmetler birimlerinin çalışma usûl ve esasları; idarelerin teşkilat yapısı dikkate alınmak ve stratejik planlama, bütçe ve performans programı, muhasebe-kesin hesap ve raporlama ile iç kontrol fonksiyonlarının ayrı alt birimler tarafından yürütülebilmesini sağlayacak şekilde Maliye Bakanlığınca hazırlanarak Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle belirlenir.

Harcama yetkilisi ile muhasebe yetkilisi görevi aynı kişide birleşemez. Malî hizmetler biriminde ön malî kontrol görevini yürütenler malî işlem sürecinde görev alamazlar.

İdarelerin malî hizmetler birimlerinde malî hizmetler uzman yardımcısı ve malî hizmetler uzmanı çalıştırılabilir. Malî hizmetler uzman yardımcısı kadrolarına veya pozisyonlarına atanabilmek için 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 48 inci maddesinde sayılan genel şartlara ilave olarak;

a) En az dört yıllık lisans eğitimi veren hukuk, siyasal bilgiler, iktisat, işletme, iktisadi ve idari bilimler fakültelerinden veya bunlara denkliği yetkili

makamlarca kabul edilen yurt içi veya yurt dışındaki öğretim kurumlarından mezun olmak,

b) Yapılacak özel yarışma sınavında başarılı olmak,

c) Sınavın yapıldığı yılın başı itibarıyla 30 yaşını doldurmamış olmak, şartları aranır.

Özel yarışma sınavı, Maliye Bakanlığı tarafından Öğrenci Seçme ve Yerleştirme Merkezine yaptırılacak yazılı sınav ve Maliye Bakanlığınca yapılacak sözlü sınavdan oluşur. Özel yarışma sınavında başarılı olanlar, ÖSYM tarafından başarı sırası ve yaptıkları tercihler dikkate alınarak belirlenir ve bunlar idarelerde malî hizmetler uzman yardımcısı kadro veya pozisyonlarına atanırlar. Bu kadro veya pozisyonlara atananlar en az üç yıl çalışmak ve başarılı olmak şartıyla, açılacak yeterlik sınavına girme hakkını kazanırlar. Maliye Bakanlığınca yapılacak yeterlik sınavında başarılı olanlar malî hizmetler uzmanı kadro veya pozisyonlarına atanırlar. Malî hizmetler uzman yardımcılığı döneminde veya yeterlik sınavında başarılı olamayanlar, istihdam şekline göre bulundukları kamu idarelerinde durumlarına uygun kadro veya pozisyonlara atanırlar. Özel yarışma sınavına katılacak adayların belirlenmesi, sınavların yapılması, atama ve yerleştirilmeleri, yetiştirilmeleri, yeterlik sınavları ile çalışma usûl ve esasları Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir. Malî hizmetler uzmanı kadrolarına atandıktan sonra en az üç yıl süreyle atandıkları idarelerde söz konusu kadrolarda 657 sayılı Devlet Memurları Kanununa göre görev yapanlar, kendilerinin isteği ve idarelerinin muvafakati ile başka bir kamu idaresinin aynı unvanlı kadrolarına atanabilirler.”

Maddede mali hizmetler biriminin görevleri sayılmıştır. Bu görevler arasında iç kontrolle doğrudan alakalı olanlar, ön mali kontrol faaliyetlerini yürütmek, iç kontrol sisteminin kurulması, standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konusunda çalışmalar yapmaktır.

Bunun dışında, alım satım vb. işler için tecrübeli bir ekip oluşturulup bunlar tarafından takip edilmesi amaçlı destek hizmetleri biriminin oluşturulması öngörülmüştür.

2.4.1.7. Muhasebe Hizmeti ve Muhasebe Yetkilisinin Yetki ve Sorumlulukları (Madde 61)

“Muhasebe hizmeti; gelirlerin ve alacakların tahsili, giderlerin hak sahiplerine ödenmesi, para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve diğer tüm malî işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanması işlemleridir. Bu işlemleri yürütenler muhasebe yetkilisidir. Memuriyet kadro ve unvanlarının muhasebe yetkilisi niteliğine etkisi yoktur.

Muhasebe yetkilisi, bu hizmetlerin yapılmasından ve muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından sorumludur. 9.12.1994 tarihli ve 4059 sayılı Kanun hükümleri saklı kalmak kaydıyla, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin muhasebe hizmetleri Maliye Bakanlığınca yürütülür. Muhasebe yetkilileri gerekli bilgi ve raporları düzenli olarak kamu idarelerine verirler.

Muhasebe yetkilileri ödeme aşamasında, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde;

- a) Yetkililerin imzasını,*
 - b) Ödemeye ilişkin ilgili mevzuatında sayılan belgelerin tamam olmasını,*
 - c) Maddi hata bulunup bulunmadığını,*
 - d) Hak sahibinin kimliğine ilişkin bilgileri,*
- Kontrol etmekle yükümlüdür.*

Muhasebe yetkilileri, ilgili mevzuatında düzenlenmiş belgeler dışında belge arayamaz. Yukarıda sayılan konulara ilişkin hata veya eksiklik bulunması halinde ödeme yapamaz. Belgesi eksik veya hatalı olan ödeme emri belgeleri, düzeltilmek veya tamamlanmak üzere en geç bir iş günü içinde gerekçeleriyle birlikte harcama yetkilisine yazılı olarak gönderilir. Hataların düzeltilmesi veya eksikliklerin giderilmesi halinde ödeme işlemi gerçekleştirilir.

Muhasebe yetkilileri işlemlerine ilişkin defter, kayıt ve belgeleri muhafaza eder ve denetime hazır bulundurur.

Muhasebe yetkilileri, 34 üncü maddenin ikinci fıkrasındaki ödemeye ilişkin hükümler ile bu maddenin üçüncü fıkrasında belirtilen ödemeye ilişkin kontrol yükümlülüklerinden dolayı sorumludur. Muhasebe yetkililerinin bu Kanuna göre yapacakları kontrollere ilişkin sorumlulukları, görevleri gereği incelemeleri gereken belgelerle sınırlıdır. Muhasebe yetkililerinin görev ve yetkilerinin yardımcılara devredilmesine, muhasebe yetkililerinin herhangi bir nedenle görevlerinden ayrılmasında muhasebe hizmetlerinin yürütülmesine ilişkin düzenleme yapmaya ve sertifika sınavlarına girmeye hak kazanılması bakımından muhasebe yetkilisi yardımcısı eşiti görevleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Muhasebe yetkilisi adına ve hesabına para ve parayla ifade edilebilen değerleri geçici olarak almaya, vermeye ve göndermeye yetkili olanlar muhasebe yetkilisi mutemedidir. Muhasebe yetkilisi mutemetleri doğrudan muhasebe yetkilisine karşı sorumludur. Muhasebe yetkilisi mutemetlerinin görevlendirilmeleri, yetkileri, denetimi, tutacakları defter ve belgeler ve diğer hususlara ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir.”

Maddede muhasebe hizmeti tanımlanmış, muhasebe yetkilisinin görev ve sorumlulukları düzenlenmiştir. Daha önce sayman unvanıyla görev yapan muhasebe yetkililerinin kusursuz sorumluluğu kalkmış, sadece belge üzerinde görülebilecek hatalardan sorumlu tutulmuş, bunun dışında sorumluk hatayı yapanlara yüklenmiştir.

2.4.1.8. Muhasebe Yetkilisinin Nitelikleri ve Atanması (Madde 62)

“Muhasebe yetkilisi görevini yürütmek üzere atanacakların, 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 48 inci maddesinde belirtilenler ile aşağıdaki şartları taşıması gerekir:

a) En az dört yıllık yüksek öğrenim görmüş olmak.

b) Kamu idarelerinin muhasebe hizmetlerinde en az dört yıl çalışmış olmak koşuluyla bu idarelerde muhasebe yetkilisi yardımcısı veya eşiti görevlerde bulunmak.

c) Muhasebe yetkilisi sertifikası almış olmak.

d) Son üç yıl içerisinde olumsuz sicil almamış olmak.

e) Aylıktan kesme ve kademe ilerlemesinin durdurulması cezası almamış olmak.

f) Görevin gerektirdiği bilgi ve temsil yeteneğine sahip olmak.

Ancak, belde ve nüfusu 25.000'in altında olan ilçe belediyeleri ile mahalli idare birliklerinde muhasebe yetkilisi görevini yürütmek üzere atanacakların, yukarıdaki fıkranın (c), (d), (e) ve (f) bentlerinde belirtilen şartları taşımaları kaydıyla, en az lise mezunu olmaları ve kamu idarelerinin muhasebe hizmetlerinde en az dört yıl çalışmış olmaları yeterlidir.

9.12.1994 tarihli ve 4059 sayılı Kanun hükümleri saklı kalmak kaydıyla genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde muhasebe yetkilisi Maliye Bakanlığınca, diğer kamu idarelerinde ise üst yöneticiler tarafından atanır.

Muhasebe yetkilisi olacak görevliler, Maliye Bakanlığınca görevin niteliği dikkate alınarak meslekî konularda eğitime tâbi tutulur ve bu eğitimi başarıyla tamamlayanlara sertifika verilir.

Muhasebe yetkilisi sertifika programına başvuru şartları, adayların eğitimi, eğitim süresi, sertifika sınavı, sertifika verilmesi, bu işlemlerin genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri itibarıyla ayrı ayrı veya birlikte yapılması ile muhasebe yetkililerinin çalışma usul ve esasları, Maliye Bakanlığınca hazırlanan ve Bakanlar Kurulu tarafından yürürlüğe konulan yönetmelikle düzenlenir.”

Kimlerin hangi surette muhasebe yetkilisi olarak atanabileceği düzenlenmiş, genel yönetim kapsamındaki idarelerde Maliye Bakanlığı, diğer kamu idarelerinde üst yönetici tarafından atanacağı belirtilmiştir.

2.4.1.9. İç Denetim (Madde 63)

“İç denetim, 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 faaliyetidir. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî 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 gerçekleştirilir.

İç denetim, iç denetçiler tarafından yapılır. Kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınmak suretiyle, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun uygun görüşü üzerine, doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi başkanlıkları kurulabilir.”

Maddede iç denetimin tanımı yapılmış, iç denetim koordinasyon kurulunun uygun görüşünün gerekliliği vurgulanmıştır.

2.4.1.10. İç Denetçinin Görevleri (Madde 64)

“Kamu idarelerinin yıllık iç denetim programı üst yöneticinin önerileri de dikkate alınarak iç denetçiler tarafından hazırlanır ve üst yönetici tarafından onaylanır.

İç denetçi, aşağıda belirtilen görevleri yerine getirir:

a) Nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek.

b) Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak.

c) Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak.

d) İdarenin harcamalarının, malî işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek.

e) Malî yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak.

f) Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak.

g) Denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlandığında, ilgili idarenin en üst amirine bildirmek.

İç denetçi bu görevlerini, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen ve uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun şekilde yerine getirir.

İç denetçi, görevinde bağımsızdır ve iç denetçiye asli görevi dışında hiçbir görev verilemez ve yaptırılamaz.

İç denetçiler, raporlarını doğrudan üst yöneticiye sunar. Bu raporlar üst yönetici tarafından değerlendirmek suretiyle gereği için ilgili birimler ile malî hizmetler birimine verilir. İç denetim raporları ile bunlar üzerine yapılan işlemler, üst yönetici tarafından en geç iki ay içinde İç Denetim Koordinasyon Kuruluna gönderilir.”

Maddede iç denetçinin görevleri sayılmıştır. Kısaca iç denetçi risk analizi, performans denetimi, etkililik, ekonomiklik, verimlilik denetimi, uygunluk denetimi ve sistem denetimi yapmaktadır. Bu denetimleri üst yöneticinin onayladığı program dahilinde yapmakta ve raporlarını üst yöneticiye sunmaktır.

2.4.1.11. İç Denetçinin Nitelikleri ve Atanması (Madde 65)

“İç denetçi olarak atanacakların, 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 48 inci maddesinde belirtilenler ile aşağıdaki şartları taşıması gerekir:

a) İlgili kamu idaresinin özelliği de dikkate alınarak İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen alanlarda en az dört yıllık yüksek öğrenim görmüş olmak.

b) Kamu idarelerinde denetim elemanı olarak en az beş yıl veya İç Denetim Koordinasyon Kurulunca belirlenen alanlarda en az sekiz yıl çalışmış olmak.

c) Mesleğin gerektirdiği bilgi, ehliyet ve temsil yeteneğine sahip olmak.

d) İç Denetim Koordinasyon Kurulunca gerekli görülen diğer şartları taşımak.

Kamu idarelerine iç denetçi olarak atanacaklar, İç Denetim Koordinasyon Kurulu koordinatörlüğünde, Maliye Bakanlığınca iç denetim eğitimine tâbi tutulur. Eğitim programı, iç denetçi adaylarına denetim, bütçe,

malî kontrol, kamu ihale mevzuatı, muhasebe, personel mevzuatı, Avrupa Birliği mevzuatı ve mesleki diğer konularda yeterli bilgi verilecek şekilde hazırlanır. Bu eğitimi başarıyla tamamlayanlara sertifika verilir. İç denetçi adayları için uygulanacak eğitim programının süresi, konuları ve eğitim sonucunda yapılacak işlemler ile diğer hususlar İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından hazırlanarak Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir.

İç denetçiler, bakanlıklar ve bağlı idarelerde, üst yöneticilerin teklifi üzerine Bakan, diğer idarelerde üst yöneticiler tarafından sertifikalı adaylar arasından atanır ve aynı usûlle görevden alınır. İç denetçilerin kamu idareleri itibarıyla sayıları, çalışma usul ve esasları ile diğer hususlar İç Denetim Koordinasyon Kurulunca hazırlanarak, Maliye Bakanlığının teklifi üzerine Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle belirlenir.”

Maddede iç denetçinin atama ve görevden alma usulü, tabi tutulacağı eğitim ve aranacak şartlar sayılmıştır.

2.4.1.12. İç Denetim Koordinasyon Kurulu (Madde 66)

“Maliye Bakanlığına bağlı İç Denetim Koordinasyon Kurulu, yedi üyeden oluşur. Üyelerden biri Başbakanın, biri Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanın, biri Hazine Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanın, biri İçişleri Bakanının, başkanı dahil üçü Maliye Bakanının önerisi üzerine beş yıl süre ile Bakanlar Kurulu tarafından atanır. Bunların 67 nci maddede belirtilen görevleri yapabilecek niteliklere sahip olması şarttır. Maliye Bakanı tarafından önerilecek adaylardan birinin ekonomi, maliye, muhasebe, işletme alanlarından birinde doktora derecesine sahip öğretim üyeleri arasından olması şartı aranır. Üyeler, bu sürenin sonunda yeniden atanabilirler.

Gerekli görülen hallerde İç Denetim Koordinasyon Kurulu, oy hakkı olmamak kaydıyla teknik yardım almak ve danışmak amacıyla uzman kişileri de toplantılara davet edebilir. Kurulun çalışma usul ve esasları ile diğer hususlar İç Denetim Koordinasyon Kurulunun önerisi üzerine Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir.

İç Denetim Koordinasyon Kurulunda görevlendirilenlerin asli görevleri devam eder. Başkan ve üyelerine, ayda dörtten fazla olmamak üzere her toplantı günü için (3000) gösterge rakamının memur aylık katsayısıyla çarpımı sonucu bulunacak tutar üzerinden toplantı ücreti ödenir.”

Madde ile iç denetim koordinasyon kurulunun oluşumu düzenlenmiştir.

2.4.1.13. İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Görevleri (Madde 67)

“İç Denetim Koordinasyon Kurulu, kamu idarelerinin iç denetim sistemlerini izlemek, bağımsız ve tarafsız bir organ olarak hizmet vermek üzere aşağıdaki görevleri yürütür:

- a) İç denetime ilişkin denetim ve raporlama standartlarını belirlemek, denetim rehberlerini hazırlamak ve geliştirmek.*
- b) Uluslararası uygulamalar ve denetim standartlarıyla uyumlu risk değerlendirme yöntemlerini geliştirmek.*
- c) Kamu idarelerinin denetim birimleri ile işbirliğini sağlamak.*
- d) Yolsuzluk veya usulsüzlüklerin ortadan kaldırılması için gerekli önlemlerin alınması konusunda önerilerde bulunmak.*
- e) Risk içeren alanlarda iç denetçilere program dışı özel denetim yaptırılması için kamu idarelerine önerilerde bulunmak.*
- f) İç denetçilerin eğitim programlarını düzenlemek.*
- g) İç denetçiler ile üst yöneticiler arasında görüş ayrılığı bulunması halinde anlaşmazlığın giderilmesine yardımcı olmak.*
- h) İdarelerin iç denetim raporlarını değerlendirerek sonuçlarını konsolide etmek suretiyle yıllık rapor halinde Maliye Bakanına sunmak ve kamuoyuna açıklamak.*
- i) İşlem hacimleri ve personel sayıları dikkate alınmak suretiyle idareler ile ilçe ve belde belediyeleri için iç denetçi atanıp atanmayacağına karar vermek.*
- j) İç denetçilerin atanmasına ilişkin diğer usulleri belirlemek.*
- k) İç denetçilerin uyacakları etik kuralları belirlemek.*

l) Kalite güvence ve geliştirme programını düzenlemek ve iç denetim birimlerini bu kapsamda değerlendirmek.”

Madde ile iç kontrol koordinasyon kurulunun görevleri belirlenmiştir. Bu görevlerden bir kısmı emredici olu bir kısmı düzenleyicidir.

2.4.2. İç Kontrol ve Ön mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslara Dair Yönetmelik

31.12.2005 tarih ve 26040 (3. Mükerrer) sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren İç Kontrol ve Ön mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar 29 maddeden oluşmaktadır.

Esasların 4 üncü maddesi şu şekildedir:

“İç kontrolün amaçları;

a) Kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesini,

b) Kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesini,

c) Her türlü malî karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesini,

d) Karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesini,

e) Varlıkların kötüye kullanılması ve israfını önlemek ve kayıplara karşı korunmasını,

sağlamaktır.”

Usul ve esaslarda bundan başka iç kontrolün temel ilkeleri, iç kontrole ilişkin yetki ve sorumluluklar belirlenmiş, iç kontrole ilişkin standartların Maliye Bakanlığı tarafından belirleneceği belirtilmiştir.

Esasların devamında ön mali kontrol düzenlenmiştir.

“İdarelerin gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerine ilişkin malî karar ve işlemlerinin; idarenin bütçesi, bütçe tertibi, kullanılabilir ödenek tutarı, harcama programı, finansman programı, merkezi yönetim bütçe kanunu ve diğer malî mevzuat hükümlerine uygunluğu ve kaynakların etkili, ekonomik ve

verimli bir şekilde kullanılması yönlerinden yapılan kontrolü” şeklinde tanımlanan ön mali kontrolün kapsamı;

“Ön malî kontrol görevi, idarelerin yönetim sorumluluğu çerçevesinde, harcama birimleri ve malî hizmetler birimi tarafından yerine getirilir.

Ön malî kontrol, harcama birimleri tarafından yapılan kontroller ile malî hizmetler birimi tarafından yapılan kontrollerden oluşur. Malî hizmetler birimi tarafından yapılacak ön malî kontrol, Usul ve Esaslarda belirtilen kontroller ile idarelerce yapılacak düzenlemeler çerçevesinde bu birim tarafından yapılması öngörülen kontrollerden meydana gelir.

Gelir, gider, varlık ve yükümlülüklere ilişkin malî karar ve işlemler, harcama birimleri ve malî hizmetler birimi tarafından idarenin bütçesi, bütçe tertibi, kullanılabilir ödenek tutarı, ayrıntılı harcama veya finansman programları, merkezi yönetim bütçe kanunu ve diğer malî mevzuat hükümlerine uygunluk yönlerinden kontrol edilir. Malî karar ve işlemler harcama birimleri tarafından kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması açısından da kontrol edilir.” şeklinde belirlenmiştir.

Devam eden maddelerde ön mali kontrolün niteliği, süreci usulü, kontrol yetkisi ve görevler ayrılığı ilkesi düzenlenmiş, ön mali kontrol görüş yazısının bağlayıcı olmadığı, olumsuz görüş verilmesine rağmen işlemin gerçekleştirilebileceği gibi olumlu görüşte de sorumluluğun ortadan kalmadığı vurgulanmıştır. Bu bölümden sonra ön mali kontrole ilgili daha spesifik düzenlemeler yapılmıştır. Bunlar ön mali kontrole tabi tutulması zorunlu işlemlerin belirlenmesi, bazı karmaşık hesaplamalara sahip veya suiistimale açık işlemlerin listelenmesi gibidir.

2.4.3. INTOSAI Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi

INTOSAI tarafından yayınlanan GOV 9100 sayılı rehber, kamu kesimi için iç kontrol sisteminin neyi ifade etmesi gerektiğini ve nelerden etkilendiğini açıklamaktadır.

Rehberde iç kontrol şu şekilde tanımlanmıştır;

Bir kurumun yönetimi ve personeli tarafından hayata geçirilen tamamlayıcı bir süreç olup aşağıda sıralanan hedefleri gerçekleştirmek

suretiyle; kurumun misyonunu başarması için riskleri göğüslemek ve makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanmıştır:

- Faaliyetleri düzenli, ahlak kurallarına uygun, ekonomik, verimli ve etkin biçimde gerçekleştirme;
- Hesapverme sorumluluğunun gerektirdiği yükümlülükleri yerine getirme;
- Yürürlükteki yasalara ve yönetmeliklere uyma;
- Kayıplara, kötü kullanıma ve hasarlara karşı kaynakları koruma.

Rehberde iç kontrol sisteminin özellikleri şu başlıklar altında toplanmıştır:

- Tamamlayıcı bir süreç olması
- Yönetim ve diğer personel tarafından hayata geçirilme: Bu özellikte iç kontrolün kişiler tarafından kurulup çalıştırıldığı, ilgili kişilerin sahiplenmemesi durumunda kendi kendine işe yaramayacağı vurgulanmıştır.
- Kurum misyonunun peşinde olma
- Riskleri karşılama
- Makul güvence sağlama: Bu özellik ile iç kontrolün ne kadar iyi tasarlanırsa tasarlansın mutlak güvence sağlayamayacağını belirtilmektedir.
- Hedeflere ulaşma: Rehberde iç kontrolün ulaşacağı hedefler şu başlıklar altında düzenlenmiştir.
 - Faaliyetleri düzenli, ahlak kurallarına uygun, ekonomik, verimli ve etkin biçimde icra etme
 - *Hesapverme sorumluluğunun gerektirdiği yükümlülüklerini yerine getirme*
 - Yürürlükteki yasalara ve yönetmeliklere uyma
 - İsraf, suiistimal, kötü yönetim, hatalı uygulamalar, sahtecilik ve mevzuata aykırılıklar yüzünden meydana gelen kayıplara, kötüye kullanmaya ve hasara karşı kaynakları koruma.

Bundan sonra rehber, COSO modeline uygun olarak iç kontrolün unsurları sıralanmış, tanımlanmış, açıklanmış ve ekler kısmında örneklenmiştir (Özeren, 2006).

2.4.4. Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği

Yukarıda değinildiği üzere 5018 sayılı kanun iç kontrol standartlarının belirlenmesini ve kimlerin bu standartları uygulamada hangi görevleri üstleneceğini düzenlemiştir. Bu maddelerden aldığı görevle Maliye Bakanlığı Kamu İç Kontrol Standartları Tebliğini hazırlamış ve bu tebliğ 26.12.2007 tarih ve 26738 sayılı resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Standartlar iç kontrolün unsurlarına göre kategorize edilmiştir.

1. Kontrol ortamı standartları:

Standart 1: Etik değerler ve üstünlük: etik kuralların personel tarafından bilinmesini öngörmektedir.

Standart 2: Misyon, organizasyon yapısı ve görevler: standart misyonun ve görev tanımlarının yazılı olarak belirlenip duyurulmasını ve idarede uygun bir organizasyon yapısı oluşturulmasını öngörmektedir.

Standart 3: Personelin yeterliliği ve performansı: idarenin, personelinin yeterliliğini ve görevleri arasındaki uyumu sağlamalı, performansın değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik önlemler alması gerektiğini söylemektedir.

Standart 4: Yetki devri: yetkilerin ve yetki devrinin sınırlarının açıkça belirlenip yazılı olarak bildirilmesinin, devredilecek yetkinin öneminin ve riskinin dikkate alınması gerektiğini söylemektedir.

2. Risk değerlendirme standartları:

Standart 5: Planlama ve programlama: standart idarelerin amaç, hedef ve göstergelerini ve bunlar için gereken kaynağı içeren plan ve programlarını hazırlayıp duyurmasını, faaliyetlerinin de bu programlara uyması gerektiğini öngörmektedir.

Standart 6: Risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi: standarda göre idareler sistemli bir şekilde analizler yapıp amaç ve hedeflerini

gerçekleştirmesini engelleyebilecek iç ve dış riskleri tanımlayarak değerlemeli ve alınacak önlemleri belirlemelidir.

3. Kontrol faaliyetleri standartları:

Standart 7: Kontrol stratejileri ve yöntemleri: idareler amaçlarına ulaşmak ve bu yoldaki riskleri karşılamak için uygun kontrol strateji ve yöntemlerini belirlemeli ve uygulamalıdır.

Standart 8: Prosedürlerin belirlenmesi ve belgelendirilmesi: idareler mali karar ve işlemlerini, hazırlayacakları yazılı prosedürlere göre yapmalıdır.

Standart 9: Görevler ayrılığı: hata, eksiklik, yanlışlık, usulsüzlük ve yolsuzluk risklerini azaltmak için mali ve işlemlerin onaylanması, uygulanması, kaydedilmesi ve kontrol edilmesi görevlerini ayrı personeller yürütmelidir.

Standart 10: Hiyerarşik kontroller: standart yöneticilerin iş ve işlemlerin prosedürlere uygunluğunu sistemli bir şekilde kontrol etmesini kontrol etmesini öngörmektedir.

Standart 11: Faaliyetlerin sürekliliği: bu standart kurumun faaliyetlerinin sürekliliği için gerekli önlemlerin alınmasını öngörür.

Standart 12: Bilgi sistemleri kontrolleri: bilgi sistemlerinin güvenilirliğini sağlamak için gerekli önlemlerin alınması ile ilgili standarttır.

4. Bilgi ve iletişim standartları:

Standart 13: Bilgi ve iletişim: standart bilgi ve iletişim sisteminin birimlerinin ve çalışanlarının performansının izlenebilmesi, karar alma süreçlerinin sağlıklı bir şekilde işleyebilmesi ve hizmet sunumunda etkinlik ve memnuniyetin sağlanmasına uygun olması gerektiğini belirtmektedir.

Standart 14: Raporlama: standart idarenin amaç, hedef, gösterge ve faaliyetleri ile sonuçlarının, saydamlık ve hesap verebilirlik ilkeleri doğrultusunda raporlanmasını öngörmektedir.

Standart 15: Kayıt ve dosyalama sistemi: idarelerin her türlü evrak dahil iş ve işlemlerinin kaydedildiği, sınıflandırıldığı ve dosyalandığı kapsamlı ve güncel bir sisteme sahip olması gerekliliği vurgulanmıştır.

Standart 16: Hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirilmesi: İdarenin hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirilmesi için belirli bir düzen oluşturması düzenlenmiştir.

5. İzleme standartları:

Standart 17: İç kontrolün değerlendirilmesi: standart idarenin iç kontrol sistemini yılda en az bir kez değerlendirmesini öngörmektedir.

Standart 18: İç denetim: standarda göre idareler fonksiyonel olarak bağımsız bir iç denetim faaliyetini sağlamalıdır.

Tebliğde her bir standart için gerekli genel şartlar, maddeler halinde belirlenmiştir.

Kamu kurumları bu standartları, dayanağı kanun olduğu için bir kanun maddesi gibi uygulamak zorundadırlar. Ancak şu aşamada uygulamamaları durumunda karşılaştıkları ciddi bir yaptırım yoktur.

3. BÖLÜM

RİSK ODAKLI DENETİM

Bu bölümde risk odaklı denetim tanıtıldıktan sonra her alan için kamu kurumlarında uygulanan kontrol faaliyetleri özetlenmiş bunun ardından o alanlarda en çok karşılaşılan sorunlar sıralanarak risk odakları belirlenecektir.

3.1. Risk Odaklı Denetimin Niteliği

Risk odaklı denetim, kurumların risk profillerinin belirlenmesi, denetim sürecinin kurumun risk profiline göre şekillendirilmesi ve denetim kaynaklarının buna göre tahsis edilmesi esasına dayanan ve denetimin etkililiğini artırmayı amaçlayan bir denetim yaklaşımıdır (Özsoy, 2004: 1).

Başka bir tanımda ise; risk denetimi, finansal ve yönetsel sistem ve kontrol mekanizmalarının risk, hata ve zayıflıkların belirlenmesi ve iyi uygulama örneklerinin yaygınlaştırılması yoluyla mevzuata uygunluk, yönetim ve davranış standartları ile iç kontrollerin denetimi konularına yoğunlaşan bir denetim türüdür (Uyar, 2006: 2).

Risk odaklı denetim, denetim kaynaklarının sınırsız olmadığı, denetlenecek birim faaliyetlerinin farklı risklerle karşı karşıya olduğu ve denetlenecek birim faaliyetlerinin göreceli olarak farklı önem derecesine sahip olduğu varsayımlarına dayanan denetim türüdür. Denetçi bu varsayımlar ışığında, kurumun hedeflerine uygun olarak, iç denetim faaliyetlerinin önceliklerini belirleyen risk odaklı planları yapar ve bunları uygular. Buna göre risk odaklı iç denetimin kapsamı şu şekilde sıralanabilir:

- İç kontrol sisteminin yeterliliğinin ve etkinliğinin incelenmesi ve değerlendirilmesi,
- Risk yönetimi yöntemlerinin ve risk değerlendirme metodolojilerinin uygulanmasının ve etkinliğinin incelenmesi,
- Elektronik bilgi sistemi ile elektronik hizmetler de dahil olmak üzere yönetim ve mali bilgi sistemlerinin gözden geçirilmesi,

- Muhasebe kayıtları ile mali tabloların doğruluğunun ve güvenilirliğinin incelenmesi
- İşletmenin risk tahmini ile bağlantılı olarak kendi sermayesini değerlendirme sisteminin incelenmesi,
- Hem işlemlerin hem de belirli iç kontrol sistemi işleyişinin denetlenmesi,
- Yasal ve düzenleyici otoritelerin koşullarına, etik kurallara, politika ve yöntemlerin uygulanmasına riayetinin incelenmesi,
- Düzenleyici raporlamanın doğruluk, güvenilirlik ve zamanındalılığının kontrolü (Kishalı, 2006: 79).

3.2. Risk Odaklı Denetimin Geleneksel Denetimden Farkları

832 sayılı mülga Sayıştay Kanununa göre yapılan denetim, kurumun muhasebe fişi niteliğinde olan ödeme emri belgeleri ile muhasebe işlem fişlerinin tamamının ele alınıp eklerinin incelenmesi yöntemine dayanmaktaydı. Bu durum zaman kaybına neden olduğundan denetimin verimliliğini engellemekteydi. Ayrıca sadece bu belgeler üzerinden yapılan denetim kurumun bütününe görmeyi engellediğinden denetlenen kurum hakkında yanlış hükme varma anlamına gelen denetim riskini de artırmaktaydı.

Risk odaklı denetimin uygulanması ile önce kurumun tamamı tanınıp riskli alanları belirleneceğinden denetim riski azalacaktır. Ayrıca belirlenen risklere göre denetim kaynakları tahsis edileceğinden aynı kaynakla daha fazla kurum daha etkin biçimde denetleme imkanı sağlayacaktır.

Sayıştayın geleneksel denetim sistemi tamamen geçmişte yapılan hatayı bulmaya yönelik denetimi amaçlamaktaydı. Bu yaklaşım, aracı sadece dikiz aynasına bakarak kullanmaya benzetilmektedir. Risk odaklı denetimde ise risk odakları belirlenip gerekli iç kontrollerin kurulmasının sağlanması ve geçmişteki hataların ortaya çıkarılmasının yanı sıra gelecekte yapılacak hataların engellenmesi, gelecekte yapılacak işlemler için risklerin azaltılması sonuçlarını da doğuracaktır.

Geleneksel denetim sonucu oluşan denetim raporları sadece Sayıştay yargısını ilgilendirmekte, bunun dışında kurum hakkında bilgi edinmek isteyenlere hitap etmemekteydi. Bu yüzden tamamen kamu zararı odaklı bir denetim yapılmaktaydı. 6085 sayılı Sayıştay Kanununun yürürlüğe girmesi ile Sayıştay Raporlarının kamuoyuna duyurulması gerekliliği doğmuştur. Bu yüzden Sayıştay her kesime hitap edebilecek bir denetim metodu belirlemek zorundadır.

Geleneksel denetimde denetçinin sadece mali mevzuatı bilmesi yeterli kabul edilmektedir. Risk odaklı denetimde ise denetçiler ilave olarak, muhasebe istatistik, matematik, bilişim teknolojileri vb. bilgilere de hakim olmalıdır. Geleneksel denetimde analizler gelir ve gider belgeleri baz alınarak yapılır. Risk odaklı denetimde ise kurumun bütün süreçleri ve iş akışları denetim kapsamındadır. Geleneksel denetimde her kurumda (hatta büyüklükler değişse bile) aynı yöntemler uygulanır. Risk odaklı denetimde ise her kuruma özgü denetim biçimi geliştirilir. Geleneksel denetimde planlama yapılırken risklere (geleceğe yönelik olan risklere) özen gösterilmez. Risk odaklı denetimde ise; risklerin tespiti ve kurumun bu konuda yaptığı risk yönetim uygulamalarını denetleyecek özel planlar yapılır. Geleneksel denetimde denetim, çıktılar üzerinden veya çok az bilgi sistemi kullanılarak yapılır. Risk odaklı denetimde ise işletmenin bilgi sistemi entegre şekilde kullanılmalı ve denetlenmelidir. Geleneksel denetimde genelde uzman görüşüne başvurulmaz, çünkü denetçi uzman kabul edilir. Riske yönelik denetimde ise denetçi uzman kişilerin görüşlerinden ISA 620 “Bağımsız Denetimde Uzman Görüşünden Yararlanma” standardının hükümleri gereğince yararlanır (Altay, 2008).

3.3. Kamu Kurumlarında Risk Odak Noktaları

Risk odak noktaları kontrol faaliyetlerinin yetersiz kaldığı dolayısıyla iç kontrolün etkin olmadığı alanlarda kendini göstermektedir. Kamu kurumlarında iç kontrol sisteminin etkinsizliğinin sebepleri, iç kontrol unsurlarının teker teker incelenmesi ile bulunabilir. Aşağıda kamu kurumlarında iç kontrol sisteminin unsurlarında meydana gelen ve genelde

karşılaşılan aksaklıklar incelenmiştir. Bundan sonra Sayıştayın denetimi alanlara ayrılmış ve bu alanlardaki başlıca kontrol faaliyetleri incelendikten sonra denetimlerde sık karşılaşılan hatalar sıralanmıştır.

3.3.1. İç Kontrol Sisteminin Unsurlarında Meydana Gelen Aksaklıklar

İç kontrol sisteminin unsurlarının; kontrol ortamı, risk değerlemesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve gözetim ve iç denetim olduğu 2. Bölümde belirtilmiş ve bu unsurlar tanımlanmıştır. Şimdi bu unsurlarla ilgili kamu kurumlarında görülen aksaklıklar her bir unsur için ayrı ayrı incelenecektir.

3.3.1.1. Kontrol Ortamıyla İlgili Aksaklıklar

Daha önce anlatıldığı üzere kontrol ortamı öncelikle kurum yönetiminin, ikincil olarak da kurum personelinin, kurumdaki işleyiş ve kurallara uyulması konusundaki duyarlılıklarını sağlayan ortamdır. Kamu kurumlarında yöneticilerin ve personelin kurallara uyma konusunda vicdanlarından sonra önemli etkenler, birinci bölümde anlatıldığı üzere iç denetim birimleri ile dış denetim birimi olan Sayıştayın denetimidir. Bunların dışında kurumların müfettişlerinin yaptığı teftişler de önemli rol oynamaktadır.

Kontrol ortamının en önemli unsuru kurum yöneticileridir. Kamu kurumlarından merkezi yönetim kapsamına dahil olanlarda üst yöneticiler kontrol ortamının nispeten düzgün bir şekilde işlemesini sağlarken belediyelerde, siyasi seçimle gelen üst yönetici ve onun atadığı kurum dışından gelen yardımcılar kurallara uyma konusunda gerekli hassasiyeti gösteremeyebilmektedir. Bunun nedeni devlet disiplinine aşına olmamaları ve teamülleri daha önceden bilmiyor olmaları olabileceği gibi seçimler yaklaştığında yeniden seçilemeyeceğini anlayan belediye başkanları bilerek de kuruma zarar verebilmektedir.

Bunun yanı sıra bütün kamu idarelerinde liyakat ilkesi gözetilmeden yapılan atamalar sonucu görev alan personelin işlemleri kontrol ortamını

olumsuz etkileyebileceği gibi liyakatsiz personelin yükselmesini sindiremeyen personelin davranışları da etkileyebilir.

Kanunda iç denetçilerin görevleri arasında risklerin belirlenmesi, önlemlerin alınması (kontrol faaliyetlerinin oluşturulması) ve izlenmesi bulunmaktadır. Birçok kamu kurumunda kontrol ortamının zayıflığından iç denetim biriminin de etkilendiği, kanunlara uygunluğa önem vermeyen yönetimin altındaki iç denetçilerin de bu görevi yerine getirme gayreti göstermediği görülmektedir. Hatta daha önceki üst yöneticinin atadığı iç denetçiler yeni üst yönetici tarafından selefinin adamı olduğu düşüncesiyle pasivize edilmektedir. Bu durum önceki başkan ile yeni başkanın farklı siyasi partilere mensup olduğu belediyelerde had safhaya ulaşmaktadır.

3.3.1.2. Risk Değerlemesi İle İlgili Aksaklıklar

Yapılan denetimler sırasında kamu kurumlarının çoğunun risk değerlemesi yapmadığı ya da kanuni zorunluluğu yerine getirmek ve kurumun stratejik planına yazmak üzere ciddi olmayan risk değerlendirme çalışmaları yapıldığı görülmektedir.

Bazı kurumlarda ise iç denetçiler tarafından risk değerlendirme yapıldığı, ancak belirlenen risk durumunun kurumun ilgili birimleriyle ya da yönetimiyle paylaşılmadığı ya da paylaşılan kişiler tarafından gerekli önem verilmediği görülmektedir. Belirlenen riskler sadece iç denetim biriminin denetim planının oluşturulmasında kullanılmakta, dolayısıyla kontrol faaliyetlerinin oluşturulup risklerin bertaraf edilmesinde kullanılmamaktadır.

Risklerin belirlenmemesi ya da belirlenen riskler için gerekli önlemlerin alınmaması kamu kurumlarının önlenebilecek risklerle karşılaşmasına neden olmaktadır.

Bu durum belki de kamunun yapısından ileri gelmektedir. Çünkü üst yönetim herhangi bir kurumda kalıcı olmamakta, üst düzey yönetici ve sorumlular çok sıklıkla değişmektedir. Diğer taraftan iyi yönetilmediği zamanlarda yöneticiler başarısızlıkları nedeniyle önemli bir kayba da uğramamaktadır. Bu da yöneticileri daha uzun vadeli bakmaktan, uzun dönemde büyüme ve gelişme amaçlarından uzaklaştırmaktadır. Bu, yani

gelişme, büyüme ve verimliliği temel ilke olarak algılamayan yöneticileri, kurumların risklerini ve politikalarını gözden geçirmeyi önemli görmekten uzaklaştırmaktadır.

3.3.1.3. Kontrol Faaliyetleri İle İlgili Aksaklıklar

Daha önceki bölümlerde mevzuatla belirlenen kontrol faaliyetlerinin bir kısmı anlatılmıştı. Kamu kurumlarının faaliyetlerini düzenleyen kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuat hükümleri arasında düzenlediği faaliyetle ilgili kontrol faaliyetlerine yer verilmektedir. Ancak bu faaliyetler mevzuatı yapanların masa başında koyabilecekleri ve bu hükümleri uygulayacak kurumların tümünün uygulayabileceği faaliyetlerdir.

Uygulamada ise kontrol faaliyetleri sistematik risklerin yanı sıra sistematik olmayan riskleri de kapsamalıdır. Çünkü kurumun maruz kalacağı riskler kurumun görev alanı, bulunduğu coğrafi bölge, personel durumu, yaptığı işlerin kombinasyonu gibi pek çok kendine has durumla ilgili değişkenlik gösterir. Kurum üst yönetiminin bunlara karşı da kontrol faaliyeti geliştirmesi gerekir.

Yapılan denetimlerde, pek çok kurumda, kuruma özel kontrol faaliyeti oluşturulmadığı, oluşturulma ihtiyacının farkında olunmadığı, mevzuatta düzenlenen faaliyetlerle yetinildiği görülmektedir. Birçok kurumun 2011 yılı denetim raporunda kontrol faaliyetlerinin ilk adımı olarak sayılabilecek olan iş akış şemalarının dahi hazırlanmadığı belirtilmiştir.

3.3.1.4. Bilgi ve İletişim İle İlgili Aksaklıklar

Kamuda iç kontrolün en önemli basamağı bürokrasidir. Ancak belki de eleman çokluğundan ve bunun sonucu olarak bürokrasideki basamakların gereğinden fazla olmasından bürokrasi bilgi ve iletişimi yavaşlatmaktadır. Bu dezavantajı azaltmak için yetki devri ile basamak sayısının azaltılması düzenlenmiş ise de üst yönetimin ipleri elinde tutmak isteğinden her zaman kullanılmayabilmektedir.

Bunun yanı sıra bazen aynı bina içindeki iki farklı birim bile birbiriyle olan yazışmalarını posta yoluyla yapmakta, birkaç saatte yapılacak bir iş, bir

hafta bilginin gidişi, bir hafta da cevabın gelişi olmak üzere iki hafta sürebilmektedir. Bunun yanında matris örgüt yapısına sahip devlette iletişim kanalı daha da uzamaktadır. Örneğin Milli Eğitim Bakanlığıyla yazışmak isteyen Milli Eğitim İl Müdürlüğü valilikle yazışmakta, valilik Bakanlıkla yazışmakta cevap da aynı yolla geri gelmektedir. Yazışmayı yapan İlçe Milli Eğitim Müdürlüğü olursa araya kaymakamlık da girmektedir.

Kamu kurumlarındaki bir başka aksama noktası da diğer birimlerin önemsenmemesidir. Gerek üst yönetim gerekse diğer birimler tarafından önemsenmeyen birimlere bilgi akışı zamanında yapılmamaktadır. Ödeme evrakları bir tarafa bırakılırsa muhasebe birimi kurumlarda bu soruna en çok maruz kalan birimdir. Hukuki ve mali sorumluluğu nedeni ile muhasebeye giderle ilgili bilgi akışı hızlı olurken taşınırın tüketilmesi, satılan taşınır veya taşınmazla ilgili maliyet vb. bilgiler muhasebe birimine zamanında ulaştırılmamaktadır. Bu örnekler başka birimlerle de artırılabilir.

Bunların aksine bilgi ve iletişim için iyi uygulamalar da görülmekte ve kurumlara yavaş yavaş yayılmaktadır. Özellikle belediyeler elektronik ortamda yazışmalar yapmaya başlamakta bu da yazının fiziksel olarak gidip cevabi yazının gelmesinde geçecek süreden tasarruf edilmektedir. Bunu bir adım daha ileri götüren Yalova Belediyesinde ZAMBAK (zamandan ve mekandan bağımsız çalışma) projesi ile onay gerektiren belgeler anında ilgili yöneticinin akıllı telefonuna ya da tablet bilgisayarına gelmekte, ilgili çalışma personelin tablet bilgisayarında yapılmakta ve vakit kaybetmeden onaylanmaktadır. Böylelikle işler, sahada çalışan ya da mesai saatleri dışında evinde olan personeli beklememekte, derhal çözüme yönelinmektedir.

3.3.1.5. Gözetim ve İç Denetim İle İlgili Aksaklıklar

Kamu kurumlarında gözetim ve iç denetim görevi iç kontrol birimleri ve teftiş kurulları olmak üzere iki koldan yürütülmektedir. Yukarıda değinildiği üzere iç denetim biriminin görevi iç kontrol sisteminin kurulması ve sonrasında takibinin ve geliştirilmesinin sağlanmasıdır. Ancak yine yukarıda değinilen nedenlerle iç denetim birimi birçok kurumda pasivize edilmektedir.

İç kontrol birimini aktif kullanmak isteyen üst yönetimin olduğu kurumlarda da taban iç denetime direnebilmektedir. Bunun yanı sıra denetimini yapıp raporunu hazırlayan iç denetçilerin raporu üst yöneticiye sunulduğunda üst yönetici tarafından örtbas edilebilmekte ya da önemsenmeyebilmektedir. Her ne kadar Maliye Bakanlığına iç denetçi raporları gönderilse de önemli bir sonuç alınmamaktadır.

Teftiş kurulları kurumlarda daha çok sözü geçen birimler olmasına rağmen bazen üst yöneticiler tarafından gerekli önem gösterilmeyebilmektedir. Ayrıca müfettişler daha çok soruşturma dosyaları ile görevlendirildikleri için kurumun genel gözetim ve denetiminden çok münferit olaylarla ilgilenmektedirler.

Yukarıda sayılan nedenlerle kamu kurumlarında iç kontrolün gözetim ve iç denetim ayağı da eksik kalmaktadır. 6018 sayılı kanunda yapılan değişiklik nedeniyle bu konuda Sayıştay denetiminin farkındalık oluşturmada ihtimali de ortadan kalkmıştır.

3.3.2. Kamu Kurumlarının İşlemlerinde Karşılaşılan Kontrol Faaliyetleri ve Hatalar

Kamu kurumlarında risk odakları başlıca;

- Personel Ödemelerinde
- Kamu Mali Alım İhalelerinde
- Kamu Mallarının Korunmasında
- Kamu Mallarının Satışında
- Diğer

karşılaşılan riskler olarak gruplandırılıp incelenebilir.

3.3.2.1. Personel Ödemelerinde

Birinci bölümde personel harcamalarının dayanağı olan mevzuattan kısaca bahsedilmiştir. Anlaşılacağı üzere özellikle memur maaşlarının hesaplanması oldukça karmaşık bir işlemdir. Memurun derece ve kademesine göre belirlenen aylığı, derecesine ve makamına göre belirlenen

ek göstergesi, unvanına göre belirlenen özel hizmet tazminatı ve ek özel hizmet tazminatı, önemli makamları işgal edenlerin aldığı makam tazminatı, devleti belli bir dereceye kadar temsil edenlerin aldığı temsil tazminatı, görevin niteliğine göre verilen iş güçlüğü, temininde güçlük zamları, görevin türüne göre verilen eğitim ödenekleri, yargı ödenekleri, Silahlı Kuvvetler Tazminatı, uçuş tazminatı gibi çok çeşitli kalemlerden oluşan maaşların hesaplanması ve bunarın bir kısmının kesintilere (gelir vergisi, damga vergisi, sosyal güvenlik kesintileri gibi) tabi olup bir kısmının olmaması yüksek risk içermektedir. Bu riski azaltmak için geliştirilmiş bilgisayar programları ile bordrolar düzenlenmektedir. Ancak programa girişi yapan yine insan olduğundan bordrolarda hatalar meydana gelmektedir.

Bordrolarda hatayı engellemek için oluşturulan bir kontrol faaliyeti de bordroyu hazırlayan personelin, bordroyu inceleyip ödeme emrini imzalayan gerçekleştirme görevlisi ve harcama yetkilisinden farklı bir kişi olmasıdır. Böylelikle bordro üzerindeki hatalar en aza indirilmektedir.

Bu kontrollere rağmen karşılaşılan sorunlar şunlardır:

- **Özel Hizmet Tazminatının Yanlış Hesaplanması:** Devlet memurlarının maaş ödemelerinde hata ile en çok Özel Hizmet Tazminatının ödenmesinde karşılaşılmaktadır. Özel Hizmet Tazminatı memurun çalıştığı kadronun derecesine, kademesine, hizmet sınıfına ve unvanına göre değişen ve bakanlar kurulu kararı ile belirlenen bir tablo aracılığıyla hesaplanan bir ödemedir. Bu ödemede özellikle Teknik Hizmetler Sınıfında Tekniker-Teknisyen ayrımı gibi birbirine yakın unvanların karıştırılması veya 3 üncü dereceli müdür kadrosu yerine 1 inci dereceli müdür kadrosuna ait Özel Hizmet Tazminatı ödenmesi gibi hatalarla karşılaşılmaktadır. Maaşlarda değişken en büyük kalemlerden birini oluşturduğu ve bu özelliklere sahip diğer kalem olan Ek Özel Hizmet Tazminatı da Özel Hizmet Tazminatının hesaplandığı gruba göre

hesaplandığı için bu kalemdede yapılan hata önem arz etmektedir.

- **Sosyal Yardımların Gelir Vergisi Kesintisine Tabi Tutulmaması:** Özellikle Belediyelerde karşılaşılan bu sorun işçilerle yapılan toplu sözleşme ile işçilere “yoğurt süt yardımı” “kömür yardımı” gibi adlarla verilen sosyal yardımların gelir vergisine tabi tutulmadan ödenmesinden kaynaklanmaktadır. Gelir Vergisi Kanununa göre yapılan bu tür ödemelerin de gelir vergisi matrahına dahil edilip vergi stopajının yapılması gerekmektedir.
- **Bordroda Olmayan Memur Ya Da İşçinin Bordroda Gösterilmesi:** Bu hata kasıt ya da kusur ile yapılabilmektedir. Kusur ile yapılanda tayin, istifa, emeklilik gibi nedenle ayrılan personelin sonraki aylarda hazırlanan maaş bordrolarından çıkarılmayarak maaş hesaplanmasına ve ödenmesine devam edilmesi ile ortaya çıkmaktadır. Kasıtlı olanda ise yine tayin, istifa, emeklilik gibi nedenle ayrılan personelin sonraki aylarda hazırlanan maaş bordrolarından çıkarılmayarak maaş hesaplanmasına devam edilmekte ancak hesaplanan maaş ayrılan personelin hesabına değil, bordroyu hazırlayan personelin kendi hesabına ya da bir yakınının hesabına aktarılmaktadır. Bazen de kurumdan ayrılan bir personel olmasa da sahte isimler bordroya eklenerek bu hileye başvurulabilmektedir. Bunun kasıtlı yapıldığı durumlarda bordro Excel Programında hazırlanıyorsa programın satır gizleme özelliği kullanılarak bordroyu onaylayan kurum yöneticilerinin gözünden kaçırılmakta, bordro toplamında görünen sahte ya da ayrılmış personel listede görünmemektedir.

- **Sadece Ayni Olarak Yapılabilecek Yardımların Nakdi Olarak Yapılması:** Bu hata ile özellikle memurlara yapılan yemek yardımında karşılaşılmaktadır. Mevzuata göre yemek yardımı memura sadece ayni olarak yapılabilir. Nakdi olarak yapılamamaktadır. Yani memur kurumun yemekhanesinde ya da anlaşma yaptığı yerde yemek yerse yardımdan faydalanır, aksi halde yemek yardımından faydalanamaz. Diğer bir deyişle memur yemediği yemeğin bedelini talep edemez, ya da bu bedel kurum tarafından nakden ödenemez. Bu hükmü görmezden gelip nakden ödeme yapan kurumlarla karşılaşılabildiği gibi bu hükmü dolanan kurumlarla da karşılaşılmaktadır. Kurumlar personeline yemek yerine Sodexo, Ticket gibi Restoranlarda kullanılma amacıyla türetilen kuponlardan vermektedir. Ancak bu kuponlar günümüzde marketlerde de para yerine kullanılabildiğinden nakdi yardım hükmü kazanmıştır. Bu yüzden bunların yemek yardımı olarak personele verilmesi mevzuata aykırıdır.
- **Beyana Dayalı Yardımların İstismara Açık Olması:** Kamu çalışanlarına yapılan bazı ödemeler sadece beyana tabi olup belgelerle ispatı istenmemektedir. Aile yardımını bu duruma örnek olarak verebiliriz. Eşi bir menfaat karşılığı herhangi bir işte çalışmayan memura beyanı üzerine aile yardımı ödenmektedir. Bu yardımda çalışandan beyanını kanıtlaması için belge istenmediği gibi Sosyal Güvenlik Kurumundan da doğrulama yapılmamaktadır. Aile yardımını, eşi çalıştığı halde kasıtlı olarak alan çalışanlar olduğu gibi eşi sonradan işe giren personelden de eşinin çalıştığına dair beyan vermesi gerektiğini bilmeyen ya da düşünmeyen personel de alabilmektedir.

- **Kısmi Zamanlı Çalıştırılan Sözleşmeli Personelin Ücretinin Çalıştığı Süre Göz Önünde Bulundurulmadan Tavandan Ödenmesi:** Mahalli İdareler kanunda belirtilen unvanlarda kısmi zamanlı sözleşmeli personel çalıştırabilmektedir. Yine kanunda bu personele, aynı unvanın 1 inci dereceli kadrosunda çalışan memura ödenen ücretin yarısını geçmemek ve çalıştırılacak süre ile orantılı olmak üzere belediye meclisi tarafından belirleneceği düzenlenmiştir. Bu kanuna dayanarak mahalli idarelerin takip ettikleri yayın organları tarafından her unvan için 1 inci dereceli kadroda çalışan memura ödenen ücretin yarısını hesaplayıp kısmi zamanlı personel ücret tavanı olarak yayınlamakta, mahalli idareler de bu tutar üzerinden sözleşme yapmakta çalıştırılacak süre ile orantı kurmamaktadır. Bir memurun haftada 40 saat çalıştığı ve bunun yarısı olan 20 saatlik ücretin tavan olduğu düşünülürse, haftada 20 saatin altında çalıştırılan kısmi zamanlı sözleşmeli personele fazla ödeme yapıldığı görülmektedir. Uygulamada sözleşmeler genellikle 10 saat ve altında yapılmakta ancak 20 saatlik ücret ödenmektedir.
- **Seminerlere Katılmak Üzere Görevlendirilen Personele Fazla Harcırak Ödenmesi:** Mahalli idarelerde biraz daha fazla olmak üzere bütün kurumlar personellerini genellikle derneklerin düzenledikleri seminerlere göndermektedir. Bu seminerleri düzenleyen kuruluşlar seminer için bir otelle anlaşmakta, seminer bedeli içine konaklama ve yemek bedellerini de dahil etmektedir. Seminer bedelinin kurum tarafından ödendiği durumlarda yemek ve kalacak yer parası da ödenmiş olduğundan ayrıca bu günler için harcırak ödenmemesi sadece gidiş ve dönüş günleri için harcırak ödenmesi gerekmektedir. Uygulamada ise seminer süresi boyunca harcırak ödemesi ile karşılaşılabilmektedir.

- **Harcırah Avanslarının Mahsuplarının Zamanında Yapılmaması:** Geçici görevle görev mahalli dışına gönderilecek memura, görev dönüşü hak edeceği harcıraha mahsup edilmek üzere avans verilebilmektedir. Ancak bu avansın en geç bir ay içinde mahsubu yapılması gerekmektedir. Uygulamada bu süreye dikkat edilmemesi nedeniyle istismar etmek isteyen memurlar tarafından fazladan avans alınıp yılsonuna kadar mahsubu yapılmayarak maliyetsiz kredi olarak kullanılabilmektedir.
- **Yabancı Dil Tazminatında 5 Yıl Şartına Uyulmaması:** Devlet memurlarına KPDS dil sınavından aldığı puana göre dil tazminatı ödenmektedir. Bu tazminatın ödenmesinde 5 yıl şartı vardır. Tekrar sınava girerek puan yenilenmediği sürece dil puanı alındıktan sonra her 5 yılda bir, tazminat bir alt kademededen ödenmektedir. En alt kademe olan C seviyesinin kazanıldığı veya C seviyesine düşüldüğü tarihten 5 yıl sonra yabancı dil tazminatı ödenmesi durdurulmalıdır. Ancak uygulamada 5 yıl uzun bir süre olduğundan bu süre gerek tazminatı alan personel gerekse bordro hazırlamakla görevli personel tarafından takip edilmemekte, dolayısıyla hak düştükten sonra da tazminat aynen ödenmeye devam edilmektedir.
- **Kıdem Tazminatı Hesabında, Hesaba Katılmaması Gereken Kalemlerin de Hesaba Katılması:** Kıdem tazminatının hesaplanmasında işçinin ücretinin yanında aile yardımı, ilave tediye primleri gibi sürekli yapılan yardımlar dahil edilirken harcırah, doğum-ölüm yardımı ve fazla çalışma ücreti gibi sürekli ve düzenli yapılmayan ödemeler dahil edilmemelidir.

Uygulamada bunun gibi dahil edilmemesi gereken kalemlerin de dahil edildiği görülmektedir.

- **Kurumca Aynı Kişiyeye Yapılan Farklı Ödemelerde Gelir Vergisi Matrah Dilimlerine Dikkat Edilmemesi:** Bazı durumlarda kurumlar çalışanlarına farklı türde ödemeler yapmaktadırlar. Bunun en tipik örneği belediye başkanlarının belediye meclisi toplantılarından, komisyon toplantılarından huzur hakkı alması ve encümen üyeliğinden aidat almasıdır. Bu durumda başkanın aldığı maaştan dolayı vergi dilimi 2 nci ve 3 üncü dilimlere girmesine rağmen diğer aldığı ödemeler kümülatif matraha dahil edilmediğinden bu gelirleri her zaman en düşük vergi diliminden vergilendirilmektedir. Bu durumda %27 stopaj yapılması gereken gelirden %15 stopaj yapılmaktadır.
- **Mevzuata Aykırı Atama Yapılması:** Mevzuata aykırı atama yapılması iki farklı şekilde kamu zararına neden olabilir. Birincisi kadroya atama yeterliliği bulunmayan personelin atanması halinde personel hak ettiğinden daha yüksek maaş alacağından kamu zararı doğmaktadır. Buna lise mezunu birinin müdür olarak atanması örnek verilebilir. İkincisi ise genellikle siyasi nedenlerle yönetim görevindeki personelin tenzili rütbe sayılabilecek daha düşük görevlere atanması sonucu oluşan mahkeme masraflarıyla oluşmaktadır. Haksız yere görevinden alınıp daha düşük bir göreve atanan memur kuruma dava açmakta, davayı kazanması durumunda da vekalet ücreti, yargılama gideri gibi masrafları kurumun ödemesine hükmedilmektedir.

- **Döner Sermaye Payları İle İlgili Mevzuatın Karmaşık Olması:** Döner sermaye gelirlerinin elde edilmesine katkıda bulunan personele döner sermaye gelirlerinden mevzuatta belirtilen şekilde ve miktarda pay verilmektedir. Bu payın hesaplanmasına ilişkin mevzuatta karmaşık bir formül bulunmaktadır. Ayrıca yine payın tavanının da hesaplanması ve bu tutarın geçilmemesi gerekmektedir. Hesaplama bu kadar karmaşık olduğundan bu konuda sık sık hata ile karşılaşmaktadır.
- **Aynı Kişiye Aynı Hakkın Mükerrer Ödenmesi:** Bir kişiye ödenmesi gereken hak bazen mükerrer olarak ödenebilmektedir. Özellikle fatura veya benzeri belgelerle tevsiki zorunlu olmayan giderlerde görülmektedir. Bilgisayar destekli denetim teknikleri kullanılmadan bu gibi durumların fark edilmesi çok zordur.

3.3.2.2. Kamu Malı Alım İhalelerinde

Kamunun yüksek tutarlı harcamalarının kilit noktası olan ihaleler önemli riskler içermektedir. Bu risklerin engellenmesindeki en önemli faktörler kamu ihale kanunu ve ikincil mevzuatında düzenlenmiştir. Buna göre ihaleler belirli süre önceden duyurulur, ihale dokümanını her isteyen görme sağlanır, şartnamede marka ve menşe belirtilmesi yasaklanmıştır, ihaleye girenlerde aranan objektif yeterlilik şartlarını taşıyan herkes ihaleye girebilir. Başka bir deyişle tam şeffaflık içinde rekabet ortamında ihalenin yapılması ile en uygun fiyatın seçilmesi öngörülmüştür. İhale ile alınacak mal, hizmet ya da yaptırılacak işin tüm şartlarının şartnamede belirlenmesi ve öngörülemez küçük değişiklikler dışında sonradan değişiklik yapılamaması da şeffaflığı sağlayacak önemli önlemlerdendir. Bunun dışında ihale konusu işi zamanında ve şartnamede öngörüldüğü gibi tamamlayamayan yüklenicilere kesilecek cezalar ile bu cezaların ödenmemesi durumunda kullanılmak üzere alınan teminatlar da kamu alımları ile ilgili kontroller arasındadır. Bu kurallara

uyulmaması durumunda yapılacak başvuru üzerine mahkeme ya da Kamu İhale Kurumu tarafından ihale iptal edilmektedir. Kurum personelinin ve isteklilerin kamu ihalelerine fesat karıştırmaları durumuyla ilgili ceza kanununda düzenlenen caydırıcı cezalar ve ihtisaslaşmış, birbirinden farklı ihale ve kabul komisyonlarının oluşturulması, bunların yakınlarının ihaleye girememesi de önemli kontrollerdendir.

Bu kontrollerin engellemede yetersiz kaldığı bazı durumlar şunlardır:

- **Eşik Değerlerin Altında Kalma Amacı İle Bölerek Temin:** Kamu İhale Kanunu 2012 yılı için büyükşehir belediyesi sınırları içinde 43.228 TL'nin altında alım yapacak kurumlar doğrudan temin ile, 144.103 TL'nin altında alım yapacak kurumlar pazarlık usulü ile alım yapabilmektedirler. Kurumlar ihale sürecini kısaltmak veya istedikleri yükleniciye işi verebilmek için yapacakları alımı yukarıda belirtilen limitlerin altında kalacak şekilde parçalara bölmektedirler.
- **Kamu İhale Kanunundaki İstisnalar:** Kamu İhale Kanununun 3 üncü maddesi 19 bent halinde önemli miktarda alımı kanunun getirdiği düzenlemelerden istisna tutmuştur. Bu istisnalar keyfiliğe yol açmakta ve kamu açısından risk oluşturmaktadır.
- **Fiyat Farkı Hesaplamalarında Yapılan Hatalar:** Kamu alımlarında alım karşılığı yapılacak ödeme ihale ile belirlendiğinden sorun oluşturmamaktadır. Ancak zamana yayılmış alımlarda enflasyondan kaynaklanan fiyat değişimlerinden yüklenicinin olumsuz etkilenmemesi için şartnamelere fiyat farkı ödeneceğine dair hüküm konmaktadır. Bu hüküm sayesinde fiyat düşüşlerinde de kurum zarar etmemiş olmaktadır. Fiyat farkı ödemesine ilişkin yayınlanan usul ve esaslarda belirlenen fiyat farkı hesaplanmasına ilişkin

formülün karmaşıklığı ve hangi kalem için TÜİK'in hesapladığı hangi endeksin kullanılacağı konusundaki karmaşıklık nedeni ile hata yapma oranı yüksek bir alandır. Bunun yanında enflasyonist ortama olan alışıklık nedeni ile fiyat farkı, fiyatlar yükseldiği zaman yükleniciye ödenmekte, fiyatlar düştüğü zaman ise negatif çıkan fiyat farkı yükleniciye yapılacak ödemedan kesilmemektedir.

- **Hakediş Ödemelerinde Bazı Alacaklıların Ödemelerinin Hemen Yapılıp Bazılarının Uzun Süre Sonraya Atılması:** Genellikle kamu kurumlarının yeterli nakdi olmadığından ödemeleri emanete almaktadırlar. Emanete alınan bu tutarlar mevzuatta belirtilen sırayla ödenmek zorundadır. Özetlemek gerekirse, kamu kurumlarının alacakları ilk sırada, sonra ödenmediği halde ceza ya da faize düşülecek borçlar ödenip kalan nakit borcun emanete alınma sırasına göre ödenmesi şeklinde düzenlenmiştir. Ancak yükleniciyi gayri resmi yollardan cezalandırmak isteyen idareler ödemeleri gereken borçlarını sırası gelmesine rağmen ödemezken, idare yöneticilerine yakın yüklenicilerin alacakları sıralama dikkate alınmadan hızla ödenebilmektedir.
- **Mevzuattaki Değişikliklere Ayak Uydurulamaması:** Gerek Resmi Gazetenin düzenli ve itinalı bir şekilde takip edilmemesi, gerekse çalışanlarda değişime karşı olan önyargı nedeni ile yeni değişen mevzuat bir süre doğru şekilde uygulanmamaktadır. Örneğin 5510 sayılı kanun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren 10 kişiden fazla işçi çalıştıran ve prim borcu bulunmayan işverenlerin işveren prim payının %5'i hazine tarafından karşılanması ile fiyat farkı düzenlemesinde de bir değişiklik yapılarak kamu kurumlarının hizmet alımlarında bu indirimin fiyat farkı olarak kesilmesi öngörülmüştür. Ancak bu

düzenleme uzun süre boyunca eksik uygulandı. Bu konu üzerine Sayıştay tarafından yazılmış birçok sorgu bulunmaktadır.

- **Süresinde Bitirilmeyen İşlerde Ceza Uygulanmaması veya Kanuna Aykırı Süre Uzatımı Verilmesi:** Kamu alımlarında özellikle de yapım işleri ile ithal teknolojik malların alımında işin süresi içerisinde tamamlanamaması durumunda şartnamede ve sözleşmede belirlenen miktarda gecikme cezası alınması gerekmektedir. Ceza bazen yükleniciye acıma duygusundan bazen de yakın ilişkilerden alınmamakta ya da cezaya düşmemesi için kanuna aykırı olarak süre uzatımı verilebilmektedir. Bazen de rekabeti önlemek için şartnameye işin bitirilemeyeceği kadar kısa bir süre yazılmakta, istenilen yüklenicinin aldığı işe daha sonra süre uzatımı verilmekte ya da süresi içinde bitirilmeyen işten gecikme cezası alınmamaktadır.
- **Alınan Malın Şartnamede Belirtilen Özellikleri Taşımadığı Halde Taşıyormuş Gibi Teslim Alınması:** İhaleden önce yayınlanan şartnamede alınan mal ya da hizmetin veya yaptırılacak yapım işinin bütün özellikleri belirtilir. İhaleyi kazanan yüklenicinin bu şartlara uyması, uymazsa alımın yapılmaması ya da tolere edilebilir hata ve eksikliklerin değerinin düşülerek ödeme yapılması gerekir. Uygulamada bu tür eksik işlerin eksik değilmiş gibi kabul edildiği hatta çalışmayan aletlerin teslim alındığıyla karşılaşılabilir.
- **İşin Yapılması Sırasında Kullanılması Gereken Araç-Gerecin Kullanılmaması ya da Farklı Özellikte Araç-Gereç Kullanılması:** Bazı teknik gereksinimler gerektiren işlerde işin yapılması teknik şartnamede belirli teknolojilere sahip araç-gerecin kullanılması istenebilir. Örneğin otoyol yapımında ileri

teknoloji lazerli finişer kullanılması istenebilir. Bu tür isteklerin karşılanmadığı durumlarda yüklenicinin elde ettiği maliyet avantajı ceza olarak yükleniciden alınmalıdır. Personel taşıma ihalelerinde şartnameye konan klimalı, 5 yaşından küçük araçlar kullanılacaktır gibi şartların yerine getirilmemesi de böyledir.

- **İhale Hazırlık Aşamasında İhtiyacın Şartnameye Tam ve Doğru Olarak Yansıtılmaması Sonucu İş Artışı ve Azalışı Yapılması:** Özellikle birim fiyatla ihale edilen işlerde görülen bu hile ile bir istekliye artacak ve azalacak işler önceden bildirilmekte, istekli de artacak işlere yüksek, azalacak işlere ise düşük teklif vererek ihaleyi alıp iş artış ve azalışları ile haksız kazanç elde edilmektedir.
- **İhale Şartnamesi Hazırlanırken Alınacak Mal ya da Hizmetle İlgili Sınırlamalara Uyulmaması:** Kamu kurumlarının bazı alımlarına mevzuat hükümleri ile sınırlamalar getirilmiştir. İdareler şartname hazırlarken bu sınırlamalara uymak ve bu doğrultuda ihaleye çıkmak zorundadır. Aksi kamu zararına neden olmaktadır. Bir örnekle açıklamak gerekirse kamu kurumlarının araç ihtiyacını kiralama sureti ile karşılamaları esastır. Ancak taşıt kanununda belirtilen sınırlı sayıda makam aracı haricinde 1600 cc'nin altında olan araçlardan kiralaması gerekmektedir. Bunun dışındaki kiralamalar kamu zararına neden olmaktadır.
- **İndirilemeyecek KDV'nin 191 İndirilecek KDV Hesabına Kaydedilmesi:** Merkezi Yönetim kapsamındaki kamu idareleri KDV'yi gelir olarak kaydetmektedir. Bunun dışındaki kamu kurumları tahsil ettikleri KDV'yi indirilecek KDV'den düşüp kalan

olursa Maliye Bakanlığına ödemek zorundadırlar. Bu ödemeden kaçınmak isteyen idareler indiremeyecekleri KDV'yi de 191 nolu hesaba kaydetmektedirler. Böylece ay sonunda KDV ödemek zorunda kalmamaktalar, aksine çoğu idare KDV'ye tabi geliri az gideri çok olduğundan 190 Devreden KDV hesapları kabarmakta ve bilançolarında büyük miktarda KDV alacakları varmış gibi görünmektedir.

- **İş Artışlarında Revize Birim Fiyat Hesabının Yapılmaması:** Birim fiyatlı sözleşmelerde bir kalem %20 artarsa ve bu artış sözleşme bedelinin %1'ini geçerse artan kısmın fiyatı revize birim fiyat formülü uygulanarak düşürülmelidir. Bunun nedeni artan kalemlerden yüklenicinin yüksek kar elde etmesinin önüne geçmek ve yüklenicinin idare personeli ile önceden haberleşip iş artışı yapılacak kalemler için yüksek fiyat vermesinin engellenmesidir. Uygulamada ise yukarıda belirtilen şartları taşımasına rağmen revize birim fiyat uygulanmadığı görülmektedir.
- **Kurumun Yapması Gereken Ödemeleri Geçerli Bir Mazeret Olmasızın Yapmayarak Gecikme Cezası ve Takip Masrafı Gibi Fazla Ödeme Yapılmak Zorunda Kalınması:** Kamu kurumları yöneticilerinin ve diğere görevlilerin ihmali sonucunda sosyal güvenlik primlerini, elektrik-su faturalarını, sözleşmeden doğan borçlarını zamanında ödememekte, bu nedenle gecikme cezası ödemek zorunda kalmakta, alacaklının icra takibi yapması durumunda ise takip masrafı ödemek zorunda kalmaktadır. Geçerli bir mazeret olmadan yapılan bu ödemeler kamu zararı oluşturmaktadır. Geçerli mazeret olarak ise en çok nakit yetersizliğı karşımıza çıkmaktadır. Kurumlar çoğu kez ihmal olmamasına rağmen yeterli nakdi olmadığından borcunu ödememekte ve cezalı duruma düşmektedirler.

- **Reaktif Enerji Tüketimine Sebebiyet Verilmesi:** Yüksek miktarda elektrik tüketen kurum ve kuruluşların kompanzasyon sistemi kurmak ve işletmek suretiyle elektrik tüketimlerini kontrol altında tutmak zorundadırlar. Aksi halde reaktif enerji bedeli ödemek zorunda kalırlar. Kamu kurumlarında sıklıkla karşılaşılan reaktif enerji bedeli ödemesi genellikle kompanzasyon sisteminin arızalanması veya sistemin kurulduğu zamana göre kurumun enerji tüketiminin artması nedeniyle yetersiz kalması yüzünden olmaktadır.
- **Elektrik Enerji Alımlarında Yanlış Tarifenin Uygulanması:** Elektrik alımların kamu kurumları ticarethanelerin tabi olduğu tarifeye tabi iken okullar daha düşük fiyatlı bir tarifeye tabidir. Ancak yapılan denetimlerde ticarethane tarifesinden fiyatlandırılan birçok okulun olduğu tespit edilmiştir. Bu durum önemli tutarlarda kamu zararına neden olmuştur.
- **Stopaj Yapılması Gereken Hakedişlerden Stopaj Yapılmaması:** KDV kanunu ve bu kanuna dayanılarak çıkarılan tebliğlere göre kamu kurumları yapım işlerinden 1/3 oranında KDV tevkifatı yapılması gerekmektedir. Ayrıca yıllara sari yapım işlerinde %3 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Denetimlerde sıklıkla tevkifat yapılmaması üzerine sorgu yazılmış olduğu görülmektedir.
- **Aşırı Düşük Teklif Uygulamasının İstismar Edilmesi:** Kamu İhale Kanununa göre yapım işlerinde, isteklinin verdiği teklif işin maliyetinden çok düşükse ve hammaddeyi isteklinin kendi üretmesi ya da tekelinde olası gibi bu düşüklüğü tolere edebilecek bir avantajı yoksa aşırı düşük teklif olması nedeniyle

elenmelidir. Teklifin aşırı düşük olduğu mevzuatta belirtilen formül yardımıyla tespit edilmelidir. Uygulamada ise ihaleyi idareye yakın isteklilerin kazanabilmesi için aşırı düşük teklif hesaplamasına gidilmemekte ya da formülle oynanarak istenilen isteklinin ihaleyi alması sağlanabilmektedir.

- Yüklenicinin Ödemesi Gereken Bazı Giderlerin Kurum Tarafından Ödenmesi:** Denetimler sırasında karşılaşılan durumlardan biri de yüklenicinin ödemesi gereken giderlerin kurum tarafından ödenmesidir. Buna örnek olarak hizmet alım işinde portör muayene ücretinin kurum tarafından ödenmesi gösterilebilir. Portör muayenesi hijyenin ön plana çıktığı işlerde çalışanların yaptırması zorunlu olduğu sağlık muayenesidir ve şartnamede aksi hüküm yoksa yüklenici, çalıştırdığı işçilerden portör muayenesi yaptırılması zorunlu olanlara bu muayeneyi yaptırmalıdır. Portör muayenesi sadece bir örnek olup işin yapımıyla ilgili harçlar vb. birçok kalem hatalı olarak kurumlar tarafından ödenebilmektedir.
- Temsil Ağırlama Tören ve Tanıtma Giderlerinde Yeterli Düzenlemenin Olmaması:** Kurumların bütçelerine temsil ağırlama tören ve tanıtma amaçlı kullanılmak üzere ödenekler konmaktadır. Fakat bu ödeneklerin nerelerde ve nasıl kullanılacağı açıkça belirtilmemiş, bunun yerine üst yöneticilere yetki verilmiştir. İyi niyetli olmayan üst yöneticiler bu ödeneği şahsi harcamalarına da kullanabilmekte ya da belirli bir kesimin giderlerine sunabilmektedirler. Özellikle belediyelerde seçim zamanlarında bu ödeneklerin, belediye başkanının üyesi olduğu siyasi partilerin giderlerinde kullanılabilmektedir.

- **İş Artışı, Ek Süre Verilmesi Gibi Durumlarda Süresi Dolan Teminat Mektubunun Yenilenmemesi:** 4734 sayılı Kanuna göre yüklenicinin işi tamamlamadan bırakıp gitmesi ya da kurum mallarına zarar vermesi ihtimaline karşı sözleşme bedelinin %6'sı kadar kesin teminat vermek zorundadır. Kesin teminat nakit, devlet iç borçlanma senedi ve bankalarca düzenlenmiş teminat mektubu olarak verilebilmektedir. Nakit ve devlet iç borçlanma senetlerinde sorun olmamakla birlikte, süre uzatımı durumlarında teminat mektubunun süresi dolmakta, yüklenici ile idare arasında sorun yaşandığında da banka taahhüt ettiği süre dolmuş olduğundan teminat mektubunu nakde çevirmemektedir.
- **Ek Kesin Teminat Alınmaması:** İş artışı ve fiyat farkı verilmesi durumlarında işin bedeli artmış olacağından daha önce alınan kesin teminat, işin bedelinin %6'sından aşağı kalmaktadır. Bu durumu düzeltmek için aradaki fark kadar ek kesin teminat alınması gerekmektedir. Uygulamada bu durum sıklıkla gözden kaçabilmekte, yüklenici ile idare arasında sorun yaşandığında kesin teminatın irat kaydedilmesi eksik kalmaktadır.
- **İhale Komisyonunda Görevlendirilecekler İle İlgili Düzenlemelere Uyulmaması:** 4734 sayılı Kanunda ihale komisyonunda olacaklar belirtilmiştir. Buna ve anayasaya göre komisyon üyelerinin memur olması gerekmektedir. Uygulamada ise memur olmayan çalışanların (işçilerin) komisyon üyesi olarak görevlendirilmektedirler.
- **Kontrol Memurlarının Masa Başında Kontrol Yapması:** 4734 sayılı kanuna göre yapılan alımlarda bir kabul komisyonu kurulması, kurulan komisyonun, yapılan alımın şartnamede belirtilen vasıfları taşıyıp taşımadığını tespit etmesi ve şartları

taşıyor ise teslim alması gerekmektedir. Ancak uygulamada kabul komisyonun alınan malı ya da yapılan işi hiç görmeden kabul tutanağını imzaladığı görülmektedir. Hatta Bayındırlık Bakanlığının (Çevre ve Şehircilik Bakanlığı) yaptığı işler birçok ili kapsadığından bu illere hiç gidilmeden kabul tutanağının Ankara'daki mühendis tarafından imzalandığı tespit edilmiştir. Bu durumda yapılan alımdaki eksiklikler fark edilememekte, sonradan ortaya çıktığında ise sorumluluk konusu sorun olmaktadır.

- **Ödeneklerin Amacı Dışında İşlerde Kullanılması:** Merkezi Yönetim kapsamındaki kamu idareleri Türkiye Büyük Millet Meclisinin bütçe kanunu ile verdiği izne istinaden, diğer kurumlar ise yetkili organlarının yaptığı bütçe bütçeye dayanarak harcama yapabilirler. Bütçelerde ödenekler hangi fonksiyonu yerine getirmek için hangi birim tarafından ne tür harcama için ne kadar para ayrıldığını gösterirler. Kurumlar alt kodlar arasında ödenek aktarabilirken üst kodda aktarmalar bütçeyi yapmaya yetkili organ tarafından yapılabilmektedir. Denetimler sırasında ise ödeneklerin yetki dışında aktarılması, ödenek aktarılmadan yapılan alımın alakası olmayan bir ödenekten düşülmesi ya da ödenek olmadığı halde alım yapılarak ödenek üstü harcama yapılması gibi durumlarla karşılaşilmektedir.
- **Fonların Amacı Dışında Kullanılması:** kamunun bazı gelirleri ya da gelirlerinden ayrılacak bir kısmı belli amaçlara tahsis edilmektedir. Buna üniversitelerde bulunan Bilimsel Araştırma Proje Gelirleri ile belediyelerde bulunan Otopark Gelirleri örnek olarak gösterilebilir. Belediyeler yeni yapılan binalardan otoparkı olmayanlardan otopark geliri adı altında bir gelir tahsil etmektedirler. Mevzuata göre bu gelir sadece yeni otoparkların

yapımında kullanılabilmektedir. Ancak uygulamada bu gelirle elde edilen paranın bazen ayrı bir hesapta tutulmadan direkt olarak diğer gelirleriyle birleşerek, bazen de ayrı bir hesapta toplanmasına rağmen belediyenin diğer giderlerine harcandığı görülmektedir. Aynı şekilde üniversitelerin ve döner sermayelerinin gelirlerinin belli oranlarının Bilimsel Araştırma Proje Geliri olarak ayrılması gerekmektedir. Yapılan denetimlerde bu paranın tam olarak ayrılmadığı, ayrılrsa bile amacına uygun kullanılmadığı görülmektedir.

- **Aynı Mal Veya Malzemenin Farklı Fiyatlardan Alınması:** Yapılan denetimler sırasında sorgu konusu edilen konulardan biri de aynı idarelerin aynı malı, birine çok yakın zamanda yada farklı idarelerin aynı zamanda birbirinden çok farklı bir fiyatla almalarıdır. Aynı kurum içinde bu sorun Destek Hizmetleri Biriminin kurulup alımların bu birim tarafından yapılması ile azaltılmış olsa da farklı kurumlar halen aynı malı aynı yerde ve aynı zamanda birbirinden çok farklı bir fiyatla satın alabilmektedirler.
- **Kanıtlayıcı Belgelerdeki Tutarlarla Oynanması:** Yapılan denetimlerde Ödeme Emri Belgesi ekindeki kanıtlayıcı belgelerin üzerindeki tutarla oynanarak zimmete para geçirme suçunun işlenebildiği görülmüştür. Bu duruma örnek olarak 2010 yılında bir belediyede karşılaşılan şu olay gösterilebilir; kurumun evrak işleriyle görevli memur, sürekli olarak on bin TL tutarında posta pulunu avans çekerek almaktadır. Kurumun posta giderlerinin kabarık olması üzerine yapılan incelemede memurun bin TL değerinde pul aldığı, rakamla yazılan 1 .000 TL'ye bir sıfır ekleyerek 10.000 yapmakta, yazıyla yazılan “ bin TL” yazısının başına da “on” kelimesini ekleyerek “on bin TL” yapmaktadır.

- **Yapılmamış İşin Yapılmış, Alınmamış Malın Alınmış Gibi Gösterilmesi:** Kasten yapılan bu hilede, idare yöneticileri veya kontrol memuru ile yüklenici anlaşmakta, yerine getirilmeyen yükümlülüğün karşılığında ödenen para ya taraflar arasında paylaşılmakta ya da kurum personelinin ödemesi gereken Sayıştayın çıkardığı zimmet tutarları gibi yükümlülükler ödenmektedir. Bu yöntemle kurum bütçesinden çıkarılan para, kurumun ihtiyacı olan ancak mevzuat gereği alınamayacak veya alınması çok uzun prosedürlere sahip alımlarda da kullanılmaktadır.

3.3.2.3. Kamu Mallarının Korunmasında

Kamu mallarının korunmasıyla alakalı önemli kontroller getirilmiştir. Bunların başında taşınır kayıt kontrol sistemi gelmektedir. Bu sistem muhasebeden bağımsız olup her taşınırın alınışı, ambara giriş ve çıkışı, kime zimmetlendiği ve tüketimi gibi her hareketinin kaydedildiği bir sistemdir. Sistemde her hareket için bir taşınır işlem fişi düzenlenir ve ilgililer tarafından imzalanır. Taşınır işlem fişi olmadan ambardan malzeme çıkmaz aksi takdirde ambar görevlisi sorumlu tutulur. Yılsonunda sayım yapılması mevzuatla zorunlu tutulup yıl içinde belirli dönemlerde sayım da kurum yöneticilerinin takdirine bırakılmıştır. Yine yıl sonunda taşınır cetvelleri düzenlenip Sayıştaya gönderilmektedir. Kamu taşınmazlarının izinsiz kullanılması durumunda da alınacak ecrimisil ücretleri belirlenmiştir. Bu kontrollerin yanı sıra kamu mallarına karşı işlenen suçlara ceza kanununda ağır cezalar öngörülerek caydırıcılık oluşturulmuştur. Buna rağmen aşağıda belirtilen sorunlarla karşılaşilmektedir:

- **Ambar Giriş Çıkışlarının Düzenli Olarak Kaydedilmemesi:** Birçok kamu idaresinde ambar giriş-çıkışlarının düzenli olarak yapılmadığı görülmektedir. Özellikle büyük stoka sahip

kurumlarda bu durum büyük bir risk oluşturmakta, çalınma, zimmete geçirme gibi durumların önünü açmaktadır.

- **Ambar Giriş Çıkışlarında Yapılan Kayıtların Muhasebe Sistemine Ayrıca Kaydedilmesi ve Bu Kaydın Düzenli Yapılmaması:** Mali mevzuat taşınır için çift kayıt sistemi öngörmüş, muhasebe sisteminden ayrı olarak taşınır programlarında, taşınır işlem fişleri düzenlenerek kaydedilmesi, bu taşınır işlem fişlerine istinaden muhasebe işlem fişleri ya da ödeme emri belgeleri ile muhasebeleştirilmesi öngörülmüştür. Ancak ambara giren mal ve malzemenin tüketiminin en geç üç ayda bir olmak üzere üst yönetimin belirleyeceği sıklıkta muhasebe kaydının yapılabileceği öngörülmüştür. Uygulamada ise taşınır hareketlerinin düzenli olarak muhasebeleştirilmediği, tüketimin 3 ayda bir muhasebe kayıtlarına geçmediği, 3 ay gibi uzun bir sürede yapılan kayıta rakamların birbirini tutmadığı görülmektedir.
- **Satın Alınıp Ambara Konan İlk Madde ve Malzemelerin 150 Nolu Hesaba Kaydedilmeyip Giderleştirilmesi:** Yapılan denetimlerde satın alınıp kabulü yapılan ve kurumun ambarına konulan ilk madde ve malzemenin 150 İlk Madde ve Malzemeler Hesabına kaydedilmeyip direkt 630 giderler hesabına kaydedildiği görülmektedir. Bu hata mahalli idarelerde görüldüğü gibi merkezi yönetimde özellikle silahlı kuvvetlere ait hesaplarda görülmektedir.

Silahlı kuvvetlerin özel mevzuatı gereği; savunma, güvenlik ve istihbaratla ilgili mallarının kayıtlarının muhasebede tutulmaması ve halka açıklanmaması gerekmektedir. Ancak bu kural uygulayıcılar tarafından TSK'nın elinde bulunan bütün mallar için uygulanmakta, depolarda bulunan gıda, temizlik malzemesi gibi gizlilik gerektirmeyen birçok mal ve malzeme ile

karargahlarda, karakollarda vb. kullanılan ofis mobilyaları gibi demirbaşlar da doğrudan giderleştirilmektedir.

- **Kuruma Ait Taşınmazların Tam Olarak Belirlenememesi ve Kaydedilememesi:** 5018 sayılı kanun yürürlüğe girmeden önce kamu idareleri nakit esaslı muhasebe sistemi kullanmaktaydı. Dolayısıyla kurum sadece nakit girdi ve çıktılarını kaydetmekte, varlık ve yükümlülüklerinin kaydını tutmamaktaydı. 5018 sayılı kanunla birlikte tahakkuk esaslı muhasebeye geçilmiş ve kurumların varlıklarının kaydedilmesi zorunluluğu getirilmiştir. Bu doğrultuda kurumlar varlıklarının listesini çıkarmış ve kayıt altına almıştır. Ancak özellikle mahalli idarelerde taşınmazlar çok fazla ve dağınık olduğu için tamamı tespit edilememiş ve kaydedilememiştir. Bunun dışında belediyelere imar mevzuatı gereğince değişik yerlerde küçük ölçekli arsalar verilmektedir. Bu arsalar kısa sürede komşu arsaların sahiplerine satıldığından kaydedilmemektedir. Kayıt dışı bu arsalar risk oluşturmaktadır. Arsaların kayda geçirilmeden satılması ve parasının kurum kasasına girmemesi söz konusu olabileceği gibi kayıtlı olmayan taşınmazı işgal edenden de bir bedel alınamamaktadır.
- **Mevzuata Aykırı Olarak Kurum Mallarının Devredilmesi:** Yapılan denetimlerde özellikle mahalli idarelerin kuruma ait taşınır ve taşınmaz malları mevzuatta belirlenen çerçevenin dışında dernek, vakıf, başka kamu idaresi veya şirketler gibi başka kurum ve kuruluşlara devrettiği görülmektedir.
- **Kazaya Karışan Kamu Taşıtlarının Hasarının Sorumlu ve Kusurlu Memura Ödettirilmek Yerine Kurum Bütçesinden Karşılanması:** Kazaya karışan kamu taşıtları, kazada kusurlu

bulunan taşıtın şoförü ya da karşı taşıtın zorunlu mali sorumluluk sigortası tarafından tamir ettirilmesi gerekmektedir. Ancak uygulamada kurum personeli şoförü korumak adına hasar kurum bütçesinden yaptırılmakta, kusurlu olan şoföre de rücu edilmemektedir.

- **Kamu Taşıtlarına Bedeli Kurum Bütçesinden Karşılanarak Kasko Yapılması:** Yukarıda belirtildiği üzere kazaya karışan kamu taşıtlarının hasarı, kazada kusurlu olan kişilerce kusurları oranında karşılanmalıdır. Bu nedenle kamu taşıtlarının kasko sigortası yaptırmaması esastır. Bunun istisnası itfaiye ve ambulans gibi görevi gereği trafikte bazı düzenlemelerden istisna tutulan ve yüksek maliyetli teçhizat taşıyan araçların sigortalanmasıdır. Uygulamada ise binek araçların da kurum bütçesinden kasko sigortası ile sigortalandığı görülmektedir.
- **Kuruma Ait Hesapların On Yıl Boyunca Aranmayarak Zaman Aşımına Uğratılması:** Mevzuat gereği on yıl boyunca aranmayan banka hesaplarında bulunan paralar ilan edildikten sonra zaman aşımına uğramaktadır. Yapılan denetimlerde de bazı kurumların banka hesaplarında on yıl boyunca hareket olmaması nedeni ile zaman aşımına uğradığı görülmüştür.
- **Kurumun Parasının Bankada Tutulması Karşılığında Bankaca Kuruma Kayıt Dışı Harcama Hakkı Verilmesi ve Bu Hakkın Mevzuata Aykırı Olarak Kullanılması:** Kamu Haznedarlığı Genel Tebliği kamu kurumlarının paralarını birkaç kamu bankasında tutmasına izin vermektedirler. Kamu kurumlarının ise paralarını bu bankalardan hangisinde tutacaklarını seçmek için bankalardan bazı talepleri olmaktadır. Bu talepler bazen kurumun görevini yerine getirmek için

kullanımına sunulacak taşıtlar gibi masum istekler olabilmekle beraber, kurum yöneticilerinin şahsi harcamalarının karşılanması gibi istekler de olabilmektedir.

- **Sayım Sonucu Ortaya Çıkan Eksiklerin 197 Nolu Hesaba Kaydedilerek Sorumluluğunun Araştırılması Yerine Gider Kaydedilmesi:** Denetimler sırasında sayım noksanlarının 197 nolu hesaba kaydedilerek noksanın nedeninin araştırılması, araştırma sonucu örneğin malzeme kullanılmışsa giderleştirilmesi, zimmete geçirilmiş ya da çaldırılmışsa sorumlulara ödettirmek üzere 140 Kişilerden Alacaklar Hesabına kaydedilmesi yerine ilgili varlık hesabı alacak, 500 Net Değer/Sermaye Hesabı borç çalıştırılarak sayımda noksan çıkan varlığın kayıttan silindiği görülmüştür.
- **Vadesi Geçen Alacakların 121 Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabına Aktarılmaması ve Bu Nedenle Gecikme Cezası İşletilmemesi:** Kamu alacakları vadesinde ödenmediği takdirde 120 Gelirlerden Alacaklar Hesabı alacak, 121 Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabı borç çalıştırılarak bu hesaba alınması, borçluya ödeme emri gönderilmesi, ödenmesi halinde gecikme cezası alınması, aksi takdirde icra takibinin başlatılması gerekmektedir. Uygulamada ise 120 nolu hesaptan 121 nolu hesaba aktarılmadığı bu nedenle gecikme cezası hesaplanmadığı ve icra takibinin yapılmadığı görülmüştür.
- **Sosyal Tesis Bakım Onarımının Sosyal Tesis Gelirlerinden Ayrılan Pay Yerine Kurum Bütçesinden Karşılanması:** Mevzuata göre sosyal tesislerin bakım onarımı için, sosyal tesislerin gelirlerinden belirli oranda pay ayrılması ve bakım onarımların oluşan bu fondan karşılanması gerekmektedir.

Uygulamada ise gelirlerden bakım onarım için pay ayılmadığı, bunun yerine kurum bütçesinden karşılandığı görülmektedir.

- **Mevzuata Aykırı Araç Tahsis Edilmesi:** Kamu personelinden kimlere zata ve emre araç tahsis edileceği ve hangi makamın hizmetine araç tahsis edileceği taşıt kanunun eki cetvellerinde belirlenmiştir. Bunun dışında kişilere ve makamlara araç tahsisi mümkün değildir. Uygulamada ise taşıt kanununda sayılmadığı halde birçok kamu görevlisinin zatına ve emrine ya da makama araç tahsis edildiği görülmektedir.
- **Kamu Mallarının Seçim Dönemlerinde Siyasi Parti Propagandasında Kullanılması:** Kamu mallarının siyasi parti propagandasında kullanılması ya da propagandanın kamu kurumu bütçesinden yapılması yasaktır. Uygulamada özellikle belediyelerin araçlarının seçim döneminde siyasi partilere kullandırıldığı, aday olan belediye başkanının reklamı niteliğinde ve aday olduğu parti öne çıkarılarak gazete ilanları verildiği ve televizyon programları yapıldığı sıklıkla görülmektedir.
- **Gelirin Tahsilinde Gelir Kaydı Yerine Emanet Hesaplarına Kaydedilmesi:** Uygulamada bazen gelir tahsilatının gelir hesaplarına kaydedilmediği, emanet hesaplarına kaydedildiği, daha sonra buradan doğrudan ya da birkaç emanet hesabı değiştirilmek suretiyle izinin kaybettirilip personelin hesabına çıkılarak zimmete geçirildiği görülmüştür. Bu durum bütçe emanetlerinde uzun süredir bekleyen borçlar için de geçerlidir. Takip eden kimsenin olmadığı borçları bütçe emanetleri hesabından emanetler hesabına alıp buradan da birkaç hesap daha değiştirip izi kaybettirildikten sonra zimmete geçirilebilmektedir.

3.3.2.4. Kamu Mallarının Satışında ve Kiraya Verilmesinde

Kamu mallarının satışı ve kiraya verilmesinde de alımında olduğu gibi ihale kanununda şeffaflık sağlanarak en önemli kontrol ortaya konmuştur. Yine burada da kurallara uyulmaması durumunda ihalenin iptali, ihaleye fesat karışması durumunda öngörülen cezalar ve yüklenicinin sözleşme imzalamaması ya da edimini ifa etmemesi durumunda teminatının gelir kaydedilmesi gibi caydırıcı unsurlar bulunmaktadır. Bunların engelleyemediği bazı sorunlar ise şöyle sıralanabilir;

- **Kullanılabilir Haldeki Taşınırın Hurda Olarak Satışa Çıkarılması:** Yapılan denetimlerde kamuya ait bazı taşınırın kullanılabilir ve iyi durumda olmasına rağmen hurda olarak nitelendirilip satışa çıkarıldığı, bir isteklinin bu durum hakkında bilgilendirilip hurda değerinden biraz daha yüksek teklif vermesi sağlanarak ihaleyi alıp iyi durumdaki taşınırın değerinin çok altında satıldığı görülmüştür.
- **Satılan ve Kiraya Verilen Kamu Mallarının Bedelleri Zamanında Ödenmemesine Rağmen Gecikme Cezası Alınmaması:** Satılan ve kiraya verilen kamu mallarının bedelleri zamanında ödenmemesi durumunda, şartnamede bir hüküm olması durumunda bu hüküm uygulanır yoksa genel hükümlere göre faiz veya gecikme cezası alınmalıdır. Uygulamada gecikmelerde özellikle idareye yakın kişilerin bu tür borçlarına faiz ya da gecikme cezası uygulanmadığı hatta şifahi olarak yapılan talepler üzerine herhangi bir vade farkı almadan bir yıla varan süre uzatımları verildiği görülmektedir.
- **Kiraya verilen Kamu Taşınmazlarının Kira Süresinin Dolmasına Rağmen Yeniden İhaleye Çıkılmaması:** Mevzuata göre kira süresinin dolması durumunda taşınmaz yeniden

ihaleye çıkılarak ihale sonucunda oluşacak bedel üzerinden kiraya verilmesi, eski kiracının çıkmaması halinde ise ecrimisil uygulamasına geçilerek buna göre tespit edilecek ecrimisil alınmalıdır. Uygulamada taşınmazlar her yıl kira bedeli enflasyon oranında artırılmak üzere 10 yıllığına kiraya verilmektedir. Kira süresinin dolması halinde ise özellikle kirası enflasyondan fazla artan bölgelerde kira sözleşmesinin aynen devam ettiği düşünülerek enflasyon oranında kira artırılıp eski kiracı kullanıma devam etmektedir. Bu durum kamu gelirinde azalışa neden olduğu için kamu zarara uğramış olmaktadır.

- **Kiraya Verilen Taşınmazların Kiracı Tarafından Ödenmesi Gereken Giderlerinin Kurum Tarafından Ödenmesi:** Şartnamede ve sözleşmede aksine hüküm olmamasına rağmen kiralanan taşınmazın elektrik, su, doğalgaz giderleri, aidatları gibi kiralayan tarafından ödenmesi gereken giderlerin kiraya veren kurum tarafından ödenmediği görülebilmektedir.
- **Kiranın Ciroya Göre Belirlendiği Kiraya Verme Sözleşmelerinde Cironun Takip Edilmemesi:** Bazı kamu kurumları özellikle işletme hakkının devri şeklindeki kiralamalarında kiranın bir bölümünü veya tamamını ciroya oranlamaktadırlar (10.000 TL+cironun %2'si gibi). Bu uygulamada mevzuata aykırılık olmamakla birlikte kurum, kiralanan işletmenin cirosunu takip etmemekte sadece kiracının beyanına göre kira tahsil etmektedir. Bu durum büyük bir risk oluşturmakta, müstecirin yanlış beyanı durumunda kurum büyük zarara uğrayabilmektedir.
- **İki Farklı Kurumun Birbirine Aktardığı Paraların Tam Olarak Kayıtlara Geçmemesi:** Özellikle üniversiteler ile döner

sermayeleri arasında gelişen bu olayda döner sermayeden kurum bütçesine aktarılan payın kurum hesabına tam ve doğru olarak geçmediği, aradaki tutara ise ne olduğunun anlaşılamadığı görülmüştür.

3.3.2.5. Diğer Risk Odakları

Yukarıda belirtilen sınıflandırmanın dışında kalan ve kamu kurumlarında görülen risk odakları şunlardır:

- **Mevzuata Aykırı Olarak Dernek ve Vakıflara Yardımda Bulunulması:** Mevzuat kamu kurumlarına çok sınırlı sayıdaki dernek ve vakıflara belirli prosedürlerden sonra yardım yapma yetkisi vermiştir. Ancak uygulamada bu sınırlamalar dışında kalan dernek veya vakıflara yardım yapıldığı ya da gerekli prosedüre uyulmadığı tespit edilmiştir. Örnek olarak Belediye Kanununa göre belediyeler yalnız amatör spor kulüplerine yardım yapabilirken uygulamada profesyonel kulüplere de yardım yaptıkları görülmektedir.
- **Yapılan Hizmetle İlgili Vatandaşın Alınması Gereken Payların Eksik Alınması ya da Alınmaması:** Kurumların mevzuatları gereği yaptıkları hizmetlerden belirli bir kısmının maliyetinin, mevzuatta öngörülen şekilde hesaplanması sonucunda bulunacak kısmının vatandaşın alınması gerekmektedir. Belediyelerin aldıkları asfalt katılım payı buna örnektir. Belediyeler yeni yaptıkları yolların maliyetini, o yol üzerindeki arsa sahiplerinden, arsalarının değeri oranında üst limiti geçmemek şartıyla asfalt katılım payı ya da yol giderlerine katılım payı adı altında almak zorundadır. Uygulamada bu tür giderlerin siyasi kaygılarla vatandaşa yansıtılmadığı görülmektedir.

- **Kurumlarca Yapılan Vergi Tevkifatlarının Maliye Bakanlığına Ödenmemesi:** Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri bu tür kesintileri doğrudan gelir olarak kaydettikleri için bu sorun diğer idarelerde yaşanmaktadır. Örneğin bir belediye yüklenicisinden yaptığı Gelir Vergisi kesintisini nakit yetersizliği nedeni ile Maliye Bakanlığının veznesine yatıramamakta, kendi uhdesinde bırakmaktadır. Bu durum devletin kurumları bir bütün olarak düşünüldüğünde sorun teşkil etmemekle birlikte kurumlar arasında öngörülen nakit dağılımını bozmaktadır.
- **Kuruma Ait Gelirlerin Mevzuata Aykırı Olarak Devredilmesi:** Yine belediyelerde sıkça rastlanan bu durumda daha çok spor kulüplerine belediyeye özgülenmiş bir gelir ya da belediyeye ait bir taşınmazın, bir otoparkın geliri devredilmektedir.
- **Kurumun Ortağı Olduğu Şirketlere ve Üyesi Olduğu Birlik vb.ne Faizsiz Borç Verilerek Kaynak Aktarılması:** Bu hata da daha çok belediyelerde görülmektedir. Belediyeler bazı avantajlarından dolayı şirket kurmakta, bu şirketlerin nakde ihtiyacı olduğunda da borç verilmekte ve bu borçtan faiz alınmamaktadır. Aynı durum belediyelerin kurdukları birlikler için de geçerlidir.
- **Kuruma Ait Döner Sermaye İşletmesinden Kuruma Aktarılması Gereken Payın Aktarılmaması:** Döner sermayeden kurum bütçesine aktarılması gereken, üniversite döner sermayelerindeki Araştırma Projeleri Gelirleri Payı gibi özel payların yanı sıra bütün döner sermayelerin gelirlerinin belirli bir oranını aktarması gerektiği genel bir pay vardır. Denetimlerde bu payların kuruma aktarılmadığı ya da eksik

aktarıldığı görülmektedir. Bu durumun sonucu olarak personele daha fazla döner sermaye payı ödendiği gibi bu para ile yapılan harcama da kurumlar arası gelir dağılımını öngörülenden farklılaştırmaktadır.

- **Döner Sermayeden Pay Alabilmek İçin Döner Sermaye Varlıklarının Satılması:** Bu durum daha çok küçük döner sermaye işletmelerinde görülmektedir. Döner sermayeye ait mallar döner sermaye için gerekli olmasına ve halen işlevini yerine getirmesine rağmen hurdaya ayrılarak satılmaktadır. Böylece döner sermayenin geliri dolayısıyla da çalışanlara ödenecek pay da artmaktadır. Bu durumda işleyemez hale gelen döner sermaye için bağlı olduğu kurum bütçesinden yeni mallar alınmakta dolayısıyla kurum ve döner sermaye zarara uğratılmaktadır.
- **Döner Sermaye İşletmelerinde Bazı Gelirlerin Vergi Matrahına Dahil Edilmemesi:** Bu durum en çok öğretmenleri denetim raporlarında görülmektedir. Kurumlar vergisi mükellefi olan öğretmenleri vergi matrahlarına satışlardan elde ettikleri gelirleri dahil etmekte ancak üye aidatlarını dahil etmemektedirler.
- **Kurumların Uygulaması Gereken Fiyat Tarifesinde Mevzuata Uyulmaması:** Daha çok belediyelerde ve döner sermayelerde bazı işlerin karşılığı olarak bir bedelin belirlenmesi ve alınması gerekmektedir. Döner sermayelerin yaptığı işler bedel karşılığıdır. Belediyelerde ise meslek edindirme kurslarında üretilen eşyanın satılması için belirlenecek bedel yanında kazı yapacak vatandaşların veya kurumların ödemesi gereken ya da şehirdeki ağaçları tahrip

edenlerin ödemesi gereken bedeller gibi değişik işler için bedel tahsil edilmektedir. Merkezi yönetim kapsamında da ceza ve tutuk evlerindeki tutuklu ve hükümlülerin yaptıkları eşya, gıda ve benzeri, belirlenen bedel karşılığında satılmaktadır. Bununla ilgili örnekler daha da artırılabilir. Yapılan denetimler sırasında belirli bir ücret karşılığı yapılması gereken işlerde karşılaşılan hata, ücretin alınmaması ya da tarifenin belirlenmesinde mevzuata uyulmamasından kaynaklanmaktadır.

- **Kuruma Ait Logoyu Kullanarak Ürün Üretim Satan Firmalardan Herhangi Bir Hak Talep Edilmemesi:** Üniversiteler başta olmak üzere birçok kurumun logoları kullanılarak kupa, tişört, anahtarlık ve benzeri malzemeler üretilmektedir. Kuruma ait logonun bu tarz ürünlerde kullanılması için kuruma lisans bedelinin ödenmesi gerekmektedir. Bazı kurumlar bunu ihale ile yaparken ya da kendileri ürünleri yaptırıp satarken bazen de hiçbir bedel almadan logonun kullanılmasına izin vermekte ya da izinsiz kullanılan logolara göz yumulmaktadır.
- **Kıdem Tazminatı Karşılığı Ayrılmaması:** Kurumların denetimleri sırasında karşılaşılan ancak kamu zararına ya da kurumun maddi bir kaybına neden olmayan, sadece mali tabloların doğruluğunu ve güvenilirliğini etkileyen hatalarla da karşılaşılmaktadır. Bunlardan en çok karşılaşılan ve en büyük hataya neden olanlardan biri kıdem tazminatı karşılığının ayrılmamış olmasıdır. Kamu kurumlarının bütçelerinin üçte birini personel giderlerinin oluşturduğunu daha önce belirtmiştik. Bu yüksek personel gideri aynı zamanda yüksek tutarda kıdem tazminatının ödenmesini ve yükümlülüğünün birikmesi anlamına da gelmektedir. Ancak kamu kurumları arasında kıdem tazminatı karşılığı ayıranlar yok denecek kadar azdır.

- **Taşınır ve Taşınmaz Mallar ve Haklar İçin Amortisman Ayrılmaması:** Kamu zararına yol açmayıp kurumun mali tablolarını etkileyen bir diğer önemli husus da amortisman ayrılmamasıdır. Mevzuat gereği taşınırlarda 14.000 TL, taşınmazlarda ise 34.000 TL'nin altında olanlara %100 amortisman uygulanmaktadır. Bunun yanında kamu binalarının çoğunun çok eski olduğu da göz önünde bulundurulduğunda bilançolarda önemli bir yer tutan taşınırlara ve binalara amortisman ayrılması durumunda değerinin tamamına yakınının amortisman olarak ayrılacağından aktif toplamında önemli bir düşüş olacaktır.
- **Muhasebe Programlarının Geriye Dönük Kayıt Yapmaya ve Kayıtları Değiştirmeye İzin Vermesi:** Kurumların uymaları gereken muhasebe yönetmeliklerinde yevmiye kayıtlarında meydana gelebilecek her türlü yanlışlığın yeni bir muhasebe kaydıyla düzeltilebileceği düzenlenmiştir. Kurumların kullandıkları muhasebe programları ise daha önce yapıp tamamlanmış bir kaydın değiştirilmesine olanak sağlamaktadır. Muhasebe çalışanlarının bunu kullandığı, kayıtları geriye dönük değiştirdiği birçok kurumda tespit edilmiştir.
- **İç Denetçilere ve Raporlarına Gerekli Önemin Verilmemesi:** Kamu kurumlarında 5018 sayılı Kanun ile iç denetçiler atanmıştır. İç denetçiler kurum üst yöneticisi adına kurumu, yine üst yöneticinin onayladığı denetim planında denetlerken aynı zamanda birimlerin iş akış şemalarının çıkarılması, iç kontrolün geliştirilmesi ve kurumun işleyişinde gerek duyulan konularda danışmanlık yapılması işlemlerini yürütmektedirler. Ancak kurum personeli denetçi isminin ön plana çıkmasından dolayı iç

denetçileri eksik ve hata arayan bir birim olarak görmekte ve bir direnç oluşturmaktadırlar.

4. BÖLÜM

MEVCUT SİSTEMİN ELEŞTİRİSİ VE ÖNERİLER

Bu bölümde önceki bölümlerin tamamlayıcısı olarak Sayıştayın uyguladığı mevcut denetim sistemi eleştirilecek ve daha iyi bir sistem için öneride bulunulacaktır.

Kanunu gereği yakın zamana kadar sadece uygunluk denetimi yapan ve uygunluk denetimini de %100 inceleme yöntemi ile yapan Sayıştay, yeni kanununun verdiği yetki ve genişleyen denetim alanı ile denetim sistemini değiştirmek zorunda kalmıştır.

Hali hazırda kapsam dahilindeki bütün kurumları denetleyemeyen Sayıştayın kapsamı daha da genişledi. Bunun yanı sıra mesaisinin önemli bir bölümünü uygunluk denetiminde harcayan Sayıştay için artık esas denetim uygunluk denetiminin yanında muhasebe denetimini de içeren düzenlilik denetimi yapacak, bunun yanında aynı kurumda performans (bilgisinin) denetimini de gerçekleştirecek. Diğer bir deyişle denetlenecek kurum sayısı artmakla kalmadı, bir kurumun denetlenmesi için gereken denetçi çalışması yaklaşık 3 katına çıktı. Son yıllarda sürekli alımlarla iki katına çıkan denetçi sayısı, daha da artsa bile, iş yükündeki bu artışı karşılayamayacağı açıktır. Bu yüzden denetim metodolojisinin değişmesi, %100 incelemeden vazgeçilip örnekleme yönteminin kullanılması gerekmektedir. Örnekleme yapma için ise risk odaklı denetim sisteminin kullanılması önem kazanmaktadır.

Risk odaklı denetimde, denetlenecek kurumun riskleri incelenerek hata yapma ihtimalinin yüksek olduğu alanlar ile suistimale açık alanlar tespit edilip, risksiz alanlar minimum seviyede incelenir, riski yüksek alanlarda ise daha yoğun denetim yapılır hatta gereken alanlar %100 denetim yöntemi ile denetlenir. Böylece kısıtlı sayıdaki denetçi ile daha çok kurum denetlenebilecek ve eldeki denetim olanakları en verimli şekilde kullanılmış olacaktır.

Risk odaklı denetimde riskler denetimin hangi alanlara yoğunlaştırılacağına belirlenmesi için tespit edilirken bu riskli alanlar denetlenen kuruma da bildirilip risklerin azaltılması, hata bulma denetiminden

hata önleme denetimine geçişi sağlayacaktır. Halbuki Birinci Bölümde belirtildiği üzere 6085 sayılı Kanunun 35 inci maddesinin 2 nci fıkrasının a bendi ile Düzenlilik Denetimi kapsamında kamu kurumlarının gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin tüm mali hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının değerlendirileceği bunun dışındaki diğer işlem ve faaliyetlerin kapsam dışında olduğu düzenlenmiştir. 04.07.2012 tarihinde kanuna eklenen bu hüküm kurumların iç kontrol sisteminde tespit edilen eksiklik ve zafiyetlerin düzenlilik denetimi raporlarına alınmasına engel teşkil etmektedir. Sonradan eklenen bu maddenin Türkiye Büyük Millet Meclisi Tarafından en kısa zamanda kanundan çıkarılması gerekir.

Mevcut sistemde Sayıştay denetiminin çoğunu düzenlilik denetimine ayırmaktadır. Düzenlilik denetimini ise Düzenlilik Denetim Rehberine göre yapmaktadır. Ancak denetçilerin önemli bir bölümünün görüşüne göre Düzenlilik Denetim Rehberi tek bir rehber olmak yerine her kurum türü için ayrı ayrı olmalıdır.

Yukarıda da bahsedildiği üzere 5018 sayılı Kanunda Sayıştaya kamu kurumlarının etkililik, ekonomiklik ve verimliliğini ölçme görevi verilmiştir. Ancak 6085 sayılı Kanuna bu alınmadığı gibi 04.07.2012 tarihinde eklenen fıkra ile bu denetimi engelleyici hüküm getirilmiştir. Bu durumda 5018 sayılı kanunun anılan maddesi hala yürürlükte olduğundan Sayıştayın etkililik, ekonomiklik ve verimliliği ölçen bir denetim yapıp yapamayacağı da tartışma konusu olmuştur. Aslında kamu kaynaklarının hukuka uygun kullanılmasının yanında etkili ekonomik ve verimli kullanılması da önemlidir. Bunun denetimini yapabilecek kurum da Sayıştaydır. Bu kapsamda Sayıştayın, kamu kurumlarının kaynaklarını etkili, ekonomik ve verimli kullanıp kullanmadığını tespit etmesi, bu tespit için de risk odaklı denetimi kullanması gerekmektedir. Risk odaklı denetimde tespit ettiği riskleri de yine kurum üst yönetimi ile paylaşmalı ve sonraki dönemlerde riski azaltması faydalı olacaktır.

SONUÇ

Yenilenen Sayıştay Kanunu, Sayıştayın iş yükünü önemli derecede artırmıştır. Bu artış hem her kurumda yapması gereken denetimin 3 katına çıkması ile hem de denetim kapsamındaki kurumların artması ile yani iki yönlü olarak meydana gelmiştir. Bu artışı karşılaması için Sayıştayın elindeki kaynakları daha verimli kullanması gerekmektedir.

832 sayılı eski Sayıştay Kanunu kamu kurumlarının denetiminde %100 denetimi zorunlu kılmaktaydı. Yeni kanun ise uluslar arası standartlar çerçevesinde değişik yöntemlere cevaz vermektedir.

Risk odaklı denetim kurumun riskli alanlarını belirleyip denetimi bu alanlarda yoğunlaştırarak daha hızlı ve daha doğru sonuçlar veren bir denetim metodu olarak karşımıza çıkmaktadır.

Kurumların riskli alanlarının belirlenmesinde ise iç kontrol sistemi, denetçiye önemli oranda fikir verecektir. Çünkü iyi dizayn edilmiş ve kurum çalışanları tarafından benimsenip desteklenen bir iç kontrol sistemi hataları önemli ölçüde engelleyecek ve denetçi için de makul bir güvence sağlayacaktır. Denetçinin bu alanda yapacağı minimum düzeydeki çalışma ile doğru denetim görüşüne ulaşabilecektir. Bu durumda denetçi mesaisini, iç kontrol sisteminin çalışmadığı, yöneticiler veya çalışanlar tarafından benimsenmediği veya özelliği nedeni ile kontrol sisteminin yeterli derecede kurulumadığı alanlarda yoğunlaştırarak yaptığı incelemeler sonucunda denetim görüşüne ulaşacaktır.

Denetçi bu çalışmaları yaparken tespit ettiği riskli alanları kurum üst yönetimi ile paylaşırsa üst yönetim bu riskleri bertaraf edecek kontroller geliştirip kurumun risklerinin azaltılması yönünde katkı sağlayabilir. Başka bir deyişle risk odaklı denetim iki taraf için de işe yarayabilir.

Bunun yanı sıra Sayıştayın denetlediği kurumların birbirine benziyor olmasının avantajlarından da yararlanılması gerekir. Kamu kurumlarında sıklıkla görülen hata ve hileler Sayıştay tarafından derlenerek denetçilerinin kullanımına sunulursa riskli olabilecek alanların bir kısmı denetimin planlama aşamasından da önce tespit edilmiş olur. Riskler derlenirken denetçinin

karşılaşacağı hesap alanlarına göre (personel ödemesi, alım, satım vb.) tasnif edilmesinde fayda vardır. Aynı zamanda, risklerin bir kısmı bütün idarelerde görülebileceği gibi bir kısmı da sadece belediyelerde ya da sadece üniversitelerde görülmektedir. Bu yüzden riskler denetlenecek kurumun türüne göre de ayrıma tabi tutulmalıdır.

KAYNAKÇA

KANUNLAR

233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, Resmi Gazete Tarihi: 18.06.1984, Sayısı: 18435 Mükerrer.

657 sayılı Devlet Memurları Kanunu, Resmi Gazete Tarihi: 23.07.1965, Sayısı: 12056.

832 sayılı Sayıştay Kanunu (Mülga), Resmi Gazete Tarihi: 21.02.1967, Sayısı: 12538.

2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, Resmi Gazete Tarihi: 09.11.1982, Sayısı: 17863 Mükerrer.

2886 sayılı Devlet İhale Kanunu, Resmi Gazete Tarihi: 10.09.1983, Sayısı: 18161.

3346 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri İle Fonların Türkiye Büyük Millet Meclisince Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun, Resmi Gazete Tarihi: 09.04.1987, Sayısı: 19426.

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu, Resmi Gazete Tarihi: 22.01.2002, Sayısı: 24648.

4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu, Resmi Gazete Tarihi: 22.01.2002, Sayısı: 24648.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Resmi Gazete Tarihi: 24.12.2003, Sayısı: 25326.

5436 sayılı Kamu Malî Yönetimi Ve Kontrol Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, Resmi Gazete Tarihi: 24.12.2005, Sayısı: 26033.

6085 sayılı Sayıştay Kanunu, Resmi Gazete Tarihi: 19.12.2010, Sayısı: 27790.

YÖNETMELİKLER

Maliye Bakanlığı, İç Kontrol ve Ön mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar, Resmi Gazete Tarihi: 31.12.2005 Sayısı: 26040 (3. Mükerrer).

Sayıştay Başkanlığı, Sayıştay Denetim Yönetmeliğı, Resmi Gazete Tarihi: 17.12.2011 Sayısı: 28145.

TEBLİĞ

Maliye Bakanlığı, **Kamu İç Kontrol Standartları Tebliğı**, Resmi Gazete Tarihi: 26.12.2007 Sayısı: 26738.

KİTAP, MAKALE VE DİĞER KAYNAKLAR

ALTAY, Adem; “İşletmelerde Riske Yönelik Denetim ve Raporlanması”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, ANKARA, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008.

ARENS, Alvin A., ELDER, Randal J. ve BEASLEY, Mark S.; **Auditing and Assurance Services**, Tenth Edition, Prentice Hall (New Jersey), ABD, 2005.

BOZKURT Mehmet; “İyi Mali Yönetimin Gerçekleştirilmesinde İç Kontrol Ve Denetimi”, **Dış Denetim Dergisi**, Sayı 1, 2010, 131-138.

BOZKURT, Nejat; **Muhasebe Denetimi**, İstanbul, Alfa Yayınları, 2000.

CANDAN, Ekrem; “Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sistemi ve Süreçlerinin Tasarlanması, Uygulanması ve Geliştirilmesinde Uyulacak Usul ve Esaslar”, **Mali Yönetim ve Denetim Dergisi**, Sayı: 38, s. 1- 23, 2006.

COSO, (Erişim) <http://www.coso.org>, 01.08.2011.

COSO, (Erişim) “Internal Control-Integrated Framework, Executive Summary”, 2005,
http://www.coso.org/publications/executive_summary_integrated_framework.htm, 23.09.2011.

Coşkun, Arife– Karabeyli, Levent; “Sayıştay Denetimi Bağlamında Hesap Verme Sorumluluğu” **Bütçe Sürecinde Parlamentonun Değişen Rolü Uluslararası Sempozyum**, s. 459.

DOYRANGÖL, Nuran Cömert; **Sermaye Piyasası Aracı Kurumlarında Etkili Bir İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim Fonksiyonu**, Lebib Yalkın Matbaası, İstanbul, 2001.

ERDOĞAN, Melih; **Denetim**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2005.

GAUTHIER, Stephen; “Understanding Internal Control”, **Government Finance Review**, p. 1- 22, 2006.

GÜRBÜZ, Hasan; **Muhasebe Denetimi**, Eskişehir, Bilim Teknik Yayınevi, 4. Baskı, 1995.

GÜREDİN, Ersin; **Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz**, Eskişehir: AÖF Yayınları, 2000.

INTOSAI; ISSAI 1250, 2010a, (Erişim),
[http://www.issai.org/media\(888,1033\)/Financial_Audit_Guidelines_E.pdf](http://www.issai.org/media(888,1033)/Financial_Audit_Guidelines_E.pdf), 21.05. 2011.

INTOSAI; ISSAI 4000, 2010b (Erişim),
[http://www.issai.org/media\(889,1033\)/Compliance_Audit_Guidelines_E.pdf](http://www.issai.org/media(889,1033)/Compliance_Audit_Guidelines_E.pdf), 21.05. 2011.

İLBAŞ, A. Kadir; İNAN, Atilla; ŞAHBENDEROĞLU, Vural, **Açıklamalı Gerekçeli Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu**, Ankara, Seçkin Dağıtım, 2006.

KAVAL, Hasan; **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi**, Ankara, Gazi Kitabevi, 8. Baskı, 2008.

KESİK, Ahmet; “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi” **Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı 9, 2005 / 1: 94-114.

KİSHALI Yunus, PEHLİVANLI, Davut; “Risk Odaklı İç Denetim ve İMKB Uygulaması”, 2006, (Erişim) <http://journal.mufad.org/index.php/tr/arsiv/925-sayi-30-nisan-2006/503-risk-odakli-ic-denetim-ve-imkb-uygulamasi>, 15.01.2012.

ÖZEREN, Baran; **INTOSAI Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi** 2004, (Erişim) <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/42IntosaiKontrolSt.pdf> 23.09.2011.

ÖZEREN, Baran; **INTOSAI Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi**, Ankara, Sayıştay Yayınları, 2006.

ÖZSOY, Mehmet Tahir; “Risk Odaklı Denetim, ABD Uygulaması ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi”, **Active Dergisi**, Mart-Nisan 2004.

SALTIK, Nihal; “İç Kontrol Standartları” , **Bütçe Dünyası Dergisi**, 2(26), 58-69, 2007.

Sayıştay Başkanlığı; **Düzenlilik Denetim Rehberi**, Ankara, Sayıştay Başkanlığı Yayınları, 2011.

Sayıştay Başkanlığı; **Performans Denetimi Raporları**, (erişim)
<http://www.sayistay.gov.tr/rapor/PerformansRapor.asp>, 24.05.2012.

TOKAÇ Ahmet; **Muhasebe Organizasyonu ve Denetimi**, İstanbul, Tunca Kitabevi, 2005.

UYAR, Süleyman; “Risk Odaklı Denetim”, 2006, (Erişim)
<http://irc.com.tr/old/docpdf/1riskodaklidenetim.doc>, 31.05.2011.

YAĞCI, Suzan; **İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi**, İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2006.

YAMAN, Adem; “Kamu İç Kontrol Sisteminin Başarı Faktörleri”, **Mali Hukuk Dergisi**, Sayı 138, Kasım-Aralık 2008.

YILANCI, Münevver; **İç Denetim**, Osmangazi Üniversitesi Yayınları No.086, Eskişehir, s.56-75, 2003.

YILDIZ, Özcan Rıza; “Bilişim Sistemleri Denetimi ve Sayıştay”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı 65, Nisan-Haziran 2007, 173-185, 2007.

ÖZET

KEKLİKOĞLU, Mehmet Yavuz. Sayıştay Denetiminde Risk Odaklılık, Yüksek Lisans Tezi, ANKARA, 2012.

832 sayılı Sayıştay Kanununu yürürlükten kaldıran 6085 sayılı Sayıştay Kanununun kabul edilmesiyle Sayıştay denetimlerinde %100 inceleme zorunluluğu kalkmış ve önceden yalnızca uygunluk denetimi olan Sayıştayın temel görevi, uygunluk denetimi ile muhasebe denetiminin birlikte yürütülmesi anlamını taşıyan düzenlilik denetimi olmuştur.

Yeni kanun, Sayıştayın denetimi ile ilgili esaslı değişiklikler yaparken bir çerçeve oluşturmuş, denetim sürecine ilişkin detayları ise yönetmelik ve denetim rehberlerine atıf yaparak Sayıştaya bırakmıştır.

Sayıştay, yaklaşık 800 denetçi ile Türkiye'deki bütün genel bütçe kapsamındaki idareler, özel bütçeli idareler, düzenleyici ve denetleyici kurumlar, sosyal güvenlik kurumları, mahalli idareler ile iktisadi teşekküllerini ve kamu iktisadi teşebbüslerini denetleme görevini üstlenmiş bulunmaktadır. Bu görevi yerine getirebilmesi için denetim kaynaklarını verimli kullanmak ve denetimde riskli alanları tespit edip bu alanlara yönelmek gereklidir.

Bu amaç doğrultusunda çalışmada, kamu kurumlarında sıklıkla karşılaşılan hatalar ele alınmış, denetimin bu alanlara yöneltilmesi gerektiği vurgulanmıştır.

Anahtar Sözcükler:

1. Sayıştay
2. Denetim
3. Risk Odaklı Denetim
4. Yüksek Denetim Kurumu
5. Kamu Kurumlarındaki Yüksek Riskli Alanlar

ABSTRACT

KEKLİKOĞLU, Mehmet Yavuz. Risk Based Approach in the Audit of Court of Accounts, Master Thesis, ANKARA, 2012.

With the adoption of Law no. 6085 of Turkish Court of Accounts which abolishes Law no. 832 of Turkish Court of Accounts, the obligation of %100 examination has been removed and the main duty of TCA has become the regularity audit which means conducting financial audit and compliance audit together while it was only the compliance audit formerly.

The new Law has introduced a framework making significant changes about the audit of the TCA and left the details of the audit process to the TCA referring to by-laws and audit guidelines.

The TCA, with its approximately 800 auditors, has undertaken the task of auditing all public administrations within the scope of the general budget, special budget administrations, regulatory and supervisory agencies, social security institutions, local governments and joint stock companies of them and state economic enterprises. In order to accomplish this task it is necessary to use audit resources efficiently and to detect and concentrate on the areas that have higher risks.

In accordance with this objective, common errors in public administrations are discussed in this study and it is underlined that audit should be oriented to these areas.

Key Words:

1. Court of Accounts
2. Audit
3. Risk Based Audit
4. Supreme Audit Institution
5. High-Risk Areas in Public Administrations