T.C.
KIRIKKALE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

KAMU KURUMLARININ DENETİMİNDE BİLGİ TEKNOLOJİLERİNİN KULLANIMI VE UYGULAMA ÖRNEĞİ

Yüksek Lisans Tezi

Hüseyin YILDIZ

Tez Danışmanı
Yrd. Doç. Dr. Serdar ATAY

Kırıkkale–2013

T.C.
KIRIKKALE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

KAMU KURUMLARININ DENETİMİNDE BİLGİ TEKNOLOJİLERİNİN KULLANIMI VE UYGULAMA ÖRNEĞİ

Yüksek Lisans Tezi

Hüseyin YILDIZ

Tez Danışmanı
Yrd. Doç. Dr. Serdar ATAY

Kırıkkale–2013

T.C.

KIRIKKALE ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER

ENSTİTÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Hüseyin YILDIZ tarafından hazırlanan *"Kamu Kurumlarının Denetiminde Bilgi Teknolojilerinin Kullanımı ve Uygulama Örneği "* adlı tez çalışması, jürimiz tarafından İşletme Anabilim Dalı'nda YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak oybirliği ile kabul edilmiştir.

Başkan

Yrd. Doç. Dr. Serdar ATAY

Üye

Yrd. Doç. Dr. Cihat KARTAL

Üye

Doç. Dr. Latif ÖZTÜRK

ÖZET

Bu çalışma, Türk Kamu Mali Yönetimi sisteminin geçirdiği değişim sürecine paralel olarak görev ve sorumluluğu artan Sayıştay Başkanlığı tarafından ifa edilen denetim faaliyetleri ile bu değişime uyum sağlamak maksadıyla geliştirilen ve uygulamaya konulan bilgisayar destekli denetim araçlarının mevcut yapısını ortaya koyma amacını taşımaktadır.

Bu amaçla, tezin birinci bölümünde, denetimin genel teorisine ilişkin kavramlar, denetim türleri ve denetime olan ihtiyacın nedenleri incelenmiştir.

Tezin ikinci bölümünde, kamu mali yönetim ve kontrol kanunu ve amaçları, kamu kaynağı kullanımının genel esasları, harcama sürecinde yer alan görevlilerin sorumlulukları incelenmiştir.

Tezin üçüncü bölümünde, Sayıştay'ın tarihçesi anayasal konumu kurumsal vizyonu ve misyonu, teşkilat yapısı, yetkileri denetim alanı, denetim kapsamı ve denetim türleri incelenmiştir.

Tezin dördüncü bölümünde, düzenlilik denetiminin amaçları, özellikleri, süreci ve performans denetimi incelemiştir.

Tezin beşinci bölümünde, genel olarak bilgisayar destekli denetim teknikleri bu tekniklere ihtiyaç duyulmasının nedenleri ve bilgisayar ortamında denetim yaklaşımları incelenmiştir.

Tezin altıncı bölümünde, Sayıştay Başkanlığında kullanılan bilgisayar destekli denetim yazılımları SayDap ve SayCap incelenmiştir.

Anahtar Sözcükler: Kamu Denetimi, Bilgisayar Destekli Denetim,Bilgi Teknolojileri, Say Cap , Mali Tablo Denetimi.

ABSTRACT

This study is aimed at to present, the current structure of audit activities which are performed by Turkish Court of Account which tasks and responsibilities has been increased in parallel with the changing period of Turkish public finance management and structures of computer assitted audit tools which has been reformed and implemented to align with these current changings.

For that purpose, in chapter one, terms regarding general theory of inspection, types of inspections and the reasons of the needs of inspection were examined.

In chapter two, public finance management and control law and purposes, general principles of the use of public sources and the responsibilities of officials in expenditure process.

In chapter three, the history of Turkish court of accounts, constitutional position, institutional vision and mission, organizational structure, inspection area of authority, inspection scope and types of inspection.

In chapter four, the purposes of regulatory audit, features, process and performance inspection were examined.

In chapter five, in general, computer-aided audit techniques, the reason of the need of these techniques and inspection audit approaches in computer environment were examined.

In chapter six, computer-aided inspection software, SayDap and SayCap which have been used at presidency of Turkish Court Of Accounts were examined.

Key Words: Computer-assisted audit techniques,Public Sector Audit , SayCap, İnformation Technology, Financial Audit

KİŞİSEL KABUL

Yüksek Lisans tezi olarak hazırladığım "Kamu Kurumlarının Denetiminde Bilgi Teknolojilerinin Kullanımı ve Uygulama Örneği" adlı çalışmamı, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazdığımı ve faydalandığım eserlerin kaynakçada gösterdiklerimden ibaret olduğunu, bunlara atıf yaparak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu şeref ve haysiyetimle doğrularım."

26/12/2013

Hüseyin YILDIZ

İÇİNDEKİLER

ÖZET ..... **i**

ABSTRACT ..... **iii**

KİŞİSEL KABUL ..... **iv**

İÇİNDEKİLER ..... **v**

TABLO VE ŞEKİL DİZİNLERİ ..... **ix**

KISALTMALAR ..... **xi**

GİRİŞ **1**

I.BÖLÜM: DENETİMLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR **5**

1.1 DENETİM KAVRAMI 5

1.2.DENETİM TÜRLERİ 6

1.2.1.Amaçlarına Göre Denetim Türleri 7

1.2.1.1. Finansal Tabloların Denetimi 7

1.2.1.2. Faaliyet Denetimi 8

1.2.1.3. Uygunluk Denetimi 9

1.2.2.Denetçinin Statüsü Yönünden Denetim Türleri 10

1.2.2.1.İç Denetim 10

1.2.2.2. Dış Denetim 11

1.2.2.3. Yüksek Denetim 12

II.BÖLÜM: 5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİM VE KONTROL KANUNU **14**

2.1. KAMU MALİ YÖNETİM VE KONTROL KANUNU VE AMAÇLARI 14

2.2. KAMU MALİ YÖNETİM KANUNU'NDA KAMU KAYNAĞININ KULLANILMASININ GENEL ESASLARI 16

2.2.1.Mali Saydamlık 16

2.2.2. Hesap Verme Sorumluluğu 17

2.2.3. Kaynakların Etkili, Ekonomik Ve Verimli Kullanılması 18

2.3. 5018 SAYILI KANUNA GÖRE HARCAMA SÜRECİNDE YER ALAN GÖREVLİLERİN YETKİLERİ İLE MALİ SORUMLULUKLARI 18

2.3.1. Bakanlar 19

2.3.2.Üst Yönetici 20

2.3.3.Harcama Yetkilisi 20

2.3.4 Gerçekleştirme Görevlisi 21

2.3.5.Muhasebe Yetkilisi 22

2.4 KAMU MALİ YÖNETİM VE KONTROL KANUNUNDA DENETİM 23
2.4.1. İç Denetim 24
2.4.2. Dış Denetim 26
III. BÖLÜM: SAYIŞTAYIN KURUMSAL YAPISI 28
3.1.TARİHÇESİ VE ANAYASAL KONUMU 28
3.2.SAYIŞTAY'IN TEŞKİLAT YAPISI VE İŞLEYİŞİ 29
3.2.1. Sayıştay Başkanı 31
3.2.2. Başkan Yardımcıları 31
3.2.3. Bölüm Başkanı 32
3.2.4. Grup Başkanları 32
3.2.5. Yönetim Birimleri 32
3.2.6. Daireler 32
3.2.7 Genel Kurul 33
3.2.8.Temyiz Kurulu 33
3.2.9.Daireler Kurulu 34
3.2.10. Rapor Değerlendirme Kurulu 34
3.2.10.Yüksek Disiplin Kurulu 35
3.2.11. Meslek Mensupları Yükseltme Ve Disiplin Kurulu 35
3.2.12.Denetim, Planlama Ve Koordinasyon Kurulu 35
3.2.13. Başsavcılık 36
3.2.14. Denetim Ve Denetim Destek Grup Başkanlıkları 36
3.3. SAYIŞTAY'IN YETKİLERİ 36
3.4.SAYIŞTAYIN DENETİM ALANI 37
IV. BÖLÜM: DENETİM TÜRLERİ 40
4.1.DÜZENLİLİK DENETİMİ 40
4.1.1. Düzenlilik Denetimi Amaçları 40
4.1.2. Düzenlilik Denetiminin Özellikleri 41
4.1.3. Düzenlilik Denetimi Süreci 41
4.1.3.1.Planlama 41
4.1.3.2.Uygulama 47
4.1.3.3.Raporlama 48
4.2.PERFORMANS DENETİMİ 49
4.2.1. 6085 Sayılı Kanunda Tanımlanan Performans Denetimi 51

4.2.2.Performans Denetimi Amaçları 51
4.2.3.Performans Denetimi Süreci 52
4.2.3.1 Planlama 52
4.2.3.2 Uygulama 52
4.2.3.3.Raporlama 53
4.2.3.4.İzleme 53
V.BÖLÜM: BİLGİ TEKNOLOJİLERİNİN KULLANIMI 54
5.1 BİLGİSAYAR DESTEKLİ DENETİM TEKNİKLERİ 55
5.2 BİLGİSAYAR DESTEKLİ DENETİM TEKNİKLERİNİN TARİHÇESİ 56
5.3 BİLGİSAYAR ORTAMINDA DENETİM YAKLAŞIMLARI 57
VI.BÖLÜM: SAYIŞTAY'DA KULLANILAN BİLGİSAYAR DESTEKLİ DENETİM ARAÇLARI 60
6.1. T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI BİLGİSAYAR DESTEKLİ DENETİM SİSTEMİ YAZILIMI PROJESİ: (SAYDAP) 60
6.1.1.Projenin Kapsamı 60
6.1.2 Projenin Beklenen Çıktıları 63
6.1.3.Projenin Beklenen Hedefleri 67
6.2. DENETİM YÖNETİMİ YAZILIMI 67
6.2.1.Denetim Yönetim Sistemi Nedir? 68
6.2.2.Denetim Yönetim Sistemi Olarak Kullanılan Programlar 68
6.2.3.Denetim Yönetim Sisteminin Avantajları 69
6.3. SAYCAP PROGRAMININ KULLANIMI 70
6.3.1.Genel Planlama 72
6.3.1.1.Kurum İdare Modülü 73
6.3.1.2.Kurum İdare-Risk Değerlendirilmesi 74
6.3.1.3.Genel Planlama Önerisi 75
6.3.2.Grup Planlaması 76
6.3.2.1.Dönemsel Denetim Planlaması 76
6.3.2.2.Kaynak Planlama 79
6.3.3.Planlama 80
6.3.3.1.Kurum Tanıma Planlaması 81
6.3.3.2.Kurum Tanıma Saha Çalışması 81
6.3.3.3.Hesap Alanları Ve Önemliliğin Belirlenmesi 84
6.3.3.4.Risk Değerlendirilmesi 89

6.3.3.5.Kontrol Testleri 92
6.3.3.6.Planlama Çalışmalarının Değerlendirilmesi 95
6.3.3.7.Denetim Planı 99
6.3.3.8.Denetim Programı 99
6.3.4.Uygulama Aşaması 101
6.3.4.1.Saha Çalışması 101
6.3.4.2.Gözden Geçirme 102
6.3.4.3.Sorgu 103
6.3.5.Raporlama 105
6.3.5.1-Taslak Rapor Değerlendirmesi 105
6.3.5.2.Taslak Rapor 106
6.3.5.3.-Nihai Rapor Değerlendirmesi 107
6.3.5.4.Nihai Rapor 107
6.3.5.5.Yargı Raporu 107
6.3.6.Kalite Kontrol Ve İzleme 108
6.3.7.Yönetim Araçları 108
6.3.8.Denetim Kaynakları 109
VII.BÖLÜM: SONUÇ 110
KAYNAKÇA 112

TABLO VE ŞEKİL DİZİNLERİ

Şekil Listesi

Şekil 1: Sayıştay Başkanlığı Teşkilat Şeması 30
Şekil 2:Düzenlilik Denetimi Süreci 43
Şekil 3: Denetim Karar Ağacı 46
Şekil 4:SayDap Giriş Ara Yüzü 64

Tablo Listesi

Tablo 1: Kamu İdare Hesapları İncelenme Bilgileri 39
Tablo 2: Bilgisayar Ortamında Denetim Yaklaşımları 59
Tablo 3: SayDap İşlem Ara Yüzü 66
Tablo 4: SayCap Giriş Ara Yüzü 70
Tablo 5: SayCap Kullanıcı Girişi I 71
Tablo 6: SayCap Kullanıcı Girişi II 72
Tablo 7: SayCap Genel Planlama I 73
Tablo 8: SayCap Genel Planlama II 74
Tablo 9: SayCap Genel Planlama III 75
Tablo 10: SayCap Dönemsel Denetim Planı I 76
Tablo 11: SayCap Dönemsel Denetim Planı II 77
Tablo 12: SayCap Dönemsel Denetim Planı III 78
Tablo 13: SayCap Dönemsel Denetim Planı IV 78
Tablo 14: SayCap Kaynak Planlama 79
Tablo 15: SayCap Planlama 80
Tablo 16: SayCap Kurum Tanıma 81
Tablo 17: SayCap Çalışma Kağıdı I 82
Tablo 18: SayCap Çalışma Kağıdı II 82
Tablo 19: SayCap Çalışma Kağıdı III 83
Tablo 20:SayCap Çalışma Kağıdı IV 83
Tablo 21:SayCap Denetim Durumu 84
Tablo 22:SayCap Hesap Alanı ve Önem. Belirlenmesi I 85
Tablo 23:SayCap Hesap Alanı ve Önem. Belirlenmesi II 86
Tablo 24:SayCap Hesap Alanı ve Önem. Belirlenmesi III 87
Tablo 25:SayCap Hesap Alanı ve Önem. Belirlenmesi IV 87
Tablo 26:SayCap Hesap Alanı ve Önem. Belirlenmesi V 88
Tablo 27:SayCap Risk Değerlendirilmesi I 89
Tablo 28:SayCap Risk Değerlendirilmesi II 90
Tablo 29:SayCap Yapısal Risk Değerlendirilmesi 91
Tablo 30:SayCap Kontrol Risk Değerlendirilmesi 91
Tablo 31:SayCap Birleştirilmiş Risk Değerlendirilmesi 92
Tablo 32:SayCap Kontrol Testleri I 93
Tablo 33:SayCap Kontrol Testleri II 93
Tablo 34:SayCap Planlama Çalışmalarının Değerlendirilmesi I 95
Tablo 35:SayCap Plan. Çalışmalarının Değerlendirilmesi II 96

Tablo 36:SayCap Plan. Çalışmalarının Değerlendirilmesi III 98
Tablo 37:SayCap Plan. Çalışmalarının Değerlendirilmesi IV 98
Tablo 38:SayCap Denetim Planı 99
Tablo 39:SayCap Denetim Programı 100
Tablo 40:SayCap Uygulama Aşaması 101
Tablo 41:SayCap Bulgu Tanımlama 102
Tablo 42:SayCap Gözden Geçirme Aşaması 103
Tablo 43:SayCap Sorgu Tanımlama Aşaması I 104
Tablo 44:SayCap Sorgu Tanımlama Aşaması II 104
Tablo 45:SayCap Raporlama Aşaması I 105
Tablo 46:SayCap Raporlama Aşaması II 106
Tablo 47:SayCap Raporlama Aşaması III 106
Tablo 48:SayCap Raporlama Aşaması IV 107

KISALTMALAR

ASOSAI	:	Asya Sayıştayları Birliği
BDDT	:	Bilgisayar Destekli Denetim Araçları-
CAP	:	Computer Auditing System-Bilgisayarlı Denetim Sistemi
DAP	:	Denetim Analiz Programı
EUROSAI	:	Avrupa Sayıştayları Birliği
INTOSAI	:	Uluslararası Yüksek Denetleme Kurumları Birliği
KMYK	:	Kamu Mali Yönetim Ve Kontrol Kanunu
KİT	:	Kamu İktisadi Teşebbüsü
MUK	:	Muhasebe-i Umumiye Kanunu
MS-DOS	:	Micro Soft Disk Operating System Micro Soft Disk İşletim Sistemi
NAO	:	National Audit Office
SGKK	:	Sayıştay Genel Kurul Kararı
UDS	:	Uluslararası Denetim Standartları
YDK	:	Yüksek Denetleme Kurulu

GİRİŞ

Parlamentoların gelişmesiyle birlikte halkın mutlak iktidarın mali yetkisini sınırlandırma çabaları, "bütçe hakkı" (power of the purse) olarak kavramsallaştırılmıştır. Parlamentoların vergiler konusunda yetkili olması, kamu hizmetlerini belirleyip kamu harcamalarına yetki vermesi ve bütçeyi onaylayıp denetlemesi, bütçelerin yürütme üzerinde siyasal kontrolünün en önemli aracı olarak gelişmesi sonucunu da doğurmuştur. Zaman içinde mutlak iktidarların tasfiye edilmesiyle birlikte temsili demokrasilerde parlamentolar, kamu maliyesi ile ilgili yetkilerini demokratik yoldan seçilmiş yürütme organı ile paylaşmışlardır.

Bütçe hakkı, dünya tarihinde yaklaşık 800 yıllık demokrasi mücadelesi sonucunda aşama aşama kaydedilen bir kazanımdır. Magna Carta (1215), Haklar Dilekçesi (1627) ve Haklar Yasası (1689) tarihsel sürecin önemli dönemeçlerini oluşturmaktadır. Bütçe hakkının (vergi ve bütçe ile ilgili ilke ve kurallar) kurumsallaşmasında, Amerika Bağımsızlık savaşı sonucu, 1783 yılında, vergi koyma ve harcama yapma yetkisinin Amerikan halkını temsil eden parlamentoya verilmesi ve 1789 Fransız İhtilalinden sonra Fransız Anayasası'na bütçe hakkının halkın temsilcilerine ait olduğunun belirtilmesi önemli anayasal düzenlemeler olarak sayılmaktadır.[1]

Ülkemizde bütçe hakkı ve Parlamentonun denetimi ilk olarak 1876 Anayasası ile getirilmiştir. Kesin hesap kanun tasarısının en geç dört yıl sonra Meclise sunulması ve devlet gelirlerinin toplanması ve sarfına memur olanların işlemlerini incelemek ve denetlemek için bir Divan-ı Muhasebat (Sayıştay) kurulması öngörülmüştür. Ancak toplanan Parlamentonun ömrü çok kısa olmuş ve 1295 (1877) bütçesini kabul etmiş ancak denetimini yapamadan dağılmıştır.

Bütçe hakkının uygulanması adımı ilk olarak II. Meşrutiyet döneminde atılmıştır. II. Meşrutiyet ile birlikte, milletin denetiminin yalnızca yasama organının bütçedeki rakamları görüşmesi, incelemesi, değiştirmesi ve yıllar sonra incelenecek

[1] YILMAZ H. Hakan, BİÇER M. (Ocak-Haziran 2010) **"Parlamentonun Bütçe Hakkını Etkin Kullanımının Yeni Bütçe Sistemi Çerçevesinde Değerlendirilmesi",** Maliye Dergisi,158.Sayı, s: 201.

kesin hesap kanunlarında görülecek hataların sorumlularını genellikle faydasız aramak şeklinde olmaması için bütçe usulleri bazı kurallarla düzenlenmiştir. Bu nedenle, ilk çağdaş bütçe olan 1909 yılı bütçesinden sonra, önce 1910 daha sonra 1912 yılında Muhasebe-i Umumiye Kanunu(MUK) kabul edilmiştir.

1924 Anayasası ile II. Meşrutiyet dönemindeki hükümler tekrarlanmış ve MUK bazı ilavelerle 1927 yılında yeniden yürürlüğe konulmuştur. Bu düzenleme sırasında, merkezi idarenin yanı sıra, belediyeler ile il özel idarelerinin hesap ve işlemleri de MUK kapsamına alınarak TBMM'ne bağlı Divan-ı Muhasebat (Sayıştay) tarafından denetlenmesine başlanmıştır.

1961 Anayasası, iktisadi devlet teşekküllerinin TBMM tarafından denetlenmesi esasını getirmiş, gizliliği nedeniyle silahlı kuvvetlerin elindeki malların denetiminin ayrı bir yasa ile düzenlenmesini öngörmüştür. Bilindiği gibi KİT'ler ayrı bir ihtisas komisyonu aracılığı ile TBMM tarafından denetlenmektedir.

1982 Anayasası da başlangıçta komisyonların kuruluşu, Sayıştay denetimi ve kesin hesap hakkında benzer esasları kabul etmiş, ancak önemli bir husus olarak kesin hesap kanun tasarılarının yeni yıl bütçe kanun tasarılarıyla birlikte bütçe komisyonunun gündemine alınması, genel kurulda görüşülmesi ve birlikte karara bağlanmasını öngörmüştür. Bu değişiklikle kesin hesap sonuçlarının gecikmeksizin elde edilmesi sağlanmıştır. 1980 öncesinde bazı yıllar kesin hesap kanunları süresinde TBMM'de görüşülememiş ve on beş-yirmi yıl gibi uzun yıllar geçtikten sonra kanunlaşabilmiştir. [2]

5018 Sayılı Kanunla getirilen sistemle birlikte TBMM'nin öngörülen yeni bütçeleme sürecindeki görevlerini etkin bir şekilde yerine getirebilmesi ve bütçe hakkından doğan yetkilerini kullanabilmesi, Sayıştay marifetiyle dolaylı olarak yaptığı bütçe denetiminin etkinliğinin sağlanması ve sonuçların zamanında

[2] ÖNER Erdoğan, (7-8-Ekim 2008), **" Bütçe Uygulama Aşamasında Parlamentonun İzleme/Gözetim Fonksiyonu Komisyonların Rolü Ve Bütçe Analiz Kapasitesi"** Bütçe Sürecinde Parlamentonun Değişen Rolü, Uluslararası Sempozyum, Afyonkarahisar, TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu, s: 271.

görüşülebilmesi Sayıştay tarafından TBMM'ye sunulan raporların etkin bir şekilde görüşülmesi sayesinde mümkündür.[3]

Bütçe ile kontrol ve denetim arasındaki bu münasebet bütçenin niteliğinden ve fonksiyonlarından kaynaklanmaktadır. Parlamentonun bütçe hakkı tabiatı gereği bütçenin onanması yanında denetlenmesini de ihtiva eder. Bunun yanında, idarelerin, parlamentonun bütçeyle verdiği harcama yetkisini amacına, usulüne ve mevzuata uygun bir şekilde kullanabilmesi, ayrıca bütçe ile finanse edilecek hizmetlerin gereği gibi ifa edilebilmesi ve kurumsal amaç ve hedeflere tam ve zamanında ulaşılabilmesi için de bütçe uygulaması ve sonrasında kurumsal kontrol ve denetimlerin yapılması zorunludur. [4]

Bu bağlamda Sayıştayların, parlamentoların bütçe hakkının bekçileri olduğunu söylemek yanlış olmaz, nitekim Amerika Birleşik Devletleri ve Anglosakson geleneğine bağlı ülkelerde Sayıştaylar, bu özellik nedeniyle kendilerini, (şaka ile karışık) "watch-dog" olarak isimlendiriyor. Yasama organının hükümete verdiği gelir toplama ve harcama yapma izninin yasalar çerçevesinde ve yerinde kullanılıp kullanılmadığı Sayıştaylarca denetlenmekte ve izlenmektedir.[5]

Bu misyonları nedeniyle Sayıştayların demokrasilerin işleyişi adına çok hayati bir fonksiyona sahip olduğu görülmektedir. Nitekim 11. Cumhurbaşkanımız Abdullah GÜL konumuzla ilgili olarak bir konuşmasında şunları ifade etmiştir[6]:

"*Sayıştay dediğimizde; demokrasilerin temel iki şartı var. Bunlardan birisi şeffaflık, diğeri ise hesap verebilirlik. Şüphesiz ki, demokrasilerin birçok diğer temel ilkeleri var ama bu bağlamda çok önemli iki nokta var. Birisi, hesap vereceksiniz, ikincisi de şeffaf olacaksınız. Aslında ileri demokrasi, gelişmiş ülke olmanın da yolu budur. Halktan topladığınız vergileri, kamu gelirlerini, devlet adına toplanan vergileri ve kaynakları nasıl harcadığınızı halka açıkça gösterebilmek ve yeri geldiğinde de onun hesabını en iyi şekilde verebilmektir. Aslında bundan noksan*

[3] CANDAN Ekrem, (2007), **"Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi",** Maliye Bakanlığı, , Ankara, s: 269-270.
[4] CANDAN, a.g.e**.** s:32.
[5] BAYAR Doğan ,(2005), **"Sayıştayın Anatomisi"** Maliye Dergisi, Sayı:148,Ankara, s:63.
[6] Sayıştay Yayınları, (2012), **"Sayıştay 150 yaşında"** s:71.

olunduğu süre içerisinde hiçbir devlet kendisinin adil olduğunu, hakkaniyet prensipleri içerisinde olduğunu, hak ve hukuka riayet ettiğini kimseye anlatamaz, kimseyi de ikna edemez. Çünkü kapalı kapılar ardında neyi harcıyorsun, nasıl harcıyorsun, bunların eğer hesabı verilmiyorsa, eğer bunlarla ilgili şeffaf bir ortam yoksa böyle bir devlete hiçbir zaman modern bir devlet denemez. Hele de demokrasiden hiçbir zaman bahsedilemez. O bakımdan Sayıştay'a çok önemli görevler düşmektedir."

Bu bağlamda, Sayıştayların demokrasi adına kendilerinden beklenen fonksiyonları gerçekleştirebilmeleri için bir takım gereklilikler vardır. Son yıllarda kamu mali yönetimi alanında yapılan reformlarla ve 6085 Sayılı Sayıştay Kanun ile ülkemizde Dış denetim adına sevindirici gelişmelerin olduğunu söylemek mümkündür.

6085 Sayılı Kanunla birlikte uygulanan denetim süreçleri ve metotları geliştirilmiş, kamuoyuna açıklama zorunluluğu getirilmiş, daha önce denetim kapsamında olmayan KİT'ler, belediye şirketleri, merkez bankası, orduevleri gibi daha önce dış denetime tabi olmayan kuruluşlar Sayıştay'ın denetim kapsamına girmiştir.

Sayıştay'ın denetim kapsamının artması ve kurumların işlem hacimlerinin sürekli artması, kurumların gelir ve gider süreçlerini bilişim ortamında gerçekleştirmesi denetimlerin manuel olarak yapılmasını imkansız hale getirmektedir. Bu nedenle Sayıştay'ın denetim faaliyetlerini gerçekleştirirken bilgi teknolojilerinden yararlanması kaçınılmaz bir gerekliliktir.

Tezimizin ana konusunu oluşturan Sayıştay'ın denetimlerinde kullandığı/kullanacağı bilgi teknolojileri ürünleri bu ihtiyacı karşılamaya yönelik olarak başlatılan projelerdir. Sonuç olarak; tezimizin amacı Sayıştay'ın denetim kapasitesinin arttırılmasında çok önemli bir fonksiyonu olacağını düşündüğümüz bu projelerin mevcut yapısını ortaya koymaktır.

I.BÖLÜM: DENETİMLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR

1.1 DENETİM KAVRAMI

Denetim Latince "audire" kelimesinden gelmekte olup işitmek, dikkatlice dinlemek anlamını taşır. İşlemlerin az ve basit olduğu başlangıçta günlük hesapların kontrolü ile görevlendirilen bir kişi, bütün gün harcamada bulunan kişiye akşamları her bir işlemi miktar ve içerik itibariyle okutur, hesap hakkında fikrini söylerdi. Hesapların kontrolü ile görevlendirilen bu kişinin görevini dinleyerek yapması nedeniyle "dinleme" kavramının İngilizce (audience-audition) ve Latince (audireaudencia) olan sözcük karşılıklarından hareketle bu kişiye "auditor" (denetçi denetleyen) denilmiştir. Böylece duymak, haber almak anlamına gelen "audit" kavramı denetim karşılığı olarak kullanılmaya başlanmıştır.[7]

Genel anlamıyla denetim, bir kurum veya kuruluşun ya da belirli bir plan, program veya projenin yapısı, işleyişe ait süreçlerin ve çıktılarının önceden belirlenmiş standartlara uygunluk derecesini araştırma, gözlemleme, sorgulama gibi çeşitli yöntemlerle tespit edilmesi ve elde edilen bulguların objektif, tarafsız ve sistematik bir biçimde değerlendirilerek ilgililere raporlanması süreci olarak tanımlanabilir.

Denetimin asıl amacı var olanı ortaya koyup olması gerekenle karşılaştırmaktır. Bu niteliğiyle denetim, normlara uygunluk arayışı olarak tanımlanabilir. Klasik yaklaşımlarda denetimin birincil işlevi, hata ve yolsuzlukların önlenmesi olarak değerlendirilir. Daha geniş anlamıyla ise denetim bir meslek olmaktan çok, kalkınmanın çağdaşlaşmanın, toplumsal refaha ulaşmanın vazgeçilmez bir halkası ülkeyi geliştiren girişimlerin itici gücü, bir yerde kalkındıran unsurların birbirleriyle pekişmesi ve kaynaşması için gerekli bir harçtır.[8]

Daha geniş bir tanımla denetim; faaliyetlerin her türlü standartlara uygunluğunu bağımsız bir şekilde araştıran, iş ve işlem akışları ile iç kontrol sistemleri dahil birbiriyle karşılıklı etkileşim içinde çalışan sistem ve süreçleri inceleyen, ayrıca potansiyel risklere dikkat çekici, mükerrerliği önleyici, eğitici, yol

[7] ÖZER H. ,(1997), **"Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi"**, Sayıştay Yayınları, Ankara s:4.
[8] AYTUNA Türkan, (1986), **"Felsefeci Gözüyle Denetim"** Denetim, Sayı:10, Ankara s: 9.

gösterici, yönlendirici, giderleri azaltıcı, zaman ve emekten tasarruf edici, verimlilik, etkinlik ve karlılığı artırıcı, müşteri/personel/hissedar/ vatandaş memnuniyetini artırıcı, hizmet kalitesini yükseltici ve katma değer meydana getiren yöntem ve önlemlerin belirlenmesine yönelik olarak, geçmişe ve şu ana ait veriler üzerinden geleceğe dönük olarak yapılan, sistematik ve dinamik bir danışmanlık hizmetidir [9].

Bu tanımlamalara göre denetimin özellikleri şu şekilde sıralanabilir:

- Denetim sistematik olarak gerçekleştirilen faaliyetler bütünüdür,
- Denetim birbirini takip eden evrelerden oluşmaktadır. Belirli bir dönemi kapsar,
- Denetimin konusu para ve parayla ifade edilebilen iktisadi faaliyetler ve diğer olaylardır,
- Denetim önceden belirlenmiş kriterlere göre yapılır,
- Denetim uzman, bağımsız ve tarafsız kişilerce yapılır,
- Denetim kanıt toplama ve bu kanıtları değerlendirme faaliyetidir,
- Denetim sonuçları ilgi duyanlara raporlanması ile sona erer.

1.2.DENETİM TÜRLERİ

Denetimi çok farklı şekillerde sınıflandırmaya tabi tutabiliriz. Bunlar amaçlarına ve denetimi yapan kişi ya da kuruluşun niteliğine veya statüsüne göre olabilmektedir. Fakat genel kullanım olarak denetim amaçlarına göre sınıflandırılmakta ve buna göre denetim; faaliyet denetimi, muhasebe denetimi (finansal tablolar denetimi) ve uygunluk denetimi şeklinde üçe ayrılmaktadır. [10]

Diğer yandan, denetçi türlerini de belirlememize olanak sağlayacak şekilde denetçi statüsüne göre de denetim sınıflaması yapılabilmektedir. Denetçi statüsüne göre denetim; iç denetim, kamu denetimi ve bağımsız denetim olarak üçe ayrılır.[11]

[9] AKSOY T. , (2002**), "Tüm Yönleriyle Denetim",** Yetkin Hukuk Yayınları, Ankara, s:40.
[10] BOZKURT N. Nejat,(2000), **"Muhasebe Denetimi",** 3. Baskı, Alfa Yayınları, İstanbul, s:27.
[11] KEPEKÇİ C. , (1998), **"Bağımsız Denetim",** Siyasal Kitabevi, 3. Baskı, Ankara, s:3.

1.2.1.Amaçlarına Göre Denetim Türleri

Literatürde çok farklı sınıflandırma yöntemleri olmakla birlikte amaçlarına göre denetim türleri için en çok kullanılan ayrım finansal tablo denetimi, uygunluk denetimi, faaliyet denetimi şeklindedir.

1.2.1.1. Finansal Tabloların Denetimi

Bu denetim türünde, işletmenin mali tablolarının, mali durumu ve faaliyet sonuçlarını doğru ve dürüst, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve yasal düzenlemelere uygun olarak yansıtıp yansıtmadığı konusunda bir görüş oluşturulur. İşletmelerin mali tabloları yaygın olarak kullanması nedeniyle denetim türleri içinde son derece önemli bir yer tutar. Bu denetim türüne bağımsız denetim veya dış denetim adı verilir.[12]

Finansal tablo denetiminde bilanço, gelir tablosu, nakit akım tablosu gibi finansal tablolar ile bu tablolara ilişkin dipnotlar denetimin konusunu oluşturmaktadır.[13]

Mali tabloların denetiminde denetçinin dayanağı önceden saptanmış ölçütlerin temeli, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine dayanır. Bununla birlikte ülkeden ülkeye değişebilen yasal düzenlemeler de ölçüt olarak kullanılabilmektedir. Denetim açısından bakıldığında yasal düzenlemelerin özellikle vergi mevzuatının bu tür bir denetimle doğrudan ilişkisi olmaması gerekmektedir. Ancak ülkemiz açısından bakıldığında denetim çalışmalarında yasalar önemli rol oynamaktadır. Ayrıca denetim açısından bakıldığında mali tablo ve dayanaklarının doğru ve dürüst bir içerik taşıyıp taşımadığına da bakılmaktadır. Doğruluk, incelenen unsurun şekil açısından istenen özellikleri taşıyıp taşımadığının araştırılmasıdır. Dürüstlük ise, doğru olarak kabul edilen unsurun içerik olarak gerçekleşip gerçekleşmediğine bakılmasıdır. Örnek vermek gerekirse, bir stok kaleminin muhasebe tekniği açısından istenen biçimde bilançoda yer alması, işlemin doğru olduğunu gösterir. Ancak

[12] BOZKURT**,** a.g.e. s:27.

[13] ARENS Alvin A. , LOEBBECKE James K. , (1991), **"Auditing An Integrated Approach",** 5. Baskı , Prentice Hall, New Jersey, s: 5.

işlemin doğru olması malın depoda fiilen bulunduğunu göstermez. Malın fiziken depoda bulunması ise işlemin dürüst olduğunu gösterir.[14]

Denetçi finansal tabloları denetlerken, bu tabloların değişik gruplarca değişik amaçlar için kullanılacağı hususunu göz önünde bulundurur. Denetim tüm grupların ihtiyaçlarını karşılamak üzere gerçekleştirilen genel amaçlı bir çalışmadır. Genel amaçlı tek bir çalışma yapılarak tüm grupların bilgisine sunulur. Şayet bu gruplardan herhangi biri bu genel denetimin kendisi için yeterli bilgi sağlamadığı görüşüne varırsa; bu grup için gerekli diğer bilgileri toplama olanağı her zaman için mümkün olabilmektedir.[15]

1.2.1.2. Faaliyet Denetimi

Günümüz işletmelerinde, pazar ve rekabet anlayışı küresel olup bütün dünyaya yöneliktir. Dünya standartlarında verimlilik düzeyi hedef alınmaktadır. Artan rekabet faaliyetlerin etkinliğinin denetimini zorunlu hale getirmiştir. İşletmelerin etkenlik ve etkinlik (verimlilik) açısından incelenmesine kısaca faaliyet denetimi adı verilmektedir. Literatürde faaliyet denetimi yerine, "yönetim denetimi", "etkinlik (verimlilik) denetimi", "performans denetimi", "ekonomiklik (iktisadilik) denetimi" gibi kavramlar da kullanıldığı görülmektedir.[16]

Kurum ve kuruluşun örgütsel yapısı, bağlı olduğu mevzuat, iç kontrol sistemleri, iş akışları ve uygulamaları irdelenir. Faaliyet denetimi, ilgili organizasyonun belirlenmiş hedef ve amaçlara ulaşıp ulaşamadığını ve faaliyetlerle ilgili finansal nitelikte olmayan konuları da araştırır. Performans ve risk denetimleri de faaliyet denetimi kapsamında yer almaktadır.[17]

Faaliyet denetimi finansal tabloların denetiminden ve uygunluk denetiminden daha zordur. Temel zorluk faaliyetlerin etkinliğinin ve verimliliğinin nesnel olarak

---

[14] Bozkurt, a.g.e. s:27-28.

[15] GÜREDİN, E. (1994) ,**"Denetim"** , Beta Yayınları, 6.Baskı, s:14.

[16] FLESHER Dale. L. , ZARZESKİ Marilyn Taylor, (2002), **"The Roots of Operational (Value–for–Money) Auditing in English-Speaking Nations"**, Accounting and Business Research, Cilt 32, No.2, s:93.

[17] INTOSAI, (2000), **"Elektronik Bilgi İşlem Komitesi Bilişim Teknolojisi Denetim Eğitimi-Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri Kurs Notları"**, (Çeviren Emine YARAR), Sayıştay Yayınları, Ankara, s: 20.

saptanmasındadır. Faaliyet denetimi çok kapsamlı olduğundan bunun türlerini saymak ve tanımlamak da zordur. Bir işletmede yürütülen bir faaliyet denetiminin amacı yeni bir makine alımı kararına etki yapan bilgilerin geçerliliğini ve yeterliliğini saptamak iken; diğer bir işletmedeki faaliyet denetiminin amacı satış faaliyetinin etkinliğinin ve verimliliğinin belirlenmesi olabilir. Bu nedenle faaliyet denetimi mali nitelikte olmayan faaliyetleri de konu alır.

Faaliyet denetiminde fiili durumun karşılaştırılacağı olması gereken durumlarla ilgili ölçütlerin saptanması büyük ölçüde sübjektiftir. Bu açıdan faaliyet denetiminde denetçi mevcut başarısının doğrudan doğruya ölçülüp raporlanması eylemini değil, bu başarısının iyileştirilmesi ile ilgili öneri ve tavsiyelerini belirtme yolunu seçer. Bundan dolayıdır ki faaliyet denetimi, denetim faaliyetinden daha çok bir yönetsel danışmanlık şeklinde nitelendirilir.

Faaliyet denetimi teorikte her türden denetçi tarafından yapılabilse de uygulamada iç denetçiler ve devlete bağlı kamusal denetçiler tarafından yapılmaktadır.[18]

1.2.1.3. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetiminin amacı, belli bir otorite tarafından konulmuş olan kurallara, uygulayıcıların uyma derecelerini belirlemektir. Uygunluk denetiminde önceden belirlenmiş ölçütler olarak kabul edilen kurallar uygulamada iki farklı grup tarafından oluşturulmaktadır. Bunlar, işletme üst kademe yönetimleri ve devlet kurumlarıdır. İşletmeler kendi içyapılarındaki çalışma düzenini sağlayabilmek için çalışanlarının uymaları gereken kurallar oluştururlar. Bu kurallara uyulup uyulmadığını tespit etmek için ise denetim olgusuna başvururlar. İşletmelerde bu tür denetimler genellikle iç denetçiler tarafından yapılmaktadır.[19]

Kamu kurumları ise kendi faaliyet konuları dahilinde uyulması gerekli çeşitli kurallar oluştururlar. Bu kurallara uyulup uyulmadığını saptamak için de kendi

[18] GÜREDİN, a.g.e. s:1.
[19] BOZKURT, a.g.e. , s: 27.

bünyesindeki uzmanlara denetim yaptırırlar. Bu denetimlerin kapsamına hem diğer kamu kurumları hem de özel sektör işletmeleri girmektedir.[20]

Kamu kurumlarının diğer kamu kurumlarında gerçekleştirdiği uygunluk denetimine Sayıştay Başkanlığı tarafından gerçekleştirilen denetimler örnek gösterilebilir. Kamu kurumlarının denetimi konusuna tezimizin ilerleyen bölümlerinde daha ayrıntılı bir şekilde değineceğiz. Kamu kurumlarının özel sektör işletmeleri üzerinde yaptıkları denetimlere Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından gerçekleştirilen vergi denetimleri örnek verilebilir.

Yapılan işlemlerin öngörülen ölçütlere uygunluğunun araştırılmasında sürdürülecek bir denetimin etkinliğinin arttırılması için:

(a) denetimi yürütecek denetçinin bu konularda yetenekli olması,

(b) işletme içinde iyi bir belge dosyalama sisteminin var olması,

(c) uygunluk denetimi sonuçlarının raporlanmasının bir sistematiğe bağlanmış olması gereklidir.[21]

1.2.2.Denetçinin Statüsü Yönünden Denetim Türleri

Kamu veya özel sektör denetiminde, denetim yapan birimlere göre bir sınıflandırma yapılacak olursa; iç denetim, dış denetim, yüksek denetim şeklinde bir ayrım yapmak mümkündür.

1.2.2.1.İç Denetim

İç denetim, örgüt faaliyetlerini ve uygulayıcıların yaptıkları işlem ve işlerin uygunluk ve etkinliğinin, üretilmiş her türlü bilginin güvenirliğinin mevzuat, finansman, muhasebe ve diğer tüm yönlerden bu amaçla çalışan iç denetçi adı verilen personelce araştırılıp, incelenip üst yönetime rapor edilmesidir.[22]

İç denetim, işletme yönetiminin konulmuş kurallar çerçevesinde yaptırdığı bir denetim türüdür. İşletmeler, kuruluş amaçlarına bağlı olarak faaliyetlerinin yönünü

[20] BOZKURT, a.g.e., s: 27.
[21] BAİLEY Lary P. (1970) **"Contemporary Auditing" ,** Harper And Row, New York, s: 4.
[22] KENGER Erdal, (2001), **"Denetçi Yardımcıları Eğitim Notları",** Ankara s:8.

tespit etmek, belirlenmiş amaçlarına ulaşıp ulaşmadıklarını anlamak üzere denetim yaptırırlar. Bu tür denetimi yapanlar da yine ilgili işletmenin kendi bünyesi içinden belirledikleri denetçiler, yani iç denetçilerdir. İç denetimin, işletmelerin kendi bünyeleri içerisinde yapılıyor olması, bu tür denetimin işletmeye hizmet etmeye yönelik bir denetim fonksiyonu olduğunu gösterir.[23]

Modern iç denetim, geriye dönük klasik denetimi de kapsamakla birlikte, mutlaka ileriye, geleceğe dönük olmalı, daha iyiye ve yeniliğe dayalı değişimi hedeflemelidir. Maliyet düşürücü, yenilik getirici, sistemleri sorgulayıcı, is ve hizmetlerin kalitesini iyileştirici, eğitici, etkinlik ve verimliliği arttırıcı olmalıdır. Değişime ve yeniliklere açık ve dinamik olmalıdır. Çeşitli nitelikteki tüm işletme faaliyetlerine ilişkin is ve işlem akısına, sistemlerin ve iç kontrol mekanizmalarının çalışmasına bağlı olarak doğabilecek riskleri, hazırlıklı biçimde önceden öngörebilen yapıda olmalıdır. Doğabilecek risklere ilişkin tedbirleri almayı amaçlayan, çağdaş ve uluslararası standartlara uygun, uygulayıcı gözü dahil makro, mikro ve çok çeşitli açılardan bakabilen kaliteli ve üstün vasıflı objektif bir denetim niteliği taşımalıdır.[24]

1.2.2.2. Dış Denetim

Dış denetim örgütsel bir yapının kendisinin dışında yer alan ve kendisinden bağımsız denetçilerce yapılan denetimi ifade eder. Dış denetimin temel amacı hesapların mali tablolarla işlemlerin ve mali yönetimin düzenliliği ve mevzuata uygunluğu hakkında görüş bildirmek ve tespit edilen hususları rapor vermektir.[25]

Kamusal alanda veya özel kesimde dış denetimin en önemli özelliği, bağımsızlıktır. "Bağımsızlık" sözcüğü geniş anlamda yasalarda, muhasebe ve denetim literatüründe denetlenen kuruma karşı tarafsız olma durumu olarak tanımlanır. Bu durum aynı zamanda "objektiflik" olarak da nitelendirilebilir. Dış denetime duyulan gereksinimin temelinde de, iç denetimin bağımsız olmaması ve çeşitli baskılar nedeniyle tarafsızlığını ve güvenirliğini yitirebilmesi yatmaktadır. Özel kesim açısından dayanağı olmayan iyimserlik duygusu, işlemler hakkında ayrıntılı bilgiye sahip olmama, zararlar ve diğer uyarıcı işaretler nedeniyle

[23] BAKIR Mehmet, (Mart 2003), **"Denetim"**, 19. Baskı, Rize. s: 21-22.
[24] AKSOY T. , (2002) ,**"Tüm Yönleriyle Denetim"**, Yetkin Hukuk Yayınları, Ankara, s:69-70.
[25] A.g.e. , s:6.

bankalardan gelen baskılar, yetersiz iç denetim veya işletmenin güçlü bir yönetici tarafından yönetilmesi gibi hususlar, yıllık finansal tablolarla ortaya konulan finansal durum ve sonuçların çarpıtılmasına neden olması mümkündür.[26]

Dış denetim, genellikle özel kesimde söz konusu olup, işletmenin dışında profesyonel kişi veya ekipler tarafından ücret karşılığı yapılır ve işletmenin finansal tablolarının ve faaliyetlerinin ilgili yasal düzenlemelere ve genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygunluk açısından incelenip bulguların bir değerlendirme raporuyla ilgililere iletilmesini içerir. Son yıllardaki gelişmelerle bu raporlar sınırlı şekilde de olsa devlet tarafından da vergi incelemeleri açısından geçerli addedilmektedir.[27]

İç ve dış denetçiler denetim faaliyetlerini gerçekleştirirken denetimin planlama aşaması, risklerin değerlendirilmesi, uygulanacak denetim programlarının saptanması ve denetimin sonuçları karşılıklı olarak faydalanabilirler.

1.2.2.3. Yüksek Denetim

Uluslararası literatürde yüksek denetim, anayasal dayanağı ve meslek mensuplarının yasal güvenceleri olan, bazı ülkelerde yargısal yetkilerle donatılmış, bağımsız ve özerk denetim kuruluşları tarafından kamu kurum ve kuruluşlarının tamamı üzerinde parlamentolar adına yapılan denetim olarak tanımlanmaktadır.[28]

Yüksek Denetim Kurumları, hükümetin hesaplarını incelemekle sorumlu olan ulusal kurumlardır. Anayasal konumları, raporlama ilişkileri ve etkinlikleri ülkeden ülkeye ve ülke içerisindeki mevcut hükümet politikalarına bağlı olarak değişmekle birlikte temel amaçları hükümetlerin kamu parasını ne şekilde yönettiklerinin ve bunun yanı sıra hükümet tarafından açıklanan mali bilgilerin kalitesinin ve güvenilirliğinin denetleyicisi olarak hareket etmektir.

---

[26] BROOKS Jeremyn, (1985) **"Çeşitli Ülkelerdeki Bağımsız İşletme Dışı Denetim Sistemlerinin Fonksiyon ve İşleyişi"**, İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri, Sermaye Piyasası Kurulu, Ankara, s: 54.

[27] KÖSE H. Ömer, (2007),**"Dünya'da ve Türkiye'de Yüksek Denetim"**, Sayıştay Yayınları. Ankara, s: 17.

[28] KÖSE, a.g.e**. ,** s: ii.

Yaptırım gücüyle donatılmış olan Yüksek Denetim Kurumları'nın yolsuzlukla mücadelede önemli bir yeri vardır. Birçok ülkede Yüksek Denetim Kurumları kamu menfaatlerinin bağımsız bir gözeticisi olarak görülmektedir ve yaptıkları denetimlerin kamu parasının israfını ve suiistimalini önlemede güçlü bir caydırıcı yönü vardır. Kamu maliyesinin yasal, finansal ve kurumsal çerçevesini güçlendirmeye yardımcı olurlar. Şöyle ki bu kurumlar güçsüz olduklarında yolsuzluğun artmasının yolu açılır ve ayrıca hükümetlerin kanun ve kuralları uygulamadaki keyfiliğine karşı bir çapa vazifesi görürler. [29]

Yüksek denetimi diğer denetim türlerinden ayırıcı özelliklerini su şekilde sıralanabilir;[30]

- Yüksek denetim yasama, yürütme ve yargı içine alınamayacak "sui generis" bir devlet faaliyetidir,
- Yüksek denetim Parlamento adına yapılan bir faaliyettir. Ancak Yüksek denetim faaliyeti, planlamada, uygulamada ve sonuçlarının Parlamentoya ulaştırılmasında tümüyle bağımsızdır,
- Yüksek denetim görev ve yetkilerini çoğunlukla anayasalardan alan bir faaliyettir,
- Yüksek denetimi yürütmekle görevli meslek mensuplarının Anayasal ve yasal teminatları bulunmaktadır,
- Yüksek denetimi yürüten kurumun mali ve idari bağımsızlığı vardır.

[29] SAYER Ahmet, YURT A.A. Ertuğrul, (2011), **"Parlemento Ve Yüksek Denetim Kurumları"**, Dış Denetim Dergisi Ankara, s: 86.
[30] GEİST Benjamin, , (1981),**"State Audit An Introduction"**, State Audit - Development in Public Accountability, State Comproller's Office, Israel, s: 3.

II.BÖLÜM: 5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİM VE KONTROL KANUNU

2.1. KAMU MALİ YÖNETİM VE KONTROL KANUNU VE AMAÇLARI

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol kanunumuz 01.01.2006 yılında yürürlüğe girmiş, böylece 1927 yılından beri uygulanmakta olan ve devletin mali usul ve esaslarını belirleyen 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ise yürürlükten kaldırılmıştır.

Türk kamu mali yönetim sistemini yeniden yapılandıran, 5018 sayılı Kanun, önemli yenilikler getirmiş, köklü değişiklikler yapmıştır. Ülkemizde uzun yıllardır temel sorunlardan biri olarak gösterilen kamu mali yönetim sisteminin daha etkin işleyecek bir yapıya kavuşturulmasına yönelik önemli bir adım atılmıştır.

5018 sayılı Kanun'un kamu mali yönetim sistemine getirdiği yenilikleri şu şekilde sıralanabilir;[31]

- Bütçe türleri, uluslararası standartlara uygun olarak yeniden tanımlanmış ve sınıflandırılmıştır,
- Mali yönetim ve kontrol sistemimizin yapısı ve işleyişi yeni bir anlayışla ele alınmış; kamu bütçelerinin hazırlanma, uygulanma ve kontrol işlemlerinin nasıl yapılacağı, mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması belirlenmiştir,
- Bütçe hakkının en iyi şekilde kullanılmasını sağlamak amacıyla, bütçenin kapsamı genişletilmiştir,
- Kalkınma planları ile bütçeler arasında sıkı bir bağ kurulmuştur,
- Bütçe hazırlama ve uygulama sürecinde etkinliğin sağlanması amacıyla özel hükümler getirilmiş ve çok yıllı bütçeleme sistemine geçilmiştir,
- Bütçe hazırlama ve uygulama sürecinde kamu idarelerine önemli esneklikler getirilmiş, kamu idarelerinin bütçe sürecindeki görev, yetki ve sorumlulukları yeniden düzenlenmiştir,

[31] MUTLUER M. K. , ÖNER E. , KESİK A. (2006), **"Bütçe Hukuku",** İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, s: 135-137.

- Denetimde uzmanlaşmanın önü açılmak suretiyle belirli kuralları ve standartları olan, sürekli işleyen, ilgili kamu idaresinin içinde yer alan bir iç denetim sistemi oluşturulmuştur,
- Genel yönetim kapsamındaki tüm kamu idarelerinde ortak muhasebe ve raporlama standartları ile çerçeve hesap planı uygulanmaya başlanmıştır,
- Devlet Mali İstatistikleri Standartlarına uygun olarak yeni bütçe sınıflandırması uygulamasına geçilmiştir,
- Mahalli idareler ve sosyal güvenlik kurumlarının bütçe büyüklükleri TBMM'nin bilgisine sunulmaktadır,
- Kamu gelir ve giderleri, bütçelerde gayri safi miktarları ile gösterilmektedir.

Kanunla getirilen yenilikler sonucu elde edilmek istenen amaçlar şu şekilde sıralanabilir;[32]

- Uluslararası standartlara ve Avrupa birliği normlarına uygun bir mali yönetim ve kontrol sistemi oluşturması,
- Bütçe kapsamının genişletilmesi suretiyle bütçe hakkının en iyi şekilde kullanılmasını sağlanması,
- Bütçe hazırlama ve uygulama sürecinde harcamacı birimlerin etkinliğinin arttırılması,
- Sağlıklı bir hesap verme mekanizması ile harcama sürecinde yetki sorumluluk dengesinin yeniden kurulup tanımlanması,
- Mali yönetimde şeffaflığın sağlanması,
- Sağlıklı bir hesap verme mekanizması ile harcama sürecinde yetki sorumluluk dengesinin yeniden kurulup tanımlanması,
- Etkili bir iç kontrol sisteminin oluşturulması.

[32] ÇOLAK H. Bayram (2008), **"Son Değişiklikleriyle Birlikte Konu Anlatımlı 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim Ve Kontrol Kanunu"**, Ankara, s:3.

2.2. KAMU MALİ YÖNETİM KANUNU'NDA KAMU KAYNAĞININ KULLANILMASININ GENEL ESASLARI

2.2.1.Mali Saydamlık

Mali saydamlık, hükümetin yapısının ve işlevlerinin, uygulayacağı maliye politikası konusundaki niyetlerinin, kamu kesimi hesaplarının ve mali hedeflerinin kamuya açık olmasını ifade eder. Kamusal mali işlemlerde saydamlık, mali politikaların planlanması ve sonuçları ile ilgili daha bilinçli bir kamuoyunun oluşmasına, mali politikaların uygulanması konusunda hükümetlerin sorumlu tutulmasına ve böylece makroekonomik politikaların ve seçimlerin daha iyi anlaşılmasına ve geçerlilik kazanmasına olanak tanır. Mali saydamlık kavramı ile birlikte devlet faaliyetleri daha gözlemlenebilir hale gelir; devlet topluma karşı daha sorumlu ve hesap verir bir organ olarak karşımıza çıkar. Mali saydamlık, mali politikaların sağlıklı bir şekilde sürdürülebilmesi, iyi yönetişimin sağlanabilmesi ve devlet faaliyetlerindeki mali bütünlük için gerekli bir kavramdır. [33]

Kamu Mali Yönetim Ve Kontrol Kanunumuz Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyu zamanında bilgilendirilmesinin gerektiğini ifade ederken, mali saydamlığın sağlanması amacıyla:

a) Görev, yetki ve sorumlulukların açık olarak tanımlanması,

b) Hükümet politikaları, kalkınma planları, yıllık programlar, stratejik planlar ile bütçelerin hazırlanması, yetkili organlarda görüşülmesi, uygulanması ve uygulama sonuçları ile raporların kamuoyuna açık ve ulaşılabilir olması,

c) Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından sağlanan teşvik ve desteklemelerin bir yılı geçmemek üzere belirli dönemler itibarıyla kamuoyuna açıklanması,

d) Kamu hesaplarının standart bir muhasebe sistemi ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun bir muhasebe düzenine göre oluşturulması, kanuni bir zorunluluk olarak 5018 Sayılı Kanunda düzenlenmiştir.

[33] KOPITS George, CRAIG Jon ,(1998), **"Transparency in Government Operations"**, Occasional Paper 158, Washington DC, s:1.

2.2.2. Hesap Verme Sorumluluğu

Hesap verme sorumluluğu, her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumlu ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorunda olmasıdır.

Hesap verme, yönetim olgusunun özünde vardır ve kaynakları yöneten her kişi ve örgütsel birimin en temel yükümlülüğüdür. Hesap verme yükümlülüğünün kamu yönetiminde oluşturduğu zincir, demokrasiler bakımından doğal ve son derece gerekli bir ilişki olarak kabul edilmektedir. Zira halkın kendini yönetmesi için demokratik yolla seçtiği vekillerinden ve onların vekili durumundaki atanmış yöneticilerden, kendilerine verilen görevlerin ifası ve kamu kaynaklarının kullanımı konularında bilgi isteme ve hesap sorma hakkı, demokratik rejimin özünde bulunan bir yetkidir. Demokrasilerde bu yetkinin temel biçiminin ve asgari sınırlarının anayasa veya yasalarla düzenlenmesinin bile yersiz olacağı ileri sürülmektedir. Öte yandan, hesap verme yükümlülüğü aynı zamanda günümüz kamu yönetimleri bakımından bir çağdaşlık kriteri olarak da algılanmakta; yönetimde çağdaşlık ile demokrasiyi buluşturmaktadır. Zaten demokrasinin özü de ülkeyi yönetenlerin vatandaşlara karşı sorumlu olmaları, onlara hesap vermeleridir.[34]

Hesap verme sorumluğu ve saydamlık karşılıklı etkileşim içinde olan kavramlardır. Saydamlığı sağlayabilmek için etkili ve iyi işleyen hesap verme süreçlerine; hesap verme süreçlerinin de iyi işleyebilmesi için saydamlığa ihtiyaç vardır. Aslında, hesap verme yükümlülüğü anlamında kamu fonlarının kullanımında açıklama yapma, saydamlıktan başka bir şey değildir. Hesap verme düzenlemelerindeki şeffaflığa ilaveten bizzat ilgili performans bilgilerinin şeffaflığı sorunu da gündemdedir. Özellikle ortaklık biçiminde yürütülen kamu hizmetlerine

[34] Maliye Bakanlığı, (2002), **"Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları Nakit Esasından Tahakkuk Esasına"**, Ankara s: 22.

ilişkin performans bilgilerinin kamuya açık olmasının sağlanması önem arz etmektedir.[35]

2.2.3. Kaynakların Etkili, Ekonomik Ve Verimli Kullanılması

Kamu Mali Yönetim Ve Kontrol Kanununun 8. Maddesine göre;

"*Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadır.*"

Görüldüğü üzere 5018 Sayılı Kanun yapılan harcamaların mali mevzuata uygun olması yanında kaynakların yerinde ve verimli şekilde kullanımı yönünde de görevlilerin sorumlu olduğunu belirtmiştir.

Dünyada da kamu mali yönetimi alanında yapılan reformların üç temele dayandığı görülmektedir. Bunlar; kamu kaynaklarının etkili ve verimli kullanılmasına yönelik olarak mali disiplini artırıcı önlemler, kamu kaynağı kullanan kurum ve kuruluşların hesap verebilirliğinin sağlanmasına yönelik yasal düzenlemeler ve yasama organlarının bütçe sürecinde ve kaynakların kullanılması aşamasındaki etkinliğinin artırılması olarak sayılabilir.[36]

2.3. 5018 SAYILI KANUNA GÖRE HARCAMA SÜRECİNDE YER ALAN GÖREVLİLERİN YETKİLERİ İLE MALİ SORUMLULUKLARI

5018 Sayılı Kanunun en tartışmalı hususlarından birisi de mali sorumluluk konusudur. Kamu idarelerinin gelir, gider ve malları ile diğer hesap ve işlemlerinin yönetiminde ve gerçekleştirilmesinde görevli ve yetkili olanların, yaptıkları iş ve hizmetler ile düzenledikleri belgelerin doğruluğundan ve kanunlara uygunluğundan sorumlu ve Sayıştay'a hesap verme yükümlülüğü olarak tanımlanan mali sorumluluğun yaptırımı ise sebep olunan kamu zararının tazminidir.

---

[35] GÖREN İhsan, (2000**), "Kamu Maliyesinin Yeniden Yapılandırılması ve Denetim"**, Parlamento ve Sayıştay Denetimi, Tesev Yayınları 16, İstanbul, s:117-118.

[36] R. J. Blondal, (2003), **"Budget Reform in OECD Member Countries Common Trends"**, OECD Journal on Budgeting, Cilt. 2, No. 4. s: ?

Kanunun getirdiği yeniliklerden biri de kamu mali yönetiminde görev, yetki ve sorumlulukların açık bir şekilde ortaya konulması ve yetki-sorumluluk dengesinin yeniden kurulmasıdır. Zira 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nda objektif sorumluluk anlayışı bulunuyordu. Sistemde harcama sürecinde yetkili oldukları halde sorumsuz, buna karşılık kaynakların kullanımında yetkisiz oldukları halde sorumlu olan görevliler vardı.[37]

Kanun ile kamu mali yönetimi ve kontrol sisteminde rol alan aktörlerin görev, yetki ve sorumlulukları yeniden belirlenmiş ve sorumluluklar aktörler arasında yeniden paylaştırılmıştır. Sistemde rol alan aktörlerin birbirleriyle ilişkileri, sistem içindeki konumları ve fonksiyonları yeni anlayış ve esaslar doğrultusunda yeniden tarif edilmiştir. 5018 Sayılı Kanuna göre 5 farklı sorumlu türü belirlenmiştir.[38]

2.3.1. Bakanlar

5018 Sayılı Kanunun 10. Maddesinde; Bakanlar, hükümet politikasının uygulanması ile bakanlıklarının ve bakanlıklarına bağlı, ilgili ve ilişkili kuruluşların stratejik planları ile bütçelerinin kalkınma planlarına, yıllık programlara uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, bu çerçevede diğer bakanlıklarla koordinasyon ve işbirliğini sağlamaktan sorumludur

Ayrıca bakanların sorumluluğu ile ilgili olarak aynı maddenin 2.Fıkrasında; Bakanlar, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması ile hukuki ve mali konularda Başbakana ve Türkiye Büyük Millet Meclisine karşı sorumludurlar.

Görüleceği üzere bakanların, bakanlıkları ile bakanlıklara bağlı, ilgili ve ilişikli kuruluşların harcama süreçlerinde doğrudan bir yetkileri bulunmayıp, ancak bu kuruluşların stratejik planları ile bütçelerinin kalkınma planlarına, yıllık programlara uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, diğer bakanlıklarla koordinasyon ve işbirliğini sağlamaktan Başbakana ve Türkiye Büyük Millet

[37] BAŞARAN Fehmi, (2010), **"5018 Sayılı Kanunu'na Göre Kamu İdarelerinin ve Kamu Görevlilerinin Sayıştay'a Karşı Sorumlulukları"**, Dış Denetim Dergisi, 2.Sayı, Ankara, s: 41.
[38] ÇOLAK H. Bayram, (2008), **"Son Değişiklikleriyle Birlikte Konu Anlatımlı 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim Ve Kontrol Kanunu"**, Ankara,s: 5.

Meclisine karşı sorumludurlar. Dolayısıyla bu noktada bakanların sadece siyasi bir sorumluluğundan bahsedilebilir.[39]

2.3.2.Üst Yönetici

5018 Sayılı Kanunun 11. Maddesinde;

"*Üst yöneticiler, idarelerinin stratejik planlarının ve bütçelerinin kalkınma planına, yıllık programlara, kurumun stratejik plan ve performans hedefleri ile hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, sorumlulukları altındaki kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan, kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesinden, mali yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi ve bu Kanunda belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden Bakana; mahalli idarelerde ise meclislerine karşı sorumludurlar.*

Üst yöneticiler, bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi, ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirirler" denilmek suretiyle üst yöneticilerin sorumlulukları düzenlenmiştir.

Üst yöneticiler işlerin gidişatından harcama yetkililerinin ve diğer görevlilerin bilgilendirmeleri ve raporları ile bilgi sahibi olmaktadırlar. Bununla birlikte üst yöneticilerin özel kanunlardan doğan Sayıştay'a karşı mali sorumlulukları olabileceği gibi, münferit bir olayda sorumluluklarına hükmedilmeleri de gerekebilir. Bu husus, meselenin Sayıştay yargısında görüşülmesi sırasında hükme bağlanabilecek bir konudur. Dolayısıyla bir genelleme yapılarak üst yöneticilerin, işlemlerin hukuka uygun olarak yürütülmesinden sorumlu olacakları ya da olmayacakları yönünde bir görüş belirtilmesi uygun bulunmamaktadır.[40]

2.3.3.Harcama Yetkilisi

5018 Sayılı Kanunun 31. Maddesinde bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi harcama yetkilisi olarak belirlenmiştir.

---

[39] BAŞARAN, Mustafa, ŞAHİNER, Emin KOÇAK, Aysun KAZAN Ahmet (2010) **"5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu",** İzden yayınları İzmir, s:878.
[40] 14.06.2007 tarih ve 5189/1 Sayılı **"Sayıştay Genel Kurul Kararı"**, s:3.

Harcama yetkilileri harcama sürecini başlatan görevlilerdir. Mali mevzuatımızda bütçeden harcama yapılabilmesi için harcama yetkilisinin, yapılacak hizmetin gerekçesini, yapılacak işin konusu ve tutarını, süresi ve kullanılabilir ödeneği, gerçekleştirme usulü ile gerçekleştirmeye görevli olanlara ilişkin bilgileri içeren harcama talimatı vermelidir.

Harcama yetkililerinin sorumluluğu ile ilgili olarak Sayıştay Genel Kurul Kararında, "5018 sayılı Kanunun 33'üncü maddesinde de, giderin gerçekleştirilmesinin harcama yetkililerince belirlenen görevli tarafından düzenlenen ödeme emri belgesinin harcama yetkilisince imzalanması ve tutarın hak sahibine ödenmesi ile tamamlanacağı belirtilmiştir.

Mevzuatın yukarıda belirtilen hükümlerine göre, bütçeden yapılacak harcamalarda süreç, harcama talimatı ile başlamakta ve ödeme emri belgesi uyarınca hak sahibine ödeme yapılması ile son bulmaktadır. 5018 Sayılı Kanunda, giderin yapılmasından ödeme aşamasına kadar tüm işlemlerin harcama yetkilisinin gözetim ve denetimi altında, onun emir ve talimatı ile yürütülmesi öngörüldüğünden, sorumluluk konusunda da harcama yetkilisi ön plana çıkmaktadır.

Kanunda harcama yetkilisinin, bütçeyle ödenek tahsis edilen her harcama biriminin en üst yöneticisi olarak tanımlanması, idari açıdan üst yöneticilere; hukuka uygunluk açısından da yetkili kılınmış mercilere hesap vermekle sorumlu olduğunu göstermektedir. Bu anlamda harcama yetkililerinin Sayıştaya hesap verme sorumluluğu bulunmaktadır.

2.3.4 Gerçekleştirme Görevlisi

Kanunun "Giderin gerçekleştirilmesi başlıklı 33'üncü maddesinde verilen harcama talimatı üzerine gerçekleştirme görevlileri; işin yaptırılması, mal veya hizmetin alınması, teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılması, belgelendirilmesi ve ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması görevlerini yürüteceklerdir.

İş, mal veya hizmetin belirlenmiş usul ve esaslara uygun olarak alındığının veya gerçekleştirildiğinin, görevlendirilmiş kişi veya komisyonlarca onaylanması ve gerçekleştirme belgelerinin düzenlenmiş olması ile gider yapılmış olacak, harcama

yetkililerince belirlenen görevli tarafından düzenlenen ödeme emri belgesinin harcama yetkilisince imzalanması ve tutarın hak sahibine ödenmesi ve tamamlanması ile de gider gerçekleştirilmiş olacaktır.

Bu anlamda 5018 sayılı Kanunla kendilerine yüklenen görevleri mevzuata aykırı şekilde yerine getiren ve bu nedenle Kanunun kamu zararının tespitinde esas alınacak 71'inci maddesinde sayılan hallere neden olan gerçekleştirme görevlileri eylem ve işlemlerinin yol açtığı kamu zararından sorumlu tutulacaklardır. Kamu zararına yol açan bu kişiler hakkında mali sorumluluk tespitinden öte ayrıca başka bir müeyyide de kanunun 71'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında öngörülmektedir. Söz konusu fıkrada alınmamış para, mal ve değerleri alınmış; sağlanmamış hizmetleri sağlanmış; yapılmamış inşaat, onarım ve üretimi yapılmış veya bitmiş gibi gösteren gerçek dışı belge düzenlemesi suretiyle kamu kaynağında bir artışa engel veya bir eksilmeye neden olanlar ile bu gibi kanıtlayıcı belgeleri bilerek düzenlemiş, imzalamış veya onaylamış bulunanlar hakkında Türk Ceza Kanunu veya diğer kanunların bu fiillere ilişkin hükümleri uygulanacak, ayrıca, bu fiilleri işleyenlere her türlü aylık, ödenek, zam, tazminat dahil yapılan bir aylık net ödemelerin iki katı tutarına kadar para cezası verilecektir.[41]

2.3.5.Muhasebe Yetkilisi

5018 Sayılı Kanunun 61'inci maddesi uyarınca *; "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."*

Sayıştay Genel Kurulunun 2007 yılında aldığı karara göre muhasebe yetkilisinin sorumluluğu şu şekilde özetlenebilir:

a) **Muhasebe Yetkilisinin İmza Kontrol Görev ve Sorumluluğu**: Muhasebe yetkilisinin, ödeme aşamasında, ödeme emri belgesi ve eki

[41] GÜROCAK Sibel,(2010),**"5018 Sayılı Kanun Çerçevesinde Mali Sorumluluk ve Sorumlular",** Dış Denetim Dergisi, 2.Sayı, Ankara, s:164.

belgeler üzerinde yetkililerin imzasını arama yükümlülüğü ve sorumluluğu bulunmaktadır.

b) **Ödemeye Esas Belgelerin Eksikliği ve Maddi Hata Bulunması Durumunda Sorumluluk:**

5018 sayılı Kanunun 61'inci maddesi ile Muhasebe Yetkililerinin Eğitimi, Sertifika Verilmesi ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 29'uncu maddesinde, muhasebe yetkilisinin taahhüt ve tahakkuk aşamaları tamamlanmış, ödeme emri belgesi düzenlenmiş ve ön mali kontrolden geçerek ödenmek üzere muhasebe birimine gelmiş bulunan gider ve muhasebe belgeleri ile ön ödeme belgeleri üzerinde, ödemeye ilişkin belgelerin tamam olup olmadığını ve maddi hata bulunup bulunmadığını kontrol etmekle yükümlü olduğu, ilgili mevzuatında belirtilen belgeler dışında belge aramayacağı ve sorumluğunun görevi gereği incelemesi gereken belgelerle sınırlı olduğu belirtilmektedir. Özetle; muhasebe yetkilisi ödeme emri belgesine eklenmesi gereken belgelerin tamlığından ve ödeme emri belgesi üzerindeki maddi hatalardan dolayı sorumludur.

c) **Muhasebe Yetkilisinin Gideri Hak Sahibine Ödeme Görevi**:

Hak sahibinin kimliğine ilişkin bilgileri kontrol etmek muhasebe yetkilisinin görevidir. Bu nedenle hak sahibi olmayan kişilere ödeme yapılması nedeniyle ortaya çıkan kamu zararından, dolayı muhasebe yetkilisinin sorumludur.

d) **Muhasebe Yetkilisinin Gelir ve Alacakları Tahsil Görevi:**

İdarelerce ilgili kanunlarına göre tarh ve tahakkuk ettirilerek tahsil edilebilir hale gelmiş kamu gelir ve alacaklarının takip ve tahsil edilmesinden muhasebe yetkilisi sorumludur.

2.4 KAMU MALİ YÖNETİM VE KONTROL KANUNUNDA DENETİM

5018 Sayılı Kanunun yürürlüğe girmesinin ardından denetim konusunda öne çıkan kavramlardan birisi iç kontrol diğeri dış denetim faaliyetidir. Kanun koyucu bu konuda iç kontrolün gereği gibi kurulup işletilmesini teminen iç kontrolün bir unsuru olarak iç denetimi öne çıkarmış, dış denetim konusunda da genel yönetim olarak

belirtilen kurumların işlemlerinin denetimin meclis adına denetim yapan Sayıştay'a vermiştir. [42]

2.4.1. İç Denetim

Kamu kurumlarının kendi bünyelerinde istihdam edilen denetçiler tarafından yerine getirilen denetim faaliyetine denir.

Uluslararası İç Denetim Enstitüsüne göre iç denetimin tanımı; *Kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti"*[43] şeklindedir.

Kamu Mali Ve Yönetim Ve Kontrol Kanunumuza göre iç denetim ise, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların etkililik ekonomiklik, 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 mali işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, devamlı ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir.

İç denetimin temel niteliklerini; kuruma değer katma, fonksiyonel bağımsızlık, güvence sağlama, risk yönetimi ve yönetişim süreçlerine katkı sağlama, danışmanlık ve standartlara göre yürütülme olarak sıralayabiliriz.[44]

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğe göre Kamu kurumlarında gerçekleştirilen iç denetim; Kamu idaresinin iç kontrol sisteminin yeterliliği ve etkinliğinin incelenmesi ve değerlendirilmesini, risk yönetimi için öneriler geliştirilmesi ile risk değerlendirme ve risk yönetim metotlarının uygulama ve etkinliğinin incelenmesini, kaynakların etkili, ekonomik ve verimli

---

[42] ÇOLAK, a.g.e. , s:3.
[43] İç Denetçilerin Çalışma Usul Esasları Hakkında Yönetmelik, Madde 4-e
[44] ERÜZ Ertan, ARCAGÖK Mehmet Sait (2006), **"Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi"** Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Ankara, s: 192.

kullanılmasını sağlama amaçlı performans değerlendirmelerinin yapılması ve idarelere önerilerde bulunulması, İdarenin faaliyet ve işlemlerinin mevzuata, belirlenen hedef ve politikalara uygunluğunun denetlenmesi, muhasebe kayıtları ile mali tabloların, doğruluğu ve güvenilirliğinin incelenmesi, Üretilen bilgiler ile kamuoyuna açıklanan her türlü rapor, istatistik ve mali tabloların doğruluğu, güvenilirliği ve zamanındalığının sınanması, Elektronik bilgi sistemi ve e-devlet hizmetlerinin yönetim ve sistem güvenilirliğinin gözden geçirilmesi alanlarını kapsamaktadır.

İç denetim faaliyetinin; kurum içindeki, konumu, faaliyet ve görev alanları ile ilgili kapsamı, kurumsal düzeyde her türlü bilgi, belge, kayıt, varlık ve alanlara erişim yetkisi, bağımsızlığı ve tarafsızlığı, iç denetim profesyonellerinin yetkinlikleri, yönetimi, gözetimi, raporlama ve kalite güvencesinin standartlarda öngörülen tanımlama ve yaklaşımlara uygun olması, bir kurumda iç denetimin etkinliğini belirleyen en temel faktörlerdir.[45]

İç denetim konusunda kamu kurumlarına yol gösterici olarak 5018 Sayılı Kanununun 66. Maddesiyle Maliye Bakanlığına bağlı olarak "İç Denetim Koordinasyon" Kurulu'nun kurulduğu görülmektedir.

Kurul, kamu idarelerinin iç denetim sistemlerini izlemek, bağımsız ve tarafsız bir organ olarak hizmet vermek üzere oluşturulan kurulun görevleri mevzuatta şu şekilde düzenlenmiştir.

- İç denetime ilişkin denetim ve raporlama standartlarını belirlemek, denetim rehberlerini hazırlamak ve geliştirilmesi,
- Uluslararası uygulamalar ve denetim standartlarıyla uyumlu risk değerlendirme yöntemlerini geliştirilmesi,
- Kamu idarelerinin denetim birimleri ile işbirliğini sağlanması,
- Yolsuzluk veya usulsüzlüklerin ortadan kaldırılması için gerekli önlemlerin alınması konusunda önerilerde bulunulması,

[45] UZUN Ali Kamil, (2009), **"Kamu yönetiminde İç Kontrol ve İç Denetim Yaklaşım, Denetişim"** , Kamu İç Denetçiler Derneği Yayını, Sayı:3 s: 63.

- Risk içeren alanlarda iç denetçilere program dışı özel denetim yaptırılması için kamu idarelerine önerilerde bulunulması,
- İç denetçilerin eğitim programlarını düzenlenmesi,
- İç denetçiler ile üst yöneticiler arasında görüş ayrılığı bulunması halinde anlaşmazlığın giderilmesine yardımcı olunması,
- İdarelerin iç denetim raporlarını değerlendirerek sonuçlarını konsolide etmek suretiyle yıllık rapor halinde Maliye Bakanına sunmak ve kamuoyuna açıklanması,
- İşlem hacimleri ve personel sayıları dikkate alınmak suretiyle idareler ile ilçe ve belde belediyeleri için iç denetçi atanıp atanmayacağına karar vermesi,
- İç denetçilerin atanmasına ilişkin diğer usulleri belirlemesi,
- İç denetçilerin uyacakları etik kuralların tespit edilmesi,
- Kalite güvence ve geliştirme programını düzenlemek ve iç denetim birimlerini bu kapsamda değerlendirmesi görevlerini yürütür.

2.4.2. Dış Denetim

5018 Sayılı Kanunun 68. Maddesine göre; "*Dış denetim organı Sayıştay'dır. Dış denetimin amacı; Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin mali faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının 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, mali tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin mali denetimi ile kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin mali 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.

Denetimler sonucunda denetçiler tarafından düzenlenen raporlar idarelerin üst yöneticileri tarafından cevaplandırılır. Daha denetim raporları ve bunlara verilen cevapları dikkate alarak düzenleyeceği dış denetim genel değerlendirme raporunu Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur.

III. BÖLÜM: SAYIŞTAYIN KURUMSAL YAPISI

3.1.TARİHÇESİ VE ANAYASAL KONUMU

Divan-ı Muhasebatın yani bugünkü Sayıştay'ın kuruluşu, Sadaret Tezkiresi ve bu tezkireye binaen Selh-i Zilkade 1278(29 Mayıs 1862) tarihli Padişah Abdülmecid'in İrade-i Seniyye'si ile gerçekleşmiştir.

Bu arz tezkeresinde devletin gelirlerinden fazla harcama yapmaması, dairelerce yapılan harcamaların yılsonlarında ilgili memurlar tarafından hesabının verilmesi ve bunu sağlamak üzere her devlette olduğu gibi Divan-ı Muhasebat adıyla bir yüce mahkeme kurulması gerekliliğine vurgu yapılmaktadır

Divan-ı Muhasebatın kuruluş aşamasında Osmanlı idarecilerinin Kıta Avrupası denetim sisteminden esinlenerek mahkeme şeklinde bir örgütlenmeye gittikleri söylenebilir. Bu etki Osmanlı dönemi Divan-ı Muhasebatında olduğu gibi günümüz Sayıştay'ında da görülmektedir.[46]

Günümüz Sayıştayıda anayasal bir mali denetim organıdır. Sayıştay 1876, 1924 ve 1961 anayasalarında olduğu gibi 1982 anayasasında da yer almaktadır.1862 yılında kurulan Sayıştay, kısa bir süre sonra ilk Anayasamız olan 1876 tarihli Kanun-i esaside yerini almış ve anayasal bir kurum olma niteliğini günümüze kadar sürdürmüştür. Nitekim 1924 Anayasasının (teşkilat-i esasi) 100 ve 101'inci maddelerinde, Sayıştay'dan bahsedilmiş 1961 Anayasasının 127'nci maddesinde de Sayıştay: Genel ve katma bütçeli dairelerin bütün gelir ve giderleri ile mallarını TBMM adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerinin kesin hükme bağlama işlerini yapmakla görevli kılınmıştır. Sayıştay'ın kuruluşu ve işleyişi denetim usulleri, mensuplarının nitelikleri atanmaları, ödev ve yetkileri, hak ve yükümlülükleri ile diğer özlük işlerinin, Başkan ve üyelerinin teminatının kanunla düzenleneceği hükme bağlanmıştır.

1862 Anayasasında da 1961 Anayasasında yer alan bu hüküm aynı ifadelerle tekrarlanmıştır. 1982 Anayasası ile getirilen yenilik ise; Sayıştay kararlarına karşı idari yargı yoluna (Danıştaya) başvurulamayacağı hükmünün getirilmesi, ancak vergi vb. mali

[46] KÖSE, a.g.e. , s:211.

yükümlülükler ve ödevler hakkında Danıştay ile Sayıştay kararları arasındaki uyuşmazlıklarda Danıştay kararlarının esas alınacağının hükme bağlanmasıdır.

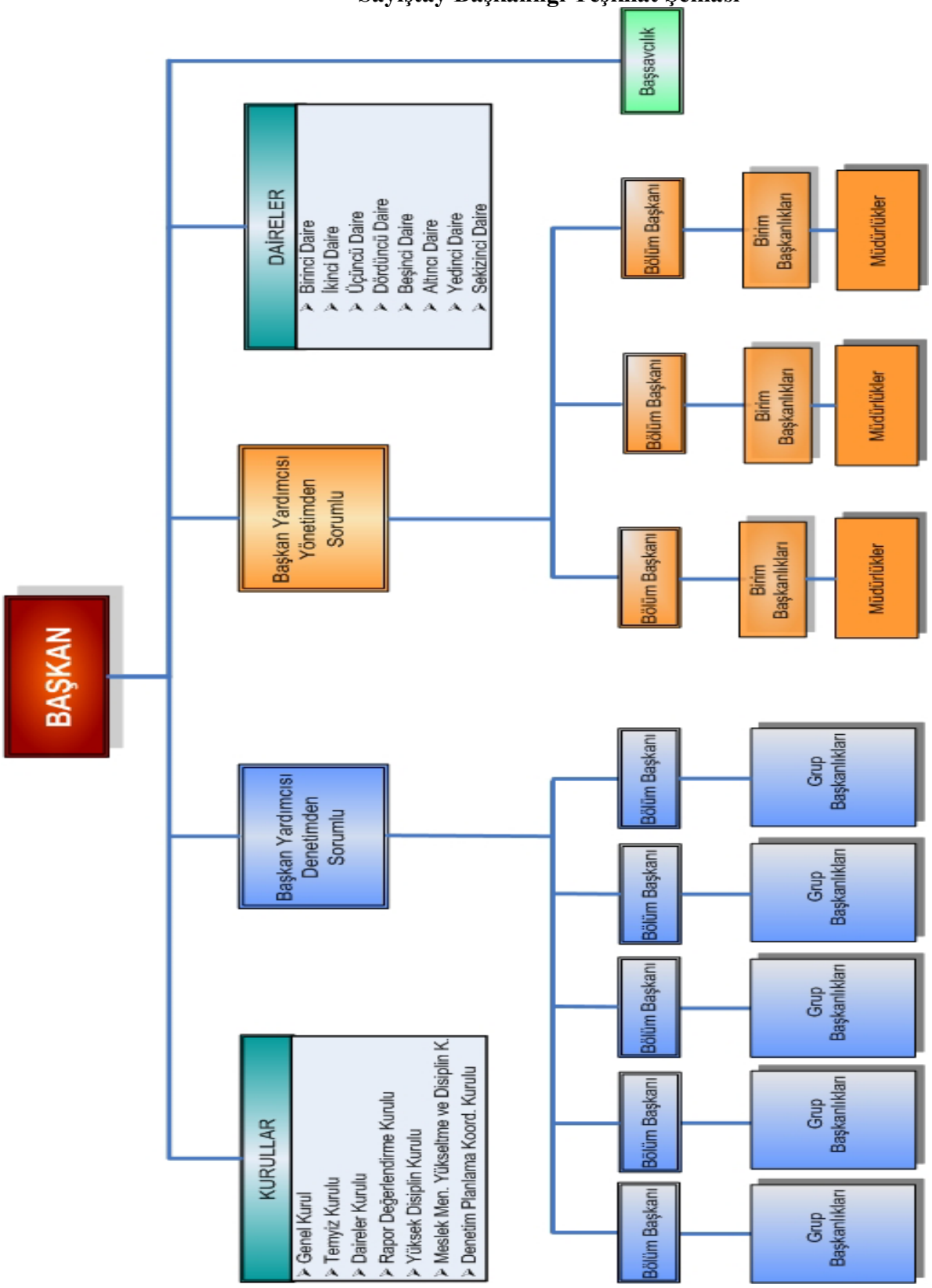
Sayıştay sadece TBMM adına denetim yapan bir kurum değildir. Sayıştay'ın, yargı yetkisi de vardır. Sayıştay 1982 Anayasası'nın III. Bölümünde Yargı başlığı altında düzenlenmiştir. Yüksek mahkemeler başlığı altında Anayasa Mahkemesi, Yargıtay, Danıştay, Askeri Yargıtay, Askeri Yüksek İdare Mahkemesi ve Uyuşmazlık Mahkemesi düzenlenmiştir. Yüksek mahkemeler adı altında Sayıştay yer almamaktadır. Sayıştay, Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu'ndan sonra düzenlenmiş bulunmaktadır.[47]

3.2.SAYIŞTAY'IN TEŞKİLAT YAPISI VE İŞLEYİŞİ

Sayıştay mensupları, meslek mensupları, yönetim mensupları ile başsavcı ve savcılardan oluşmaktadır. Meslek mensupları Sayıştay başkanı, daire başkanı ve üyeler ile denetçilerdir.[48]

[47] GÖZÜBÜYÜK Şeref, TAN Turgut, (2001), **İdari Yargılama Hukuku**, 1.cilt, Güncelleştirilmiş 2. Basım, Turhan Kitabevi, Ankara,s: 182.
[48] 6085 sayılı Sayıştay kanunu 21. ve 22. Madde.

ŞEKİL 1:
Sayıştay Başkanlığı Teşkilat Şeması



Kaynak : http://www.sayistay.gov.tr/sema.png, Erişim: 19.12.2013

6085 sayılı Sayıştay kanununda Sayıştay organlarının görev ve yetkileri şu şekilde ifade edilmiştir**.**

3.2.1. Sayıştay Başkanı

Sayıştay Başkanı kanunda belirtilen niteliklere sahip 2 aday arasından TBMM Genel Kurulu tarafından gizli oyla seçilir. Görev süresi 5 yıldır. Bir kimse en fazla iki defa Sayıştay Başkanı seçilebilir. Görevi sonra eren başkan boş kadro şartı aranmaksızın Sayıştay üyesi olarak göreve devam eder.

Sayıştay başkanı Sayıştay'ı yönetir ve temsil eder. Kurumun en üst yöneticisi olup, genel işleyişten sorumlu kişidir. Kanunlarla verilen görevlerin iyi yapılması ve yönetimin düzenli bir surette yürütülmesi için gerekli tedbirleri alır. Genel kurula ve gerekli gördüğünde temyiz kurulu ile daireler kuruluna başkanlık eder. Sayıştay'ın faaliyetleri ile ilgili olarak yılda en az iki defa TBMM Plan Bütçe Komisyonuna bilgi verir. Daire başkanları ve üyelerin dairelerini belirler, ihtisas dairelerini tespit eder, işleri dairelere dağıtır, denetim ve denetim destek grup başkanlıklarını oluşturur, meslek mensuplarını görev yerleri ile yönetim mensuplarının görevlerini ve görev yerlerini tespit eder. Rapor Değerlendirme Kurulunun da başkanıdır.[49]

3.2.2. Başkan Yardımcıları

Sayıştay Başkanı kendisine kanunla verilmiş denetim ve yönetim ile ilgili işlerde yardımcı olmak üzere bir tanesi denetimden diğeri yönetimden sorumlu olmak üzere iki tane başkan yardımcısı görevlendirir.

Denetimle ilgili başkan yardımcısı, Sayıştay Başkanı adına denetim faaliyetlerinin yürütülmesi, raporlanması ve gözden geçirilmesinden sorumlu olup, denetim ve denetim destek grup başkanlıklarının çalışmalarını yönetmekle görevlidir.

Yönetimle ilgili başkan yardımcısı ise, yönetim birimlerini Sayıştay Başkanı adına yönetir. [50]

[49] 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu,13. ve 22. madde
[50] 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu, 22. madde.

3.2.3. Bölüm Başkanı

Bölüm başkanları başkan yardımcılarının görevlerini yerine getirmesinde kendilerine yardımcı olur.

Toplamda sekiz adet bölüm başkanı bulunmaktadır Denetimle ilgili başkan yardımcısına verilmiş görevlerin yerine getirilmesine yardımcı olmak üzere Sayıştay Başkanının onayı ile, birinci sınıfa ayrıldıktan sonra en az üç yıl çalışmış meslek mensupları arasından en çok beş bölüm başkanı görevlendirilir. Bu sayının 5 tanesi denetimle ilgili bölüm başkanı iken 3 tanesi denetimle ilgili bölüm başkanıdır.

Yönetimle ilgili başkan yardımcısına verilmiş görevlerin yerine getirilmesine yardımcı olmak üzere Sayıştay Başkanının onayı ile bir ila dördüncü derecelerdeki meslek mensuplarından en çok üç bölüm başkanı görevlendirilir.[51]

3.2.4. Grup Başkanları

Sayıştay'a 6085 sayılı Kanunla ve diğer kanunlarla verilen görevlerin etkin bir şekilde yerine getirilmesini sağlar. Sayıştay Başkanı tarafından gruplara verilen denetim ve inceleme görevlerini, kanun, tüzük, yönetmelik, standart, genelge ve rehberlerdeki esas ve usuller dairesinde yerine getirir ve sonucunu bir raporla Başkanlığa bildirmekle görevlidir.[52]

3.2.5. Yönetim Birimleri

Sayıştay'ın yönetim faaliyetlerini yürütür. Yönetim mensupları, 657 sayılı Kanuna tabi olarak yönetim birimlerinde çalışan görevlileri ifade etmektedir.[53]

3.2.6. Daireler

Sayıştay dairelerinin her biri bir başkan altı üyeden kurulu birer hesap mahkemesidir. Daireler bir başkan ve dört üye ile toplanır. Hüküm ve kararlarını oy çokluğu ile verir.

Sayıştay dairelerinin her biri hesap mahkemesi olarak sorumluların hesap ve işlemlerine ilişkin düzenlenen yargılamaya esas raporlarda yer alan kamu zararına ilişkin

[51] 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu, 22. madde.
[52] 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu, 32. madde.
[53] 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu, 19. madde.

hususları hükme bağlar ve denetim raporları hakkında görüş bildirir. Ayrıca Sayıştay Başkanı tarafından görüşülmesi istenilen konular hakkında görüş bildirir veya karar verir.

Daire başkanları, denetim raporlarına ilişkin görüşlerin bildirilmesiyle ilgili işlemleri yürütür ve görüş bildirdikleri raporların Türkiye Büyük Millet Meclisinde görüşülmesi sırasında hazır bulunur.

Üyeler, bulundukları dairelerde daire başkanı ya da dahil bulundukları kurulda kurul başkanı tarafından kendilerine verilen dosyaları ve raporları geciktirmeden inceleyerek görevli daire veya kurullara gerekli açıklamaları yapar, görüş ve düşüncelerini gerekçeleri ile yazılı olarak bildirir, dairelerin ve üyesi bulundukları kurulların toplantılarına katılır, oylarını verir, karar ve görüşlerde azınlıkta kalanlar karşı oy gerekçelerini yazılı olarak bildirir, daire ve kurullarla ilgili olmak üzere verilen diğer işleri yapmakla görevlidir. [54]

3.2.7 Genel Kurul

Genel Kurul Sayıştay Başkanının başkanlığında başkan yardımcıları, daire başkanları ve üyelerden oluşur. Genel uygunluk bildirimlerini görüşür, içtihadın birleştirilmesi kararı alır. Sayıştay'a ilişkin kanun tasarısı ve teklifleri ile 6085 sayılı Kanun gereğince hazırlanacak yönetmelikler hakkında görüş bildirir. Sayıştay Başkanı tarafından incelenmesi istenilen diğer konular hakkında görüş bildirir veya karar verir. Genel Kurul mevcut üye sayısının en az üçte ikisi ile toplanır, mevcudun salt çoğunluğu ile karar verir. Oyların eşitliği halinde Sayıştay Başkanının bulunduğu taraf çoğunluğu sağlamış sayılır.

Sayıştay Başkanının katılamadığı hallerde Genel Kurula, Kurula katılan başkan yardımcılarından kıdemli olanı başkanlık etmekle görevlidir.[55]

3.2.8.Temyiz Kurulu

Sayıştay dairelerince verilen ilamların son hüküm mercidir. Temyiz Kurulu; Sayıştay Genel Kurulunca, Rapor Değerlendirme Kuruluna seçilenler dışında kalan daire başkanları ile üyeler arasından dört yıl için seçilecek dört daire başkanı ve her daireden

[54] 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu, 23. madde.
[55] 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu, 25. madde.

seçilecek ikişer üyenin katılımı ile kurulur. Her yıl Kurul üyelerinin dörtte biri yenilenmektedir.

Kurul üye tamsayısının en az üçte ikisi ile toplanır. Kanuni izin ve boş üyelik sebebiyle toplantı yeter sayısının sağlanamadığı hallerde, dairelerden Kurula seçilmiş bulunan üye sayısını aşmamak ve o toplantıya münhasır olmak kaydıyla Kurul Başkanı tarafından katılamayan üyelerin yerine her daireden bir üyeyi aşmamak koşuluyla kıdem esasına göre yeter sayıyı sağlayacak kadar üye toplantıya davet edilebilir. Kurul, mevcudun salt çoğunluğu ile karar verir. Oyların eşitliği halinde Başkanın bulunduğu taraf çoğunluğu sağlamış sayılır. Kararı temyiz edilen daire başkan ve üyelerinin oy hakkı yoktur. Savcı, duruşmalı oturumlarda doğrudan, diğer oturumlarda ise Kurulun daveti üzerine toplantıya katılarak görüşünü açıklar.[56]

3.2.9.Daireler Kurulu

Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerince mali konularda düzenlenecek yönetmelikler ile yönetmelik niteliğindeki düzenleyici işlemler hakkında görüş bildirir.

Daireler Kurulu, Rapor Değerlendirme Kurulu ile Temyiz Kuruluna seçilen daire başkanı ve üyelerin dışında kalan daire başkanı ve üyelerden kurulur. En kıdemli daire başkanı Kurula başkanlık eder. Kurul mevcut üye sayısının en az üçte ikisi ile toplanmaktadır.[57]

3.2.10. Rapor Değerlendirme Kurulu

Kurul, Sayıştay Genel Kurulu tarafından iki yıl için seçilen iki daire başkanı ve her daireden birer üye ile denetimden sorumlu başkan yardımcısından oluşur. Kurul üyeliğinde boşalma olması halinde kalan süreyi tamamlamak üzere Genel Kurul tarafından boşalan yer için seçim yapılır. Kurulun başkanı Sayıştay Başkanıdır. Başkanın katılamadığı durumlarda Kurula denetimden sorumlu başkan yardımcısı başkanlık eder. Kurul, üye tamsayısının en az üçte ikisi ile toplanır. Kanuni izin ve boş üyelik sebebiyle toplantı yeter sayısının sağlanamadığı hallerde, Kurula görevlendirilmiş üye sayısını aşmamak ve o toplantıya münhasır olmak kaydı ile Kurul Başkanı tarafından katılamayan üyelerin yerine her daireden bir üyeyi aşmamak koşuluyla kıdem esasına göre yeter sayıyı sağlayacak

[56] 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu, 26. madde.
[57] 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu, 27. madde.

kadar üye toplantıya davet edilebilir. Kurul, mevcudun salt çoğunluğu ile karar verir. Oyların eşitliği halinde Başkanın bulunduğu taraf çoğunluğu sağlamış sayılır. Sayıştay raporları ile Sayıştay Başkanı tarafından incelenmesi istenen konular hakkında görüş bildirmekle görevlidir.[58]

3.2.10.Yüksek Disiplin Kurulu

Yüksek Disiplin Kurulu, her takvim yılı için Sayıştay Genel Kurulunca seçilecek beş daire başkanı ve her daireden seçilecek birer üye ile kurulur. Kurul, üye tamsayısı ile toplanır. Disiplin soruşturması yapılmasına ve disiplin cezası verilmesine ilişkin kararlar üçte iki çoğunlukla verilir. Kurul, Sayıştay başkanı, daire başkanı ve üyeler hakkındaki disiplin soruşturmalarına bakmakla görevlidir. [59]

3.2.11. Meslek Mensupları Yükseltme Ve Disiplin Kurulu

Meslek Mensupları Yükseltme ve Disiplin Kurulu her takvim yılı için Genel Kurulca seçilecek bir daire başkanı, bir üye, bir uzman denetçi, bir baş denetçi ile denetimden sorumlu başkan yardımcısından kurulur. Aynı şekilde birer yedek üye seçilir. Kurula daire başkanı başkanlık eder. Sayıştay Başkanı, daire başkanı ve üyeler dışındaki meslek mensupları hakkındaki yükseltme işleri ile disiplin soruşturmalarını ve ceza kovuşturmalarını yürütmekle görevlidir. [60]

3.2.12.Denetim, Planlama Ve Koordinasyon Kurulu

Kurumun stratejik planını, performans programını, denetim stratejik planlarını ve yıllık denetim programlarını, faaliyet raporu ile denetime ilişkin yönetmelik, standart ve rehberleri hazırlar, mesleki etik kurallarını belirler.

Görev alanlarına ilişkin konuların görüşülmesi sırasında denetim ve denetim destek grup başkanları kurul toplantılarına çağrılabilir. Kurul toplantılarına kurum stratejik planlarının hazırlanması ve izlenmesi ile yıllık programların hazırlanmasına ilişkin konuların görüşülmesi sırasında Sayıştay Başkanı tarafından her daireden görevlendirilecek üye ile denetim ve denetim grup başkanları da katılır. [61]

---

[58] 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu, 28. madde.
[59] 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu, 29. madde.
[60] 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu, 30. madde.
[61] 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu, 31. madde.

3.2.13. Başsavcılık

İlamların temyizini, ilamların infazını ve bu hususlarla ilgili gerekli işlemleri yapar. Hakkında suç duyurusunda bulunulan sorumluların ve diğer ilgililerin durumlarını izler. Sayıştayca belirtilen süreler içerisinde verilmeyen hesapları takip eder, hesabı ve istenilen bilgi ve belgeleri vermeyen sorumlular ve diğer ilgililer hakkında bu Kanunda belirtilen gerekli işlemleri yapmakla görevlidir.[62]

3.2.14. Denetim Ve Denetim Destek Grup Başkanlıkları

Denetim ve denetim destek grup başkanlıkları bir grup başkanı ile yeterli sayıda denetçiden oluşur. Denetim grup başkanlıkları, Sayıştayın denetim alanındaki bütün kamu idarelerinin sektör ve faaliyet bütünlüğünü kapsayacak ve kalkınma planları, yıllık programlar ile stratejik planları izlemeye imkan verecek şekilde Sayıştay Başkanının onayı ile kurulur. Denetim ve denetim destek grup başkanlıkları; Sayıştay'a verilen görevlerin etkin bir şekilde yerine getirilmesini sağlamak üzere Başkanlıkça verilen görevleri yapmakla görevlidir. Denetçiler, Sayıştay Başkanı veya onun adına grup başkanlarınca kendilerine verilen denetim ve inceleme görevlerini, yapmakla görevlidir. Sayıştay Başkanının teklifi ve Sayıştay Genel Kurulunun kararı ile gerek görülen illerde denetim grup başkanlıkları kurulabilmektedir. [63]

3.3. SAYIŞTAY'IN YETKİLERİ

Sayıştay, yüklendiği görevlerin yerine getirilmesi sırasında kamu idareleri ve görevlileriyle doğrudan yazışmaya, gerekli gördüğü belge, defter ve kayıtları göndereceği mensupları aracılığıyla görmeye, mallar hariç dilediği yere getirtmeye, sözlü bilgi almak üzere her derece ve sınıftan ilgili memurları çağırmaya, kamu idarelerinden temsilci istemeye yetkilidir.

Sayıştay, denetimine giren işlemlerle ilgili her türlü bilgi ve belgeyi, kamu idareleri ile bankalar dahil diğer gerçek ve tüzel kişilerden isteyebilir. Denetimine giren kamu idarelerinin işlemleriyle ilgili kayıtları, eşya ve malları, işleri, faaliyetleri ve hizmetleri görevlendireceği mensupları veya bilirkişiler tarafından yerinde ve işlem ve olayın her safhasında incelemeye yetkilidir.

---

[62] 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu, 33. madde.
[63] 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu, 32. madde.

Sayıştay, kamu idarelerinin hesap, işlem ve faaliyetleri ile mallarını, hesap veya faaliyet dönemine bağlı olmaksızın yılı içinde veya yıllar itibariyle denetleyebileceği gibi sektör, program, proje ve konu bazında da denetleyebilir. Denetimler sırasında gerekli görülmesi halinde, Sayıştay dışından uzman görevlendirilebilir. Bilirkişi çalıştırma yetkisine sahiptir.[64]

3.4.SAYIŞTAYIN DENETİM ALANI

Küreselleşmenin teknolojiyle birlikte bireyi bir dünya vatandaşı haline getirdiği günümüzde, bireyin artan bilgi ve hesap sorma isteğine kamusal örgütlerin cevap verme gerekliliği çok farklı bir platforma taşınmıştır. Devlet aygıtının ulaşılamaz bir üst otorite ve kamusal bilginin sır olarak algılanması dönemi, yerini olabildiğince şeffaf ve hesap verebilir bir kamu imajına bırakmıştır. Bu yeni imajın içeriği, toplumların artık eskisi gibi "devlet, büyüklerimiz bilir" kalıplaşmış ifadesinden, kendi içerisinde meşrulaşmış yapılarla ilerlemek istemesi ve sonrasında yaşanan büyük değişimde saklıdır. Artık siyasal örgütler, toplumda meşruiyet sağlayamadan hayatlarını sürdüremez hale gelmişlerdir. Bunun en yakın örnekleri, 60'lardaki üçüncü dünya/bağlantısızlar hareketinden sonra yakın coğrafyamızda yaşanan büyük değişim ile dinamo taşı gibi yıkılan sömürgeci devlet yönetimleridir. Günümüzde yolsuzluk, adaletsizlik, akrabacılığın yaygın olduğu tek partili Arap Devlet yönetimlerinin "Arap Baharı" adı verilen kitlesel sokak hareketleri sonucu değişmeleri, değişime zorlanmaları toplumda meşruiyet sağlayamayan siyasal örgütlerin yaşadığı en güncel örnektir. Bu gelişmelerin Sayıştaylar veya 6085 sayılı yeni Sayıştay Kanunu ile ilgisi ilerleyen dönemlerde çok daha iyi anlaşılacaktır.[65]

6085 Sayılı Kanun Sayıştay'a eski görevlerinin yanında çok önemli misyonlar yüklemiştir. Yeni sistem ile birlikte sadece yargı raporu oluşturma süreci yerini kurumsal düzeyde rapor üretmeye bırakacaktır. Türkiye'de mali sistemin nasıl işlediğini nerede aksaklıkların olduğunu ortaya koyan bir süreç işlemeye başlayacaktır. 5018 Sayılı Kanunla kamu yönetiminde getirilmeye çalışılan Şeffaflık, Hesap Verebilirlik ve Saydamlık ilkeleri 6085 Sayılı Kanunla birlikte daha güçlü bir şekilde uygulama alanı bulacaktır.

---

[64] 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu, 6. Madde.

[65] GÜLBEY Engin, (2011),**"Totaliter Rejim ile Demokratik Devlet Arasındaki Fark: Sayıştay Denetimi"**,Dış Denetim Dergisi, 3.SAYI, Ankara,s: 235.

Yeni sistem ile birlikte hem denetim alanı hem de yapılan denetim türleri genişlemiş yüklenen misyon itibariye Sayıştay ülkemizin aydınlık yarınlara ulaşması adına anahtar bir kurum haline gelmiştir. Sayıştay'ın denetim alanı 6085 Sayılı Kanunu 4. Maddesinde şu şekilde belirlenmiştir.

" *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*

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."

Bu maddeyle birlikte Denetim alanı çok genişlemiş KİT'ler, belediye şirketleri, merkez bankası, orduevleri gibi daha önce dış denetime tabi olmayan kuruluşlar Sayıştay'ın denetim alanına girmiştir. Bu kuruluşlara ilişkin mali rapor hazırlanabilecek fakat kamu zararı tespit edilse dahi "yargı raporuna" konu edilemeyecektir. Raporların TBMM'de görüşmesi sonucunda ne olacağı ne tür yaptırımların ortaya çıkacağı, önümüzde ki yıllarda görülecek ve meclisin raporlara sahip çıkması ölçüsünde, mali sistemin hesap verilebilir, şeffaf, saydam hale gelmesi ve planlı bir idari yapıya kavuşması adına istenen neticeler alınabilecektir.[66]

[66] ÇALIKOĞLU Sinan, (2011), **"6085 Sayılı Sayıştay Kanunu'nun Getirdiği Yenilikler",** Dış Denetim Dergisi, 3.Sayı, Ankara, s:5-6.

Tablo 1:

Kamu İdare Hesapları İncelenme Bilgileri (Genel İcmal)

HESABIN ADI (TÜRLERİNE GÖRE)	2010 -2011 DÖNEMİNDE İNCELENEN HESAP SAYISI	DENETİME TABİ İDARELERİN TOPLAM BÜTÇE GİDERİ TUTARI (TL) (2009 Yılı Bütçe Kesin Hesap)	İNCELENEN HESAPLARIN TOPLAM BÜTÇE GİDERİ TUTARI (TL) (2009 Yılı Bütçe Kesin Hesap)	İNCELEME ORANI(%) (BÜTÇE GİDERİNE GÖRE)
Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri	105	255.596.280.657	193.121.878.684	76
Özel Bütçeli İdareler	155	17.344.271.950	15.719.032.499	91
Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar	8	1.819.209.938	1.819.209.938	100
Sosyal Güvenlik Kurumları	2	107.178.068.117	107.178.068.117	100
İl Özel İdareleri	80	7.338.577.328	7.281.606.191	99
Belediyeler	610	30.294.467.489	26.168.241.224	86
Diğer İdare Hesapları	298	253.246.567	86.191.026	34
TOPLAM	**1258**	**419.824.122.046**	**351.374.227.679**	**84**

Kaynak: T.C. Sayıştay Başkanlığı, (2012), "2011 Yılı Faaliyet Raporu", Sayıştay Yayınları, Ankara, s: 20.

Sayıştay Başkanlığınca yayımlanan 2011 yılı Faaliyet Raporuna göre incelenen kamu idarelerinin denetim kapsamındaki kamu idarelerine oranı %84 olarak gösterilmiştir.

IV. BÖLÜM: DENETİM TÜRLERİ

6085 sayılı Sayıştay Kanunda Sayıştay Başkanlığınca yürütülecek olan denetim faaliyetleri için ikili bir ayrıma gidilmiştir. Bu ayrıma göre Sayıştay denetimleri düzenlilik denetimi ve performans denetimini kapsamaktadır. Düzenlilik denetimi ise mali denetim ve uygunluk denetiminden oluşur.

Sayıştay'ın yürüttüğü diğer denetim türü olan performans denetimi, ise kısaca hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesini ifade etmektedir.

4.1.DÜZENLİLİK DENETİMİ

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

Kamu idarelerinin hesap ve işlemleri ile yılsonu mali rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğu hakkında görüş bildirilmesi ile mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesine ilişkin yürütülecek çalışmalar mali denetimi; gelir, gider ve mal hesapları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespitine ilişkin yürütülecek çalışmalar ise uygunluk denetimidir.[67]

4.1.1. Düzenlilik Denetimi Amaçları

Sayıştay tarafından bir kamu idaresi hesabına ilişkin olarak yapılacak düzenlilik denetiminin amacı;

- Kamu idaresinin hesap ve işlemleri ile mali rapor ve tablolarının, mali raporlama standartları doğrultusunda denetlenen kamu idaresinin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir bir biçimde gösterip göstermediği,

[67] a.g.e. , s: 5.

- Kamu idaresinin gelir, gider, mal ile diğer hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığı,

hakkında denetim görüşü oluşturmak, mali yönetim ve iç kontrol sistemlerini değerlendirmek, kanun ve diğer hukuki düzenlemelere aykırı işlemleri ve sebep olunan kamu zararlarını tespit etmektir. [68]

4.1.2. Düzenlilik Denetiminin Özellikleri

Düzenlilik denetimlerinin özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir:[69]

- Kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğunun gerçekleşmesine katkı sağlar,
- İlgili kanun ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğun değerlendirilmesi dahil olmak üzere mali sistemlerin ve işlemlerin denetlenmesini içerir,
- İç kontrol ve iç denetim fonksiyonlarını değerlendirir,
- Denetim sonuçlarının raporlanmasına imkan sağlar,
- Mali denetim ve uygunluk denetiminin cari yıl esası ile kamu idaresi temelinde birlikte yürütülmesi şeklinde icra edilir,
- UDS'lere uygun olarak yürütülür,
- Ekip çalışması esasına dayalı olarak grup başkanlıkları bünyesinde oluşturulacak ekiplerce yürütülür,
- Risk odaklı ve sistem tabanlı olarak yürütülür.

4.1.3. Düzenlilik Denetimi Süreci

Düzenlilik denetimleri birbirini takip eden dört süreçten oluşur. Bu süreçler sırasıyla Planlama, Uygulama, Raporlama ve İzlemedir.

4.1.3.1.Planlama

Denetlenecek her bir kamu idaresi itibariyle, denetim ekiplerince kurum tanıma faaliyetinden elde edilen bilgilerin ışığında yapılacak risk analizlerine dayanarak; denetim yaklaşımına, uygulanacak denetim prosedürleri ve kanıt toplama tekniklerine, yapılacak kontrol testleri ile denetim programlarının mahiyeti ve denetimin zamanlanmasına karar

[68] a.g.e., s: 7.
[69] a.g.e., s: 7.

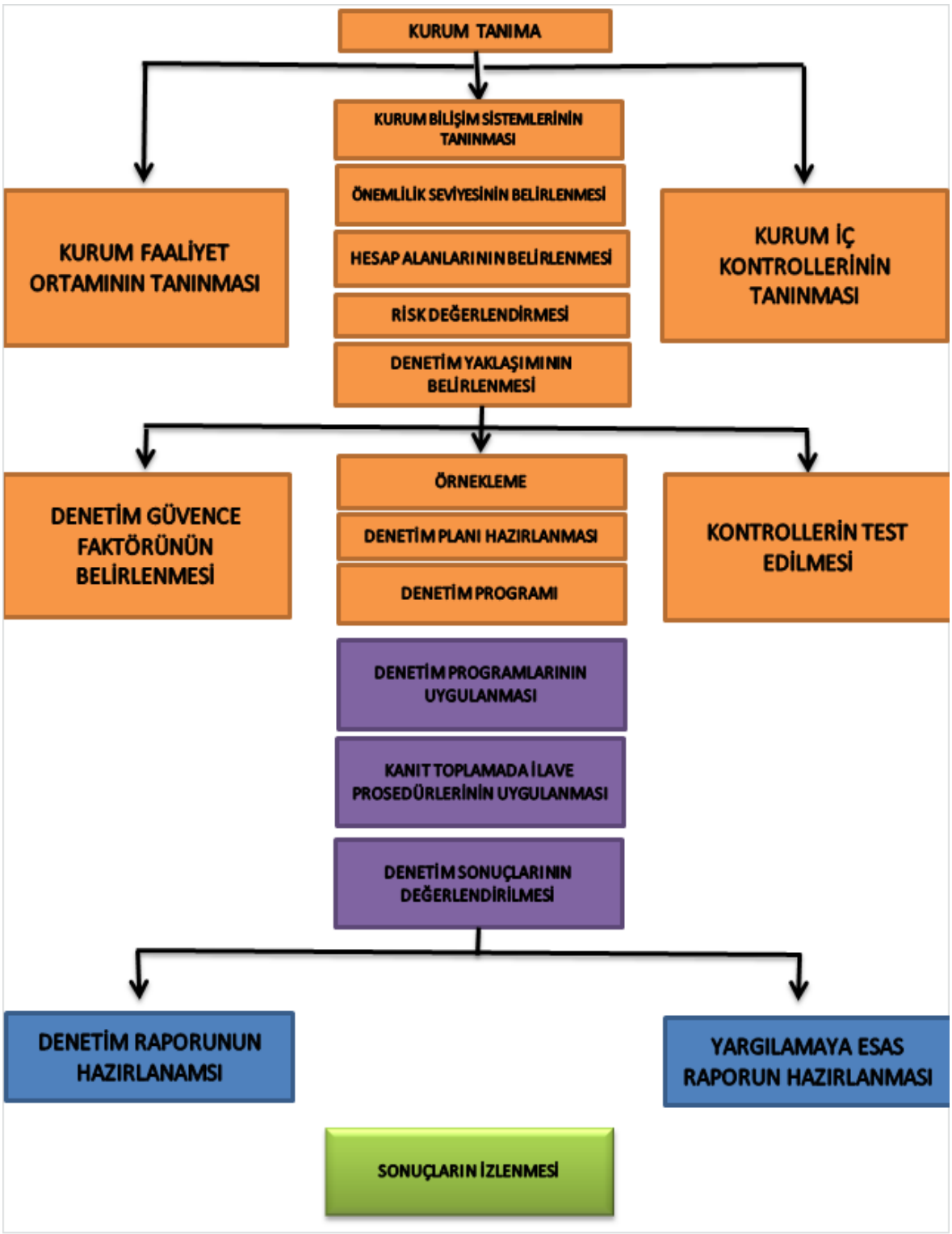
verilir.

Planlama aşaması denetçinin denetlenen kurumu tanıma faaliyeti üzerine kuruludur. Planlama, düzenlilik denetiminin etkin, verimli, ekonomik ve zamanlı olarak yürütülmesini sağlamak amacıyla yapılmaktadır. Denetimin planlanması denetimin ilk aşaması olmakla birlikte, tüm denetim sürecini ilgilendirmektedir. Planlama aşamasında, planlama işleminin yanında çeşitli denetim bulgularına ulaşılması da mümkün olabilmektedir.[70]

Düzenlilik denetim metodolojisine göre planlama aşamasında ve denetimde en önemli süreç kurum tanımadır. Kurum tanımada, kurum faaliyet ortamının tanınması, mali yapı ve muhasebe sisteminin öğrenilmesi, kurum bilişim sitemlerinin tanınması, kurumun iç kontrollerinin tanınması için gerekli faaliyetler yürütülür.

[70] a.g.e., s: 7.

Şekil 2:
Düzenlilik Denetimi Süreci



Kaynak: T.C. Sayıştay Başkanlığı, (2011), **"Düzenlilik Denetim Rehberi"** Sayıştay Yayınları, Ankara, s.24.

Kurum tanıma aşamasından elde edilen bilgiler ışığında aşağıdaki sonuçlara varılır.

- **Önemlilik seviyesi belirlenmesi**

  Önemlilik seviyesi; denetçilerin hangi hesap alanlarına yoğunlaşması gerektiğini ayrıca denetçinin, hangi hata ya da yanlışlıkların mali rapor ve tabloların doğruluğunu ve güvenilirliğini etkileyeceğini belirlemesinde kullandığı kriterdir. Kurumun mali sistemi ve muhasebe sisteminden elde edilen bilgilerle, benzer özelliklere ve benzer süreçlere sahip, benzer iç kontrol süreçlerini içeren hesap ve işlemleri ifade eden hesap alanları belirlenir. Her bir hesap alanı için denetçi görevlendirilir.

- **Risk değerlendirilmesi**

  Kurum tanıma aşamasında kurumun faaliyetlerini etkileyen yapısal ve kontrol riskler belirlenir. Yapısal riskler kurumun iç kontrollerinden bağımsız, kurumun mali tablolarını etkileyen risklerdir. Kontrol riskleri ise kurumun iç kontrol eksikliğinden kaynaklanan risklerdir. Yapısal ve kontrol risklerin her birinin hesap alanlarına ne kadar etki ettiği tespit edilir. Sonuç olarak hesap alanlarının birleştirilmiş risk dereceleri belirlenir.

- **Denetim Yaklaşımının Belirlenmesi**

  Denetim görüşünü destekleyecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek, denetim çalışmasını yüksek risklerin olduğu hesap alanlarına yoğunlaştırmak suretiyle denetim maliyetini azaltmak üzere etkin, verimli, değer katan ve denetim riskini minimum düzeye indirmek amacıyla her bir hesap alanı için ayrı ayrı denetim yaklaşımı belirlenir. Bu aşamada denetçi öncelikle hesap alanlarında iç kontrollerin etkin olarak çalışıp çalışmadığını test etmelidir. Zira kontroller kimi hesap alanlarında etkin çalışıyorken kimi hesap alanlarında etkin çalışmıyor olabilir. Yapılacak çalışma ile denetçi, hangi hesap alanlarında kontrollere güveneceğini hangilerinde güvenmeyeceğini belirleyerek uygun denetim yaklaşımına karar verecektir.

- **Kontrollerin Test Edilmesi**

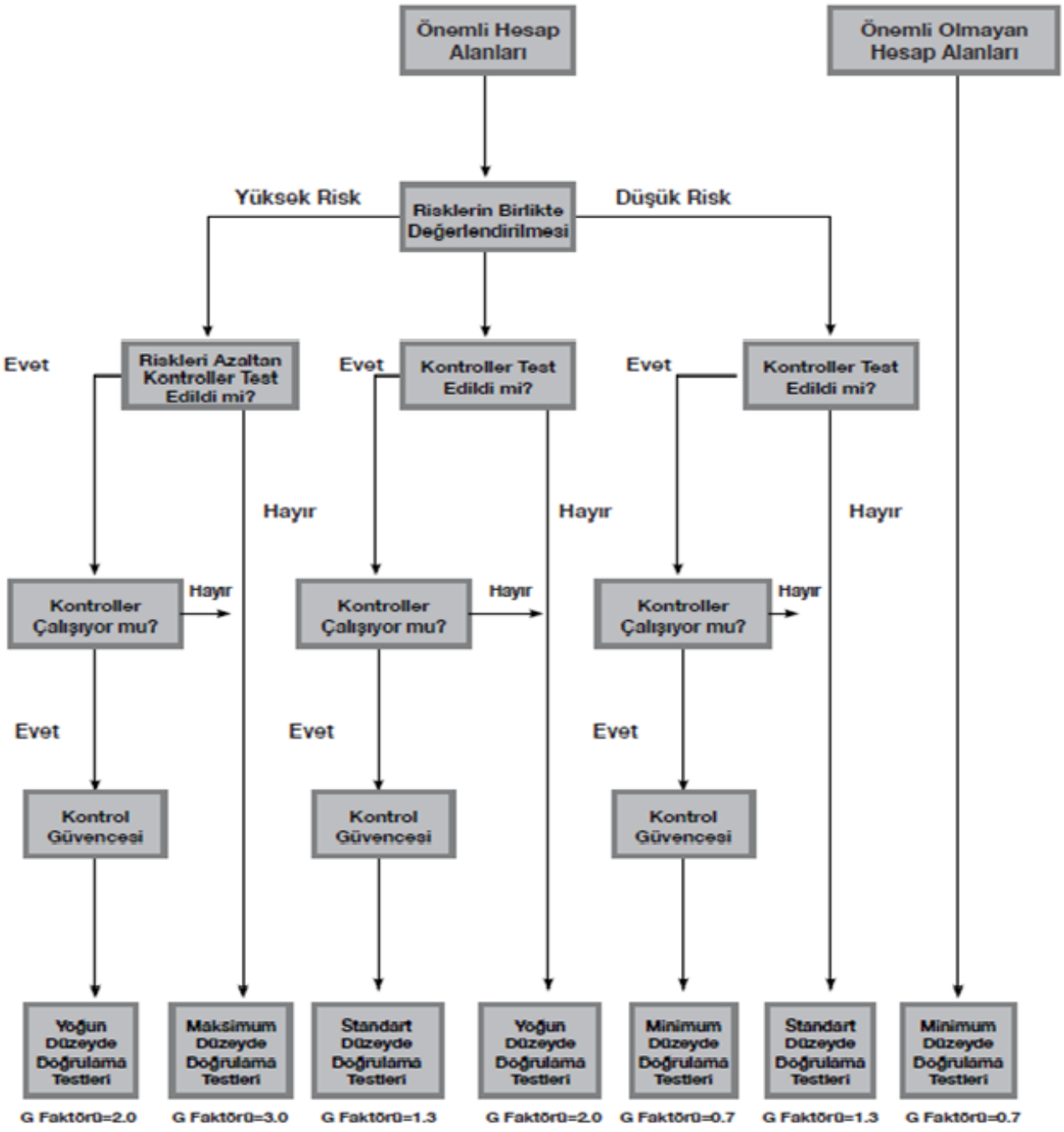
  Kurum tanıma aşamasında belirlenen birleştirilmiş risk seviyelerinin önemli hesap alanlarını etkileme derecelerinin tespiti amacıyla kontroller test edilir. Önemli olan hesap alanları için kontrol testleri hazırlanır.

- **Denetimde güvence katsayısının belirlenmesi**

Risk seviyesinin yüksek veya düşük olması hesap alanına uygulanacak denetim prosedürlerinin veya alınacak örneklemin yoğunluğunu belirlemeye yeterli değildir. Örneğin, birleştirilmiş risk seviyesi çok yüksek olan bir hesap alanında kontrollerin mevcudiyeti denetçi için güvence teşkil edeceğinden yüksek sayıda örneklem alınması gerekmeyebilir. Ayrıca birleştirilmiş risk seviyesi düşük olan bir hesap alanında kontrollerin hiç bulunmaması ise yoğun düzeyde örneklem alınması sonucunu doğurur.

Şekil 3:

Denetim Karar Ağacı



Kaynak: T.C. Sayıştay Başkanlığı, (2011), **"Düzenlilik Denetim Rehberi"** Sayıştay Yayınları, Ankara, s.35.

Planlama da denetimler esnasında bir sonraki aşama incelenecek işlemlerin

belirlenmesidir. Denetçi, denetim kanıtı toplamak amacıyla her bir hesap alanı için tüm işlemlerin incelenmesi, belirli işlemlerin seçilmesi, denetim örneklemesi metotlarından birini uygulayarak incelenecek işlemleri belirler.

Denetçi, denetlediği kurumun mali tablolarına ve mali tablolara dayanak teşkil eden hesap ve işlemlere ilişkin denetim kanıtını, belirlediği ve hakkında kanaat oluşturmayı hedeflediği hesap alanlarındaki işlemlerin yüzde yüzünün incelenmesi veya örnekleme metoduyla seçilen işlemlerin incelenmesi yoluyla elde edebilir. Ancak, maliyet ve zaman tasarrufu gibi nedenlerden dolayı yüzde yüz inceleme yerine örnekleme metodu tercih edilebilir.[71]

Denetçi bir sonraki aşamada planlama çalışmaları neticesinde, belirlediği denetim yaklaşımı konusunda grup başkanının onayını almak amacıyla denetim planı hazırlar. Denetim planı kurum hakkında bilgi, önemlilik seviyesi, hesap alanları, risk seviyeleri denetim yaklaşımı, denetim takvimi, ekip üyeleri gibi bilgileri içerir.

Planlamanın son aşaması denetim programlarının hazırlanmasıdır. Denetim programı, hesap alanları ile ilgili her bir denetim hedefine ulaşmak üzere denetim kanıtı elde etmek için denetçinin uygulamak üzere seçmiş olduğu denetim prosedür ve tekniklerinin; türünü, kapsamını, uygulama zamanı ile bunların kim tarafından yürütüleceğini gösteren yazılı bir listedir.[72] Denetim ekibi tarafından her bir hesap alanı için yeterli denetim kanıtı elde etmek amacıyla uygulanacak denetim prosedürleri belirlenir.

4.1.3.2.Uygulama

Denetçi, denetim programının uygulanması aşamasında, denetim hedeflerine ulaşmak için denetim programında tasarladığı denetim prosedürlerini ve tekniklerini uygulayarak denetim kanıtı toplayacaktır. Toplanacak denetim kanıtı denetçinin vereceği denetim görüşüne dayanak teşkil edecektir. Örnek olarak, ihaleli bir mal alım işleminde; ihale işlem ve süreçlerinin mevzuata uygun olup olmadığı, sözleşmenin uygulanmasının doğruluğu, malın muayenesinin ilgili düzenlemelere uygunluğu, malın sözleşme ve şartname hükümlerine uygunluğu, malın tesliminde ilgili belgelerin düzenlenip

[71] a.g.e. , s: 106.
[72] a.g.e. , s: 126.

düzenlenmediği, taşınır kayıt sistem kaydının tam ve doğru bir şekilde yapılıp yapılmadığı, taahhüt aşamasında itibaren muhasebe kayıtlarının tam ve doğru bir şekilde yapılıp vb.. hususlar değerlendirilip bir sonuca ulaşılır. Bu durumda eğer, ihale işlemi sonucu düzenlenen sözleşme taahhüdü muhasebede ilgili hesaplarında izlenmiyorsa veya bir sonraki yıla sari taahhütler mali raporlarda görünmüyorsa, bu durum ilgili kurumun mali raporlarının gerçek durumu yansıtmadığına ilişkin bir bulguyu oluşturur. Yine ilgili muhasebe kaydını içeren belge ise denetim kanıtı olarak alınabilir[73].

Denetim planı ve denetim programında planlanan denetim prosedür ve tekniklerinin uygulanması suretiyle yapılan inceleme ve çalışmaların sonunda denetim sonuçları hesap alanları ile mali rapor ve tabloların bütünü itibariyle değerlendirilir. Denetim sonuçlarını bir bütün olarak değerlendirirken tespit edilen hatalar, tespit edilen kontrol zayıflıkları ve yolsuzluğa işaret edebilecek bulguları içeren tüm önemli hususlar mutlaka göz önünde bulundurulur. Bu değerlendirme yapılırken hesap alanları itibari ile uygulanan maddi doğrulama prosedürleri, analitik incelemeler ve kontrol testlerinin sonuçları esas alınır.[74]

4.1.3.3.Raporlama

Mali rapor ve tabloların denetlenen kamu idaresinin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir bir biçimde gösterip göstermediği veya mali rapor ve tablolarda önemli hatalar bulunup bulunmadığı; kurumun gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığı; mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin uygun olarak kurulup kurulmadığı ile etkin bir şekilde çalışıp çalışmadığı konularında oluşturulan denetim görüşü ve bu denetim görüşünün dayanaklarını içeren ve Sayıştay'ın Türkiye Büyük Millet Meclisine sunacağı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporuna esas olmak üzere düzenlenen rapordur.[75]

Denetim ekipleri tarafından kurumun görüşü alınmak üzere ilk olarak taslak denetim raporları hazırlanır. Taslak denetim raporlarında kurumun cevabı alınmak üzere bütün bulgulara yer verilir. Nihai denetim raporlarında ise kurum tarafından cevabı alınan

[73] ALTINTAŞ Abdullah, (2011) **"6085 Sayılı Kanun Kapsamında Düzenlilik Denetimi",** Dış Denetim Dergisi, Ankara, Sayı:5, s:16.
[74] a.g.e., s:43.
[75] a.g.e., s:163.

bulgulardan nihai raporda yer almasına gerek görülmeyen bulgular çıkarılır. Türkiye Büyük Millet Meclisine gönderilmesine gerek görülen hususlar nihai raporda yer alır. Nihai raporda ayrıca kurumun mali tabloları ile ilgili olarak denetim görüşüne yer verilir.

Raporun görüş paragrafında ise;

- Bir bütün olarak kurumun mali rapor ve tablolarının kurumun mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını tam ve doğru olarak yansıtıp yansıtmadığı ve ister hata isterse yolsuzluktan kaynaklansın bu mali rapor ve tabloların önemli yanlışlıklar veya yanlış beyanlar içerip içermediği,
- Kurumun gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığı,
- Kurumun mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin mevzuata uygun olarak kurulup kurulmadığı ve etkin olarak işletilip işletilmediği, hususlarında denetim görüşünü açık bir şekilde içermelidir.

Görüş paragrafında, olumlu görüş ya da nitelikli (şartlı görüş, olumsuz görüş, görüş bildirmekten kaçınma) görüşe yer verilir.[76]

4.2.PERFORMANS DENETİMİ

Performans denetimi iyi (sağlam) mali yönetimin temelidir. Denetlenen birimlerin sorumluluklarını yerine getirmek için kullandıkları fonları tutumluluk ve etkinlik prensiplerine uygunluk yönünden incelenmesidir.[77]

Verimlilik tutumluluk etkinlik kavramalarını şu şekilde açıklanabilir:

Uygun kaliteyi dikkate alarak, faaliyetler için kullanılan kaynakların maliyetinin en aza indirilmesi tutumluluk olarak ifade edilebilir.

- Hastanenin malzemeleri belli bir kalitede, en düşük fiyatla satın alınıp alınmadığı,

Çıktılar (mallar, hizmetler veya diğer sonuçlar) ile bunların üretiminde kullanılan kaynaklar arasındaki ilişki verimliliktir. Verimli bir faaliyet, verili girdi ile en çok çıktının veya verili bir çıktının en az girdi ile uygun kalite dikkate alınarak sağlanmasıdır,

[76] A.g.e. , s:66.
[77] A.g.e. , Ankara, s:7.

- Bilişim teknolojisi ile ilgili pazar araştırması, kalite korunarak hizmetler için ödenen bedelde bir azalmaya yol açıp açmadığı,
- Hastaya verilen hizmetlerin kalitesinde bir düşme ve ekstra maliyet olmadan hasta bekleme süreleri azaltılıp azaltılmadığı,
- Güvenlik ve faaliyet standartları sağlanmış hizmetteki araç sayısı artırılırken, bir onarım atölyesinin maliyetleri azaltılıp azaltılmadığı.

Hedeflerin ne ölçüde başarıldığı ve bir faaliyetin planlanan etkisi ile gerçekleşen etkisi arasındaki ilişkiye etkinlik denir.

- Eğitim programı sınav başarı oranını artırdı mı?
- Koruyucu sağlık programının hedefleri gerçekleşti mi? Hastalık rakamlarında azalma sağlandı mı? [78]

Performans denetimi kavramı göreceli yeni ve sürekli gelişmekte olan bir kavramdır. Her ülkenin koşullarının farklı olması o ülkelerdeki performans denetiminin gelişimini ve performans denetimi algılamasını etkilemiştir.

Dünya Sayıştaylarının örgüt yapılarının farklı olması da bunda etkili olmuştur. Performans denetimi, isim, konu, metot ve organizasyon açılarından karşılaştırıldığında ülkeden ülkeye farklılıkların bulunduğu görülecektir. Örneğin, ABD'de denetim planlama önerilerini Kongre Komisyonun veya bir kongre üyesinin onaylaması gerekirken İsveç ve Türk Sayıştay'ında Sayıştay yönetimi karara bağlamaktadır.[79]

Diğer bir tanıma göre ise Performans denetimi, Yargısal bir faaliyetle sonuçlanmayan, hedef tayini ve planlaması yapılan, tamamen teknik ve objektif olmasına azami özen gösterilen, ilgililerin görüşlerini de içeren, yönetimle ilgili özel noktaları değil, aynı zamanda örgütlenme ve yönetim faaliyetlerini de kapsayan, idarenin siyasi kararlarının eleştiri konusu yapılmadığı, alınan siyasi kararların verimliliğinin araştırıldığı bir çalışma biçimidir.[80]

---

[78] National Audit Office, (1997), **Value for Money Handbook** (çev: Arife Coşkun 1997) Performans Denetimi El kitabı, 1.baskı Ankara, s: 5.

[79] The Swedish National Audit Office, (2001), "**İsveç Sayıstay'ı Performans Denetimi El Kitabı"**,(Çev. Tolga Demirbas), Sayıstay Baskanlıgı Yayınları, Ankara, s: 6.

[80] YÖRÜKER Sacit, GÜLEN Fikret, (1992) **"Yeni Bir Sayıştay için Düşünceler"**, Mülkiyeliler Birliği Dergisi, Ankara, s: 65.

4.2.1. 6085 Sayılı Kanunda Tanımlanan Performans Denetimi

Sayıştay denetimi düzenlilik denetimi ile birlikte arasında performans denetimi de kapsar. 6085 Sayılı Kanunun yasalaşması sürecinde mecliste verilen bir önerge ile uzun tartışmaların sonucunda yapılacak olan düzenlilik denetimlerinin usulü; Hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesini şeklinde değiştirilmiştir.

İktidar ise söz konusu değişiklikle performans denetiminin çerçevesini belirginleştirme ve bu denetimin bir yerindelik denetimi haline dönüşmesini engelleme amacının taşıdığını ileri sürerken muhalefet kanadı ise bu değişiklikle performans denetiminin ortadan kaldırıldığını ve artık Sayıştay tarafından verimlilik, etkinlik ve tutumluluk denetimi yapılamayacağını öne sürmüştür.[81] Ayrıca Sayıştay Başkanlığınca yerine getirilecek olan performans denetimlerinin mali veya hukuki sorumluluk neden olmayacağı doğurmayacağı kanunla hüküm altına alınmıştır.

Kanunun yasalaşması sonrasında yapılacak performans denetimi ile ilgili iki görüş ortaya çıkmıştır. İlk görüşe göre; Sayıştay, sadece performansı ölçecek yani idarelerin stratejik plan ve performans programlarında belirttikleri hedefler ve göstergelerle ilgili olarak ölçüm yaparak örneğin; raporlarında sadece yapılan yol miktarı, bakılan hasta sayısı, hizmet verilen vatandaş adedi, sonuçlandırılan dava sayısı, kredi verilen çiftçi adedi gibi ölçüm sonuçlarına yer verecektir. İkinci görüşe göre; Sayıştay sadece ölçüm yapmayacak ölçülen performanslar hakkında değerlendirmede de bulunacaktır. Yani raporlarında sadece yapılan yol miktarı, bakılan hasta sayısı, hizmet verilen vatandaş adedi, sonuçlandırılan dava sayısı, kredi verilen çiftçi adedi gibi ölçüm sonuçlarına yer vermeyecek ayrıca belirlenen hedeflerle gerçekleşmeler arasındaki farklara ve nedenlerine yer verecektir.[82]

4.2.2.Performans Denetimi Amaçları

Performans denetimlerinin amaçlarını iki başlık altında toplayabiliriz:

---

[81] İLHAN İlhami, (2011) **"6085 Sayılı Sayıştay Kanunu'nda Performans Denetimine İlişkin Olarak Yapılan Değişiklik Üzerine Değerlendirmeler"**, Dış Denetim Dergisi, 3.SAYI, Ankara s:112.

[82] TURHAN Murat, (2011) **"6085 Sayılı Kanun Ve Performans Denetiminin Geleceği"**, Dış Denetim Dergisi, 3.SAYI, Ankara, s: 93.

1. Parlamentoya kaynakların kullanımı ve yönetimi konusunda tarafsız ve bağımsız bilgi vermek, önerilerde bulunmak ve teminat sağlamak.

2. Harcanan paralardan en fazla verim alma yolları ile denetlenen kurumu sistemlerini ve kontrollerini geliştirmek üzere gerekli önlemleri almaya teşvik etmek.

Bu amaçlar gerçekleştirmek için devlet kuruluşları veya faaliyetlerin ve programların uygulanma surecindeki yetersizlikler tanımlanarak, çözüm yolları araştırılır. Bu sayede, yasamanın yürütme üzerindeki denetiminin eksiksiz yapılması ile kamu kesiminde performans yönetimlerinin kurulup geliştirilmesi, iyi uygulama örneklerinin yaygınlaştırılması sağlanır.[83]

4.2.3.Performans Denetimi Süreci

Sayıştay Başkanlığınca taslağı yayımlanan taslak Performans denetimi rehberinde performans denetimi süreci şu şekilde özetlenmiştir:

4.2.3.1 Planlama

Planlama aşamasında denetim ekibi, denetimin uygulanması için hazırlık yapar. Bu aşamada aşağıdaki faaliyetler gerçekleştirilir:[84]

- Denetim ekibinin oluşturulması,
- Denetlenecek kurum ile iletişim kurulması,
- Denetlenecek kurumun tanınması,
- Denetim planının hazırlanması.

4.2.3.2 Uygulama

Uygulama aşaması aşağıdaki süreçlerden oluşmaktadır:

- Raporlama gerekliliklerine uygunluğun değerlendirilmesi
- Performans bilgisinin içeriğinin değerlendirilmesi
- Performans bilgisini üreten veri kayıt sistemlerinin değerlendirilmesi

Uygulama aşamasında gerçekleştirilen süreçlerden her biri, belirli denetim kriterleriyle ve denetim alanıyla bağlantılısı bulunmaktadır.[85]

---

[83] KUBALI Derya, (1998), **"Performans Denetimi Kavramı İlkeler Metadoloji Uygulamalar"**, Sayıştay Yayınları, Ankara, s: 31.

[84] T.C. Sayıştay Başkanlığı, (2013), **"Performans Bilgisi Denetim Rehberi"** Sayıştay Yayınları, Ankara, s: 4.

4.2.3.3.Raporlama

Denetimin uygulama aşamasından sonra denetim ekibi Taslak Performans Denetimi Raporunu hazırlar.

Taslak Performans Denetimi Raporunda;

- Yönetici özetine,
- Performans denetiminin amaç ve kapsamına,
- Denetim kriterlerine,
- Raporlama gerekliliklerine uyuma,
- Performans bilgisinin içeriğine,
- Veri kayıt sistemlerine ilişkin bulgulara,
- İzleme ve etki değerlendirmesine yönelik bulgulara,
- Bulgularla birlikte kamu idaresine yapılan önerilere yer verilir.[86]

4.2.3.4.İzleme

Denetim sonuçlarının izlenmesi, Sayıştay raporlarının TBMM'de görüşülmesinden sonra; denetim raporlarında belirtilen bulgulara ilişkin önerilerin denetlenen idare tarafından ne ölçüde yerine getirildiğinin değerlendirilmesi amacıyla yapılır.

İzleme aşamasının, denetimi yürüten denetim ekibince yerine getirilmesi esas olmakla birlikte, gerektiğinde farklı denetçilerin de bu faaliyeti yürütmesi mümkün olabilmektedir.[87]

[85] a.g.e. , s: 4-5.
[86] a.g.e. , s: 5.
[87] a.g.e. , s: 32-33.

V.BÖLÜM: BİLGİ TEKNOLOJİLERİNİN KULLANIMI

19. yüzyılın sonlarında birtakım teknolojik gelişmelerle tarım toplumundan sanayi toplumuna geçiş gerçekleşmiştir. 20. yüzyılın ikinci yarısında ise teknolojideki hızlı gelişmeler ve ileri teknolojilerin insan hayatına girmesiyle beraber sanayi toplumundan bilgi toplumuna geçiş gerçekleşmiştir. Günümüzde, her gün yeni bir teknolojik ürün insanların kullanımına sunulmakta, bu ürünler insan hayatını kolaylaştırmaktadır [88]

Günümüzde en faydalı icatların başında şüphesiz ki bilgisayarlar gelmektedir. Bilgisayar teknolojisindeki hızlı gelişme, dev bilgisayarların küçülmesini ve ucuzlamasını sağlarken; sınırlı kullanışından, yaygın kullanıma, ferdi kullanıma kadar uzanan çok farklı imkanlar doğurmuştur.

1990'lı yıllarda bir bilgi ve iletişim aracı olarak kullanılan bilgisayarlar, multimedya sistemlerle, metinlerin yanı sıra görüntü ve seslerle ilgili işlemler yapar hale gelmiştir. Telematik ağlarla kurulan bağlantılar, başka bilgisayarlarla ve veri bankalarıyla iletişimi gerçekleştirmektedir.[89]

Bilgisayar teknolojilerindeki gelişmeler, denetim mesleğini de büyük ölçüde etkilemektedir. Manuel yöntemlerle yapılan denetim çalışmaları, hem işletmelerdeki teknolojiye dayalı muhasebe sistemlerinin denetlenmesi hem de denetim sürecinin etkinliğinin arttırılması konusunda yetersiz kalmaktadır. Bu sebeple denetim süreçlerinde teknolojik araçların kullanılarak otomasyon sağlanması kaçınılmaz olmaktadır. [90]

Eski teknikler ile bir hesap içerisindeki problemlerin tespiti, elle kağıt üzerinde yapılmış pek çok işlemin bir araya getirilmesini, hesaplamalar ve karşılaştırmalar yapılmasını gerektiriyordu ki, bu işlemlerin her birinin farklı ortamlar üzerinde tek tek gerçekleştirilmesi ve insan faktörüyle oluşan hataların giderilmesi çok fazla zaman kaybına neden oluyordu. Bununla birlikte denetim kısıtlı bir süre içerisinde tamamlanması gereken bir faaliyet olduğundan, çalışmalar geliştirilen örnekleme metodolojileri uyarınca seçilen kısıtlı sayıda örnek üzerinden yürütülüyordu.

---

[88] SARIHAN Halime İ. (1998), **"Rekabette Başarının Yolu: Teknoloji Yönetimi",** Desnet Yayınları, İstanbul, s: 17.
[89] VASSEUR Frederic , (1993), "**Geleceğin Medyaları"**, (Çev. Galip Üstün), İletişim Yayınları, Cep Üniversitesi, İstanbul, s: 70.
[90] ERTAŞ Fatih Coşkun, GÜVEN Pelin (2008) **"Bilgi Teknolojilerinin Denetim Sürecine Etkileri"** Mufad Muhasebe Ve Finansman Dergisi, Sayı:37, s: 50

Denetçiler, öncelikle hesaplama faaliyetlerini bilgi sistemlerinin üzerinde geçekleştirmeye başladılar. Bunu takiben veri iletişimi, alınan finansal verilerin karşılaştırılması, gerekli matematiksel ve mantıksal işlemlerin yapılması, örnekleme metodolojilerinin uygulanması, sonuçların raporlanması ve raporların saklanması gibi pek çok temel denetim adımı bilgi sistemleri platformuna geçmiş oldu. Bu durum aynı zamanda "Bilgisayar Destekli Denetim" isimli uzmanlık dalının da oluşmasını sağladı.[91]

5.1 BİLGİSAYAR DESTEKLİ DENETİM TEKNİKLERİ

Bilgisayar destekli denetim teknikleri; denetimi yapılan idarenin muhasebe sistemini, bilgisayar imkânlarını kullanarak denetleme sürecidir. Diğer bir ifadeyle, denetçilerin şahsi üretkenliklerinin denetim fonksiyonlarıyla birlikte artmasını sağlayan bilgisayar tekniklerine "bilgisayar destekli denetim teknikleri" denilmektedir.[92]

Bilgisayar destekli denetim teknikleri (BDDT), denetçinin önceden yaptığı yorucu çalışmaların çoğunu hızlı ve etkili bir şekilde yapmasına olanak sağlayarak denetime ayrılan zaman ve paradan tasarruf edilmesini sağlamıştır. Ayrıca denetim dosyasının doğruluğunu kanıtlamada gerekli test sayısını azaltmış ve daha karmaşık işlemlerin yapılmasına olanak sağlamıştır.[93]

Denetim sürecinde yararlanılabilecek teknolojik araçlardan bazıları aşağıdaki gibi sıralanabilir;[94]

- Elektronik Çalışma Kağıtları: Genel geçici mizanın, ön çizelgelerin ve denetim kanıtlarının kaydedildiği, ve diğer çizelgelerin hazırlandığı yazılımlardır,
- Genelleştirilmiş Denetim Yazılımı: Denetçilerin, müşteri bilgisayarındaki veri dosyalarına erişimine, ilgili verileri seçip almasına, ve toplama ya da karşılaştırma gibi bazı denetim fonksiyonlarını yürütmesine yardımcı olan denetim programıdır. Sisteme entegre denetim modülleri: Bir denetim fonksiyonunu yürütmek için tasarlanmış bir uygulama programının içine yerleştirilen rutin iş programlarıdır.

---

[91] TAMAY Göktürk, (2010**) "Denetimde Yeni Trend: Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri"**, KMMG –GÜNDEM, Risk Yönetimi ve Uyum Hizmetleri Özel Sayısı, Nisan – Haziran, s: 13.

[92] PAMUKÇU Ayşe (2004) "**Muhasebede Bilgisayarlı Denetim Düzeni**" Yayımlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, s: 14

[93] a.g.e. , s:2

[94] GREENSTEİN Marilyn, MCKEE Thomas E (2004) "**Assurance Practitioners' And Educators' Self-Perceived IT Knowledge Level: An Empirical Assessment"** International Journal of Accounting Information Systems, s: 217

- Veri Testi: Bir bilgisayar uygulama-sının programlanmış ya da prosedürle ilgili çalışma şeklini test etmek için, denetçinin gerçekleştirdiği işlemlerdir,
- Kurumsal Kaynak Planlaması: İşletmenin bütün fonksiyonlarını kapsayan bilgi sistemlerinin bulunduğu araçlardır,
- Uzman Sistemler: Karar verme veya bir işle ilgili bilgi ve karar modellerini sağlayan bilgisayar yazılımlarıdır,
- Simülasyon Yazılımları: Müşterinin sistemindeki verilerin denetçinin sistemine girilmesi ve sonuçların karşılaştırılarak bilgilerin güvenirliğinin kontrol edilmesine olanak veren yazılımlardır.

5.2 BİLGİSAYAR DESTEKLİ DENETİM TEKNİKLERİNİN TARİHÇESİ

Bilgisayar destekli denetim teknikleri 1960'lardan günümüze değin sürekli bir şekilde gelişim göstermektedir.

1960'larda ICL1900 gibi ana bilgisayarların ortaya çıkmasıyla çok sayıda bilginin elektronik olarak saklaması mümkün hale geldi. Veri girişine/elde edilmesine ilişkin metotlar oluşturuldu. Ayrıca büyük dosyaların hızla incelenmesi de olanaklı hale geldi. Denetim raporlarından, bir dosyanın güvenilirliğinin kanıtlanmasında yararlanılmaya başlandı. Ayrıca endeksleme, toplam alma ve istisnaî raporlama gibi verilerin basit şekilde incelenmesi/belli amaçlar için kullanılması da olanaklı hale geldi.

Veri transferinin gelişmesiyle bu uygulamalar daha fazla yaygınlaştı. Denetlenen kuruluşun verilerini uzaktan inceleme olanağı doğdu. Veri saklama manyetik teypler, disketler (floppy), bir modem bağlantısı yoluyla ana bilgisayarda incelenmesi gereken verilerden yararlanarak inceleme/örnekleme uygulamaları sürdürülebildi.

1980'lerde, masa başı kişisel bilgisayarların ortaya çıkması, muhasebe amaçlı yazılımların gelişmesine imkan sağladı. Muhasebe ile ilgili bütün defterler elektronik olarak tutulabildi ve endeksleme, toplam alma, istisnaî raporlama gibi karmaşık uygulamalar daha kolaylıkla yürütülebildi. MS-DOS gibi işletim sistemlerinden yararlanan kişisel bilgisayarların uyumluluğu, dosyanın daha kolay transfer edilebilirliğini sağladı ve denetçiler denetim dosyalarına daha kolay erişebildi. Kişisel bilgisayarların hızı ve kapasitesi daha fazla arttığından çok daha fazla sayıda dosya işlenebiliyordu. Dosyaların

sistemden sisteme ve bilgisayardan bilgisayara aktarılabilmesi amacıyla yazılım ve donanım geliştirildi.

Muhasebe yazılımına paralel olarak dosya inceleme yazılımı geliştirildi. 1980'lerin sonunda ACL gibi araçlar kişisel bilgisayardaki dosyaların incelenmesi için geliştirildi. Şirketler de bilgisayar programlama dillerinden yararlanarak daha önceki ana bilgisayar incelemelerine benzeyen inceleme yolları yazmaya başlamışlardı.

Bu eğilim, kişisel bilgisayarların muhasebe ve dosya incelemesine yönelik başlıca araç ulaşabilen Windows programının gelişmesiyle birçok paketi standart hale getirmeyi sürdürdü haline geldiği 1990'lara dek sürdü. Dosya uyumluluğu, çoğu dosya formatına ulaşabilen Windows ve Win95 programlarının gelişmesiyle birçok paketi standart hale getirmeyi sürdürdü[95].

5.3 BİLGİSAYAR ORTAMINDA DENETİM YAKLAŞIMLARI

Yeni bilgi ve teknolojilerindeki ve özellikle de internet alanındaki hızlı gelişmeler, bilginin yayılması, ekonomik ve mali yönetim, ticaret, eğitim ve sağlık dahil olmak üzere hayatın bütün alanlarında bir dönüşüme yol açmıştır.

Bu yeni teknolojiler, köklü araştırmalar ve uygulamaların, programların ve veri tabanlarının geliştirilmesi faaliyetleri ile sistematik bir bağ kurarak, kalkınma için çok önemli bir araç oluşturmaktadır. Yaşam tarzımızı ve örgütsel yönetimin temel ilkelerini yeniden gözden geçirmemizi gerektiren evrensel ve karşılıklı bir bağımlılık yaratmaktadır. Bundan başka, yeni teknolojiler, devletlerin ve daha genel anlamda kamusal hizmetlerin modernize olması için yararlanılabilecek önemli araçlar da sağlamıştır.[96]

Ancak, teknolojide yaşanan bu hızlı değişimin yararları yanında neden olduğu bazı olumsuzluklar da söz konusudur. Bunların başında, önceden yazılı olarak gerçekleştirilen işlemlerin sanal ortama taşındıktan sonra izlenme, kontrol altına alınma ve denetlenmesinin güçleşmesi gelmektedir. Öte yandan, sistemlerin daha karmaşık bir yapıya

[95] A.g.e. , s:28.

[96] CEYLAN F. Betül, KEFİ Faiza, (2005) **"Yeni Bilgi Ve İletişim Teknolojileri Yüksek Denetim Kurumlarının Karşı Karşıya Olduğu Güçlükler Ve Fırsatlar**", Sayıştay Dergisi, Sayı 49, Ankara Sayfa135.

dönüşmesi, işletmelerin bilgi teknolojileriyle ilgili risklerinin türleri ve bunların içerikleri üzerinde olumsuz etkiler doğurmakta, yeni risk faktörleri oluşturmaktadır.

Yaşanan tüm bu gelişmeler, sadece bu sistemlerden elde edilen verilerin değil, aynı zamanda bu verileri üreten sistemlerin de önemli olduğunu göstermiştir. Dolayısıyla, işlemlerini böyle sanal ortamda gerçekleştirmeye başlayan kuruluşların denetiminde elde edilen verilerin daha da anlamlı olabilmesi için bu verileri oluşturan bilgisayar sistemlerinin ve bu sistemler üzerindeki işlem ve uygulamaların düzgün ve güvenilir bir şekilde çalışması gerekmektedir.

Denetim mesleği ve denetim uygulamaları, teknolojik gelişmelere paralel olarak birçok değişikliğe uğramış, günümüzde geldiği noktaya kadar da pek çok evreler geçirmiştir. Özellikle, yirminci yüzyılda yatırımcıların bilgilendirilmesi ve toplum-kamu çıkarlarının korunması açısından denetim mesleği ve uygulamaları ile ilgili olarak standartların oluşturulması ve yasal düzenlemelere gidilmesi söz konusu olmuştur. Bu durumda, oluşturulacak standartlarla yapılacak yasal düzenlemelerde bilgi teknolojilerindeki yeniliklere yer verilmesi ve kuruluşların denetimleri sırasında bilgi teknolojileri ortamlarının dikkate alınması da zorunluluk haline gelmiştir.[97]

Bu nedenle, iç ve dış denetçilerin sadece geleneksel denetim usullerini kullanarak, yüklenmiş oldukları görevleri hakkıyla yerine getirmelerini beklemek mümkün değildir. Yeni teknolojik gelişmeler doğrultusunda iç ve dış denetçiler kendilerinden beklenen denetim hizmetlerini en iyi şekilde yerine getirmek için bilgisayarlı denetim tekniklerinden faydalanması denetim çalışmalarında kaliteyi sağlayarak denetimin sonucuna olan güveni artıracaktır.

Denetlenen idarelerin elektronik bilgi ortamlarının denetiminde temel iki yaklaşım mevcuttur. Bunlar; bilgisayar çevresinden denetim (auditing around the computer) ve bilgisayar içinden denetim (auditing through the computer) yaklaşımlarıdır. Bu yaklaşımlar ile ilgili örnekler aşağıdaki Tablo 4'te görülmektedir

.

[97] ÖZBİLGİN İzzet Gökhan, (2003), **"Bilgi Teknolojileri Denetimi Ve Uluslararası Standartlar"**, Sayıştay Dergisi, sayı 49, Ankara s: 123-124.

Tablo 2: Bilgisayar Çevresinden Denetim ve Bilgisayar İçinden Denetim İle İlgili Örnekler

İç kontrol	Bilgisayar çevresinden denetim	Bilgisayar içinden denetim
Vadeli satışlarda kredi onayının verilmesi.	Satışlar içinden ilgili bir örnek grubu seçilmesi. Kredi müdürünün satışları onayladığını gösteren parafı görmek için örnek grubundaki her müşteriye ait satış emrinin elde edilmesi.	Müşterinin kullandığı yazılımın bir kopyasının ve kredi limitleri ile ilgili ana dosyanın elde edilmesi. Veri testi yaklaşımını uygulayarak satış işlemlerinden bir örnek grubu seçilmesi ve müşterinin kredi limiti üzerindeki vadeli satış işlemlerinin re d edildiğini, kredi limiti altındaki işlemlerin kabul edildiğinin doğrulanması.
Maaş ödemelerinin sadece mevcut çalışanlara yapılması.	Maaş ödemeleri yevmiyesinden ödemelerle ilgili örnekler seçilmesi ve seçilen örneklerde ödeme yapılan kişilerin şu anda çalıştıklarının insan kaynakları departmanından doğrulanması.	Geçmişte çalışanların ve şu anda çalışanların kimlik numaralarından oluşan test verisi dosyasının oluşturulması. Bu dosyayı müşterinin yazılımında işleme tabi tutarak sadece şu anda çalışanlara ödeme yapıldığının doğrulanması.
Tediye yevmiyesinde yer alan sütun toplamlarının bilgisayar tarafından otomatik olarak yapılması.	Nakit ödemeleri yevmiyesinin çıktısının alınması ve bilgisayar tarafından yapılan toplamları doğrulamak için her kolonun toplamının alınması.	Nakit ödemeleri yevmiyesinin elektronik bir kopyasının elde edilmesi ve genelleştirilmiş denetim yazılımı kullanılarak toplamların kontrol edilmesi.

Kaynak : Alvin A. Arens, Randol J. Elder , Mark S. Beasley,(2003); **"Auditing and Assurance Services",** 9.baskı, Prentice Hall, New Jersey.s. ?

VI.BÖLÜM: SAYIŞTAY'DA KULLANILAN BİLGİSAYAR DESTEKLİ DENETİM ARAÇLARI

Ülkemizde oluşturulan yeni denetim sistemi ile birlikte; tek dış denetim organı olan Sayıştay Başkanlığı sahip olduğu insan kaynaklarından daha iyi verim almak ve denetimde etkinliği arttırmak amacıyla denetime yönelik olarak yazılım projeleri geliştirmeyi hedeflemektedir.

Bu amaçla iki farklı yazılım projesi üzerinde çalışmalar yoğunlaştırılmıştır. Sayıştay denetçilerinin yönlendirici olarak yer aldığı projeler yakın bir zamanda uygulamaya geçmiştir.

6.1. T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI BİLGİSAYAR DESTEKLİ DENETİM SİSTEMİ YAZILIMI PROJESİ: (SAYDAP)

6.1.1.Projenin Kapsamı

Kamu Kurumları Araştırma ve Geliştirme Projeleri Destekleme Programı kapsamında 2009 yılında çalışılmaya başlayan proje sonucunda 2013 yılı başında Sayıştay'a özgü bir denetim analiz programı (SayDap) geliştirilmesi amaçlanmıştır.

Projeye destek veren ve projeyi bilimsel, mali ve idari yönlerden izleyerek değerlendiren kurum; Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumudur. Projenin yürütülmesinden sorumlu kurumlar ise TÜBİTAK Ulusal Elektronik ve Kriptoloji Araştırma Enstitüsü, Marmara Üniversitesi ve Komtaş Bilgi Yönetimi Danışmanlık A.Ş. dir.

Projeye ilişkin öneri formunda, Denetim sistemi yazılımı projesine ihtiyaç duyulması şu şekilde açıklanmıştır:

Türk kamu mali sisteminde, ilgili kurumların etkinliğinin ve verimliliğinin artırılması ve iyileştirilmesi amacıyla 1995 yılında başlatılan ve finansmanı Dünya Bankası tarafından sağlanan "Kamu Mali Yönetim Projesi" çerçevesinde bir dizi önemli gelişme ve değişim yaşanmıştır. Bu gelişme ve değişimler, Türkiye'nin Avrupa Birliği üyeliği sürecindeki uyum çalışmaları ile birlikte daha da hızlanmıştır.

Bu değişim sürecinin en önemli çıktısı, 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun yerine, kamu mali sisteminde çok önemli değişiklikler getiren 5018 sayılı

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun yürürlüğe girmesidir. 5018 Sayılı Kanun Sayıştay'ın denetim anlayışında, Parlamentoya denetim sonuçlarının raporlanmasında ve denetlenen kurumların sayısında ve kapsamında önemli yenilikler getirmiştir.

5018 Sayılı Kanun, Sayıştay'a dış denetim organı olarak "Düzenlilik Denetimi" ve "Performans Değerlendirmesi" yapma görevi vermiş ve bu denetimlerin "genel kabul görmüş uluslararası denetim standartlarına" göre yürütülmesini öngörmüştür.

Düzenlilik denetimi; kamu idaresi hesapları ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak, mali tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin "Mali Denetimi ve kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin mali işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespitine ilişkin Uygunluk Denetimini kapsamaktadır. 5018 Sayılı Kanun'un getirdiği denetim anlayışı ve Sayıştay'a yüklediği misyon, 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun yüklediği misyondan çok daha kapsayıcıdır ve çağdaş denetim anlayışına daha uygundur.

Yine 5018 Sayılı Kanunla, her yıl Genel Bütçeli kurumlar için TBMM'ne sunulmakta olan Genel Uygunluk Bildirimi Raporu'nun kapsamı, Özel Bütçeli Kurumlar ile Düzenleyici ve Denetleyici Kurumları da içine alacak şekilde genişletilmiştir. Bunun yanında, Sayıştay'a, Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulmak üzere yeni raporlama görevleri de verilmiştir. Bunlar; "Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu", "Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu" ve "Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu"dur.

Söz konusu Kanunun yürürlüğe girmesiyle birlikte, Sayıştay denetiminde olmayan bazı kurumlar da denetim kapsamına alınmıştır. Bu kurumlardan gerek fon büyüklüğü gerekse evrak hacmi bakımından en büyük olanı, Sosyal Güvenlik Kurumudur.

2010 yılında 6085 sayılı Sayıştay Kanun Teklifinin yasalaşmasıyla birlikte, denetim kapsamındaki kurumlara ek olarak Kamu İktisadi Teşebbüsleri, Belediye İktisadi Teşebbüsleri ve diğer bütün kamu fonları da Sayıştay denetimi kapsamına girmiştir.

Sayıştay, mevzuatta ve çevresinde meydana gelen değişmeleri izlemekte ve kendisini çağın gereklerine uydurmak için çalışmalarını sürdürmektedir. 1990'lı yılların başından itibaren denetimde yeni açılımlar oluşturmak üzere birçok çalışma yapılmıştır. Bunlardan en önemlisi, 2005-2007 yılları arasında Sayıştay'ın denetim kapasitesinin

artırılması amacıyla, İngiltere Sayıştay'ı ile gerçekleştirilen Eşleştirme projesidir. Avrupa Birliği fonlarıyla gerçekleştirilen bu proje sayesinde, Mali Denetim, Performans Denetimi, Bilişim Sistemlerinin Denetimi, Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri gibi pek çok alanda önemli kazanımlar elde edilmiştir. Bu proje kapsamında, bilgisayar destekli denetim tekniklerinin yaygınlaştırılması amacıyla ACL programı alınarak denetimde kullanılmaya başlanmıştır.

Bu süreçte Sosyal Güvenlik Kurumu gibi çok büyük işlem hacmi olan, bütün işlemlerini bilişim ortamında yapan ve saklayan, genel bütçeden sonra en büyük kamu fonu kullanan bir kurumun ilk defa Sayıştay denetimine girmesiyle, bilgisayar destekli denetim tekniklerinden yararlanmak bir zorunluluk haline gelmiş ve bu alandaki çalışmalar ivme kazanmıştır.

Denetlenen kurum sayısının fazlalığı ve kurumların işlem hacimlerinin sürekli artması nedeniyle manüel denetimlerde anlamlı sonuçlar ortaya çıkarmak gittikçe zorlaşmakta, kurumlar arasında ya da aynı kurumun farklı yılları arasında karşılaştırmalı incelemeler yapmak, ilişki analizleri kurmak mümkün olmamaktadır.

Günümüzde Sayıştay denetimine tabi bütün kurumlar, önceden elde yapılan işlemlerin hemen hemen tamamını bilişim ortamında hazırlamakta ve saklamaktadır. Kamu kurumlarının büyük çoğunluğu mali işlemlerini say-2000i Sistemini kullanarak yürütmektedirler. Sosyal Güvenlik Kurumu ve mahalli idareler başta olmak üzere bir kısım kamu kurumu da kendi bilişim sistemlerine sahiptir. Kurumların denetime tabi işlemlerinin çok büyük bir kısmı bilişim sistemlerinde bulunmasına rağmen Sayıştay'ın, denetimde bu verilerden yararlanabilme kapasitesi bu konuda bir metodoloji geliştirilemediği için son derece sınırlıdır. Şöyle ki:

Sayıştay'ın elektronik ortamdaki verilerin alınması ile ilgili standart uygulaması yoktur. Yani; hangi kurumdan hangi bilgi-belge-veri hangi periyotlarda, hangi formatta istenecektir?

Sayıştay'a gelen elektronik bilgi ve belge nasıl tasnif edilecektir, güvenilirliği, tutarlılığı, doğruluğu nasıl test edilecektir?

Denetçi, hangi elektronik bilgi-belge ya da veriye hangi prosedürle ulaşacak ve bu verileri hangi iş süreçlerini izleyerek denetleyecektir?

Bu soruları uzatmak mümkündür. Sayıştay'ı ve dış paydaşlarını önemli derecede etkileyeceği muhakkak olan bu soruların yanıtlarını bulma işi ciddi bir araştırma geliştirme faaliyetini gerektirmektedir.

Say2000i sistemi kamu kurum ve kuruluşlarının mali işlemlerini gerçekleştirdikleri otomasyon sistemidir. Sistem içerisinde denetime kaynak olabilecek bazı veriler bulunur. Ancak bu sistemin kendisi denetim amaçlı kullanılmamaktadır. Sistem, kamu kurumlarındaki son kullanıcıların anlık mali işlemleri için tasarlanmıştır. Geliştirilecek bilgisayar destekli denetim yazılımı, SAY2000İ sisteminden kurumla ilgili gerekli verileri çekebilecek kabiliyette olacaktır. SAY2000İ ile etkileşimde olan tek yönü bu olacaktır.

Bu projeye ihtiyaç hissedilmesinin bir nedeni de yakın geleceğe ilişkin objektif öngörülerdir. Elektronik imza yasasının yürürlüğe girmesi ve e-devlet anlayışının yaygınlaşmasıyla bütün kurumlar, kağıtsız sisteme geçmek için ciddi çalışmalar yapmaktadırlar. Kısa süre içinde mali işlemlerin de basılı belge olmaksızın yapılması kaçınılmazdır. Sayıştay, hem güncel denetim ihtiyaçlarını karşılamak hem de bu çok muhtemel gelişmelere hazırlıklı olmak için denetim anlayışını ve denetim altyapısını gerek teknolojik, gerekse metodolojik anlamda uluslararası standartlara uygun olarak geliştirme gayreti içindedir. Bu proje de bu gayretin bir sonucudur.

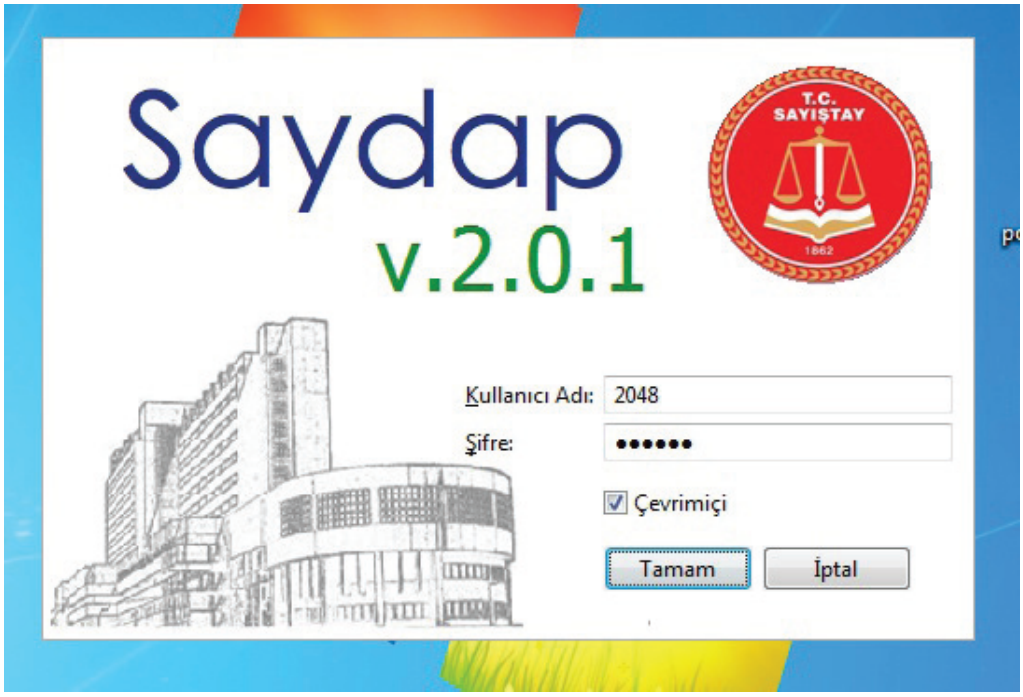
Farklı hesap alanlarındaki ve değişik özeliklerdeki kurumlara ait yaklaşık 7000 muhasebe biriminden elektronik ortamda gelecek olan onlarca farklı türdeki verinin formatlarının, güvenli bir şekilde alınma, tasnif edilme, saklanma, erişim, analiz, yok edilme prosedürlerinin belirlenmesi ve bilişim altyapısı ile araştırma geliştirme sürecinde gerek görülecek diğer hususlar bu proje kapsamında tasarlanacaktır.

6.1.2 Projenin Beklenen Çıktıları

Bu proje sonucunda ortaya çıkacak iki ana çıktı mevcuttur. Birinci çıktı, Bilgisayar Destekli Denetim Ontolojisidir. İkinci çıktı, bilgisayar destekli denetim sistemi yazılımıdır. Bu yazılım tüm denetimlerin bilgisayar ortamında yapılmasını sağlayacaktır.

Şekil 4:

SayDap Giriş Ara Yüzü



Uygulamalı araştırma aşamasında temel yaklaşım denetim ontolojisi ortaya koymak olacaktır. Sayıştay Başkanlığı'nda gerçekleşen denetim süreçleri analiz edilecek, gerçekleştirilecek çalıştaylar ile denetçilerden bilgi alınarak, denetim ontolojisine nihai şekli verilecektir. Çalışmanın, deneysel geliştirme aşamasında karşılık gelen yazılım geliştirme aşamasında denetim verilerinin analiz edilmesi ile ilgili etkin çözümler oluşturulacaktır. Bu aşamada kullanılacak temel yöntemler, istatistiksel veri analiz yöntemleri, nesne-ilişki ve link analizi, bulanık anahtar oluşturma ile veri madenciliği olacaktır. Yazılım geliştirme metodolojisi olarak da daha hızlı, daha kaliteli ve daha az maliyetle kod geliştirmeyi amaçlamış olan çevik geliştirme (Agile Development) ve nesne yönelimli yazılım geliştirme metodları kullanılacaktır.

Gerçekleşecek çalışma ve sonrasında ortaya çıkacak ürün bilgisayar destekli denetim alanında yapılan en kapsamlı projelerden biri olacaktır. Bu proje sonucunda ortaya çıkacak ürün sayesinde Sayıştay Başkanlığı'nca geleneksel yöntemler ile denetlenmesi oldukça güç olan verileri daha verimli ve kapsamlı bir şekilde, daha kısa sürede ve daha az iş gücü harcayarak denetleyebilecektir. Denetimlerin kalitesinin ve hızının artması kamu

kurum ve kuruluşlarında ortaya çıkabilecek problemlerin önlenmesine ve anında müdahale edilmesine de olanak sağlayacaktır. Böylelikle, kamu kurumlarında gerçekleşebilecek suistimaller ya da kanuni olmayan uygulamalar tespit edilebilecek aynı zamanda sistemin etkinliği suistimalleri önleme konusunda önemli bir caydırıcı etki oluşturacaktır.

Proje kapsamında belirtilen yazılım faaliyetleri süresince ve sonucunda aşağıda görülen çıktılara ulaşılacaktır:

1. Yazılım Genel Tasarım Dokümanı

    i.İhtiyaç ve Spesifikasyonlar Dokümanı,

    ii.UML Durum Grafiği Diyagramı,

        1. UML Kullanıcı Hikayeleri Çizelgesi,
        2. UML Ağ Topolojisi ve Genel Sistem Mimarisi Çizelgesi,
        3. UML Durum Çizelgeleri,
        4. UML Sekans Çizelgeleri,
        5. UML Sınıf Çizelgeleri,

2. Yazılım Yönetici, İstemci ve Teknik Yönetici Kullanım Kılavuzları
3. Bilgisayar Destekli Denetim Sistemi Yazılımı;

    i. Kurumlar İçin Denetim Veri Erişi Yazılımı,

    ii. Enteraktif Denetim Sistemi Yazılımı,

    iii. Merkezi Sistem Veri Analiz ve Yönetim Yazılımı.

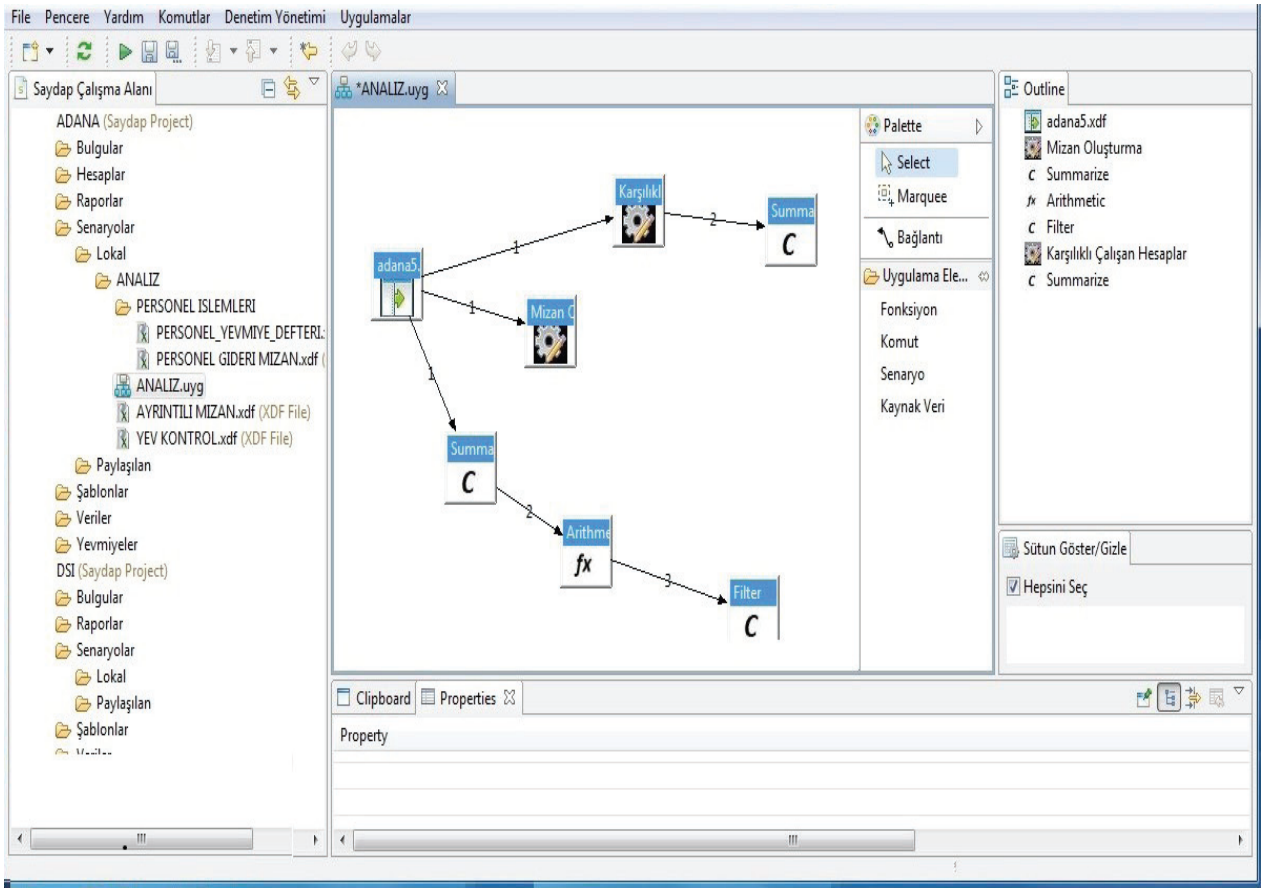
Ürünün kendisi olan "Bilgisayar Destekli Denetim Sistemi Yazılımı" denetime tabi kurumlar, denetçiler ve sistem yöneticileri tarafından kullanılacak yazılım bütünüdür.

Üç modül halinde incelenebilecek yazılımın birinci modülü olan "Kurumlar İçin Denetim Veri Erişim Yazılımı" denetime tabi kurumların verilerini uygun formatta şifreli ve elektronik imzalı olarak Sayıştay'a iletebilme olanağı sağlar.

İkinci yazılım olan "Enteraktif Denetim Sistemi Yazılımı" Sayıştay denetçilerinin merkezde toplanan veri üzerinde incelemeler yapacağı, denetim analizlerini gerçekleştireceği, varlıklar arasındaki gizli ilintileri ve örüntüleri tespit edebileceği, veri madenciliği ve iş zekası teknikleri ile sahtekarlık, anomali vb. senaryoları ortaya çıkarabileceği etkileşimli, oldukça becerikli bir ara yüzdür.

Tablo 3:

SayDap İşlem Ara yüzü



Üçüncü yazılım olan "Merkezi Sistem Veri Analiz ve Yönetim Yazılımı" denetçilerin hangi kurumlarda yetkili kılınacağı, hangi bilgileri görebileceği gibi yetki bazlı kontrollerin belirleneceği, çok başarılı denetim senaryolarının bir takvime bağlanıp

sürekli hale getirileceği ve diğer yönetsel parçalı işlevlerin bünyesinde toplanacağı bir yazılımdır.

6.1.3.Projenin Beklenen Hedefleri

Projede önerilen çalışmanın kuruma ve Türkiye'ye; katma değer, verimlilik, rekabet gücü, sosyal refah vb. açılardan yapması beklenen katkılar;

- Projenin en önemli amacı Sayıştay'ın kamudaki bütün kurumların daha etkin ve daha sık denetlenerek kamuda etkin bir bilgisayar destekli denetim sisteminin kurulması ve sürekli denetimin sağlanmasıdır. Bu çalışmanın en önemli çıktısı ise Türkiye'deki kamu kuruluşlarındaki yolsuzlukların, verimsizliklerin, hataların v.b. minimum seviyeye düşmesidir,
- Sayıştay Başkanlığı personel yetersizliği nedeniyle denetim kapsamında yer alan kurumları her yıl bir bölümünü denetleyebilmektedir. Proje çıktılarının uygulanmasıyla sağlanacak verimlilik artışı sayesinde, çok daha fazla kurum daha etkin olarak denetlenecektir.

6.2. DENETİM YÖNETİMİ YAZILIMI

Sayıştay Başkanlığı tarafından kullanılan yazılım araçlarından diğeri ise SayCap programıdır. Sayıştay Başkanlığınca yürütülen bir proje kapsamında future.com firmasının ürünü olan CAP yazılımının iç denetçiler için uyarlanmış versiyonu olan In-CAP programı üzerinde değişiklikler yapılarak programı tasarlanmıştır.

SayCap denetim süreçlerinin tamamının elektronik ortamda takip edilmesine, çalışma kağıtları, raporlar gibi dokümanların bilgisayar ortamında hazırlanmasına olanak tanıyan bir denetim destek sistemidir.

Bu program sayesinde denetçilerin bütün çalışmaları elektronik ortama aktarılarak, iş bölümü ve iş takibinin elektronik olarak yapılması, ekip çalışanları arasında iletişimin artırılması mümkün olacaktır.

SayCap programı, kamu idarelerinin denetiminde kullanılacak metot ve yöntemlerin açıklandığı Düzenlilik Denetimi Rehberinde yer alan bütün süreçleri içerecek şekilde tasarlanan denetimi yönetilmesini sağlayan bir yazılımdır.[98]

6.2.1.Denetim Yönetim Sistemi Nedir?

Denetim yönetim sistemleri, denetimlerin elektronik ortamda ve kağıt kullanılmaksızın planlanması, yönetilmesi, dokümante edilmesi, indekslenmesi, ilişkilendirilmesi, gözden geçirilmesi, raporlanması ve kaydedilmesi için geliştirilmiş olan bir sistemdir.

Denetim yönetim sistemlerine;

- Denetimlerin verimlilik ve etkililiğini artırmak ve geliştirmek,
- Bilgiyi yönetmek ve kullanmak,
- Katma değer sağlamayan faaliyetleri azaltmak veya ortadan kaldırmak,
- Sonuçları geliştirmek,
- Bilgi paylaşımı,
- Standardizasyon,
- Yaklaşımlarda tutarlılık sağlamak,
- Denetimlerin zamanında yürütülmesi ve raporlanmasını sağlamak amacıyla ihtiyaç duyulmaktadır.[99]

6.2.2.Denetim Yönetim Sistemi Olarak Kullanılan Programlar

Sayıştay Başkanlığınca denetim yönetimi yazılımı seçim aşamasında mevcut bilgisayar programları araştırılmıştır. Bu yazılımlar yerli ve yabancı birçok özel veya kamu denetim kurumunda kullanılmaktadır. Bu yazılımlar arasında ön plana çıkan yazılımlar şunlardır:

- Teammate
- AutoAudit

[98] T.C. Sayıştay Başkanlığı, (2012) **"SAY-CAP Denetim Yönetimi El Kitabı",** Sayıştay Yayınları, Ankara, s:1.

[99] **a.g.e.** s2.

- MK Insight
- MS SharePoint
- CAP

Denetim Yönetim Sistemi Projesinin başlangıcında yukarıda belirtilen denetim yazılımları incelenmiş ve CAP yazılımının iç denetçiler için uyarlanmış versiyonu olan In-CAP programı üzerinde karar kılınmıştır. Bu çerçevede, In-CAP'in doğrudan kullanılmasının ihtiyaçları tam anlamıyla karşılamayacağı gerçeğinden hareketle, bunun değiştirilmek ve geliştirilmek suretiyle Sayıştay denetimlerine uygun bir şekle dönüştürülmesi için çalışmalar yapılmıştır.

In-CAP programının seçilmesinin nedenleri:

- Denetimin tüm aşamalarını otomasyona geçirme imkanı olması,
- Sayıştay'ın süreçlerine uygun ve ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde olması,
- Uyarlanabilir ve esnek olması,
- Yerli program olması,
- Üretici firma ile iletişim ve çalışma avantajlarının olması, Önemli maliyet avantajları sağlamasıdır.[100]

6.2.3.Denetim Yönetim Sisteminin Avantajları

SayCap programının kuruma sağlayacağı katkılar şu şekilde sıralanabilir;

1. Programda uygulanacak prosedürleri bütünsel olarak görme imkanı olması sebebiyle ekip içinde yapılacak iş bölümünün daha adaletli olacağı düşünülmektedir,
2. Denetimler sonucunda genel raporlamalar yapmak, denetim sonuçlarına ilişkin net bilgiler sunmak suretiyle bunların analiz edilmesi imkanını sağlayacak ve yapılacak denetimlere genel planlamadan başlamak üzere nitelik kazandıracaktır,
3. Denetimlerde kullanılacak temel düzeyde prosedürler programda bulunmaktadır. Her kurumda uygulanabilecek prosedür seti denetimlerin kalitesini arttıracaktır,
4. Sistem yönetimin ihtiyaç duyduğu tabloları kendiliğinden hazırlamaktadır.[101]
5. Kurum hafızası sistem sayesinde kendiliğinden oluşacaktır,

[100] a.g.e. s3.
[101] a.g.e. s5.

6. Grup başkanı, ekip başkanı, ekip üyesi arasında etkin bir koordinasyon sistemi kurulmaktadır.

6.3. SAYCAP PROGRAMININ KULLANIMI

SayCap programının açılış ara yüzü sekiz sekmeden oluşmaktadır. Programın her bir sekmesi farklı bir amaca yöneliktir. Bu sekmeler denetimlerin makro planlamasından, denetim planlamasına, uygulamasına, raporlandırılmasına, izlenmesine ve bu denetimlerin uluslararası denetim standartları açısından değerlendirilmesi ve Sayıştay yönetiminin ihtiyaç duyduğu yönetsel bilgileri üretme fonksiyonlarını içerir.

Tablo 4

SayCap Giriş Ara Yüzü



Program açılışında ekrana gelen ilk ara yüzde yer alan sekmeler şu şekildedir:

1-Genel Planlama

2-Grup Planlaması

3-Planlama

4-Uygulama

5-Raporlama

6-Kalite Kontrol Ve İzleme

7- Yönetim Araçları

8- Denetim Kaynakları

Tablo 5:

SayCap Kullanıcı Girişi I



Programın ilk ara yüzünde kullanıcılar, belirtilen sekmelerin tamamını kullanamazlar Sadece yetkilendirildikleri bölüme giriş yapar ve işlem tesis eder. Bu nedenle denetim göreviyle görevlendirilmiş denetçi tarafından programın sekmeleri şu şekilde görünmektedir.

Programın denetimde görevli personelin yetkilendirildiği bölümler;

1-Grup Planlaması

2-Planlama

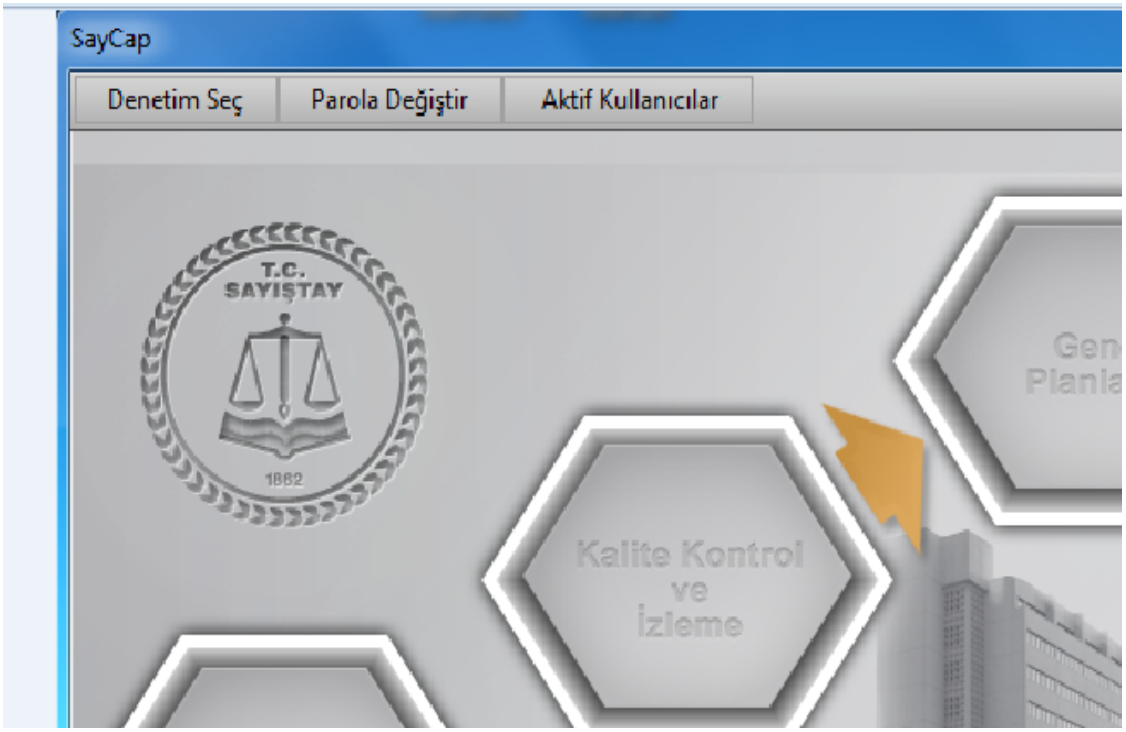
3-Uygulama

4-Raporlama

Ana ekranın üst kısmında yer alan Denetim Seç sekmesinde ilgili yılda görevlendirilen denetimlerden biri seçilerek o denetime ilişkin olarak çalışma yapılması amaçlanmıştır.

Tablo 6:

SayCap Kullanıcı Girişi II



Denetim seç sekmesinde ilgili yılı ait işlem yapılacak denetim seçilir. Denetçiye o yıl için verilen birden fazla denetim görevi bulunabilir. Programda yer alan bölümlerin fonksiyonlarını genel olarak şu şekilde ifade edilebilir;

6.3.1.Genel Planlama

Bu bölümde Sayıştay Başkanlığı tarafından gerçekleştirilecek denetimlerin kısa orta ve uzun vadeli olarak planlaması yapılır. Ayrıca Başkanlıkça görevlendirilecek

Denetim Destek Grubunca denetim kapsamında bulunan tüm kurumların listesi kuruma ait bilgiler ile birlikte bu bölümde tutulur.

Sayıştay denetimi kapsamındaki tüm idarelerin bir listesi tutulacak ve geliştirilen risk metodolojisi kullanılarak denetim açısından kurumların risk değerlendirmesi yapılacaktır. Yapılan risk değerlendirmesi denetim programlarının hazırlanmasında yol gösterici olacaktır.[102].

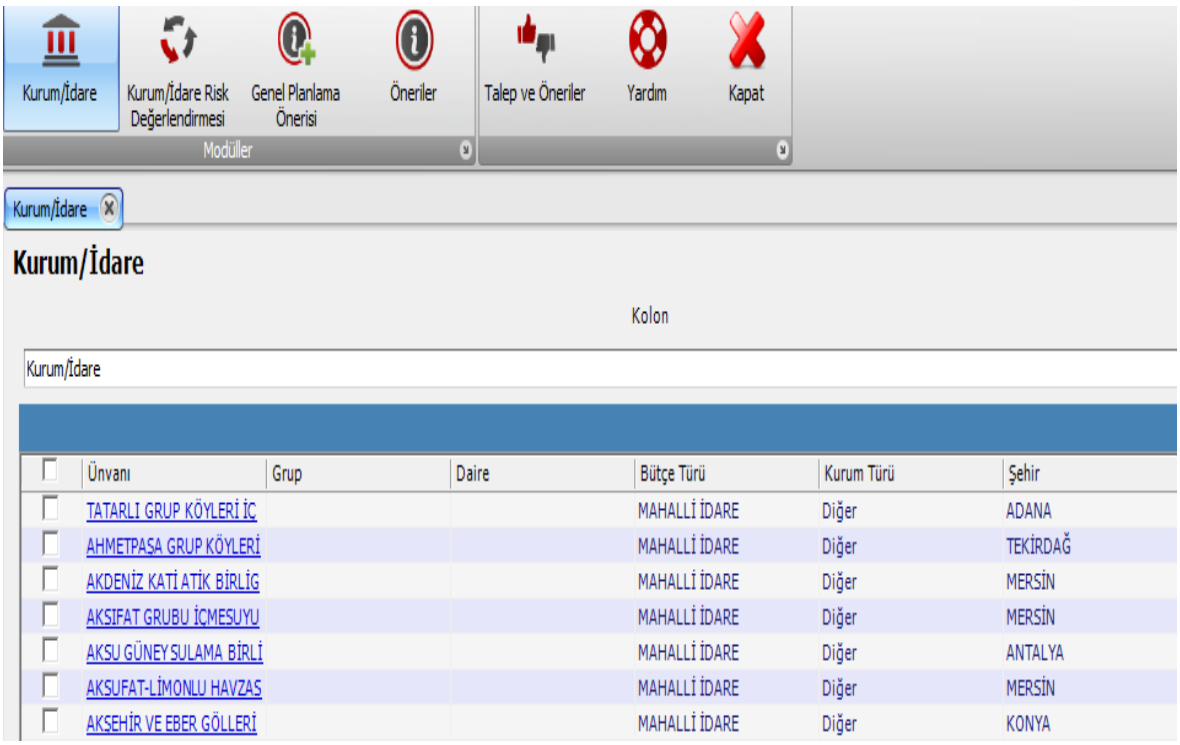
Bu sayede Sayıştay'ın ilgili yılda yapacağı denetimlerde hangi kurumların seçileceği sistematik bir sürece bağlanacak konuyla ilgili spekülasyonların önüne geçilmiş olunacaktır.

Genel planlama bölümünde ifade edilen işlemler 3 modülden gerçekleştirilir. Bu modüller ve içerdikleri fonksiyonlar şu şekildedir:

6.3.1.1.Kurum İdare Modülü

Bu kısım denetim kapsamından bulunan bütün idarelerin kayıtlarının tutulduğu bölümdür. Sayıştay denetimi kapsamında bulunan idareler tanıtıcı bilgileriyle birlikte programa kaydedilir.

Tablo 7:



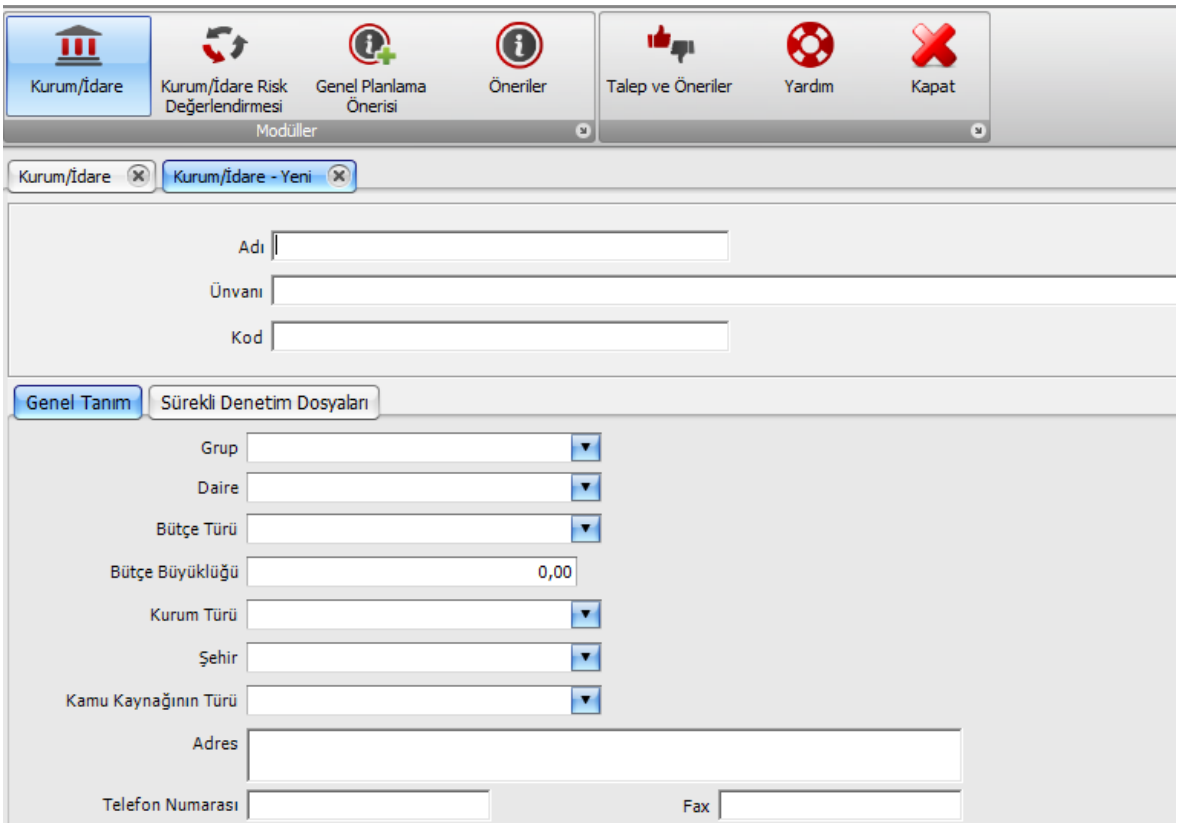
SayCap Genel Planlama I

[102] a.g.e. s10.

Yeni bir kurumun denetim kapsamına dahil olması veya bir kurumun denetim kapsamından çıkarılması bu bölümde gerçekleştirilir. Kapsama alınan bir kurumun sisteme tanıtılması aşağıdaki modülde gerçekleştirilir.

Tablo 8:

SayCap Genel Planlama II



Yukarıdaki modülde yer alan Kurum Adı, Ünvanı, Bütçe Türü, Bütçe Büyüklüğü, Kurum Türü şehir vs. gibi bilgiler programa girildiğinde denetim kapsamına yer almak üzere programda yeni bir idare dahil edilmiş olur.

6.3.1.2.Kurum İdare-Risk Değerlendirilmesi

Denetim kütüğünde bulunan her bir kurumun risk değerlendirmesinin gerçekleştirildiği bölümdür. Bu bölümde kurumlar için hazırlanmış soru setleri vardır. Bu soru setleri her biri kuruma uygulanarak kurumların risk yüzdeleri bulunur. Risk yüzdeleri yüksek olan kurumların yıl içinde öncelikli olarak incelenmesi önerilir. Bu değerlendirmeler sonucunda denetim programlarının hazırlanır. Denetim programlarında,

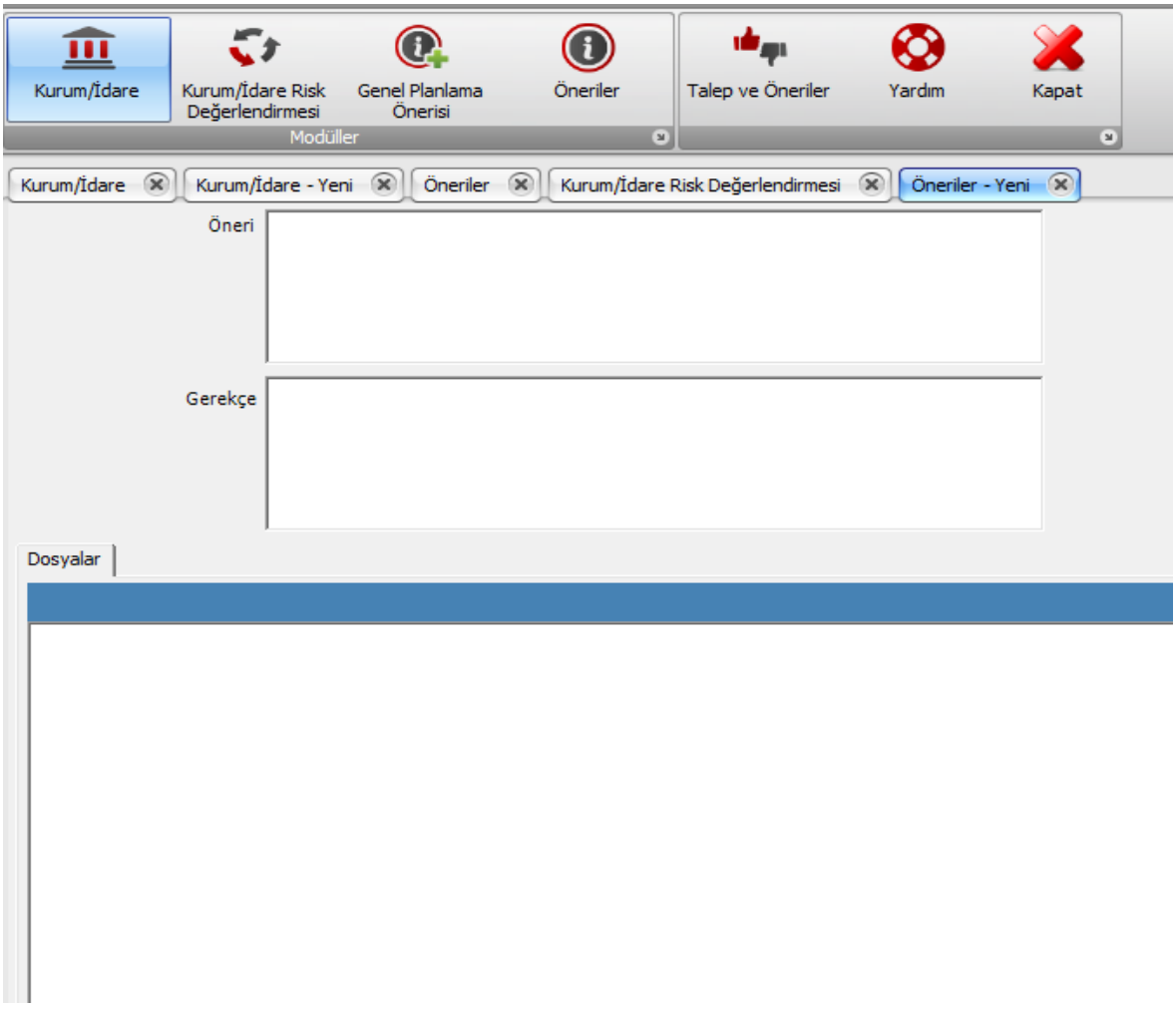
Sayıştayın denetim kapasitesine bağlı olarak bazı kurum ve kuruluşlar her yıl denetlenebilirken bazıları ise 3-5 yıllık periyotlar çerçevesinde denetlenmektedir.103

6.3.1.3.Genel Planlama Önerisi

Bu bölüm kurumlarla ilgili olarak risk değerlendirmelerinde yer alan soru setlerinde belirtilmeyen hususiyetlere sahip olan kurumların öncelikli olarak incelenmesi için öneri hazırlanma bölümüdür. Bir kurum farklı hususiyetleri sebebiyle risk değerlendirmesi düşük çıkmasına rağmen ilgili yılda incelenmesi için önerilmesi mümkündür.

Tablo 9:

SayCap Genel Planlama III



Yukarıdaki modülde yer alan öneri ve gerekçe kısımları doldurularak bir kurumun risk değerlendirmesi dışında ilgili yılda denetim kapsamına alınması önerilebilir.

[103] a.g.e. s11.

6.3.2.Grup Planlaması

Grup planlaması bölümü denetim kaynağı ile denetlenmesi hedeflenen kurumlar arasındaki zaman planlamasının yapıldığı bölümdür. Bu bölümde grup başkanları sahip olduğu insan kaynağına göre idarelerin risk yüzdelerini göz önünde bulundurarak denetlenecek kurumları tespit eder ve Başkanlığa önerir. Bu bölümün ikinci bir fonksiyonu ise grup başkanınca denetim ekiplerini belirlenmesidir. Denetlenecek idarelerin her biri için ekip başkanı ve yeteri kadar ekip üyesi denetçi görevlendirilir.

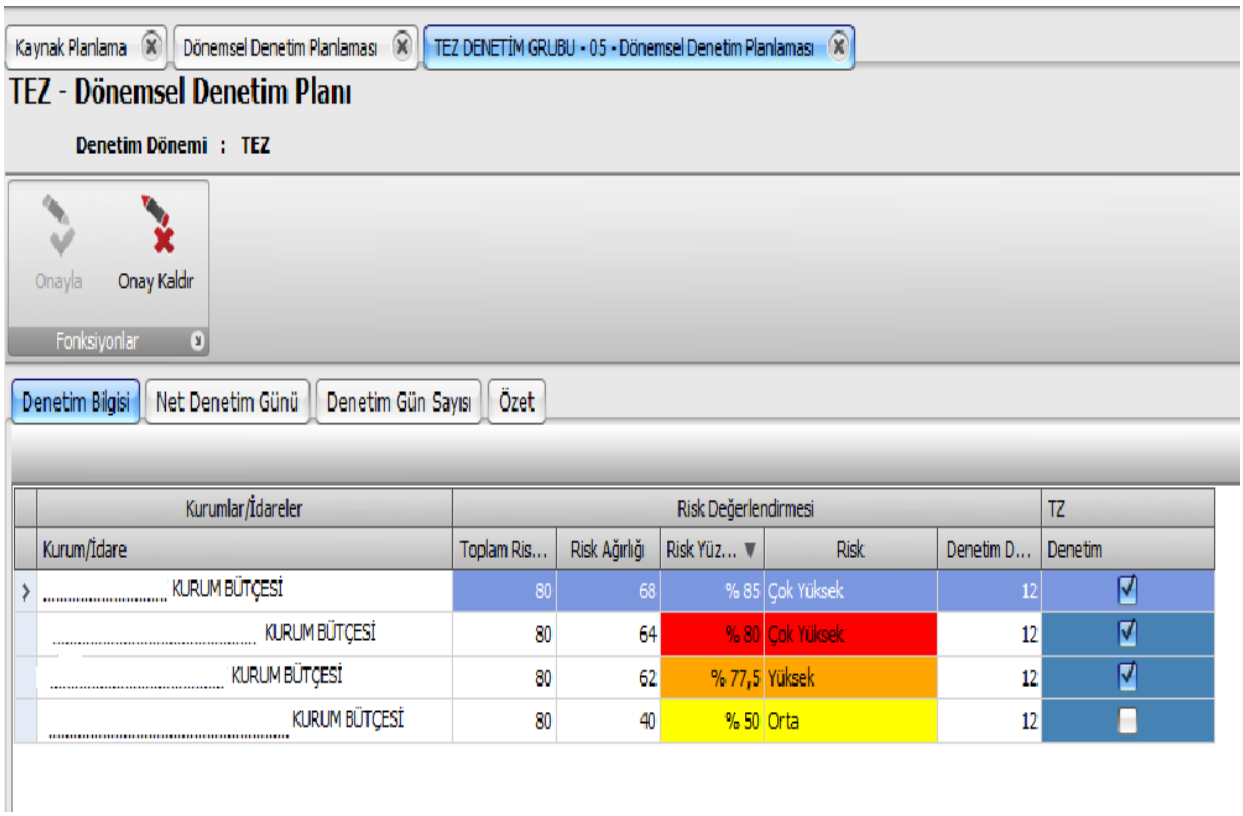
Grup planlaması bölümünde ifade edilen işlemler 3 modülde gerçekleştirilir. Bu modüller ve içerdikleri fonksiyonlar şu şekildedir:

6.3.2.1.Dönemsel Denetim Planlaması

Dönemsel denetim planlaması modülünde ilgili grupta yer alan kurumların risk yüzdeleri ile grubun sahip olduğu insan kaynağı bulunmaktadır. İlk olarak risk yüzdeleri göz önünde bulundurularak denetlenecek kurum tercihleri yapılır.

Tablo 10:

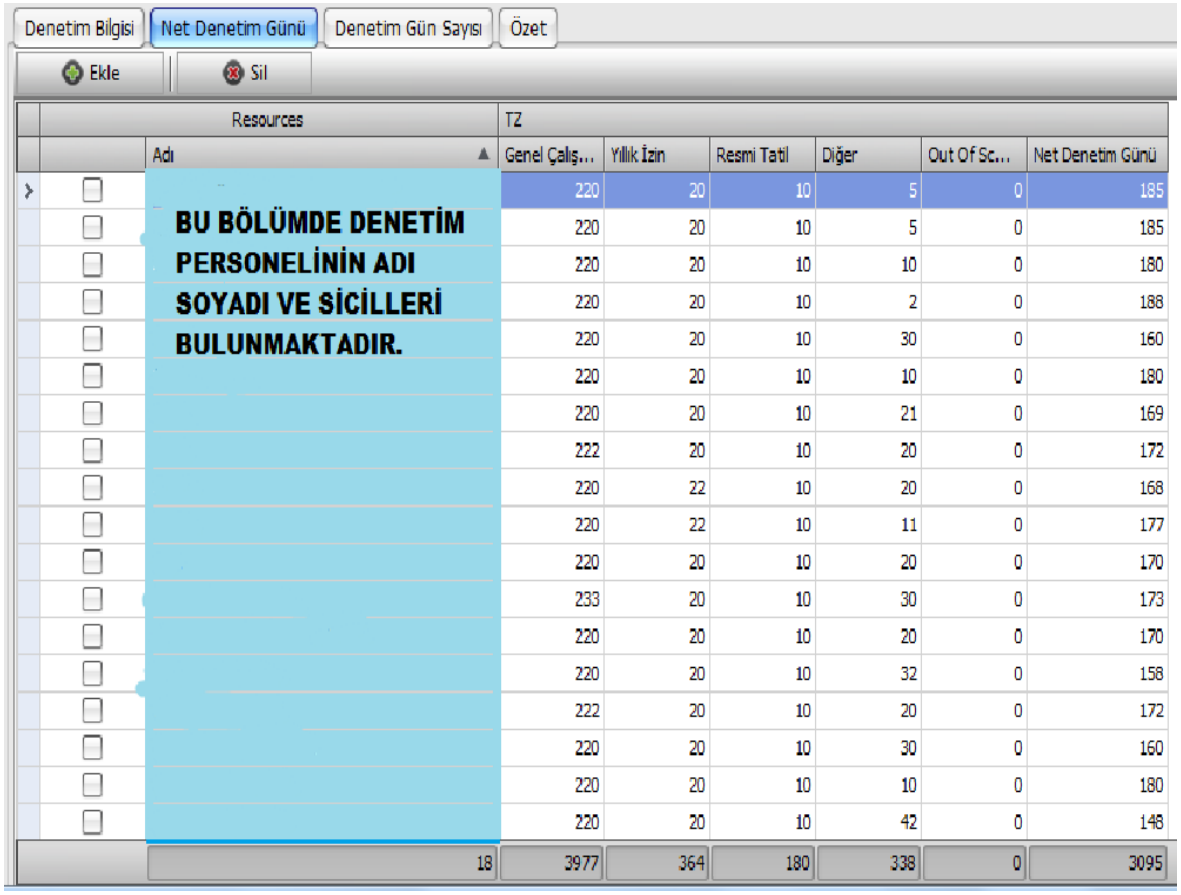
SayCap Dönemsel Denetim Planı I



Üstteki tabloda görüldüğü üzere denetim bilgisi bölümünde ilk üç kurum risk yüzdeleri yüksek olduğundan denetim kapsamına alınmıştır. 4. sırada olan kurum ise denetim risk değerlendirmesinde risk yüzdesinin düşük olması sebebiyle denetime alınmamıştır.

Tablo 11:

SayCap Dönemsel Denetim Planı II

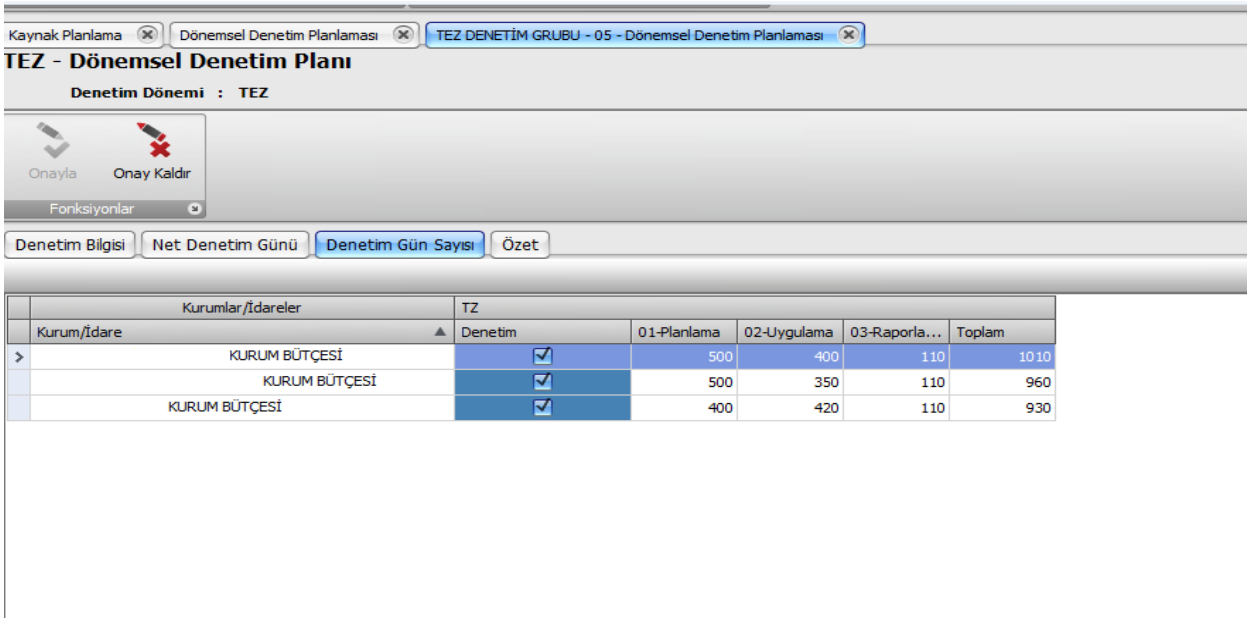


Üstteki tabloda denetimde yer alacak denetim personelinin çalışma günleri hesaplanır. Tabloda görüldüğü üzere denetim grubunun sahip olduğu net denetim günü 3095 tir.

Bir sonraki aşamada ise denetlenecek kurumlar için gerekli duyulan insan kaynağı hesaplanacaktır.

Tablo 12:

SayCap Dönemsel Denetim Planı III

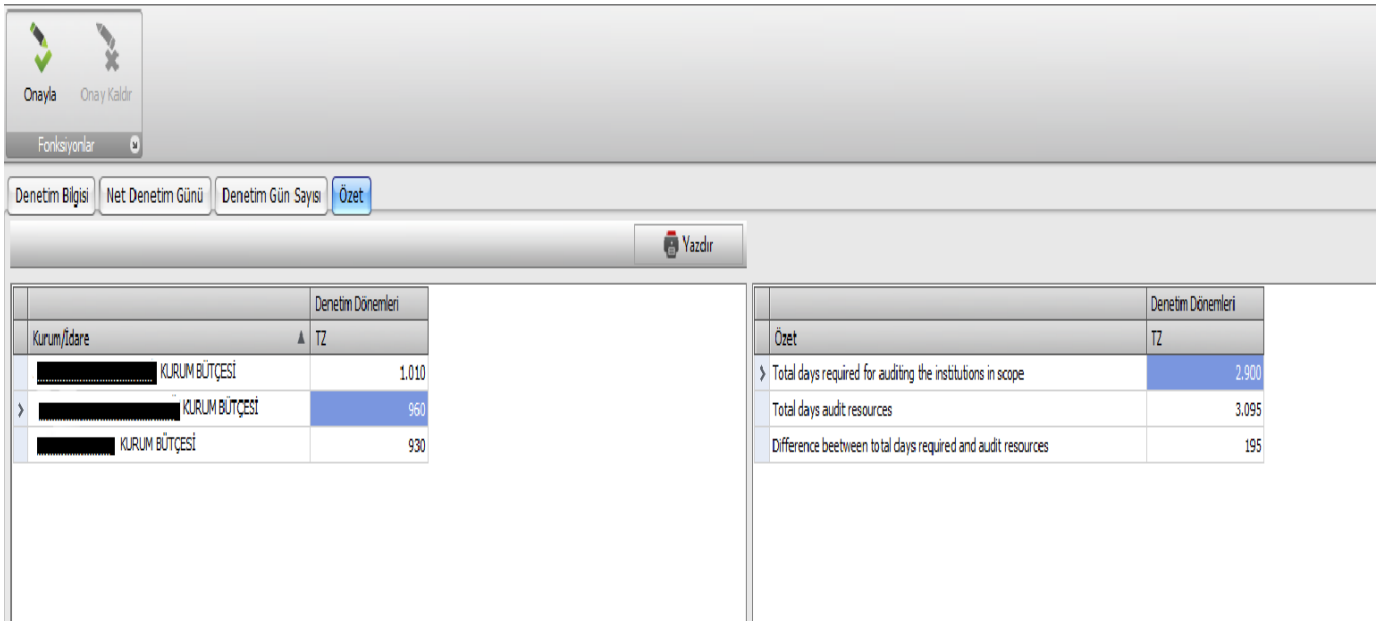


Kurumlar/İdareler	TZ				
Kurum/İdare	Denetim	01-Planlama	02-Uygulama	03-Raporla...	Toplam
KURUM BÜTÇESİ	☑	500	400	110	1010
KURUM BÜTÇESİ	☑	500	350	110	960
KURUM BÜTÇESİ	☑	400	420	110	930

Yukarıdaki tabloda görüldüğü üzere denetlenecek kurumlar için 1010, 960 ve 930 olmak üzere toplam 2900 güne ihtiyaç duyulmaktadır. Grup başkanının denetimleri gerçekleştirebilmesi için minimum 2900 adam/gün insan kaynağı bulunmalıdır.

Tablo 13:

SayCap Dönemsel Denetim Planı IV



	Denetim Dönemleri
Kurum/İdare	TZ
[redacted] KURUM BÜTÇESİ	1.010
[redacted] KURUM BÜTÇESİ	960
[redacted] KURUM BÜTÇESİ	930

	Denetim Dönemleri
Özet	TZ
Total days required for auditing the institutions in scope	2.900
Total days audit resources	3.095
Difference beetween total days required and audit resources	195

Denetim için ihtiyaç duyulan süre ile grubun elinde bulunan toplam denetim gün sayısı kıyaslanır. Bu kıyaslama ile bir yıl denetim programı revize edilebilir.

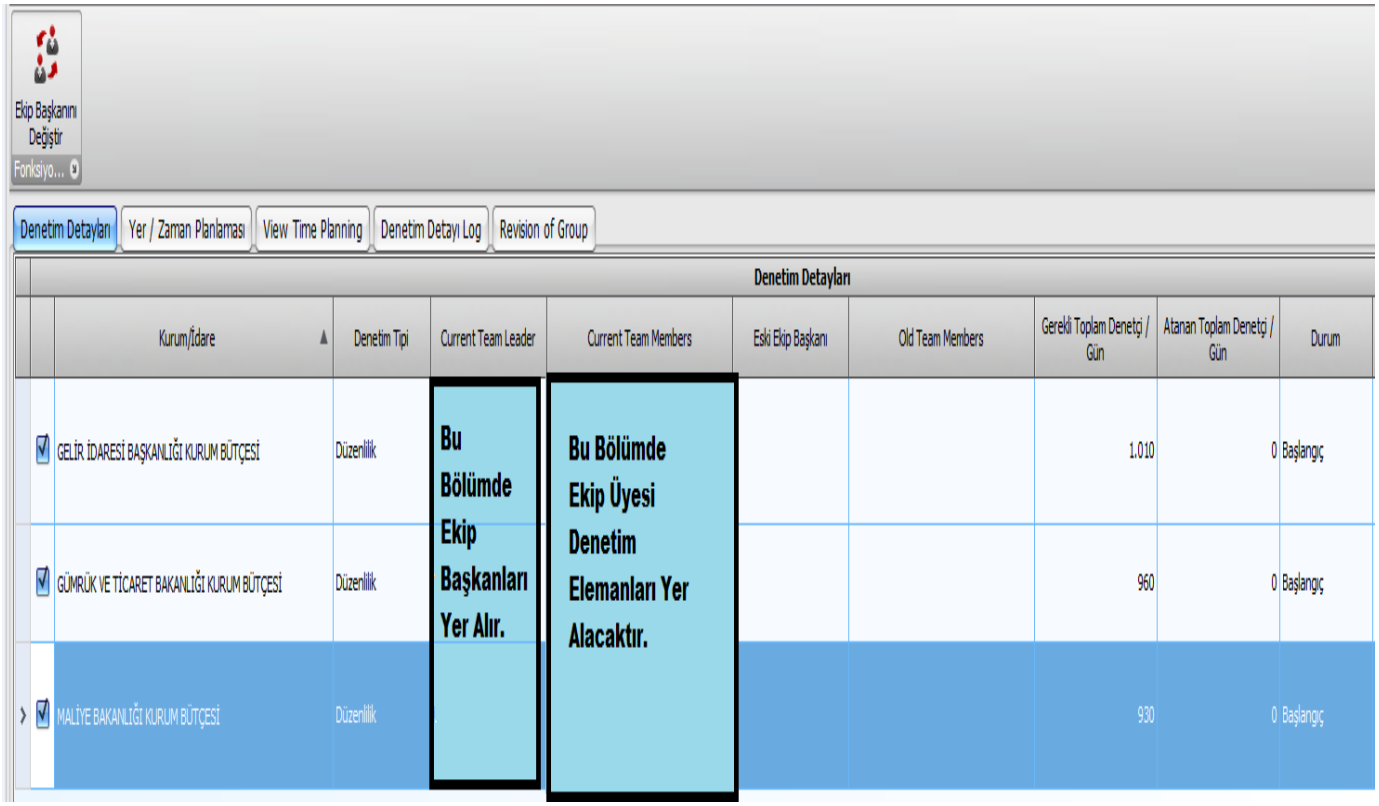
Tablonun sol tarafında kurumlar için gerekli gün süreleri sağ tarafında ise gerekli olan gün süreleri ile denetim grubunun sahip olduğu denetim kapasitesinin kıyaslaması görülmektedir. Grubun hedeflediği denetim için gereken gün 2900 iken denetim kaynağı 3095 gün olarak görülmektedir. Sonuç olarak fazladan 195 insan/gün kaynağa sahip olunduğu görülmektedir.

6.3.2.2.Kaynak Planlama

Bu modülde her bir kurumu denetleyecek denetim ekibi ve ekip başkanı belirlenir. Ayrıca ekibin yerinde ve merkezde denetimine ilişkin olarak zaman planlaması yapılır.

Tablo 14:

SayCap Kaynak Planlama



Yukarıda yer alan bölümde ekip başkanları ve ekip üyeleri seçilerek denetim başlatılır. Bu aşamadan sonra Sayıştayda denetimde görevli her bir personel kullanıcı adları ve şifreleri ile sisteme giriş yaptıklarında kendilerine atanmış bir denetim görevinin

olduğunu görecektir. SayCap'in şimdiye kadar olan kısmı sistemin makro planlamasıydı. Bu aşamadan sonraki planlama uygulama raporlama bölümleri ise denetim görevleri ile ilgili faaliyetlerdir.

6.3.3.Planlama

Bu bölüm denetimin ilk aşamasıdır. Daha önce düzenlilik denetim sürecinde anlatıldığı üzere ekiplerce kurum tanıma faaliyetlerini, risk değerlendirmesini, kontrol testlerini ve denetim programlarının yazılması bu bölümde gerçekleştirilir.

Planlama aşamasından şu modüller yer almaktadır.

1- Kurum Tanıma Planlaması,
2- Kurum Tanıma Saha Çalışması,
3- Hesap Alanları Ve Önemliliğin Belirlenmesi,
4- Risk Değerlendirilmesi,
5- Kontrol Testleri,
6- Planlama Çalışmalarının Değerlendirilmesi,
7- Denetim Planı,
8- Denetim Programı.

Tablo 15:

SayCap Planlama



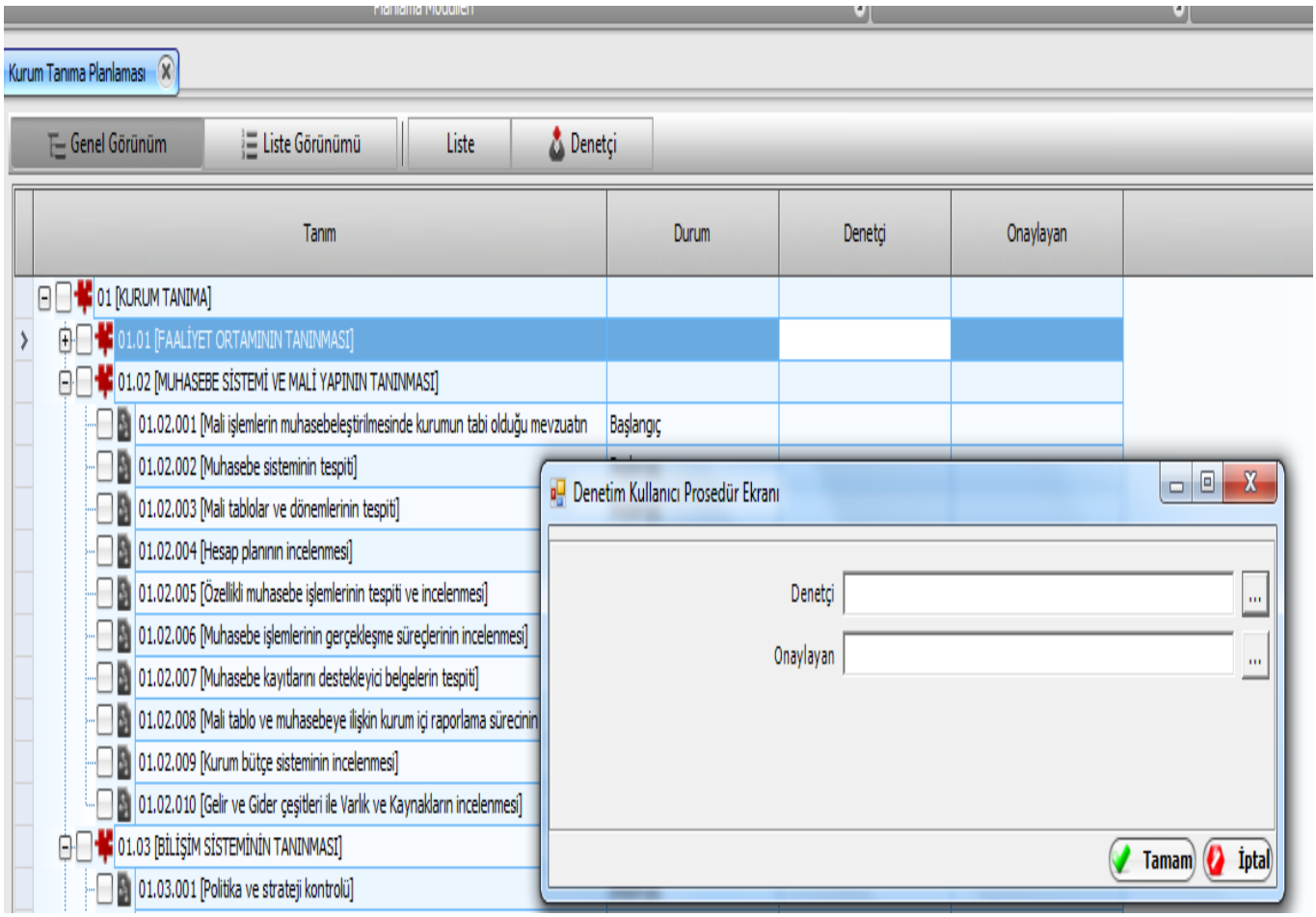
Planlama aşamasında yer alan modüllerin fonksiyonları şu şekilde özetleyebiliriz;

6.3.3.1.Kurum Tanıma Planlaması

Bu modülde ekip başkanları kurum tanıma aşamasında yapılacak çalışmaların kapsamını ve kim tarafından yapılacağını belirler. Aşağıdaki tabloda kurum tanıma aşamasında her bir faaliyet için denetim elemanı atanmaktadır. Her bir prosedür içi çalışmayı yapması ve kontrol etmesi için birer denetçi belirlenmektedir.

Tablo 16:

SayCap Kurum Tanıma

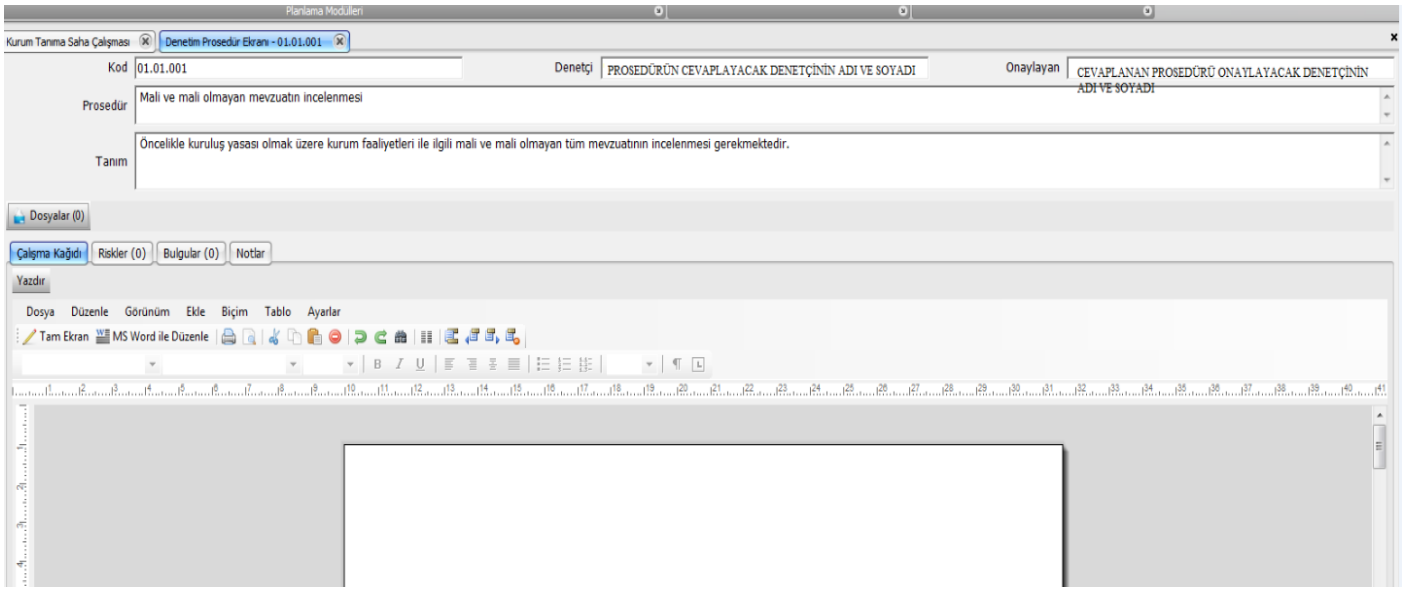


6.3.3.2.Kurum Tanıma Saha Çalışması

Bu modülde ekip üyesi denetçiler ekip başkanınca kendisine atanmış olan prosedürler ile ilgili çalışmalarını yapar ve sonuçlarını programında yer alan çalışma kağıdına aktarır. Çalışma kağıdında yer alan sonuçlar ekip başkanı tarafından incelenerek yeterli görülmesi halinde onaylanır. SayCap kurum tanıma saha çalışmasında yer alan çalışma kağıdı formatı şu şekildedir.

Tablo 17:

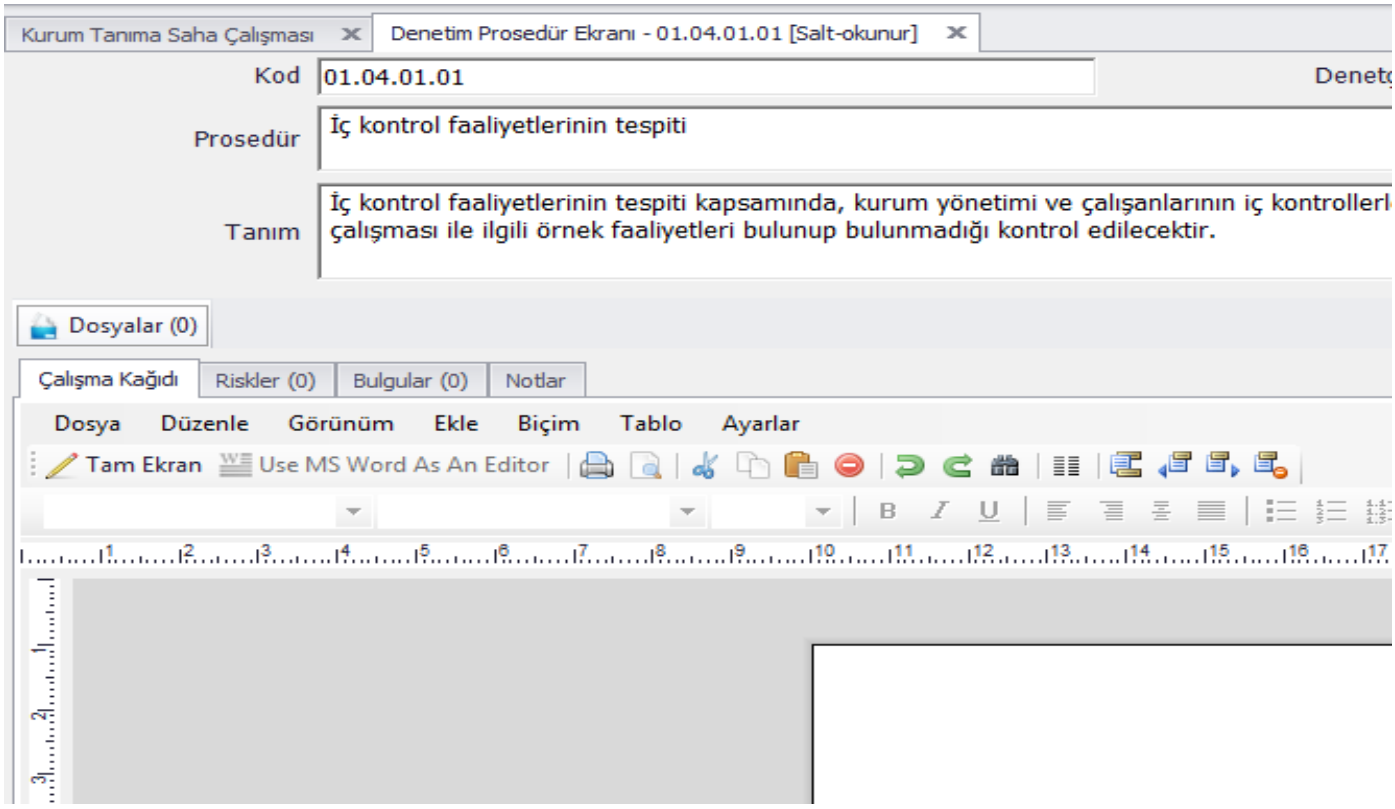
SayCap Çalışma Kağıdı I



Kurum tanıma aşamasında denetçiler elde ettikleri sonuçları çalışma kağıdına aktarır. Çalışma kağıdının üst bölümünde ilgili prosedürün adı ve tanımı yer almaktadır.

Tablo 18:

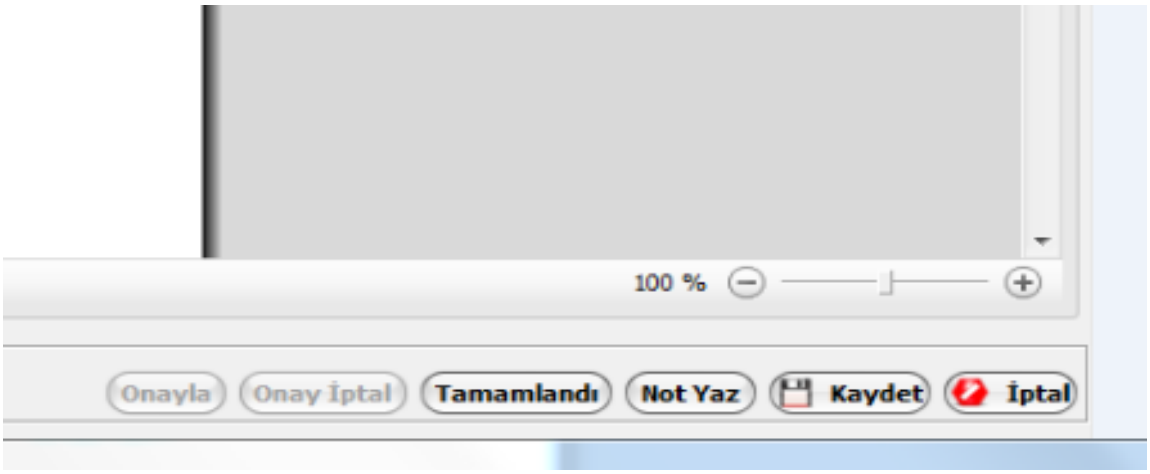
SayCap Çalışma Kağıdı II



Kurum tanıma aşamasında tanımda yer alan prosedürle ilgili olarak tespit edilen riskleri çalışma kağıdının riskler bölüme eklenir. Riskin tanımı yazılarak türü seçilir. Bu aşamada yazılan risklerin tamamı ileriki bölümlerde değerlendirilir.

Tablo 19:

SayCap Çalışma Kağıdı III



Çalışma kağıdına yapılan çalışmalar bittikten sonra "TAMAMLANDI" butonuna basılarak çıkılır. Daha sonra aynı prosedür onaylayacak denetçi tarafından kontrol edilir.

Tablo 20:

SayCap Çalışma Kağıdı IV

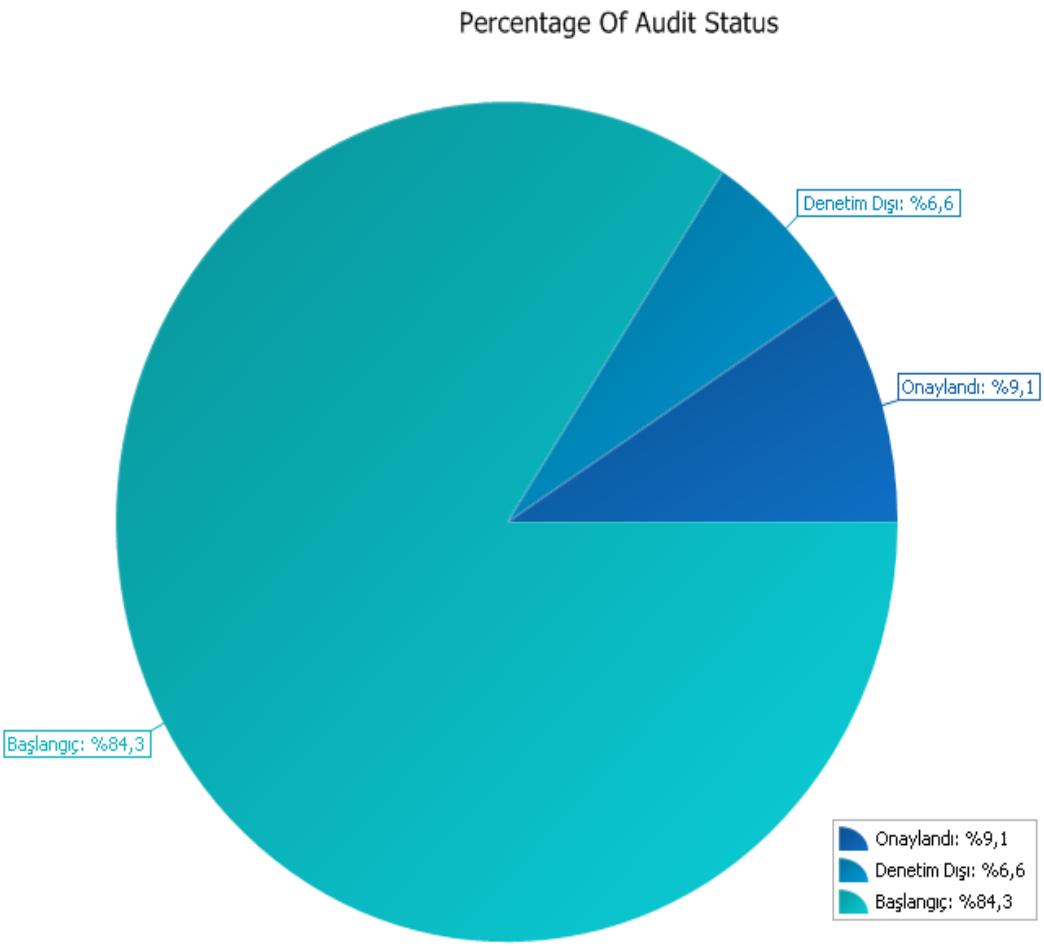


Tamamlanan prosedürlerde onayla butonu aktif olur. Eğer çalışma kağıdı yeterli görülürse onaylanır. İlave çalışma yapılması ise not yaz sekmesi yardımıyla ilgili denetçiye bildirilir.

Kurum tanıma saha çalışmasının denetim durumu bölümünde kurum tanıma bölümünün tamamlanma aşaması grafiksel yöntemle gösterilir.

Tablo 21:

SayCap Denetim Durumu



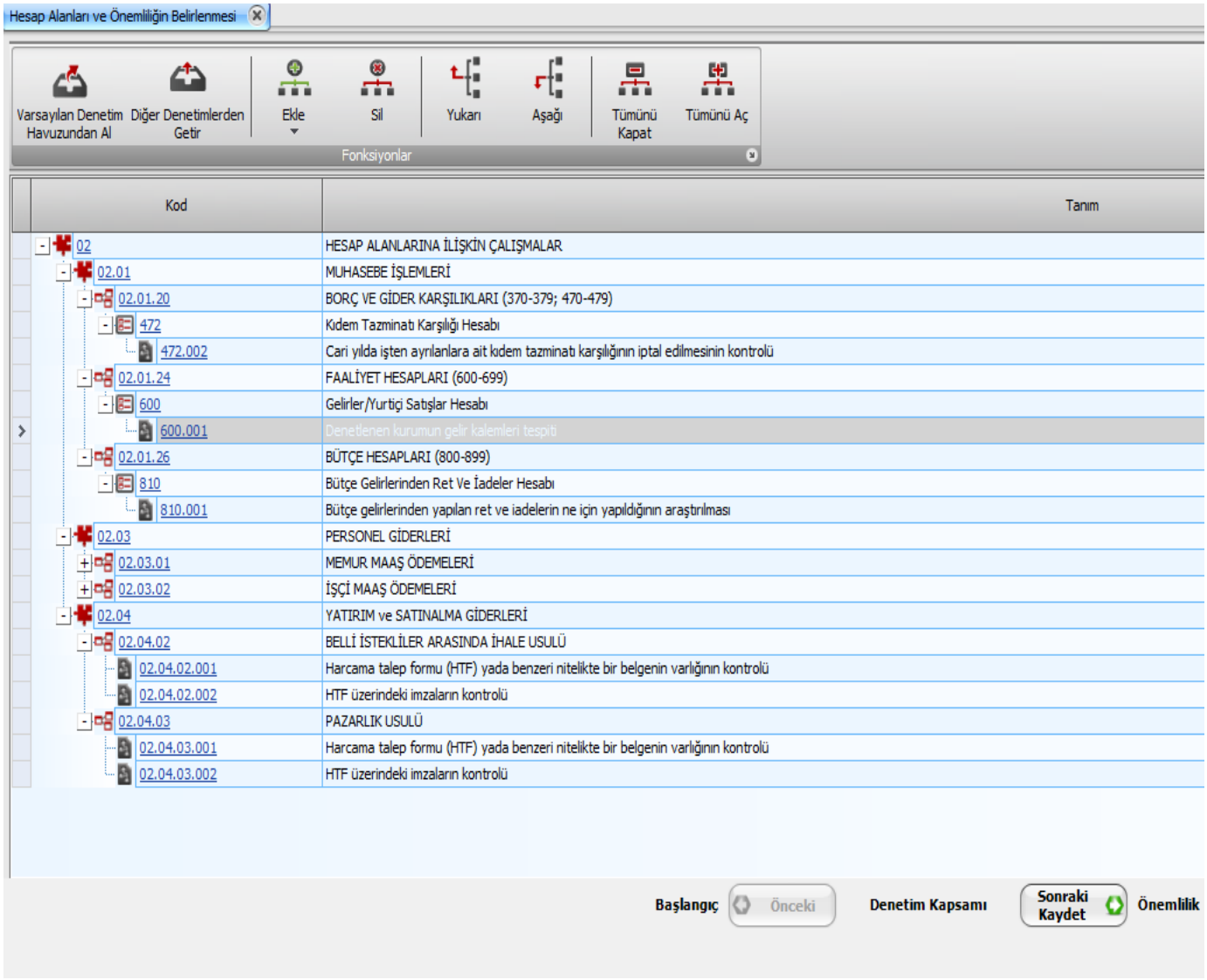
6.3.3.3.Hesap Alanları Ve Önemliliğin Belirlenmesi

Kurum tanıma çalışmalarından sonra aynı özelliklere sahip, aynı riskleri barındıran hesap alanları önemlilik seviyesine göre bu bölümde belirlenir. Hesap alanları ve önemliliğin belirlenmesi kurum tanıma aşamasında elde edilen bilgiler sonucunda yapılacak kontrol testlerinin kapsamının belirlenmesidir.[104]

[104] a.g.e. s:69.

Tablo 22:

SayCap Hesap Alanları Ve Önemliliğin Belirlenmesi I

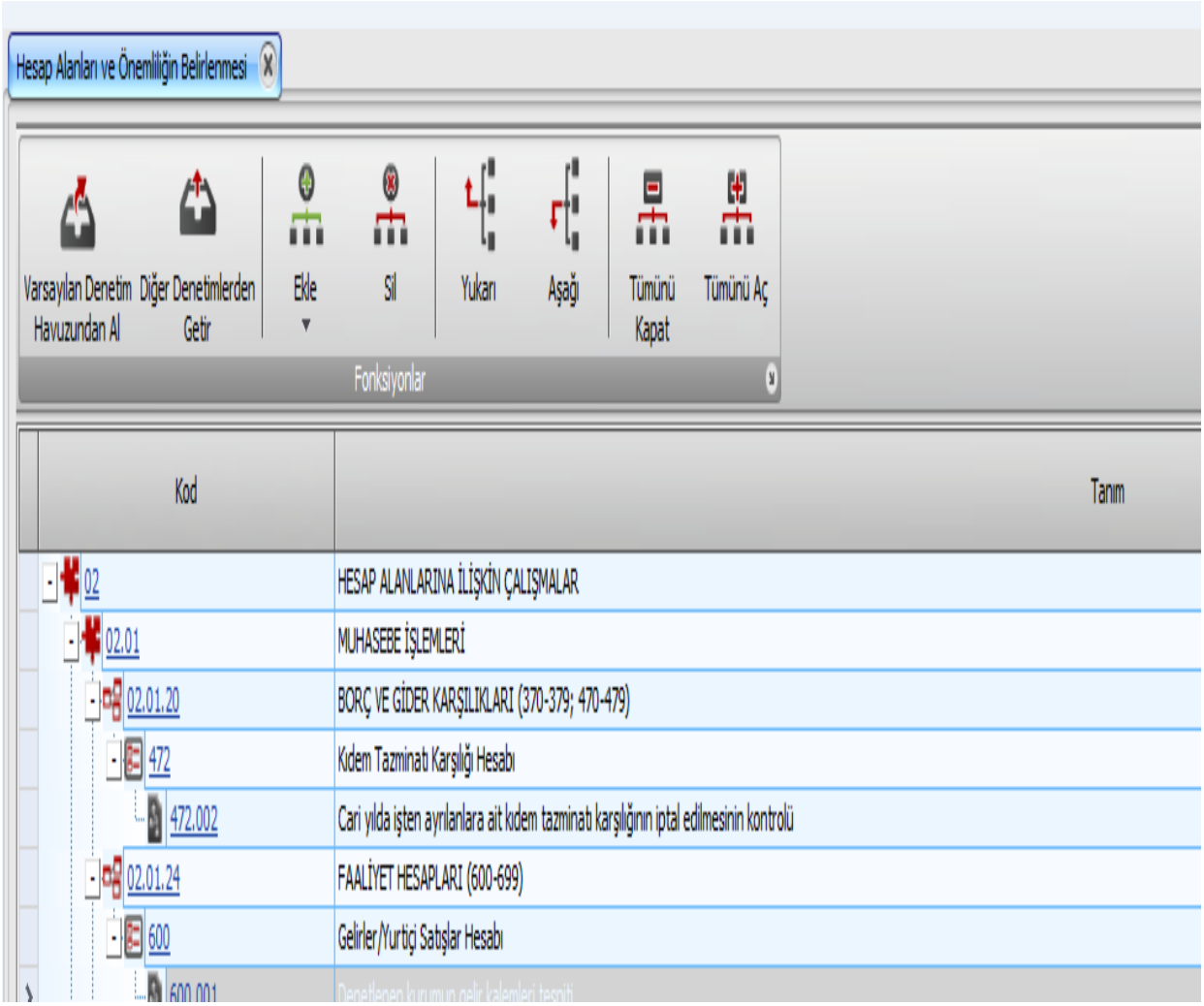


Kontrol testleri kurum tanıma aşamasında tespit edilen risklere yönelik kontrol güvencesi elde etmek amacıyla yapılmaktadır.

SayCap programına ait bir denetim havuzu bulunmaktadır. Bu havuzda her bir hesap alanı için önceden tespit edilmiş çok sayıda prosedür bulunmaktadır. Herhangi bir hesap alanıyla ilgili olarak kontrol testi yapmak isteyen Denetçiler isteğe bağlı olarak denetim havuzundaki prosedürleri kullanır veya yeni prosedür ekler. Aşağıdaki tabloda yer alan varsayılan denetim havuzundan al butonuna basıldığında denetim havuzunda yer alan bütün prosedürler sistem tarafından çağrılır.

Tablo 23:

SayCap Hesap Alanları Ve Önemliliğin Belirlenmesi II



SayCap programında denetim havuzunda süreçler ayrıntılı bir şekilde tanımlanmıştır.5 kademeli bir hesap alanı şablonu vardır. Örneğin:

1-Ana Süreç: Hesap Alanlarına İlişkin Çalışmalar,

2- Alt Süreç: Muhasebe İşlemleri,

3-Hesap Alanı: Borç Ve Gider Karşılıkları,

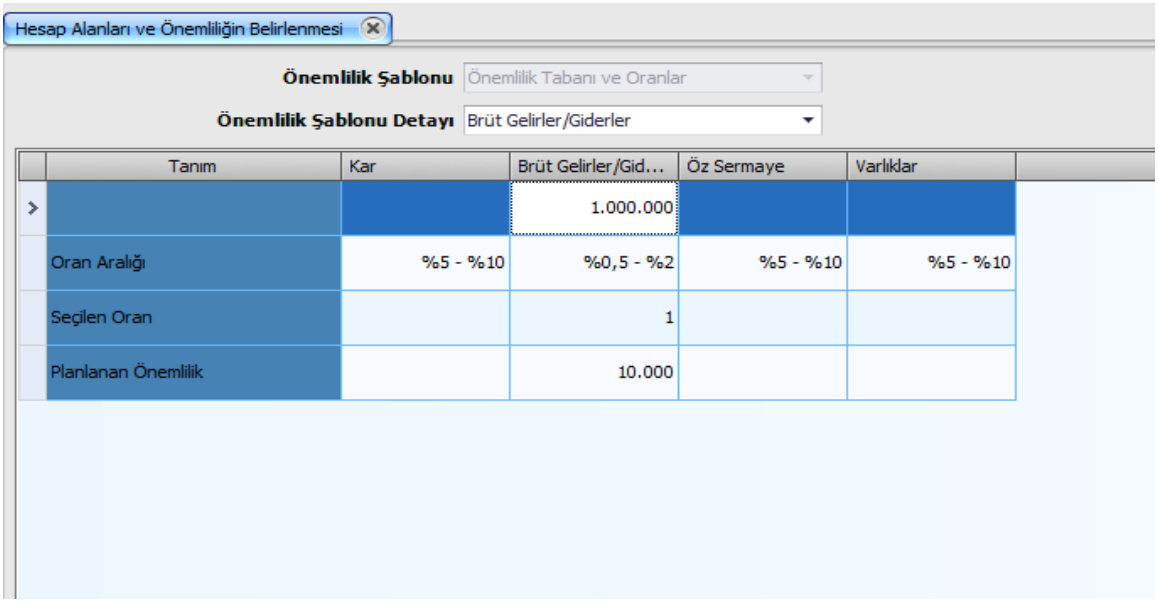
4-Hesap Kodu: Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı,

5-Prosedür: Cari Yılda İşten Ayrılanlara Ait Kıdem Tazminatı Karşılığının İptal Edilmesinin Kontrolü.

Uygulanacak olan kontrol testlerinin kapsamından sonra belirlenen önemlilik seviyesi programa girilir.

Tablo 24:

SayCap Hesap Alanları Ve Önemliliğin Belirlenmesi III

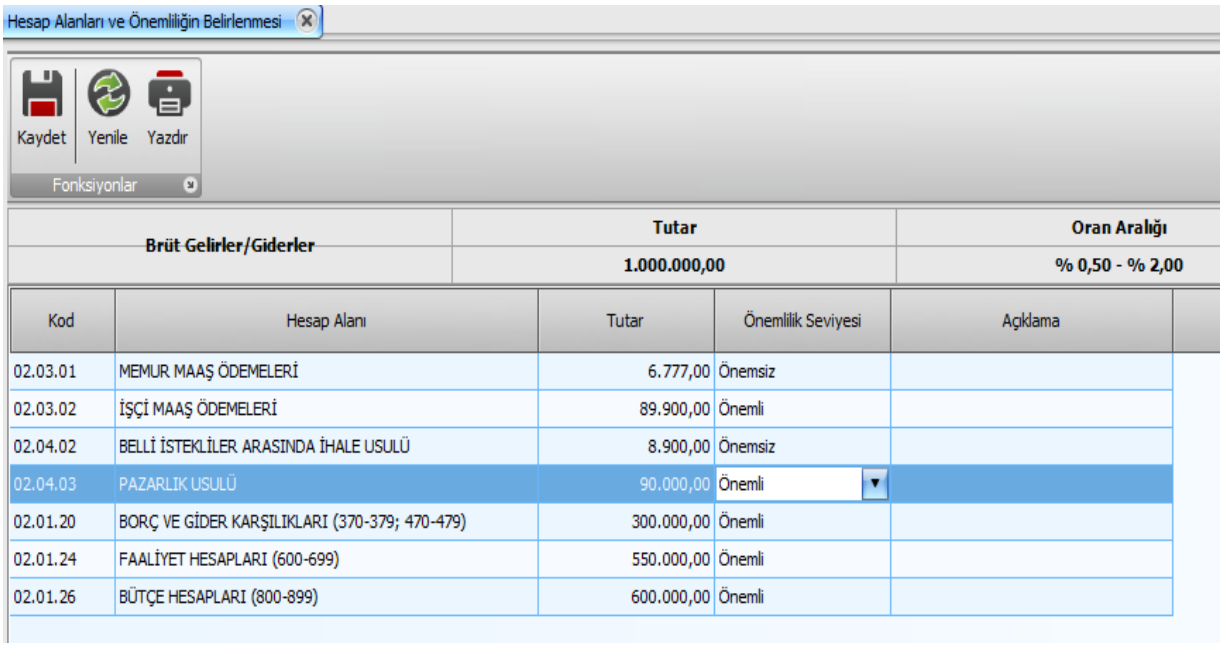


Tanım	Kar	Brüt Gelirler/Gid...	Öz Sermaye	Varlıklar
		1.000.000		
Oran Aralığı	%5 - %10	%0,5 - %2	%5 - %10	%5 - %10
Seçilen Oran		1		
Planlanan Önemlilik		10.000		

Yukarıdaki tabloda kurumun brüt gelir veya giderinin 1000.000 TL olduğu varsayılarak önemlilik oranı %1 seçilmiş ve planlana önemlilik 10.000 TL çıkmıştır. Bu önemlilik seviyesine göre bir sonraki aşamada hesap alanları içim önemli-önemsiz ayrımı yapılmıştır.

Tablo 25:

SayCap Hesap Alanları Ve Önemliliğin Belirlenmesi IV



Brüt Gelirler/Giderler	Tutar	Oran Aralığı
	1.000.000,00	% 0,50 - % 2,00

Kod	Hesap Alanı	Tutar	Önemlilik Seviyesi	Açıklama
02.03.01	MEMUR MAAŞ ÖDEMELERİ	6.777,00	Önemsiz	
02.03.02	İŞÇİ MAAŞ ÖDEMELERİ	89.900,00	Önemli	
02.04.02	BELLİ İSTEKLİLER ARASINDA İHALE USULÜ	8.900,00	Önemsiz	
02.04.03	PAZARLIK USULÜ	90.000,00	Önemli	
02.01.20	BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI (370-379; 470-479)	300.000,00	Önemli	
02.01.24	FAALİYET HESAPLARI (600-699)	550.000,00	Önemli	
02.01.26	BÜTÇE HESAPLARI (800-899)	600.000,00	Önemli	

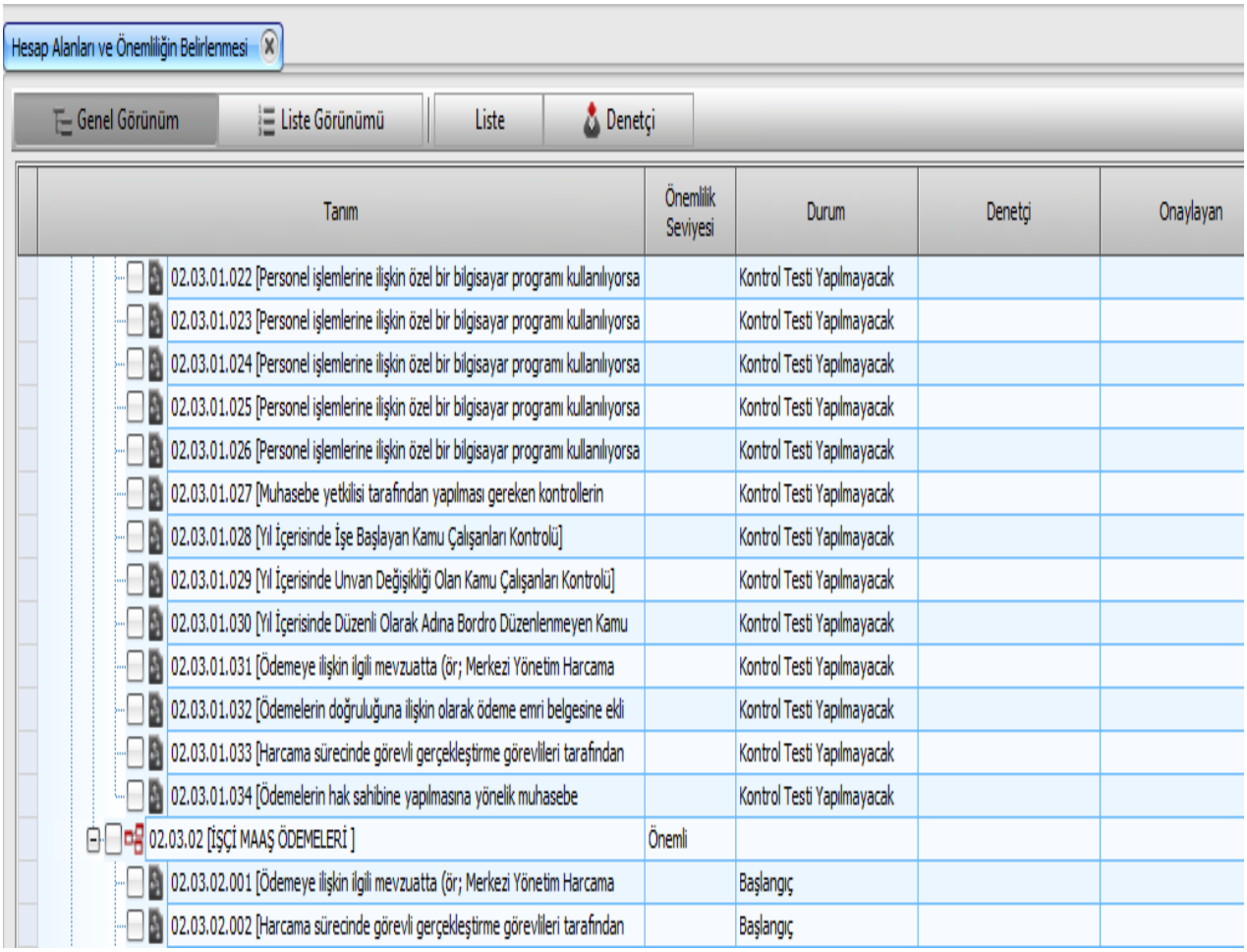
Yukarıdaki tabloda hesap alanları ve önemliliğin belirlenmesi sürecinin ikinci aşamasına geçilmiştir. İkinci aşamada her bir hesap alanı için önemli önemsiz ayrımı yapılır. Önemlilik değerinin üzerinde bütçe büyüklüğüne sahip hesap alanları önemli olarak gösterilir.

Ayrıca program bütçe büyüklüğü küçük olmasına rağmen niteliksel açıdan önem arz eden hesap alanlarının önemli olarak belirlenmesine imkan sağlamıştır. Niteliksel açıdan önemlilik arz eden hesap alanları için önemlilik seviyesinin sağ tarafında bulunan açıklama bölümüne bu kanıya ulaştıran gerekçeler yazılacaktır.

Aşağıdaki tabloda görüldüğü üzere önemsiz hesap alanları için kontrol testleri yapılmayacak önemli hesap alanları içinse kontrol testi yapılacaktır.

Tablo 26:

SayCap Hesap Alanları Ve Önemliliğin Belirlenmesi V



Tanım	Önemlilik Seviyesi	Durum	Denetçi	Onaylayan
02.03.01.022 [Personel işlemlerine ilişkin özel bir bilgisayar programı kullanılıyorsa		Kontrol Testi Yapılmayacak		
02.03.01.023 [Personel işlemlerine ilişkin özel bir bilgisayar programı kullanılıyorsa		Kontrol Testi Yapılmayacak		
02.03.01.024 [Personel işlemlerine ilişkin özel bir bilgisayar programı kullanılıyorsa		Kontrol Testi Yapılmayacak		
02.03.01.025 [Personel işlemlerine ilişkin özel bir bilgisayar programı kullanılıyorsa		Kontrol Testi Yapılmayacak		
02.03.01.026 [Personel işlemlerine ilişkin özel bir bilgisayar programı kullanılıyorsa		Kontrol Testi Yapılmayacak		
02.03.01.027 [Muhasebe yetkilisi tarafından yapılması gereken kontrollerin		Kontrol Testi Yapılmayacak		
02.03.01.028 [Yıl İçerisinde İşe Başlayan Kamu Çalışanları Kontrolü]		Kontrol Testi Yapılmayacak		
02.03.01.029 [Yıl İçerisinde Unvan Değişikliği Olan Kamu Çalışanları Kontrolü]		Kontrol Testi Yapılmayacak		
02.03.01.030 [Yıl İçerisinde Düzenli Olarak Adına Bordro Düzenlenmeyen Kamu		Kontrol Testi Yapılmayacak		
02.03.01.031 [Ödemeye ilişkin ilgili mevzuatta (ör; Merkezi Yönetim Harcama		Kontrol Testi Yapılmayacak		
02.03.01.032 [Ödemelerin doğruluğuna ilişkin olarak ödeme emri belgesine ekli		Kontrol Testi Yapılmayacak		
02.03.01.033 [Harcama sürecinde görevli gerçekleştirme görevlileri tarafından		Kontrol Testi Yapılmayacak		
02.03.01.034 [Ödemelerin hak sahibine yapılmasına yönelik muhasebe		Kontrol Testi Yapılmayacak		
02.03.02 [İŞÇİ MAAŞ ÖDEMELERİ]	Önemli			
02.03.02.001 [Ödemeye ilişkin ilgili mevzuatta (ör; Merkezi Yönetim Harcama		Başlangıç		
02.03.02.002 [Harcama sürecinde görevli gerçekleştirme görevlileri tarafından		Başlangıç		

6.3.3.4.Risk Değerlendirilmesi

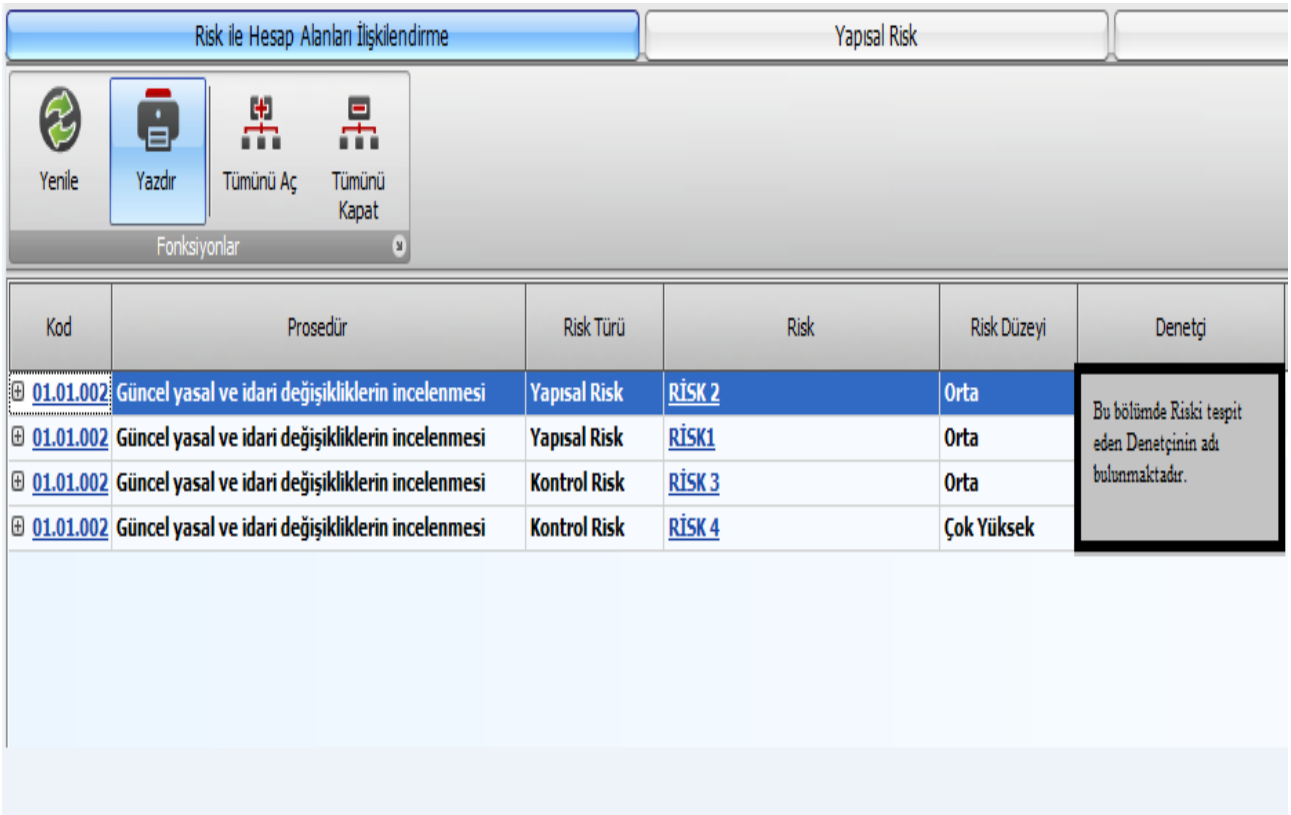
Kurum tanıma aşamasında elde edilen risklerin hesap alanları ile ilişkilendirildiği bölümdür. Risklerin hesap alanlarına dağıtılması sonucunda her bir hesap alanının birleştirilmiş risk seviyesi bulunur. Bu kapsamda denetçiler riski yüksek olan hesap alanları üzerinde çalışmalarını yoğunlaştırır.[105]

Risk değerlendirmesi bölümü 4 farklı aşamadan oluşmaktadır. Aşağıdaki tabloda yer aldığı üzere;

1- Risk İle Hesap Alanları İlişkilendirme
2- Yapısal Risk
3- Kontrol Risk
4- Risklerin Birlikte Değerlendirilmesi(Consolidated Risk Assesment)

Tablo 27:

Risk Değerlendirmesi

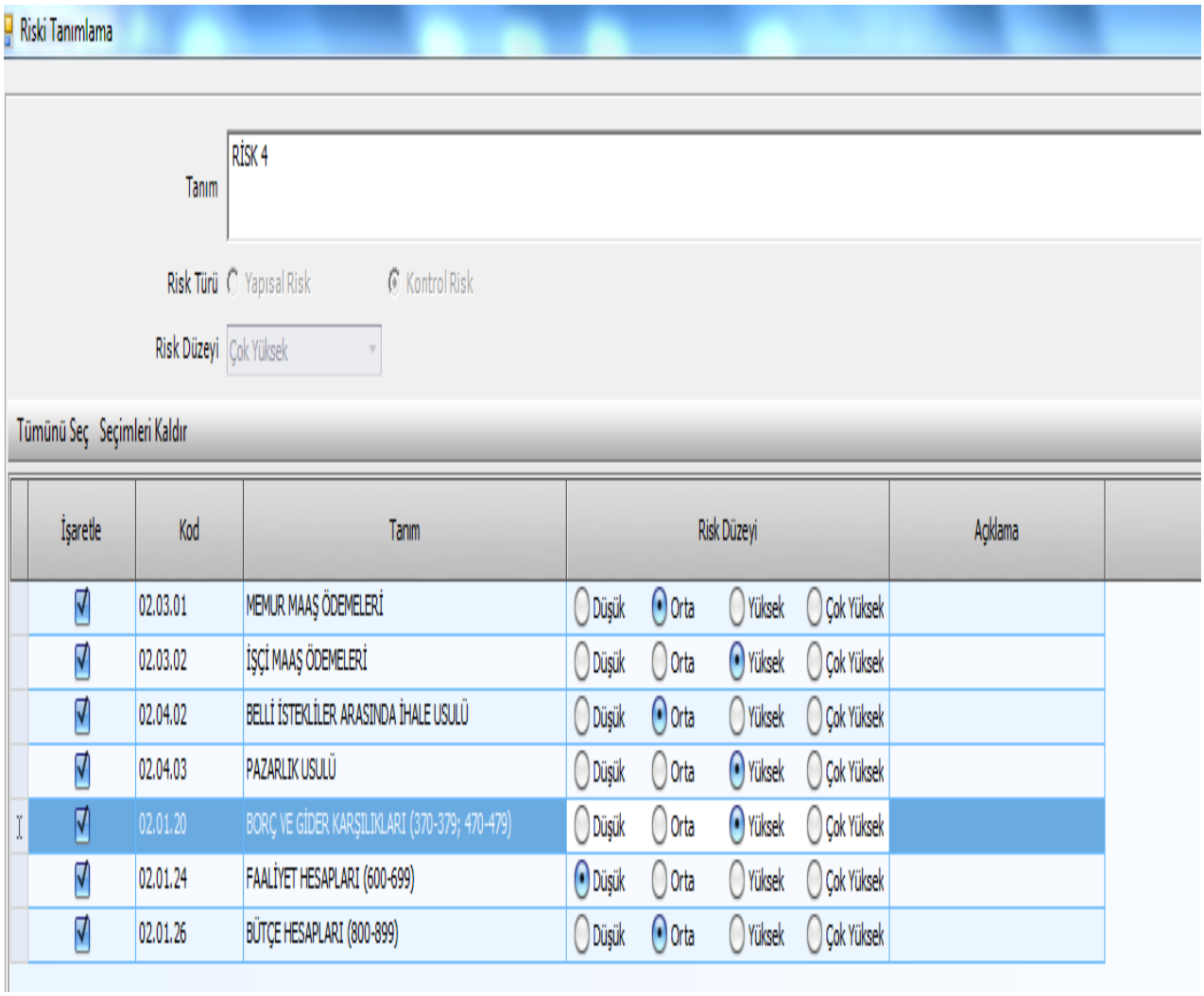


[105] **a.g.e.** s:74.

Kurum tanıma aşamasında belirlediğimiz her bir riskin etkilediği hesap alanları ve etkileme dereceleri öncelikli olarak tespit edilir .

Tablo 28:

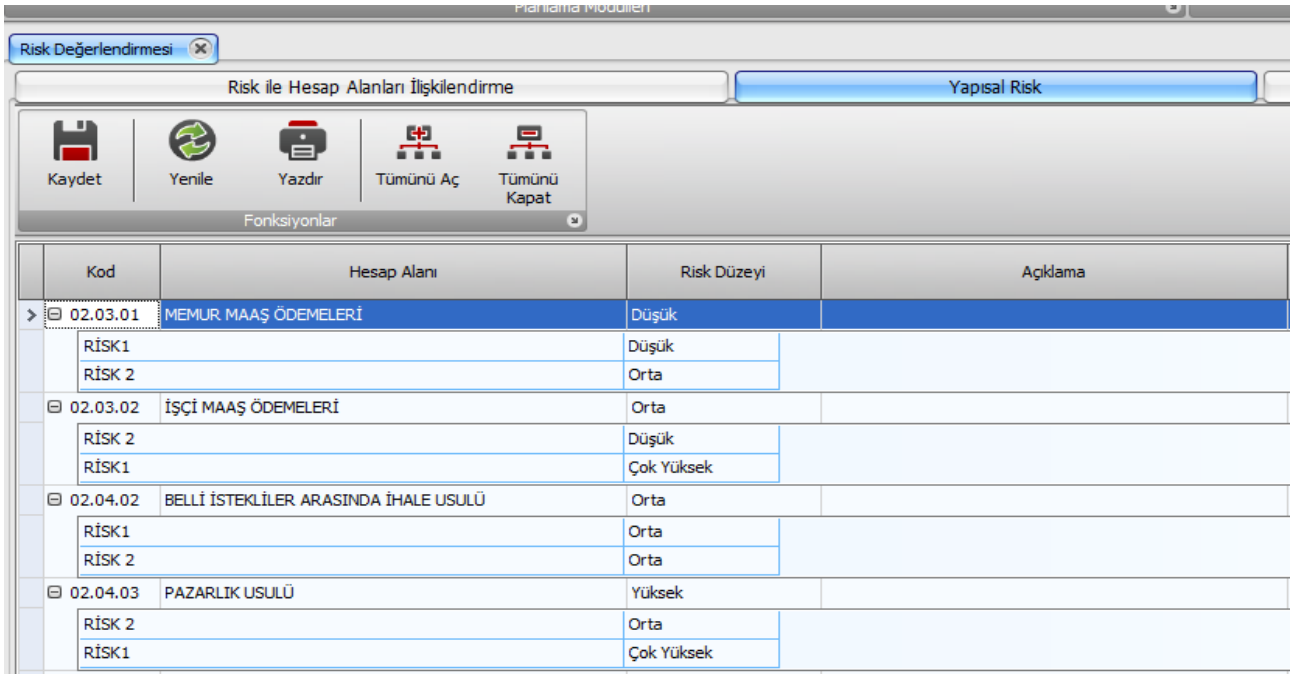
Risk Değerlendirmesi II



Bu bölümde ilk olarak herbir riskin hesap alanlarını etkileme dereceleri tespit edilir. Örnek olarak tanımda yer alan risk memur maaş ödemeleri için orta düzeyde iken işçi maaş ödemeleri yüksek düzeydedir.

Tablo 29:

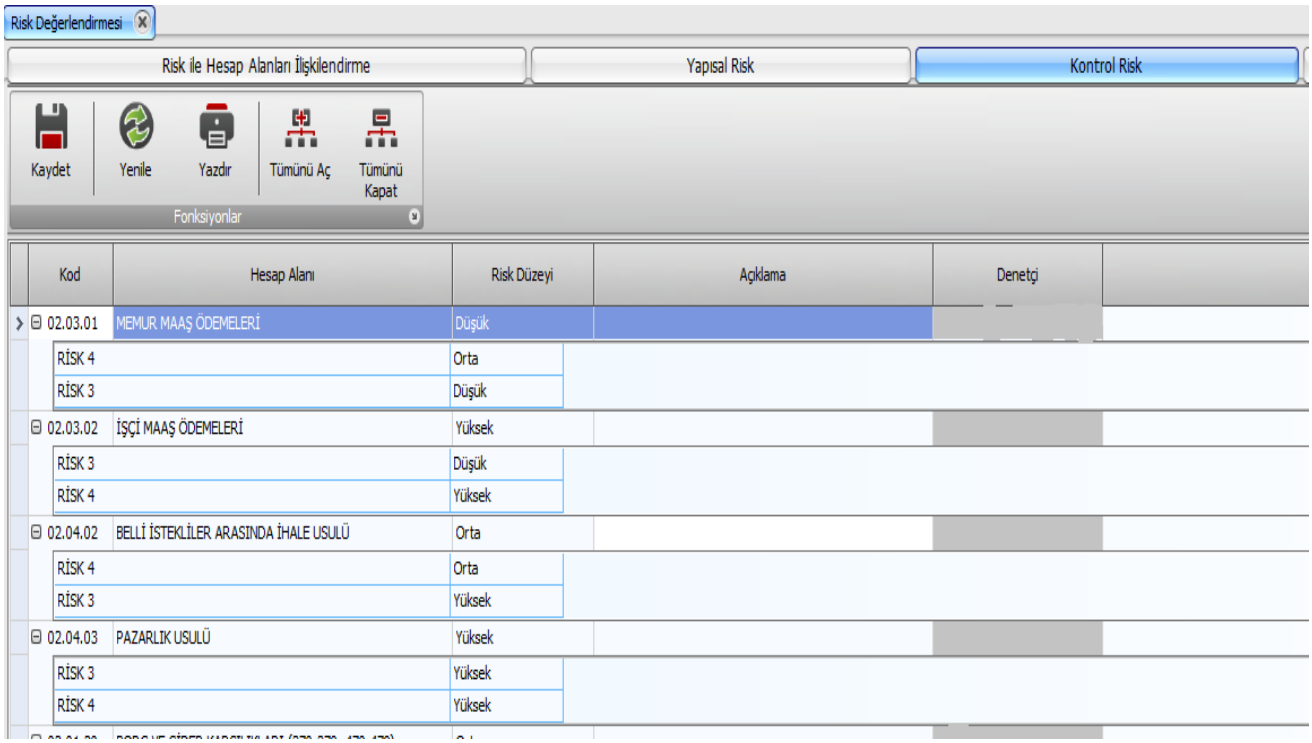
Yapısal Risk Değerlendirmesi



İkinci aşamada yapısal risklerin hesap alanlarını için etkileme dereceleri belirlenir.

Tablo 30:

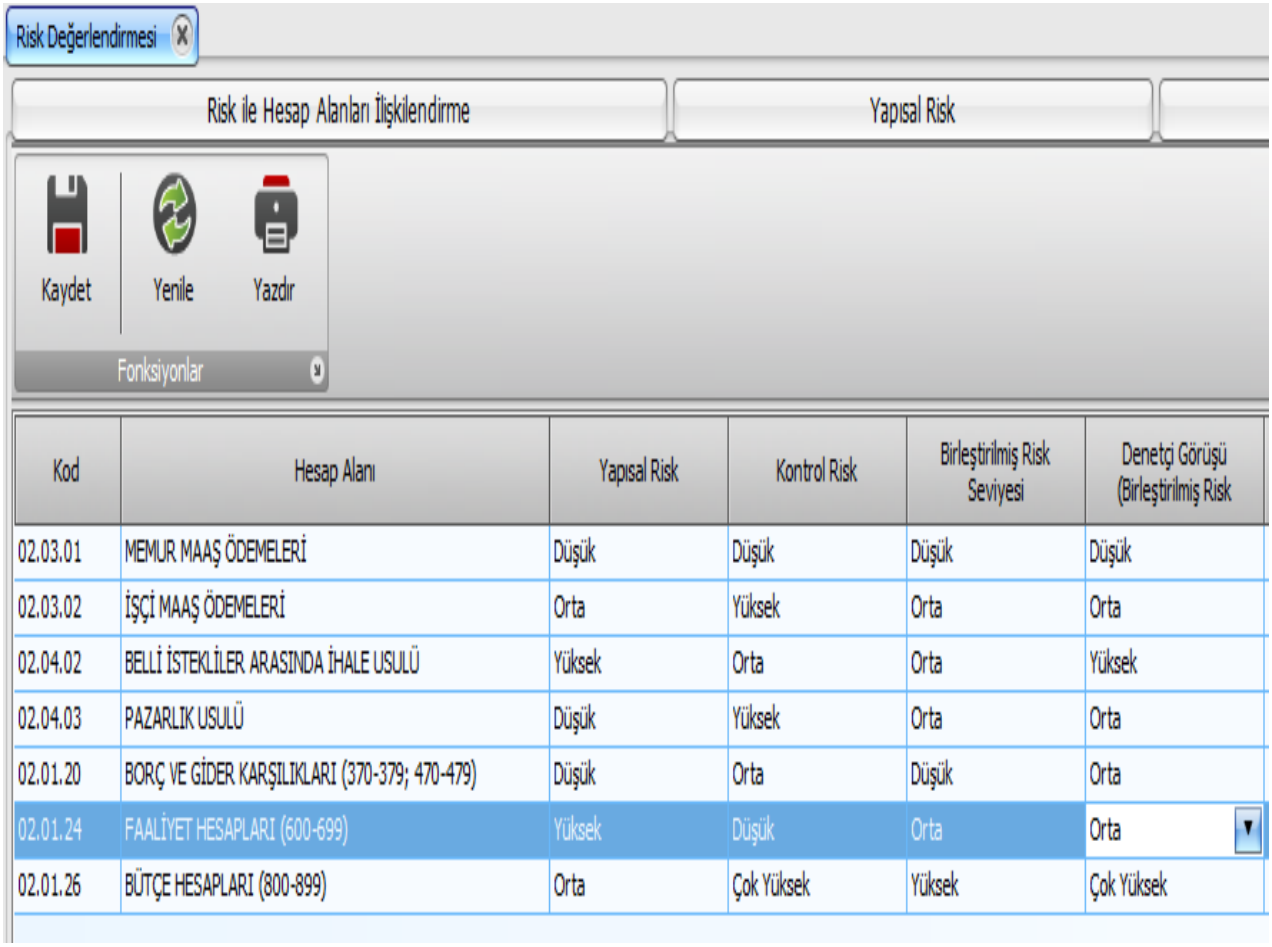
Kontrol Risk Değerlendirmesi



Üçüncü aşamada kontrol risklerinin hesap alanlarını etkileme düzeyleri belirlenir.

Tablo 31:

Birleştirilmiş Risk Değerlendirmesi



Kod	Hesap Alanı	Yapısal Risk	Kontrol Risk	Birleştirilmiş Risk Seviyesi	Denetçi Görüşü (Birleştirilmiş Risk
02.03.01	MEMUR MAAŞ ÖDEMELERİ	Düşük	Düşük	Düşük	Düşük
02.03.02	İŞÇİ MAAŞ ÖDEMELERİ	Orta	Yüksek	Orta	Orta
02.04.02	BELLİ İSTEKLİLER ARASINDA İHALE USULÜ	Yüksek	Orta	Orta	Yüksek
02.04.03	PAZARLIK USULÜ	Düşük	Yüksek	Orta	Orta
02.01.20	BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI (370-379; 470-479)	Düşük	Orta	Düşük	Orta
02.01.24	FAALİYET HESAPLARI (600-699)	Yüksek	Düşük	Orta	Orta
02.01.26	BÜTÇE HESAPLARI (800-899)	Orta	Çok Yüksek	Yüksek	Çok Yüksek

Son aşamada ise yapısal ve kontrol risklerinin birlikte hesap alanlarını ne ölçüde etkilediği belirlenir.

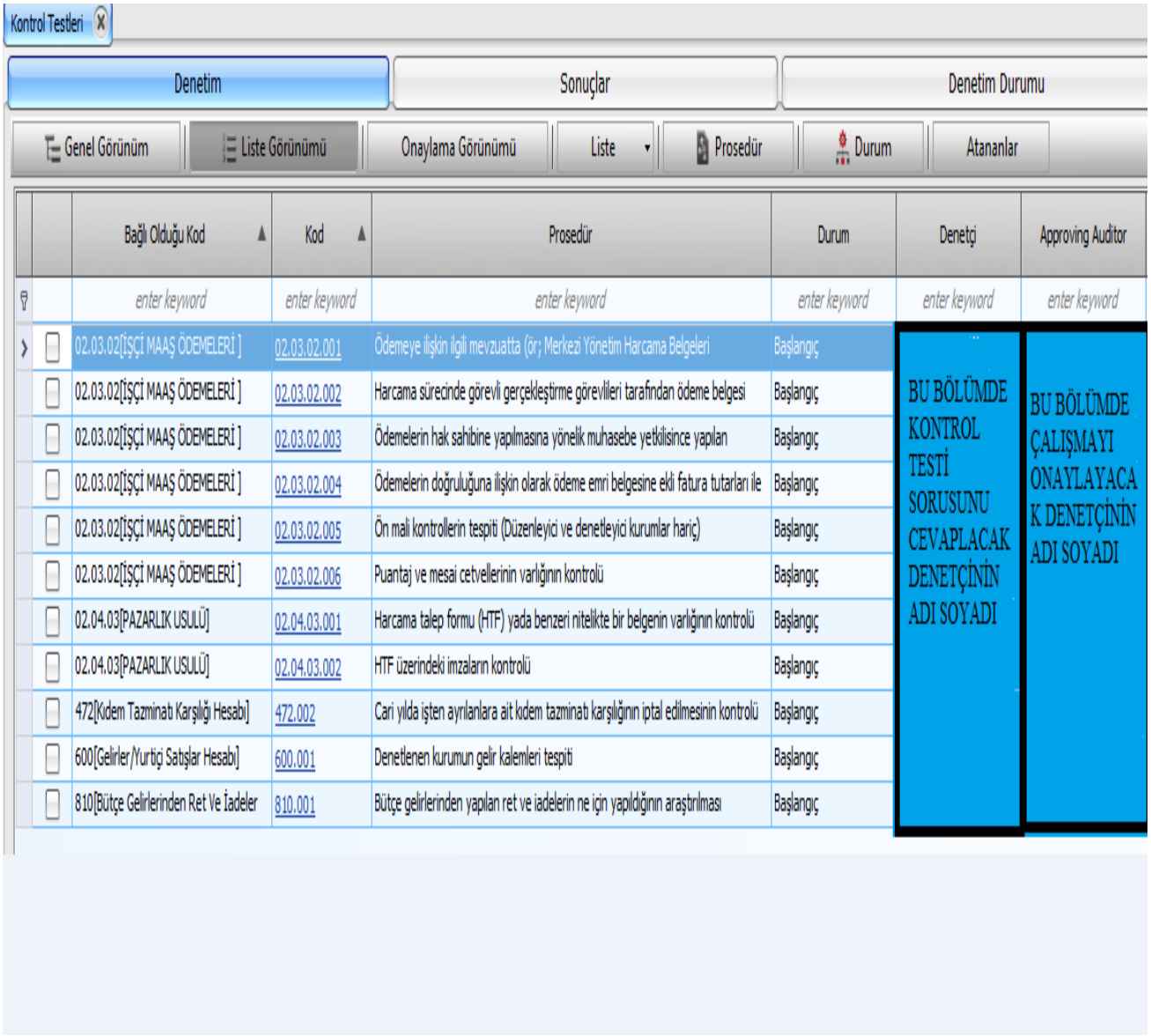
Tabloda yer alan ilk sütun hesap alanının kodu, ikinci sütun hesap alanını adı, üçüncü sütun yapısal risklerin hesap alanlarını etkileme derecesini dördüncü sütun kontrol risklerinin hesap alanlarını etkileme derecesini, beşinci sütun birleştirilmiş risk seviyesini ve son sütun ise denetçinin nihai görüşünü yansıtmaktadır.

6.3.3.5.Kontrol Testleri

Kontrol testleri aşamasında risk seviyeleri belirlenen önemli hesap alanları için, iç kontrol güvencesinin varlığına ve etkinliğine ilişkin olarak inceleme yapılır.

Tablo 32:

Kontrol Testleri I

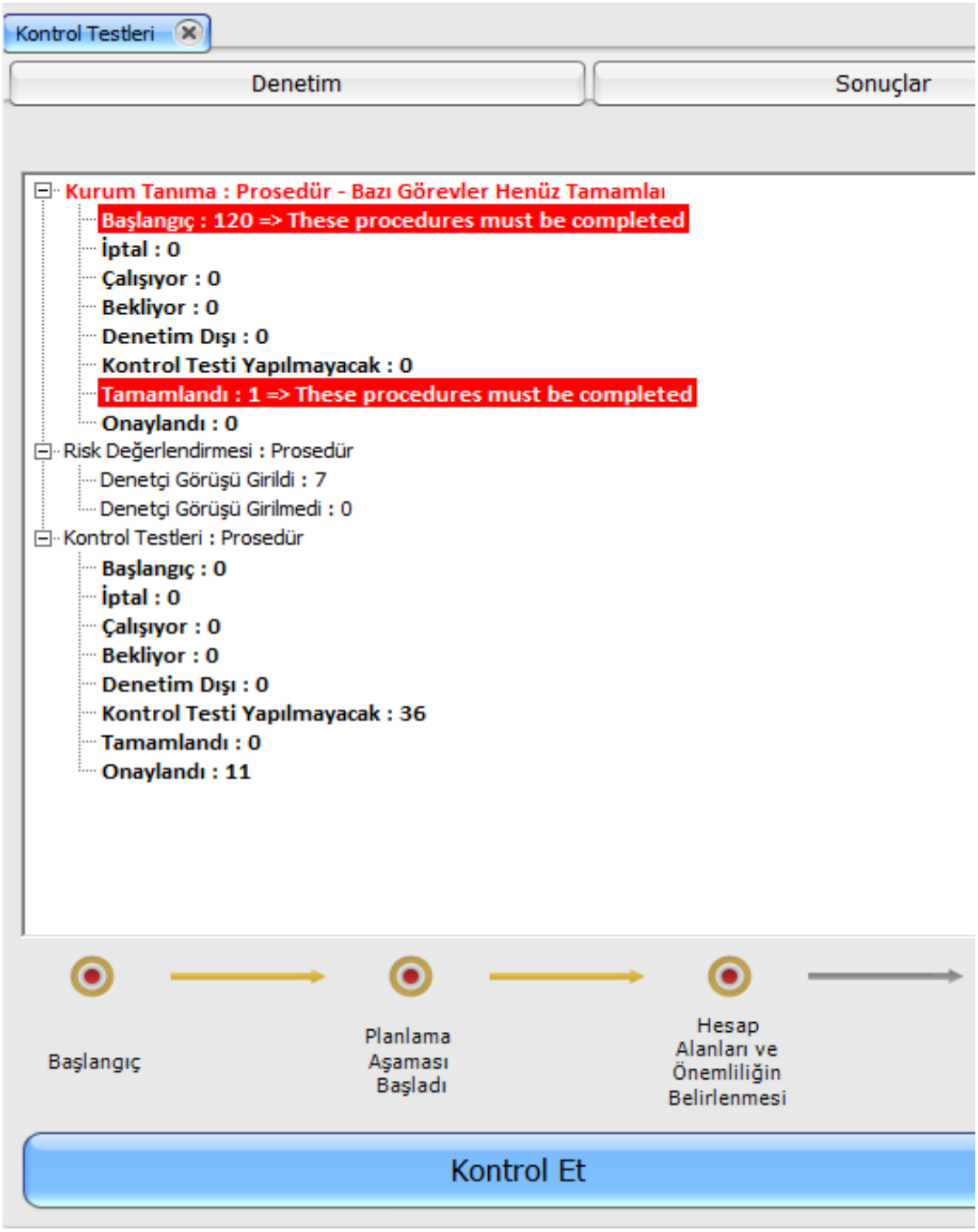


Kontrol testleri aşamasında gerçekleştirilen çalışmalar, denetim kanıtı olarak ve sonraki yıl denetimlerinde faydalanılması amacıyla çalışma kağıtlarına aktarılır. Çalışma kağıdının çalışma sistematiği önceki bölümlerde anlatıldığından tekrar edilmeyecektir.

Kontrol testleri aşamasında bütün çalışma kağıtları ve prosedürler tamamlanmadan bir sonraki adıma geçilemez. Ekip çalışmalar tamamen sona erdiğinden bir sonraki aşamaya geçebilir. Çalışmalar sona ermeden bir sonraki aşamaya geçilmeye çalışıldığında program uyarı verecektir.

Tablo 33:

Kontrol Testleri II



Eksik bölümler tamamlandıktan sonra bitti sekmesine tıklanarak bir sonraki bölüme geçilecektir.

6.3.3.6.Planlama Çalışmalarının Değerlendirilmesi

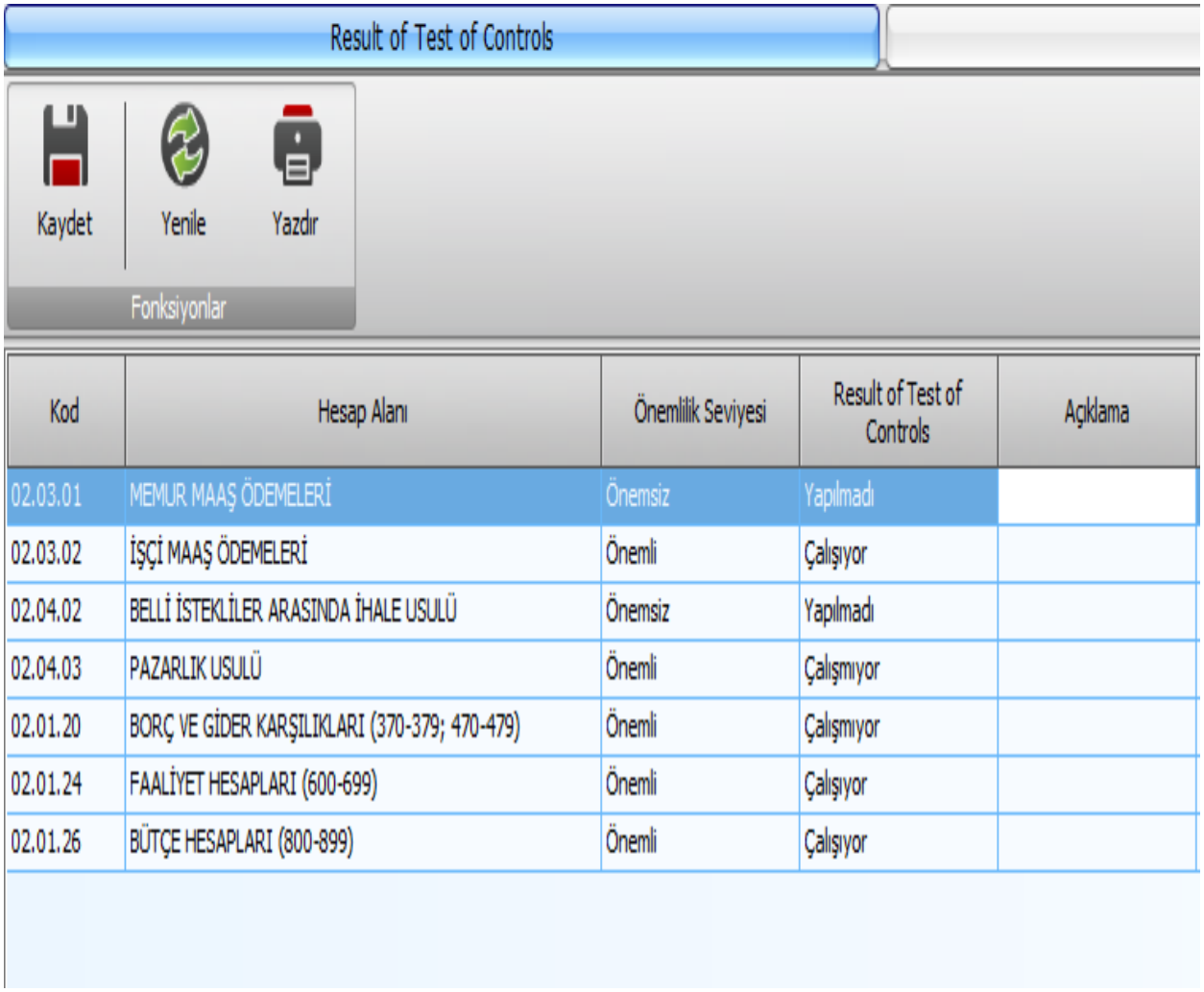
Planlama çalışmalarının değerlendirilmesi bölümünde, planlama çalışmalarından elde edilen veriler ışığında denetimin uygulama aşamasına yön verilir. SayCap programında planlama çalışmaların değerlendirilmesi 3 modülden oluşmaktadır.

1- Kontrol Testlerinin Sonuçlarının Değerlendirilmesi:

Bu bölümde hesap alanı bazında planlama aşamasında yapılan kontrol testi sonuçları değerlendirilir. Hesap alanının karşısında bulunan bölüm kontroller çalışıyor veya çalışmıyor şeklinde doldurulur. Hesap alanlarında kontroller çalışmaması yapılacak denetimlerin düzeyini arttırır

Tablo 34:

Planlama Çalışmalarının Değerlendirilmesi I



Kod	Hesap Alanı	Önemlilik Seviyesi	Result of Test of Controls	Açıklama
02.03.01	MEMUR MAAŞ ÖDEMELERİ	Önemsiz	Yapılmadı	
02.03.02	İŞÇİ MAAŞ ÖDEMELERİ	Önemli	Çalışıyor	
02.04.02	BELLİ İSTEKLİLER ARASINDA İHALE USULÜ	Önemsiz	Yapılmadı	
02.04.03	PAZARLIK USULÜ	Önemli	Çalışmıyor	
02.01.20	BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI (370-379; 470-479)	Önemli	Çalışmıyor	
02.01.24	FAALİYET HESAPLARI (600-699)	Önemli	Çalışıyor	
02.01.26	BÜTÇE HESAPLARI (800-899)	Önemli	Çalışıyor	

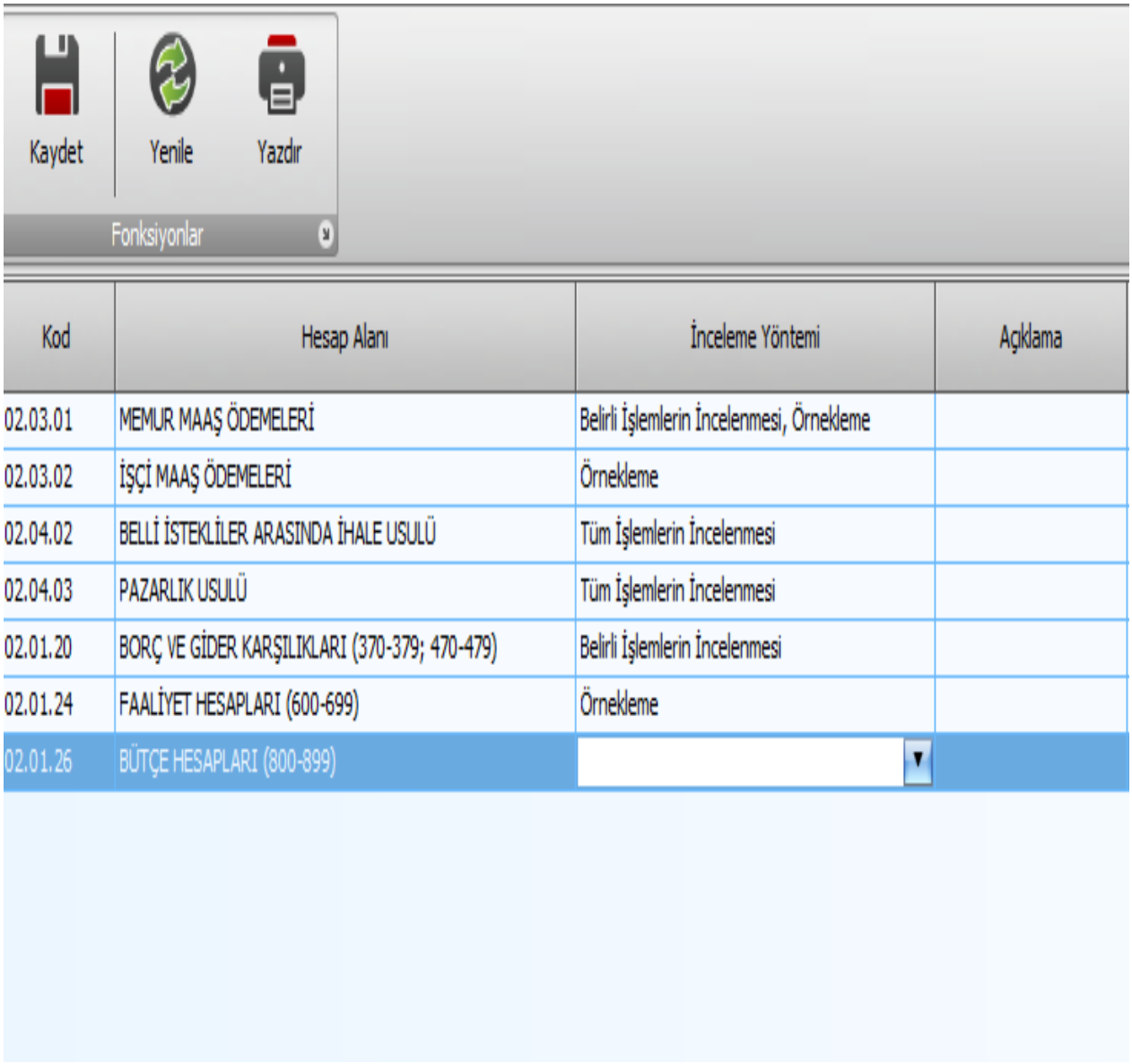
.

2-İnceleme Yöntemi:

Bu aşamada hesap alanlarına ilişkin uygulama aşamasında incelenecek işlemlerin seçim yöntemini belirlenir.

Tablo 35:

Planlama Çalışmalarının Değerlendirilmesi II



Kod	Hesap Alanı	İnceleme Yöntemi	Açıklama
02.03.01	MEMUR MAAŞ ÖDEMELERİ	Belirli İşlemlerin İncelenmesi, Örnekleme	
02.03.02	İŞÇİ MAAŞ ÖDEMELERİ	Örnekleme	
02.04.02	BELLİ İSTEKLİLER ARASINDA İHALE USULÜ	Tüm İşlemlerin İncelenmesi	
02.04.03	PAZARLIK USULÜ	Tüm İşlemlerin İncelenmesi	
02.01.20	BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI (370-379; 470-479)	Belirli İşlemlerin İncelenmesi	
02.01.24	FAALİYET HESAPLARI (600-699)	Örnekleme	
02.01.26	BÜTÇE HESAPLARI (800-899)		

İncelenecek işlemlerin seçim yöntemi üç farklı usul izlenmektedir;

a. **Belirli İşlemlerin İncelenmesi :** Denetlenen kurumla ilgili elde edilen bilgi, yapısal ve kontrol riskine ilişkin değerlendirmeler ve popülâsyonun test edilen özellikleri gibi faktörleri esas alarak, popülâsyon içerisinden belirli işlemlerin seçilmesine karar verebilir. Bu durumda denetçi seçtiği işlemleri yüzde yüz inceler,

popülâsyonun kalanı ile ilgili denetim kanıtı elde etmek üzere uygun olan örnekleme yöntemini kullanır. Seçilen belirli işlemler şu işlemlerden oluşabilir.

1-Yüksek değerli veya kilit işlemler, 2-Belirli bir tutarın üzerindeki tüm işlemler, 3-Bilgi edinmek amacıyla seçilen işlemler, 4- Kontrol süreçlerinin test edilmesi için seçilen işlemler.[106]

b. **Tüm İşlemlerin İncelenmesi:** Bir ana kütle hakkında tüm bilgilerin elde edilmesi o ana kütleyi oluşturan tüm birimlerin incelenmesi demektir. Ana kütlenin tüm birimlerinin incelenmesi işlemine tam sayım adı verilmektedir. [107]

c. **Örnekleme:** Denetimle ilgili popülasyonun tümü hakkında sonuca varmak üzere denetçiye makul bir temel sunmak için; denetim prosedürlerinin, tüm örnekleme birimlerinin seçilme şansı olacak şekilde popülasyondaki öğelerin %100'ünden daha azına uygulanmasıdır.[108]Örneklemenin tam sayıma göre maliyetinin daha az olması, daha vasıflı elemanlarla iş yapması ve araştırmanın tamamlanma süresinin daha kısa sürmesi açısından avantajlı olsa da örnekleme hataları açısından dezavantajlı olabilmektedir. [109]

Denetçi belirlemiş olduğu risk seviyesi- iç kontrol güvencesi sonuçlarına göre hesap alanlarına ilişkin olarak inceleme yöntemini belirleyerek programına giriş yapar.

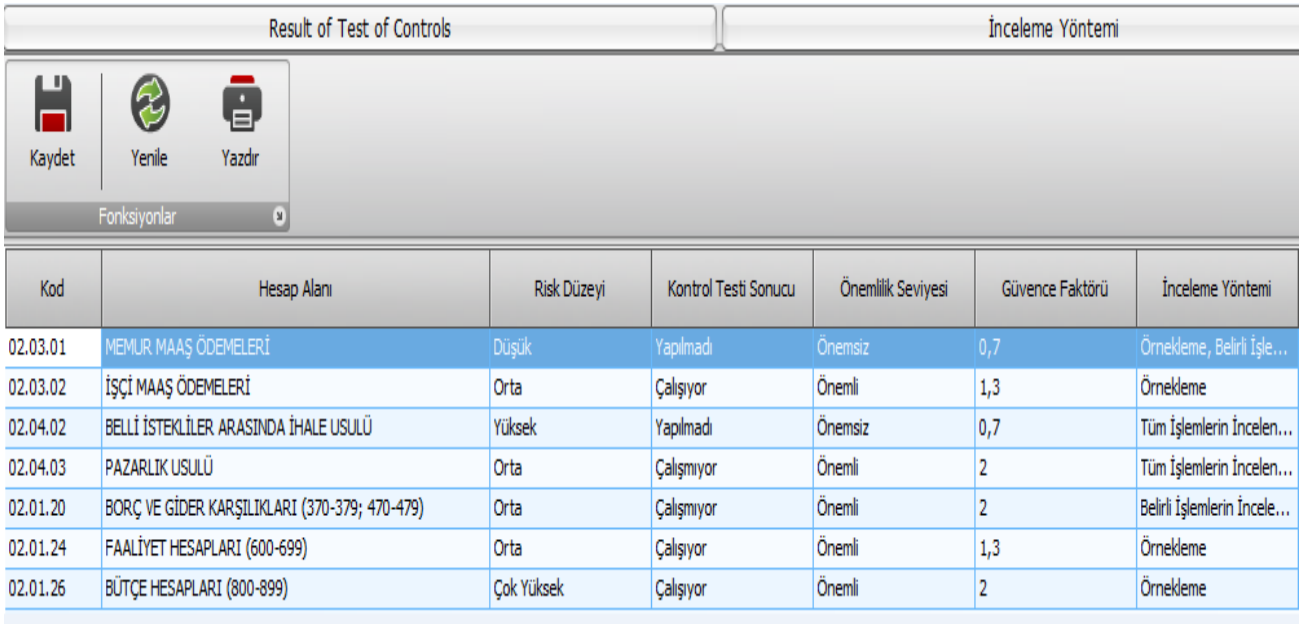
3**.Denetim Yaklaşımının Belirlenmesi:**

Bu bölümde her bir hesap alanı için risk düzeyi – önemlilik seviyesi-güvence katsayısı-inceleme yöntemi belirlenmiştir.

[106] a.g.e., s:53.
[107] ARMUTLULU İsmail Hakkı,(Ekim 1999), "**İşletme İstatistiğine Giriş"**, Alfa Basım Yayın Dağıtım San.ve Tic. Ltd. Şti. , İstanbul, s:26.
[108] INTOSAI, **"1530 No'lu Uluslararası Denetim Standardı-Denetimde Önemlilik"**, Madde 5.
[109] ÇINGI Hülya, (1990),**"Örnekleme Kuramı",** Hacettepe Üniversitesi Fen Fakültesi Basımevi, Ankara s:2.

Tablo 36:

Planlama Çalışmalarının Değerlendirilmesi III

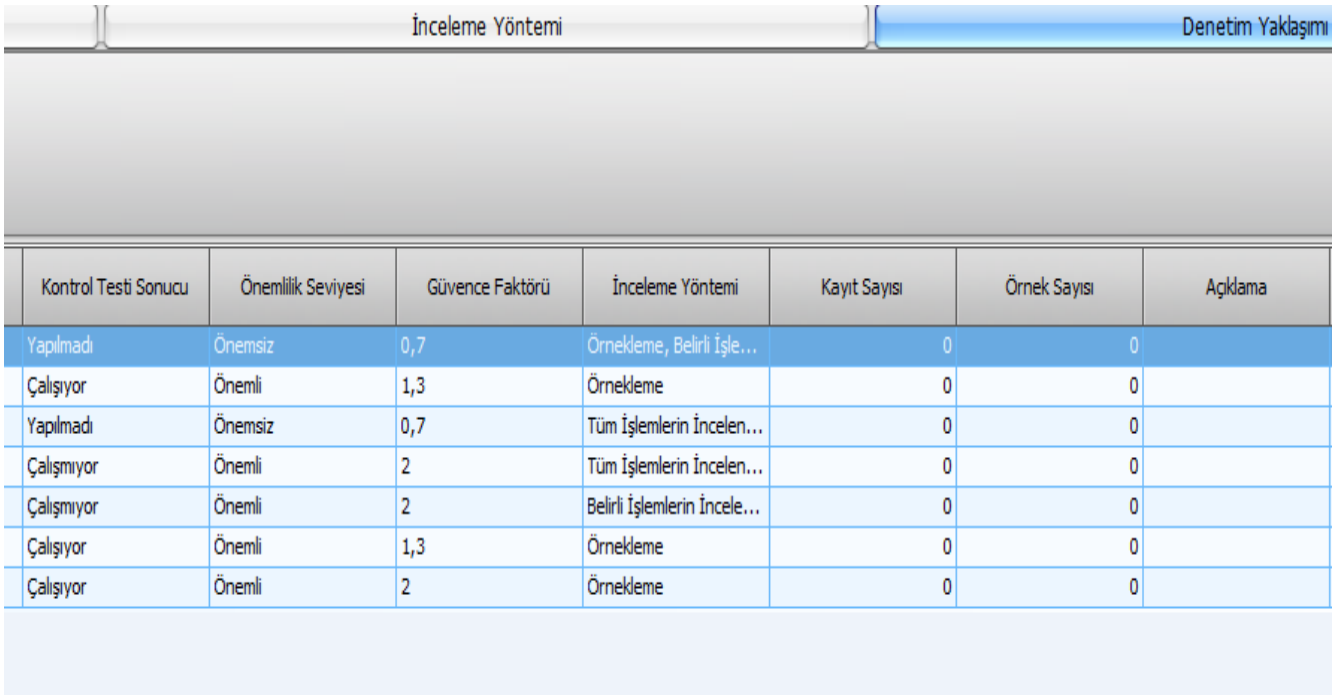


Kod	Hesap Alanı	Risk Düzeyi	Kontrol Testi Sonucu	Önemlilik Seviyesi	Güvence Faktörü	İnceleme Yöntemi
02.03.01	MEMUR MAAŞ ÖDEMELERİ	Düşük	Yapılmadı	Önemsiz	0,7	Örnekleme, Belirli İşle...
02.03.02	İŞÇİ MAAŞ ÖDEMELERİ	Orta	Çalışıyor	Önemli	1,3	Örnekleme
02.04.02	BELLİ İSTEKLİLER ARASINDA İHALE USULÜ	Yüksek	Yapılmadı	Önemsiz	0,7	Tüm İşlemlerin İncelen...
02.04.03	PAZARLIK USULÜ	Orta	Çalışmıyor	Önemli	2	Tüm İşlemlerin İncelen...
02.01.20	BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI (370-379; 470-479)	Orta	Çalışmıyor	Önemli	2	Belirli İşlemlerin İncele...
02.01.24	FAALİYET HESAPLARI (600-699)	Orta	Çalışıyor	Önemli	1,3	Örnekleme
02.01.26	BÜTÇE HESAPLARI (800-899)	Çok Yüksek	Çalışıyor	Önemli	2	Örnekleme

Sonuç olarak hesap alanlarında yer alan kayıt sayısı ve örnek sayısı bilgi amaçlı programda aşağıda görülen bölüme işlenir ve kaydedilir.

Tablo 37:

Planlama Çalışmalarının Değerlendirilmesi IV



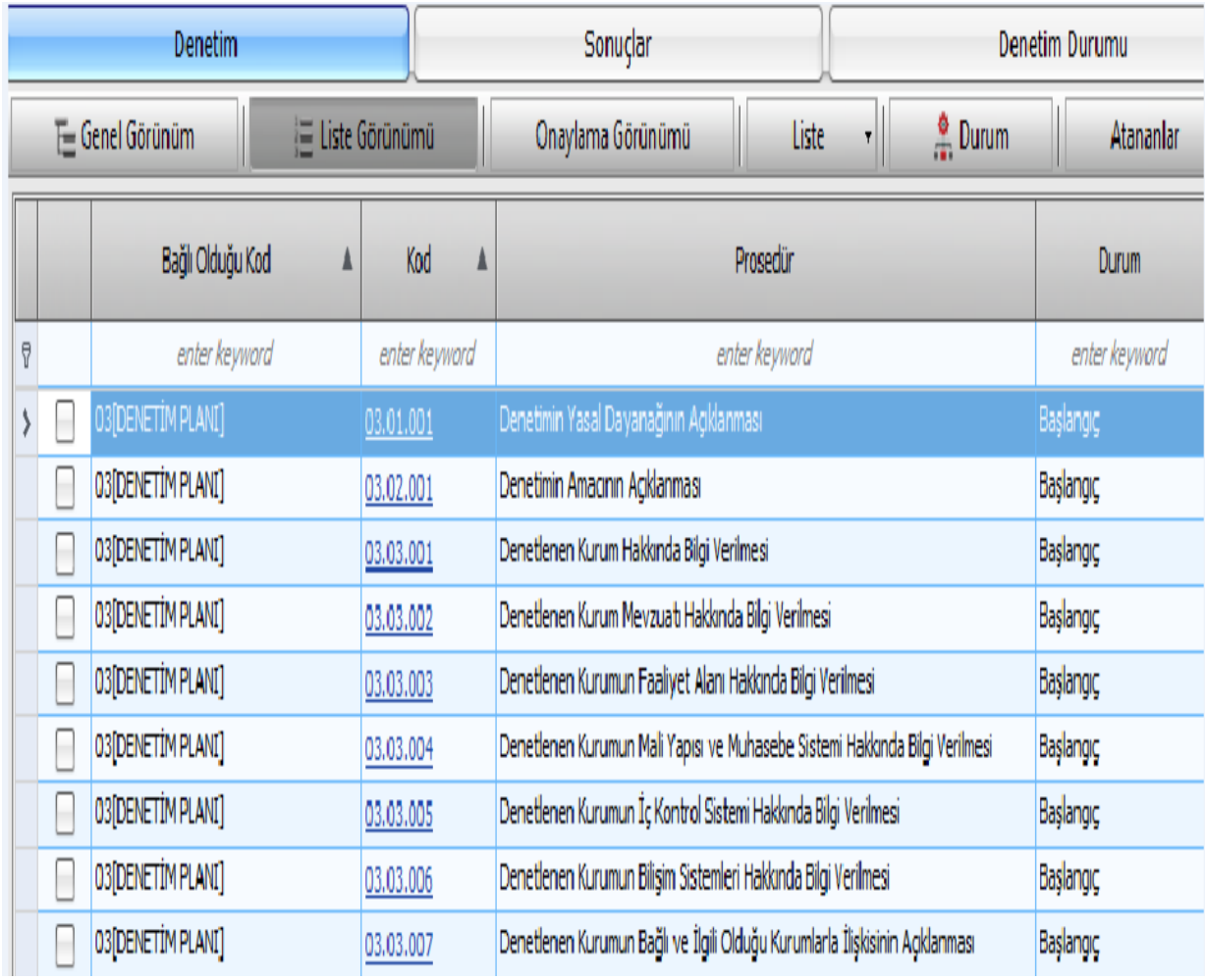
Kontrol Testi Sonucu	Önemlilik Seviyesi	Güvence Faktörü	İnceleme Yöntemi	Kayıt Sayısı	Örnek Sayısı	Açıklama
Yapılmadı	Önemsiz	0,7	Örnekleme, Belirli İşle...	0	0	
Çalışıyor	Önemli	1,3	Örnekleme	0	0	
Yapılmadı	Önemsiz	0,7	Tüm İşlemlerin İncelen...	0	0	
Çalışmıyor	Önemli	2	Tüm İşlemlerin İncelen...	0	0	
Çalışmıyor	Önemli	2	Belirli İşlemlerin İncele...	0	0	
Çalışıyor	Önemli	1,3	Örnekleme	0	0	
Çalışıyor	Önemli	2	Örnekleme	0	0	

6.3.3.7.Denetim Planı

SayCap programında yer alan bu süreç denetim faaliyetleri sırasında yapılacak denetim çalışmalarının kapsamını ve mahiyetini başkanlığın bilgisine ve onayına sunar

Tablo 38:

Denetim Planı



Bağlı Olduğu Kod	Kod	Prosedür	Durum
enter keyword	enter keyword	enter keyword	enter keyword
03[DENETİM PLANI]	03.01.001	Denetimin Yasal Dayanağının Açıklanması	Başlangıç
03[DENETİM PLANI]	03.02.001	Denetimin Amacının Açıklanması	Başlangıç
03[DENETİM PLANI]	03.03.001	Denetlenen Kurum Hakkında Bilgi Verilmesi	Başlangıç
03[DENETİM PLANI]	03.03.002	Denetlenen Kurum Mevzuatı Hakkında Bilgi Verilmesi	Başlangıç
03[DENETİM PLANI]	03.03.003	Denetlenen Kurumun Faaliyet Alanı Hakkında Bilgi Verilmesi	Başlangıç
03[DENETİM PLANI]	03.03.004	Denetlenen Kurumun Mali Yapısı ve Muhasebe Sistemi Hakkında Bilgi Verilmesi	Başlangıç
03[DENETİM PLANI]	03.03.005	Denetlenen Kurumun İç Kontrol Sistemi Hakkında Bilgi Verilmesi	Başlangıç
03[DENETİM PLANI]	03.03.006	Denetlenen Kurumun Bilişim Sistemleri Hakkında Bilgi Verilmesi	Başlangıç
03[DENETİM PLANI]	03.03.007	Denetlenen Kurumun Bağlı ve İlgili Olduğu Kurumlarla İlişkisinin Açıklanması	Başlangıç

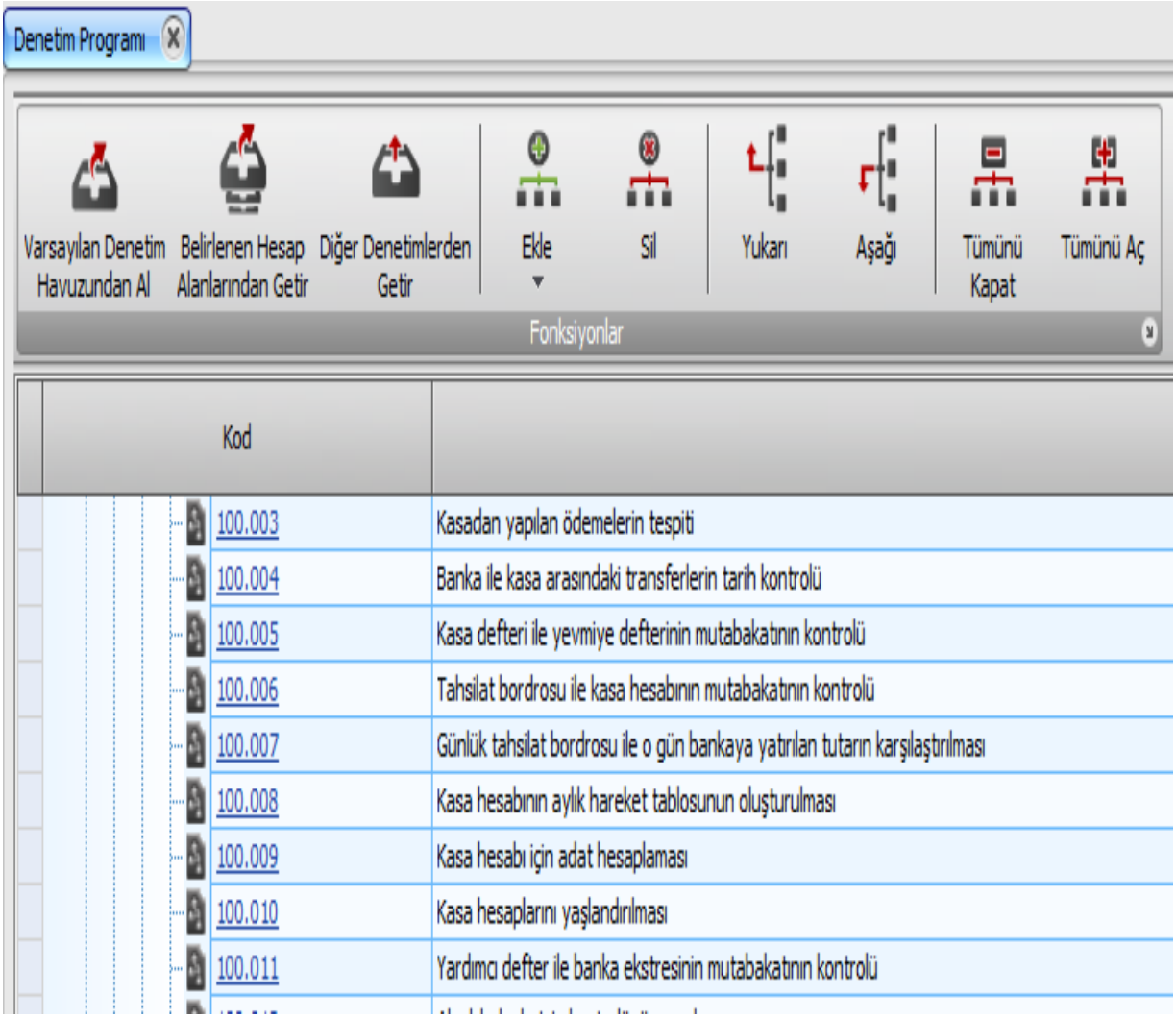
Bu aşamada yukarıdaki tabloda yer alan her bir prosedüre ilişkin çalışma kağıdı hazırlanır. Program hazırlanan çalışma kağıtlarını rapor haline getirir. Başkanlığa sunulacak denetim planı raporu hazırlanmış olur.

6.3.3.8.Denetim Programı

Denetim planının onaylanmasının ardından, belirlenen denetim yaklaşımı çerçevesinde denetim çalışmasına başlamadan önce her bir hesap alanına ilişkin olarak uygulanacak denetim prosedürlerinin ayrıntısını ortaya koyan denetim programı hazırlanır.

Tablo 39:

Denetim Programı



Denetim programlarının hazırlanması düzenlilik denetiminde ve SayCap programında planlamanın son aşamasıdır. Bu aşama denetimlerde ekip başkanları tarafından gerçekleştirilir. Ekip başkanları uygulama aşamasında yapılacak denetim prosedürlerini belirler ve çalışma yapmasını istediği denetçiyi görevlendirir.

İlgili denetçi kullanıcı adı ve şifresi ile programa girdiğinde kendisine ekip başkanı tarafından atanmış olan prosedürler programda görür ve çalışmalarını gerçekleştirir. Ayrıca ekip üyesi denetçiler ekip başkanlarının belirlediklerinin dışında prosedür belirleyerek çalışma yapma konusunda bağımsızdır.

6.3.4.Uygulama Aşaması

SayCap programının uygulama aşaması 3 bölümden oluşur.

Tablo 40:

Uygulama Aşaması



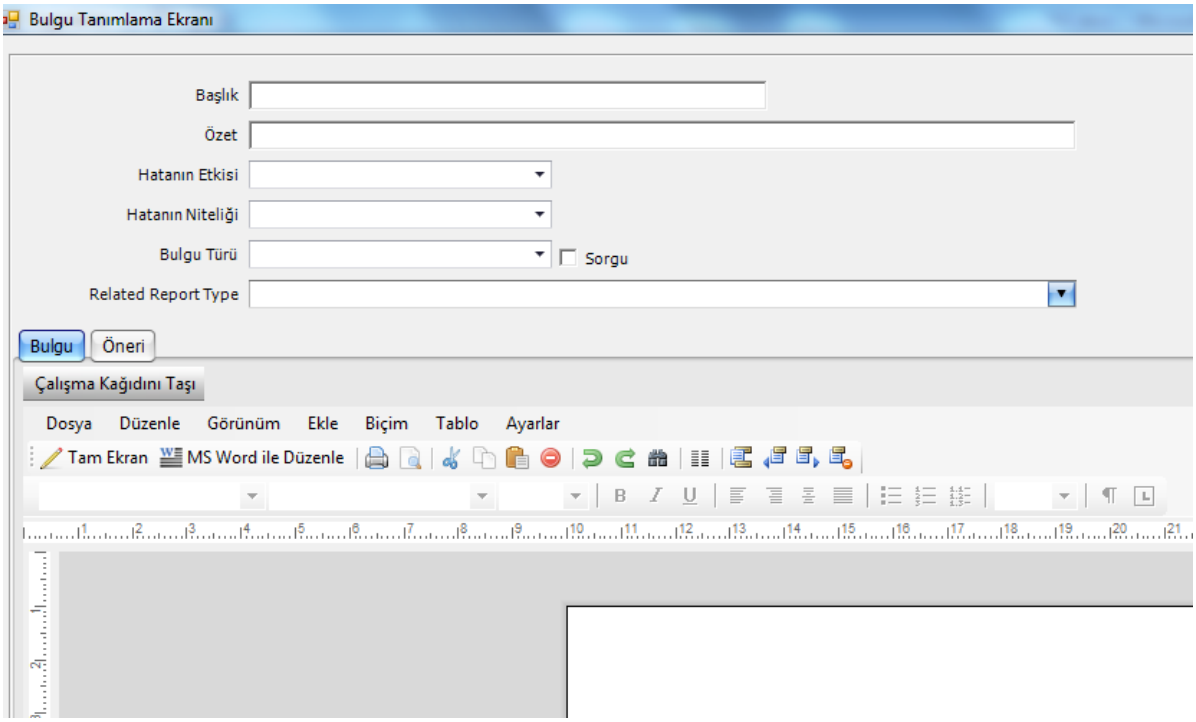
6.3.4.1.Saha Çalışması

Uygulama aşamasının saha çalışmasında denetimlerde ekip başkanlarınca hazırlanan uygulama prosedürleri denetimde görevli ekip üyesi denetçiler tarafından uygulanarak çalışma kağıtlarına aktarılır. Ekip üyesi denetçiler tarafından gerçekleştirilen ve SayCap 'e aktarılan prosedürler ekip başkanlarınca kontrol edilir.

Saha çalışmasında bulgular ve öneriler aşağıda yer alan tabloda görülen şekilde sisteme girilir.

Tablo 41:

Bulgu Tanımlama



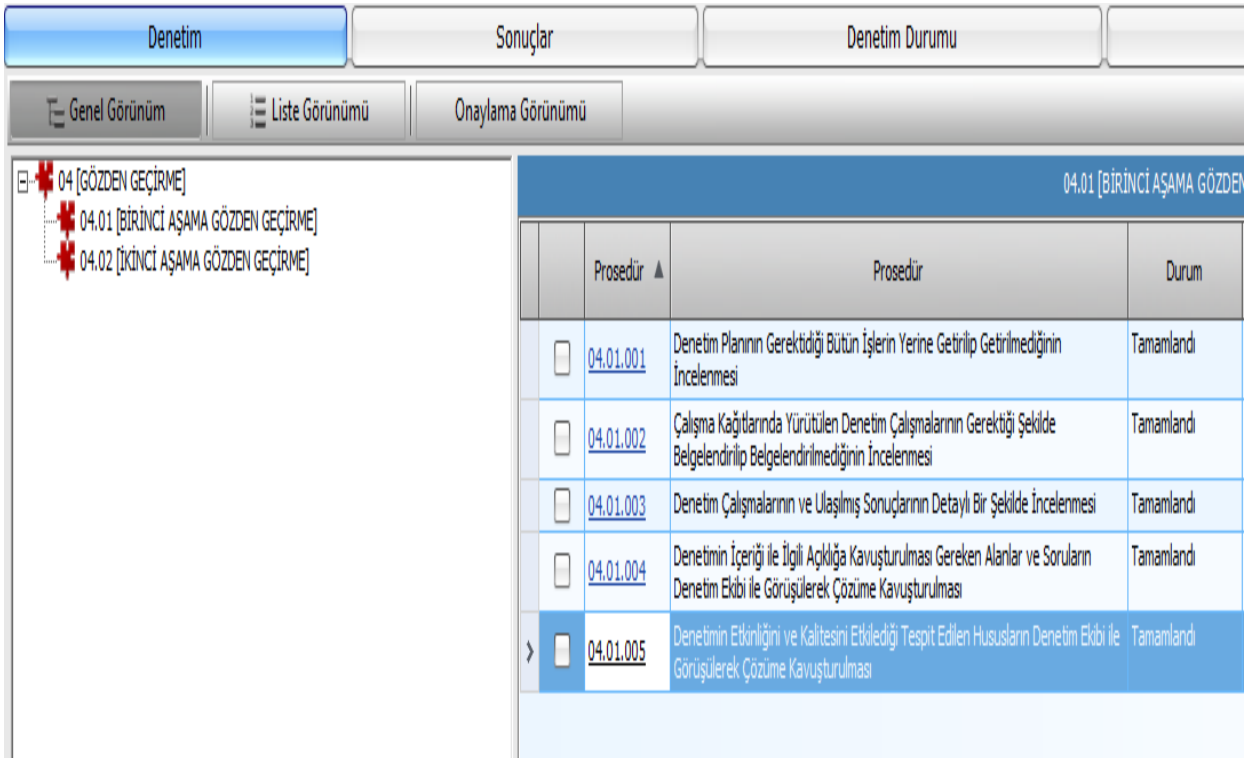
Ekip üyesi denetçiler tarafından Sisteme girilen bütün bulgular raporlama bölümünde değerlendirilmek üzere saklanır. Başlık, özet, hatanın etkisi, hatanın niteliği, bulgu türü bölümleri doldurularak bulguya eklenir. Bulguya ilişkin denetçi tarafından bir öneri varsa yukarıda tabloda yer alan "Öneri" sekmesi seçilerek yazılır.

6.3.4.2.Gözden Geçirme

Gerçekleştirilen denetimlerin uluslararası denetim standartlarına ve mevzuata uygun olmasını sağlamak amacıyla ekip başkanları ve grup başkanlarınca önceden belirlenmiş prosedürler program üzerinde cevaplandırılır.

Tablo 42:

Gözden Geçirme Aşaması



Gözden geçirme çalışmaları iki aşamalı olarak gerçekleştirilir.1. Aşama gözden geçirme çalışmaları grup başkanı 2. Aşama ekip başkanları tarafından gerçekleştirilir.

6.3.4.3.Sorgu

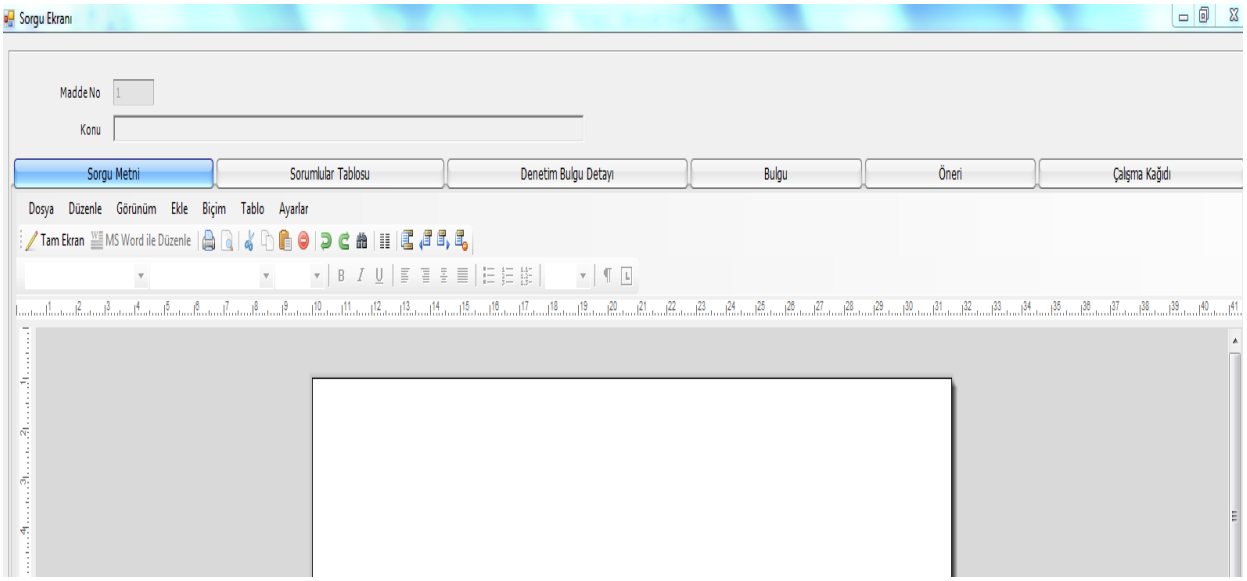
Denetimler sırasında kamu zararı olduğu düşünülen hususlara ilişkin sorguların yazıldığı, sorumlu listelerinin oluşturulduğu ve sorumlu bazında sorguların tasnif edildiği ve hem sorumlu bazında hem de takım halinde sorguların oluşturulduğu bölümdür.[110]

Sorgu modülünde Sayıştay dairelerinde yargılaması yapılacak olan kamu zararı iddiaların metne döküldüğü bölümdür.

[110] a.g.e. s:95.

Tablo 43:

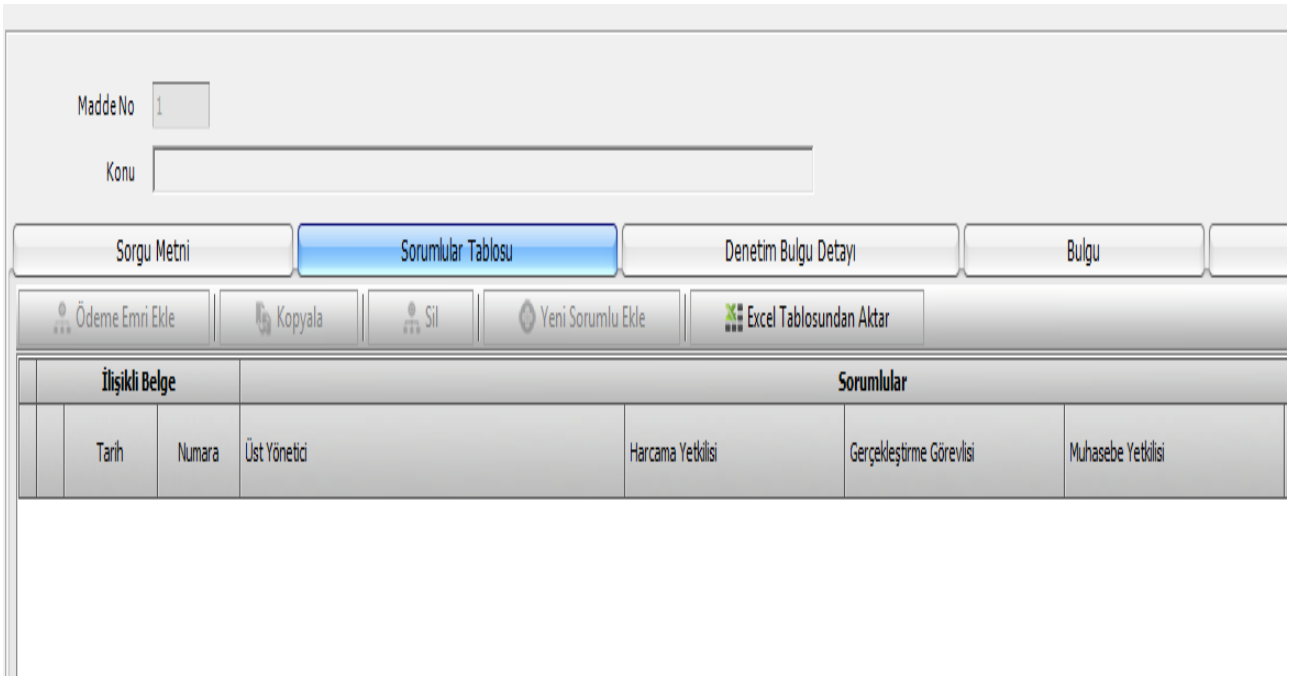
Sorgu Tanımlama Aşaması I



Sorgu bölümünde ilk olarak sorgunun metni yazılır. Sorgunun metin kısmı kamu zararı iddiasının gerekçeleriyle açıklandığı bölümdür. Üstteki tabloda görülen boşluğa sorgu metni yazılır.

Tablo 44:

Sorgu Tanımlama Aşaması II



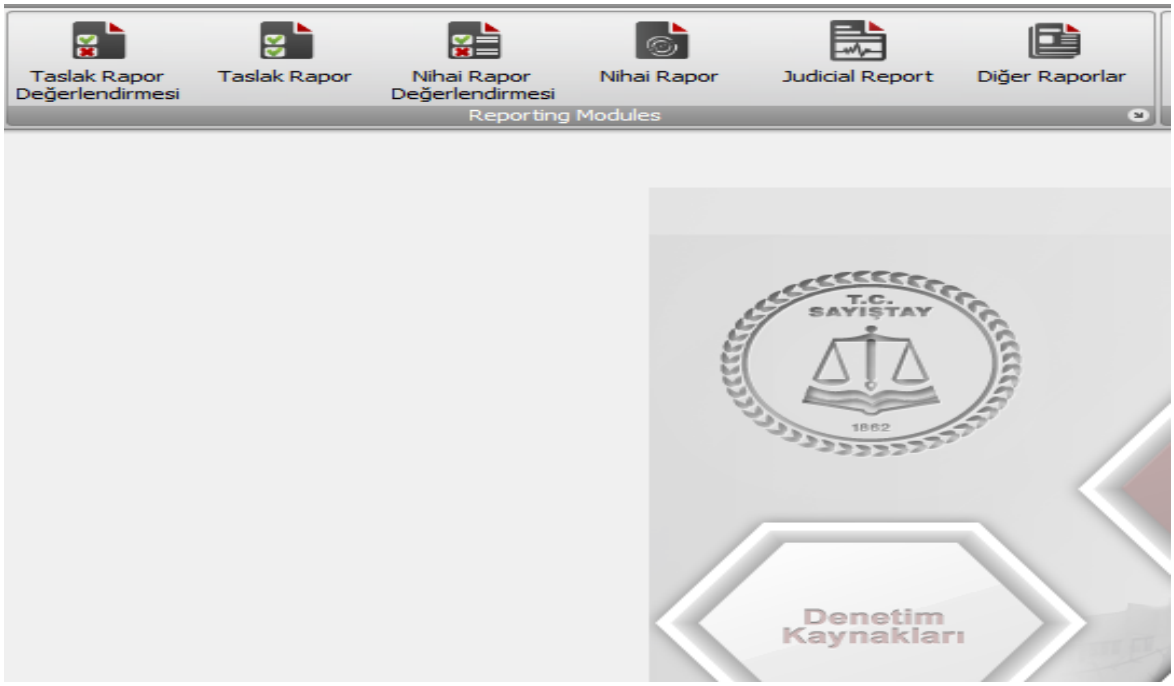
Sorumlular tablosu kısmında kamu zararından sorumlu olan kişiler Excell tablosundan aktar bölümüne tıklanarak ilişkilendirilir. Sorgu sekmesinde yer alan diğer sekmeler ise bilgi amaçlıdır.

6.3.5.Raporlama

Raporlama bölümü kurum tarafından cevaplandırılacak taslak raporlar, Türkiye Büyük Millet Meclisine gönderilecek nihai raporlar ve daireler tarafından yargılanacak yargılamaya esas raporların hazırlandığı bölümdür.

Tablo 45

Raporlama Aşaması I



Raporlama bölümü temel olarak 6 bölümden oluşur. Bu bölümlerin fonksiyonları şu şekildedir;

6.3.5.1-Taslak Rapor Değerlendirmesi

Bu bölümde, raporun eki mahiyetinde olan bulgular bölümü oluşturulur. Daha önce planlama ve uygulama safhasında çalışma kağıtlarında ekip üyesi denetçiler tarafından yazılan tespitle bu bölümde değerlendirilir. Ekip başkanları ekibinde yazılan tüm bulguları değerlendirir ve uygun göreceklerini taslak rapora alır. Uygun görmediği bulguları ise değiştirerek onaylar veya tamamen reddeder.

Tablo 46:

Raporlama Aşaması II

Finding					
Hatanın Etkisi	Hatanın Niteliği	Bulgu Türü	Rapor Türü	Red Gerekçesi	Durum
		Uygunluğa ilişkin hata			Taslak Rapor Değiştirilerek Onaylandı

6.3.5.2.Taslak Rapor

Bu modülde, denetim raporunun başında yer alan denetim standartları gereği raporda yer alan Sayıştay'ın Sorumluluğu Kurumun Sorumluluğu gibi bilgi mahiyetindeki metin kısımlarının oluşturulur. Bu bölümler için oluşturulmuş prosedürler planlama ve uygulama bölümündeki gibi çalışma kağıdı formatında hazırlanır.

Tablo 47:

Raporlama Aşaması III

Bağlı Olduğu Kod ▲	Kod ▲	Prosedür	Duru
Kelime Giriniz	*Kelime Giriniz*	*Kelime Giriniz*	*Kelime G*
05[RAPORLAMA]	05.001	Kısaltmalar	Tamamlandı
05[RAPORLAMA]	05.002	Denetlenen Kamu İdaresi Hakkında Bilgi Verilmesi	Tamamlandı
05[RAPORLAMA]	05.003	Denetlenen Kamu İdaresinin Mali Tabloları Hakkında Bilgi Verilmesi	Tamamlandı
05[RAPORLAMA]	05.004	Denetlenen Kamu İdaresi Yönetiminin Sorumluluğu Hakkında Bilgi Verilmesi	Tamamlandı
05[RAPORLAMA]	05.005	Sayıştay'ın Sorumluluğu Hakkında Bilgi Verilmesi	Tamamlandı
05[RAPORLAMA]	05.006	Denetimin Dayanağı, Amacı, Yöntemi ve Kapsamı Hakkında Bilgi Verilmesi	Tamamlandı
05[RAPORLAMA]	05.007	Denetim Görüşünün Dayanakları Hakkında Bilgi Verilmesi	Tamamlandı
05[RAPORLAMA]	05.009	(VARSA) Vurgulanacak Hususlar	Tamamlandı
05[RAPORLAMA]	05.010	(VARSA) Raporlanması Gereken Diğer Hususlar	Tamamlandı

6.3.5.3.-Nihai Rapor Değerlendirmesi

Taslak raporlarda yer alan bulgular ile bu bulgulara ilişkin kurumdan gelen cevaplar ile sonucunda denetim ekibinin varmış olduğu görüşü içeren bir rapor hazırlanır. Denetim ekibi kurum tarafından verilen cevap üzerine bulguların bazılarını rapordan bu bölümde çıkarır.

6.3.5.4.Nihai Rapor

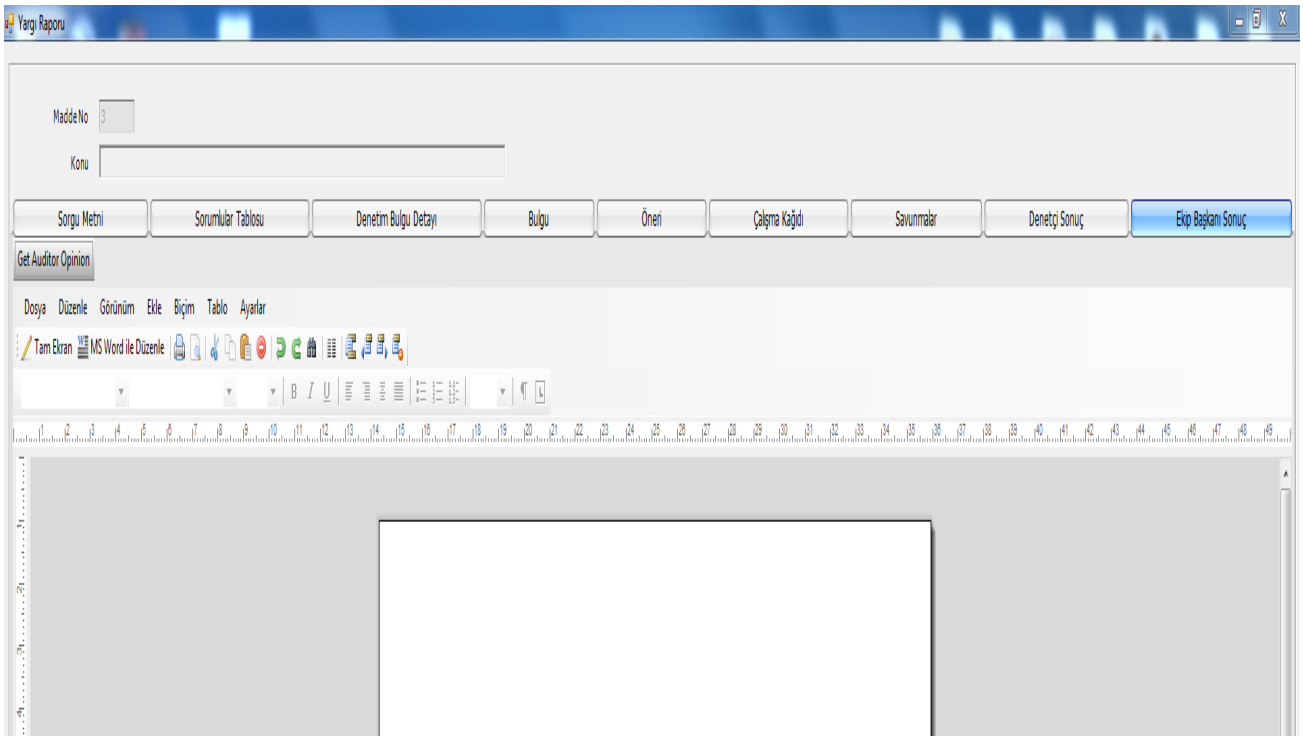
Kamu İdaresi hakkında verilecek denetim görüşünün rapora bu bölümde eklenir. Denetim görüşü için bu bölümde her bir görüş türü için belirlenmiş standart ifadeler düzenlilik denetim rehberinde yer aldığı haliyle seçilir.

6.3.5.5.Yargı Raporu

Denetçiler tarafından kamu zararı iddiasıyla sorguya konu edilen ve savunmaları alınan konuların yargılanması için yazılan rapordur.

Tablo 48:

Raporlama Aşaması IV



6-Diğer Raporlar: 6085 Sayılı Kanunla Sayıştay'ın üretmesi gereken diğer raporların bu bölümde oluşturulur. Denetim ekiplerince önerilen bulgular bu bölümde değerlendirilir.

6.3.6.Kalite Kontrol Ve İzleme

Kalite kontrol ve izleme birbirinden farklı hususiyetlere sahip süreçlerdir. Denetim sonuçlarının izlenmesi, Sayıştay raporlarının TBMM'de görüşülmesinden sonra; denetim raporlarında belirtilen bulgulara ilişkin tavsiyelerin denetlenen kurum tarafından ne ölçüde yerine getirildiğinin değerlendirilmesi amacıyla yapılır.[111]

İzleme faaliyetinin uygulanması denetim ekibince denetim raporlarında yer alan her bir tavsiye için kurumca gerekli tedbirlerin alınıp alınmadığını tespit edilmesi ve buna ilişkin değerlendirmenin yapılmasıdır. Tavsiyelerin yerine getirilmesindeki ilerlemeler ya da tavsiyelerin tamamen uygulanmasındaki başarı derecesi denetçiler tarafından dikkate alınmasıdır.[112]

Kalite kontrol ise Sayıştay kanunun 35. Maddesi gereğince; "Kalite güvencesinin sağlanması için, denetimin her aşaması denetim standartlarına, stratejik planlara, denetim programlarına ve mesleki etik kurallarına uygunluğu açısından sürekli gözden geçirilir."[113]

Bu bağlamda Başkanlıkça her yıl tamamlanmış denetimler içerisinden belli sayıda denetim seçilerek, denetim ekibinden bağımsız ekipler tarafından denetim sonrası kalite güvencesine yönelik gözden geçirme faaliyetlerinde bulunulur. Görevlendirilen ekip, kurumun denetlenmesine iştirak etmemiş ve yeterli mesleki tecrübeye sahip denetçilerden oluşturulur.[114]

6.3.7.Yönetim Araçları

Bu modülde, bölüm başkanları ve grup başkanları tarafından, yürütülmekte olan denetimler üzerinde gerçekleştirilen faaliyetlerin takibi yapılabilmektedir. Örneğin kurum denetimde eklenen prosedür sayısı, bulgu sayısı, denetimin tamamlanma yüzdesine ilişkin bilgiler bu bölümde yönetim birimlerince takip edilebilmektedir. Bu sayede denetimin

[111] a.g.e. s:53.
[112] a.g.e. s:185.
[113] 6085 sayılı Sayıştay Kanunu, 35. Madde.
[114] a.g.e. s:54.

yönetimine ilişkin olarak denetim de görevli personelin verimliliği ölçmek mümkün olabilecektir.

6.3.8.Denetim Kaynakları

Bu bölüm sistem yöneticileri tarafından kullanılan ve programın çalışması için gerekli olan verilerin saklandığı ve parametrelerin belirlendiği, sistemin altyapısının oluşturulduğu bölümdür.[115]

[115] a.g.e. s:7.

VII.BÖLÜM: SONUÇ

Ülkemizde gerçekleştirilen reform sonucunda, şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkeleri kamu yönetimine hakim olması ümit edilen kavramlardır. Kamu kaynaklarının en verimli şekilde değerlendirilmesi gelişmiş bir medeniyet olabilmemiz için çok önemlidir.

Bu aşamada Kamu mali yönetim sürecinde görev alan bütün kurumlara önemli görevler düşmektedir. Kanuni düzenlemelerin gerçekleştirilmiş olması önemli bir adım olmakla birlikte, yeterli değildir. Kanunları uygulamakla yükümlü kurumların uygulamada maksimum seviyede hassasiyet ve özen göstermelidirler.

Bu süreçte yer alan kurumların her birinin görevleri çok önemli olmakla birlikte, Şeffaflığı ve hesap verme sorumluluğunu geliştirecek ve kurallara uygun hareket edilmesini sağlayacak olan en önemli mekanizma denetimdir. Bu nedenle denetim de etkinliği sağlanması demokratikleşme yolunda çok önemli bir adımdır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim Ve Kontrol Kanunu ile 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile denetimin etkinliğine ilişkin yasal zeminin oluşturulduğunu söylemek mümkündür. Bahsettiğimiz yasal düzenlemeler sonrasında Sayıştay denetimin uluslararası standartlara uygun olarak yeniden dizayn edilmesi gerekmektedir.

Diğer yandan ülkemizde sürekli bir biçimde artış gösteren kamu kesimi faaliyetleri ancak bilgisayar teknolojisinden faydalanılarak gerçekleştirilebilmektedir. Kamu kurumlarının muhasebeye işlemleri, envanter kayıtları, gelir gider işlemleri, taşınır taşınmaz envanter işlemleri elektronik ortamda işlenmekte ve muhafaza edilmektedir.

Sayıştay'ın uluslararası standartlara uygun, etkili bir denetim yapabilmesi, elektronik ortamda işlenen ve saklanan verilerin denetiminde, bilgisayarlı denetim tekniklerinden üst düzeyde faydalanılmasına bağlıdır. Nitekim kısıtlı zaman ve insan kaynağıyla yüksek hacimli kurumların klasik usullere denetlemek artık pek mümkün değildir. Bu nedenle; Sayıştay başkanlığı klasik denetim usulleri yerine daha efektif ve güvenilir bir şekilde denetimlerini gerçekleştirmek amacıyla için iki farklı yazılım projesini de sonuçlandırmıştır.

Tezimizin ana konusunu da oluşturan bu projelerin biri, denetimlerde analiz imkanı sağlarken diğeri denetim yönetimine imkan sağlayan bir araçtır. Tezimizde bu programlara

ilişkin genel bilgiler verilerek Sayıştay'ın bu konuda ki mevcut durumu anlatılmaya çalışılmıştır.

KAYNAKÇA

AKGÜNDÜZ Ahmet, (1997), **Arşiv Belgeleri Işığında Sayıştay Tarihi**, Sayıştay Yayınları, Ankara.

AKSOY T. , (2002), **Tüm Yönleriyle Denetim,** Yetkin Hukuk Yayınları, Ankara.

ALTINTAŞ Abdullah , (2011) **"6085 Sayılı Kanun Kapsamında Düzenlilik Denetimi",** Dış Denetim Dergisi, Ankara.

ALVİN A. Arens , LOEBBECKE James K. (1980), **"Auditing, An İntegrated Approach"**, Prentice-Hall, İnc., Englewood Cliffs, New Jersey.

ARENS Alvin A. , LOEBBECKE James K. ,(1991), **"Auditing An Integrated Approach",** 5. Baskı, Prentice Hall, New Jersey.

ARENS Alvin A. , RANDOL J. Elder ve BEASLEY Mark S. , (2003); "**Auditing and Assurance Services"**, 9.Baskı, Prentice Hall, New Jersey.

ARMUTLULU İsmail Hakkı, (Ekim 1999), **"İşletme İstatistiğine Giriş"** Alfa Yayın Dağıtım. , İstanbul.

AYTUNA Türkan, (1986), **"Felsefeci Gözüyle Denetim",** Denetim Yayınları , Sayı:10, Ankara.

BAKIR Mehmet**,** (2003), **"Denetim"**, On Dokuzuncu Baskı, Rize.

BAŞARAN M. , ŞAHİNER E. , KOÇAK Aysun, KAZAN Ahmet (2010), "**5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu"** , İZDEN Yayınları , İzmir.

BAŞARAN Fehmi , (2010) **"5018 Sayılı Kanunu'na Göre Kamu İdarelerinin ve Kamu Görevlilerinin Sayıştay'a Karşı Sorumlulukları"**, Dış Denetim Dergisi, 2.Sayı, Ankara.

BAYAR Doğan ,(2005), **"Sayıştayın Anatomisi",** Maliye Dergisi, Sayı:148, Ankara.

BİBLE Lynn, GRAHAM Lynford ve ROMSAN Andrew (2005), **"The Effects of Electronic Audit Environments on Performance",** Journal of Accounting, Auditing and Finance, Cilt 20 Sayı 1.

BİÇER A. Altuğ ,(2006) **"İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada iç Denetimin Rolü ve Bir Uygulama"**, Marmara Üniversitesi, İstanbul.

BLONDAL R. J. , (2003), **"Budget Reform in OECD Member Countries Trends"**, OECD Journal on Budgeting, Cilt. 2, Sayı 4.

BROOKS Jeremyn, (1985), **"Çeşitli Ülkelerdeki Bağımsız İşletme Dışı Denetim Sistemlerinin Fonksiyon ve İşleyişi"**, İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri, Sermaye Piyasası Kurulu, Ankara.

BODNAR, George H. , HOPWOOD William S. (2003); **"Accounting Information Systems"**, 9. Baskı, Prentice Hall, New Jersey.

BOZKURT Nejat, (2000) "**Muhasebe Denetimi"**, 3. Baskı, Alfa Yayınları, İstanbul.

BOZKURT Nejat, (1985) "**Muhasebe Denetiminde Parasal Birim Örneklemesi Yöntemi ve Bir Uygulama"**, Marmara Üniversitesi Yayın No:419,İstanbul.

CANDAN Ekrem, (2007), "**Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi"**, Maliye Bakanlığı, Ankara.

CEYLAN F. Betül ve KEFİ Faiza, (2005), **"Yeni Bilgi Ve İletişim Teknolojileri Yüksek Denetim Kurumlarının Karşı Karşıya Olduğu Güçlükler Ve Fırsatlar"**, Sayıştay Dergisi, Sayı 49, Ankara.

ÇAĞAN Nami, (1986), "**Anayasa Çerçevesinde Kamu Maliyesinin Parlamenter Kontrolü, Anayasa Yargısı**", Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara.

ÇALIKOĞLU Sinan, (2011), **"6085 Sayılı Sayıştay Kanunu'nun Getirdiği Yenilikler**", Dış Denetim Dergisi, 3.sayı, Ankara.

ÇINGI Hülya, (1990), **"Örnekleme Kuramı",** Hacettepe Üniversitesi Fen Fakültesi Basımevi, Ankara.

ÇOLAK H. Bayram, (2008) **"Son Değişiklikleriyle Birlikte 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim Ve Kontrol Kanunu",** Ankara.

ERDOĞAN, Melih, (1999) **"Bilgisayar Ortamında Muhasebe Denetimindeki Gelişmeler"**, IV.Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, İSMMMO Yayınları, Antalya.

ERTAŞ, Fatih Coşkun ve Pelin Güven (2008) **"Bilgi Teknolojilerinin Denetim Sürecine Etkileri"** Mufad Muhasebe Ve Finansman Dergisi, Sayı :37

ERÜZ, Ertan ve Mehmet Sait Arcagök, (Eylül 2006) **"Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi"** Maliye Hesap Uzmanları Derneği.

FLESHER Dale L. , ve ZARZESKİ Marilyn Taylor, (2002), **"The Roots of Operational (Value–for–Money) Auditing in English-Speaking Nations",** Accounting and Business Research, Cilt. 32, No.2.

GEİST Benjamin, (1981), **"State Audit: An Introduction"**, State Audit - Development in Public Accountability, (Ed. B. Geist), State Comproller's Office (Israel),

GREENSTEIN, Marilyn, McKEE, Thomas E. , (2004), **"Assurance Practitioners' And Educators' Self-Perceived IT Knowledge Level: An Empirical Assessment",** International Journal of Accounting Information Systems

GÖKTÜRK Tamay, (Nisan – Haziran 2010) **"Denetimde Yeni Trend: Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri"** KMMG –GÜNDEM Risk Yönetimi ve Uyum Hizmetleri Özel Sayısı.

GÖREN İhsan, (2000), **"Kamu Maliyesinin Yeniden Yapılandırılması ve Denetim", Parlamento ve Sayıştay Denetimi**", Tesev Yayınları, İstanbul.

GÖZÜBÜYÜK, Şeref ve TAN Turgut , (2001), **"İdari Yargılama Hukuku",** 1.cilt Güncelleştirilmiş 2.Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara.

GÜREDİN E. , (1994) **"Denetim"** , Beta Yayınları, 6.Baskı, İstanbul.

GÜROCAK Sibel, (2010) "**5018 Sayılı Kanun Çerçevesinde Mali Sorumluluk ve Sorumlular"**, Dış Denetim Dergisi ,2.Sayı ,Ankara.

GÜLBEY Engin, (2011), **"Totaliter Rejim ile Demokratik Devlet Arasındaki Fark: Sayıştay Denetimi",** Dış Denetim Dergisi, 3.Sayı, Ankara .

INTOSAI , (2009), **"Avrupa Birliği Sayıştay Performans Denetimi El Kitabı"** , (Çeviren: Sacit YÖRÜKER), SAYDER Yayınları, Ankara.

INTOSAI, (2000) **"Elektronik Bilgi İşlem Komitesi Bilişim Teknolojisi Denetim Eğitimi-Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri Kurs Notları"**, (Çeviren: Emine YARAR) , Sayıştay Yayınları, Ankara.

İLHAN İlhami, (2011) **"6085 Sayılı Sayıştay Kanunu'nda Performans Denetimine İlişkin Olarak Yapılan Değişiklik Üzerine Değerlendirmeler"**, Dış Denetim Dergisi, 3.SAYI, Ankara.

KARAAHMET Murat, (2010) **"Denetim Ve Değişim"**, Dış Denetim Dergisi, 2.Sayı, Ankara.

KENGER Erdal, (2001), **"Denetçi Yardımcıları Eğitim Notları"**, Ankara.

KEPEKÇİ C. (1998) **"Bağımsız Denetim",** Siyasal Kitabevi, 3. Baskı, Ankara.

KOPITS George , CRAIG Jon, (1998), "**Transparency in Government Operations"**, Occasional Paper 158, Washington DC.

KÖSE H.Ö. , (2007), **"Dünya'da ve Türkiye'de Yüksek Denetim"**, Sayıştay Yayınları, Ankara.

KUBALI Derya, (1998), **"Performans Denetimi Kavramı İlkeler, Metodoloji, Uygulamalar"** 1.Sayı, Ankara.

LARY P. Bailey (1970) **"Contemporary Auditing"** , Harper And Row Publishers, New York.

Maliye Bakanlığı, (2002), **"Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları: Nakit Esasından Tahakkuk Esasına",** Ankara.

MUTLUER M. K. , ÖNER E. , KESİK A. (2006), **"Bütçe Hukuku",** İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul.

National Audit Office, (1997), "**Value for Money Handbook"**(çeviren Arife Coşkun) Performans Denetimi El kitabı, Ankara.

ÖZER H. , (1997) **"Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi"** Sayıştay Yayınları, Ankara.

ÖZBİLGİN İzzet Gökhan, (2003) **"Bilgi Teknolojileri Denetimi Ve Uluslararası Standartlar"**, Sayıştay Dergisi, Sayı 49, Ankara.

ÖNER Erdoğan **" Bütçe Uygulama Aşamasında Parlamentonun İzleme/Gözetim Fonksiyonu Komisyonların Rolü Ve Bütçe Analiz Kapasitesi"** Bütçe Sürecinde Parlamentonun Değişen Rolü, Uluslararası Sempozyum, 7-8-Ekim 2008 Afyonkarahisar, TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu.

PAMUKÇU Ayşe, (2004) "Muhasebede Bilgisayar Destekli Denetim Düzeni", Yayımlanmamış Doktora Tezi, İstanbul.

SARIHAN, Halime İ. , (1998), **"Rekabette Başarının Yolu: Teknoloji Yönetimi",** Desnet Yayınları, İstanbul.

SAYER Ahmet, YURT A.A. Ertuğrul, (2011) "**Parlemento Ve Yüksek Denetim Kurumları"** Dış Denetim Dergisi Ankara.

SELVİ Yakup, TÜREL Ahmet ve ŞENYİĞİT Bora (2005); **"Elektronik Bilgi Ortamında Muhasebe Denetimi"** 7. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 20 – 24 Nisan, İstanbul.

TAYLOR H. Donald, GLEZEN G. William, (1994), **"Auditing integrated Concepts and Procedure"**, 6.Edition, John Wiley & Sons Inc., New York.

T.C. Sayıştay Başkanlığı,(2008) **"Stratejik Planı (2009-2013)"** Sayıştay Yayınları Ankara.

T.C. Sayıştay Başkanlığı,(2012), **"2011 Yılı Faaliyet Raporu"** Sayıştay Yayınları, Ankara.

T.C. Sayıştay Başkanlığı, (2011), **"Düzenlilik Denetim Rehberi"** Sayıştay Yayınları, Ankara.

T.C. Sayıştay Başkanlığı (2012) **"Say-Cap Denetim Yönetimi El Kitabı"** Sayıştay Yayınları, Ankara .

The Swedish National Audit Office, (2001), **"İsveç Sayıstay'ı Performans Denetimi El Kitabı"**, Çev. Tolga Demirbas, Sayıstay Başkanlıgı Yayınları, Ankara.

TURHAN Murat, (2011) **"6085 Sayılı Kanun Ve Performans Denetiminin Geleceği",** Dış Denetim Dergisi, 3.Sayı, Ankara.

UZUN Ali Kamil, (2009), "**Kamu yönetiminde İç Kontrol ve İç Denetim Yaklaşım, Denetişim"** , Kamu İç Denetçiler Derneği Yayını, Sayı:3, Ankara.

VASSEUR Frederic. (1993), **"Geleceğin Medyaları"**, (Çeviren Galip Üstün), İletişim Yayınları, Cep Üniversitesi, İstanbul.

YILMAZ H. Hakan, BİÇER M., (Ocak Haziran 2010) **"Parlamentonun Bütçe Hakkını Etkin Kullanımının Yeni Bütçe Sistemi Çerçevesinde Değerlendirilmesi",** Maliye Dergisi, S.158

YÖRÜKER S. (1999), **"Türkçe-İngilizce-Fransızca Denetim Terimleri"** (Çeviri), Sayıştay Yayınları, Ankara.

YÖRÜKER Sacit, GÜLEN Fikret, (1992), **"Yeni Bir Sayıştay için Düşünceler",** Mülkiyeliler Birliği Dergisi, sayı 65,Ankara.

Kanunlar Ve Diğer Mevzuat

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu (24.12.2003- 25.326).

5436 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun. (RG. 24.12.2005-26033).

6085 Sayılı Sayıştay Kanunu. (RG. 19.12.2010- 27790).

Sayılı Sayıştay Genel Kurul Kararı.(14.06.2007 tarih ve 5189/1)

İç Denetçilerin Çalışma Usul Esasları Hakkında Yönetmelik.(RG 12.07.2006-26226)

Uluslararası Denetim Standartları, IFAC, http://www.ifac.org.

INTOSAI, **“1530 No’lu Uluslararası Denetim Standardı-Denetimde Önemlilik”**.