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

KAMU YÖNETİMİ PERSPEKTİFİNDE TÜRKİYE'DE MALİ DENETİM

Yüksek Lisans Tezi

Abdullah ALTINTAŞ

Ankara-2012

T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETMEANABİLİM DALI

KAMU YÖNETİMİ PERSPEKTİFİNDE TÜRKİYE'DE MALİ DENETİM

Yüksek Lisans Tezi

Abdullah ALTINTAŞ

Tez Danışmanı
Doç. Dr. Orhan ÇELİK

Ankara-2012

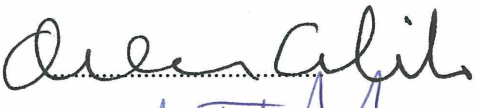
T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

KAMU YÖNETİMİ PERSPEKTİFİNDE TÜRKİYE'DE MALİ DENETİM

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Tez Danışmanı :
DOÇ. DR. ORHAN ÇELİK

Tez Jürisi Üyeleri
Adı ve Soyadı İmzası

.....	.....
Doç.Dr. Orhan ÇELİK	
Doç.Dr. Kadir GÜROAL	.....
Yrd.Doç.Dr. Yiğit ÖZBEK	
.....	.....
.....	.....

Tez Sınavı Tarihi 13\1\2012

TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Bu belge ile, bu tezdeki bütün bilgilerin akademik kurallara ve etik davranış ilkelerine uygun olarak toplanıp sunulduğunu beyan ederim. Bu kural ve ilkelerin gereği olarak, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce ve sonuçları andığımı ve kaynağını gösterdiğimi ayrıca beyan ederim.(……/……/2….)

Tezi Hazırlayan Öğrencinin
Adı ve Soyadı

……
İmzası

……

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER i

KISALTMALAR LİSTESİ vii

TABLO LİSTESİ viii

GİRİŞ 1

BİRİNCİ BÖLÜM

KAMU YÖNETİMİ REFORMLARININ KÖKENİ VE NEDENLERİ

1.1. KAMU YÖNETİMİ REFORMLARININ KÖKENİ 6

1.2. KAMU YÖNETİMİ REFORMLARININ İÇERİĞİ 8

1.3. KAMU YÖNETİMİNDE REFORM ANLAYIŞINI ORTAYA ÇIKARAN NEDENLER 9

1.3.1. Ekonomik Faktörler 11

1.3.2. Sosyal Faktörler 11

1.3.3.Politik ve İdeolojik Faktörler 12

1.4. KAMU YÖNETİMİ REFORMUNUN KARAKTERİSTİK ÖZELLİKLERİ 13

1.4.1. Profesyonel Yönetim İlkelerine Vurgu Yapma 16

1.4.2. Performansın Ölçülmesi 18

1.4.3. Çıktı Odaklı Yönetim Anlayışı 18

1.4.4. Büyük Organizasyonların Optimum Büyüklükte Organizasyonlara Ayrılması 20

1.4.5. Rekabetin Arttırılması 21

1.4.6. Özel Sektör Yönetim Uygulamalarına Vurgu Yapmak 22

1.4.7. Kaynak Kullanımında Etkinlik, Ekonomiklik Ve Verimlilik 24

1.4.8. Kamuda Hassas Bilgi Teknolojilerinin Kullanımı 27

1.4.9.Yönetimde Vatandaş Odaklılık 29
1.4.10.Denetime Artan Oranda Vurgu Yapılması 31
1.5. KAMU YÖNETİMİ REFORMLARININ ELEŞTİRİSİ 37

İKİNCİ BÖLÜM

DÜNYADA GERÇEKLEŞEN KAMU YÖNETİMİ REFORMLARININ TÜRK KAMU MALİ YÖNETİMİNE ve DENETİMİNE YANSIMASI

2.1. TÜRK KAMU MALİ YÖNETİMİNDE ESKİ UYGULAMA 44
2.2.TÜRK KAMU MALİ YÖNETİMİNDEKİ YENİLENME FAALİYETLERİ ... 46
2.3. TÜRK KAMU MALİ YÖNETİMİNDE DEĞİŞİM 52
2.3.1. Mali Saydamlık ve Hesap Verilebilirlik 54
2.3.2. Bütçenin Kapsamındaki Yenilikler 58
2.3.3. Analitik Bütçe Sınıflandırması 60
2.3.3.1. Kurumsal Sınıflandırma 63
2.3.3.2. Fonksiyonel Sınıflandırma 63
2.3.3.3. Ekonomik Sınıflandırma 64
2.3.3.4. Finansal Sınıflandırma 65
2.3.4. Orta Vadeli Harcama Sistemi 65
2.3.4.1. Stratejik Planlama 67
2.3.4.2. Performans Esaslı Bütçeleme(PEB) 70
2.3.4.3. Bütçeleme İlkeleri ve Bütçelemeye İlişkin Diğer Yenilikler 72
2.3.5. Harcama Ve Raporlama Sürecindeki Yenilikler 75
2.3.5.1. Sorumlulukların Yeniden Belirlenmesi 75
2.3.5.2. Mali disiplin 79
2.3.5.3. İç Kontrol ve Ön Mali Kontrolün Sürece Dâhil Edilmesi 81

2.3.5.3.1. İç Kontrolün Unsurları 84
2.3.5.3.2. İç Kontrole İlişkin Yetki Ve Sorumluluklar 89
2.3.5.3.3. Ön Mali Kontrol 92
2.3.5.3.4. İç Denetim 95
2.3.5.4. Tahakkuk Esaslı Muhasebe 102
2.3.5.5. Faaliyetlerin Raporlanması 107
2.3.6. Dış denetim 109
2.3.6.1. Türk Denetim Sisteminde Reform Gereksinimi 112
2.3.6.2. Dış Denetim Tanımındaki Değişim 114
2.3.6.3. Gelişmeler Işığında Sayıştay Denetiminin Özellikleri 116
2.3.6.3.1. Denetim Genel Kabul Görmüş Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülür 116
2.3.6.3.2. Denetim Faaliyeti Bağımsız Ve Tarafsız Yürütülür Ve Denetim Görevi İle İlgili Talimat Verilemez 117
2.3.6.3.3. Denetimler, Güncel Denetim Metodolojilerinin Uygulanmasında Gerekli Özen Gösterilerek Gerçekleştirilir 118
2.3.6.3.4. Denetim görevinin etkin bir biçimde yerine getirilmesi için Kurum mensuplarının teknik ve mesleki yeterlikleri geliştirilir 119
2.3.6.3.5. Denetimde Kalite Ve Etkinliği Sağlamak Açısından Denetim Çalışmasının Bütün Aşamalarının Gözden Geçirilmesi Gereklidir 120

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MALİ DENETİM

3.1. MALİ DENETİMİN AŞAMALARI 125
3.1.1. Mali Denetimin Planlanması 126
3.1.1.1. Kurum Tanıma Çalışmaları 127
3.1.1.1.1. Kurumun Faaliyet Ortamının Tanınması 129
3.1.1.1.2. Kurumun Mali Yapısının Ve Muhasebe Sisteminin Tanınması 130
3.1.1.1.3. Kurumun Bilişim Sisteminin Tanınması 131
3.1.1.2. Hesap Alanlarının Belirlenmesi ve Önceliklendirilmesi 133
3.1.1.3. Hesap Alanlarının Önemlilik Derecesine Göre Sınıflandırılması 134
3.1.1.4. Hesap Alanları İle İlgili Ön Çalışmalar 137
3.1.1.5. Yapısal Risklerin Belirlenmesi 138
3.1.1.6. İç Kontrollerinin Anlaşılması Ve Değerlendirilmesi..... 139
3.1.1.6.1. İç Kontrolleri Tanıma Yöntemleri 141
3.1.1.6.2. Kurumun Risk Değerlendirme Sürecinin Değerlendirilmesi..... 142
3.1.1.6.3. Kontrol Faaliyetleri İle İlgili Değerlendirme 144
3.1.1.6.4. Bilişim Sistemleri Kontrolleri 146
3.1.1.6.5. Üst Yönetimce Yapılacak İzlemenin Değerlendirilmesi 148
3.1.1.6.6. İç Denetime İlişkin Değerlendirme 151
3.1.1.7. Kontrol Risklerinin Belirlenmesi..... 152
3.1.1.8. Kontrol Risklerinin Etkilediği Hesap Alanlarının Belirlenmesi:..... 153
3.1.1.9. Risklerin Birlikte Değerlendirilmesi 154
3.1.1.10. Kontrollerin Test Edilmesi 155
3.1.1.11. Kontrol Testi Sonuçlarının Değerlendirilmesi 158
3.1.1.12. Denetim Yaklaşımının Belirlenmesi ve Örnekleme 159

3.1.1.12.1. Bütün Kalemlerin Seçimi 160
3.1.1.12.2. Özellikli Kalemlerin Seçimi 161
3.1.1.12.3. Örnekleme Yapılarak İncelenecek İşlemlerin Seçilmesi 161
3.1.1.12.4. Örneklem Büyüklüğünün Hesaplanması 167
3.1.1.13. Denetim Planının Hazırlanması 171
3.1.2. Mali Denetimin Uygulanması 172
3.1.2.1. Denetim Programı 172
3.1.2.2. Denetim Kanıtı 173
3.1.2.3. Denetim Prosedürleri Ve Kanıt Toplama Teknikleri 174
3.1.3. Denetim Sonuçlarının Değerlendirilmesi 177
3.1.3.1. Kontrol Testi Sonuçlarının Değerlendirilmesi 178
3.1.3.2. Doğrulayıcı Analitik Prosedürlerin Sonuçlarının Değerlendirilmesi 179
3.1.3.3. Maddi Doğrulama Prosedürlerinin Sonuçlarının Değerlendirilmesi . 180
3.1.3.4. Denetim Sonuçlarının Hesap Alanları İtibariyle ve Birleştirilerek Değerlendirilmesi 182
3.1.3.5. Hataların Nitelik ve Etki Yönünden Değerlendirilmesi (Raporlama Önemliliğinin Tespiti) 184
3.1.3.6. Ek Çalışma Yapılması 184
3.1.4. Ön Denetim Görüşünün Oluşturulması Ve Denetimin Tamamlanması 185
3.1.4.1. Olumlu Denetim Görüşü 185
3.1.4.2. Nitelikli Denetim Görüşü 186
3.1.4.2.1. Olumsuz görüş 186
3.1.4.2.2. Şartlı Görüş 186
3.1.4.2.3. Görüş Bildirmekten Kaçınma 187

3.1.5. Kamu Zararlarına İlişkin Yapılacak Çalışmalar 187
3.1.6. Denetimin Tamamlanması 188
3.1.6.1. Tamamlayıcı Analitik İncelemeler Yapılması 188
3.1.6.2. Denetimin Yeterliliğinin Değerlendirilmesi 189
3.1.6.3. Yolsuzluk Riskinin Tekrar Gözden Geçirilmesi 190
3.1.6.4. Mali Tablo Tarihinden Sonraki Olayların İncelenmesi 191
3.1.6.5. Denetim Raporu Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Olayların İncelenmesi 192
3.1.7. Denetim Özetinin Hazırlanması 192
3.1.8. Denetimin Raporlanması 193
3.1.8.1. Taslak Denetim Raporunun Yazılması ve Kuruma Gönderilmesi 193
3.1.8.2. Denetim Raporunun Yazılması 194
3.2. MALİ DENETİMDE MAL ALIMINA İLİŞKİN BİR UYGULAMA ÖRNEĞİ 196
SONUÇ 238
ÖZET 243
SUMMARY 244
KAYNAKÇA 246

KISALTMALAR LİSTESİ

1050 s.K. : 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu

5018 s.K. : 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

6085 s.K. : 6085 sayılı Sayıştay Kanunu

ABS : Analitik Bütçe Sistemi

COSO :The Committee of Sponsoring Organisations of the Tradway Commission

SBDDR : Sayıştay Başkanlığı Düzenlilik Denetim Rehberi

ÖİKR : Özel İhtisas Komisyonu Raporu

KİT : Kamu İktisadi Teşekkülleri

IAA : The Institute of Internal Auditors

IFAC : Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu

ISA : International Standarts on Auditing

IMF : International Monetary Fund

INTOSAI : International Supreme Audit Organizations

ISSAI : International Standarts of Supreme Audit Institutions

MTEF : Medium Term Expenditure Framework

OECD : Organisation for Economic Co-operation and Development

PEB : Performans Esaslı Bütçeleme

TBMM : Türkiye Büyük Millet Meclisi

UDS : Uluslararası Denetim Standartları

TABLO LİSTESİ

Tablo 3.1. Önemlilik Tabanına Göre Uygulanacak Oranlar 136

Tablo 3.2. Denetim Güvence Modelinde Güvence Faktörü ve Düzeyi 163

Tablo 3.3. Örneklem Yöntemleri Tablosu 165

Tablo 3.4. Z skoru ve Güvence Düzeyi İlişkisi..... 170

Tablo 3.5. 2006-7-8 Yıllarında Kurumun Bütçe Gerçekleşmeleri..... 199

Tablo 3.6. 2006-7-8 Yıllarında Kurumun Mal Alımları Bütçe Gerçekleşmeleri..... 200

Tablo 3.7. 2006–2007 ve 2008 bütçe ödenekleri ve harcama içindeki payları..... 200

Tablo 3.8. 2008 ve 2009 yılları mal alımları ilk 6 aylık karşılaştırması 201

Tablo 3.9. 150 Hesabına İlişkin Muhasebe incelemesi..... 207

Tablo 3.10. 150 Hesap Alanı Kontrol Testi Tablosu 220

Tablo 3.11. Mal Alımlarına İlişkin Denetim Programı..... 226

Tablo 3.12. Bulunan Hata Miktarları 236

Tablo 3.13. Gider Taahhütleri Bulunan Hata Tablosu..... 237

GİRİŞ

Ülkemizde ve dünyada kamu yönetimi alanında son yıllarda yaşanmış olan; kötü yönetim, düzensizlik ve ekonomik krizler vb. olumsuzluklar gündemi, ekonomide büyük bir aktör olarak faaliyet gösteren, kamu yönetimi alanındaki zafiyetlere çevirmiştir. Bu bağlamda, kamu yönetimi reformları sıfırdan türetilen bir faaliyetler dizisi olmaktan çok, devlet kurumlarının bu yönetim zafiyetlerine derman bulmaya yönelik pratik çalışmalarından oluşmuştur. Buna bilgi teknolojilerindeki gelişmelere bağlı olarak kamu hizmet yararlanıcılarının artan talepleri ve dolayısıyla kamu yönetiminin aşırı şekilde büyümesine karşın, bu talepleri karşılamada mevcut yönetim felsefesi ve kaynaklarının yetersiz kalması eklenince kamu yönetiminde reform çabaları kaçınılmaz olmuştur.

Öncelikle gelişmiş ülkelerde baş gösteren bu problemler devlet yönetimiyle halk arasında bir güven bunalımına neden olmuştur. Bu bunalımın aşılabilmesi için devlet yönetimlerince önemli değişiklikler ortaya konulmuştur. Bunlardan birisi, geleneksel kamu yönetiminin otoriteye bağlı esneklikten uzak ve kapalı yönetim felsefesinin, esnetilerek yönetim ve sorumlulukların dağıtıldığı; daha açık, daha şeffaf ve hesap verilebilir bir görünüme kavuşturulmasıdır. Bunun yanında, siyaset ile yönetimi ve özel sektör ile kamu yönetimini birbirinden ayıran anlayışlar kısmen dönüşüme uğrayarak, kamu kaynak dağılımında stratejik eğilimli ve performans odaklı yöntemler kullanılmaya başlanmıştır.

Kamu yönetiminde ortaya çıkan bu yeni anlayış uluslararası boyutta; mali disiplinin ve saydamlığın sağlandığı, kaynakların stratejik önceliklere göre ve uzun vadeli bir perspektifle dağıtıldığı, dağıtılan kaynakların kullanımının değerlendirilmesi amacıyla ölçümlerin yapıldığı, kaynak kullanımında etkinliğin,

ekonomikliğin ve verimliliğin ön planda olduğu, bu faaliyetler gerçekleştirilirken teknolojinin son zamanlı nimetlerinden faydalanmanın ve kurumsal yapıyla ve süreçlerle ilgili etkin bir kontrol sisteminin kurulmasının gerekliliği üzerinde durulduğu karmaşık bir yapıyı içinde barındırmaktadır.

Kamu yönetiminde reform gereksinimi, her türlü gelişmişlik düzeyinden bağımsız bir şekilde, bütün ülkelerde popüler bir olgudur. Ülkemizde de bu popülerlik Sekizinci 5 Yıllık ve Dokuzuncu Kalkınma Planlarının ana gündemini oluşturmuştur. Bu planların hazırlık sürecinde; kamu kesimi açıklarının çok yüksek boyutlara ulaşması, istikrarlı bir büyümenin uzun yıllardır sağlanamadığı, kamu hizmetlerinin daha etkili bir tarzda sunumunun yapılamadığı ve kamu kurumlarının bütününde saydamlığın sağlanamadığı eleştirileri çokça gündeme gelmiş ve çözüme yönelik öngörülerde bulunulmuştur. Bu öngörülerle paralel olarak, Türk Kamu Mali Yönetiminde ana çerçeveyi düzenleyen 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun bütçe denetimi kapsamını dar tutan, kamu kurumlarında bütçe oluşumunu plan ve programlardan bağımsız gören, kaynak kullanımında etkinliğe önem vermeyen, taahhütler konusunda tam bir bilgi kaynağından yoksun vb. yaklaşımları 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'yla radikal bir değişikliğe muhatap olmuştur.

Söz konusu Kanunla; bütçe kapsamı genişletilmiş, yetki ve sorumluluklar yeniden tanımlanmış, iç kontrol, ön mali kontrol, stratejik planlama, performans esaslı bütçeleme, tahakkuk esaslı muhasebe gibi kavramlar sistemin içine katılmış, bütçelemeye ve raporlamaya ilişkin analize elverişli yaklaşımlar benimsenmiş, kamu

mali denetimi de iç ve dış denetim şeklinde örgütlenmiş ve denetimde çok başlılığın önüne geçilmeye yönelik düzenlemeler yapılmıştır.

Bu sistemin kamu kurumlarına tamamıyla oturtulmasının gözetilmesi görevi de Türk Sayıştay'ına verilmiştir. Ancak, 832 sayılı Sayıştay Kanun'unun öngördüğü denetim sistemi, mali şeffaflık, hesap verilebilirlik gibi kavramlardan ve denetimde çağdaş gelişmelerden uzak olması sebebiyle, kamu mali sistemimizin bu gereksinimlerini karşılayacak niteliğe sahip değildi. Daha çok hukuka uygunluk denetimini esas alan Sayıştay denetimi riskli alanları esas alan stratejik plan ve programlara göre işlemediğinden bir kısım alanlar denetim dışında kalmaktaydı. Kamu mali sistemimizin içinde bulunduğu bu tür zafiyetlerin giderilmesine yönelik gerek 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanun'unda gerekse 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nda çok köklü yaklaşımlar getirilmiştir.

İlgili kanunlarla, dış denetim genel olarak, düzenlilik denetimi ve performans denetimi olmak üzere iki temel çerçevede düzenlenmiştir. Buna göre, düzenlilik denetimi; mali denetimi, hukuka uygunluk denetimi ve mali yönetim ve kontrol sisteminin denetimini kapsamaktadır. Performans denetimi ise belirlenen hedef ve göstergelerle ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesini ifade etmektedir. Yasal düzenlemelerde, Sayıştay denetiminin; bağımsız, tarafsız, genel kabul görmüş uluslar arası standartlara uygun, çağdaş denetim metotlarını kullanan, kaliteyi arttırmak için sürekli gözden geçirilen, kurum personelinin kendini geliştirmesine önem veren bir şekilde gerçekleştirileceği hükme bağlanmıştır.

Kanunda düzenlilik denetiminin içeriğinde yer alan mali denetimin amacı: Kamu idarelerinin hesap ve işlemleri ile yılsonu mali rapor ve tablolarının güvenirliliği ve doğruluğu hakkında görüş bildirilmesi, kamu idarelerinin gelir, gider

ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığını tespiti ve mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesidir. Buna göre öncelikle, mali tabloların tam ve doğru olması veya kamu kurumlarınca yapılan iş ve işlemlerin eksiksiz, tam ve doğru olarak mali tablolara yansıması gerekmektedir. Ardından, mali tablolara tam ve eksiksiz olarak yansıyan rakamların, yasal düzenlemelere de uygun olması ve bu işlemlerin oluştuğu ortamında değerlendirmeye dâhil edilmesi gerekmektedir. Mali denetim yapılırken, kurumun karşı karşıya olduğu yapısal riskler ve faaliyetlerin içinde oluştuğu kontrol ortamı değerlendirilerek oluşturulacak risk analizine (risk bazlı denetim) göre denetimler gerçekleştirilmektedir. Denetim esnasında bilgisayar teknolojisi başta olmak üzere her türlü çağdaş denetim tekniğinin kullanılması, denetim bir plan ve program dâhilinde yürütülerek, sonuçlarının kurumla, meclisle ve kamuoyuyla paylaşılması öngörülmektedir.

Kamu mali sistemimizin içinden geçtiği bu dönüşümü konu alan tezimizin ilk bölümünde, uluslararası boyutta kamu yönetimi reformları konusundaki gelişmelere ve teorisyenlerce ortak olarak dil birliğine varılan görüşlere yer verilerek, özellikle reformların kökeni, nedenleri ve içeriği üzerinde durulacak, ayrıca bu reformların temel özellikleri sıralanarak, eleştirilen hususlara değinilecektir.

Çalışmanın ikinci bölümünde öncelikli olarak uluslararası boyutta yaşanan gelişmelerin Türk Kamu mali yönetiminde yansımaları; bütçe hazırlanma ve uygulanma, harcama sistemindeki yenilikler, kontrol ortamı ve kontrol sürecine ilişkin yenilikler ve muhasebe ve raporlama açılarından ele alınacak, devamında ise kamu mali denetim sistemimizin aksayan yönleri ve buna ek olarak, yeni süreçle birlikte Sayıştay denetiminin geldiği nokta üzerinde durulacaktır.

Üçüncü bölümde ise, kamu mali yönetim sistemindeki yeniliklerin kamu kurumlarına uygulanmasının teminatı olarak gerçekleştirilmeye çalışan ve Sayıştay'ca uygulamaya konulan mali denetim sisteminin genel çerçevesi ile işleyişi hakkında bilgi verilecektir. Ardından mali denetimin; kurum tanıma, yapısal risk belirleme, kontrol riski belirleme, önemliliği belirleme, kontrol testi uygulama, örnekleme alınma, denetim programı uygulama ve denetimin raporlanması aşamaları anlatılacaktır. Çalışmamızın yine bu bölümünün sonunda, mali denetimin bir taşınır mal alımına ilişkin uygulama örneği verilecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

KAMU YÖNETİMİ REFORMLARININ KÖKENİ VE NEDENLERİ

1.1. KAMU YÖNETİMİ REFORMLARININ KÖKENİ

Batılı demokrasiler bir yüzyılı aşan bir süre zarfında klasik kamu yönetimi anlayışından esinlenerek kurumsal yapılanmalarını bu yönde gerçekleştirdiler. Bu anlayış, Avrupa ve Amerika gibi gelişmiş ülkelerde özellikle Weberyan bürokrasi anlayışından etkilenmekle birlikte, 19. yy sonlarında; devlet kurumlarının kötü yönetim, etkinsizlik, rüşvet gibi olumsuzluklarla mücadelesinden önemli ölçüde etkilendi. Aynı şekilde, özellikle Almanya ve Fransa'daki yönetim modelleri, istikrarsızlık ve çalkantı dönemleri boyunca süren kötü yönetim örnekleri olarak çok defa dile getirilmiştir. Takriben 1970'li yılların sonlarına kadar değişime uğramadan kendisini muhafaza eden[1] söz konusu anlayış, mevcut ihtiyaçlara cevap vermesindeki aksaklıklar neticesinde, kamu yönetiminde reform çabalarına konu olmuştur.

Bu konuda çalışma yapmış teorisyenlerden olan Kiiza, kamu hizmetlerinde görülen reformların ilk dalgasının (ilerlemecilik-progressivism) 19.yüzyılın ikinci yarısında İngiltere'de, ikinci dalgasının ise 20.yüzyılın birinci ve ikinci çeyreğinde Amerika Birleşik Devletlerinde, ortaya çıktığını ifade etmişti. Günümüzde kamu yönetimi reformu olarak tanımlanan ve eski kamu yönetimi reformlarının kaliteli bir revizyonu olan piyasa eksenli kamu yönetimi ise modern devlet işlerinin yürütümünde üçüncü radikal dalgayı oluşturmaktadır. Bilimsel çalışmaların çoğu

[1] C. Pollit Et al, **"New Public Management in Europe"**, Palgrave Macmillan, New York, 2007, s.1

kamu yönetimi reformunun kökenini 1970'li yılların sonlarına veya 1980'li yılların ortalarına dayandırmaktadır.[2] Kiiza kamu yönetiminin tarihini süregelen yönetimsel gelişmelerle bağlantılı olarak düşünürken, Ferli et al (1996) bunu kamu yönetimi reformlarının yeni kamu yönetimi anlayışından çok öncelere dayandığı söyleyerek ifade etmektedir. 20. yüzyılda trendi takip eden Cohen &Eimicke de kamu yönetimi reformlarını 1971-1978 tarihleri arasına dayandırmaktadırlar. Özetle, literatürün çoğunluğu Kamu yönetimi reformlarını (Nikos, 2000; Bovaird & Löffler, 2001; McTavish, 2003; Fusarelli & Johnson, 2004) 1970 'lerin sonu ve 1980 'lerin ortalarına yerleştirmektedirler.[3]

Kamu yönetiminde yeni yaklaşım birçok ülkede popülaritesini kazanmakla birlikte özellikle 1990 larda canlılığını muhafaza eden ekonomisine rağmen kamu hizmetleri sunumunda sıkıntılar yaşamış Clinton yönetimindeki ABD ekonomisinde de, benimsenmiştir. Kamu yönetimindeki yeniliklerin benimsenmesi, ikinci başkan Al Gore' un 1993 yılındaki Ulusal performans raporunda, Osborne ve Gaeblerin "Devletin yeniden keşfi" sloganı (1992) altında şekillenmiştir. Kamu kurumlarının rolleri, birikmiş dış borç (1990 larda birçok OECD ülkesinin sorunu) ve OECD'nin dış çevreden gelen şiddetli akım olarak karakterize ettiği (deregulasyon ve uluslararasılaşma gibi) problemlerin ışığında, mevcut kamu yönetimi yoğun bir şekilde sorgulanarak, yönetim reformu talepleri artmaya başladı.[4]

---

[2] O. Meşe, "Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı Çerçevesinde Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu'nda Sayıştay Denetimi", **Dış Denetim Dergisi,** Sayı 1, s.64

3 S. Tolofari, **"New Public Management and Education"**, Policy Future in Education, Volume 3, Number 1, 2005, s. 75-89

[4] H. Yamamoto, **"New Public Management- Japan's Practise"**, İnstitute for İnternational Policy studies, January 2003, s.2

1.2. KAMU YÖNETİMİ REFORMLARININ İÇERİĞİ

Osborne ve Gaebler, kamu yönetimi reformlarını, devletin yeniden dizaynı sürecinde (reinventing government) keşfedilen ve teorilerden çok, devletin yüzleştiği problemlere getirilen pratik sonuçlardan türetilmiş bir operasyon prensipleri dizisi olarak tanımlamıştır. Gerçekten kamu yönetimi reformları, devletin bozulmuş sistemine bir çare olarak tasarlanmaya çalışılmıştır.[5] Bu yeni yönetim modeli, bazı yerlerde yöneticileri profesyonel ve modern yönetim konusunda özgür bırakma olarak tanımlanırken, bazı yerlerde vatandaşlara müşteri odaklı hizmet etme olarak bazen de harcamalar ve vergileri azaltma anlamında ifade edilebilmektedir.[6]

Kamu da yeni anlayış, sosyal devletin yerine düzenleyici devleti, müdahaleci devletin yerine asli fonksiyonlarına çekilmiş minimal devleti, katı, hiyerarşik, kurallara sıkı sıkıya bağlı, gizlilik esasına dayanan bir bürokratik yapılanma yerine esnek, katılımcı, sonuç odaklı, şeffaf ve hesap verebilir bir alternatif örgütlenmeyi savunmaktadır. Bu anlayış, kamu hizmet yararlanıcılarının taleplerinin dikkate alındığı, yönetenlerle yönetilenler arasındaki ilişkilerin yeniden düzenlendiği ve insani ilişkilere verilen değerin yüksek olduğu bir yönetimi hedeflemektedir. Ayrıca, daha etkin ve verimli bir yönetim sistemi için özel sektör uygulamalarının da kamu sektöründe uygulanabilirliğini savunmaktadır.[7]

Özetle; Kamuda "iyi yönetişimin" geliştirilmesi olarak adlandırılan bu yaklaşım; kamu kaynaklarının amacına uygun olarak etkin, etkili ve ekonomik

---

[5] D. Miller Y. Et al., **"A Critical Theory Of New Public Management"** Graduate School of Public and International Affairs and Macedonia Graduate Center for Public Policy and Management University of Pittsburgh, 2006, s.3

[6] C. Pollitt, **"The New Public Management: An Overview of Its Current Status",** Public Management Institute, Katholieke Universiteit Leuven, s.2

[7] A. Kartal, **"Yeni Kamu Yönetimi Anlayişinin Türkiye'ye Yansimasi Olarak Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarisi",** Y. Lisans Tezi, Kocaeli-2006, s.11

kullanılması, kamu hizmetlerinin sunumunun iyileştirilmesi ve yolsuzluğun önlenmesi suretiyle ekonomik ve sosyal kalkınmanın sağlanmasını amaçlamaktadır.[8]

1.3. KAMU YÖNETİMİNDE REFORM ANLAYIŞINI ORTAYA ÇIKARAN NEDENLER

Kamu yönetimi reformunun ortaya çıkışını anlayabilmek için geleneksel kamu yönetimi anlayışına yön veren ilkeleri ortaya koymak gerekmektedir. Geleneksel kamu yönetimi anlayışını şekillendiren, ona yön veren temel değerleri üç ana grupta toplamak mümkündür. Bunlardan birincisi örgütlenme kuramı olarak Weber'in bürokrasi kuramını esas alması, ikincisi kamu yönetiminin özel sektör işletme yönetiminden farklı olduğunu düşünmesi ve üçüncüsü de, siyaset ve yönetimin birbirinden ayıran bir anlayışa sahip olmasıdır.[9]

Bu değerlerden birincisi olan weberyan bürokrasi modelinin temel ilkeleri, şu şekilde özetlenebilir;

- Yasalarla düzenlenmiş kesin ve resmi yetki alanları
- Katı bir hiyerarşik yapılanma
- Yazılı belgelere dayanan bir yönetim kültürü
- Kişilerin özel yaşamlarından ayrı bir varlığa sahip nesnel yapı
- Uzmanlığa dayalı yönetim
- Rasyonel ve yasal ilkelerin varlığı
- Büro yönetiminin öğrenilebilir kurallara bağlı olması.

[8] Dokuzuncu K.P, Kamu Harcama ve Kontrol sistemlerinin iyileştirilmesi, Kamu İhaleleri, **ÖİKR**, Ankara, 2006, s.12
[9] A. Kartal, 2006, s.11

Geleneksel kamu yönetiminin ikinci bir değeri olarak kamu sektörü ile özel sektörün sahip oldukları ilkelerin farklı olması savı, geleneksel kamu yönetimi anlayışının kendini meşrulaştırma sebeplerinden birisidir. Bu görüşe göre, kamu yönetimi; yasallık, hakkaniyet, kamusal sorumluluk, tarafsızlık ve kamu yararı gibi kendine has ilkelere sahiptir. Dolayısıyla özel sektörün maksimum karı hedefleme, gelirlerini müşterilerden sağlama gibi işleyiş yöntemlerinden farklı yöntemlere sahiptir.[10]

Üçüncü olarak, geleneksel kamu yönetimi disiplininin doğuşunda siyaset-yönetim ikiliği de önemli bir rol oynamıştır. Siyaset ve yönetim ikiliği konuları ile ilgili olarak Wilson ve Goodnow un çalışmalarına gönderme yapılmaktadır. Wilson, yönetimi siyasetin günlük telaş ve heyecanından uzak bir iş alanı olarak tanımlamaktadır. Goodnow da siyasetle yönetimin birbirinden kesin bir biçimde ayrılması gerektiğini savunmuş; siyaseti kararların alındığı yönetimi ise bu kararların uygulamaya geçirildiği alan olarak tanımlamıştır.[11]

Bu ilkeler yüzyılın başında oldukça kökten, oldukça yerinde değerlendirmelerdi. Aradan geçen zaman içinde, kamu yönetiminin aşırı miktarda büyümesi ve kamusal kaynakların yeterli düzeyde artırılamaması gibi nedenlerle klasik bürokrasi anlayışı sıkıntılı bir döneme girmiş oldu. Kamu yönetimi çok karmaşık ilişkileri bünyesinde barındırır hale gelmiş, klasik kamu yönetiminin oldukça yalın ve sadece temel ilişkileri belli ölçüde gereksinimlere cevap veremez bir hal almıştır.

Kamu yönetimi reformları konusunda çalışma yapan düşünürlerden biri olan Hood'a göre modern kamu yönetim anlayışının ortaya çıkması ve kamu yönetimi

[10] A. Kartal, 2006, s.22
[11] K. Karasu, **"Kamu Yönetimi Disiplininin Kökenine İlişkin Bir Not",** II. Kamu Yönetimi Forumu Bildirileri, Ankara Üniversitesi SBF Kamu Yönetimi, 2004, s.6

yazınında hâkim bir değerler dizisi haline gelmesi sadece bir faktöre bağlanabilecek bir durum değildir. Bu açıdan, bu anlayışın ortaya çıkış nedenleri temelde ekonomik, sosyal ve politik-ideolojik nedenler olmak üzere üç kısımda incelenebilir.[12]

1.3.1. Ekonomik Faktörler

Devletin ekonomi yönetiminde refah devleti anlayışının benimsenmesi devletin işlevlerini değiştirerek örgütlenme biçimini genişletmiş ve kamu harcamalarında ciddi oranlarda artışa neden olmuştur. Bu artışlar neticesinde 1970'li yıllarda yaşanan ekonomik durgunluk, devletin küçültülerek optimum bir büyüklüğe sahip olması ve kamu kaynakların daha etkin kullanımını hedefleyen çalışmaların gündeme gelmesini tetiklemiştir. Tüm bu gelişmelere paralel olarak verimlilik kavramı ön plana çıkmış ve normatif eğilimli yönetim anlayışı yerini kamu işletmeciliği şeklinde ifade edilen bir düşünceye bırakmıştır. Bu yaklaşım kamu örgütlerinin ekonomik rasyonellik, etkililik ve verimlilik çerçevesinde yeniden düzenlenmesini öngörmektedir [13]

1.3.2. Sosyal Faktörler

Kamu hizmetlerinden yaralanan vatandaşların gittikçe daha eğitimli, hakkını arayan ve siyasi otoriteye daha az itaatkâr bir hal alması, insanların kamu yönetiminden ve yöneticilerinden beklentilerinin farklılaşmasına ve ödenen

[12] M. Kurt Etal., "Yeni Kamu Yönetimi ve Yeni Kamu Yönetiminin Gelişiminde AB Rolü: İlerleme Raporları İçerik Analizi", **Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi** (C.IX ,S.I1, 2007) s.84
[13] N. Arslan, "Klasik-Neoklasik Dönüşüm Süreci: Yeni Kamu Yönetimi", **C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt 11, Sayı 2, 2010,s.23

vergilerin daha ekonomik rasyonellikle kullanılması ile daha nitelikli hizmet sunumu talep edilmesine neden olmuştur. Bu sayede, daha önceki sosyal devlet uygulamalarının yerine daha etkili mekanizmalar getirilmesi istenilmiştir.[14]

1.3.3.Politik ve İdeolojik Faktörler

1970'li yıllarda iktisadi alanda problemlerin kronikleşmesi, petrol fiyatlarının aşırı derecede yükselmesi, ciddi bir ekonomik krizin oluşmasına neden olmuş, buna tepki olarak da bir değişim ve dönüşüm yaşanmıştır. İktisadi alanda başlayan bu dönüşüm, sosyal, politik ve idari alanlarda da etkili olmuştur. Bu dönemde değişimin bir yansıması olarak, serbest piyasa ekonomisinin temel değer ve ilkelerini savunan "yeni sağ" düşüncesinin modern kamu yönetimi anlayışı ile bağlantılı olduğu görüşü hâkimdir. İlki İngiltere'de Thatcher ile başlayan muhafazakâr iktidarların kamu sektörünün yapısı işleyişi ve hizmet yöntemlerine getirdikleri eleştiriler, kamunun küçültülmesi ve yönetim anlayışının değiştirilmesinde önemli bir rol oynayarak, özelleştirme ve alternatif hizmet sunum yöntemleri ile devletin rolünün sınırlandırılması düşüncesinin yerleşmesini sağlamıştır.[15]

Özetle; Geleneksel kamu yönetiminin değişim gereklerini ve kaliteli hizmet taleplerini karşılamaktaki yetersizliği, öncelikli gelişmiş ülkeler tarafından bir sorun olarak tespit edilmiş ve bu durumun halkın devlete olan güvenini sarstığı tespit etmişlerdir. Bu güvenin tekrar sağlanabilmesi için, yönetimde yeni bir anlayışa

[14] N. Arslan, 2010, s.35
[15] M. Kurt v.d., 2007**,** s.84

geçilmesi, köklü ve kapsamlı bir yeniden yapılanma hareketine gidilmesi gerektiği sonucuna varılmıştır.

1.4. KAMU YÖNETİMİ REFORMUNUN KARAKTERİSTİK ÖZELLİKLERİ

Kamu yönetimi reformları, tıpkı önceki yenilikler gibi, 20 yılı aşkın bir süreden beri devlet kurumlarının arzulanan sonuçlara ulaşabilmeleri amacıyla piyasa tipi mekanizmalar kullanılarak politika, strateji, program ve projelerin nasıl yürütüleceği sorusuna cevap aramaya çalışmaktadır.[16] Son yıllarda, Dünyada özellikle kamu harcama ve kontrol sistemi alanında yapılan reformlarda çok yıllı bütçeleme, stratejik planlama, performans esaslı bütçeleme, iç kontrol, iç denetim, tahakkuk esaslı muhasebe sistemi ve genel yönetim sektörünün tamamını kapsayan bağımsız dış denetim reformları ön plana çıkmaktadır.[17]

Bu ve kamu yönetiminin diğer sistemlerinde yapılan reformlar; politika tercihleri, kamu yönetiminin kuramsal ekonomisi, örgütlenme ve yönetim dizaynı gibi oldukça kapsamlı ve çeşitli anlamlara vurgu yapan şemsiye kavramlar olarak tanımlanmaktadır. Bu nedenle söz konusu reformların kapsamı, anlamı ve içeriğiyle ilgili uzun süredir devam eden tartışmalar bulunuyor.

Bu tartışmalara yön veren yaklaşımların bazılarının, kamu yönetimindeki yeniliklerin ilk prensibi olarak kabul ettiği "Managerialism-Yeni Kamu İşletmeciliği"nin temel karakteristikleri olarak; daha esnek ve performans temelli insan kaynakları yönetimi tekniklerini kullanmak, kamu hizmetlerinin sunumunda

[16] O. Meşe, 2010, s.65
[17] Dokuzuncu K.P, Kamu Harcama ve Kontrol sistemlerinin iyileştirilmesi, Kamu İhaleleri, **ÖİKR**, Ankara, 2006, s.12

amaca yönelik bir yöntem kullanmak, kamu hizmetlerinin performanslarını 3 E yaklaşımı ile ölçmek, kamu yönetiminde piyasa tipi mekanizmalar kurularak rekabeti arttırmak ve kamu örgütlerinin küçülterek kendine özgü bütçelerini oluşturmak, çalışma düzeninin rekabete dayandırmak, yöneticilerin girişimci rolü vermek, faaliyet sonuçlarının denetlemek ve daima daha hassas teknolojilerin kullanmak gösterilebilir.[18]

Tartışmaların odağındaki diğer bir yaklaşıma göre, doğrudan yetkiden çok dolaylı kontrolü temel alan ve ikinci prensip olarak tanımlanan kamu yönetimi reformlarının temel karakteristikleri; kalitede sürekli ilerleme, yetki vermeye ve âdemi merkeziyete vurgu yapma, uygun bilgi sistemleri, piyasaya ve sözleşmeye vurgu yapma, performans ölçümü, denetim ve teftişlere artan bir vurgu yapmaktan oluşmaktadır.[19] Dolayısıyla kamu yönetiminde işletmecilik anlayışı çerçevesinde gerçekleştirilmeye çalışılan değişim kamu örgütlerinin daha verimli çalışmalarının sağlanması ve özerkliklerinin arttırılması hedefleri çerçevesinde kendi meşruiyetini de temellendirmiş olmaktadır.[20]

Yukarıda ifade edilenler gibi, kamu yönetimi alanındaki reformlar konusunda çok farklı yaklaşımlar olmakla beraber, bu tartışmaların ortak bir zemininin olduğu görülmektedir. Kamu yönetimi alanında geliştirdikleri fikirlerle tanınan pek çok teorisyen Hood'un da sıraladığı gibi, yedi temel doktrin üzerinde birleşmiştir. Bunlar:[21]

[18] Ş. M. Karcı., "Yeni Kamu İşletmeciliği Yaklaşımının Temel Değerleri Üzerine Bir İnceleme", **Akdeniz İ.İ.B.F Dergisi**, 2008, s.46-48
[19] O. Meşe, 2010, s.65
[20] M. Karcı, a.g.e., s.46-48
[21] H. Yamamoto, 2003, s.8-9

- Aktiflik, açıklık, yönetmeyi başarmaya dönüklük, yetki devri, takdir hakkı gibi profesyonel yönetim yeteneklerine vurgu yapmak.
- Başarı göstergelerinin ve amaçlarla hedeflerin açık olarak belirlenmesi suretiyle belirli performans ölçüm standartlarının konması.
- Girdi kontrolü ve bürokratik süreçlerden uzaklaşılarak, niceliksel performans göstergeleriyle ölçülen çıktı kontrolüne güvenmek.
- Birleştirilmiş yönetim sisteminden ayrılmış ve yerelleşmiş kamu sektörü birimlerine yönelmek.
- Sözleşmeciler aracılığıyla yüksek standartlar koymak ve daha düşük maliyetler için kamu sektöründe rekabeti yaygınlaştırmak.
- Stratejik planlar geliştirmek, performans anlaşmaları yapmak gibi özel sektör yönetim uygulamalarına vurgu yapmak
- Maliyetleri düşürmeye, verimliliğe, kaynak kullanımında tasarrufa ve "en az ile en çok işi" yapmaya vurgu yapmaktır.

Kamu yönetimi reformlarının temelini oluşturan bu unsurlar birbirleriyle ilişkili olup, bunlara ek olarak; daima daha hassas bilgi teknolojilerin kullanmak ve denetim ve teftişlere artan bir vurgu yapmak, kamu yönetimindeki yeni arayışların temel karakteristikleri olarak ön plana çıkmaktadır.

Bu unsurlara daha detaylı şekilde bakmak konunun anlaşılması açısından yararlı olacaktır.

1.4.1. Profesyonel Yönetim İlkelerine Vurgu Yapma

Kamu sektöründe profesyonel yönetimi yerleştirmek, yöneticilerin yönetebilmelerine ortam hazırlamak, her faaliyet için görevlerin net belirlenmesini sağlamak, kamu yönetimi reformlarının öncelikli hedefleri arasında sayılmaktadır.[22]

Bu hedefe yaşam imkânı sağlayan mekanizmalardan bir tanesi, yönetimde aktif olarak yer almadır. Yönetimde aktif olarak yer alma; yöneticilerin gerçek anlamda yönetebilmeleri için dıştan gelen, önceden belirlenmiş kural, baskı ve sınırlardan mümkün olduğunca arındırılmalarını ve kurumun mali kaynakları ve insan kaynakları başta olmak üzere kaynakların kullanılışı ve işleyişi üzerinde karar alma ve uygulama yetkisine sahip olması gerektiği üzerinde durmaktadır. Bunun yanında, yöneticilere kendilerine verilen görevleri yerine getirebilmeleri için yönetsel yöntemlerin ve kaynakların kullanılışında esneklik tanınması ve yetkilerin merkezi birimden doğrudan hizmet sunulan birimlere aktarılması ve inisiyatif alan yönetici profilinin oluşturulmasını ifade etmektedir.[23]

Kamu yönetimi reformlarının önemli bir karakteristiği olan aktif katılım, kamu yöneticilerin, başında bulundukları yönetim biriminin sevk ve idaresinde aktif bir şekilde hareket etmelerini ve gerektiği yerlerde gerekirse yalnız başına kararlar alıp inisiyatif sahibi olmalarını gerektirmektedir. Aksine, geleneksel kamu yönetiminin ön gördüğü yönetici profili ise, yönetim faaliyetlerine çok fazla aktif bir şekilde katılan ve koordinasyonu sağlayan bir yapıdaydı. Ancak katılımın, sadece

[22] M. A. Özer, a.g.e., s.243
[23] M. A. Özer, "Günümüzün Yükselen Değeri: Yeni Kamu Yönetimi", **Sayıştay Dergisi,** Yıl: 2005, Sayı 59, s.23

yönetim kademeleri boyutunda sağlanılması ile yetinilmemeli, astların da yönetime fiilen katılmaları çeşitli şekillerde sağlanmalıdır.[24]

Daha önceki reform çabalarında resmi kurallara ve yasal düzenlemeleri değiştirmekle sonuç alınabileceği varsayılmıştır. Bu bir bakıma anlamlıdır. Çünkü hiyerarşik kurallara dayanan geleneksel bürokratik yapılanma baskın anlayıştır. Bugünkü reform çabalarında ise informal kurallara ve çalışanların ve özellikle yöneticilerin motivasyonuna özel bir önem verilmektedir. Birçok ülkede yöneticileri motive etmenin en iyi yolunun öncelikle açık, net ve ulaşılabilir hedefler ortaya koymak ve yöneticileri bu hedeflere ulaşma konusunda sorumlu tutmak olduğu kabul edilmektedir. Ancak bu sorumlulukla birlikte belli bir esneklik ve yetki devri de sağlanmış, böylece yöneticilere takdir hakkı sağlanarak, hedefe ulaşmak için gerekli gördükleri değişiklileri yapmalarına olanak tanınmıştır.[25]

Kamu yönetimi reformları, mevcut sistem karşısında profesyonel yönetimi önerirken, yönetim sorunlarının daha çok siyasetten kaynaklandığı öngörüsünden hareket etmiştir. Çünkü uygulamada siyasal ve yönetsel sorumluluk birbirinden ayrılmak istenmiş, siyasal yöneticilerin yönetim fonksiyonlarındaki değişikliği ortaya koymaya çalışmıştır. Bu yönde, kuruluşların artı tepeden hiyerarşik olarak kontrol edilmemesi, her birimin çok yakından yönetilmesi, siyasal yöneticilerin yönetimin fonksiyonel yönünün önünü açması ve stratejik kararlar üzerinde yoğunlaşması ön plana çıkmaktadır.[26]

[24] A. Kartal, **2006.**, s.41
[25] O., Yılmaz, "Kamu Yönetimi Reformu: Genel Eğilimler ve Ülke Deneyimleri", T.C. Başbakanlık DPT Müşteşarlığı, Şubat, 2001, s.24
[26] M. A. Özer, "Yeni Kamu Yönetimi (Teoriden Uygulamaya), Platin Yayınları, Ankara, 2005, s.244

1.4.2. Performansın Ölçülmesi

Kamu yönetimi reformlarının getirdiği yeniliklerden bir tanesi de performans ölçümüdür. Performans ölçümü, bir kurumun kullandığı kaynakları, ürettiği ürünleri ve hizmetleri, elde ettiği sonuçları takip etmesi için düzenli ve sistematik biçimde veri toplanması, bunların analiz edilmesi ve raporlanması süreci olarak tanımlanır. Performans ölçümü, kurumun önceden belirlenen stratejik amaçları ve hedefleri doğrultusunda ne kadar ilerleme gösterdiğinin, kurumun güçlü ve zayıf yönlerinin ve kurumun gelecekteki önceliklerinin belirlenmesine yardımcı olur. Bir kurumun stratejik amaç ve hedefleri ile performans hedeflerini ne ölçüde yerine getirdiğini gösterir. Bu nedenle performansın ölçülmesi yoluyla *hesap verilebilirliğin* sağlanması için uygun bir zemin sağlanmış olmaktadır.[27]

Kamu yönetimi reformları, yöneticilere takdir hakkı tanınması ve esneklik sağlanmasının bir sonucu olarak sonuç odaklı olunması ve örgütün ve çalışan personelin performans hedeflerini geliştirmeleri gerektiği düşüncesini savunmaktadır. Bu durum, doğal olarak, geleneksel girdi kontrolleri ve kural odaklı yönetim sürecini kesintiye uğratacaktır.[28]

1.4.3. Çıktı Odaklı Yönetim Anlayışı

Kamu yönetimi anlayışındaki temel değişim, işlem odaklı yönetimden, sonuç odaklı hesap yönetime doğru geçiştir. Benzer biçimde, üstlerin denetimine dayalı olan hiyerarşik hesap verebilirlik anlayışı, yöneticilerin kendi yöntemlerini

[27] E.Yenice, "Kamu Kesiminde Performans Ölçümü ve Bütçe İlişkisi", **Sayıştay Dergisi**, Yıl: 2006, Sayı 61, s.56-58
[28] H. Yamamoto, 2003, s.4

geliştirmede özgür olduğu profesyonel hesap verebilirlik anlayışına doğru kaymaktadır. Özel sektör kaynaklı bir hesap verebilirlik mekanizması olan profesyonel hesap verebilirlik yaklaşımında kamu görevlilerine daha fazla özerk alan sağlanmakta ve bu alanlar kamu görevlilerini kural ve düzenlemelere odaklanmaktan ziyade, ulaştıkları sonuçlardan sorumlu oldukları düşüncesine yönlendirmektedir.[29]

Reformların bir gereği olarak, hesap verilebilirliğin yanında bütçelemede de merkezden yönetimi esas alan kaynak dağılımı ve girdi odaklı geleneksel bütçeleme anlayışından, yetki ve sorumluluk dağıtımı ile kaynakların yerinden yönetimini esas alan mali yönetim ve çıktı odaklı performans esaslı bütçeleme (PEB) anlayışına geçilmesi önerilmektedir. Gelişmiş ülkelerde başlayan PEB reformu, gelişmekte olan birçok ülkede de uygulanmaya başlanmış veya reform gündemine alınmıştır.[30] PEB' e geçen veya geçmekte olan ülkelerin bu yenilikten temel beklentileri; etkili kaynak dağılımı ve kullanımının sağlanması; hedeflere dayalı yönetim anlayışının yerleştirilmesi; bütçe hazırlama, uygulama ve denetim süreçlerinin güçlendirilmesi; hizmet kalitesinin artırılması ve mali saydamlığın sağlanması olarak sıralanabilir.

Çıktı odaklı yönetsel yaklaşımı savunanlar geleneksel tekdüzeleştirme yaklaşımının sonuçta ters etki yaptığını, çalışanların sonuçta ortaya çıkan hizmeti bir yana bırakıp kurallara harfiyen uymakla meşgul oldukları, çok sayıda bürokratik işlem nedeniyle maliyetlerin arttığı, sorumluluk alanlarının ve sorumluların kaybolduğu ve bunun da kamu yönetimini hantal ve verimsiz işleyen bir yapıya soktuğunu ileri sürmektedirler. Kamunun kaynaklarını etkili biçimde kullanma

[29] H. Biricikoğlu, "Hesap Verilebilirlik Anlayışında Değişim ve Türk Kamu Yönetimi", **Türk İdare Dergisi**, Eylül, 2010, Sayı:468, s. 214

[30] **Performans Esaslı Bütçeleme Rehberi**, Pilot Kurumlar İçin Taslak, T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Aralık, 2004,s.2

konusunda iyi niyetli olan yöneticiler, kötü bir bürokratik sistemin içine sıkışıp kaldıkları için başarılı bir performans sergileyememektedirler.[31]

1.4.4. Büyük Organizasyonların Optimum Büyüklükte Organizasyonlara Ayrılması

Kamu yönetimi reformlarının, kamu yönetimi ve yerel yönetimlere ilişkin görüşleri büyük ölçüde kişi özgürlüğü, çoğulculuk, merkezi yönetimin sınırlandırılması gibi kavramlar etrafında şekillenmiş; bu bağlamda insanın özgürlüğünü ve ilerlemesini tehlikeye atan kötülüklerin temelinde merkezileşmiş gücü gören ve gücün mümkün olduğunca dağıtılmasını esas alan klasik liberal teoriden etkilenmiştir.

Bu bağlamda mali yerelleşme, bir anlamda, devletin merkezi yönetim birimleri ile yerel yönetim birimleri arasındaki iş bölümünde, yerel birimlerin ekonomik olarak ağırlık kazanması anlamına gelmektedir. Bununla birlikte, mali yerelleşmenin, tamamen bağımsız olarak ve kendi basına yeterli bir yönetim dizgesi olarak düşünülmesi doğru değildir. Merkezi yönetim ve yerel yönetim arasında hizmette etkinlik, verimlilik ve yerelliği(subsidiarity) esas alan, birbirini tamamlayıcı, eşgüdüm içinde bir çalışma yapısı kurulmalıdır.[32]

Mali yerelleşmenin literatürde kullanılan bir başka adı da mali desantralizasyondur. Mali desentralizasyon, klasik ve modern anlamı içeren bir kavramdır. Klasik anlamda mali desentralizasyon, merkezi yönetimden yerel yönetimlere doğru kaynak kullanımında yetki ve görev aktarımını ifade ederken,

[31] O., Yılmaz, 2001, s.29
[32] H. Koçak, "Küreselleşme ve Yerelleşme Çağında Yerel Demokrasi ve Kentsel Yaşam", **Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Yıl: 2009/2, Sayı: 10, s.139

geniş ve modern anlamda mali desentralizasyon ise, merkezi yönetimin elindeki planlama, karar verme ve kamu gelirlerinin toplanması gibi yönetsel mali yetkilerin bir kısmını taşra kuruluşlarına; yerel yönetimlere, yarı özerk kamu kurumlarına, meslek kuruluşlarına ve yönetimin dışındaki gönüllü örgütlere ve alt kademe yöneticilerine aktarılmasını, bunlarla işbirliği içinde paylaşılmasını ifade etmektedir.[33]

Yönetimlerin küçük birimlere ayrılmasının temel mantığı, hizmetlerin küçük birimlerde daha etkin sunulduğunun düşünülmesidir. Yurtdışı uygulamaları da(İngiltere, İskandinav…) göz önüne alındığında buradaki temel amaç, doğrudan hizmet gören birimler dışındaki bakanlık ve yönetim birimlerinde personel sayısını mümkün olduğunca azaltmaktır. Yönetilebilen birimler oluşturmak, bazı hizmetleri dışarıya yaptırmak, ilgili kamu yönetimi birimlerine birçok açıdan avantaj kazandırmaktadır. Bu da, hizmette etkinliğin önünün açılacağı şeklinde yorumlanmaktadır.[34]

1.4.5. Rekabetin Arttırılması

Geleneksel olarak, kamu ve özel sektörün birbirinden tamamen ayrı ve farklı etkinlik kriterlerine bağlı olmalarına rağmen, profesyonel yönetim anlayışı, açık ve net olarak belirlenmiş performans kriterleri, kamu sektörü içinde rekabetin sağlanması, özel sektör yönetim tekniklerinin kullanılması yavaş yavaş kamu yönetimine de girmeye başlamıştır. Kamu hizmetlerinin sunumunda yoğun israf ve etkinsizliğin olması, kamu sektöründe başarı göstergelerinin bulunmaması, kötü

[33] H.İ. Aydınlı, "1980 Sonrası Türk Belediye Sisteminde Yeni Liberal ve Desentralist Eğilimler", **Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 2003/1: 73-86
[34] M. Akif, Özer, 2005, s.244

yönetimle sunulan hizmetler ve seçenekler dışında başka seçeneklerin bulunmaması, bu nedenle de tüketici tercihlerinin tümüyle gözardı edilmesi v.b. durumlarda "yapılan harcamalara değecek kadar" hizmet elde edilmemekte, vatandaş bu hizmetin üretimi için ödediği verginin "karşılığını alamamakta", vatandaşın parası israf edilmektedir.

Sorunun çözümlerinden biri, kamu kurumlarının performansının ölçülmesi, performans kıstaslarının belirlenmesi ve etkili bir iç kontrol sisteminin kurum bünyesine oturtulmasında yatmaktadır.[35]

Bir diğer çözüm, iletişimsel bir rasyonellik anlayışı içinde, kendisi yapmaktan çok toplumdaki aktörleri yapabilir kılan, yönlendiren, kaynakların yönlendirilmesini kolaylaştıran ve kamu ile özel sektör kaynaklarını karıp hizmet üretimi ve dağıtımı için "yönetişim" anlayışına geçilmektedir.[36] Kamu hizmetlerinin sunumunda israfı azaltmanın ve etkinliği artırmanın bir başka çözümü de, vatandaş denetimi ile parlamento denetimi vasıtasıyla rekabeti artırmaktan geçmektedir. Kamu hizmetlerinde rekabet, vatandaşın kamu kuruluşları üzerindeki denetim olanaklarının artırılması yönündedir.[37]

1.4.6. Özel Sektör Yönetim Uygulamalarına Vurgu Yapmak

Kamu yönetimi reformlarının, işletme yönetimi tekniklerini, hizmet/müşteri odaklı ve rekabet esaslı piyasa mekanizmalarını temel alması şeklinde ilkeleri olduğu üzerinde bileşilmektedir. Merkezde sadece yönlendirici işlevlerin güçlendirilmesi;

[35] R. Gökbunar, "Yönetimde dinazorlaşma Sendromu ve Kamu Yönetiminde Değişim", **İktisadi İdari Bilimler Dergisi**, Cilt:13, Haziran, 1999, Sayı:1, s.50-51
[36] M. A. Özer, "Yönetişim Üzerine Notlar", **Sayıştay Dergisi**, Yıl: 2006, Sayı:63, s.60
[37] R. Gökbunar, a.g.e., s.50-51

yetki devrini sağlayan esneklik, performans denetimi, hesap verebilirliğe odaklanılması; insan kaynakları yönetiminin iyileştirilmesi; bilgi teknolojisi kullanımının arttırılması; gelişen rekabet ve seçim ve halkın ihtiyaçlarına duyarlı hizmet sunulması üzerinde yoğunlaşmıştır.[38] Ayrıca; kişisel ve örgütsel amaçları açıkça ortaya koymak, tüm uygulamalarında ekonomiklik ve etkinliğe vurgu yapmak, başarıyı değerlendirmek yoğunlaşılan diğer konulardır.[39] Bu şekilde Kamu yönetimi reformları, piyasa merkezli olan özel sektör yönetimi kuram ve tekniklerine odaklanmıştır. [40]

Bu paralelde, kamu yönetimi değişimlerinin odak noktası, hiyerarşinin kontrol aracı olduğu bir yapıdan sözleşmenin hüküm sürdüğü piyasa tipi mekanizma oluşturmayı hedefleyen ve özel sektör kurumsal yapı ve organizasyonlarının aynası olacak kamu sektörü örgütlenmelerine gidilmesidir. Buradaki temel noktalardan birini, kamu kaynağı kullanan, kamu organizasyonu olduğu halde ondan bağımsız ve hizmet sağlamak üzere sözleşme yapılabilen, yarı piyasa tipi yapılanmalar oluşturmaktır. Bir başka temel nokta ise özel sektör insan kaynakları yönetimi benzeri (ödüllendirme, performans yönetimi, kontrol ortamı oluşturma, onaylanmış süreç akışı belirleme, özel sektörün başarılı yöneticilerini işe alma vb.) uygulamaların yaşama geçirilmesidir.[41] Başka bir açıdan; profesyonel yönetime, teknik uzmanlığa, başarılı sonuç için yetki devrine, uygun örgütsel kültürleri

---

[38] N. Şat, "Yeni Kamu Yönetimi Anlayişi: Weber Bürokrasisinin Sonu Mu?, ***Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* I *Cilt 2, Sayı 1, Aralık 2009, S.98***

[39] M.A. Özer, 2005, s.244

[40] N. Şat, a.g.m***, S.98***

41 K. McLaughlin Et al, **"New Public Management: Current Trends and Future Prospect"**, Taylor & Francis e-Library, London, 2005,s.35

geliştirme aracılığı ile daha iyi örgütsel performans sağlanmasına ve örgütsel çıktıların aktif ölçümü ve uyarlanmasına vurgu yapmaktadır.[42]

Özel sektör yöntemlerini ilke edinen kamu yönetimi, hizmetleri bedellendirerek, ihtiyacı olan hizmet kullanıcılarının ihtiyacı kadar tüketmesini; hizmetleri özel sektör sunumuna açıp rekabet ortamı oluşturarak, kamu yöneticilerinin verimliliğini arttırmasını; çalışanların periyodik performans ölçümlerini yaparak onların daha verimli çalışmalarını temin edecektir. Ayrıca, hizmet sunucularına kendi kaynaklarını idare etme ve bu kaynakların kullanılması sürecine ilişkin kurum içi kontrol ortamını oluşturma şansı tanıyarak hedeflere ulaşma yolunda birbirleriyle rekabet etmesini sağlayacaktır.

1.4.7. Kaynak Kullanımında Etkinlik, Ekonomiklik Ve Verimlilik

Kamu yönetiminde kıt kaynakların etkin kullanımını hedefleyen bu unsur, girdi miktarını kontrol etme amacını gütmektedir. Kamu kaynakları kıt olup, en büyük geliri vergiler oluşturmaktadır. Vergi verme konusunda da mükelleflerin çoğu isteksizdir. Ayrıca vergi artırımının da bir sınırı vardır. Buna karşılık, halkın kamu hizmetinin daha kaliteli ve iyi olması noktasında talepleri de sınırsızdır. Bu durumda kaynakların en verimli ve etkin ve ekonomik bir şekilde kullanılması gerekmektedir.[43]

[42] M. A. Özer, 2005, s.6
[43] A. Kartal, 2006, s.41

Kaynak Kullanımında Etkinlik

Kamu idaresi açısından etkinlik; personel, hammadde, malzeme ve diğer girdilerin kamu idaresi içinden saptanan amaçlar doğrultusunda ne denli etkin yada yeterli kullanıldığını ve kurumda buna ilişkin etkili bir kontrol ortamının kurulup kurulmadığını gösteren bir değerlendirme kriteridir. Etkinlik, bir kamu idaresinin üretim faktörleri yada üretimin kendisi için önceden saptadığı programın gerçekleştirilme derecesini gösterir.[44]

Etkinlik aşağıdaki şekilde formüle edilebilir.

Etkinlik= standart performans / gerçekleşen (fiili) performans

Örneğin; bir işin standart süresi 2 saat ise, fakat uygulamada bu iş 3 saatte gerçekleşiyorsa:

Etkinlik= 2 / 3 = 0,66'dır.

Buna göre, işin yeteri kadar etkin olmadığı sonucuna varılabilir. Etkinlik oranının "1" değerinin altında olması, faaliyetin istenildiği gibi gerçekleşmediği anlamına gelmektedir. Oranın "1" den büyük olması ise, standarttan daha büyük bir etkinlik düzeyini gösterir.

Kaynak Kullanımında Verimlilik

Kamu yönetimi alanında yaşanan çağdaş gelişmeler kamu kurumları veya kar amacı gütmeyen kurumlara, yönetimlerindeki hesap verme ve kontrol ortamı zayıflıklarını bertaraf edecek, maliyet etkinliği ve hizmet verimliliği gibi kavramları ortaya çıkarmıştır.[45] En genel anlatımıyla, üretim sürecine sokulan çeşitli faktörlerle (girdiler) bu sürecin sonunda elde edilen ürünler (çıktılar) arasındaki ilişkiyi ifade

[44] S. Yükçü, "Etkinlik, Etkililik ve Verimlilik Kavramının Yarattığı Karışıklık", **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt: 23, Sayı: 4, 2009,s.3
[45] K. McLaughlin Et al, 2005,s.11

eden verimlilik, savurganlıktan uzak, kaynakları en iyi biçimde değerlendirerek üretmek demektir. Bundan dolayı teknik anlamda verimlilik, "üretilen mal ve hizmet miktarı ile bu mal ve hizmet miktarının üretilmesinde kullanılan girdiler arasındaki oran" olarak tanımlanır ve genellikle bu ölçü, çıktı/girdi olarak formüle edilir.[46] Bu açıdan yüksek verimlik aynı miktar kaynakla daha çok üretmek veya aynı girdiyle daha çok çıktı elde etmektir. Bu da ancak kurum bünyesine yüksek verimliliği sağlayacak iç kontrol mekanizmalarının yerleştirilmesi ile mümkün olur.

Kaynak Kullanımında Ekonomiklik

Dünyadan her yerinde kamu kurumları hizmetlerin kalitesini arttırmak ve ekonomik edinimi sağlamak için fırsat kollamaktadırlar. Ekonomiklik, hedeflerin gerçekleştirilmesinde kaynakların en düşük maliyetle kullanılmasıdır. Ayrıca, kaynakların uygun zaman ve miktarda ve uygun maliyetlerle elde edilmesi anlamına gelir. Bir kurum, kuruluş veya proje; insan, para, malzeme ve ekipmanlardan oluşan başlıca dört kaynak kullanır. İşlemlerin tutumluluğu, kurumun amaçlarını da göz önünde bulundurarak kaynakların uygun miktarda, uygun zamanda, uygun yerde ve uygun maliyetle elde edilmesi ve kullanılması anlamına gelmektedir. Bu da kurum içerisinde etkin çalışan bir kontrol mekanizması kurulmasıyla sağlanır. Ekonomiklik aynı kalitedeki kaynakların en düşük maliyetle elde edilmesiyle ortaya çıkar. Ancak, ekonomiklik en ucuz anlamına gelmez.[47]

Ekonomiklik kavramı bir yandan verimlilik öte yandan da etkinlik kavramıyla ilişkilidir. Çünkü tüm kamu faaliyetlerinin gözden geçirilmesi ve mümkün alternatiflerin ve uygun üretim ölçeklerinin seçilmesi idari ve üretici

[46] S. Yükçü, a.g.m.,s.4
[47] E. Candan, **"Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi"**, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 2007/374, Ankara, 2007, s.75

birimlerinin temel görevlerindendir. Her bir faaliyet açısından ekonomikliğin ve tasarrufun sağlanması ancak bu yolla mümkün hale gelir. Bu yönüyle tutumluluk, tasarruf, ekonomik davranmak, kaynak israfı yapmamak, dışsallıkları ve üretim ölçeklerini göz önünde bulundurmak manalarını da kapsar

Verimlilik, etkinlik ve ekonomikliği bir örnek yardımıyla açıklamakta fayda bulunmaktadır. Örneğin bir belediyede hizmetlerin verimliliğinden söz edilebilmesi için, verimli bir personel, ekipman v.s. ile daha çok vatandaşa hizmetlerinin ulaştırılması veya aynı hizmetin daha düşük maliyet (daha az personel, ekipman v.s.) ile sağlanması ya da hizmet verilen vatandaş sayısı artarken, bu hizmet için kullanılan üretim faktörlerinin vatandaş sayısına nazaran daha az artması gerekir. Belediye hizmetlerinin "etkinliği", söz konusu hizmetlerdeki artış ve verimlilik sonucunda, performans programının amacına ulaşıp ulaşmadığı ve vatandaşın hizmet gereksinimlerinde azalma sağlanıp sağlanmadığı şeklinde örneklendirilebilir. Belediye hizmetlerinin "ekonomikliği" ise, aynı niteliklere sahip belediye personelinden daha uygun maliyetli olanın seçilmesi olarak tanımlanabilir. Bu şekilde sağlanan bir belediye hizmeti, vatandaşlara hem etkin, hem ekonomik ve hem de verimli olarak temin edilmiş olur.

1.4.8. Kamuda Hassas Bilgi Teknolojilerinin Kullanımı

Kamu yönetimi örgütlenmesi, yapısı ve doğası gereği hep kapalı, bilgiyi paylaşmayan, denetimci bir yapı olagelmiştir. İşin yapılma süreçlerinden çok siyaseti

öne çıkaran, kamu hukukuna sıkı sıkıya bağlı davranan ve kamu-özel sektör ayrımını koruyan nitelikleriyle kamu yönetimi, geleneksel-klasik anlayışı arz etmiştir.[48]

Kamu yönetimi reformlarının sonuç odaklılığa, etkinliğe ve kontrollülüğe önem veren yaklaşımı, ancak bütçelerinin daha iyi yönetilmesi ile sağlanabilecektir. Bütçelerin daha iyi yönetilmesi de kamu kesiminde rekabete önem verilerek ve profesyonel yöntemleri kullanılarak sağlanabilir.[49]

Kamu kurumlarında profesyonel yöntemlerden birisi olan bilgi teknolojileri kullanımı kamu sektörünün üretkenliğini ve etkili kurulmuş iç kontrol mekanizmasını ölçmek amacıyla ortaya konulmuştur. Kamu yönetimindeki modern gelişmelerle bağlantılı olarak, kamu kesiminde bilgi teknolojilerinin kullanımı, kamu hizmetlerinin; vatandaş odaklı, maliyet etkin ve diğer kurumlarla bağlantılı bir şekilde sağlanmasını temin etmeyi amaçlamaktadır.

Vatandaşların talep ve beklentileri doğrultusunda hızlı, kaliteli, etkin ve verimli kamu hizmeti sunulabilmesi için hassas bilgi teknolojilerinden yararlanılması gerekmektedir. Bilgi toplumuna giden yolda elektronik iletişim sistemlerinin kamu hizmeti açısından taşıdığı yeni perspektiflerin tartışılması büyük önem taşımaktadır. Kamu hizmetinin sunumu, vatandaşlarca bunun algılanması ve karşılıklı etkileşim süreçleri üzerinde dikkatle durulması ve yeni fırsatların keşfedilmesi klasik anlamda süregelmekte olan devlet vatandaş ilişkilerini de yeni boyutlara taşıyacak niteliktedir. Bu bakımdan, hassas bilgi teknolojileri kullanımını sadece teknolojik olanakların kullanımı olarak görmek büyük bir eksiklik olacaktır. Çünkü bu uygulamaların aynı zamanda insan kaynaklarının, iş süreçlerinin ve hizmet kullanıcılarının

[48] N. Şat, "Yeni Kamu Yönetimi Anlayişi: Weber Bürokrasisinin Sonu Mu?, ***Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* I *Cilt 2, Sayı 1, Aralık 2009, S.98***

[49] M.O. Adams Et al., " New Public Management and Services Science: Preparing Students For The 21 st Century, **Journal of Service Science** – Third Quarter 2008 Volume 1, Number , s.24

(vatandaşların) potansiyellerinin maksimize edilerek değerlendirilmesini de içeren bir felsefe değişimini de kapsadığını göz ardı etmemek gerekmektedir.[50]

1.4.9.Yönetimde Vatandaş Odaklılık

Geçmiş kamu yönetim anlayışında vatandaşı ikincil nitelikte gören ve yöneticilerinin taleplerine daha ön planda tutan bir anlayışla kamu hizmetleri sürdürülmüştür. İçinde bulunduğumuz bilgi çağında ise, hiç olmadığı kadar kolay ve hızlı bir şekilde bilgiye ulaşılabiliyor olması vatandaşları -ulusal ve uluslararası arenada - hem daha sorgulayıcı hem de sorgulayabildiği ölçüde denetleyici ve yönlendirici bir konuma yükseltmiştir. Artık kamu yöneticileri (STK' lar dâhil) tarım toplumunun ve onun getirdiği ilişki biçiminin bir ürünü olan otoriter anlayışla daha fazla devam edemezler. Çünkü eğitimli, sorgulayan, her türlü bilgiye anında erişen, çoğunluğu ekonomik özgürlüğe sahip bireylerden oluşan vatandaş profilinin günümüzde otoriter yaklaşımlara izin vermesi düşünülemez.[51]

Yeni nesil kamu yönetimi bize "kamuda tasarruf, etkinlik, verimlilik, kalite ve performans eksiklikleri vardır ve bu eksiklikler giderilmelidir" demektedir. Peki neden maaşını devletten alan bir kamu yöneticisi bu işleri yapmalıdır? Ona bunu yaptıracak olan mekanizma nedir? Özel sektörde bunu sağlayan mekanizma kâr olgusudur ve bu rasyonel bir durumdur. Kamu sektörü için bakıldığında önemli olan vatandaşlar arasında "hesap soran vergi algılamasının" oluşturulmasıdır. Bu hem vatandaşı özel sektörün kâr olgusundan (sadece maddi bir çıkarcılık düzeyine

[50] A., Balcı, "E-Devlet: Kamu Yönetiminde Yeni Perspektifler, Fırsatlar ve Zorluklar", Kamu Yönetiminde Çağdaş Yaklaşımlar içinde A. Balcı, A. Nohutçu, N K Öztürk ve B. Coşkun (derleyenler), Ankara: Seçkin, s. 265-280

[51] N., Ateşoğlu, E., Özkan," Otoriter Kamu Yönetimi Anlayışından Vatandaş Odaklı Anlayışa Geçiş Mümkün Mü?", **Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi**, Cilt 2, Sayı 1, 2010, s.52

indirgeyen) kurtaracak hem de demokratik tarihsel gelişimin mantığına uygun bir vatandaş odaklılık oluşturabilecektir. Bu açıdan, kamu yönetimi reformları, yönetimi otoriter anlayışlardan her seferinde biraz daha kurtararak, demokratik yönetime uzun zaman içinde ulaşabilmiş vatandaş anlayışı "vergi verdiği için hesap soran - demokratik (odak noktası olmayı hak eden) vatandaşa dönüştürmüştür.

Vergi bireyler açısından, demokrasinin bir çeşit bedeli olarak nitelendirilebilir. Çünkü bireyler gerek vergilendirme gerek harcama konularında karar verecek yöneticilerini oylama yoluyla seçmektedirler. Bu etmen parlamenter demokrasilerin doğmasında hareket noktası olmuştur. Vergi ödeyen vatandaş, duygusal olarak, ödemiş olduğu paranın takipçisi olacak ve yönetime katılması bu şekilde mümkün olabilecektir.[52] Bir başka açıdan, kamu harcamalarının sürekli artış göstermesi, bu harcamaları karşılayan vatandaşların, yani vergi ödeyenlerin ağır yüklere katlanmalarını zorunlu kılmıştır. Bu durum, devletçe toplanan vergilerin sınırlandırılması ve harcamaların kontrol altına alınmasına yönelik toplumsal baskıları yoğunlaştırmıştır. Bu baskıların odağında vatandaşların ağırlaşan vergiler karşısında daha kaliteli hizmet talep etmeleri ve kamu yönetimini, kullandığı kaynaklar itibariyle daha hassas ve kontrollü davranmaya yöneltmek istemeleri yatmaktadır.

Bu açıdan, vergi verdiği için hesap soran vatandaş algısı, *hesap verme sorumluluğunun da* temelinde yer almaktadır. Buna göre; kamu kaynağının kullanılması ve elde edilmesinde görevli ve yetkili olanlar, hesap ve işlemler için merkezi yönetimlerde parlamentoya yerel yönetimlerde ise ilgili meclislerine karşı sorumludurlar. İlgili bu örgütlenmeler, vatandaşların vermiş olduğu vekaletle

[52] N., Ateşoğlu, E., Özkan, 2010, s.58

faaliyetlerini sürdürdüğünden, vatandaşlar adına hesap sorma yetkisinin de sahibidirler.[53]

Vatandaşları kamu kaynağı kullanımlarını sorgulamalarına yardımcı olan ve kamuda hesap verme sorumluluğunun temel güvencesi olan Sayıştayların faaliyetlerinden beklentiler de bu doğrultuda değişmiştir. Kamu harcamalarının sadece yasalara uygunluğunun denetimine odaklanan bir denetim yaklaşımı, boyutu ve etkileri her geçen gün artan kamu hizmetlerinin saydamlığı ve hesap verilebilirliği konusunda tam ve doğru bir güvence vermede yetersiz kalmıştır. Sayıştaylar bu yönde, kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetiminin mali faaliyet, karar ve işlemlerini; amaç, hedef, plan, kontrol, gösterim ve yasalar açısından değerlendirerek, denetim sonuçlarını hesap verme konusunda vatandaşın bütçe hakkına yönelik vekâletini elinde bulunduran mercilere sunmaktadırlar.

1.4.10.Denetime Artan Oranda Vurgu Yapılması

Kamu sektöründe dramatik bir yenileşme ve reform arayışı olmuştur. Kamu kurumlarının mali sonuçlarını ve performansını ölçmeye ve değerlendirmeye yönelik yeni denetim teknikleri ve hesap verilebilirliliği arttırmaya yönelik yeni denetim anlayışı bu reform çalışmaları esnasında ortaya çıkmıştır[54] Bu süreçte ulus-devletin geleneksel politika araçları giderek zayıflamakta, dünyada hemen her alanda entegrasyonun derinleşmesi ile siyasal iktidarın küresel kurumlara ve yerelleşme eğiliminin güçlenmesi ile yerel parçalara doğru dağıtılması sonucu ulus-devlet iki

[53] A., Taner, "Yerelleşen Kamu Hizmetleri ve Dış Denetim Boyutu", **Dış Denetim Dergisi**, Sayı:4, 2011, s.149

[54] Sunil J. Dahanayeke**,** "New Public Management, Managerialism, and Value for Money (VFM) Audit: A Review of Empirical Literature with Special Reference to Australia**", AFAANZ conference**-2008,s.5

yönlü bir baskının kıskacına girmektedir. Bu kıskaç karşısında bariz bir şekilde geri çekilen devletin yeniden yapılanması da kaçınılmaz olmakta, özellikle küreselleşmenin temel dinamiğini oluşturan teknolojik devrim, kurulu devlet hiyerarşileri, örgütsel yapıları, yönetim süreçleri ve hizmet sunma biçimleri üzerinde büyük baskılar oluşturmaktadır. Bu gelişmeler, kuşkusuz kamu yönetimi ve denetimini de etkilemektedir. Kamu yönetiminde daralmanın yanı sıra, kamunun yönetim anlayışındaki değişme, yönetimin ve denetimin demokratikleşmesi ve şeffaflaşma, bu dönemde öne çıkan başlıca eğilimlerdir.[55]

Dünyada yaşanan krizler, yolsuzluklar ve etkinsiz kamu yönetim felsefesinin ülke yönetimlerinde yer bulmasıyla ilgili olarak, kamu yönetiminin mücadele ekseninde çıkardığı çözümlemelerin odak noktasındaki görüş daha etkin ve güçlü bir kamu yönetiminin ortaya konulmasıdır. Daha etkin ve güçlü bir devlet yönetimi arayışı beraberinde gerek kurum içi gerekse kurum dışı etkinliğin ne şekilde ortaya konulacağı ve mali uygulamalarda şeffaflığın ve hesap verilebilirliğin nasıl sağlanacağı sorularını da gündeme taşımıştır. Etkinliğin ölçülmesi ve şeffaflığı sağlanmış mali uygulamaların değerlendirilmesi ise öncelikle hedeflerin ortaya konmasını ve bu hedefleri gerçekleştirmek üzere stratejik bir plan yapılmasını, plan ile ilişkilendirilen bir bütçe hazırlanarak planların uygulamaya geçirilmesini ve nihai olarak etkinliği ortaya koymak üzere sürecin bir bütün olarak mali çıktılara yansımasının değerlendirilmesini gerekli kılar. Bu süreçte etkinliğin sağlanmasında; sorumlulukların belirlenerek hesap verme mekanizmalarının tesis edilmesi, şeffaflığın sağlanması, muhasebe sisteminin doğru ve değerlendirmeye esas bilgiler üretmesi, iç kontrol ve denetim mekanizmalarının sağlıklı işlemesi, sürecin kamu

[55] H.Ö.,Köse, "Küreselleşme Sürecinde Devletin Yapısal ve İşlevsel Dönüşümü", **Sayıştay Dergisi**, Sayı:49, s.3

kaynaklarının çoğunluğunu sağlayan vatandaşlar, kamuoyu ve bütçe hakkını kullanmakla yetkili parlamentolarca denetlenmesi veya denetlettirilmesi hayati önem arz etmektedir.

Etkin ve güçlü bir kamu yönetimi tesis etmenin önemli dinamiklerinden birisi olan hesap verme sorumluluğu, bir cevap verme, açıklamada bulunma yükümlülüğüdür. Bu yükümlülük ilişkisinde eşit olmayan iki taraf mevcuttur. Taraflardan biri diğerine görev tevdi etmekte, diğeri de bu görevin yapılıp yapılmadığı, yapılamadıysa niçin yapılamadığı, verilen paranın nasıl harcandığı, tamamının harcanıp harcanmadığı, görevin gerektirdiği amaçlara ne ölçüde ulaşıldığı, hedeflenen sonuçları gerçekleştirmek için mümkün olan her şeyin yapılıp yapılmadığı ve geçmiş deneyimlerin ışığında nelerin iyi gittiği nelerin iyi gitmediği hususlarında cevap vermekte, durumunu açıklamakta, rapor etmektedir. Yeni kamu yönetim anlayışının çok yeni kavramlarından biri olan hesap verme sorumluluğu bir raporlama faaliyeti olup, bir görev icra etmek üzere kendilerine emanet edilen kamu kaynaklarını kullananların, kaynakları kendilerine emanet edenlere karşı, kaynakların kullanımı ve görevin nasıl yerine getirildiği hususunda açıklamada bulunma sorumluluğudur.

Etkin, güçlü ve hesap verilebilir bir kamu yönetiminin ikinci ana unsuru; mali şeffaflığın temin edilmesidir. Şeffaf bir sistem sayesinde, yönetenlerin kamunun kaynaklarını nasıl ve hangi amaçlara yönelik olarak kullandığı konusunda gerekli bilgilerin vatandaşlara ulaşması, yönetenlerin, yetkilerini kamu yararına ters ve kendi çıkarlarına gözeten bir şekilde kullanmasının önüne geçecektir. Saydamlık, kamusal

kaynakların kullanımında etkinliğin ve verimliliğin sağlanmasını özendirdiği gibi kamu yönetimine duyulan güveni de artıracaktır.[56]

Kamu yönetimlerinin iyileşmesi yolunda uygulamaya konulacak diğer bir önemli dinamik ise, kamu organizasyon yapısının içine yerleştirilmiş yönetim unsurlarından olan; kontrol, süreç ve denetim aktörlerin aktifleştirilmesidir. İç kontroller; organizasyon varlıklarının korunması, kaynak ve gelir kayıplarının önlenmesi, doğru ve amaca ulaştıran kararlar alınması, hile ve dolandırıcılıkların önlenmesi, tespit edilmesi için yönetime yardımcı olurlar.

İç Denetimin rolünü değerlendirdiğimizde; kurumların risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim süreçleri ile ilgili bağımsız ve tarafsız güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti olan iç denetim, kurumlarda yönetsel hesap verebilirliğin yerleşmesine katkı sağlamaktadır. İç kontrollerin yeterliliğinin değerlendirilmesi, iç denetim faaliyetine ihtiyaç gösterir. Bu nedenle iç kontrol ve iç denetim birbirinden farklı, ancak birbirini tamamlayan iki kavram olarak değerlendirilmelidir. Bu değerlendirmelerden de anlaşılacağı üzere, kurumsallaşmanın temellerinden birini iç kontrollerin varlığı oluşturmaktadır. Kurum içi kontrollerin yerindeliği ve yeterliliğinin değerlendirilmesi iç denetim faaliyeti ile ifade bulur.

İç kontrol ve iç denetim, kamu yönetiminin etkinliğini arttırıcı unsurlar olarak yönetime yardımcı olmalarına rağmen sistemin işleyişini kolaylaştırmak ve kurumsal hesap verilebilirliği geliştirmek için yeterli değillerdir. Bu çerçevede, kamu kurumlarını denetlemekle görevli yüksek denetim kurumlarının fonksiyonları da yeniden tanımlanmaktadır. Dünyada kabul gören temel yaklaşım, tüm kamu fonlarının, kaynaklarının ve faaliyetlerinin parlamentolar adına denetim yapan

[56] N., Polat, "Saydamlık, hesap verme Sorumluluğu ve Denetimin Etkinliği", Sayıştay Dergisi, Sayı:49, s.65

yüksek denetim kurumları (Sayıştaylar) tarafından denetlenmesidir. Etkin bir hesap verme sorumluluğu sisteminin oluşturulmasında denetim ana unsur olarak görülmektedir. Sayıştaylar artık hesap ve belgelerdeki eksiklik ve yanlışlıkları bulmak yanında, kamu kaynaklarının etkin, kontrollü ve doğru bir şekilde kullanılmasını gözeterek hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesinde ve saydamlığın sağlanmasında büyük katkılarda sağlamaktadırlar.[57]

Sayıştaylar bu katkıları sağlarken bir takım denetim yöntemleri kullanırlar. Bunlar; mali denetim, performans denetimi ve yargısal denetimdir. Mali denetim, genel olarak, mali nitelikteki iş ve olayların ilgili yasal düzenlemelere uygun olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği, sunulan mali raporları gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığı ve denetlenen kurumun yasal düzenlemelerinin yanı sıra mali yönetim ve kontrole ilişkin bir takım ilke ve kurallara ne ölçüde uyduğunu saptamaya yönelik olarak denetçilerce yapılan inceleme ve değerlendirmeleri kapsar. [58] Performans denetimi ise, kaynakların verimlilik, etkililik ve tutumluluk ilkeleri doğrultusunda yönetilmesinin ve çevresel ve benzeri çıktılarının değerlendirilerek, sorumluluk ilkelerinin gereklerine uyulup uyulmadığının araştırılmasıdır.[59] Sayıştayın yargısal fonksiyonuna gelindiğinde; yönetimin elinde bulundurduğu ve kendisini güçlü kılan araçları vatandaşın aleyhine kullanmaması, halkın yararını gözetmesi gibi demokrasi ile doğrudan ilişkili bulunan amaçların sağlanmasında ve yönetimin denetlenmesinde, yönetsel ve adli yargıların yanında, Sayıştay'ında yetkili olmasıdır. Sayıştay bu üç yargı fonksiyonunu kullanarak etkin hesap vermenin sağlanmasında önemli bir işlev görür. Sayıştaylar önceleri daha çok klasik mali denetim ve yargısal

[57] B. Barun v.d., " Kamu Mali Yönetiminin Etkinliğinin Sağlanmasında Dış Denetimin Rolü", www.sdu.edu.tr/sempozyum/2006/maliye/PDF/barun_ekinci_temizel.pdf, 2006, s.1-3
[58] H. Ö., Köse, 2000, s.68
[59] H. Ö., Köse, 2000, s.77

denetimi metod olarak benimsemişlerdi. Ancak, daha sonradan, kamu yönetimindeki değişim yaşanırken, yönetimin gerisinde kalmamak, karar ve faaliyetlerinde kendi kendini tekrarlamamak ve geleceğe yönelik fırsatlardan etkin şekilde yararlanmak için çağdaş mali denetimi ve performans denetimini yöntemlerinin arasına katmışlardır.

Kamu yönetiminin etkinliğinin arttırılmasında bir başka itici güç, parlamentonun ve kamuoyunun Sayıştay'ın denetim fonksiyonunun çalışmasında önemli bir işlevinin olmasıdır. Gücünün farkında olan, uyanık bir kamuoyu, yönetimi denetlemede etkili bir araç olmaktadır. Kamuoyunun gücünün ve etkisinin yönetim tarafından bilinerek kabul edilmesi, yönetimin kanunlara aykırı hareketlerini kısıtlamakta, yönetimin diğer denetleme yollarına duyulan gereksinimini azaltmaktadır.[60] Sayıştaylar tarafından ortaya konulan çıktıların yeterli etkiye sahip olabilmesi, istenilen sonucu doğurabilmesi ve etkin kamu yönetimine katkı sağlayabilmesi için, bu raporların içeriklerinin denetlenen kurum yanı sıra, parlamentoya ve kamuoyuna yansıtılmasının yararı büyüktür.

Bütün bu anlatılanlardan anlaşıldığı üzere; kamu kurumlarında hem yönetim hem de denetim alanında önemli bir değişim dinamiği yaşanmaktadır. Kamu yönetim anlayışı; katılımcı, esnek, şeffaf, hesap verilebilir, hassas teknoloji kullanan, kaynaklarını etkin kullanan ve dağıtan, merkezden yerele doğru bir yetki paylaşımı olan, performans esaslı ve iç kontrolü sağlanmış bir faaliyetler çerçevesi öngörürken; kamu denetim anlayışı da daha etkin hesap sormaya ve saydamlığa yönelik çağdaş ilkeleri kullanan bir anlayışı öngörmektedir. Yani hem yönetimde hem de denetimde

[60] H., İnanç, F., Ünal, "Türkiye'de Kamu Yönetiminin Denetlenmesinde Yönetimde Açıklığın Önemi Ve Uygulanma Düzeyi", **Dumlupınar Üniversitesi**, **Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:18, s.7

uygulamaların şeffaf olması ile birlikte daha hesap verilebilir bir sistemin tesisi hedeflenmiştir.

1.5. KAMU YÖNETİMİ REFORMLARININ ELEŞTİRİSİ

Kamu yönetimi reformlarına getirilen eleştiriler öncelikli olarak yeni yönetim düşüncesine yöneltilmektedir. Yeni yönetim düşüncesinin bakış açısının aksine gerçek yaşamda tüm bireylerin rasyonel hareket edemeyecekleri, tüm bürokratların kendi çıkarlarını arttırmaya çalışacakları belirtilmektedir. Kamu sektörünün siyasal çevresinin analizinde ekonomik yöntemleri kullanmanın sınırları hatta eksiklikleri bulunmaktadır. Bu yüzden yönetim sorunlarının tümünü ekonomik tekniklerle açıklamak mümkün görünmemektedir.[61]

Bu çerçevede, kamu yönetimi reformlarına getirilen eleştiriler şu şekilde belirtilebilir;

a) Ekonomik yaklaşım; Kamu yönetimi reformları müşteri olarak yurttaş kavramını ön plana çıkarmakla birlikte müşteri ve yurttaş kavramlarının birbirinden farklı anlamlar taşıdığı göz ardı edilmemelidir. Yasalar önünde eşit bir birey olarak yurttaş siyasal ve toplumsal hak ve sorumlulukların birer paydaşıdır, oysaki bireysel bazda ekonomik çıkarlarına göre hareket eden müşterinin birbirine eşit olmayan ekonomik bir gücü veya hakkı bulunmaktadır. Müşterinin gücü bir ürünü tercih etme veya etmeme şeklinde kendini gösterirken, hakkı parasal olanaklarından kaynaklanmaktadır.[62] Müşteri modeli bazı zorunlu kamu hizmetleri için uygun görülmemektedir. Ayrıca, müşteri bir iş ilişkisini bitirme veya devam ettirme lüksüne

[61] M.A., Özer, 2005, s.296
[62] M., Yıldırım, "Kamu Yönetiminde Yeni Bir İkilem: Yurttaş Odaklılık Ya da Müşteri Odaklılık", C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt 10, Sayı 1, 2009, s.101

sahiptir. Bu yüzden klasik kamu yönetiminin süregelen sorunları burada da devam etmektedir.[63]

b) Özel Sektörden Farklı Kamu Yönetim Anlayışı: Siyasi organların kararlaştırdığı ve yasalarla desteklenen kamu politikaları kamu yönetiminin içinde etkinliklerde bulunacağı çerçeveyi belirler. Bunun sonucu olarak kamu örgütleri ve görevlileri yasalarla çepeçevre sarılmış, sınırlandırılmış bir alanda faaliyet göstermek zorundadırlar. Ayrıca, kamu yönetimi kamuoyunun eleştirisine karşı hassastır bu da kamu yönetimini daha karmaşık hale getirir. Bunun yanında, kamu ve özel yönetim arasındaki önemli bir farklılık kar üzerinde odaklaşır. Özel örgütler için kar etmek, olanaklar elverdiği ölçüde daha çok kar etmek önemlidir, ancak kamu örgütleri için kar etmek önemli bir öge değildir. Önemli olan toplumun ihtiyaç duyduğu hizmetleri, kamu kaynaklarını etkili ve verimli bir biçimde kullanarak, en iyi şekilde vatandaşların kullanımına sunmaktır. Bu açıdan kamu hizmetlerinde sonuçları görmek, amaçları belirlemek, performansı ölçmek reformların iddia ettiğinin aksine oldukça zordur. Son olarak, kamu ve özel sektörün çalışma koşulları arasında farklılık vardır, örneğin özel sektörde çalışma saatleri daha esnektir, çalışanların ücretleri kamu örgütlerinde çalışanlara göre daha yüksektir, vb..

c) Siyasallaşan Kamu Yönetimi: Günümüzde siyasal liderler çalışacakları yöneticileri daha titizlikle seçmektedirler. Adaylardan kendi siyasal amaçlarına sempati duymaları öncelikli olarak istenmektedir. Bu da Wilson'un 1880'li yıllarda çözümü için öneriler getirdiği sorunlara neden olmaktadır. Wilson yönetimin ve siyasetin ayrılmasını önermiş, yağma sisteminin, yozlaşmanın böyle giderilebileceğini belirtmişti. Eğer yöneticiler kendi sonuçları için sorumlu olurlarsa

[63] M.A., Özer, 2005, s.297

ve sistem daha kişisel politik olursa, benzer sorunlar tekrar ortaya çıkacaktır. Ancak günümüz kamu yönetiminde de, kamu görevlileri politik olmayı sürdürmektedirler ve politikleşme potansiyel bir sorun olarak varlığını korumaktadır.[64] Bu sorunun bir boyutu da siyasilerin yönetici seçiminde uzun dönemli yaklaşımlardan bağımsız bir şekilde atama yapmaları nedeniyle, kamu yöneticilerin görev sürelerinin, özel sektör yöneticilerine göre stratejik yönetim başarımları yönüyle daha kısa olmasıdır.

d) Kavramların İçselleştirilememesi; Reformların bir gereği olarak ortaya çıkan ve süreçte yer alan stratejik yönetim, şeffaflık, hesap verebilirlik ve iyi yönetişim ile yönetimde etkenlik gibi kamu yönetiminde önemli değişimler getiren kavramların, kamu yönetiminde içselleştirilememesinden ve gerçek anlamda hayata geçirilmemesinden kaynaklanmaktadır. Bu anlamda kriz öncesine bakıldığında likidite bolluğunun yaşandığı, beklentilerin en üst seviyelere çıktığı ve küresel ekonomik büyümenin sürekli artış trendinde olduğu bu dönemde, bir çok ülkede ekonomik büyümeyi ve ekonominin rekabet gücünü artırmak adına birçok alana olağanüstü kamu kaynaklarının aktarılarak, balonun sürekli şişirildiği ve dolayısıyla kamu açıklarının büyüdüğü görülmektedir.[65]

Bu açıdan bakıldığında, uygulamada yönetimsel değişiklikler, sorunların çözümü için yeterli dikkat gösterilmediğinde yeterli sonuç vermemektedir. Kamu yöneticileri, zor ve riskli kararlar almaktan çekinmekte, kendi temel tezlerini doğrulayabilmek için kamu hizmeti anlayışına zarar vermekte, bu da etkinliği azaltıp, kaynak dengesine zarar vermektedir.[66]

---

[64] M.A., Özer, 2005, s.298

[65] H., Canpolat, M., Cangir, "Değişen Dünyada Kamu Yönetiminin Geleceği Ve Türkiye'nin Reform Gündemi: Devletin Daha Fazla Demokratikleşmesi", **Türk İdare Dergisi** • Sayı: 466 • Mart 2010, s.33

[66] M.A., Özer, a.g.e., s.299

e) Reformların Dayatılması: Reformların uygulamaya geçebilmesi için gerekli olan güçlü bir demokratik altyapıya ve kurumsal yapılara sahip olmayan ülkelere, bu kavramlardan kaynaklanan reformların dayatılması veya bu ülkeler tarafından uygulanmaya çalışılmasından kaynaklanan sorunlardır. Bu açıdan bakıldığında, temel olarak kurumsal kapasiteleri güçlü ve demokrasi kültürleri gelişmiş ülkelerdeki geliştirilen uygulamaların, özellikle kurumsal yapıların güçlü olmadığı ülkelerde uygulanması, daha önce öngörülmeyen sonuçları ortaya çıkarmıştır. Bu kategoriye giren ülkelerde en fazla görülen sorun, geleneksel yönetim anlayışından kurtulmaya çalışılırken zaten zayıf olan kurumsal kapasitelerin daha da güçsüzleşmesi ve eşitlik, yasallık, sorumluluk ve hizmete adanmışlık gibi kamusal değerlerin de erozyona uğramasıdır.[67]

f) Piyasa ve Rekabet: Kamu yönetimi reformları piyasanın ve rekabetin sınırlarını yanlış tahmin etmiştir. Kamu yönetimi disiplinin ilgi alanını, kamu politikalarının uygulanması ile sınırlandırmak yanlıştır. Analizler politik-sosyal boyutlardan soyutlanarak, örgüt, salt işletme boyutuna indirgenmemelidir. Özel sektör yaklaşımı ve piyasa mekanizmalarının olduğu gibi kamu sektörüne aktarılması olumsuz sonuçlar doğurabilecektir. Piyasa mekanizması tam rekabet şartlarında olduğu gibi kamu sektöründe aynı ölçüde fonksiyonel olmayabilir. Reformları değerlendirirken bu hususu gözden kaçırmamak gerekmektedir.[68]

g) Denetim Zaafiyetleri: Kamu yönetiminde köklü bir değişim getiren reformların ülke uygulamalarında başarı sağlanabilmesi için sistemin içerden ve dışarıdan etkili bir şekilde kontrolü gerekmektedir. Gerek iç denetim gerekse dış denetimlerde, denetimin insan faktörüne dayanması, ülkelere göre bir takım yasal

[67] H., Canpolat, M., Cangir,2010,s.33
[68] M.A., Özer, 2005, s.301

engeller, bilgiye ulaşımın halen kolay olamaması, zaman kısıtı, denetimlerde eski alışkanlıkların terkinin zor olması ve reformları eşanlı gerçekleşmemesi gibi nedenlerle denetimlerin ve böylece hesap verme sorumluluğunun etkinliği zayıflayabilmektedir. Bu çerçevede, de kamu yönetimi reformlarının getirmiş olduğu yeniliklerin kurumların örgüt kültürlerine yerleşmesi çalışmaları sorunlu hususları da gündeme getirmiştir.

h) Reformları Kolaylaştıracak Özgün Bir Kontrol Sisteminin Kurulmasındaki Zorluklar: Kamu yönetimi reformlarının önemli unsurlarından birisi, amaç ve hedefler doğrultusunda, idarelerin etkili bir şekilde faaliyet göstermesi, edinimlerini koruması, tam ve doğru kayıt ve raporlama sistemini oluşturulması ve böylece kamusal örgütlerde güvence sağlayan bir kontrol sistemini oluşturmasıdır. Kamu yönetiminde etkin bir kontrol oluşturulabilmesi için de, stratejik yönetim, performans esaslı kaynak tahsisi, amaç ve hedeflere ulaşmayı engelleyecek risklerin tespiti, önleyici kontrol faaliyetlerinin tesisi, uygun işe uygun personel istihdamı, bilgilerin kamuoyu ile paylaşımı, yetki ve sorumlulukların sınırının belirlenmesi ve göreve vekalet edeceklerde aranan niteliklerin bulunması gibi bir takım kıstasların yerine getirilmesi gerekir. Ancak bu tür durumlar gerek yukarıda belirtilen nedenlerle gerekse; siyasi kaygılarla atama yapılması, iç kontrolün tam olarak anlaşılamaması, geçmişten gelen ve kendi kendini tekrarlayan alışkanlıklar, nitelikli personel durumunun yetersiz olması, tam ve doğru bilginin elde edilememesi, bütün personelin aynı rasyonellikte çalışmaması, kurum içi denetimin sahiplenilmemesi, dışarıdan etkin güvence sağlayan bir denetimin yapılamasındaki sınırlılıklar gibi nedenlerle zorlayıcı bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır.

Yukarıda ifade edilen tüm bu eleştiriler, dünya genelinde reformların uygulandığı ülkelerin ekonomik, sosyal ve politik durumlarına göre farklılıklar gösterebilmektedir. Ancak, hemen hemen her ülkede karşısına aldığı unsurlar ortaktır. Bu unsurların varlığını kabul etmekle birlikte ülkemizde de kamu sektöründe yaşanan dönüşümün Türk kamu yönetimi ve denetimine ciddi bir biçimde yansıması olmuştur. Çalışmanın bundan sonraki kısmında bu hususlar ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

İKİNCİ BÖLÜM

DÜNYADA GERÇEKLEŞEN KAMU YÖNETİMİ REFORMLARININ TÜRK KAMU MALİ YÖNETİMİNE ve DENETİMİNE YANSIMASI

Kamu kesiminin yeniden yapılandırılması çalışmaları, gelişmişlik düzeyinden bağımsız olarak, tüm ülkelerin önemli gündem maddelerinden birisini oluşturmaktadır. Bu kapsamda; kaynak kullanım etkinliğinin artırılması, bütçe açıklarının ve kamu borçlanma gereğinin azaltılması, hizmet kalitesinin yükseltilmesi, yürütme ve kamu kaynakları üzerinde siyasi denetimin ve sorumluluğun güçlendirilmesi, kamuda saydamlığın sağlanması ve politika üretimi ve yönetiminde hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesi gibi yaklaşımlar her geçen gün daha çok kabul görmektedir.[69] Dünyada kamu yönetimi alanında bu yönlü gelişmeler olurken Türkiye' de de kamu sektöründe etkinsizlik, kamu açıkları, kriz vb. gelişmeler yaşandığından biraz gecikmeli de olsa benzer uygulamalar yer bulmuştur. Bu uygulamalar ve bunun altyapısı kendisini 8. Kalkınma planında da göstermiştir.

8. Beş Yıllık Kalkınma Planı çalışmaları 14 Ağustos 1999 tarih ve 1999/7 sayılı Başbakanlık genelgesi ile başlatılmıştır. Bu genelgede;[70]

"*Kamu kesimi açıklarının son on yılda artarak sürmesi ve yapısal reformların gerçekleştirilmesinde yeterince başarılı olunamaması sonucu enflasyon sorunu, son on yılda sağlanan olumlu gelişmeye rağmen kalıcı bir şekilde*

[69] **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık ÖİKR**, Sekizinci 5 Yıllık Kalkınma Planı, Ankara 2000, DPT 2517 . ÖİK: 535, s.4

[70] **8. Beş Yıllık Kalkınma Planı çalışmaları 14 Ağustos 1999 tarih ve 1999/7 sayılı Başbakanlık genelgesi**, VIII.Plan Araştırma ve Uygulama Kapsamı, m.16

*çözülememiş ve istikrarlı bir büyüme ve gelişme ortamı sağlanamamıştır. Yeni bir yüzyıla girerken Türkiye'nin ciddi atılımları gerçekleştirebilmesi için, öncelikle kamu hizmetlerinde etkinliği ve saydamlığı artırıcı düzenlemelerin yapılarak mali disiplinin güçlendirilmesi gerekmektedir.."*denilerek kamu kurumlarında etkinlik, mali disiplin ve saydamlığın planın ana unsurları olduğu ifade edilmiştir.

8. Beş yıllık kalkınma planı nihayetinde, bu kaygıları gidermeye yönelik, Türk kamu yönetiminin anayasası olarak nitelendirilen ve köklü değişmelere kapı aralayan, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu(bundan sonra 5018 sayılı Kanun olarak adlandırılacaktır) Türk Kamu Mali Yönetimine kazandırmıştır. 5018 sayılı Kanun'un getirmiş olduğu yenilikleri tam olarak özümseyebilmek için Türk Kamu Mali Yönetiminin eski ve ana kurallarını ihtiva eden 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun ana felsefesinin iyi anlaşılması gerekmektedir.

2.1. TÜRK KAMU MALİ YÖNETİMİNDE ESKİ UYGULAMA

Kamu mali yönetim sistemimiz, 1927 yılından 2006 yılına kadar 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile (bundan sonra 1050 sayılı Kanun olarak adlandırılacaktır) yürütülmüştür. Anılan Kanun, az sayıda değişiklikle, bu süre içinde yürürlükte kalmış ve kamu mali yönetimini düzenleyen temel bir Kanun olma niteliğini korumuştur.[71]

1050 sayılı Kanun mevcut mali yönetimin etkinliğine ilişkin bir takım gereksinimleri karşılamadığından değiştirilmeye konu olmuştur. 1050 sayılı kanunun zayıf yönleri şu şekilde ifade edilebilir:

[71]A. Kesik, "Türkiye'de Yeni Bütçeleme Süreci", **Dış Denetim Dergisi**, Yıl:2010, Sayı:1,s.27

- Konsolide Bütçe dışındaki bütçelere dayanılarak yapılan harcamaların TBMM'nin bilgi ve denetimi dışına çıkması,
- Bütçe Sisteminin plan-program, program-bütçe ve plan-bütçe ilişkisini kuramaması,
- İdarelerin önlerini görebilecekleri Stratejik Planların yapılamaması,
- Devletin fonksiyonel analizi ve dolayısıyla idarelerin görev tanımlarının çok açık bir şekilde yapılmaması,
- Bütçe denetiminin (Sayıştay Denetiminin) esas itibarıyla mevzuata uygunluk denetimi şeklinde yapılması,
- Kaynakların etkin, ekonomik ve verimli kullanımının ihmal edilmesi,
- Ödenek tahsisinde sadece bir önceki yılda yapılan harcamaların dikkate alınması
- Yönetsel sorumlulukların açık bir şekilde tanımlanmaması
- Borçlanma ile ilgili bazı işlemlerin, genel ve katma bütçe ile ilgili olmalarına rağmen bütçeleştirilmemesi
- Bütçelenen ödenekler arasında yer almadığı halde, 1050 sayılı Kanun başta olmak üzere bazı yasaların verdiği yetkiye dayanılarak yıl içinde kaydedilen ödeneklerin büyüklüğü
- Devletin varlıkları ile ilgili kayıt ve kontrol sisteminin, yeterli etkinlik düzeyine ulaşamaması ve devletin, taahhütleri konusunda tam bir bilgi setine sahip olamaması,
- Devletin teşvik politikaları ile yarattığı vergi istisnaları, indirimleri ve muafiyetlerinin tutarının bütçeleştirilmemesi,

- Bir bölümü yatırım ödenekleri arasında yer alan dış proje kredileri yoluyla gelen kaynakların bir kısmının, bütçe tavanının yüksek tutulmaması için bütçelenmemesi,

- Bütçe kanunlarında, KİT'lerin cari yıldan önceki kar paylarından Hazineye isabet eden tutarların, gelir ve gider hesaplarıyla ilişkilendirilmeksizin, kuruluşların görev zararı alacaklarına veya sermayelerine mahsup edilmesine dair hükümler yer alması,

- Mevzuatta yer alan bazı hükümlerle, iç ve dış borç faiz ödenekleri ile sosyal güvenlik kurumlarına yapılan transferlere ilişkin ödeneklerin yetersiz kalması durumunda ödemelerin gerçekleştirilmesine imkân sağlanması hususları, kamu mali yönetim sistemimizin en önemli eksiklikleri olarak ortaya çıkmıştır

Özetlemek gerekirse; 1050 sayılı Kanun' da, kapsam dışı kurumların ve bütçe dışı yönetilen kaynak ve giderlerin olması, varlıklar ile ilgili kayıt ve kontrollerin yetersiz olması, ödeneği aşan harcamaların yapılabilmesi, kaynakların etkinsiz kontrol dışı kullanımı gibi faktörler çağdaş yönetim ilkelerine uygun olmayan faktörler olarak göze çarpmaktadır. Bu zayıflıklar 5018 sayılı Kanun ile büyük çoğunlukla giderilmeye çalışılmıştır.

2.2.TÜRK KAMU MALİ YÖNETİMİNDEKİ YENİLENME FAALİYETLERİ

Ülkemizde de olduğu gibi, kamu mali yönetiminin yeniden yapılandırılması çalışmaları, gelişmişlik düzeyinden bağımsız olarak, tüm ülkelerin önemli gündem maddelerinden birisini oluşturmaktadır. Bu kapsamda; kaynak kullanım etkinliğinin artırılması, bütçe açıklarının ve kamu borçlanma gereğinin azaltılması, hizmet

kalitesinin yükseltilmesi, yürütme ve kamu kaynakları üzerinde siyasi denetimin ve sorumluluğun güçlendirilmesi, kamuda saydamlığın sağlanması ve politika üretimi, yönetiminde hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesi ve bilgi teknolojilerinin kullanılması gibi yaklaşımlar her geçen gün daha çok kabul görmektedir.[72]

Dünyada yaşanan gelişmelerin yanında, ülkemizde yaşanan ekonomik ve mali krizlerin kamu yönetimi ve kamu mali yönetimi alanındaki reform ihtiyacının daha belirgin bir şekilde ortaya çıkmasında önemli bir etkisi olmuştur.

Aslında ülkemizde kamu yönetimi reformları ile ilgili çabalar son yıllarda kalkınma planlarındaki öngörülerle ve bu planların hazırlık çalışmaları ile başlamıştır. Bu planlardan biri olan 8'nci Kalkınma Planının çalışmaları 14 Ağustos 1999 tarih ve 1999/7 sayılı Başbakanlık genelgesi ile başlatılmıştır. Söz konusu genelgede;[73] kamu kesimi açıklarının son on yılda artarak sürdüğü, yapısal reformların gerçekleştirilmesinde yeterince başarılı olunamadığı ve bu surette enflasyon sorununun, son on yılda sağlanan olumlu gelişmeye rağmen kalıcı bir şekilde çözümlenemediği, istikrarlı bir büyüme ve gelişme ortamının sağlanamadığı ifade edilmiştir. Ayrıca; yeni bir yüzyıla girerken Türkiye'nin ciddi atılımları gerçekleştirebilmesi için, öncelikle kamu hizmetlerinde etkinliği ve saydamlığı artırıcı düzenlemelerin yapılarak mali disiplinin güçlendirilmesi gerektiği hususu üzerinde durularak, kamu kurumlarında *etkinlik, mali disiplin ve saydamlığın* planın ana unsurları olduğu ifade edilmiştir.

Bu unsurları içeren söz konusu planda kamu yönetiminin iyileştirilmesi ve yeniden yapılandırılması ile ilgili mevcut duruma yönelik yapılmış olan analizde;

---

[72] **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık ÖİKR**, Sekizinci 5 Yıllık Kalkınma Planı, Ankara 2000, DPT 2517 . ÖİK: 535, s.4

[73] **8. Beş Yıllık Kalkınma Planı çalışmaları 14 Ağustos 1999 tarih ve 1999/7 sayılı Başbakanlık genelgesi**, VIII.Plan Araştırma ve Uygulama Kapsamı, m.16

kamu yönetiminde insan kaynaklarını, yönetsel ilkeleri ve işleyişi de içine alan bütüncül, köklü ve kalıcı bir değişim ihtiyacının devam ettiği belirtilmektedir. Bu çerçevede, kamu kuruluşlarının amaçlarında, görevlerinde, görevlerinin bölüşümünde, teşkilat yapısında, personel sisteminde, kaynaklarında ve bunların kullanılış biçiminde, halkla ilişkiler sisteminde ve denetim sisteminde mevcut aksaklıkları ve eksiklikleri gidermek öncelikli gündem maddesini oluşturmuş ve yeni sistem gereksinimi ortaya konulmuştur.[74]

Planın mevcut durum analizinde, ayrıca, yetki sorumluluk dengesinin kurulmamış olmasının örgütsel etkinliği zayıflattığı, mali ve sosyal hakların tek bir düzenlemede yer almamış olmasının ücret adaletini bozduğu, kamu kurumlarında verimsizlik ve israfın kurumlara olan güveni zayıflattığı, kamu görevlerinin görev alanlarının tam olarak belirlenmemiş olmasının görevlilerin inisiyatif almalarını zorlaştırdığı, görevlerin merkez, taşra ve yerel yönetimler arasında dengeli bir şekilde dağılmadığı hususlarına vurgu yapılmıştır.

Planın amaçlar, ilkeler ve politikalar başlığı altında ise, bu mevcut durumu düzeltmeye yönelik; demokratik ve sosyal adaleti sağlamanın amaçlandığı ve sonuç odaklı bir yaklaşımla vatandaşın kamu yönetimine güvenilirliğin arttırılmanın esas olacağı vurgulanmıştır. Bunun yanında, kamu yönetimin yeniden yapılandırılmasında; verimlilik, etkinlik, tutumluluk, performans artırımı, görev ve teşkilat yapısında uyum, yeterli sayı ve nitelikte personel istihdamı, personelin performansının ölçümü, hesap verme sorumluluğu ve yönetsel saydamlığın güçlendirilmesi, stratejik yönetim kapasitesinin arttırılması, kamu hizmet sunumunda

[74] M.A., Özer, 2005, s.475

kalite anlayışının geliştirilmesi ve bu amaca yönelik yönetsel yöntemlerin geliştirilmesi temel ilkeler olarak belirlenmiştir.

Planda, ayrıca, çok başlı ücret rejiminden vazgeçileceği, eşit işe eşit ücret uygulamasına geçilmesi, personel seçiminde kariyer ve liyakatın ön planda tutulması, bütün kurumlar için norm kadro ihdas edilmesi, personel tanımlarına açıklık getirilmesi, kurum içinde düzenli ve süratli bilgi akışı için elektronik bilgi yönetimine önem verilmesi, performans yönetimi ve kalite yönetimi gibi çağdaş terimlerin tüm kurumlara yerleşmesinin sağlanması ve gereksiz kaynak aktarılan ve gelirleri azaltan vakıfların kaldırılması hususlarında hedefler ortaya konulmuştur.

Planın maliye politikasının düzeltilmesine ilişkin öngörülerinde ise;

- Kamusal faaliyet alanı içinde yer alan ve hizmetin niteliği itibarıyla bütçe ile ilgisi kurulması gereken kamusal harcamaların bütçe içine alınacağı,
- Kamusal karar alma sürecinde etkinliği artırmak amacıyla, politika oluşturulması, planlama ve bütçeleme arasında kurulması gereken zorunlu ilişkinin orta vadeli bir harcama sistemi perspektifine dayanan bütçeler hazırlanması suretiyle sağlanacağı,
- Modern bütçe sistemlerinin gerektirdiği kurumsal ve fonksiyonel işleyiş ve mekanizmalarının sisteme dâhil edileceği,
- Mali disiplinin sağlanması, kaynakların stratejik önceliklere göre dağıtılması ve etkin kullanılması gibi temel bütçesel sonuçların elde edilmesinde önemli bir araç olan, mali saydamlığı sağlamak amacıyla öncelikle muhasebe ve mali raporlama standartlarının geliştirileceği ve sisteme dâhil edileceği,

- Siyasi ve yönetsel yetki ve sorumlulukların kamusal hizmetin üretilmesi sürecinde açık olarak tanımlanacağı ve bu tanım üzerine kurulu bir hesap verme sorumluluğu geliştirileceği,
- Denetimin uygulanmasını ve bağımsızlığını sınırlayan mekanizmaların kaldırılacağı,
- Etkinliği ölçen temel araçlardan biri olan performans denetimine geçileceği,
- Vergi sistemine yönelik düzenlemeler yapılacağı ve böylece kayıp ve kaçağın azaltılarak, verginin tabana yayılacağı,
- Vergi harcamaları yoluyla alınmasından vazgeçilen tutarların bütçe kanunu kapsamında ayrıntılı bir şekilde raporlanacağı,
- Mahalli idarelerin sağladıkları hizmetlerle ilişkili olan bazı vergi ve harçların bu idarelere devrinin sağlanacağı,
- Şeffaflığı ve mali disiplini sağlamak amacıyla kamu borçlanmalarının raporlanacağı,
- Bütçe içi fonlar tümüyle kaldırılarak, bütçe dışı fonlardan kuruluş amaçları doğrultusunda çalışmayanlar tasfiye edileceği, fonlara ek mali yükümlülük getirilmeyeceği ve bu kapsamda, yeni fon kurulmayacağı, faaliyetine devam eden bütçe dışı fonları denetiminde etkinlik sağlanacağı,
- Sosyal güvenlik müessesesinin yapının değiştirilmesine yönelik çalışmalar yapılacağı,
- Devletin ekonomiye müdahalesi özelleştirme suretiyle azaltılarak, kamu hizmeti niteliğinde görülen hizmetlerde etkinlik ve verimliliğin arttırılacağı,

➢ Kamu kesiminde bilgi altyapısının kurulması ve buna ilişkin politika belirlenmesi konularının, kamunun bilgi çağındaki yeni rolüne uygun bir yaklaşımla ele alınacağı, ve kamunun sahip olduğu bilgilerin topluma, açıklık ve şeffaflık ilkelerine göre ulaştırılacağı,

hususları üzerinde durulmuştur. Bu hususlar değerlendirildiğinde, söz konusu planla 1050 sayılı Kanun'da eleştiri konusu yapılmış olan birçok konu üzerinde iyileştirmeye yönelik öngörülerde bulunulduğu görülmektedir. Bu öngörülerle; stratejik ve uzun vadeli bir bakış açısıyla kaynak yönetimi, bu süreçte parlamentonun etkinliğinin arttırılması, yetki sorumluluk dengesinin kurulması ve etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması gayesi açık bir şekilde ortaya konulmuştur.

Bu süreçte karşımıza çıkan bir başka plan da dokuzuncu kalkınma planıdır. Söz konusu planda, kamu hizmetlerinin kaliteli sunumu ve etkinliğinin arttırılması gibi getirilmiş olan sistemin iyileştirilmesine yönelik çalışmalar planlanmıştır. Bu kapsamda; İyi yönetişim yaklaşımı çerçevesinde kurumlar arası yetki ve sorumlulukların rasyonelleştirilmesi, yerel yönetimlere yetki ve görev aktarımında Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik şartında getirilen ilkelerin göz önüne alınması, yerel yönetimlerin mali ve idari açıdan güçlendirilmesi öngörülmüştür. Ayrıca, kamu kurumlarında stratejik yönetime geçiş çalışmalarının tamamlanması amacıyla; kurumların politika oluşturma ve uygulama kapasitelerinin arttırılması, yönetim kararlarına orta vadeli bakış açısı getirilmesi, gerek politika oluşturma gerekse uygulama aşamalarında analitik yöntemlerden yararlanılması, önemli unsurlar olarak göze çarpmaktadır. İnsan kaynakları alanında ise, çalışanların yetkin bir seviyeye ulaştırılması, performans ölçme rejiminin tekrar gözden geçirilmesi, etik kurallara

uyumun sağlanması, bilgi teknoloji kullanım kapasitesinin arttırılması ve bilgi birikiminden yararlanılacak personele çeşitli kurumlarda esnek çalışma imkânının verilmesi hususları göze çarpmaktadır. Dikkat çeken bir başka hususta, kamuda bilgi teknolojisi kullanım kapasitenin, etkin, şeffaf, sürekli ve bütünleşik bir şekilde artırılmasıdır.

Özetle, son yıllardaki kalkınma planlarında, kamu yönetimi reformlarının mali yönetim sistemimize yerleştirilmesi amacıyla yapılacak olan çalışmalar öngörülmüştür. Bu çalışmalarda, iyi bir iç kontrol mekanizmasının ihdası suretiyle açık, şeffaf, hesap verilebilir ve stratejik bir anlayışın mali yönetim sistemimize kazandırılması amaçlanmıştır.

2.3. TÜRK KAMU MALİ YÖNETİMİNDE DEĞİŞİM

Kamu yönetim sisteminde en köklü ve bütünsel değişiklik 5018 sayılı Kanun'un çıkarılması ile gerçekleştirilmiştir. Söz konusu Kanun, uzun yıllardır sürekli olarak eleştirilen kamu maliyesinin günün koşullarına elverişli olmayan, yapılan birçok değişiklikle kaosa dönüşen, 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun yerine geçmek için hazırlanmıştır. Bu kanun, kamu maliyesinin neo-liberal anlayışıyla yapılandırılmasında önemli bir aşama olarak kabul edilmektedir.[75]

Amacı, kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve malî saydamlığı sağlamak üzere, kamu malî yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını,

[75] M. Kolçak, **"Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun Türk Kamu Mali Yönetimine getirdikleri, (5436 sayılı Kanun değişiklikleriyle),** http://e-dergi.atauni.edu.tr/index.php/SBED/article/viewFile/327/322, Erişim Tarihi :23.12.2010s.370-371

uygulanmasını, tüm malî işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve malî kontrolü düzenlemek olan[76] 5018 sayılı Kanun'un, mali sistemimizi, getirdiği yasal, kurumsal ve yapısal oluşumlarla küresel kapitalizmle ve kamu yönetimi reformları ile uyumlaştıracak değişiklikler içerdiği söylenebilir. Bu kapsamda, özellikle, stratejik yönetim anlayışı mali sistemimizin gündemine oturmuştur.

Stratejik yönetim; bir organizasyonun hedeflerine ulaşabilmesi için gerekli araştırmaların, incelemelerin, planların yapılması, bunların uygulanması ve süreç içerisinde izlenmesi, değerlendirmeler yapılmasını ve bu sayede performansın artırılıp istenen düzeyi sağlayan bir süreçtir. Amacı ise organizasyonun gelecekteki performansının artırılması, karlılık ve verimliliğin yükseltilmesi, kaynakların en etkili bir şekilde dağıtılması ve uygulamaların ve sonuçların analize elverişli bir şekilde raporlanmasıdır. Bu yönetim tarzı, hesap verme sorumluluğuna olabildiğince güçlendirmek amacıyla sistemimizde yerini almıştır.

5018 sayılı Kanun ile öngörülen temel yönetim unsurları şunlardır;[77]

- Hesap Verme Ve Mali Saydamlık
- Bütçe Kapsamı
- Analitik Bütçe Sistemi
- Mali Disiplin
- Çok Yıllı Bütçe Uygulaması
- Performans Esaslı Bütçeleme Ve Stratejik Planlama
- Tahakkuk Bazlı Muhasebe
- İç Kontrol Sistemi Ve İç Denetim
- Dış Denetim.

[76] 5018 sK., 1'inci maddesi
[77] M., Kolçak, a.g.m., s.371

5018 sayılı Kanun'un getirmiş olduğu bu yenilikler; kamu mali yönetimi reformlarının temel unsuru olan; toplam mali disiplin, kaynakların stratejik önceliklere göre dağılımı ve kullanımı ile kamu hizmet sunumunda etkinliğin ve verimliliğin sağlanması ve dolayısıyla kaynak kontrolü ve kaynak yönetimi hususlarının yeniden formüle edilmesi temelinde oluşturulmuştur. Başka bir deyişle, kamu kesiminin ekonomik ve mali faaliyetlerde bulunmasının bir önceki dönemden farklı olarak daha profesyonel bir çabayı ve yaklaşımı gerektirdiğinden ve işletme yönetimi temel ilke ve yaklaşımlarının kaçınılmaz olduğundan hareketle; orta vadeli harcama sistemi ve stratejik yönetimin hayata geçirilmesi, parlamentonun bütçe sürecinde etkinliğinin arttırılması, tahakkuk bazlı muhasebe sistemi, mali saydamlık, hesap verilebilirliğin önem kazanması ve denetimin ayrı bir disiplin olarak ele alınmasının bu düzenlemelerde ön plana çıkan unsurlar olduğu görülmektedir.

2.3.1. Mali Saydamlık ve Hesap Verilebilirlik

Sağlam bir mali yönetimin öğelerinden biri olan, mali saydamlık; hükümetin yapısının ve fonksiyonlarının, mali politika planlarının, kamu sektörü hesaplarının ve mali hedeflerinin kamuoyuna açık olması olarak tanımlanabilir. Mali saydamlık, verilerin ulaşılabilirliliğini, kapsamlılığını, zamanlılığını, anlaşılır olmasını ve devlet faaliyetlerinin uluslararası karşılaştırılabilir olmasını sağlar. Böylece devletin mali durumu seçmenlerce ve mali piyasalarca doğru bir şekilde değerlendirilebilir. Mali saydamlık, sorumluluğu güçlendirirken sürdürülebilir olmayan nitelikteki politikaların getirmiş olduğu politik riskleri de artırır.

Mali Saydamlık, 5018 Sayılı Kanun'un amaçları arasında sayılmış ve **Kanun'un** 7'nci maddesinde şu şekilde düzenlenmiştir;

"Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyu zamanında bilgilendirilir. Bu amaçla;

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,

Zorunludur.

Malî saydamlığın sağlanması için gerekli düzenlemelerin yapılması ve önlemlerin alınmasından kamu idareleri sorumlu olup, bu hususlar Maliye Bakanlığınca izlenir."

Diğer taraftan, Kanunda mali saydamlığın bir gereği olarak kamu idarelerince idari faaliyet raporunun, Maliye Bakanlığı'nca genel faaliyet raporunun ve Sayıştay Başkanlığı'nca da dış denetim genel değerlendirme raporunun düzenlenmesi öngörülmekte, ayrıca diğer yöntemlerle mali yönetim verilerinin ve mali istatistiklerin kamuoyuna açıklanması amaçlanmaktadır.[78]

[78] H.B.,Çolak, **"Son Değişiklikleriyle Birlikte Konu Anlatımlı 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu"** Ankara, 2008, s.7-8

Mali Saydamlığı sağlamaya yönelik 5018 sayılı Kanun'da yapılmış olan düzenlemelere; Stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme sistemi getirilerek, idarelerin uzun dönemli kaynak kullanımlarının planlanması, bütçelerinin hedefleriyle uyumlu olarak hazırlanması ve kamuoyunun bilgilendirilmesini ve Bakanların, hesap verme sorumluluğu kapsamında idarelerin amaçları, hedefleri, stratejileri, varlıkları, yükümlülükleri ve yıllık performans programları konusunda her mali yılın ilk ayında kamuoyunu bilgilendirmekle sorumlu tutulmasını, örnek olarak verebiliriz. İlgili düzenlemelerle, kamu kaynağının kim tarafından, nasıl ve hangi amaçla kullanıldığı ve kamu sektörünün mali görünümünün kamuoyu bilgisine sunulmasının hedeflendiği açık olarak görülmektedir.

Sağlam bir mali yönetimin bir başka unsuru olan hesap verilebilirlik, yada hesap verme yükümlülüğü, bir cevap verme, açıklamada bulunma yükümlülüğüdür. Hesap verme sorumluluğu, 5018 sayılı Kanun'un 8'inci maddesinde yer almıştır. İlgili maddede h*er 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."* hükmü yer almaktadır.

Bu tanımlamadan, hesap verilebilirliğin, yetki ve kaynakların hukuka, verimlilik ve etkinlik kriterlerine uygun kullanılmasına, belirlenmiş amaç ve hedeflere ulaşılmasına ilişkin hem idari hem de mali sorumluluğu ifade ettiği anlaşılmaktadır.[79]

[79] H.B., Çolak, 2008, s.5

Hesap verme sorumluluğunun bir çeşidi, mali örgütlenme içerisinde görev yüklenen kişilerin yapmış oldukları işlerden sorumlu olmaları gerektiğinde, yetkili üst makamlara(diğer profesyonellere) yaptıkları işlerle sınırlı olarak hesap vermeleridir. Bu tür hesap vermeler içsel hesap verme olarak adlandırılır. Örnek olarak; harcama yetkililerinin harcama sürecindeki hesap verme sorumluluğu; görev olarak kendilerine verilen harcama talimatının mevzuata uygun olması ile ödeneklerin etkili, ekonomik ve verimli şekilde kullanılmasından ibarettir. Dolayısıyla harcama yetkilisinin mevzuata aykırı harcama talimatı vermesi nedeniyle oluşacak fazla ve yersiz ödemelerden hem mali hem de idari yönden yetkili makam ve mercilere hesap verme sorumluluğu bulunmaktadır.[80]

Bir başka hesap verme şekli de, yöneticilerin kendi performansları hakkında parlamentoya, bir başka kuruluşa ya da vatandaşa hesap vermesidir. Uygulamada, bu tür hesap verme sorumluluğu raporlama faaliyeti olarak karşımıza çıkmaktadır. Parlamento adına yapılan denetimler de, bu raporlarda yer alan bilgilerin doğruluğunu araştırmakta ve bir anlamda parlamentoya güvence sağlamaktadır.[81] Buna; Sayıştayın, mahallî idarelerin raporları hariç idare faaliyet raporlarını, mahallî idareler genel faaliyet raporunu ve genel faaliyet raporunu, dış denetim sonuçlarını dikkate alarak görüşlerini de belirtmek suretiyle Türkiye Büyük Millet Meclisine sunması ve Türkiye Büyük Millet Meclisinin de bu raporlar ve değerlendirmeler çerçevesinde, kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasına ilişkin olarak kamu idarelerinin yönetim ve hesap verme sorumluluklarını görüşmesini örnek olarak verebiliriz.

[80] H.B., Çolak, 2008, s.5
[81] A. Kazan**,** "5018 Sayılı Kanun İle Sayıştay Kanun Teklifi Bağlamında Sayıştayın Türkiye Büyük Millet Meclisine Sunacağı Raporlar", **Dış Denetim Dergisi,** Sayı:1, S.193

2.3.2. Bütçenin Kapsamındaki Yenilikler

1050 sayılı Kanun'un uygulama alanı bulduğu dönemlerde bütçelerin yönetimi ve denetimi alanında bir takım kısıtlamalar vardı. 1050 sayılı Kanun, Genel Bütçeli İdareler ile özel mevzuatlarındaki hükümler saklı kalmak üzere Katma Ve Özel Bütçeli Dairelerin mali yönetimiyle denetimini kapsamakta idi. Söz konusu Kanun genel olarak devlet tüzel kişiliğine dâhil idarelerin mali denetim ve yönetimlerini düzenlediği için dar kapsamlıydı. Ayrıca Kanun'un dar kapsamlı oluşu; kamu kaynağını kullanan idarelerin denetimini ve bütçe hakkı sahibi TBMM'nin bilgisine sunumunu kısıtlamaktaydı. Yani mevcut bütçe, kamusal faaliyetlerin ancak dar bir bölümünü kapsamakta bütçe dışında olmakla birlikte kamu harcaması niteliğinde olan harcamaları bütçe ile ilgisini kurarak görmek mümkün olmamaktaydı.[82]

1050 sayılı Kanun'da düzenlenen Konsolide Bütçe diye adlandırılan bütçe, Genel ve Katma Bütçeli Kuruluşların bütçelerinden oluşmaktadır. Burada ifade edilen Katma bütçeli idareler 1050 sayılı Kanun'un ilgili 115 inci maddesinde kendi gelirleri ile kendi giderlerini karşılayan ve genel bütçe dışında yönetilen kuruluşlar olarak tanımlanmışlardır.

Esasen 1050 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihten 1938 yılına kadar mahalli idareler hariç tüm devlet birimleri genel ve katma içinde toplanmıştı. 1938 yılında doğrudan kamu hizmeti bağlantısı olmadan faaliyet gösteren ve özel hukuk hükümlerine tabi Kamu iktisadi teşebbüsleri de konsolide bütçe kapsamı dışına çıkarılmıştır. Kanun kapsamında yapılan bu zorunlu istisnalar emsal temsil etmiş ve

[82] **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık ÖİKR**, Sekizinci 5 Yıllık Kalkınma Planı, Ankara 2000, DPT 2517 . ÖİK: 535, s.29

zamanla genişleyen kamu kurumları da kendilerini bütçe dışına çıkarmanın yollarını bulmuşlar ve bunlara sürekli yenileri eklenerek (fonlar, döner sermayeler, vakıflar) bütçe rejimini ve denetim birliğini bozmuştur.[83] Özellikle son yıllarda, üniversitelerin önce döner sermaye ardından fon ve devamında vakıf gibi kurumsal oluşumlarını geliştirmeleri benzer bir yaklaşımın sonucu olarak da görülebilir. Bütçe kapsamındaki ve dolayısıyla bütçe denetimindeki bu darlığı telafi etmek üzere, kamu yönetimi reformunun "denetimine artan şekilde vurgu yapma" prensibine uygun şekilde, 5018 sayılı Kanun, bütçenin kapsamını genişletmiştir. Bütçe türleri Katma Bütçelerin kaldırılmasını takiben, uluslar arası standartlara uygun şekilde, Genel Bütçeli Veya Özel Bütçeli olarak yeniden tanımlanmıştır.[84] 5018 sayılı Kanun'un "Kapsam" başlıklı maddesinde de, kanunun kapsamının, Merkezi Yönetim Kapsamındaki Kamu İdareleri, Sosyal Güvenlik Kurumları ve Mahalli İdarelerden oluşan Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdarelerinden teşekkül ettiği ifade edilmiştir. Kanun'un 3'üncü maddesinde merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerini, bu kanuna bağlı bir sayılı listede (Genel bütçeye dahil daireler), iki sayılı liste (Özel bütçeli kuruluşlar), üç sayılı liste(Düzenleyici ve denetleyici kuruluşlar-belirli maddelerle sınırlı olarak); dört sayılı liste (Sosyal Güvenlik kurumları) ve Mahalli idareler (İl ve ilçe özel idareleri, belediyeler, bağlı idareler, mahalli idare birlikleri) şeklinde sıralamıştır.[85]

5018 sayılı Kanun, Avrupa birliği fonları ile yurtiçi ve yurt dışından kamu idarelerine sağlanan kaynakların kullanımını ve kontrolünü de, uluslar arası anlaşma hükümleri saklı kalmak kaydıyla, kanun hükümlerine tabi kılmıştır.

---

[83] H. Gülşen, " 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamı ve Mahalli İdarelere Etkisi Açısından Bir Değerlendirme", **Mali Hukuk Dergisi**, Ocak-Şubat 2006,Sayı.121, s.41
[84] A. Kesik, "Türkiye'de Yeni Bütçeleme Süreci", **Dış Denetim Dergisi**, Yıl: 2010, sayı 1,s.29
[85] 5018 s.K.'un 2' üncü maddesi

Kanun'da yapılan bu düzenlemelerle daha önceden 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununa tabi olmayan örneğin Türkiye Orta Doğu Amme İdaresi, Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu, Türk Dil Kurumu, Türk Tarih Kurumu, Türkiye Radyo Televizyonu, Türk Standartları Enstitüsü, Milli Prodüktivite Merkezi, Maden Tetkik Arama, Özelleştirme İdaresi Başkanlığı, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı, Milli Piyango İdaresi Genel Müdürlüğü, Radyo Televizyon Üst Kurulu, Sermaye Piyasası Kurulu, Kamu İhale Kurumu, Bankacılık Düzenleme Denetleme Kurumu, Rekabet Kurumu, Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu, T.C Emekli Sandığı, Sosyal Sigortalar Kurumu gibi kurum ve kuruluşlar mali yönetim ve denetim bakımından bu Kanun hükümlerine tabi olacaklardır.[86]

Bütçe sınıflandırılmasında kapsama yönelik değişiklikler, aynı zamanda, Türk Sayıştay'ının denetim kapsamının genişlemesinin bir şekilde ifade edilmesidir.

2.3.3. Analitik Bütçe Sınıflandırması

Bütçenin, klasik ve çağdaş olmak üzere iki işlevi bulunmaktadır. Bütçe sürecinin yasalara uygun olması, kamu harcamalarını karşılayacak ölçüde gelir aranması, bütçenin denk olması, parlamentoya bütçeyi yönetme ve denetleme yetkisi vermesi, en az ödenekle en çok hizmetin görülmesi, mecliste oylanan bütçenin hükümetin bir tercihi ve tasarrufu olması gibi hususlar bütçenin klasik işlevlerinin birer sonucudur. Bütçenin, enflasyonla ve deflâsyonla mücadelede, ekonomik kalkınma sürecinde, milli gelirin adil bir şekilde bölüşülmesinde, kamu yönetiminin verimliliğinin ve etkinliğinin artırılmasında, bölgeler ve sektörler arasındaki

[86] 5018 s.K.'a ek 3,4 ve 5 sayılı listeler

dengesizliğin giderilmesinde kullanılabilmesi yani kamu yönetimi reformlarına uygun olarak ölçüme ve analize konu olması ise bütçenin çağdaş işlevlerini ortaya koymaktadır. Bütçenin çağdaş işlevini yerine getirebilmesi için iyi kontrol edilmesi ve ölçüme konu olabilmesi gerekir. Bütçenin kontrol edilebilmesi ise, bütçe kod yapısının (bütçe sınıflandırması) ölçmeye, izlemeye, analiz ve kontrol etmeye, kıyaslamalar yapmaya uygun olmasıyla doğrudan ilgilidir.[87] Bu işlevi yerine getirecek sistem analitik bütçe sınıflandırma sistemidir.

Analitik bütçe kökeni Fransızca olan analitik kelimesi, Türkçe' ye de geçmiş olup "çözümlemeli, çözümlemeye dayanan, tahlil" anlamlarında kullanılmaktadır. Analitik Bütçe Sınıflandırması, analitik kelimesinin anlamına uygun olarak çözümlemeye ve tahlile dayanan bir bütçe sınıflandırmasını ortaya koymaktadır.

Kamu mali yönetiminde analitik bütçe sistemine geçiş gereksinimlerini ise şu şekilde özetleyebiliriz;[88]

- Bütçede sınıflandırmasında aynı kodlar, değişik kurumlarda değişik hizmet gruplarını ifade etmekteydi.
- Bütçe sınıflandırma sistematiği; ülkenin mali, ekonomik ve idari gelişmesi ile mali mevzuat değişikliklerini izleyememekle birlikte mali mevzuatın oluşturulmasında kodlama ile sınıflandırma standartları korunamamıştı.
- Altyapı yetersiz kalmıştı.
- Ortak kodlar olmadığı için kamu hesapları konsolide edilip analize tabi tutulamıyordu.

---

[87] Kamu Mali Yönetimi ve Devlet Muhasebesi Ders Notları, **Güncel Mevzuat Araştırma ve Eğitim Derneği, Eğitim Semineri**, Belek/Antalya, Ağustos 2006,s.22

[88] H. Dayar, "Analitik Bütçe Sınıflandırmasının Yapısı ve Bir Uygulama Örneği: Dumlupınar Üniversitesi Bütçesi", **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:11, Yıl:2004, s.104-105

- Uluslararası kuruluşların(IMF, Dünya bankası..) yoğun telkinleri vardı.

Buna göre, analitik bütçe sınıflandırılması ile amaçlanan; bütçenin, ölçmeye dayandırılarak elde edilmesini, sade ve az tekrar edilir olmasını, güvenilir olmasını, en az işlemle konsolide edilmesini, ülkeler, dönemler ve kurumlar arasında kaşlılaştırılabilmesini sağlayabilmek ve uluslararası standartlara uygun hale getirmektir.[89] Bu amaç, 5018 sayılı Kanun'da da ifade edilmiştir. Buna göre; *"Bütçeler kurumsal, işlevsel ve ekonomik sonuçların görülmesini sağlayacak şekilde Maliye Bakanlığınca uluslararası standartlara uygun olarak belirlenen bir sınıflandırmaya tâbi tutularak hazırlanır ve uygulanır."* hükmü yer almaktadır.[90] Bu hükme istinaden Maliye Bakanlığı da bütçe kod sisteminin 2002 yılında ABS (Analitik Bütçe Sınıflandırması) ve TEDM (Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi) birkaç kurumda pilot uygulamasını yapmıştır, 2003 yılında bütün Genel Ve Katma Bütçeli İdareler bütçelerini her iki sınıflandırma esasını dikkate alınarak hazırlanmış ve her bir kurumun seçilen bir biriminde ABS uygulanmıştır. Nihayet 2004 Mali Yılı Bütçe Kanunu, tamamen ABS esasına göre hazırlanmış ve 1.1.2004 tarihinde yürürlüğe girmiştir.[91]

Analitik Bütçe kod sisteminin yapısı; kurumsal sınıflandırma, fonksiyonel sınıflandırma, finansman ve ekonomik sınıflandırma olmak üzere 4 grubu ve 13 farklı düzeyden oluşmaktadır.

[89] Güncel Mevzuat Araştırma ve Eğitim Derneği Eğitim Semineri, 2006,s.23
[90] 5018 S.K.'un 3'üncü maddesi k bendi
[91] Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Analitik Bütçe Sınıflandırması, http://www.bumko.gov.tr/TR/Genel/BelgeGoster.aspx?F6E10F8892433CFFAAF6AA849816B2EFFC29D2305A995420, Erişim Tarihi:22.12.2010

2.3.3.1. Kurumsal Sınıflandırma

Siyasi ya da bürokratik olarak yönetim yetkisi temel kriter kabul edilmiştir. Kurumsal sınıflandırmayla siyasi ve idari sorumluluğun belirlenmesi ve program sorumlularının tespiti hedeflenmiştir. [92]

Kurumsal sınıflandırma, dört düzeyli bir kod yapısından oluşmaktadır. Sınıflandırmanın birinci düzeyinde, bakanlıklar ve anayasal olarak eşdeğer idarelere yönelik bütçe türleri itibariyle bir sınıflandırma yer almaktadır. İkinci düzeyde; birinci düzeyde tanımlanan yöneticilere karşı doğrudan sorumlu birimler, üçüncü düzeyde; ana hizmet birimleri gibi ikinci düzeye bağlı olan ve kurumsal politikanın uygulanmasından sorumlu olan birimler dördüncü düzeyde ise; destek ve lojistik birimler ile politikaları uygulayan ve hizmetten yararlananlarla doğrudan muhatap olan birimler yer almaktadır. Dolayısıyla üçüncü ve dördüncü düzeyde kurumların teşkilatına ilişkin mevzuatına ve teşkilat şemasına uygun olarak sınıflandırılan idari birimler yer almış olup, bu birimler harcama yetkilisinin belirlenmesinde esas alınmıştır. Kurumsal sınıflandırmada teşkilat yasaları esas alınacak olup zorunlu haller dışında teşkilat yasalarında bulunmayan birimlere kodlamada yer verilmemiştir.

2.3.3.2.Fonksiyonel Sınıflandırma

Modern maliye kavramından ortaya çıkan fonksiyonel sınıflandırma, devletçe yerine getirilen hizmetleri esas alır. Fonksiyonel sınıflandırmada yer alan

[92] Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Analitik Bütçe Sınıflandırması, http://www.bumko.gov.tr/TR/Genel/BelgeGoster.aspx?F6E10F8892433CFFAAF6AA849816B2EFFC29D2305A995420, Erişim Tarihi:22.12.2010

hizmetlerin her biri (örneğin, eğitim, sağlık, tarım gibi) devleti oluşturan örgütlerin programları olup, halka sunulan değişik nitelikteki hizmetleri kapsamaktadır. Fonksiyonel sınıflandırma, dört düzeyli ve altı haneli kod grubundan oluşturulmuştur; Birinci düzey; devlet faaliyetlerini (01- Genel kamu hizmetleri, 02- Savunma hizmetleri 03-Kamu Düzeni ve güvenliği hizmetleri vb..) on ana fonksiyona bölmektedir. İkinci düzey; ana fonksiyonlar programlara bölmektedir. Üçüncü düzey; nihai hizmetleri, dördüncü düzey de; muhtemel ihtiyaçlar için boş tutulan kod gruplarını göstermektedir.[93]

2.3.3.3. Ekonomik Sınıflandırma

Ekonomik sınıflandırmayla, Devletin görev ve fonksiyonlarını yerine getirirken yürüttüğü faaliyetlerin, milli ekonomiye, piyasalara ve gelir dağılımına etkilerinin planlanması, izlenmesi ve değerlendirilmesi hedeflenmektedir. Ekonomik sınıflandırma; gelirlerin, harcama ve borç vermenin, finansmanın (gelir-gider farkı) sınıflandırması şeklinde üç bölümden oluşmaktadır. Gelir ile harcama ve borç vermenin sınıflandırılmasında, karşılıklı veya karşılıksız, cari veya sermaye ayırımı öncelik taşımaktadır. Karşılıksız işlemler, kanunun emrettiği hususlarda bir mal veya hizmet karşılığı olmadan yapılan, burs ödemeleri veya vergi gelirleri gibi tahsilat ve ödemeleri kapsar. Sermaye ve cari ayırımında ise, bütçe hazırlama rehberi ile bütçe kanununda belirlenmiş asgari değer ile kullanım ömrü dikkate alınmaktadır.

[93] H. Dayar, 2004, s.107

2.3.3.4. Finansal Sınıflandırma

Finansal sınıflandırmada, tek düzey koddan oluşmakta olup, harcamanın finanse edildiği kaynakları göstermektedir.

Genel devlet tanımına giren bütün kurumları kavrayabilmek ve ihtiyaç duyulan, devirli ödenekleri izlemek için geliştirilmiş, harcamanın hangi kaynakla finanse edildiğini gösteren ve tek 8 haneli koddan ibaret olan bir sınıflandırmadır. Finansman tipi kodlar; genel ve katma bütçe, sosyal güvenlik kurumları, özerk kuruluşlar, döner sermayeler, özel ödenekler, dış proje kredileri ve bütçe dışı fonlardan oluşmaktadır. [94]

2.3.4. Orta Vadeli Harcama Sistemi

Bütçe ile ilişkili gelişmelerden bir diğeri de orta vadeli harcama sistemidir. Orta vadeli harcama sisteminin bir diğer adı da çok yıllı bütçelemedir. Dünya Bankası kaynaklarında "orta vadeli harcama sistemi (Medium Term Expenditure Framework-MTEF)" olarak adlandırılan çok yıllı bütçeleme, yıllık bütçe sürecinin özellikle çok yıllı gelir ve harcama tahminleri veya çok yıllı bir mali plan gibi çok yıllı anlayış ile birlikte değerlendirildiği, politika-plan-bütçe bağlantısının gerçekleştirildiği bir bütçe yaklaşımı şeklinde ifade edilmektedir.[95] Burada önemli olan, önceki veya gelecek iki yılın gelir ve giderlerini tahmin etmekten ziyade bütçeler hazırlanırken çok yıllı bir anlayışın egemen olmasıdır. Bu da kamu yönetimi reformlarının "özel sektör uygulamalarına vurgu yapan" bir uygulamasıdır.

---

[94] H. Dayar, 2010, s.9

[95] A. Kesik, "Türkiye'de Yeni Bütçeleme Süreci", **Dış Denetim Dergisi**, Yıl: 2010, sayı 1,s.30

Kamu hizmetlerinin sunulması, harcamaların yapılması, bu harcamalar için kaynak sağlanması ve kamusal kaynakların dağıtımı politik bir süreç sonunda belirlenmektedir. Oluşturulan politikaların istenilen etkinlikte yaşama geçirilmesi bunların planlanmasını, programlanmasını gerektirmekte, planlanan politikalar ise bütçe ile pratiğe geçmektedir. Bu sürecin temel hedefleri; mali disiplinin sağlanması, kaynakların stratejik önceliklere göre dağıtılması ve dağıtılan kaynakların uygulamada istenilen düzeyde verimli ve etkin bir iç kontrol sisteminde kullanılmasının sağlanması olup, bütçe ise bu hedeflere ulaşmada ana araç olmaktadır.[96]

Orta vadeli harcama sistemi (MTEF), karar alıcıların orta vadedeki harcama limitlerini öngörmelerine yardımcı olan ve bu limitlerin orta vadedeki harcama politikaları ve maliyetleri ile ilişkilendirilmesine imkan veren kamu harcama programlarını geliştirmeye yönelik bir süreçtir ve temelde üç yapı üzerine kurulmuştur.[97]

1. Makro-ekonomik yapıyla tutarlı bir şekilde, kamu harcamaları için ayrılacak kaynağın yukarıdan aşağıya(top-down) doğru tahmin edilmesi,

2. Hem mevcut, hem de yeni uygulanacak politikaların maliyetlerinin aşağıdan yukarıya (bottom-up) doğru tahmin edilmesi,

3. Toplam kaynaklarla bu maliyetleri ilişkilendiren(karşılaştıran) bir işleyiş.

Orta vadeli harcama sisteminin esintilerini 5018 sayılı Kanun'un; stratejik planlama ve performans esaslı bütçelemeye, bütçeleme ilkeleri, orta vadeli program,

---

[96] M. Arslan, "Orta Vadeli Harcama Sistemi (Çok Yıllı Bütçeleme Sistemi) ve Türkiye'de Uygulanabilirliği", **Sayıştay Dergisi**, Yıl: 2004, sayı 54, s.4

[97] M. Kolçak, "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun Türk Mali Sistemine Getirdikleri: 5436 s.K. Değişiklikleriyle", **Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt:7 Sayı:1, 2006, s.14

mali plana ilişkin hükümlerinde görmekteyiz. Konunun daha iyi kavranması için bu kavramlar hakkında bilgi vermek yerinde olacaktır.[98]

2.3.4.1. Stratejik Planlama

Stratejik planlama; bir örgütün neyi, niçin yaptığına ve ne olduğuna rehberlik eden ve şekillendiren eylemlere ve temel kararlara ulaşmak için disiplinli bir çaba olarak tanımlanabilir. Stratejik planlama, kuruluşun bulunduğu nokta ile ulaşmayı hedeflediği durum arasındaki yolu tarif eder. Kuruluşun amaçlarını, hedeflerini ve bunlara ulaşmayı mümkün kılacak yöntemleri belirlemesini gerektirir. Kuruluşa uzun vadeli ve geleceğe yönelik bir bakış açısı taşır. Kuruluş bütçesinin stratejik planda ortaya konulan amaç ve hedefleri ifade edecek şekilde hazırlanmasına, kaynak tahsisinin önceliklere dayandırılmasına ve hesap verme sorumluluğuna rehberlik eder.[99] Buna göre, stratejik planlama kurumun mali tablolarına, dönemine göre yansımış ve yansıyacak, faaliyetleri göstermesi açısından kurum denetimini kolaylaştırması yönüyle detaylı bilgi içerir.

Stratejik planın Türk Kamu Mali Yönetimindeki yasal altyapısı, 5018 sayılı Kanun'da ifadesini bulmuştur. Buna göre Stratejik Plan, Kamu idarelerinin orta ve uzun vadeli amaçlarını, temel ilke ve politikalarını, hedef ve önceliklerini, performans ölçütlerini, bunlara ulaşmak için izlenecek yöntemler ile kaynak dağılımlarını içeren planı ifade eder[100]. Kamu idareleri; kalkınma planları, programlar, ilgili mevzuat ve benimsedikleri temel ilkeler çerçevesinde geleceğe ilişkin misyon ve vizyonlarını oluşturmak, stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler

[98] 5018 s.K.'un 9, 13 ve 16'ıncı maddeleri
[99] M. Kolçak, 2006, s.11
[100] 5018 s.K.' un 3'üncü maddesinin n fıkrası

saptamak, performanslarını önceden belirlenmiş olan göstergeler doğrultusunda ölçmek ve bu sürecin izleme ve değerlendirmesini yapmak amacıyla katılımcı yöntemlerle stratejik plan hazırlarlar.

Kamu idareleri, kamu hizmetlerinin istenilen düzeyde ve kalitede sunulabilmesi için bütçeleri ile program ve proje bazında kaynak tahsislerini; stratejik planlarına, yıllık amaç ve hedefleri ile performans göstergelerine dayandırmak zorundadırlar."[101]

Burada özetle stratejik planın, amaç ilke, politika, hedef gibi unsurları içinde barındırdığı ve asıl gayesinin; kurumların amaçlarına ulaşma yolunda kendi durumunu tespit etmek, bu amaçlara ulaşmak amacıyla önceliklere göre kaynak tahsisi ve plan-program ve bütçe ilişkisini kurmak ile uygulama sonuçlarını ölçmek, olduğu anlaşılmaktadır.

Yukarıda ifade edilenler birlikte değerlendirildiğinde; stratejik planda bulunması gereken unsurlar şu şekilde özetlenebilir;[102]

- Mevcut durum analizi(özet); (kuruluşun "neredeyiz?" sorusuna cevap verir. Kuruluşun geleceğe yönelik amaç, hedef ve stratejiler geliştirebilmesi için öncelikle, mevcut durumda hangi kaynaklara sahip olduğunu ya da hangi yönlerinin eksik olduğunu, kuruluşun kontrolü dışındaki olumlu ya da olumsuz gelişmeleri değerlendirmesi gerekir).
- Katılımcılığın nasıl sağlandığına ilişkin açıklama;(Kuruluşun etkileşim içinde olduğu tarafların görüşlerinin dikkate alınması stratejik planın sahiplenilmesini sağlayarak uygulama şansını artıracaktır. Diğer yandan, kamu

[101] 5018 s.K.'un 9'uncu maddesi
[102] T.C. Başbakanlık DPT, **"Kamu İdareleri İçin Stratejik Plan Hazırlama Klavuzu"**, 2.sürüm, Haziran 2006, s.13

hizmetlerinin yararlanıcı ihtiyaçları doğrultusunda şekillendirilebilmesi için yararlanıcıların taleplerinin bilinmesi gerekir.)

- Kurumun misyonu, vizyonu ve temel değerleri; (Kuruluşlar, bu aşamada, misyon ve vizyonlarını ifade edecek, temel değerlerini belirleyecek, en az 1 adet olmak üzere kurumun amaçlarını, her amacın altında en az bir adet olmak üzere hedeflerini ve stratejilerini ortaya koyacaklardır.)
- Hedef ölçülebilir bir biçimde ifade edilmemişse ölçüm kriterleri;(Hedefler, yeterince açık ve anlaşılabilir ayrıntıda olmalı, ölçülebilir olmalı, iddialı olmalı, fakat imkansız olmamalı, sonuca odaklanmış olmalı, zaman çerçevesi belli olmalıdır.)
- Tüm amaç ve hedefleri içeren 5 yıllık tahmini maliyet tablosu; (geliştirilen politikaların ve bunların yansıtıldığı amaç ve hedeflerin gerektirdiği maliyetlerin ortaya konulması suretiyle kamu idarelerinin stratejik planları ile bütçeleri arasındaki bağlantıyı güçlendirmeyi ve harcamaların önceliklendirilmesi sürecine yardımcı olmayı amaçlamaktadır)

5018 sayılı Kanun'da, kamu idarelerine stratejik plan hazırlama görevi verilmiştir.[103] Bu görevin yerine getirilmesinden kurumun en üst amiri olan Üst Yöneticiler; Bakan'a, Mahalli İdarelerde Meclislerine karşı sorumludurlar. Üst yöneticiler söz konusu sorumluluklarını harcama yetkilisi, mali hizmetler birimi ve iç denetçiler vasıtasıyla yerine getirirler.[104] Kurum bünyelerinde bulunan Mali hizmetler birimleri de(Strateji Geliştirme Daire Başkanlıklarının), Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasların Hakkındaki Yönetmelik kapsamında,

[103] T.C. Başbakanlık DPT, **"Kamu İdareleri İçin Stratejik Plan Hazırlama Klavuzu"**, 2.sürüm, Haziran 2006, s.3
[104] 5018 s.K.'un 11'inci maddesi

Stratejik plan hazırlanması aşamalarını takip ve koordine etmek görevi ile görevlendirilmişlerdir.[105]

Buna göre; Kamu idareleri bütçelerini, stratejik planları ile performans ölçütlerine ve fayda-maliyet analizine göre hazırlamak, uygulamak ve kontrol etmekle görevlendirilmişlerdir.[106] Burada bütçelere konulacak ödeneğin, önceki yıllar verileri dikkate alınarak konulması yerine, bir plan ve program dâhilinde konulması ve harcanması gerekliliği vurgulanmıştır.

2.3.4.2. Performans Esaslı Bütçeleme(PEB)

Kamu mali yönetiminde bütçeleme konusunda yaşanmakta olan önemli değişikliklerden birisi de, merkezden yönetimi esas alan kaynak dağılımı ve girdi odaklı geleneksel bütçeleme anlayışından, yetki ve sorumluluk dağıtımı ile kaynakların yerinden yönetimini esas alan mali yönetim ve çıktı-sonuç odaklı performans esaslı bütçeleme anlayışına geçilmesidir.[107]

PEB'de, Kamu idareleri bütçelerini, stratejik planlarında yer alan misyon, vizyon, stratejik amaç ve hedeflerle uyumlu ve performans esasına dayalı olarak hazırlarlar. Bütçeler performans esasına göre hazırlandıktan sonra, bu bütçelerin uygulanması sürecindeki sorumluluk artık kaynak kullanım yetkisinin verildiği birimin en üst yöneticisine aittir. Bu yüzden kamu idareleri yöneticileri, bütçelerde verilen bu ödenekler harcamaya yönelik yürütecekleri faaliyet ve projeler ile bunların

[105] 5018 s.K.'un 60'ıncı maddesi a bendi
[106] 5018 s.K.'un 14'üncü maddesi c bendi
[107] Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Analitik Bütçe Sınıflandırması, PerformansEsasliBütçelemeyeGeçişÇalışmaları,http://www.bumko.gov.tr/PEB/Genel/BelgeGoster.aspx?F6E10F8892433CFFAAF6AA849816B2EF87C42C67A356329D, Erişim Tarihi: 27.12.2010

kaynak ihtiyacını, performans hedef ve göstergelerini içeren performans programı hazırlar.

Stratejik planlar, kurumların ileriye dönük misyon ve vizyonlarını ortaya koyarak, kurumun orta ve uzun vadeli stratejik amaç ve hedeflerini belirlerken; Performans programları, stratejik planlarla bütçeler arasında güçlü bir ilişki kurulmasını sağlar. Performans programlarında, stratejik planlarda yer alan orta ve uzun vadeli amaç ve hedeflere ilişkin yıllık hedefler, söz konusu hedefleri gerçekleştirmek üzere belirlenen faaliyetler ile bunların kaynak ihtiyacı yer almaktadır.

Performans hedeflerine ne derece ulaşıldığını ölçmek, izlemek ve değerlendirmek üzere oluşturulan performans göstergelerine de bu programlarda yer verilmelidir. Örneğin; Karayolları Genel Müdürlüğünün 2006–2010 yılı stratejik planında birinci amacın (Yol ağımız üzerindeki trafik güvenliğini sürekli olarak artırmak) birinci hedefi olan, "2010 yılına kadar yol ağımızda kar ve buzla mücadele uygun malzeme ve çağdaş ekipman kullanılarak yapılacaktır" hedefinde zaman bildirilmekle birlikte hedefe ulaşılıp ulaşılmadığını ölçmeye yönelik bir göstergeye yer verilmemiştir. Bu durumda stratejik planda hedefin gerçekleşmesini ölçmeye ilişkin göstergelere ayrıca yer verilecektir. Bu hedef için aşağıdaki göstergeler geliştirilebilir:[108]

- Kar ve buz mücadelesinde kullanılan alternatif eritme maddelerinin toplam içindeki oranı
- Kullanılan tuzun modern tuz serme araçlarıyla serilme oranı

[108] T.C. Başbakanlık DPT, **"Kamu İdareleri İçin Stratejik Plan Hazırlama Klavuzu"**, 2.sürüm, Haziran 2006, s.40

Stratejik planlarda ve bu paralelde performans programlarında yer alan performans göstergeleri; girdi, çıktı, verimlilik, sonuç ve kalite göstergeleri olarak sınıflandırılır. "Girdi" göstergelerine Karayolları yol bakım onarımı için kullanılacak asfalt miktarını; "çıktı" göstergelerine, bakım onarımı yapılan karayolu uzunluğu; "verimlilik" göstergelerine, birim karayolu başına bakım onarım maliyeti (maliyet/çıktı); "sonuç" göstergelerine, bakım onarımı yapılan karayollarında ulaşım hizmetlerindeki iyileşme (zaman tasarrufu, kaza sayılarında azalma vs.); "kalite" göstergelerine de, bakım onarımı yapılan karayollarında öngörülen süre içinde tekrar bakım ve onarım ihtiyacı göstermeyenlerin oranını, örnek olarak verebiliriz.

Kamu idarelerince hazırlanan bütçelerin stratejik planlarda belirlenen performans göstergelerine uygunluğu ve idarelerin bu çerçevede yürütecekleri faaliyetler ile performans esaslı bütçelemeye ilişkin diğer hususları belirleme konusunda yetkili tek mercii Maliye Bakanlığı olarak belirlenmiştir. Kurumların Performans denetimlerinin üzerinden yapılacağı performans göstergelerinin tespiti ise; Maliye Bakanlığı, Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı ve ilgili kamu idaresi tarafından birlikte tespit edilecektir.[109]

2.3.4.3. Bütçeleme İlkeleri ve Bütçelemeye İlişkin Diğer Yenilikler

Bütçeleme ilkeleri, bütçe hazırlanırken uyulması gereken standartları ifade eden kavramlardır. 5018 sayılı Kanun'da bu konuda yapılan düzenlemeye göre, bütçeler kalkınma planı ve programlarda yer alan politika, hedef ve önceliklere uygun şekilde, idarelerin stratejik planları ile performans ölçütlerine ve fayda-

[109] 5018 s.K.'un 9'uncu maddesi

maliyet analizine göre hazırlanacak ve bu paralelde uygulanıp kontrol edilecektir.[110] Ayrıca bütçeler, stratejik planlar dikkate alınarak izleyen iki yılın bütçe tahminleriyle birlikte görüşülüp değerlendirilecektir."[111] Burada, bütçe-plan-program bağlantısı kurulmakta; ayrıca bütçeler görüşülürken gelecek iki yıllık perspektifin de göz önüne alındığı görülmektedir.

Bütçelemeye ilişkin yeniliklerden bir diğeri de Orta Vadeli Programdır. Orta Vadeli Program, bütçe sürecini başlatarak stratejik amaçlar temelinde kamu politikaları ve uygulamalarını şekillendirecek ve kaynak tahsisini bu çerçevede yönlendirecek bir uygulamadır. Aynı zamanda, kamu ve özel kesim için öngörülebilirliği artıracak bir yol haritası niteliğinde olan bu Program, son yıllarda sosyal ve ekonomik alanda sağlanan gelişmelerin daha sağlam bir zeminde sürdürülmesi suretiyle güven ve istikrara katkıda bulunmaktadır. Orta vadeli programın özellikleri;[112]

- Kamu ve özel kesim için öngörülebilirliği artıracak bir yol haritası niteliğindedir.
- Çeşitli alanlarda birbirleriyle tutarlı bir amaç, politika ve öncelikler seti sunmaktadır.
- Makro politikaların yanı sıra, temel gelişme eksenlerini ve ana sektörleri kapsar.
- Uzun vadeli amaçlara katkıda bulunacak şekilde, üç yıllık dönemde üzerinde yoğunlaşılacak öncelikleri tespit eder.

[110] 5018 s.K.'un 13'üncü maddesi c bendi
[111] 5018 s.K.'un 13'üncü maddesi d bendi
[112] Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Orta Vadeli Program, http://www.bumko.gov.tr/TR/Genel/BelgeGoster.aspx?F6E10F8892433CFFAAF6AA849816B2EF181C1E909B6AD5ED, Erişim:25.12.2010

- Uygulamaların sonuçları ve genel şartlardaki değişmeler dikkate alınarak, her yıl yenilenecek dinamik bir yapı arz eder.
- Üç yıllık perspektife sahiptir.

Orta vadeli programın ne amaçla hazırlandığı ve kapsamının ne olduğu ise, 5018 sayılı Kanun'da ifade edilmiştir. Buna göre; "Merkezî yönetim bütçesinin hazırlanma süreci, Bakanlar Kurulunun Mayıs ayının sonuna kadar toplanarak kalkınma planları, stratejik planlar ve genel ekonomik koşulların gerekleri doğrultusunda makro politikaları, ilkeleri, hedef ve gösterge niteliğindeki temel ekonomik büyüklükleri de kapsayacak şekilde Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığınca hazırlanan orta vadeli programı kabul etmesiyle başlar." [113]

Bütçe hazırlık sürecinde yer alan ikinci doküman Orta Vadeli Mali Plandır. Orta vadeli plan; "Orta vadeli program ile uyumlu olmak üzere, gelecek üç yıla ilişkin toplam gelir ve gider tahminleri ile birlikte hedef açık ve borçlanma durumu ile kamu idarelerinin ödenek teklif tavanlarını içeren ve Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanıp, haziran ayının onbeşine kadar Yüksek Planlama Kurulu tarafından karara bağlanır ve Resmî Gazetede yayımlanır." [114] Bu maksatla hazırlanan orta vadeli mali plan, orta vadeli programda belirlenen temel amaç ve politikaların hayata geçirilmesine yönelik olarak hazırlanan, merkezi yönetim bütçe büyüklüklerini ve kurumsal bazda ödenek teklif tavanlarını belirleyen bir belge niteliğindedir.

[113] 5018 s.K.'un 16'üncü maddesi 2'nci fıkrası
[114] 5018 s.K.'un 16'ıncı maddesi 3'üncü fıkrası

2.3.5. Harcama Ve Raporlama Sürecindeki Yenilikler

Türk Kamu Mali Yönetiminde Bütçelere konulmuş ödeneğin harcanmasında etkinliği sağlayacak olan mekanizmalar; roller ve sorumluluklar, mali disiplin, tahakkuk esaslı muhasebe ve raporlama, iç kontrol ve ön mali kontrol olarak açıklanabilir. Bu mekanizmalar kamu yönetimi reformunun; aktiflik, açıklık, yönetmeyi başarmaya dönüklük, yetki devri, takdir hakkı gibi profesyonel yönetim ilkeleri ile ilgili olup, kısaca bilgi vermekte yarar bulunmaktadır.

2.3.5.1. Sorumlulukların Yeniden Belirlenmesi

5018 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesi ile, 1927 yılında çıkarılıp uzun süre yürürlüğünü sürdürmüş bulunan 1050 sayılı Kanunla oluşturulan kamu mali yönetim sistemimiz neredeyse tümüyle değiştirilerek daha etkin, daha çağdaş, uluslararası ölçütlere daha uygun bir kamu mali yönetim ve kontrol sistemi oluşturulması amaçlanmıştır. Bu Kanunla, bütçe kapsamının genişletilmesi suretiyle bütçe hakkının en iyi şekilde kullanılması, bütçe hazırlama ve uygulama sürecinde etkinliğin artırılması, mali yönetimde saydamlığın sağlanması, iyi bir hesap verme mekanizmasının kurulması ve ilave olarak harcama sürecinde yetki ve sorumluluk dengesinin tesisi amaçlanmıştır.[115]

1050 sayılı Kanun' un 22'nci maddesinde yer alan bütçe ödeneklerinin *"verimli"* ve *"tutumlu"* kullanılması kavramı yerini 5018 sayılı Kanun'un 8'inci maddesindeki ifade ile, kaynakların "etkili", "ekonomik", "verimli" ve "hukuka

[115] 5018 s.K. Çerçevesinde Sorumlu Tutulacak Görevli Ve Yetkililerin Belirlenmesi Hakkında Sayıştay Genel Kurul Kararı, " II-Sorumluluk", Karar Tarihi:14.06.2007, Karar No:5189/1

uygun" olarak elde edilmesi, kullanılması, muhasebeleştirilmesi, raporlanması ve kötüye kullanılmasının önlenmesi için gerekli önlemlerin alınması kavramlarına bırakmıştır.[116]

Yetki ve sorumluluk dengesi kurulurken yetkiler yanında Kanun'un pek çok maddesinde sorumluluklardan söz edilmektedir. Gerçekten 5018 sayılı Kanun'un 8'inci maddesinde hesap verme sorumluluğundan, 31'inci maddesinde harcama yetkisinden doğan sorumluluktan, 32'nci maddesinde harcama yetkililerinin sorumluluğundan, 33'üncü maddesinde gerçekleştirme görevlilerinin sorumluluğundan, 38'inci maddesinde gelirlerin toplanma sorumluluğundan, 44'üncü maddesinde mal yönetim sorumluluklarından, 48'inci maddesinde mal yönetiminde etkililik ve sorumluluktan, 58'inci maddesinde ön mali kontrol görevinin yönetim sorumluluğu çerçevesinde yürütülmesinden, 61'inci maddesinde muhasebe yetkililerinin sorumluğundan, 76'ncı maddesinde kamu idarelerinin sorumluluğundan bahsedilmektedir.

1050 sayılı Kanun' un 13, 22, 64 ve 82'nci maddelerinde yer alan saymanın peşinen sorumlu olması mekanizmasına (deruhte-i mesuliyet) 5018 sayılı Kanun' da yer verilmemiştir. Burada amaçlanan, harcama sürecinde doğrudan yer alamayan saymanın sorumluluğunun azaltılarak, sorumluluğun harcama sürecinde doğrudan yer alanlara kaydırılmasıdır.

5018 sayılı Kanun'da yer alan sorumluluk siyasi, idari ve mali sorumluluk olarak 3 açıdan ele alınabilir.

Bunlardan ilki olan siyasi sorumluluk (Politik ya da siyasal hesap verme sorumluluğu) halkın seçim ve oylama mekanizması aracılığıyla seçilmiş vekillerini

[116] 5018 s.K.'un 8'inci maddesi

denetlemesi anlamına gelmektedir. Diğer bir ifadeyle vatandaşın seçtiği parlamento üyelerinin bir seçim dönemi içerisinde yaptıkları uygulamalar ve faaliyetler seçmenler tarafından değerlendirilmekte ve eğer hükümet faaliyetleri halk tarafından beğeniliyorsa tekrar seçilmekte, şayet beğenilmiyorsa tekrar seçilmemektedir. Bu bakımdan, seçim ve oylama mekanizması bir tür hesap verme sorumluluğu mekanizması olarak değerlendirilebilir.[117] Bu bağlamda 5018 sayılı Kanun'da Bakanların sorumluluğuna; *"Bakanlar, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması ile hukuki ve mali konularda Başbakana ve Türkiye Büyük Millet Meclisine karşı sorumludurlar"* denilmek suretiyle, atıf yapılmıştır.[118]

İkinci sorumluluk türü idari sorumluluktur. İdari (ya da yönetsel) sorumluluk kamu idarecilerinin bağlı bulunduğu bakanlığa karşı sorumlu olmasıdır. Yönetsel hesap verme sorumluluğunda, bürokratların hükümetin çizmiş oldukları ana politika içersinde hareket edip etmedikleri ortaya konulmaya çalışılır.[119]

5018 sayılı Kanun'da çok sistematik ve belirgin olmasa da bazı görevlilerinin idari hesap verme sorumlulukları düzenlenmiştir. Bu çerçevede;

• Üst yöneticiler kamu kaynaklarını kullanılmasından dolayı bakanlara karşı sorumlu tutulmuşlardır. Üst yöneticilerin bu sorumluluğu gereklerini harcama yetkileri, gerçekleştirme görevlileri ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getireceklerdir. [120]

[117] İ. Ciğerci İsmail, **"Kamu Mali Yönetiminde Hesap Verme Sorumluluğu ve İç Denetim"**, Yüksek Lisans Tezi, Kocatepe Üniversitesi, Afyon 2007, s.22
[118] 5018 s.K.'un 10'uncu maddesi
[119] İ. Ciğerci, **a.g.e.**, s.24
[120] 5018 s.K.'un 11'uncu maddesi

• Harcama yetkilileri, harcama talimatlarını bütçe ilke ve esaslarına, mevzuata uygun olmasından ödenekleri etkin kullanılmasına ve buna ilişkin diğer işlemlerden sorumlu tutulmuşlardır.[121]

• Gerçekleştirme görevlileri ise işin yaptırılması, mal ve hizmetin alınması ve bunların belgelendirilmesinden sorumlu tutulmuşlardır.[122]

• İç denetçilerde kamu kaynaklarının etkin bir şekilde yönetilip yönetilmediğini üst yönetici adına denetlemekten sorumludurlar.[123]

• Gelirlerin tahsili, giderlerin ödenmesi, nakdi ve ayni değerlerin saklanması, mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması konularında da muhasebe yetkilileri sorumlu tutulmuşlardır. [124]

Üçüncü sorumluluk türü de mali sorumluluktur. Mali sorumluluk, bir görev sorumluluğudur ve üstlenilen görevin niteliğine bağlı olarak sonuçlar doğurur. Mali sorumluluk bir görev sorumluluğu ise, öncelikle mali görevin ne olduğunun da bilinmesi ve tanımlanması gerekmektedir. Görev, bütçe yönetimi, bütçe ödeneklerinin kullanılmasına ilişkin mali iş ve işlemlerin yerine getirilmesi, gelir ve alacakların takip ve tahsili, devlet mallarının korunması ve idaresi, bunların muhasebesinin tutulması ve yetkili merciler önünde hesabının verilmesidir.[125]

Bütçe yönetiminde üst yöneticiler ise bağlı oldukları bakanlarla birlikte meclis'e karşı sorumludurlar. Ancak, üst yöneticilerin harcama sürecine dahil olmaları durumunda harcama yetkilileri gibi sorumlu tutulmaları da mümkündür.

Harcama yönetimindeki sorumluluk ise bütçeyle ödenek tahsis edilmiş harcama biriminin en üst yöneticisi olan harcama yetkilisine, mali hizmet ve işleri

[121] 5018 s.K.'un 32'uncu maddesi
[122] 5018 s.K.'un 33'uncu maddesi
[123] 5018 s.K.'un 63'uncu maddesi
[124] 5018 s.K.'un 61'uncu maddesi
[125] D. Bayar, "Mali Sorumluluk Nedir?", **Maliye Dergisi**, Sayı 154, Ocak-Haziran 2008, s.3

yerine getiren ve yaptıkları iş ve işlemlere ilişkin belgeleri düzenleyen görevliler olan gerçekleştirme görevlilerine, ödeme emri belgesine eklenen belgelerin ön mali kontrolünü yapan ön mali kontrol yetkilisine, ödemenin hak sahibine yapılması ile sorumlu muhasebe yetkilisine aittir.

Harcama işlemi bittikten sonra, raporların hazırlanması görevini muhasebe yetkilileri yürütmektedirler. Muhasebe yetkilisi, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile muhasebe standartlarına uygun (merkezi idarede bu standart ve ilkeler muhasebe yönetmelikleri ile saptanmaktadır) bir muhasebe düzenini kurmak ve işletmekle görevlidir.[126]

Raporların hazırlanmasından sonraki süreç hesap verme sürecidir. Bu süreçte, mali işlem ve eylemlerin içeriğindeki mevzuata uyumsuzluk ve hataların cevaplandırılması, öncelikle bu işlemleri yürüten harcama yetkilisi ve gerçekleştirme görevlileri ve ilgili diğer görevlilerin sorumluluğudur. Ancak daha önce de değinildiği gibi üst yöneticiler, doğrudan mali sorumlu olmasalar da, harcama sürecinde yer alıyorlarsa onların da sorumluluğu yoluna gidilebilir.

2.3.5.2. Mali disiplin

Bütçenin hazırlanması ve uygulanması sürecinde üretilen hizmetin etkinliğine bütçesel sürecin katkısının azalması, kaynak ayırma ve harcama prosedürlerinin çok karmaşık ve uzun süreleri alan bir yapıya bürünmesi, mevcut mevzuatın günün koşullarını karşılamaktan uzak olması, kuruluşların hazırladıkları bütçelere inançlarının kalmaması gibi nedenler bütçenin beklenen mali disiplinden

[126] 5018 s.K.'un 49, 50,61 ve 62'inci maddeler

uzaklaşmasına neden olmaktadır.[127] Mali disiplin, kamu yönetimi reformlarının "aktiflik", "açıklık" ve "performans yönetimi" gibi prensiplerinin Türk Kamu Mali Yönetimine bir yansımasıdır.

Performans esaslı bütçeleme sürecinde hazırlanacak belgeler bilgi üretilmesini ve bütçelerin bilgiye dayalı olarak hazırlanmasını sağlayacağından Maliye Bakanlığı'nın bütçeleri daha etkili bir şekilde izlemesi ve değerlendirmesi mümkün olacaktır. Kamuya açık, hedeflere dayalı belgeler hazırlanması kamu idarelerini başarılı olma yönünde motive ederken, kaynak kullanımında tasarruflu olmaya da zorlayacaktır. Bu, makro düzeyde, kaynak dağıtımının etkili bir şekilde yapılmasını sağlarken, verimlilik artışı ile birlikte kaynak israfını da önleyecektir. Sonuç olarak performans esaslı bütçeleme mali disiplini sağlamada önemli bir araç olarak kullanılabilecektir.[128]

Kaynakların stratejik önceliklere göre dağıtılması ve etkin kullanılması gibi temel bütçesel sonuçların sağlanmasında (mali disiplinin sağlanmasında) mali saydamlık bir başka önemli araçtır. Mali saydamlık hükümetin yapısı ve işlevlerinin, maliye yapısının, kamu kesimi hesaplarının ve mali hedeflerinin kamuya açık olmasıdır. "Mali Saydamlık İyi Uygulamalar Tüzüğü"nde IMF üyesi ülkelerde desteklenmesi istenilen 4 temel ilke bulunmaktadır. Bunlar; rollerin ve sorumlulukların açık olması, bilginin kamuya açık olması, bütçe uygulama ve raporlama süreçlerinin açık olması, denetim ve istatistikî veri yayınlamanın açık olmasıdır.

---

[127] **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık ÖİKR**, Sekizinci 5 Yıllık Kalkınma Planı, Ankara 2000, DPT 2517 . ÖİK: 535, s.19

[128] Erüz Ertan, **"Yeni Mali Yönetim Yapısında Perfromans Esaslı Bütçeleme"**, http://www.bumko.gov.tr/PEB/Genel/BelgeGoster.aspx?F6E10F8892433CFFAAF6AA849816B2EF6883A22BF87BFC23, s.7

Bu doğrultuda, mali saydamlık 5018 sayılı Kanunda, "Mali Saydamlık İyi Uygulamalar Tüzüğü"ne paralel düzenlemelerle, hüküm altına alınmıştır. Bu düzenlemeye göre, her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyu zamanında bilgilendirilecektir. Bu amaçla;

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, zorunludur.

Malî saydamlığın sağlanması için gerekli düzenlemelerin yapılması ve önlemlerin alınmasından kamu idareleri sorumlu olup, bu hususlar Maliye Bakanlığınca izlenir.[129] Burada her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasının kamuoyuna bildirilmesi amaçlanmıştır.

2.3.5.3. İç Kontrol ve Ön Mali Kontrolün Sürece Dâhil Edilmesi

İç kontrol ve ön mali kontrol kavramları, kamu yönetimi reformlarının "denetimlere vurgu yapmak" prensibinin bir yansımasıdır. Kurumlarda ekstra bir

[129] 5018 s.K.'un 7. maddesi

denetim sağlayan kontrol, "bir işin doğru ve usulüne uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, denetlemektir.[130] Avrupa Birliği uygulamasında kamu mali yönetimi ve kontrolü alanına ilişkin olarak "Kamu İç Mali Kontrolü" (Public Internal Financial Control) yaklaşımı benimsenmiştir. Kamu iç mali kontrolü, harcama birimlerinin ilgili mevzuata, bütçe tanımlamaları ve kurallarına, iyi mali yönetim ilkelerine, saydamlık, etkinlik, etkililik ve tutumluluğa uymalarını sağlamak amacıyla hükümet veya yetkili kuruluşlar tarafından içsel olarak uygulanan mali kontrol sisteminin bütünü olarak tanımlanmaktadır.[131] Avrupa Komisyonu ise iç kontrolü, "idarenin belirlenmiş amaç ve politikalarına uygun olarak faaliyetlerin etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem, süreç ile iç denetimi kapsayan "mali ve diğer kontroller" bütünüdür" şeklinde tanımlamaktadır. Bu açıdan, kamu iç mali kontrolü kavramı, sadece mali değil, mali olmayan kontrol türlerini de (sistem denetimi, süreç denetimi gibi) kapsamaktadır.[132]

İç kontrol tek bir olay ya da tek bir durum olmayıp bir kurumun faaliyetlerinin içine nüfuz eden bir dizi eylemdir. Bu eylemler bir kurumun faaliyetleri boyunca "süreklilik" temelinde meydana gelir. Yönetimin organizasyonu çalıştırma tarzına sinmiş olup bünyeseldir. Bu yüzden iç kontrol, iç kontrole bir kurumun faaliyetlerine ilave edilmiş bir şey ya da zorunlu bir yük olarak bakan kimi

---

[130] www.tdk.gov.tr/kontrol

[131] M.S. Arcagök, **"Yeni Mali Yönetim ve Kontrol Sisteminde Harcama Öncesi Kontrol"**, http://www.tkgm.gov.tr/turkce/dosyalar/diger/icerikdetaydh241.pdf, s.3

[132] A. Kesik, "5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu Mali İç Kontrol Sistemi", **Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi** (9) 2005 / 1 : 94-114, s.97

gözlemcilerin bakış açısından farklıdır. İç kontrol sistemi kurumun faaliyetlerine ve alt yapısı içine sıkıca yerleştirildiğinde çok fazla etkilidir ve o organizasyonun temelinin ayrılmaz bir parçasıdır.[133]

İç kontrolün başarı ile uygulanabilmesi için bazı temel prensipleri içinde barındırması gerekmektedir. Bu prensipler aşağıda ifade edilmiştir.[134]

- İç kontrol üst yönetimin sorumluluğunda gerçekleştirilmelidir.
- İç kontrol faaliyetlerinde özellikle riskli alanlar dikkate alınmalıdır.
- İç kontrol faaliyeti sürecin her aşamasında yer alan bütün çalışanları kapsamalıdır.
- İç kontrol finansal olan olmayan bütün süreçleri kapsamalıdır.
- İç kontrol yılda en az bir defa yeniden gözden geçirilmeli ve iç kontrole ilişkin standartlar oluşturulmalıdır.
- İç kontrol düzenlemeleri ve uygulamalarında, hukuka uygunluk, hesap verilebilirlik, etkinlik, ekonomiklik ve verimlilik gibi önemli hususlar öncelikle değerlendirilmelidir.

Bu prensipler göre, iç kontrolün; kurum genelinde kabul gören ve sahiplenilen, kurumun zayıf olduğu alana yönelen, kurumca gerçekleştirilen her türlü işlemi ele alan, izleme ve değerlendirilmeye tabi tutulan ve hesap verilebilirlik temelinde; hukuka uygun, etkin, ekonomik ve verimli olanı tercih eden ve mali tablolara yansıyan verilerin oluşması sürecinde aktif olarak yer alan bir yapı olduğu hususu göze çarpmaktadır.

---

[133] B. Özeren, **" İntosai: Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi"**, Çeviri,T.C. SB135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, 2006, s.8

[134] **Procedures and Prıncıples on İnternal Control and Ex-ante Financial Control** http://www.bumko.gov.tr/KONTROL_EN/Genel/dg.ashx?BELGEANAH=1024&DIL=2&DOSYAISIM=proceduresanprinciples.pdf, Erişim Tarihi: 28.12.2010

İç kontrol kavramı esas itibariyle özel sektörde iş etiği, iç kontrol ve yönetişim ilkelerine dayalı olarak mali raporlamayı geliştirmek amacıyla 1985 yılında kurulan COSO (The Committee of Sponsoring Organisations of the Tradway Commission) tarafından geliştirilmiştir. İç kontrol sistemi genel olarak COSO modeli olarak da anılmaktadır. COSO modelinde iç kontrol; kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi-iletişim ve izleme unsurlarından oluşmaktadır.[135]

2.3.5.3.1. İç Kontrolün Unsurları

a. Kontrol Ortamı

İç kontrolün unsurlardan ilki olan, kontrol ortamının oluşturulmasında; İdarenin yönetici ve çalışanlarının iç kontrole olumlu bir bakış sağlamaları, etik değerlere ve dürüst bir yönetim anlayışına sahip olmaları esastır. Performans esaslı yönetim anlayışı çerçevesinde görev, yetki ve sorumlulukların uzmanlığa önem verilerek bilgili ve yeterli kişilere verilmesi ve personelin performansının değerlendirilmesi sağlanır. İdarenin organizasyon yapısı ile personelin görev, yetki ve sorumlulukları açık bir şekilde belirlenir. İç kontrol ortamına ilişkin etik değerler ve dürüstlük, misyon, organizasyon yapısı ve görevler, personelin yeterliliği ve performansı, yetki devri olmak üzere 4 standart belirlenmiştir.[136]

Kontrol ortamının öğeleri ise, "kişisel ve mesleki dürüstlük, yönetimin ve personelin etik değerleri ve organizasyonun bütününde her zaman iç kontrole yönelik

[135] M.S. Arcagök, "Yeni Mali Yönetim ve Kontrol Sisteminde Harcama Öncesi Kontrol", http://www.tkgm.gov.tr/turkce/dosyalar/diger/icerikdetaydh241.pdf, s.4
[136] İ. Kalender, "Türk Kamu İdaresinin Yeni Yönetim ve Denetim Sistemleri", **Türk İdare Dergisi**, Sayı:,460 Eylül, 2008, s.91

destekleyici bir tavır içinde olma"(Kişisel mali yatırımlarının açıklanması, kabul ettikleri hediyeler ve çıkar çatışmasının bildirilmesi); "uzmanlığa adanmış olma" (Eğitim verilmesi, kamu görevlilerinin iç kontrol hedefleri ve özellikle de etiği ilgilendiren davranışların hedefi konusundaki farkındalıklarının arttırılması); "üst yönetimin tavrı" (yönetimin felsefesi ve iş görme üslubu); "organizasyonel yapı"; "insan kaynakları politikaları ve uygulamaları"(personel yetiştirme, eğitme, değerlendirme vb.)dır.[137]

b. Risk Değerlendirme

İç kontrolün ikinci unsuru risk değerlendirilmesidir. Kurumun hedeflerini gerçekleştirmesini engelleyen önemli riskleri tespit ve analiz etme, bunlara uygun yanıtlar verilmesini belirleme sürecidir.[138] Risk değerlendirmesi; mevcut koşullarda meydana gelen değişiklikler dikkate alınarak gerçekleştirilen ve süreklilik arz eden bir faaliyettir. İdare, stratejik planında ve performans programında belirlenen amaç ve hedeflerine ulaşılmasını ve idarenin işlemlerine yönelik mali tablolara işlenecek verilerin tam ve doğru bir şekilde yansımasını engelleyecek iç ve dış nedenlerden kaynaklanan riskleri değerlendirir. Risk değerlendirmesine ilişkin planlama ve programlama, risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi olmak üzere 2 standart belirlenmiştir.

Tanımında da vurgulandığı üzere, organizasyonun hedeflerini gerçekleştirebilmesi ve mali verilerin tablolara tam ve doğru yansıması konusunda iç kontrol sadece makul güvence verebilir. İç kontrolün bir unsuru olarak risk

[137] B. Özeren, 2006, s.15-17
[138] B. Özeren, a.g.e, s.21

değerlendirmesi garantiyi sağlayacak uygun kontrol faaliyetlerinin seçilmesinde kilit rol oynar. İç kontrol kurumun hedeflerini gerçekleştirmesini ve mali tabloların tam ve doğru sunumunu engelleyen riskleri tespit ve analiz etme, bunlara verilecek uygun yanıtları belirleme sürecidir.

c. Kontrol Faaliyetleri

Üçüncü unsur, kontrol faaliyetleridir. Kontrol faaliyetleri, kurumsal hedeflerin gerçekleştirilmesi ve hukuka uygun olarak mali tablolara doğru yansıtılmasında karşılaşılan risklerin yönetilmesi ve kabul edilebilir düzeye indirilmesi amacıyla kurum yönetimi tarafından tesis edilen politika, prosedür, teknik ve mekanizmalardır. Kontrol faaliyetlerinin bütün süreci kapsayan, uygun, makul, maliyet etkin ve risk yönetimi ile bağlantılı olması gerekir.

Kontrol faaliyetleri önleyici, düzeltici ve tespit edici nitelikteki faaliyetlerdir. Önleyici kontrol faaliyeti: arzu edilmeyen sonuçların ortaya çıkmasını önlemek amacıyla uygulanan faaliyetlerdir. Mali hizmetler birimince gerçekleştirilen ön mali kontroller(örneğin; ihaleye çıkılmadan önce ihale işlem dosyasının mevzuata uygunluğunun incelenmesi) bu niteliktedir.

Düzeltici kontrol faaliyeti: Harcama sürecinde yer alan kişiler tarafından yapılan kontroller bu niteliktedir. (Harcama sürecinde bir işlemi tesis eden her görevli bir önceki işlemi kontrol eder.)

Tespit edici kontrol faaliyeti: arzu edilmeyen sonuçların tespit edilmesine yönelik faaliyetlerdir. Kurum bünyesindeki iç denetim biriminin faaliyeti bu yöndedir. [139]

Kontrol faaliyetleri organizasyonun geneline, bütün kademelere ve tüm fonksiyonlara konulur. Bu faaliyetler arasında aşağıdaki örnekler gibi, ortaya çıkarıcı ve önleyici türden bir dizi kontrol faaliyeti bulunur.[140]

(1) Yetki devri ve onay prosedürleri,

(2) Görevlerin birbirinden ayrılması (Hata, savurganlık veya kural ihlali risklerini azaltmak için bir iş ya da işlemin önemli aşamalarının tümü hiçbir zaman tek kişi ya da bir ekip tarafından kontrol edilmemelidir),

(3) Kaynaklara ve kayıtlara erişim yetkisi üzerindeki kontroller(erişim sınırlı olmalıdır),

(4) Teyitler(örneğin faturadaki mallar ile teslim evrakındaki mallar karşılıklı teyit edilir.),

(5) Mutabakatlar(banka hesapları ile bağlantılı muhasebe kayıtları),

(6) İş görme performansına yönelik incelemeler,

(7) Faaliyetler, süreçler ve eylemler ilgili incelemeler,

(8) Gözetim (görevlendirme, gözden geçirme ve onay verme, yönlendirme ve hizmet içi eğitme)

[139] M. Bozkurt, "İyi Mali Yönetimin Gerçekleştirilmesinde İç Kontrol ve Denetim" **Dış Denetim Dergis**i, Yıl: 2010, sayı:1, s.134
[140] B. Özeren, 2006, s.26

d. Bilgi ve İletişim

Bir diğer unsur, bilgi ve iletişimdir. İdarenin ihtiyaç duyacağı her türlü bilgi uygun bir şekilde kaydedilir, tasnif edilir ve ilgililerin iç kontrol ile diğer sorumluluklarını yerine getirebilecekleri bir şekilde ve sürede iletilir. Bilgi ve iletişim, raporlama, kayıt ve dosyalama sistemi, hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirilmesi olmak üzere 4 standart belirlenmiştir.[141] İdarelerde, yatay ve dikey iç iletişim ile dış iletişimi kapsayan etkili ve sürekli bir bilgi ve iletişim sisteminin olması bilgi ve iletişim sistemine bir örnek oluşturur. Ayrıca, Kayıt ve dosyalama sistemi, kişisel verilerin güvenliğini ve korunmasını sağlaması da kayıt ve dosyalama sistemi kontrolüne bir örnek olabilir. Bilgi ve iletişime yönelik tüm bu unsurların etkin olarak işlev görmesi, verilerin mali tablolara tam ve doğru olarak yansıyıp yansımadığına ilişkin bir karine oluşturur.

e. İzleme

Beşinci ve son unsur ise izlemedir. İç kontrol sistem ve faaliyetleri, iç kontrol sisteminin amacı doğrultusunda çalışıp çalışmadığının belirlenmesi ve gerekli düzeltmelerin, değişikliklerin yapılması amacı ile kurum yönetimi tarafından sürekli izlenir, gözden geçirilir ve değerlendirilir. Değerlendirmelerde, yöneticilerin görüşleri, kişi ve/veya idarelerin talep ve şikayetleri ile iç ve dış denetim sonucunda düzenlenen raporlar dikkate alınır. İzleme; daimi izleme, kısmi izleme veya ikisinin karma uygulaması olarak yapılabilir. Daimi izleme: yinelenen işlemlerle "eş zamanlı" olarak ve birbirini takip eden süreçlerin öz değerlendirilmesi suretiyle

[141] İ. Kalender, 2008, s.92

yapılırken, kısmi izleme; iç kontrolün etkinliğini değerlendirmek amacıyla "belirli bir anda" iç kontrolün tasarımı gözden geçirilerek ve test edilerek uygulanır. Kısmi izleme iç denetçiler ve Sayıştay tarafından yapılır.

2.3.5.3.2. İç Kontrole İlişkin Yetki Ve Sorumluluklar

5018 sayılı Kanun' da iç kontrol, *"idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontroller bütünü"* olarak tanımlanmıştır.[142]

Kanun' da iç kontrolün amaçları ise;

- Kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesini,
- Kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesini,
- Her türlü malî karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesini,
- Karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesini,

[142] 5018 s.K.'un 55'inci maddesi

- Varlıkların kötüye kullanılması ve israfını önlemek ve kayıplara karşı korunmasını, sağlamak olarak belirlenmiştir.[143]

Kanun'un devamında ise kamu idarelerinin malî yönetim ve kontrol sistemlerinin, harcama birimleri, muhasebe ve malî hizmetler ile ön malî kontrol ve iç denetimden oluştuğu belirtilmiş, yeterli ve etkili bir kontrol sisteminin oluşturulabilmesi için;

- Mesleki değerlere ve dürüst yönetim anlayışına sahip olunması,
- Malî yetki ve sorumlulukların bilgili ve yeterli yöneticilerle personele verilmesi,
- Belirlenmiş standartlara uyulmasının sağlanması,
- Mevzuata aykırı faaliyetlerin önlenmesi,
- Kapsamlı bir yönetim anlayışı ile uygun bir çalışma ortamının ve saydamlığın sağlanması bakımından ilgili idarelerin üst yöneticileri ile diğer yöneticileri tarafından görev, yetki ve sorumluluklar göz önünde bulundurulmak suretiyle gerekli önlemlerin alınması öngörülmüştür.[144]

Üst yöneticilerin sorumluluğuna ilişkin düzenlemede ise; üst yöneticilerin, mali yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi ve Kanunda belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden sorumlu oldukları ve bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirecekleri hükme bağlanmıştır.[145]

Buna göre üst yöneticilere, iç kontrol sisteminin kurulması ve gözetilmesi, iç kontrol sisteminin bir gereği olarak yazılı prosedür ve talimatların oluşturulması gibi her türlü düzenlemelerin yapılması, harcama yetkililerine ise görev ve yetki

[143] 5018 s.K.'un 56'inci maddesi
[144] 5018 s.K.'un 57'inci maddesi
[145] 5018 s.K.'un 11'inci maddesi

alanları çerçevesinde, idari ve malî karar ve işlemlere ilişkin olarak iç kontrolün işleyişini sağlama sorumluluğu verilmiş bulunmaktadır.

Kanun'da, mali hizmetler birimleri, muhasebe yetkilileri ve iç denetçilerin iç kontrol alanındaki görev ve sorumluluklarına da yer verilmiştir. Buna göre; mali hizmetler birimleri, idarenin iç kontrol sisteminin kurulması, standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapmak ve ön mali kontrol faaliyetini yürütmekten, muhasebe yetkilileri, ödeme emri belgesi ve eklerinin kontrolünden, muhasebe işlemlerinin belirlenmiş standartlara ve usulüne uygun olarak kaydedilmesinden, raporlanmasından, muhafazasından ve denetime hazır halde bulundurulmasından, iç denetçiler ise idarelerin iç kontrol sistemlerinin denetlenmesinden ve geliştirilmesi yönünde önerilerde bulunulmasından sorumludurlar.[146]

Prensiplerini, unsurlarını, yetkili ve sorumlu olanları yukarıda açıkladığımız kontrol faaliyetini, kamudaki fonksiyonlarına ve Avrupa Birliği'nin tasnifine göre, iç kontrol (internal control) ve dış denetim (external audit) olarak iki ana gruba ayırabiliriz. Dış denetim çalışmamızın ikinci bölümünde yer alacaktır. İç kontrol de kendi içinde ön mali kontrol (ex-ante financial control) ve iç denetim (internal audit) olarak ikiye ayrılmaktadır.[147] Ön mali kontrol harcama öncesinde yapılan ve harcamaların doğru ve usule uygun şekilde yapılıp yapılmadığı ile ilgilidir. İç denetim ise yine iç kontrolün bir fonksiyonu olup, ancak harcama gerçekleştikten sonra idarenin kendi denetim elemanlarınca yapılan denetimdir. Şimdi bu kavramlar hakkında kısaca bilgi verilecektir.

[146] 5018 s.K.'un 63, 64 ve 65'inci maddesi
[147] A. Kesik, 2005, s.97-98

2.3.5.3.3. Ön Mali Kontrol

İç kontrolün bir unsuru olan ön mali kontrol (ex-ante financial control) mali işlemlere yönelik kontrol faaliyetlerinin bütününü ifade etmektedir. Ön mali kontrol kavramı, ödenek tahsis edilmesi, taahhütler, ihale prosedürleri, sözleşmeler, ödemeler ve fazla/yersiz ödemelerin geri alınması gibi mali karar ve işlemlerin uygulamaya konulmasından önce yapılan kontrolü ifade etmektedir. Bu tür mali kararlar ancak ön mali kontrol yetkilisi tarafından onaylandıktan sonra işleme konulmaktadır. Ön mali kontrol kavramı bazen "önleyici kontrol" (preventive control) olarak da kullanılmaktadır.[148]

Ön malî kontrol, idarelerin yönetim sorumluluğu çerçevesinde, harcama birimleri tarafından yapılan kontroller ile malî hizmetler birimi tarafından yapılan kontrollerden oluşur. Malî hizmetler birimi tarafından yapılacak ön malî kontrol, Usul ve Esaslarda belirtilen kontroller ile idarelerce yapılacak düzenlemeler çerçevesinde bu birim tarafından yapılması öngörülen kontrollerden meydana gelir. Gelir, gider, varlık ve yükümlülüklere ilişkin malî karar ve işlemler, harcama birimleri ve malî hizmetler birimi tarafından idarenin bütçesi, bütçe tertibi, kullanılabilir ödenek tutarı, ayrıntılı harcama veya finansman programları, merkezi yönetim bütçe kanunu ve diğer malî mevzuat hükümlerine uygunluk yönlerinden kontrol edilir. Malî karar ve işlemler harcama birimleri tarafından kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması açısından da kontrol edilir.[149]

Yapılan ön mali kontrol sonucu uygun görüş verilmesi sorumluların sorumluluğunu ortadan kaldırmadığı gibi, önleyici niteliğe haiz olduğundan bağlayıcı

[148] Arcagök M. Sait, "Yeni Mali Yönetim ve Kontrol Sisteminde Harcama Öncesi Kontrol", http://www.tkgm.gov.tr/turkce/dosyalar/diger/icerikdetaydh241.pdf, s.3
[149] İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esasların 10'uncu maddesi

da değildir. Yani harcama yetkilisi, uygun görüş verilmemiş olan bir kararı da uygulayabilir.

Mali hizmetler biriminde yapılan ön mali kontrol-de, ön mali kontrole tabi karar ve işlem hakkında, söz konusu birim bir görüş yazısı düzenler ve bu yazı hem işlemin dosyasında hem de ödemenin gerçekleştirilmesiyle ilgili harcama belgesi ekinde yer alır. Örneğin bir hizmet alım ihalesi ile ilgili bir ihale işlem dosyası ön mali kontrolden geçirildikten sonra bu işleme ilişkin görüş yazısı hem ihale işlem dosyasında hemde hak ediş ödemelerine ilişkin ödeme emri belgesi ekinde yer almalıdır.

Harcama birimlerinde ise süreç kontrolü yapılır. Süreç kontrolünde, her bir işlem daha önceki işlemlerin kontrolünü içerecek şekilde tasarlanır ve uygulanır. Malî işlemlerin yürütülmesinde görev alanlar, yapacakları işlemden önceki işlemleri de kontrol ederler. Süreç kontrolünü sağlamak amacıyla malî işlemlerin süreç akış şeması hazırlanır ve üst yöneticinin onayı ile yürürlüğe konulur.[150]

Harcama birimlerinde ve malî hizmetler biriminde yapılan kontrol sonucunda, malî karar ve işlemin uygun görülmesi halinde, dayanak belgenin üzerine "kontrol edilmiş ve uygun görülmüştür" şerhi düşülür veya yazılı görüş düzenlenir.

Mali Hizmetler Biriminin Ön Mali Kontrolüne Tabi Karar ve İşlemler

Malî hizmetler biriminde ön malî kontrol yetkisi malî hizmetler birimi yöneticisine aittir. Malî hizmetler birimi yöneticisi, bu yetkisini sınırlarını açıkça belirtmek şartıyla yazılı olarak yardımcısına veya birimin iç kontrol alt birim yöneticisine devredebilir. Malî hizmetler birimi yöneticisinin harcama yetkilisini

[150] İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esasların 12'nci maddesinin 2' nci fıkrası

kullandığı durumlarda ön malî kontrol görevi, iç kontrol alt birim yöneticisi tarafından yürütülür. Malî hizmetler biriminin ön malî kontrolüne tâbi malî karar ve işlemlerin kontrolü, birimin iç kontrol alt birimi tarafından yerine getirilir. Harcama birimlerinde ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde ön malî kontrol görevi, ödeme emri belgesi düzenlemekle görevlendirilen gerçekleştirme görevlisi tarafından yerine getirilir.[151]

Burada bir hususu belirtmekte fayda bulunmaktadır. 5018 sayılı Kanun uygulamasından önce harcamacı idarelerde bulunan Maliye Bakanlığı'na bağlı bütçe dairesi başkanları ve saymanlar vasıtasıyla ön mali kontroller gerçekleştiriliyordu. Merkeziyetçi modelde iç denetim, Maliye Bakanlığına bağlı olarak çalışan denetim elemanları tarafından yerine getirilir; daha çok ön mali kontrolü yapan birim (ön mali kontrolör vs.) üzerinde yoğunlaşılır ve genellikle yapılan iç denetim faaliyeti mali denetim şeklinde cereyan eder. Âdem-i merkeziyetçi modelde(yani 5018 sayılı kanun uygulamasında) ise, kamu kaynaklarını kullanma konusunda sorumluluk tümüyle harcamacı kamu idaresine aittir ve aynı zamanda klasik nakit yönetiminden modern bütçe yönetimine doğru bir yöneliş söz konusudur.[152] Başka bir ifade ile, önceden kurum içinde Maliye Bakanlığı personeli(sayman) tarafından yapılan ön mali kontrol, yukarıda ifade edildiği üzere mevcut uygulamada, Maliye Bakanlığı'ndan bağımsız olarak kurumun kendi personeli tarafından yapılmaktadır.

Mali hizmetler biriminin ön mali kontrolüne tabi iş ve işlemler şu şekilde sıralanabilir;

- Kanun tasarılarının malî yükünün hesaplanması
- Taahhüt evrakı ve sözleşme tasarıları

[151] İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esasların 14'üncü maddesi
[152] A. Kesik, 2005, s.105

- Ödenek gönderme belgeleri
- Ödenek aktarma işlemleri
- Kadro dağılım cetvelleri
- Seyahat kartı listeleri
- Seyyar görev tazminatı cetvelleri
- Geçici işçi pozisyonları
- Yan ödeme cetvelleri
- Sözleşmeli personel sayı ve sözleşmeleri
- Yurtdışı kira katkısı

Son olarak görevler ayrılığı ilkesinden bahsetmek gerekmektedir. Bu ilkeye göre bir işlemin hazırlanmasında görev alanların o işlemin kontrolünde görev almaması esastır. Söz konusu ilkeye, İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Yönetmelikte yer verilmiştir. Buna göre; Malî hizmetler biriminde ön malî kontrol görevini yürütenler, onay belgesi ve ekleri ile şartname ve sözleşme tasarılarının hazırlanması, malî karar ve işlemlerin belgelendirilmesi, mal ve hizmetlerin teslim alınması gibi malî karar ve işlemlerin hazırlanması ve uygulanması aşamalarında görevlendirilemezler ve ihale komisyonu ile muayene ve kabul komisyonunda başkan ve üye olamazlar.[153]

2.3.5.3.4. İç Denetim

İç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip

[153] İç Kontrol ve Ön Mli Kontrole İlişkin Usul ve Esasların 15'inci maddesi

yönetilmediğini değerlendirmek ve mali tabloların tam doğru bilgi üretmesine rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir şeklinde tanımlanmıştır.[154]

Bu tanımlamada yer alan bazı unsurların açıklanmasında fayda bulunmaktadır. Bunlardan ilki "nesnel güvence" kavramıdır. Nesnel güvence sağlama; İdare içerisinde etkin bir iç kontrol sisteminin var olup olmadığına; idarenin risk yönetimi, iç kontrol sistemi ve işlem süreçlerinin etkin bir şekilde işleyip işlemediğine; üretilen bilgilerin doğru ve tam olup olmadığına; varlıklarının korunup korunmadığına; faaliyetlerin etkili, ekonomik, verimli ve mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğine dair idare içine ve dışına makul güvencenin verilmesidir.[155]

Tanımda geçen ikinci unsur "danışmanlık faaliyeti"dir. Danışmanlık faaliyeti; İdarenin hedeflerini gerçekleştirmeye yönelik faaliyetlerinin ve işlem süreçlerinin sistematik ve düzenli bir biçimde değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik önerilerde bulunulmasıdır.

Üçüncü unsur; Kamu idarelerinin çalışmalarına "değer katmak ve geliştirmek"tir. Bu unsur, Güvence ve danışmanlık hizmetleri yoluyla, kurumun amaçlarını gerçekleştirme fırsatlarını arttırmak ve faaliyetleri geliştirme imkânlarını belirleyerek riske maruz kalmasını azaltmayı ifade eder. Burada idarenin çalışmaları

[154] 5018 s.K.'un 63'üncü maddesinin 1'inci fıkrası
[155] İ. Kalender, 2008, s.94

arasında mali olan olmayan bir ayırım yapılmamış, tüm çalışmalar kapsama alınmıştır.

Bir başka unsur; Kaynakların "ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini" değerlendirmektir. Burada ifade edilen, yönetimin bütün kademelerinde gerçekleştirilen faaliyet ve işlemlerin planlanması, uygulanması ve kontrolü aşamalarındaki etkililiğin, ekonomikliğin ve verimliliğin değerlendirilmesidir. Bu bir bakıma performans denetimini ifade etmektedir.

İç denetim iç denetçiler vasıtasıyla gerçekleştirilir. Yıllık çalışma programları da üst yöneticilerin önerileri de dikkate alınarak iç denetçiler tarafından hazırlanır üst yönetim tarafından onaylanır. [156]

İç denetçilerin görevleri ise şu şekildedir. İç denetçiler;[157]

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

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

c) Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak.

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

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

f) Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak.

[156] 5018 s.K.'un 64'üncü maddesinin 1'inci fıkrası
[157] 5018 s.K.'un 64'üncü maddesinin 2'nci fıkrası

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

Bu listenin a, b ve e maddelerinde mali olmayan hususlar da belirtildiğinden, iç denetçilere verilen görevler mali konularla sınırlı olmayıp, her türlü faaliyet ve işlemlerin ötesinde kamu idarelerinin yönetim yapıları, kontrol yapıları(mali ve mali olmayan) ile kontrol süreçlerini(mali ve mali olmayan) ve kaynaklarla gerçekleştirilen faaliyetler arasındaki ilişkiyi ölçmeyi, değerlendirmeyi içine alan çok geniş bir alanı kapsamaktadır.[158]

İç Denetimin Özellikleri

Bilimsel araştırmalarda, 1940'lı yıllardan itibaren, Amerika Birleşik Devletleri'nde hukuka uygunluk denetimi ile sınırlı olan geleneksel denetim anlayışının yolsuzlukları ve hataları engelleyemediği, hataların yüzde sekseninin sistemden kaynaklandığı belirlenmiş, sistem denetimi, risk denetimi, performans denetimi ve bilgi teknolojisi denetimi gibi denetim tekniklerini uygulayan iç denetim kavramı önem kazanmaya başlamıştır.[159] Ülkemiz açısından bu yeni denetim sisteminin özelliklerini aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz.[160]

- İç denetim, sertifikalı iç denetçiler tarafından gerçekleştirilir.
- İç denetim, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun koordinasyon ve rehberliğinde Kurul tarafından belirlenen genel kabul görmüş standartlara göre gerçekleştirilir.

[158] İ. Kalender, 2008, s.95
[159] İ. Kalender, a.g.m., s.96
[160] TC. Maliye Bakanlığı, "Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol ve İç Denetim Rehberi", s.6

- İç denetim, iç denetim birimi (başkanlığı) tarafından hazırlanan ve üst yönetici tarafından onaylanan risk odaklı denetim plan ve programlarına göre yapılır.
- İç denetim sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla gerçekleştirilir.
- İç denetim faaliyeti fonksiyonel bağımsızlık ilkesine uygun olarak yürütülür.
- İç denetim, mali ve mali olmayan tüm işlemleri kapsar.

Özellikleri yukarıda açıklanan iç denetimin bileşenleri şu şekildedir.[161]

Kontrol süreçlerini değerlendirmek: İdarenin amaçlarına ulaşmasını sağlayacak uygun bir iç kontrol yapısının oluşturulması ve sürdürülmesi için değerlendirmeler yapmak ve önerilerde bulunmak.

Yönetim süreçlerini değerlendirmek: İdarenin hesap verme sorumluluğunu güçlendirmek amacıyla, kurumsal yapının ve yönetim süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek ve önerilerde bulunmak.

Risk yönetim süreçlerini değerlendirmek: İdarenin, hedeflerine ulaşmasını engelleyecek riskleri belirlemek, analiz etmek, sınıflandırmak ve alınması gereken önlemleri tespit etmek, uygulama ve izleme kapasitesini değerlendirmek ve önerilerde bulunmaktır.

İç denetimin yapacağı denetimler, harcama sonrası gerçekleşecek olup,; kamu kaynağı kullanımı ve kazanımlarının mevzuata uygunluğu, performansının denetimi, mali tablolara yansımasının denetimi, bilgi teknolojilerinin denetimi, sistem denetimi olarak belirlenmiştir. İç denetim bu denetimleri risk esasına göre yapar. İdarenin riskli alanlarına ilişkin faaliyetleri belirlenir ve bu riskler "sürekli

[161] TC. Maliye Bakanlığı, "Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol ve İç Denetim Rehberi", s.8

olarak" ölçülür. Bu değerlendirme sonuçlarına göre en yüksek risk içeren alan ve konulardan başlanarak iç denetim planı ve uygulamaya ilişkin programlar hazırlanır. Denetim programlarının hazırlanmasında; üst yöneticinin riskli gördüğü ve öncelik verilmesini istediği hususlarla birlikte, iç denetçilerin sayısı, çalışma süresi ve imkânları dikkate alınıp, en riskli alan ve konulara öncelik verilerek azami verimlilik hedeflenir. Riskli alanlara öncelik verilmesi sadece riskli alanların denetlenmesi anlamına gelmemektedir. Yalnızca daha az riskli alanlara daha az önem verilmektedir.

İç Denetim iç kontrolün önemli bir boyutunu oluşturmakta ve aralarında sıkı bir ilişki bulunmaktadır. Yukarıdaki iç kontrol bölümünde de ifade edildiği üzere, İç kontrol bir yönetim fonksiyonu olup, iç kontrolün etkinliği yönetimin sorumluluğundadır. Bu nedenle iç kontrol yapısının düzenli bir biçimde izlenmesi ve gözden geçirilmesi gerekir. Söz konusu izleme ve gözden geçirme görevi ise iç denetçilerin raporları aracılığıyla yerine getirilmektedir.

İç denetimin uluslararası standartlara göre yapıldığı daha önce ifade edildi. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors- IIA) tarafından 2003 yılında güncellenen iç denetim standartları, 2004 yılı başından itibaren bütün IIA üyeleri ve Uluslararası İç Denetçiler (CIA) içi zorunlu standartlar haline gelmiştir. İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından kamu iç denetim standartlarının (Standartlar) belirlenmesinde, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün (IIA) "Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları" esas alınmış, bunun yanı sıra diğer uluslararası denetim standartlarından da yararlanılmıştır. Nitekim çerçeve Kamu İç Denetim Birim Yönergesinde bu husus *"İç denetim faaliyetleri, ilgili mevzuat ve Kurul tarafından belirlenen kamu iç denetim standartları ve meslek*

ahlak kurallarına uygun olarak yürütülür, açıklık bulunmayan hallerde ise uluslararası denetim standartları ile etik kurallar dikkate alınır." ifadesi ile vurgulanmıştır.[162] Belirlenen kamu iç denetim standartlarında öngörülmeyen durumlarda ise IIA'in belirlemiş olduğu "Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları"nın uygulama önerilerine uyulacağı belirtilmiştir. Kamu iç denetim standartları, 5018 sayılı Kanunun 67'nci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenmiştir.[163] İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğinde de, iç denetçilerin bu standartlara uymaları zorunlu kılınmıştır.[164] Standartlar; iç denetimin planlanması, uygulanması ve raporlanması ile iç denetçilerin yetkin, dürüst, tarafsız ve bağımsız bir şekilde görev yapabilmelerine ilişkin hususları düzenler. Standartlar, nitelik standartları ve çalışma standartlarından oluşur. Nitelik standartları iç denetim birimi ve iç denetçilerin sahip olması gereken özelliklere, çalışma standartları ise iç denetim faaliyetinin aşamalarına ve sonuçlarının izlenmesine yöneliktir.

İç Denetim Dış Denetim İlişkisi

Yüksek denetim kurumları ile iç denetçilerin farklı ve net bir biçimde tanımlanmış rolleri olmasına rağmen, her ikisinin ortak amacı da kamu kaynaklarının kullanımında saydamlık ve hesap verilebilirliğe katkıda bulunmak suretiyle iyi yönetişimi desteklemek ve aynı zamanda verimli, etkin ve ekonomik kamu yönetimini teşvik etmektir. Yüksek denetim kurumları ile iç denetçiler arasında

[162] Kamu İç Denetim Birim Yönergesinin 6'ncı maddesi
[163] 5018 s.K.'un 67'nci maddesi
[164] İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 9'uncu maddesi

koordinasyon ve işbirliği sağlanarak her iki tarafın çalışmalarının etkinliği artırılabilir.[165]

Hem yüksek dış denetim kurumu hem de iç denetim her türlü devlet denetimini gerçekleştirebilir ve farklı ve önemli katkılarda bulunabilirler.

Yüksek dış denetim kurumlarının iç denetim fonksiyonunun etkinliğini değerlendirmek gibi ek bir sorumluluğu olmakla birlikte, denetim metodolojisi ve araştırılan konular açısından benzerlikleri bulunmaktadır. Buna karşın, Yüksek dış denetim kurumu, bağımsız kamu dış denetimi olarak faaliyet gösterir ve yasama veya parlamentoya, dolaylı olarak da halka raporlama yaparken, iç denetim, denetlenen kurum için çalışır ve raporlamalarını bu kurumun üst yönetimine yapar.[166] Ayrıca; İç Denetim Koordinasyon Kurulunun eşgüdümünde kurum üst yönetimine bağlı olarak çalışan ve kurum üst yönetimi tarafından onaylanan programa göre faaliyet gösteren iç denetim ile mali tablolar hakkında tarafsız görüş vermek üzere dış denetim yapan Sayıştay'ın amaçları birbirinden farklıdır.[167] İç denetimin amaçlarından yukarıda bahsedildi. Yazımızın ilerleyen bölümlerinde dış denetim ayrıntılı olarak yer verileceğinden iç ve dış denetim arasındaki fark kolaylıkla görülecektir.

2.3.5.4. Tahakkuk Esaslı Muhasebe

İyi bir muhasebe sisteminin devletin mali durumunu sağlıklı bir şekilde ortaya koyan, dönemler ve kurumlar itibarıyla uluslararası karşılaştırmaya elverişli bir mali raporlamayı da içinde barındırması gerekir. Böylece muhasebe sisteminin,

[165] R. Akyel, "Bağımsız Kamu Dış Denetimi (Yüksek Denetim) ile İç denetim Arasındaki Koordinasyon", **Bütçe Dünyası Dergisi**, Sayı 34, 2010 / 2,s.133
[166] R. Akyel, 2010, s.134
[167] T.C.SBDDR, **"Düzenlilik Denetim Rehberi"**, Haziran 2011, s.84

mali durum hakkında bilgi üreterek, karar almada önemli bir araç olması yanında, hem devletin kendisi ve hem de üçüncü kişilere, devlet faaliyetleri sonucu doğması muhtemel mali riskler hakkında da sağlıklı veriler sunabilmesi gerekir.[168]

Bu çerçevede, tahakkuk bazlı muhasebe sistemine geçiş, "uygulama sonuçlarının ölçülmesi" ile ilgili olarak ekonomik faaliyetlerin ifadelendirildiği muhasebe kayıt ve işlemlerinin hem özel sektör hem de kamu sektörü için aynı standartlarda oluşturulması gibi çok önemli bir dönüşümü de beraberinde getirmektedir. Bu muhasebe sisteminin uygulanması sonucunda, kamu bir mali yılda çıktılar için yapmış olduğu toplam harcamaları görebildiği gibi, sahip olduğu varlıkların değerlemesini de yapabilmektedir.[169]

Tahakkuk esaslı muhasebede işlemler ve olaylar, nakit işlemlerinin ne zaman yapıldığına bakılmaksızın, meydana geldiklerinde kaydedilirler. Giderlerle ilgili hesap, nakit olarak ödenip ödenmediklerine bakılmaksızın, mali yıl boyunca tahakkuk eden giderlerin toplamını gösterir. Aynı şekilde gelirlere ilişkin hesap, gelirin nakit olarak tahsil edilip edilmediklerine bakılmaksızın, mali yıl boyunca tahakkuk eden gelirin toplamını gösterir. Bu kayıt sisteminde tahakkuk eden gelir ve giderler doğdukları mali yılın hesaplarına ve raporlarına dâhil edilirler. Böyle bir yaklaşım, ekonomik olaylara ilişkin işlemleri ait oldukları mali yılda kaydeder ve raporlar.[170]

Tahakkuk esasına göre tutulan muhasebe sisteminden üretilen mali raporlar; stoklar ve akımlara ilişkin işlemlerin tamamını kapsar. Ayrıca stoklarda, akımlara

---

[168] Dokuzuncu K.P, Kamu Harcama ve Kontrol sistemlerinin iyileştirilmesi, Kamu İhaleleri, ÖİKR, Ankara, 2006, s.20

[169] **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Sekizinci 5 Yıllık Kalkınma Planı, Ankara 2000, DPT 2517 . ÖİK: 535, s.33

[170] K. Kartalcı, **"Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi"**, Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim dalı, İstanbul 2007, s.42

bağlı olarak ortaya çıkan, bütün değişimleri gösterir. Bu muhasebe sistemi, çıkarılan mali raporlar sonucu, nakit esasından farklı olarak, hükümet ve yöneticilerin hesap verme sorumluluklarının ortaya çıkarılması ve kamu alanında şeffaflığın sağlanmasına temel oluşturur.

Tahakkuk Esaslı Muhasebe sistemiyle tutulacak kamu hesapları, kamu idarelerinin gelir, gider ve varlıkları ile malî sonuç doğuran ve öz kaynağın artmasına veya azalmasına neden olan her türlü işlemlerle garantilerin ve yükümlülüklerin belirlenmiş bir düzen içinde hesaplara kaydedilerek, yönetim ve denetim yetkilileriyle kamuoyuna gerekli bilgilerin sağlanması amacıyla kapsamlı bir veri kaynağı oluşturur.[171] ;

Bu muhasebe yönteminde, bir ekonomik değer yaratıldığında, başka bir şekle dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirdiğinde veya yok olduğunda muhasebeleştirilir.[172;]

Ayrıca, kamu gelir ve giderleri tahakkuk ettirildikleri malî yılın hesaplarında gösterilirken bütçe gelirleri tahsil edildiği, bütçe giderleri ise ödendiği yılda muhasebeleştirilir.[173]

Bu ifadelerde özetle, gelir ve giderlere ilişkin her türlü işlemlerin tahakkuk ettikleri dönemde kayıt altına alınıp toplam bir veri olarak hesaplarda görüleceği vurgulanmaktadır.

Tahakkuk esaslı muhasebe sistemi ile getirilen yeniliklerin bazıları aşağıda yer almaktadır.[174]

---

[171] 5018 sayılı a.g.k. 49'uncu maddesi
[172] 5018 sayılı a.g.k. 50'nci maddesi
[173] 5018 sayılı a.g.k. 51'inci maddesi
[174] Karaaslan Erkan, "Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Kayıt Sistemi ile Nakit Esaslı Devlet MuhasebesiKayıtSistemiArasındakiFarklar",http://www.erkankaraarslan.org/bolum/makale/dosya/31.pdf, s.1-8

- Tahakkuk esasına dayalı muhasebe sistemi ile nakit esasına dayalı bütçe sisteminin uyumlaştırılması ve tahakkuk esasında muhasebe raporları ve nakit esasında bütçe raporları üretilebilmesi için "yansıtma tekniği" kullanılmıştır. Örneğin nakit esaslı muhasebe sisteminde bir araç alındığında, 50-Bütçe Giderleri Hesabı borç, 21-Ödenecek Çekler Hesabı alacak verirken; tahakkuk esaslı muhasebede, 254-Taşıtlar ve 830 Bütçe Giderleri Hesabı borç, 103 Verilen Çekler Ve Ödemeler Hesabı ve 835 Bütçe Giderleri Yansıtma Hesabı alacak çalışmaktadırlar.

- Hazine Malı Menkul Kıymetler ve Kişilere Ait Menkul Kıymetler Ayırımı Yapılmıştır.

- Alınan Çeklerin Kayıt Yönteminde Değişiklik Yapılmıştır. Nakit Esaslı Muhasebe Kayıt Sisteminde saymanlıklara intikal eden çekler, kasa hesabına kaydedilirken, Tahakkuk Esaslı Muhasebe Kayıt Sisteminde muhasebe birimlerine gelen çekler için "101- Alınan Çekler Hesabı" adı altında ayrı bir hesap düzenlenerek, muhasebe birimlerine gelen çeklerin bu hesapta açıkça görülmesi sağlanmıştır

- Hesaplar vade yapılarına göre izlenmeye başlanmıştır. Örneğin; kısa vadeli alacaklar için "122- Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesabı" ve uzun vadeli alacaklar için "222- Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesabı" kullanılmaya başlanmıştır.

- Avans hesabında değişiklik yapılmıştır. Bütün avanslar 160-İş ve avans ve kredileri hesabı altında izlenmeye başlanılmıştır.

- Dönem ayırıcı hesaplar ihdas edilmiştir. 280- Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı" ile "180-Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı" ile uzun ve kısa vadeler ayrılmıştır.

- Sayım Noksanları ve fazlaları Kayıt Yönteminde Değişiklikler Yapılmıştır. Örneğin; Sayım sonunda noksan çıkan tutarlar; eskiden, kasa noksanlığında kasa hesabına, diğer noksanlıklarda ilgili hesaba alacak; kişi borçları hesabına borç kaydedilmekteydi Tahakkuk esaslı muhasebe ile ise, söz konusu noksanlıklar, "197- Sayım Noksanları Hesabı"na borç, kasa veya noksan çıkan değerlere ait hesaplara alacak kaydedilmektedir.
- Maddi Duran Varlıklar hiç kaydedilmiyorken kaydedilmeye başlanmıştır.
- Amortismanlar kaydedilmeye başlanmıştır.
- Ödenek yokluğu nedeniyle ödenemeyen borçlar izlenmeye başlanacaktır. Bunun için, 322- bütçeleştirilecek borçlar hesabı ihdas edilmiştir.
- Bütçe ve faaliyet hesapları birlikte izlenmeye başlanılmıştır. Nakit girişi olduğunda, hem 800- Bütçe Giderleri hesabı hem de 600- Gelirler hesabı alacak çalışmaya başlanılmıştır.
- İlgili yıl veya sonraki yıllara ilişkin girişilen taahhütler 920-Gider taahhütleri hesabında izlenmeye başlanmıştır.
- Bankalara verilen ödeme talimatları kaydedilmeye başlanmıştır. (Döviz göndermeler, "106- Döviz Gönderme Emirleri Hesabı'nda", YTL gönderme talimatları ise, "103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı'nda")
- Yılsonu kapatma kayıtları yapılarak faaliyet sonuçları çıkarılmaya başlanılmıştır.

Yukarıdaki örneklerde de görüleceği üzere; tahakkuk esaslı muhasebe ile ödenek ve nakit planlaması ile bütçenin hazırlanmasına destek sağlayacak bir bir borç ve taahhüt izleme taahhüt izleme sistemi kurulmuştur. İkinci olarak, tahakkuk

esaslı muhasebe verilerine dayanan, uygulama sonuçlarının raporlanması da olumlu bir fonksiyondur. Uygulama sonuçları ile harcama programları ve bütçe öngörüleri arasında ilişki kurulmaktadır. Böylece harcama programlarının ve bütçelerinin gerçekliği ve yeni harcama programlarının revize edilmesi mümkün olmaktadır. Tüm bunlar için sağlıklı işleyen ve yeterli argümana sahip bir muhasebe sisteminin kurulmuş olması ve buradan sağlıklı bir raporlama yapılıyor olması gereklidir.[175]

2.3.5.5. Faaliyetlerin Raporlanması

Faaliyet raporu kurumun mevcut ve potansiyel paydaşlarını ve mali tablo ilgililerini bilgilendirmek ve etkilemek için yıllık olarak hazırlanan bir dokümandır. Kapsadığı hesap dönemine ilişkin bilgileri, kurumun bir sonraki dönemdeki hedeflerini ve bu hedefleri nasıl yerine getireceğini anlatan faaliyet raporu, hem tasarım olarak kurum kültürüne uygun, hem de içerik olarak mevzuata uygun olarak hazırlanmalıdır.[176]

Faaliyet raporlarının hazırlanması hesap verilebilirliğin ve mali saydamlığını sağlanması için ön koşuldur. Hesap verme, yönetim olgusunun özünde vardır ve bu nedenle de kendilerine kamu kaynaklarını yönetme ve kullanma yetkisi ve görevi verilen kamu görevlileri ile örgütsel birimlerin en temel yükümlülüğüdür. Hesap verme yükümlülüğünün kamu yönetiminde oluşturduğu zincir, demokrasiler bakımından doğal ve son derece elzem bir ilişki olarak kabul edilmektedir. Zira halkın kendini yönetmesi için demokratik yolla seçtiği vekili durumundaki atanmış

[175] E. Karaaslan, "Kamu Mali Yönetimi ve Mali Raporlama", **Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme**, Editör: Can AKTAN, Seçkin Yayınları,Ankara, 2006, s.122

[176] "Faaliyet Raporu Hazırlama Rehberi", Deloitte, CEO / CFO Serisi - Ocak 2009, s.2

yöneticilerden, bilgi isteme ve hesap sorma hakkı demokratik rejimin özünde bulunan bir yetkidir.[177] Uygulamada hesap verme sorumluluk sistemi, en açık şekilde, raporlama olarak karşımıza çıkmaktadır. Belirli bir işe yönelik olarak hazırlanmış planlarla varılan sonuçlar, etkin ve düzenli bir raporlamayla karşılaştırılabilecek ve yerine getirilmeyen görevlerle ilgili herhangi bir sorumluluk ortaya çıktığı takdirde, mevzuatla tespit edilen yaptırımlar uygulanabilecektir.[178]

Mali Saydamlık ise, amaç ve hedeflere ulaşma yolunda alınan mesafeyi gösteren faaliyet raporlarının, kamuoyuyla paylaşılması şeklinde tezahür edecektir. Mali saydamlık, hükümetin yapısının ve fonksiyonlarının, mali politika planlarının, kamu sektörü hesaplarının ve mali hedeflerinin kamuoyuna açık olmasıdır. Saydamlık, devlet adına gerçekleştirilen bütün işlemlerin açıkça görülebilmesini ve anlaşılmasını gerektirir. Bir ülkede mali saydamlıktan söz edebilmek için, kamuoyuna tüm mali faaliyetlerin raporlanması, ayrıca mali bilgilerin yayınlanması konusunda açık bir taahhütte bulunulması gereklidir. Mali raporlama; zamanında, kapsamlı, güvenilir olmalı ve bütçeden sapmaları açıkça tanımlamalıdır. Ayrıca mali bilgiler kamuoyuna açık olmalıdır.[179]

Bu yönlerden, faaliyet raporlarının; mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğunu sağlayacak şekilde hazırlanması, içeriğinde yer alan bilgilerin doğru, güvenilir, tarafsız ve ön yargısız olması, açık, anlaşılır ve idare faaliyetlerinin tüm yönlerini esas alması, yıllar itibariyle karşılaştırmaya imkân vermesi ve yıllık olması etkili bir raporlama açısından önemlidir.[180]

---

[177] Erkan KARAARSLAN; **Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme**, Ed. Coşkun Can AKTAN, 1.baskı, Seçkin Yayınları, 2006, s.124.
[178] N., Polat, "Saydamlık, Hesap Verme Sorumluluğu ve Denetimin Etkinliği", **Sayıştay Dergisi**, Sayı:49, S.72
[179] KARAARSLAN, a.g.e., s.124
[180] Kamu İdarelerince Faaliyet Raporu Hazırlanmasına İlişkin Yönetmelik, M.4,5,6,7

Faaliyet raporlarının oluşturulmasına ilişkin temel düzenlemeler 5018 sayılı Kanunun 41 inci maddesinde yer almaktadır. Buna göre kamu idarelerinde harcama birimleri düzeyinde birim faaliyet raporu, kamu idaresi bazında ise idare faaliyet raporu düzenlenmesi gerekmektedir. Diğer taraftan İçişleri Bakanlığı, mahalli idarelerce hazırlanan idare faaliyet raporlarını esas alarak kendi değerlendirmelerini de içerecek şekilde mahalli idareler genel faaliyet raporunu hazırlamakta ve kamuoyuna açıklamaktadır. Merkezi yönetim kapsamındaki idareler ile sosyal güvenlik kurumlarının bir mali yıldaki faaliyet sonuçları ise Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan genel faaliyet raporunda açıklanmaktadır. Mahalli idareler genel faaliyet raporu ile Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan genel faaliyet raporunun birer örneği Sayıştaya gönderilmektedir. Sayıştay, mahalli idarelerin raporları hariç idare faaliyet raporlarını, mahalli idareler genel faaliyet raporunu ve genel faaliyet raporunu, dış denetim sonuçlarını dikkate alarak görüşlerini de belirtmek suretiyle Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar. Türkiye Büyük Millet Meclisi bu raporlar ve değerlendirmeler çerçevesinde kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasına ilişkin olarak kamu idarelerinin yönetim ve hesap verme sorumluluklarını görüşür.

2.3.6. Dış denetim

Son yıllarda kamu yönetimi alanında bir takım gelişmeler gözlemlenmiştir. Demokratik gelişmeyle paralellik gösteren bu yapı, kamusal sorumluluk anlayışının güçlendirilmesine dayanmaktadır. Demokratik gelişime bağlı olarak halkın kamu kaynakları kullanımına ilişkin ilgisinin artması karşısında kamu yönetiminde

sorumluluk anlayışının yerleşmesi, mali ve yönetsel faaliyetlerin yeni bir denetim anlayışı ile yeni bir denetim yaklaşımı ile incelenmesi gereğini ortaya çıkarmıştır.[181]

Kamu yönetimindeki yeni anlayışın kamu mali yönetimi alanındaki yansımalarından bir diğeri de dış denetim tanımında meydana gelen değişmedir. Dış denetim, kamu idareleri faaliyetlerinin, anayasal dayanağı olan ve bazı ülkelerde yargısal yetkilerle de donatılmış bağımsız ve özerk denetim kuruluşlarınca, parlamentolar adına denetlenmesi olarak tanımlanmaktadır.[182] Ülkemizde bu güne kadar dış denetim kurumları çeşitli iken 5018 sayılı Kanun ile mali alanda dış denetim yapan tek organ Sayıştay olmuştur.

Dış denetim kurumlarının yapılandırılmalarında AB ülkelerinde kuzey ve güney ülke uygulamaları olmak üzere genelde iki model ön plana çıkmaktadır. Güney model; mevzuata uygunluk denetiminin ve hesap yargılamasının yapıldığı bir denetim sistemidir. Kuzey model; kaynakların hedeflere uygun olarak kullanılıp kullanılmadığının parlamentolara periyodik olarak raporlandığı ve kurul esasına göre örgütlenen bir denetim sistemidir. Ülkemizde bu güne kadar hesap yargılamasının yapıldığı, güney modeli uygulanırken; bundan sonrasında, hesap yargılamasının yanında hedeflerin de değerlendirildiği, kuzey modeline doğru bir kayma yaşanmaktadır.

Dış denetim kurumları; İngiltere, Danimarka, İrlanda ve Finlandiya gibi ülkelerde olduğu gibi yargı yetkisi olmayan ofis tipi Sayıştaylar ile Fransa, İspanya, İtalya, Türkiye ve Portekiz gibi ülkelerde olduğu gibi yargı yetkisi de olan kurul tipi Sayıştaylar seklinde örgütlenmişlerdir.

[181] H.Ö., Köse, 2000, s.74
[182] B. Barun v.d., 2006, s.10

Sayıştay'ın yargılama yönüyle yapmış olduğu denetim, gelir, gider ve mal işlemlerini ve bu işlemlere ait sayman hesaplarını bütün kayıt ve belgeleriyle birlikte incelemek ve neticede bütün bu işlem ve hesapları yargılama yoluyla kesin hükme bağlamaktadır. Böylece, yürütmenin uygulamaların nihai olarak parasal işleme dönüştürüldüğü tahakkuk birimi ile saymanlıkların hatalı işlemlerinden doğan zararların sorumlularından tahsilini sağlar. Parlamento adına denetim yönüyle ise, genel ve katma bütçeli dairelerin gelir ve giderleriyle mallarını Meclis adına denetlemek ve denetim sonuçlarını Meclise sunmakla yükümlüdür.[183] Gerek yargılama yönüyle gerekse de raporlama yönüyle Sayıştay'ın yapmış olduğu denetimlerde bir takım zafiyetler olabilmektedir. Örneğin; 832 sayılı Sayıştay Kanununun 87 inci maddesinde Genel Ve Katma Bütçeli Dairelerin "mal hesaplarına" ilişkin olarak Sayıştay'ın Meclis'e her yıl rapor sunması öngörülmüşken, Bakanlıkların 1050 sayılı Kanun'a göre hazırlaması gereken Mal Kesin Hesaplarını hazırlamamasının ve Maliye Bakanlığı'nın da bu konuda herhangi bir çaba içerisinde olmamasının da etkisiyle bu gereği yerine getirememişlerdir. Ayrıca, yukarıda da ifade edildiği gibi Sayıştay Genel ve Katma Bütçeli Dairelerin gelir, gider ve mallarını ve bu işlemlere ait sayman hesaplarını bütün kayıt ve belgeleriyle birlikte incelemek ve neticede bütün bu işlem ve hesapları yargılama yoluyla kesin hükme bağlamakla görevli iken bütün kayıt ve belgelerin incelenmesi geleneksel yöntemlerle fiili olarak imkânsız bulunmaktadır.

[183] **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Sekizinci 5 Yıllık Kalkınma Planı, Ankara 2000, DPT 2517 . ÖİK: 535, s.95

2.3.6.1. Türk Denetim Sisteminde Reform Gereksinimi

Denetim sistemimiz mevcut gereksinimleri karşılamakta yapısal olarak bir takım olumsuzlukları içinde barındırdığı için reform çabalarına konu olmuştur. Denetim sistemimizin bu olumsuzluklarını şu şekilde ifade edebiliriz.[184]

1-Mali yönetim sistemimiz çağdaş kamu mali yönetiminin önemle üzerinde durduğu "mali şeffaflık", "kamusal hesap verme sorumluluğu" gibi temel ilke ve anlayışların uzağındaydı.

2-Denetim sistemimizin yakın zamanlara kadar en öncelikli sorununu, büyük ölçüde statik bir görünüme sahip olması, çağdaş gelişmelere ve yeniliklere yeterince açık olmaması oluşturmaktaydı. Çağdaş dünyada sürekli gelişme açısından en dinamik sektörler arasında yer alan denetim, ülkemizde bu ivmeyi yakalamaktan uzak kalmıştır.[185]

3-Denetimde bilişim teknolojilerinin sunduğu olanaklardan yeterince yararlanılamamıştır.

4-Ülkemizdeki denetim, şimdiye kadar, ağırlıklı olarak uygunluk denetimine odaklanmıştır. Türkiye'deki denetim birim, kurul ve organları bu geleneksel görevinin yanı sıra, mali tabloların doğruluğunun ve güvenilirliğinin denetimi, mali sistemlerin ve iç kontrol mekanizmalarının denetimi ve performans denetimi gibi çağdaş denetim uygulamaları konusunda yeterli ivmeyi kazanamamıştır.[186]

---

[184] **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Sekizinci 5 Yıllık Kalkınma Planı, Ankara 2000, DPT 2517 . ÖİK: 535, s.98

[185] H.Ö. Köse, **"Türkiye'de ve Dünyada Yüksek Denetim"**, T.C. SB145'inci yıl Yayınları, Mayıs 2007, s.217

[186] H.Ö. Köse, 2007, s.217

5-Denetimin planlanması ve yürütülmesinde stratejik yaklaşımların eksik kalmıştır. Ülkemizde genel olarak denetim, öncelikli ve riskli alanları dikkate alan stratejik planlara ve yıllık programlara dayalı olarak yürütülmemektedir. Çok önemli alan ya da konular denetim dışı kalabilirken, bazı alanlarda da tekrarlanan denetimler söz konusu olabilmektedir. Bu da sonuçta sınırlı kaynakların etkin kullanılamamasına ve denetimin etkin yürütülememesine yol açmaktadır.

6-Ülkemizde gerek yasal düzenlemelerle gerekse fiili uygulamalarla "Denetimden Kaçış" olarak nitelendirilebilecek denetimsiz alanlar yaratılmaya devam edilmektedir. Örneğin; 576 Sayılı KHK ile aslında Sayıştay denetimine tabi "Afetler Fonu"na aktarılan ve belli amaçlara tahsis edilen kaynaklar Sayıştay denetimi dışına çıkarılmaktadır.[187]

7-İç kontrol sistemi kurumlarımıza yeterince yerleştirilememiştir. Ülkemizde iç kontrol sisteminin tutarlı ilkeler bütünü olarak ele alınmadığı, buna karşılık bu sistemin öğelerinin mevzuatımıza serpiştirildiği görülmektedir.

8-Genel olarak ülkemizde denetim metotlarını ve tekniklerini çağdaş gelişmeler ışığında gösteren kapsamlı el kitaplarının ve rehberlerin yeterince yaygınlaşmadığı ve bu araçların sağladığı imkânlardan gereği gibi yararlanılmadığı gözlenmektedir.

9-Ülkemizde denetim alanındaki araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin ne akademik çevrelerce, ne de meslek kuruluşlarınca yeterince önemsenmemesi de, denetim sisteminin güçlendirilmesinde temel bir unsurun eksik kalmasına yol

[187] **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Sekizinci 5 Yıllık Kalkınma Planı, Ankara 2000, DPT 2517 . ÖİK: 535, s.100-101

açmaktadır. Bu tür faaliyetler bilinçli ve sistematik bir çerçeveden yoksun bulunmakta ve bireysel çabalardan öteye geçememektedir.[188]

10-Denetim faaliyetlerinin şeffaf ve denetime açık olmaması, Ülkemizdeki denetim birim ve kurumlarının genel yıllık faaliyetlerinin ayrıntılı bir dökümü ve denetimde yıllık hedeflerine ne ölçüde ulaştıkları yıllık faaliyet raporlarına konu olsa da bu raporlar genellikle, bürokratik işleyiş içinde kalmakta ve kamuoyunun bilgisine ve değerlendirmesine sunulmamaktadır.

Kuşkusuz daha başka nedenleri de bulunan, Türk Kamu Mali denetimdeki aksaklıkları özetlemeye çalıştık. Ülkemizde bu aksaklıklar gidermeye yönelik bir takım reform çabaları bulunmaktadır. Bu çabaların bir kısmı 5018 sayılı Kanun'da yer bulurken büyük çoğunluğu 6085 sayılı Sayıştay Kanun'da ifadesini bulmuştur.

2.3.6.2. Dış Denetim Tanımındaki Değişim

Kamu mali yönetimi ve denetimi alanında dünyada yaşanan değişim süreci, Türk kamu mali yönetim ve kontrol sistemlerini modern kamu mali yönetim kavramları ve Avrupa Birliği uygulamaları ile uyumlu hale getiren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile yasal çerçevesine kavuşmuş bulunmaktadır. [189]

Yasal çerçevesi çizilen, yeni kamu mali yönetim anlayışı; tahakkuk esaslı muhasebe, performans esaslı bütçeleme, iç kontrol mekanizmaları, yönetim bilgi sistemi uygulamalarının yanı sıra hesap verme sorumluluğu, mali saydamlık ve kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanılması yükümlülüklerini de beraberinde

[188] H.Ö. Köse, 2007, s.218
[189] F.B. Ceylan, "Mali Denetim", **Dış Denetim Dergisi**, Yıl:2010, Sayı:1, s.112

getirmiştir. Bu kavramlara işlerlik kazandırmak ve Türk Kamu Mali Yönetim alanına yerleşmesini sağlamak üzere asıl görev ise, dış denetime düşmektedir. Bu bağlamda, Sayıştay'ı tek dış denetim organı olarak tanımlayan ve denetim alanını, görev ve yetkilerini genişleten 5018 sayılı Kanun, Sayıştay'ın denetim işlevini saymanlık hesabının denetimi olmaktan çıkarıp kamu idarelerinin faaliyet, işlem, karar ve kaynaklarının denetimine dönüştürmüştür.

5018 sayılı Kanun'da Sayıştay tarafından yapılacak dış denetim; genel kabul görmüş uluslar arası denetim standartlarına göre, kamu idarelerinin hesapları ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak, mali tabloların doğruluğu ve güvenilirliğine ilişkin mali denetim ile kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin mali işlemlerin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti, diğer taraftan kamu kaynaklarının etkili ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlenmesi ve denetim sonuçlarının TBMM ne raporlaması suretiyle gerçekleştirilecektir.[190]

6085 sayılı Kanun'da da Sayıştay'ın denetim işlevine ilişkin benzer bir düzenleme görülmektedir. Sayıştay'ın denetimi başlıklı 36. Maddede Sayıştay denetiminin düzenlilik ve performans denetiminden oluştuğu belirtilmiştir. İkinci fıkrada ifade edilen, düzenlilik denetimi(Mali denetim) üç yönlü olup, bunlardan birincisi; kamu idarelerinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti, ikincisi; kamu idarelerinin mali rapor ve tablolarının, bunlara dayanak oluşturan ve ihtiyaç duyulan her türlü belgelerin değerlendirilerek, bunların

[190] 5018 s.K.'un 68'inci maddesi

güvenilirliği ve doğruluğu hakkında görüş bildirilmesi, üçüncüsü ise; mali yönetim ve iç kontrol sisteminin değerlendirilmesidir. Performans denetimi ise üçüncü fıkrada ifade edilmiş olup, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergelerle ilgili olarak "faaliyet sonuçlarının ölçülmesi" suretiyle gerçekleştirilir. Sayıştay, bu denetim faaliyetleri sürecinde, 6085 sayılı Kanun'da belirtildiği üzere, uluslararası denetim standartlarına uygun, bağımsız ve tarafsız olarak, kalite güvencesini sağlamak üzere denetimin stratejik planlara, denetim programlarına mesleki etik kurallarına uygunluğu açısından sürekli gözden geçirileceği hususlarını ilke olarak benimsemiştir.[191] Bu ilkelere değinmekte fayda bulunmaktadır.

2.3.6.3. Gelişmeler Işığında Sayıştay Denetiminin Özellikleri

6085 sayılı Kanun'a göre Sayıştay'ın yapacağı denetimin ve dolayısıyla mali denetimin, yukarıda ifade edildiği üzere, bir takım özellikleri bulunmaktadır. Bu özellikler mezkur kanunun 35. Maddesinde ifade edilmiş olup aşağıda kısaca açıklanacaktır; [192]

2.3.6.3.1. Denetim Genel Kabul Görmüş Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülür

Sayıştay denetiminin genel esaslarından ilki olan ve uygulanma mükellefiyeti doğuran, denetim standartları, denetimin başlangıcından bitimine kadar

[191] 6085 s.K.' un 35'inci maddesinin b ve ilerleyen bentleri
[192] A. Altıntaş, "6085 sayılı Sayıştay Kanunu Bağlamında Düzenlilik Denetimi", **Dış Denetim Dergisi**, Yıl:1, Sayı:3, s.11-12

izlenecek yol ve usulleri tarif eden kurallardır. Uluslararası kabul görmüş denetim standartları ise ulusal meslek odaları, denetim kurumları ya da bağımsız denetçilerin üye oldukları uluslararası kuruluşlarca oluşturulan ve güncellenen standartlardır. Sayıştaylar açısından referans olarak kabul edilen uluslararası denetim standartları Uluslararası Sayıştaylar Birliği (INTOSAI) ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından oluşturulan standartlardır. Ayrıca bazı ülkelerde Uluslararası Denetim Standartları (UDS) ve kendi iç mevzuatları esas alınarak ulusal denetim standartları oluşturulmaktadır. Ülkemizde, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun ve 6085 sayılı kanunun yürürlüğe girmesi ile, dış denetimin (Sayıştay Denetimi), genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak yürütülmesi esası benimsenmiştir. Ancak, gerek 5018 sayılı Kanun'da gerek se 6085 sayılı Kanun'da uluslararası genel kabul görmüş denetim standartlarının neler olduğuna dair açık bir hüküm bulunmamaktadır.

2.3.6.3.2. Denetim Faaliyeti Bağımsız Ve Tarafsız Yürütülür Ve Denetim Görevi İle İlgili Talimat Verilemez

Bağımsız dış denetime olan güveni arttırabilmek için bağımsız dış denetimin hem standartlara uygun olarak yapılması hem de bunun kamuoyuna gösterilmesi gerekir. Denetçinin doğruluk, mesleki dürüstlük ve açık sözlülük içinde, bağımsızlığını azaltacak herhangi bir çıkar çatışmasına girmeksizin faaliyet göstermesi gerekir. Denetçinin bağımsızlığına ilişkin iki hususa işaret edilmektedir. Bunlar; zihinde (düşüncede) bağımsızlık yani, mevcut işin önemini göz önünde

tutması; diğeri görünüşte bağımsızlık yani, denetçinin objektif olarak faaliyet gösterdiğine dair, makul ve bilgili üçüncü kişilerin şüphe duymamasıdır.

Sayıştay, denetim görevini ifa ederken bağımsız hareket etmek durumundadır. Denetleyeceği kurumları, konuları ve sektörleri seçme özgürlüğüne sahiptir. Ancak, istisnai bir durum olarak, meclisten gelen bazı talepler doğrultusunda, talep edilen konuyla sınırlı olmak üzere, denetim ve araştırma yapma vazifesini de görmektedir. Buna mukabil, denetime ilişkin, gerek Sayıştay'ın kendisinin seçmiş olduğu gerekse meclis tarafından talep edilen alanlarda, denetimin yönetimi sürecindeki denetim planı, denetim programının hazırlanmasında ve uygulanmasında bağımsız hareket etme ve talimat almama hakkını muhafaza etmektedir.

2.3.6.3.3. Denetimler, Güncel Denetim Metodolojilerinin Uygulanmasında Gerekli Özen Gösterilerek Gerçekleştirilir

Denetçiler, yolsuzluk, usulsüz veya kanunsuz harcama, yetkisiz işlem, israf, verimsizlik ve dürüstlük dışı davranış göstergesi olabilecek kontrol zayıflıkları, kayıt tutma yetersizlikleri, maddi hatalar ve olağandışı işlemler konusunda müteyakkız olmalıdırlar. Ancak amaçları, bu tür durumların ortaya çıkarılmasından çok, bunları üreten sistemlerin iyileştirilmesi için çaba harcamak olmalıdır. Bu amaçla, denetlenmesine karar verilen işlem ve faaliyetlerin de daha hızlı, ekonomik ve amaca uygun bir şekilde incelenebilmesi için değişik yöntem ve tekniklerden yararlanılması, çağdaş bir zorunluluktur.

Özellikle, bilişim teknolojisindeki hızlı gelişmeler, denetim alanında yeni olanaklar sunmaktadır. Denetlenen kurumlardaki hızlı bilgisayarlaşma eğilimi dünyanın her yerinde önemli bir olgu niteliğindedir. Bu eğilimin doğal bir sonucu olarak, bilişim yönetimi ve teknolojisine kamu fonlarından ayrılan paylar da giderek büyümekte, kamusal işlerin yürütülmesi giderek artan ölçüde bilişim teknolojisine dayandırılmaktadır. Gerek ayrılan fonların doğru bir şekilde harcandığından, gerekse kurumlarca geliştirilen sistemler içinde, amaca uygun ve yeterli bilgiyi doğru, zamanlı ve ekonomik maliyetle üretilebilecek etkili ve uygun kontrollerin kurulduğundan emin olma gereği, bilişim yönetimi ve teknolojisi alanının denetlemesini zorunlu kılmaktadır.

Bilişim sistemlerinin denetlenmesi yanında, Bilgisayar Destekli Denetim Tekniklerinin de kullanılması, denetimde başta zaman olmak üzere çeşitli alanlarda sağlanacak tasarrufun yanı sıra, manuel olarak gerçekleştirilmesi çok zor olan alanlarda denetim olanağı sağlaması ve rutin denetim faaliyetlerinde de güven ve kaliteyi artırması açısından büyük önem taşır.

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

Denetim gerekli teknik eğitim ve yeteneğe sahip kişi veya kişilerce yapılmalıdır. Denetçiler tarafından düzenlenen denetim raporlarının kullanıcıları, denetim görüşünü bildiren denetçiyi veya denetçileri tanımaz. Kullanıcılar için önemli olan güvenilir nitelikte bir denetim görüşünün bildirilmiş olmasıdır. Güvenilir ve kaliteli bir denetim görüşüne ulaşmak için bu işlevi yürüten denetçinin belirli bir

mesleki eğitime, deneyime ve yeteneğe sahip olması ve denetim faaliyetini tam bir bağımsızlık ile yürütmesi zorunludur.

Sayıştay denetiminde kalite güvencesinin sağlanması için, denetimin her aşaması denetim standartlarına, stratejik planlara, denetim programlarına ve mesleki etik kurallarına uygunluğu açısından sürekli gözden geçirilir:

2.3.6.3.5. Denetimde Kalite Ve Etkinliği Sağlamak Açısından Denetim Çalışmasının Bütün Aşamalarının Gözden Geçirilmesi Gereklidir

Gözden geçirmenin temel amacı, mali tablolarla ilgili olarak verilen denetim görüşünün doğruluğundan, denetim görüşünü destekleyen yeterli ve uygun denetim kanıtı toplandığından ve gerçekleştirilen denetimin mevzuata uluslararası denetim standartlarına ve Sayıştay uygulamalarına uygun olduğundan emin olmaktır.

Esasen Sayıştaylar, yönetimin hesap verme sorumluluğunun güçlendirilmesinde ve bu sorumluluğun gereklerinin ne ölçüde yerine getirildiğinin değerlendirilmesinde kilit rol oynayan kurumlardır. Ancak aynı zamanda kendi faaliyetlerinden dolayı da hesap verme sorumluluğunun gereklerini yerine getirmekle yükümlü kurumlardır. Hatta demokratik ve hesap verebilir bir yönetimin tesisinde sahip oldukları kilit rol nedeniyle, Sayıştayların hesap verme sorumluluğuna sahip olmaları daha da büyük önem taşımakta; faaliyetlerini daha etkin bir şekilde yürütmesi ve daha kaliteli çıktılar üretmesi için gerekli gözetim mekanizmalarının tesis edilmiş olması gerekmektedir.

Ayrıca, Uluslararası denetim standartlarının gereği olarak, düzenlilik denetiminin planlama, uygulama ve raporlama aşamalarında gerçekleştirilen bütün

faaliyetler, elde edilen bilgi, belge ve kanıtlar ve bunlara ilişkin değerlendirme sonuçları denetim süresince belgelendirilecektir. Uygun şekilde yapılacak belgeleme, denetimin kalitesini arttıracağı gibi, denetim bilgisinin paylaşılmasına imkan verecek ve denetimin yasal düzenlemeler ve uluslar arası denetim standartlarına uygun olarak gerçekleştirildiğinin de ispatı olacaktır.

5018 sayılı Kanun ve 6085 sayılı Kanun bağlamında Sayıştay'ın denetim işlevini ve özelliklerini bu şekilde tanımladıktan sonra, çalışmamızın bundan sonraki bölümünde muhasebe denetimi, hukuka uygunluk denetimi ve mali yönetim ve iç kontrol sistemi denetimini kapsayan ve Sayıştay'ın Dış Denetim faaliyetlerinden birisi olan düzenlilik denetimi(mali denetime) yer verilecektir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MALİ DENETİM

Sayıştayca yapılacak mali denetim (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.

Düzenlilik denetimi ve mali denetimi terimleri sık sık birbirinin yerine kullanılmaktadır. Uluslar arası terminolojide genellikle mali denetim üst başlık olarak kabul edilirken düzenlilik denetimi ve uygunluk denetimi düzenlilik denetiminin alt unsurları olarak kabul edilmektedir. Ülkemizde ise yasal düzenlemelerde düzenlilik denetimi üst başlık olarak benimsenmiş olup mali denetim, uygunluk denetimi ve mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi düzenlilik denetiminin alt unsurları olarak belirlenmiştir.

Sayıştayca yapılacak mali denetimin üç unsuru bulunmaktadır;

Bunlardan birincisi “mali rapor ve tablolar hakkında görüş bildirilmesi” dir. Bunun bir diğer adı, özel sektörce uygulanan, muhasebe denetimi ya da mali tabloların denetimidir. Bu denetim; “bir ekonomik birim veya döneme ait bilgilerin önceden belirlenmiş ölçülere olan uygunluk derecesini araştırmak ve bu konuda bir rapor düzenlemek amacıyla bağımsız bir uzman tarafından kanıt toplama ve

değerlendirme sürecidir.[193]Mali tablo denetimi ise, ekonomik birimin mali tablolarının ve faaliyet sonuçlarının doğru ve dürüst, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve yasal düzenlemelere uygun olarak yansıtıp yansıtmadığı konusunda bir görüş oluşturulmaya çalışılmasıdır.[194] Mali tablo denetimi neticesinde oluşturulacak olan görüş "makul güvence" sağlayan bir görüştür. Makul güvence, denetçinin, bir bütün olarak mali rapor ve tablolar ile bunların dayanağı olan işlemlerin "önemli" hata içermediği sonucuna ulaşması için gerekli denetim kanıtı elde etmesi ile ilgili bir kavramdır. Denetimde denetçinin bütün hataları ortaya çıkarmasını etkileyebilecek (denetimin teste dayalı olması, iç kontrolün yapısal sınırlılıkları, denetim kanıtlarının yoruma açık olması vb.) sınırlılıklar mevcut olduğu için denetçi mutlak güvence elde edemez ve bu yüzden mali denetim mali rapor ve tablolar ile bunların dayanağını teşkil eden işlemlerin yüzde yüz hata içermediğine ilişkin güvence veremez.

Mali denetimin ikinci unsuru; "hukuka uygunluğun değerlendirilmesi" dir. Uygunluğun değerlendirilmesi için bir takım kriterler söz konusudur. Denetim önceden belirlenmiş olan bu kriterlere göre gerçekleştirilir. Kriterler; Yasa, Tüzük ve Yönetmelikler, Bakanlık Tebliğleri yada Sözleşme yada Anlaşma Hükümleri gibi biçimsel olabilir. Kriterler ayrıca, mesleki ahlak kuralları-davranış kuralları, görgü kuralları yada davranışlara ilişkin beklentiler gibi daha az biçimsel (formal) olabilir. örneğin, eğer herhangi bir yerde kayıt altına alınmamışsa, kamu harcamalarında sözgelimi seyahatin hangi sınıf olacağı, temsil-ağırlamanın derecesinin ne olacağı hakkında kabul edilebilir ölçütlerin neler olabileceği gibi. Yasa ve düzenlemelere

[193] N. Bozkurt, "Muhasebe Denetimi", Alfa Yayınları, 5'inci, Baskı,Mart 2010, s.23
[194] N. Bozkurt, 2010, s.27

uygunlukta idari rehberler kriter olarak kullanılabilir. Denetim kriterleri için esas alınan kaynakların kendileri de uygunluk denetiminin parçası olabilir.[195]

Mali denetimin üçüncü unsuru ise, "mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi" dir. Mali yönetim ve iç kontrolün anlaşılması normalde kurumun ve ilgili denetim konusunun anlaşılmasının ayrılmaz bir parçasıdır. Temel Denetim Prensiplerine göre; bir denetimi yürütürken kamu sektörü denetçisi mali yönetimin uygunluğunu ve iç kontrolün güvenilebilirliğini anlar ve değerlendirir. Düzenlilik denetiminde iç kontrolün anlaşılması ise, yönetime yasa ve yönetmelikleri uygulamasında yardımcı olan kontrollerin anlaşılması ve değerlendirilmesidir.[196]

Düzenlilik denetimin unsurlarından ikisi olan, mali denetim ile hukuka uygunluk denetimi arasında sıkı bir ilişki vardır. Mali denetim hukuka uygunluk denetiminden ayrı olarak düşünülememekte olup, mali tablolarda yer alan bilgilerin doğru olması yanında hukuka uygun olması veya hukuka uygun olmakla birlikte bir idari işlemin mali tablolara da doğru bir şekilde yansıması gerekir. Bu açıdan, mali denetim hem hukuka uygunluğu hem de mali tabloların doğruluğunu öngörmektedir. Mali denetimin hedefleri Uluslararası Denetim Standartlarının bir gereği olup "uygunluk" denetim hedefini de içermektedir. Zira, TBMM'ye sunulacak Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporuna esas olacak Düzenlilik Denetim Raporları kamu kurumlarının mali tablolarına ilişkin olarak kurumlar itibariyle denetim görüşü vermek (makul güvence) şeklinde olacaktır. Ayrıca düzenlilik denetimi esnasında tespit edilen kamu zararlarına ilişkin olarak da yargı raporu düzenlenecektir. Buna göre; bir kamu idaresinin mali tablolarının doğruluğuna ve güvenilirliğine ilişkin

[195] The İnternational Satndarts of Supreme Audit İnstitutions, ISSAI 4200, **"Compliance Audit Guidlines:Compliance Audit Related To The Audit Of Finacial Statements**", http://www.issai.org/media(798,1033)/ISSAI_4200_E_Endorsement_version_June.pdf, Erişim Tarihi: 12.04.2011, Article-50

[196] ISSAI 4200 , Article-72

yürütülecek mali denetim, mali tabloları oluşturan işlemlerin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunu da içermek zorundadır. Bu bağlamda 6085 sayılı Kanun'un mali tablo denetimi ile hukuka uygunluk denetimini aynı çatı altında birleştirdiği ve düzenlilik denetiminin iki unsuru olarak ele aldığı görülmektedir. [197]

Unsurları yukarıda ortaya konulmuş olan mali denetim, bir takım hedeflere gerçekleştirmek amacıyla gerçekleştirilir. Tamlık, doğruluk, gerçekleşme, uygunluk, sınıflandırma, mevcudiyet, aidiyet ve değerleme şeklinde sayılabilecek bu hedeflere yönelik olarak yürütülecek denetim prosedürleri ile gerek mali rapor ve tablolarda ve gerekse bunların dayanağını oluşturan işlemlerde açık ya da zımnen ifade edilen beyanlar test edilerek bunların doğruluğu, güvenilirliği ve uygunluğuna ilişkin denetim kanaati oluşturulması hedeflenir. Mali denetim bu üç gruptaki denetim hedeflerinin tümünün test edilmesini kapsamaktadır.[198]

3.1. MALİ DENETİMİN AŞAMALARI

Sayıştayca uygulanacak mali denetim bir takım aşamalardan oluşmaktadır. Bu aşamalar 6085 sayılı Kanun'da ifadesini bulmuştur. Buna göre Sayıştay'ın yapacağı Mali Denetim;

- Denetimin Planlanması,
- Denetim Programının Hazırlanması Ve Uygulanması,
- Sonuçların Ve Tavsiyelerin Raporlanması,
- Raporların, Türkiye Büyük Millet Meclisine Sunulması Ve İlgili Kamu İdaresine Gönderilmesi,

[197] A. Altıntaş, 2010, s.13
[198] T.C. SBDDR., 2010, s.7

- Raporların İzlenmesi,

aşamalarından oluşmaktadır.[199]

6085 sayılı Kanun bağlamında hazırlanan taslak düzenlilik denetim rehberinde ise mali denetimin dört unsurdan oluştuğu ve bu unsurların planlama, uygulama, raporlama ve izleme olduğu ifade edilmiştir.

3.1.1. Mali Denetimin Planlanması

Denetim sürecinin ilk ve en önemli aşaması denetimin planlanması aşamasıdır. Bir denetimin başarıyla sonuçlanması için, denetim alanlarının sağlıklı ve objektif kriterler çerçevesinde belirlenmesi, denetlenecek alanın kapsamının sınırlarının ve denetimde kullanılacak yöntemlerin ortaya konması, kısaca denetimin iyi bir şekilde planlanması gerekir.[200]

Temel denetim prensiplerinde denetçinin, yüksek kalite düzeyinde bir denetim yürütülmesinin güvencesini sağlamak üzere, denetimi ekonomik, etkili ve verimli bir şekilde ve doğru zamanlama ile planlaması gerektiği ifade edilmektedir. Ayrıca, denetimin planlanması denetlenen kuruma uygulanacak uygunluk gerekliliklerine ilişkin bilgili olmayı da gerektirir.[201]

Planlama; düzenlilik denetiminin etkin, verimli, ekonomik ve zamanlı olarak yürütülmesini sağlamak amacıyla yapılır. Denetimin sayılan bu kriterlere uygun olarak yürütülmesi ise ancak denetimde sistem tabanlı ve risk odaklı yaklaşımın uygulanmasıyla mümkündür. Sistem tabanlı ve risk odaklı yaklaşım; denetlenen kurumda, mali işlem, olay ve faaliyetlerin içinde oluştuğu ortamı ve

[199] 6085 s.K'un 37'nci madde
[200] A. Altıntaş, 2011, s.14
[201] ISSAI 4200 , Article-38

sistemi kavramak ve mali tabloların ve mali işlemlerin doğruluğunun ve güvenilirliğinin önemli ölçüde zedelenmesine neden olacak riskleri belirleyerek denetimi bu riskli alanlara yoğunlaştırma yaklaşımıdır. Bu açıdan planlama, kurumun tanınması aşamasından başlayarak, kurumun maruz kaldığı yapısal risklerin ve kontrol ortamı değerlendirme aşamasında kontrol zafiyetleri olan hesap alanlarının tespit edilmesi suretiyle hangi hesap alanında ne gibi bir risk düzeyinin olduğunu ortaya koyar ve hangi işlem ve belgelerin inceleneceğine ilişkin alt bilgi oluşturur.[202]

Planlama faaliyetleri aşağıdaki sürece uygun şekilde yürütülür.

3.1.1.1. Kurum Tanıma Çalışmaları

Kurum faaliyetlerini etkileyen faktörler, kurumun mali yapısı, muhasebe ve bilişim sistemleri incelenerek kurum ve kurumun faaliyet gösterdiği ortamı hakkında güçlü bir kavrayışa sahip olunur. Bu, denetçi için, denetimin planlanmasında, mali tabloların doğruluğuna ilişkin profesyonel yargılara ulaşmakta temel bir referans çerçevesi sağlar.[203] Kurumun tanınması; kuruma ilişkin faaliyetlerin ve ilgili program alanlarının anlaşılması, kurum iç kontrollerine ilişkin risklerinin tanımlanması, özellikle önemliliğin belirlenmesi ve risk değerlendirmesi ve son olarak denetim şeklini, zamanlamasını ve denetim sırasında uygulayacağı denetim prosedürlerinin kapsamını belirleme imkânı sağlar.[204]

[202] A. Altıntaş, 2011, s.14-15
[203] R. Hayes Et al, **"Principles of Audit: An İntroduction to İnternal Standarts On Auditing"**, Second Edition, Pearson Education Limited, UK, 2005,s.197
[204] T.C.SBDDR, 2011, s.59

Aşağıda kurumun tanınmasında kullanılabilecek kaynaklara ilişkin bazı örnekler verilmiştir.[205]

- Kurumu ilgilendiren yasalar ve diğer düzenlemeler,
- Bütçe mevzuatı, ödenek durumu ve kurum muhasebe kod sistemi,
- İdarece ortaya konulmuş kurallar, organizasyon yapısı,
- Yasa koyucu, kamu hesapları komisyonu yada benzer komisyonlar yada diğer kamu kuruluşları ile yapılan toplantı tutanakları,
- Davranış kuralları yada uygulama kuralları,
- Hukuki ihtilaflar,
- Diğer kurum ve kuruluşlarla ilişkiler,
- İç politika tanımları, stratejik plan ile eylemsel plan ve prosedürler,
- Sözleşme vb. resmi anlaşmalar,
- Sektör standartları,
- Kurumun yıllık faaliyet raporu,
- Kurumun web sitesi,
- Önceki denetimlerden elde edilen bilgiler ve iç denetim raporları vs. kaynaklardan yararlanır.

Denetimin kurum tanıma faaliyetleri esnasında kullanılan kaynaklardan bilgi edinmek için görüşme yapma, analitik inceleme yapma gibi bir takım yöntemler kullanılır. Bunlara aşağıda kısaca yer verilmiştir.[206]

1-Kurum ve yönetimi ve çalışanları ile görüşme yapma: Kurum yönetimi ve çalışanlarla yapılacak görüşmeler, kurumun amaçları ve beklentileri ile bu

[205] ISSAI 4200, Article.18
[206] R. Hayes Et al, 2005, s.197-198

amaçlara ulaşmak için kurumun planının ne olduğu konusunda bilgilenmek açısından önemlidir.

2-Analitik prosedürler: Bu prosedürler denetçiye olağan olmayan işlemleri tespit açısından yardımcı olacaktır. Bu daha çok kurum verileri ile sektör verilerinin karılaştırılması, önceki yıl verileri ile ilgili yıl verilerinin karşılaştırılması şeklinde gerçekleşir.

3-Gözlem ve teftiş: Bu prosedür geniş bir alanı kapsamakta olup, temel olarak, kurumun temel faaliyetleri gözlemleme, yönetimin yıllık raporunu ve iç kontrole ilişkin raporunu okuyarak teftiş etme şeklinde olacaktır.

4-Dışardan temin edilecek diğer kaynak ve raporları okuma: endüstri raporları, hükümet raporları vb..

Bu aşamada yürütülen kurum tanıma çalışmaları, kurumla ilgili asgari düzeyde yapılan çalışmalar olup elde edilen bilgiler kurumda detay çalışmalar yapıldıkça zenginleşecektir.

3.1.1.1.1. Kurumun Faaliyet Ortamının Tanınması

Bu aşamada denetçi kurumun içinde faaliyet gösterdiği ortamın ana öğelerini belirlemektedir. Kurumun faaliyet ortamını tanımak yapılacak mali denetimin sağlam temellere oturtulması açısından çok önemlidir. Çünkü kurumun içinde faaliyet gösterdiği sektör, muhasebe yönetimleri ve yasal düzenlemeler kendine has belirli bir takım riskleri ihtiva eder. Kurumun faaliyet gösterdiği

sektördeki yapısal riskleri anlamak, denetçiye, kurumun karşı karşıya olduğu yapısal riskler hakkında bilgi verir.[207]

3.1.1.1.2. Kurumun Mali Yapısının Ve Muhasebe Sisteminin Tanınması

Kurum tanıma çalışmaları kapsamında denetçi, kurumun tabi olduğu bütçe ve muhasebe sistemine ilişkin yürürlükteki yönetmelik, genelge, tebliğ ve standart gibi düzenlemeleri dikkate alarak kurumun mali yapısını ve muhasebe sistemini tanımak amacıyla aşağıdaki çalışmaları yapar.

Kurumun toplam varlıkları ile toplam yükümlülükleri kurumun mali yapısını oluşturur. Mali yapının tanınmasında kullanılan kaynaklardan en önemlisi kurumun muhasebe sistemidir. Denetçi kurumun uyguladığı muhasebe sistemini tanırken; öncelikle kurumun uygulaması gerekli muhasebe sistemini tespit eder. Bunu takiben, kurumun düzenlemesi gerekli mali tablolar, bütçe sistemi, muhasebe kayıtlarının oluşma süreci vs. tespit edilir.[208]

Denetçi mali yapıyı iyi anlamak için, kurumun muhasebe sistemi yanında; kurumun gelir tanımları, yatırımları, araştırma ve geliştirme faaliyetleri, önemli harcama kategorileri, muhasebe değerleme faaliyetleri, finansal verilerin sunumuna ilişkin politikaları ve olağan olmayan istisnai işlemlere ilişkin muhasebe kayıt sistemini iyi gözlemlemelidir.[209]

Ülkemizde hesap planları benzerlik gösterse de uygulamada iki çeşit muhasebe sistemi mevcuttur:[210]

---

[207] R. Hayes Et al., 2005, s.199-200
[208] T.C. SBDDR, 2011, s.28
[209] R. Hayes Et al, a.g.e., s.202
[210] T.C. SBDDR, 2011, s.63

Bunlardan birisi; tek düzen muhasebe sistemidir. Tek düzen muhasebe sistemi; muhasebe uygulamalarında aynı hesap planının kullanılmasını, aynı muhasebe ilkelerinin benimsenmesini ve de aynı muhasebe kavramlarından yararlanılmasını ve muhasebe bilgilerinin aynı tip mali tablo ve raporlarda sunulmasını öngören bir sistemdir. Ülkemizde 01.01.1994 tarihinden itibaren zorunlu olarak uygulanmakta olup, bu amaçla, muhasebeye hâkim olan temel kavramlar, bilanço ve gelir tablolarının biçimi, tek düzen hesap planı oluşturulmuştur.

Bir diğer muhasebe sistemi de tahakkuk esaslı muhasebe sistemidir. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebe Sistemi: Kamu kaynaklı faaliyet gösteren, kamu kaynağını geliri olarak kaydeden, bu gelirden harcama yapan kurumların kullandığı muhasebe sistemidir. Tahakkuk esasında işlemler ve olaylar nakit akışlarının ne zaman olduğuna bakılmaksızın, ortaya çıktıklarında kaydedilir.

3.1.1.1.3. Kurumun Bilişim Sisteminin Tanınması

Bilişim teknolojilerinin kamu kurumlarında birçok alanda kullanılmaya başlanmasıyla, bilginin bilişim sistemleri aracılığıyla işlenip saklanması büyük avantajlar sağlamakla birlikte, kurumları, tedbir alınmaması durumunda sistemlerinde zaafiyetlere yol açabilecek, yeni riskler ve tehditlerle karşı karşıya bırakmaktadır. Kullanılan bilişim sistemi, münferit hataların sistematik hatalara dönüşmesi, hataların birbirini beslemesi, verilerin doğru girilmemesi, yetkili kullanıcılar tarafından sistemin yanlış kullanılması, sisteme yetkisiz erişimlerin

kontrol edilememesi, işlem yapan kişinin belirlenememesi gibi riskleri de beraberinde getirmektedir.[211]

Kurum bilişim sistemleri tanınması aşamasında; faaliyet sorumluluğu, bu faaliyetlerin kaydı ve bilgi teknolojileri görevleri birbirinden ayrı olarak irdelenmelidir. Bilgi sistemleri, kontrol sistemi için çok önemli olduğundan bu görevlerin programcısı, bilgisayar operatörü, bilgi stoklayıcı ve veri göstericisi açısından bölümlendirilmesi önerilir. Örneğin; Programcı yazılımı kon figüre eder. Programcıya yazılıma girilen verilere ulaşma imkânı sağlanırsa, bu durum ona uygunsuz faaliyetlerde bulunma imkânı sağlar. Aynı şekilde bilgisayar operatörü de bilgisayar programı üzerinde oynama yapamamalıdır.[212]

Denetçi kurumda bulunan bilgi sisteminin büyüklüğü ve karmaşıklığı ile önemli ölçüde ilgilenir. Çünkü bu ona iç kontrol ortamını tanıma prosedürlerini uygulamada büyük kolaylık sağlayacaktır. Yine de günümüzde, bilgisayar sistemi büyüklüğü ile karmaşıklığı arasında doğrudan bir bağlantı bulunmadığından eskiden büyük sistemler için sorulan bazı sorular modern küçük sistemler için geçerli olmayacaktır.[213]

Düzenlilik denetim kapsamında bilişim sistemleri tanınmasının amacı, denetlenen kurumun kullandığı bilişim sisteminin işlem ve uygulamalarının güvenlik ve güvenilirliğini sağlayan ve yukarıda ifade edilen iç kontrolleri incelemek ve değerlendirmek için veri oluşturmaktır. Bu çerçevede, denetçi;

- Mali rapor ve tablolar ile bunları destekleyen ve bilişim ortamında yürütülen işlemler arasındaki ilişki hakkında bilgi sahibi olmalı,

---

[211] Ö.R. Yıldız, "Bilişim Sistemleri Denetimi ve Sayıştay", **Sayıştay Dergisi**, Yıl:2007, sayı:65, s.173-175

[212] R. Hayes Et al, 2005, s.255

[213] R. R. Moeller, "**Brink's Modern İnternal Audit, A common body of knowledge"**, Seventh Edition, Wiley, New Jersey, 2009, s.394

- Denetimde bilişim sistemleri denetimi konusunda uzmanlaşmış denetçilerden yararlanılıp yararlanılmayacağına karar vermeli,
- Hem kurum düzeyindeki hem de her hesap alanına ilişkin risk değerlendirmesinde bilişim sisteminin etkisini göz önünde bulundurmalı,
- Sistem kontrollerini incelemeli ve inceleme sonucu elde ettiği iç kontrol sistemine ilişkin zayıflıkları önerileri ile birlikte raporlamalıdır.

Bilişim sistemlerinden kontrolleri iyice anlaşıldıktan sonra bunun muhasebe sistemi ile bağlantısının kurulması gerekmektedir. Örneğin; taşınır işlemlerinin kaydedilmesi işini destekleyen Taşınır Takip Sistemi Programı, taşınır mal hesapları ile ilgili olup, muhasebe kayıtları açısından; 150- ilk madde ve malzeme hesabı, 253- Tesis Makine ve Cihazlar hesabı ve 255- Demirbaşlar hesabı ile ilgilidir.

3.1.1.2. Hesap Alanlarının Belirlenmesi ve Önceliklendirilmesi

Denetime ilişkin prosedürleri dizayn ederken denetçi, mali tabloların tam ve doğruluğuna ilişkin riski iki türlü değerlendirmelidir. Bunlardan bir tanesi riskin mali tabloların tamamı üzerinde etkili olması, ikincisi ise, riskin işlem ve hesap sınıfları üzerinde etkili olmasıdır. Bunlardan birincisi olan mali tabloların tamamı üzeride etkili olan risk değerlendirmesi kurumun kontrol ortamıyla ilgili olup belki-de denetçiyi özellikle kurumda yolsuzluk olduğuna ilişkin düşünceye itebilir.[214]

[214] R. Hayes Et al, 2005, s.13

Riskin hesap sınıfları bazında etkili olması durumuna ilişkin olarak, mali tablolar, içerdiği bilgileri nasıl sunduğuna dayalı olarak hesap alanlarına ayrılır. Bu durumda mali tablolar, benzer temel özelliklere ve işlem akışlarına sahip borç, alacak ve varlık hesap alanları itibariyle analiz edilmelidir. Denetçi, her bir hesap alanı açısından uygun bir denetim yaklaşımı benimsemeyi amaçlar. Hesap alanları benzer kontrollere ya da risklere tabi işlem türlerinden oluşur. Denetçi hesap alanlarını belirlemek için mesleki birikiminden yararlanarak, gereğinden az ya da fazla hesap alanı belirlemeden kaçınmalıdır. Hesap alanları belirlenmesinde; önemli işlem türleri, muhasebe ve mali raporlama süresi, ; muhtelif işlem türlerindeki risk ve hataya olan doğal eğilim, idare tarafından uygulamaya konulan kontrol önlemleri göz önünde bulundurulur.[215]

Örneğin; Bir kuruma ait belli başlı, benzer alım ve kullanım sürecine tabi olan hesap alanları; gelirler, maaşlar, demirbaşlar, stoklar, satın almalar, yatırımlar, tedavi giderleri vb. olabilir.

3.1.1.3. Hesap Alanlarının Önemlilik Derecesine Göre Sınıflandırılması

Denetim çalışmalarında denetim riski hiçbir zaman sıfıra indirilememekte ve tüm hatalar ortaya çıkarılamamaktadır. Denetçilerin bunu başarmaları da beklenmemektedir. Dolayısıyla her denetim çalışmasında, taşınan bir risk ve bir kısım hata tutarının tolere edilebilmesi veya ortaya çıkartılamaması olasılığı bulunmaktadır. Denetim çalışmaları genel olarak mali tablolarda önemli yanlışlıkların bulunup bulunmadığını anlamaya yöneliktir. Dolayısıyla önemsiz

[215] Sakarya Üniversitesi, "İç Denetim Rehberi", s.23

kabul edilen yanlışlıklar denetçiyi ilgilendirmemektedir. Bu aşamada ortaya çıkan sorun neyin önemli neyin önemsiz olduğunun belirlenmesidir.[216] Bu açıdan, kurum faaliyetlerine yönelik parlamento, halk ve diğer ilgili tarafların ilgisi değerlendirilmek suretiyle mali rapor ve tablolarda oluşacak hangi hata ve yanlışlıkların önemli addedileceğini belirlemeye, başka bir deyişle hangi hata ve yanlışlıkların mali rapor ve tabloların doğruluğunu ve güvenilirliğini zedeleyeceğini ölçmeye yarayacak önemlilik seviyesi oranı belirlenir. Finansal tablolardaki yanlışlığın yanlış ve fakat kabul edilebilir olduğunu gösteren maksimum kabul edilebilir tutarın ne olduğuna denetçinin karar vermesi gerekir. Bu tutar da "önemlilik eşiği" olarak adlandırılabilir. Her halükârda, eşik ne kadar yüksek olursa, gerekli denetim testinin miktarı o kadar düşük olacaktır.[217]

Denetçiler başlangıç önemlilik tutarını belirleyebilmek için çeşitli kıstaslar kullanır. Genellikle izlenen yöntem, herhangi bir mali tablo unsurunun belli bir yüzdesinin önemlilik tutarı olarak kabul etmektir. Başlangıç aşamasında bütün hesap alanları için tek bir önemlilik seviyesi belirlenir. Çünkü herhangi bir mali tablo kalemindeki hata bilançoyu ve gelir tablosunu aynı anda etkileyebilmektedir. Örneğin ticari alacaklarda ortaya çıkan bir hata satışları da etkilemektedir. Belirlenen oranın uygulanacağı mali tablo unsurunun geniş etki alanı bulunmalıdır. Önemlilik düzeyi genellikle denetlenen yılın ortalarında belirlenmektedir. Bu nedenle önemlilik tutarının belirlenmesinde, baz teşkil edecek mali tablo unsurları işletmenin geçmiş yıl tablolarından elde edilmektedir.[218]

Önemlilik kararı sayısal bir karardır, ancak işlemin veya kalemin yapısıda dikkate alınmalıdır. Diğer bir ifadeyle önemlilik sayısal yaklaşımlar kullanılarak

[216] N. Bozkurt, 2010, s.97
[217] B. Özeren, 2006, s.19
[218] N. Bozkurt, 2010, s.100

belirlenebilirse de, bazı durumlarda küçük tutarlı yanlışlıklar nitelikleri nedeniyle kullanıcıların kararlarını önemli ölçüde etkileyebilir.[219] Örneğin kamu kaynağının suiistimali, zimmet vb. yolsuzluk unsuru içeren bulgular parasal değerine bakılmaksızın önemli sayılır.

Kurum tanıma çalışmalarından elde edilen bilgiler doğrultusunda, denetim ekibinin ortak kararı ile önemlilik seviyesi belirlenir. Önemlilik seviyesi, önemlilik tabanına önemlilik oranının uygulanması yolu ile hesaplanır.[220]

Türk Sayıştayınca önemlilik değerlendirmesi için kullanılabilecek önemlilik taban ve oranlarının seçimi için kullanılacak kriterler şu şekilde belirlenmiştir;

- Harcama ağırlıklı faaliyet gösteren kurumlar için önemlilik tabanı gider toplamı,
- Gelir toplayan kurumlar için ise gelir toplamı esas alınırken,
- Kar amaçlı çalışan kurumlar için önemlilik tabanı kar rakamıdır.
- Önemlilik tabanı olarak varlıklar ve öz sermaye de esas alınabilir.

Önemlilik oranı, belirlenen önemlilik tabanına uygulanacak olan yüzde miktarıdır.

Tablo 3.1. Önemlilik Tabanına Göre Uygulanacak Oranlar

Önemlilik Tabanı	Uygulanacak Oran
Brüt Gelirler/Giderler	% 0.5-2 arası
Kâr	% 5-10 arası
Varlıklar	% 5-10 arası
Öz Sermaye	% 5-10 arası

(Kaynak: INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri)

[219] F. Çömlekçi Et al., **"Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz",** Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, Ekim, 2010, s.38
[220] T.C. SBDDR, 2011, s.31

Denetçi önemlilik oranını, yukarıdaki oran aralıkları dahilinde, mali rapor ve tablo kullanıcılarının kararlarının mali rapor ve tablolardaki bilgilerden etkilenme derecesine göre belirler.

3.1.1.4. Hesap Alanları İle İlgili Ön Çalışmalar

Hesap alanlarını oluşturan işlemlerin detaylı incelenmesi denetimin uygulama aşamasında yapılacak olmakla birlikte, hesap alanlarına ilişkin riskleri belirlemek ve denetim yaklaşımını oluşturmaya yardımcı olmak üzere, planlama aşamasında (ön analitik incelemeler kapsamında) muhasebe kayıtları ve mali veriler üzerinden bir ön çalışma yapılması gerekmektedir.[221] Özel sektör denetçilerinin en sık kullandığı analitik inceleme prosedürü "işletme cari dönem verileri ile önceki dönemlere ait işletme verilerinin karşılaştırılması" prosedürüdür. Araştırmaya katılan denetçilerin prosedürlerin uygulanmasında en sık başvurduğu teknik, karşılaştırmalı tablolar analizi tekniğidir. Zaman serisi analizi, regresyon analizi, Benford Kanunu ve Yapay Sinir Ağları gibi istatistiksel ve bilgisayar temelli tekniklere ise denetçiler tarafından neredeyse başvurulmadığı görülmektedir.[222]

Sayıştayca yapılacak mali denetimde, denetçi tarafından asgari olarak;[223]

- Muhasebe bir önceki yıl kapanış kayıtları ile sonraki yıl açılış kayıtlarının karşılaştırılması,
- İlgili hesaptaki önceki yıllara göre ani artışların ve azalışların değerlendirilmesi,

[221] T.C. SBDDR,2011, s.65
[222] A. Dönmez Et al., **"Bağımsız Denetim Sürecinde Analitik İnceleme Prosedürleri: Türkiye'de A. Dönmez, A. Ersoy, "Bağımsız Denetim Sürecinde Analitik İnceleme Prosedürleri: Türkiye'de SPK'dan Yetki Almış Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma"**, Bilig, Kış/2011, Sayı:56, s.137
[223] T.C. SBDDR, a.g.r., s.65

- Hesapların doğru kodlara kaydedilip edilmediğinin araştırılması,
- Muhasebe bilişim sisteminden (Say2000i gibi.) Sayıştay'ca alınan veriler ile kurum verileri hesap ve yardımcı hesap kodları itibariyle karşılaştırılarak uyumsuzluklar sorgulanır.
- Hesabın kaydına yönelik özel bir düzenleme varsa bunun dikkate alınması,
- Ters kalan veren hesapların değerlendirilmesi,
- Tutulması gerekli defterlerin bulunup bulunmadığının araştırılması vs. hususları değerlendirilir.

3.1.1.5. Yapısal Risklerin Belirlenmesi

Kurum tanıma çalışmalarından hareketle kurum mali tablolarını ve mali işlemlerini önemli oranda etkileyebilecek yapısal riskler belirlenir.

Yapısal riskler; ayrı ayrı hesap alanlarının veya bu hesap alanların bileşiminden oluşan mali tablonun, denetlenen kurumun iç kontrol mekanizması dikkate alınmadan, önemli olabilecek mali tablo yanlışlıklarına hassasiyet dereceleri olarak tanımlanabilir.[224] Eğer denetçi tarafından, iç kontrollerin varlığını dikkate almadan herhangi bir nedenle yüksek oranda hata oluşma riski olduğu sonucuna ulaşılırsa yapısal riskin yüksek olduğu kanaatine varılır.[225]

Kuruma karşı karşıya kalabileceği yapısal riskler; kurumun satın alma mevzuatının olmaması, karmaşık yada yoruma açık mevzuat, kurumun yapısı, yönetimin dürüstlüğü, denetimin ilk olması, satın alma mevzuatı ve talimatlar

[224] R. Hayes Et al, 2005, s.209
[225] T.C. SBDDR, 2011, s.88

açısından uygunluk sapmalarına ilişkin önceki yıl denetim bulguları , Yönetim ya-da kilit personelin karıştığı daha önceki yolsuzluk şüphesi ya-da vakaları vs.. şeklinde örneklendirilebilir.[226]

Yapısal risk her bir hesap alanı için aynı kabul edilmemektedir. Yapısal riskler hesabın bütününü etkileyebileceği gibi bir ya da birden fazla hesap alanını da etkileyebilir. Tespit edilen her bir yapısal riskin etkilediği hesap alanı ya da hesap alanları belirlenerek hesap alanları itibariyle yapısal risk değerlendirmesine ulaşılır. Kurumun bazı iddialarında düşük olabilecek yapısal risk unsuru, diğerlerinde yüksek olabilmektedir. Örneğin; kasada var olduğu iddia edilen parayla ilgili doğal risk ile var olduğu iddia edilen bir binanın yapısal riski aynı değildir. Kasadaki paranın çalınma olasılığı daha yüksek olduğundan, yapısal riski de daha yüksek olur.[227]

Yapısal Risklerin belirlenmesinden sonra, denetimde ağırlık verilecek alanları tespit etmek amacıyla, belirlenen riskler, oluşma ihtimallerine ve oluştuğu takdirde mali tablolar üzerindeki oluşturacakları etkiye göre önceliklendirilir.

3.1.1.6. İç Kontrollerinin Anlaşılması Ve Değerlendirilmesi

Kurumun iç kontrolleri unsurları itibariyle ayrı ayrı incelenerek etkin bir yapıda kurulup kurulmadığı ve fiilen işleyip işlemediği yönünden değerlendirilir. Denetlenen kurumun faaliyet ortamının, muhasebe sisteminin ve bilişim sisteminin tanınması denetçiye denetimin başlangıcında, kuruma ait "yapısal riskleri tanıma" imkânı sağlamaktadır. Kurum tanıma çalışmalarının diğer bir unsuru olarak yürütülen "iç kontrolün tanınması" ise denetçiye iç kontrolden kaynaklanan riskleri

[226] ISSAI 4200 , Ek-4
[227] N. Bozkurt, 2010, s.108

tespit etme ve bu risklerin etkilediği hesap alanlarını ve denetim hedeflerini belirleme imkânı verecektir. İç kontrol sistemini tanımaya yönelik çalışma; iç kontrol sisteminin tasarımının ve işleyişinin kavranmasını kapsar. "İç kontrol sisteminin değerlendirilmesi" ise iç kontrolün önemli hataları önleme, tespit etme ve düzeltme kapasitesine sahip olup olmadığını belirlemeye yöneliktir.[228]

İç kontrolün anlaşılması normalde kurumun ve ilgili denetim konusunun anlaşılmasının ayrılmaz bir parçasıdır. Temel Denetim Prensiplerine göre; bir denetimi yürütürken kamu sektörü denetçisi iç kontrolün güvenilebilirliğini anlar ve değerlendirir.[229] İç kontrolün değerlendirilmesinde, kamu sektörü denetçileri kontrol süreçlerinin, uygunsuzlukları önleyemeyebileceği yada oluşmuşsa tespit edemeyebileceği riskini değerlendirirler. Bir kurumun iç kontrol sistemi ayrıca, belirlenen uygunsuzlukları düzeltici kontrolleri de içerebilir. Kamu sektörü denetçileri, iç kontrolü, denetimin amaçları açısından değerlendirirler ve kontrollere güvenip güvenemeyecekleri açısından test ederler. İç kontrollerin değerlendirilmesinden elde edilen güvence, denetçilerin genel güvence düzeyine karar vermelerine, dolayısıyla uygulanacak denetim prosedürlerinin kapsamının belirlenmesine yardımcı olur.[230]

Denetlenen kurumda farklı amaçlara hizmet eden birçok kontrol mekanizması bulunabilir. Denetçi, bu kontrollerden "mali faaliyet, karar ve işlemleri etkileyen" kontrollerle ilgilenir. Denetçi, iç kontrolleri anlayıp değerlendirirken iç kontrolün kuruluş ve işleyişine ilişkin yasal gereklilikleri dikkate alır.[231]

---

[228] T.C. SBDDR, 2011, s.72
[229] ISSAI 4200, Article-72
[230] ISSAI 4200, Article-73
[231] T.C.SBDDR DDR, 2011, s.72

3.1.1.6.1. İç Kontrolleri Tanıma Yöntemleri

Denetimin konusunu oluşturan mali tablolar, kurum yönetimince kurumda oluşturulan iç kontrol sisteminin bir çıktısı niteliğindedir. Kurumda güçlü bir iç kontrolün bulunması mali tablolara olan güveni artırır. Bu yüzden mali denetimde iç kontrolün tanınması olmazsa olmazlardandır.[232]İç kontrol sisteminin değerlendirilebilmesi için ilk olarak iç kontrol sisteminin tanınması gerekir. Bu aşamada denetçi sistem hakkında bilgi toplar ve bunları sistematik olarak çalışma kâğıtlarına kaydeder.

İç kontrol sistemini tanımada yararlanılan başlıca bilgi kaynakları şunlardır;

- Kurum kilit konumundaki personeliyle görüşmeler yaparak not alma
- Kurumun örgüt yapısı
- Kurum yönetiminin yayınladığı genelgeler
- İş tanımları
- Kurumun hesap planı ve muhasebe yönetmeliği
- İç denetçilerin raporları çalışma kâğıtları ve denetim programları
- Önceki yıllara ait denetim raporu çalışma kâğıtları ve iç kontrol raporları
- Muhasebe çalışanlarının gözlemlenmesi belge ve kayıtların incelenmesi
- Kurum tesislerinin gezilmesi

[232] F. Çömlekçi v.d., **"Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz",** Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, Ekim, 2010, s.8

Bunun yanında;[233]

- İç kontrol soru kâğıdı
- Akış şemaları düzenleme(kurum tarafından hazırlanmamışsa denetçinin kendisi akış şemalarını yapacaktır.)

vb.. kaynaklar iç kontrolü tanımada kullanılır.

Denetçi bu unsurlar üzerinden yapacağı çalışma sonucunda; iç kontrol sisteminin mevzuatta öngörüldüğü üzere kurulup kurulmadığı ve iç kontrollerin çalışıp çalışmadığı, iç kontrollerle ilgili kurumun yapması gereken işlemlerin gerçekleşip gerçekleşmediği ile ilgili bir değerlendirme yapacak ve kurumun hesap ve işlemlerine ilişkin değerleri içeren mali rapor ve tabloları üzerinde önemli bir hataya sebebiyet verecek olan kontrol eksikliklerini ve zayıflıklarını tespit edecektir.

Denetçi ayrıca her bir iç kontrol bileşenine ait yayınlanmış temel standartları ve standartlar için gerekli genel şartları dikkate alarak kurum tarafından hazırlanan iç kontrol standartları eylem planındaki faaliyetlerin neler olduğunu ve bu faaliyetlerin gerçekleşmelerini de sorgulamalıdır.[234]

3.1.1.6.2. Kurumun Risk Değerlendirme Sürecinin Değerlendirilmesi

Kurumsal risk değerlendirmesi, mevcut koşullarda meydana gelen değişiklikler dikkate alınarak gerçekleştirilen ve süreklilik arz eden bir faaliyettir. Risk profilinin seviyesinin ne olacağına karar verilebilmesi için öncelikle kurumun genel mevcut konumunu, hedeflerini ve bu hedeflerine nasıl ulaşacağını

[233] F. Çömlekçi Et al., 2010, s.67
[234] T.C. SBDDR, 2011, s.74

tanımlayan bir kurum stratejik planı ve performans politikası bulunmalıdır.[235] Kurumlar, bu stratejik planda ve performans programında belirlenen amaç ve hedeflerine ile mali tablo sunumu hedeflerine ulaşmak için iç ve dış nedenlerden kaynaklanan riskleri değerlendirir. Kurumsal risk değerlendirmesi için, öncelikle kurumsal hedeflerin tanımlanması, daha sonra bu hedeflere ulaşmak ve bu hedeflerdeki faaliyet sonuçlarının mali tablolara tam ve doğru yansımasını engelleyecek şekilde ortaya çıkacak risklerin etkin ve verimli bir şekilde tanımlanması, değerlendirilmesi, kabul edilebilir risk düzeyinin tespiti ve bu risklerin yönetilmesi gerekir.[236]

Kurumun yönetiminin risk değerlendirmesi sonucu kurum tarafından hazırlanacak çalışma raporu bazı unsurları içermelidir. Bu unsurlar;[237]

- Kurum finansal raporları üzerinde iç kontrolün kurulması ve işletilmesi açısından kurum yönetimin sorumluluğuna ilişkin açıklama,
- Kurum iç kontrol sisteminin değerlendirilmesine ilişkin yapılan çalışmalara ilişkin açıklama,
- Yönetimin, finansal tablolara etki eden ve iç kontrol sisteminin etkin olup olmadığına ilişkin kurum kontrol ortamına ilişkin önemli zayıflıkları ve hataları içeren, değerlendirmesi.
- Dış denetim kurumunca yapılan denetimlerde bulunan kontrol zafiyetlerine ilişkin kurumun tasdikini içeren açıklamalar.

---

[235] I. Arslan, **"Kurumsal Risk Yönetimi",** T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Mart 2008, s.52
[236] T.C. SBDDR, 2011, s.75
[237] R. Hayes Et al, 2005, s.140

Denetçi, kurumun risk değerlendirme sürecini incelerken, kurumun; mali rapor ve tablolara etki edebilecek riskleri nasıl tanımladığını, risklerin gerçekleşme olasılığını nasıl öngördüğünü, kurum için tolere edilebilir risk düzeyini nasıl belirlediğini ve riskleri yönetmek için nasıl kararlar aldığını değerlendirir. Kurumca tespit edilemeyen, ancak mali tablolara etki edebilecek riskleri yönetimin fark edememe nedenlerini araştırır ve risk değerlendirme sürecinin etkinliği hakkında fikir sahibi olur.[238]

3.1.1.6.3. Kontrol Faaliyetleri İle İlgili Değerlendirme

Denetçi, kontrol faaliyet ve süreçlerinin yeterliliğini, etkinliğini, geliştirme ihtiyacını ve denetim yaklaşımına etkisini değerlendirmelidir.

Kontrol prosedürleri (bazen kontrol faaliyetleri olarak da adlandırılır) mevzuatın ve yönetimin direktiflerinin uygulamaya konulmasına ilişkin güvence veren politika ve prosedürlerdir. Bu prosedürler iki elementi içerir: ne yapılması gerektiğini içeren politikalar ve bu politikaları etkileyen prosedürler. Örneğin bir politika, taşınırlar kayıt altına alınırken bunların doğru taşınır kodlarına kaydını sağlamaktır. Buna ilişkin prosedür ise günlük veya aylık periyodik hatalara ilişkin bilgisayar kayıtlarının kontrolünün yapılmasıdır.

Denetçiler iç kontrol faaliyetlerinin değerlendirilmesinde, kontrol prosedürlerinin; uygunsuzlukları önleyemeyebileceği, oluşmuşsa tespit edemeyebileceği veya olmadan önce düzeltemeyebileceği riskini değerlendirirler. Bunun yanında iç kontrolü, denetimin amaçları açısından değerlendirirler ve

[238] T.C.SBDDR, 2011, s.76

kontrollere güvenip güvenemeyecekleri açısından test ederler. İç kontrollerin değerlendirilmesinden elde edilen güvence, denetçilerin genel güvence düzeyine karar vermelerine, dolayısıyla uygulanacak denetim prosedürlerinin kapsamının belirlenmesine yardımcı olur.[239]

Denetçi, iç kontrolü değerlendirirken aşağıda ifade edilen süreci uygular;[240]

- Öncelikle, kurumun tabi olduğu mevzuat hükümlerinde belirlenenler ile ardından kurumun geliştirdiği kontrol faaliyetlerini dikkate alınır.
- Kurum mali hizmetler birimi tarafından yerine getirilen ön mali kontrolle ilgili kontrol faaliyetlerinin etkinliği de bu aşamada değerlendirilir.
- Denetçi hesap alanları ile ilgili harcama birimindeki görevliler ile harcama yetkilisi, ön mali kontrol birimi ve muhasebe birimi ile görüşmeler yaparak hesap alanlarına ilişkin süreci ve yapılan kontrolleri anlamaya çalışır.
- İç Kontrol Güvence Beyanı'nın düzenlendiği kurumlarda denetçi, kontrol faaliyetlerinin incelenmesi sırasında ilgili görevlilerin sunmuş oldukları bu beyanlarda yer alan hususları ve varsa yer verdikleri çekinceleri de dikkate alır.
- Ayrıca, iç denetim birimi tarafından iç kontrol faaliyet ve süreçlerinin yeterliliğini, etkinliğini ve geliştirme ihtiyacına ilişkin yapılan değerlendirmeler de denetçi tarafından göz önünde bulundurulur.

Bu süreçlerin yanında;[241]

- Dâhili doğrulama da denilen performansın gözlemlenmesi yapılır. Bütçe hareketleri ile gerçek performans karşılaştırılır. Örneğin; Prosedürlerin

[239] ISSAI 4200, Article-72
[240] T.C. SBDDR, 2011, s.78
[241] R. Hayes Et al, 2005, s.251-253

anlık olarak kontrolü, muhasebe kayıtlarının fiziki varlıklarla periyodik karşılaştırılması.

- Kurum varlıklarının fiziki olarak da tam ve doğru olduğuna ilişkin güvence sağlanır. Yeterince korunmayan varlıklar çalınma, zarar görme veya kaybolma tehlikesi ile karşı karşıyadır.

- Görevler ayrılığı ilkesine uyulup uyulmadığı kontrol edilir. Kurumdaki görevler, hata riskini azaltmak ve uygunsuz davranışları engellemek için bölümlendirilir. Örneğin; bir belgeyi oluşturma görevi o belgeyi onaylama görevinden ayrıştırılmıştır.

3.1.1.6.4. Bilişim Sistemleri Kontrolleri

Bilişim teknolojisi kontrolleri; kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, keza, izleme dâhil olmak üzere, bir kurumun iç kontrol sürecinin her bir unsuruyla bağlantılıdır. Ancak bunlar, Mali Denetim Rehberlerinin sunum amaçları bakımından"Kontrol Faaliyetleri" adı altında irdelenmektedir.[242]

Bilgi ve iletişim bütün iç kontrol hedeflerinin gerçekleştirilmesi bakımından yaşamsal önemi haizdir. Örneğin; iç kontrolün hedeflerinden biri kamusal hesap verme sorumluluğu ile ilgili zorunlulukların yerine getirilmesidir. Bu husus güvenilir ve uygun finansal ve finansal olmayan bilgilerin hazırlanması ve saklanması suretiyle ve bu bilgilerin vaktinde ve tarafsız açıklamalar içeren raporlar aracılığıyla duyurulması biçiminde gerçekleştirilebilir.[243]

[242] B. Özeren, 2006, s.4
[243] B. Özeren, a.g.e., s.32

Kurumun ihtiyaç duyacağı her türlü bilgi uygun bir şekilde kaydedilmeli, tasnif edilmeli, raporlanmalı ve ilgililerin iç kontrol ile diğer sorumluluklarını yerine getirebilecekleri bir şekilde ve sürede ilgili birimlere iletilmelidir. Bu konuda denetçi tarafından yapılacak değerlendirme ise, "bir bilişim sisteminin, kurum amaçlarına etkin bir şekilde ulaşılmasını, kaynakların verimli kullanılmasını, varlıkların korunmasını ve veri bütünlüğünün sürdürülmesini sağlayacak şekilde tasarlanıp tasarlanmadığını tespit etmeye yönelik kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir.[244]

Denetçi, bu süreçte kurumda bilginin üretildiği veya elde edildiği ve ilgililere doğru, zamanında ve uygun şekilde iletildiği ortamı değerlendirmenin yanında ayrıca denetçi kurumun bilgi sisteminin mali raporların doğruluğunu sağlamak üzere tüm işlemlerin kaydedilmesi, sınıflandırılması ve raporlanmasını kapsayıp kapsamadığını değerlendirmelidir.[245]

Bilişim sistemleri spesifik türden kontrol faaliyetlerini gerektirir. Bilişim teknolojisi kontrolleri genel kontroller ve uygulama kontrolleri olmak üzere iki ana gruptan oluşur.[246]

(1) Genel Kontroller

Genel kontroller bir kurumun bilişim sistemlerinin tümüne veya geniş bir kesimine uygulanan ve bu sistemlerin düzgün işletimini sağlamaya yardımcı olan yapılar, politikalar ve prosedürlerdir. Bunlar içinde uygulama sistemlerinin ve kontrollerin işlediği bir ortam yaratır.

---

[244] Ö. R. Yıldız, "5018 s.K. ve Bilişim Sistemleri Denetimi", **Dış Denetim Dergisi**, Yıl:2010, Sayı:1, s.117

[245] T.C. SBDDR, 2010, s.79

[246] B. Özeren, 2006, s.28

Genel kontrollerin başlıca kategorileri; kurum ölçeğinde güvenlik programı planlaması ve yönetimi erişim kontrolleri, uygulama yazılımının geliştirilmesi, sürdürülmesi ve değiştirilmesi üzerindeki kontroller, sistem yazılım kontrolleri, görevlerin birbirinden ayrılması hizmet sürekliliğidir.

(2) Uygulama Kontrolleri

Uygulama kontrolleri, genel olarak bilgisayar sisteminin kontrolünden çok, bilginin girişi, kaydedilmesi, işlenmesi, raporlanması işlemlerine ilişkin kontrollerdir. Uygulama kontrollerine örnek olarak, giriş yapılan verilerin incelenmesi, sıra-düzen kontrolleri, çıkmış raporların elle denetlenmesini, verebiliriz.[247]

Genel kontroller ve uygulama kontrolleri birbirleriyle bağlantılıdır; her ikisi de bilişim süreçlerinin eksiksiz ve doğru olmasını sağlamaya yardım etmelidir. Bilişim teknolojilerinin hızla değişmesi yüzünden, bağlantılı kontrollerin etkin kalabilmeleri bakımından sürekli olarak geliştirilmeleri gerekir.[248]

3.1.1.6.5. Üst Yönetimce Yapılacak İzlemenin Değerlendirilmesi

Denetim standartlarında da belirtildiği üzere denetimin yegâne görevi hata ve hilelerin bulunması veya önlenmesi değildir. Burada esas sorumluluk işletme yönetimine aittir. Bu nedenle, özellikle kurum yönetimleri olası hata ve hile fırsatlarını tespit edip, bu risk noktalarına karşı oluşturacağı kontrolleri ilgili

[247] R. Hayes Et al, 2005, s.252
[248] B. Özeren, 2006, s.28

işlem sürecinin içine yerleştirmesi ve bu kontrollerin uygulanmasını bir başka ifadeyle ilgili süreci takip etmesi gerekmektedir.[249]

Bu bağlamda ilgili sürecin ve süreç içerisinde oluşabilen ve hata veya hileye dönüşecek fırsatların iyi bilinmesine ihtiyaç vardır. Bu ise işlem süreçlerinin yakından izlenmesi ve bilinmesi ile mümkündür.

Üst yönetimce takınılan tavır yönetimin aldığı önlemlerin her cephesine yansır. Üst yönetim iç kontrolün önemli olduğuna inandığı takdirde, organizasyondakiler bunu sezer ve oluşturulan kontrollere uyma konusunda bilinçli davranırlar. Örneğin, iç kontrol sisteminin parçası olarak bir iç denetim birimi kurulması iç kontrolün önemi konusunda yönetim tarafından verilmiş güçlü bir sinyaldir.[250] İç kontrol bir yönetim fonksiyonu olup, iç kontrolün etkinliği yönetimin sorumluluğundadır. Bu nedenle iç kontrol yapısının düzenli bir biçimde izlenmesi ve gözden geçirilmesi gerekir. Söz konusu izleme ve gözden geçirme görevi ise iç denetçilerin raporları aracılığıyla yerine getirilmektedir.[251]

İç kontrolün denetçi raporlarıyla izlenmesinin amacı kontrollerin, arzu edildiği şekilde çalışıyor olmasını ve koşullardaki değişikliklere gerektiği biçimde uyum göstermesini sağlamaktır. Üst yönetimce yapılacak izleme fonksiyonunun amacı ise; kurumun misyonu doğrultusunda, iç kontrolün tanımında belirlenen genel hedeflerini gerçekleştirip gerçekleştirmediğini değerlendirmektir. İç kontrol sistemleri; dönem içindeki sistem performans kalitesini değerlendirmek amacıyla, izlenmelidir. İzleme fonksiyonu rutin izleme

[249] C. Elitaş, "Satın alma Sürecinde Bir Kontrol Testi ve Bir Nitelik Örneklemesi Uygulaması", **Mali Çözüm Dergisi**, Temmuz-Agustos 2010, s.45
[250] B. Özeren, 2006, s.32
[251] İ. Kalender, 2008, s.99

faaliyetleri, özel değerlendirmeler veya her ikisinin kombinasyonu aracılığıyla gerçekleştirilir.[252]

Sürekli İzleme

İç kontrolün sürekli izlenmesi kurumun normal, tekrarlanan çalışma faaliyetlerini kapsar. Bu tür izleme faaliyetleri arasında düzenli nitelikteki yönetim ve gözetim faaliyetleri ve personelin görevinin icrası sırasında aldığı diğer önlemler bulunur.[253]

Sürekli izleme bazı kaynaklardan beslenir. Bunlar, kontrol aktiviteleri hakkında istisnai raporlamalar, dış denetim biriminin raporları, çalışanları geri bildirimleri, vatandaş şikayetleri ve en önemlisi iç denetim raporlarıdır.[254]

Özel Değerlendirmeler

Özel değerlendirmelerin kapsamını ve sıklığını esasen, risk değerlendirmesi ve sürekli izleme prosedürlerinin etkinliği belirler. Spesifik tekil değerlendirmeler iç kontrol sistemin etkinliğinin değerlendirilmesini içerir ve önceden belirlenmiş metotlara ve prosedürlere dayalı olarak iç kontrolün arzu edilen sonuçları gerçekleştirmesini güvence altına alır. İç kontrol yetersizlikleri yönetimin uygun kademelerine rapor edilmelidir.[255]

İzleme fonksiyonu, denetim bulgularının ve tavsiyelerine dayanan bu raporlamanın sonuçlarının tatminkâr bir biçimde ve hemen yerine getirilmesini sağlamalıdır.

---

[252] B. Özeren, 2006, s.32
[253] B. Özeren, a.g.e., s.35
[254] R. Hayes Et al., 2005,s.256
[255] B. Özeren, a.g.e.,s.35

Üst yönetimce yapılacak izlemenin değerlendirilmesinde, denetçi, üst yönetimin kontrolleri izleme faaliyetini inceler ve değerlendirir. Ayrıca, kontrollerle ilgili izleme yapan ve değerlendiren bir birimin ya da komisyonun varlığını araştırarak, yıllık değerlendirme raporlarını temin eder ve yapılan önerilerin ve alınması gereken önlemlerin ne derece yerine getirildiğini araştırır.

3.1.1.6.6. İç Denetime İlişkin Değerlendirme

Yönetim, çoğunlukla, iç kontrol sisteminin ayrılmaz bir parçası olarak bir iç denetim birimi oluşturur ve ondan iç kontrol sisteminin etkinliğini izleyebilmek üzere yararlanır. İç denetçiler, iç kontrolün tasarımının ve işleyişinin değerlendirilmesinde dikkat çekici hususlara yoğunlaşarak iç kontrolün çalışması hakkında düzenli bilgi sağlarlar. İç kontrolün güçlü ve zayıf yanları hakkında bilgi sağlayıp geliştirilmesi için tavsiyelerde bulunurlar. Ancak iç denetim biriminin bağımsızlığının ve tarafsızlığının güvence altına alınması gerekir.[256]

Bir iç denetim çalışmasının değerlendirilmesi; çalışmanın kapsamının yeterliliğini, yürütülen denetim prosedürleri ve ulaşılan sonuçların uygunluğunun değerlendirmesini içerir. Bu değerlendirme aşağıdaki hususlar göz önünde bulundurularak yapılır.[257]

- İç denetimin yeterli eğitime ve yetkinliğe sahip kişilerce yürütülüp yürütülmediği ve denetimi gerçekleştiren denetim ekibi üyelerinin çalışmalarının

[256] B. Özeren, 2006, s.39
[257] T.C. SBDDR, 2011, s.87

kontrol edilmesi, gözden geçirilmesi ve belgelendirilmesinin uygun şekilde yapılıp yapılmadığı,

- Makul bir denetim sonucuna ulaşmak üzere yeterli denetim kanıtının elde edilip edilmediği,
- Ulaşılan sonuçların uygunluğu ve bu sonuçların raporlara dahil edilip edilmediği,
- İç denetim tarafından raporlanan düzensizlik ve aykırılıkların kurum yönetimi tarafından uygun şekilde çözümlenip çözümlenmediği,
- İç denetçilerin bağımsız olarak çalışıp çalışmadığı,[258]
- İç denetçilerin yeterli ve iyi eğitilmiş olup olmadığı.

İç denetim değerlendirilirken yürütülecek denetim prosedürleri, iç denetim tarafından incelenmiş işlemlerin tekrar incelenmesini, benzer diğer işlemlerin incelenmesini ve iç denetim prosedürlerinin gözlemlenmesini içerebilir.[259]

3.1.1.7. Kontrol Risklerinin Belirlenmesi

İç kontrole ilişkin bir fikir edindikten sonra denetçi, kontrol risk değerlendirmesine toplu bir bakış açısı kazanmak için öncelikle kontrol riski değerlendirmesi yapar. Bu değerlendirmede denetçi iç kontrolün önemli hataları engelleme konusunda yeterli olmasını bekler.[260]

Kontrol riski; mali tabloları etkileyebilecek önemli bir hatanın, kurumun iç kontrol sistemi tarafından zamanında "önlenememesi", "tespit edilememesi"

[258] R. J. Elder Et al, **"Auditing and Assurance Services",** Thirteen Edition, 2010, London, s.821
[259] T.C. SBDDR, 2011, s.87
[260] R. J. Elder Et al., 2010, s.307

veya "düzeltilememesi" olasılığıdır. Kontrol riski bir kurumun iç kontrol yapısı ile ilgilidir. Dolayısı ile kontrollerin uygun bir şekilde kurulmuş olduğu ve etkin bir şekilde çalıştığı durumlarda denetçi kontrollere güven duyabilecektir. Buna karşılık kontrollerin kurulmamış veya çok zayıf olduğu ya da etkin bir şekilde çalışmadığı durumlarda ise denetçi kontrollere güvenmeyecektir.[261]

Denetçi kontrol ortamı değerlendirme çalışmaları sonucunda, belirlediği risklerle ilgili olarak kontrollere güvenip güvenemeyeceğine ilişkin bir değerlendirme formu düzenler. Bu form, kurum içi kontrollere ilişkin bir takım kontrolleri içermekte olup, her bir kontrol sorusu ile ilgili denetçi tarafından belirlenen risk düzeyi, kontrol sorusunun karşısına yazılır. Kontrol sistemi tanıma çalışmalarında bulunan konulara ilişkin eğer, kontrol prosedürleri kurum amaç ve hedeflerini gerçekleştirmesine yönelik olarak etkili bir şekilde çalışmıyorsa veya bu konuda bir kanıt elde edilemiyorsa kontrol riski yüksek; kontrollerin var olduğu ve amaç ve hedeflere ulaşma gayesinde tam ve etkili bir şekilde çalıştığı düşünülüyorsa kontrol riski düşük belirlenir.[262]

3.1.1.8. Kontrol Risklerinin Etkilediği Hesap Alanlarının Belirlenmesi:

Tespit edilen kontrol risklerinin etkilediği hesap alanı/alanları belirlenerek hesap alanları itibariyle kontrol riski değerlendirmesine ulaşılır. Bir kontrol riski göstergesinin tüm hesap alanlarıyla ilişkilendirilmesi mümkün

[261] T.C. SBDDR, 2011, s.97
[262] R. Hayes Et al., 2005, s.290

olmakla birlikte, söz konusu kontrol riski göstergesi her hesap alanını aynı derecede etkilemeyebilir veya sadece bir hesap alanını etkiler.[263]

Zayıf kontrol ortamı nedeniyle ortaya çıkan riskler belirli hesap alanlarına indirgenemez. Örneğin, yöneticinin yetersizliği, kurum personelinin mali mevzuat konusunda yeterince eğitilmemiş olması gibi zayıflıklar mali rapor ve tablolar üzerinde daha geniş alanda etki yapabilir. Denetçi bu durumun tüm hesap alanlarına etkisini göz önüne almalıdır. Diğer taraftan, bazı kontrol faaliyetleri belirli hesap alanı/alanları içinde yer alan her bir denetim hedefi üzerinde etki oluşturabilir. Örneğin bir kurumun personelinin fiziki stokları doğru bir biçimde sayması ve kaydetmesi için oluşturduğu kontrol faaliyetleri direkt olarak stok hesap bakiyeleri için geçerli olan mevcut olma ve tam olma denetim hedefleri ile ilgili olur.

3.1.1.9. Risklerin Birlikte Değerlendirilmesi

Mali denetim yürütülürken, kamu sektörü denetçileri denetimin başından sonuna kadar gerektiğinde riskleri değerlendirir ve denetim prosedürlerine buna göre uygularlar. Bu, denetçinin ulaşacağı denetim sonucuna bağlı olarak makul güvence elde edebilmesi için, belirli koşullarda denetim riskini kabul edilebilir düşük düzeye indirmek için yapılmaktadır. Genelde kamu sektörü denetçileri, denetim riskinin üç unsurunu (seçilen denetim konusuna ve özel durumlara bağlı olarak yapısal risk, kontrol riski ve tespit riski) dikkate alırlar.[264]

[263]T.C. SBDDR, 2011, s.92
[264] ISSAI 4200, Article.87-88

Hesap alanlarına ilişkin yapısal risklerle kontrol riskleri arasındaki ilişkinin anlaşılması, etkin ve verimli bir denetim yaklaşımı geliştirmek açısından önemlidir. Bu yüzden, hesap alanları itibariyle belirlenen yapısal riskler ve kontrol riskleri birleştirilerek hesap alanları itibariyle birleştirilmiş risk seviyelerine ulaşılır. Denetçi, aşağıda örneği verildiği üzere, her bir hesap alanıyla ilgili yapısal ve kontrol risk düzeylerini ayrı ayrı ele alarak hesap alanı bazında tek bir risk seviyesi belirler.[265]

3.1.1.10. Kontrollerin Test Edilmesi

Bir Sistem Tabanlı Denetim yaklaşımı söz konusu olduğunda, iç kontrollerin derinliğine bir değerlendirmesinin yapılması yeterli değildir. Denetçi ayrıca, kontrollerin denetimin ilişkin olduğu dönem boyunca gerçekten etkili ve tutarlı bir şekilde işleyip işlemediğini belirlemek durumundadır: kontrol testlerinin uygulanması gereklidir. [266] Başka bir deyişle, belirlenen kontrollere güvenmeden önce, bu kontrollerin verimli bir şekilde kurgulanıp uygulandığının test edilmesi ve daha sonra kontrol hedeflerinin sağlandığına ilişkin makul bir güvence sağlaması gerekmektedir.

Denetçinin kontrollere güvenip güvenemeyeceğine ilişkin yapacağı kontrol testleri iki amaca yöneliktir. Bunlardan birincisi; kontrollerin tasarlanış etkinliğinin değerlendirilmesidir. Bu tür testler iç kontrol politika ve prosedürlerinin finansal tablolardaki maddi hataları bulmak veya önlemek için uygun olup olmadığını değerlendirmek için yapılır. Kontrol testlerinin ikinci

[265] T.C. SBDDR, 2011, s.31
[266] S. Yörüker, **"İntosai Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri"**, Çeviri, Kasım 2000, T.C. SBAraştırma İnceleme Dizisi, s.41

düzenleniş amacı; kontrol politika ve prosedürlerinin düzenleniş amacına uygun bir biçimde (kişi, yer ve zaman bakımından) yerine getirilip getirilmediğinin değerlendirilmesidir.[267]

Bu aşamada, önemli olarak belirlenmiş hesap alanlarından birleştirilmiş risk seviyesi yüksek olanlarda bu riskleri azaltıcı başka kontrol mekanizmalarının varlığı araştırılır ve hem bu ilave kontrollerin risklerin etkisini azaltıp azaltmadığını anlamak üzere ve hem de risk seviyesi orta ve düşük olarak tespit edilmiş hesap alanlarındaki kontrollerin etkin şekilde ve dönem boyunca çalışıp çalışmadığını anlamak üzere ilgili kontroller test edilir.[268]

Kontrol testleri, mali işlemlerin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti ile bu işlemlere dayanan mali tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin makul güvence elde etmek amacıyla iç kontrol değerlendirmesi sonucunda tespit edilen kontrol risk ve zafiyetlerinin hata üretip üretmediğine yönelik olarak yapılan incelemelerdir.

Kontrol testleri ile iç kontrol sistemindeki risk ve zafiyetlerden kaynaklanan hataların belirlenmesi ve iç kontrole ilişkin güvence düzeyinin tespiti yapılır. Kontrol testleri sonucunda ise, iç kontrolün yeterli bir düzeyde kurulup etkin bir şekilde çalışması, kurumda uygulanan iç kontrol sisteminden kaynaklanan zafiyetlere ilişkin bulgular ve bunların düzeltilmesine yönelik öneriler yoluyla risk ve zafiyetlerin ortadan kaldırılmasıyla sistemin hata üretmesinin engellenmesi, konusunda güvence elde edilmiş olacaktır.[269]

---

[267] F. Çömlekçi Et al., 2010, s.68-69
[268] T.C. SBDDR, 2011, s.33
[269] M. Bozkurt, "İyi Mali Yönetimin Gerçekleştirilmesinde İç Kontrol ve Denetimi", **Dış Denetim Dergisi**, Yıl:2010, Sayı:1, s.137

Kontrol testleri esas itibariyle denetimin planlanması aşamasında ve cari yıl denetimlerinde yürütülmektedir. Uygulama aşamasında denetçi, farklı zamanlarda işletilen farklı kontrollerin olması durumunda bunların etkinliğine ilişkin kontrol testleri veya planlama aşamasında elde ettiği iç kontrol güvencesinin dönem boyunca geçerliliğini doğrulamak üzere ilave kontrol testleri yürütebilir.[270]

Kontrol testleri önemli hesap alanlarında yürütülmelidir. Önemsiz hesap alanları için kontroller test edilmeden doğrudan minimum düzeyde maddi doğrulama testleri yapılır. Bunun için öncelikle, denetlenen kurumda önemli hesap alanlarına ilişkin kontroller belirlenmeli ve bu kontrollerin fiilen var olup olmadıkları test edilmelidir. Kontrol testleri için test edilecek her bir hesap alanı için denetim hedefleri düzeyinde "ana kontrol soruları" ve bunlara ilişkin kontrollerin ne olacağını gösteren Hesap Alanları İtibariyle Kontrol Testleri Formları hazırlanır.

Kontrollerin test edilmesinde aşağıdaki yöntemler uygulanabilir;

- Doküman, belge ve raporların incelenmesi. Bu materyaller, doğru ve tam olarak düzenlenip düzenlenmediği konusunda incelenir.[271] Kontrol testleri için incelenecek belge adedi denetçinin kanaatine bağlıdır. Denetçi kontrollerin çalışıp çalışmadığına ilişkin yeterli derecede kanıt toplayacak kadar belge incelemelidir.
- Yetkili ve görevli personelle görüşme yapılması. Örneğin, ilgili konuyla ilgili bilgisayar kaydı yapan personelle görüşme.
- İç kontrollerin denetçi tarafından yeniden uygulanması. Örneğin, banka teyit mektuplarıyla kurum muhasebe kayıtlarının karşılaştırılması.[272]
- Kontrolle ilgili faaliyetlerin gözlenmesi

[270] T.C. SBDDR, 2011, s.96
[271] **R. J. Elder Et al.**, 2010, s.313
[272] T.C. SBDDR, a.g.e., s.97

Denetçi iç kontrollerin çalıştığına dair denetim kanıtı toplanırken, kontrollerin nasıl uygulandığı, neye uygunluk gösterdiği ve kim tarafından uygulandığı da göz önünde bulundurulmalıdır. Kilit pozisyonlardaki değişiklikler, işlemlerin (ödeme, gelir vs) belirli dönemlere yığılmış olması, personel tarafından yapılan hatalar vb. kontrollerdeki sapmaların nedenleri araştırılmalıdır.[273] Eğer denetçi kontrollere ilişkin herhangi bir hata bulamamışsa kontrollerin iyi çalıştığı kanaatine varılabilir.[274]

3.1.1.11. Kontrol Testi Sonuçlarının Değerlendirilmesi

Kontrol testleri tamamlanınca denetçi, kontrol sisteminin güvenilirliği konusunda nihai bir karara varmalı ve istenen genel güvenilirlik seviyesinin elde edilmesi için gerekli maddi doğruluk test miktarını belirleyebilmelidir. Kontrol testlerinin sonuçlan denetçiye sistemin işleyişiyle ilgili olarak ek kanıt sağlar ve bu da kendisine başlangıçtaki kararını doğrulama ya da yeniden değerlendirme imkânını verir. [275] İç kontrol sistemi mevcutsa ve etkin bir biçimde çalışıyorsa dış denetçinin kurum hakkında hata ve hile beklentisi az olacaktır. Denetim kapsamı ve test miktarları sınırlı tutulacaktır. İç kontrol sistemi zayıf ya da yetersiz ise hata ve hile beklentisi artar ve denetçinin ek çalışmalar yapmasına yol açar.

[273] T.C. SBDDR, a.g.r., s.98
[274] R. J. Elder Et al., 2010, s.313
[275] S. Yörüker, 2000, s.41

3.1.1.12. Denetim Yaklaşımının Belirlenmesi ve Örnekleme

Yürütülen kontrol testlerinin sonucuna göre kontrollerin çalışıp çalışmadığı dikkate alınarak, hesap alanları itibariyle denetim güvence modeli (denetim karar ağacı) oluşturulur. Böylece her bir hesap alanı ile ilgili olarak yürütülecek maddi doğrulama testlerinin (analitik incelemeler ve belge ve işlem incelemesi) niteliği, kapsamı ve zamanlaması belirlenir.

Denetçi denetim planını yaparken, kontrol testlerinin ve maddi doğruluk testlerinin ne zaman yapılacağını, hangi denetim işlemlerinin seçileceğini ve bu testlerin büyüklüklerinin belirlemelidir. Başka bir ifade ile kanıtların hepsini toplamak yerine kaç tanesinin veya hangilerinin toplanacağına karar vererek denetim programını oluşturmalıdır.[276] Bu açıdan bakıldığında, denetimin genel amacının, denetlenen mali tabloların önemli hata içermedikleri konusunda "makul güvence elde etmek" olduğu sonucuna ulaşılır. Makul güvence ibaresi, mali tablo kullanıcılarını, denetçinin mali tabloların yüzde yüz doğru olarak sunulduğunu garanti etmediği konusunda bilgilendirmek için kullanılır. Bu ifade görüşün olumlu görüş olarak ifade edilmiş olması halinde dahi mali tabloların doğru ve güvenilir olmayabileceğine dair bazı riskler olduğunu belirtir.[277] Çünkü bütün belge işlemlerin yüzde yüz incelenmesi çoğu zaman imkân dâhilinde bulunmayabilir.

Bu nedenle sıfır risk mali tabloların önemli düzeyde hatalı beyan edilmediğine ilişkin tam bir kesinlik ve yüzde yüz risk de tam bir belirsizlik ifade

[276] S. Çil, "Denetimde Kanıt Seçmede Öenekleme ve Diğer Yöntemlerin Kullanılması", **Gazi Üniversitesi Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi**, Yıl:2003, Sayı:2, s.2
[277] T.C. SBDDR, 2011, s.98

eder. Kesinlik düzeyi ile denetim riskinin toplamı daima % 100 dür. Başka bir açıdan, denetim riski ve kesinlik düzeyi birbirleriyle ters orantılıdır denilebilir.[278]

İncelenecek İşlemlerin Belirlenmesi

Denetçi denetim kanıtı toplamada seçeceği yapılacak testlerin uygulanacağı kanıtı seçerken üç yöntem kullanır.[279]

- Tüm işlemlerin seçimi
- Özellikli kalemlerin seçimi
- İstatistikî örneklemeye gidilmesi.

3.1.1.12.1. Bütün Kalemlerin Seçimi

Ele alınan bir zaman kesiti içinde ilgili kayıt ve belgelerin tek tek gözden geçirilmesi şeklinde gerçekleştirilir. Sadece küçük denetim sahaları için ender kullanılan bir yöntemdir. %100 inceleme kontrol testlerinde uygun olmayıp, maddi doğrulama testlerinde daha uygundur.[280] Örneğin denetçi, özelliği nedeniyle yatırım harcamalarını, azlığı nedeniyle transfer harcamalarını %100 denetleyebilir. Ayrıca bir analitik inceleme ile herhangi bir hesap alanında işlemlerin doğruluğuna ilişkin yeterli kanıt elde edilebiliyorsa örnekleme yapılması gerekmeyecektir. Örneğin bir kurumda, her bir banka hareketini belge üzerinden incelemek ve bu inceleme sonuçlarını toplulaştırarak bir sonuca ulaşmak oldukça zaman ve emek harcamayı gerektiren bir süreçtir.[281]

---

[278] T.C. SBDDR, 2011, s.99
[279] S. Kılınç, **"Muhasebe Denetiminde İstatistiki Örnekleme Yöntemleri ve bir Uygulama Örneği"**, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2008, s.21
[280] S. Çil, 2003, s.4
[281] T.C. SBDDR, 2011, s.104

3.1.1.12.2. Özellikli Kalemlerin Seçimi

Denetçi Kamu idaresine ilişkin bilgi, yapısal ve kontrol riskinin ön değerlemesi ve test edilen yığının karakteristikleri gibi faktörlere bakarak yığından spesifik kalemlerin seçimine karar verebilir. Örneğin, denetçi yüksek değerli, anahtar işlemler, belli bir bedelin üzerindeki işlemleri seçebilir.[282]

Bir hesap alanında belirli işlemlerin seçilerek incelenmesi denetim kanıtını toplamanın etkili bir yolu olsa da, denetim örneklemesini oluşturmaz. Bu şekilde seçilen işlemlere uygulanan prosedürlerin sonuçları popülâsyonun tamamı ile ilişkilendirilmez. Popülasyonun kalanının önemli olduğu durumlarda ise denetçi, kalan popülasyon ile ilgili denetim kanıtı elde etmek üzere uygun olan örnekleme yöntemini kullanır.[283]

3.1.1.12.3. Örnekleme Yapılarak İncelenecek İşlemlerin Seçilmesi

Örnekleme yöntemi, genellikle, büyük bir popülâsyonun küçük bir parçası üzerinde inceleme yaparak popülâsyonun tamamı hakkında bilgi edinme yöntemi olarak kullanılır. Bu yüzden denetçi ana kütleyi temsil yeteneğine sahip örnek birimlerini seçmelidir. Temsili olma kavramı, seçilen örnek birimlerinin ana kütle ile aynı özellikleri göstermesidir[284]

Seçilen örneklerin temsili olmaması durumlarında örnekleme riski ortaya çıkabilecektir. Örneklem riski, denetçinin, örneklemi temel alan sonuçlarıyla, evrenin tamamına aynı yolla uyguladığı testlerden elde edeceği sonuçlar arasında fark olma

[282] S. Kılınç, 2008, s.21
[283] T.C. SBDDR, 2011, s.105
[284] S. Kılınç, a.g.e., s.18

olasılığıdır. Örneğin, denetçi, iç kontroller yeterince güvenilir olduğu halde güvenilir olmadığı sonucuna ulaşabilir(alfa riski); veya iç kontroller güvenilir olmadığı halde güvenilir olduğu sonucuna ulaşabilir.(beta riski)[285]

Denetçi, risk kavramına karşıt olarak, güvence düzeyi kavramını kullanabilir. Risk, güvence düzeyinin tamamlayıcısıdır. Örneğin denetçi, bir örnekleme uygulamasında örnekleme riskini %5 olarak belirlerse, güvence düzeyini %95 görüyor demektir.[286]

Denetimde örnekleme yapılmadan önce denetçi her bir hesap alanına ilişkin olarak yapmış olduğu yapısal ve kontrol risk değerlendirmeleri sonucu elde ettiği risk düzeyi ve kontrol testlerinin sonucuna göre güvence faktörü ile bu paralelde kullanacağı maddi doğrulama testlerinin düzeyini belirler. Buna göre, bir denetim işinde her hesap alanı için kesinlikle herhangi bir düzeyde maddi doğrulama prosedürü yapılması gerekir. Başka bir deyişle, denetim güvence modeline göre bir denetimde denetçi, yapısal ve kontrol risklerini düşük düzeyde değerlendirse, bir başka deyişle maksimum düzeyde kontrol güvencesi elde etse bile minimum düzeyde maddi doğrulama testleri gerçekleştirme durumundadır. [287]

Denetçi, örnekleme riskinin karşıtı olan denetim güvence modelini her bir hesap alanı düzeyinde uygular. Bu modelde, aşağıdaki güvence faktörü ve düzeyine ilişkin tabloda yer alan güvence düzeyleri için uygun güvence faktörleri seçilir. Güvence modelindeki bu faktörlerden; 0,7 minimum, 1,3 standart, 2 yoğun 3 ise maksimum düzeyde yapılacak maddi doğrulama testlerini ifade eder.[288]

[285] F. Çömlekci Et al, 2010, s.83
[286] F. Çömlekci Et al, a.g.e, s.83
[287] T.C. SBDDR, 2011, s.102
[288] T.C. SBDDR, 2011, s.100

Tablo 3.2. Denetim Güvence Modelinde Güvence Faktörü ve Düzeyi *

Güvence Faktörü	Güvence Düzeyi
0,7	50
1	63
1,3	74
2	86
2,3	90
3	95

***** Bu modeldeki güvence faktörleri (G Faktörü) ve güvence düzeyleri uluslararası denetim alanında genel kabul görmüş ve istatistiksel çalışmalarla elde edilmiş verilerdir.

Denetim güvence düzeyi yürütülecek maddi doğrulama testlerinin (analitik incelemeler ve belge ve işlem incelemesi) niteliği, kapsamı ve düzeyi açısından önemlidir. Şöyle ki;[289]

1-Hesap alanı parasal veya niteliksel açıdan önemli, birleştirilmiş risk(yapısal ve kontrol) seviyesi yüksek ve kontrol testi uygulaması sonucunda kontrollerin "çalışmadığı" kanaatine ulaşılmışsa, denetim güvencesi vermek için "maksimum" düzeyde maddi doğrulama testi yapılması gerekmektedir. (G Faktörü:3, G Düzeyi:95)

2- Hesap alanı parasal veya niteliksel açıdan önemli , birleştirilmiş risk seviyesi yüksek ve kontrol testi uygulaması sonucunda kontrollerin "çalıştığı" kanaatine ulaşılmışsa denetim güvencesi vermek için "yoğun" düzeyde maddi doğrulama testi gerekmektedir. (G Faktörü:2, G Düzeyi:86)

3- Hesap alanı parasal veya niteliksel açıdan önemli, birleştirilmiş risk seviyesi orta ve kontrol testi uygulaması sonucunda kontrollerin "çalışmadığı" kanaatine ulaşılmışsa denetim güvencesi vermek için "yoğun" düzeyde maddi doğrulama testi gerekmektedir. (G Faktörü:2, G Düzeyi:86)

[289] T.C. SBDDR, 2011, s.34

4- Hesap alanı parasal veya niteliksel açıdan önemli, birleştirilmiş risk seviyesi orta ve kontrol testi uygulaması sonucunda kontrollerin "çalıştığı" kanaatine ulaşılmışsa denetim güvencesi vermek için "standart" düzeyde maddi doğrulama testi gerekmektedir. (G Faktörü:1.3, G Düzeyi:74)

5- Hesap alanı parasal veya niteliksel açıdan önemli, birleştirilmiş risk seviyesi düşük ve kontrol testi uygulaması sonucunda kontrollerin "çalışmadığı" kanaatine ulaşılmışsa denetim güvencesi vermek için "standart" düzeyde maddi doğrulama testi gerekmektedir. (G Faktörü:1.3, G Düzeyi:74)

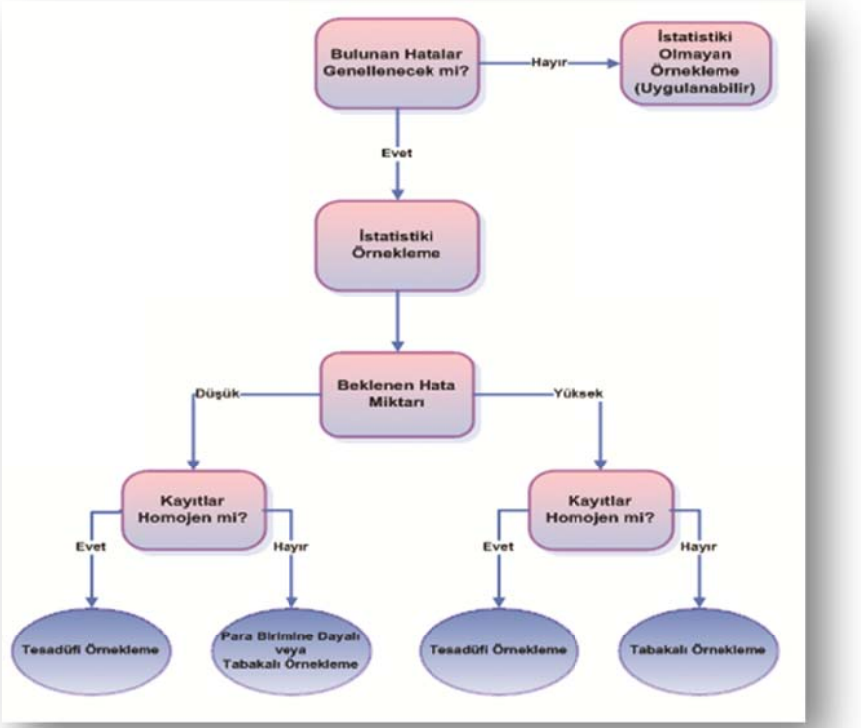
5- Hesap alanı parasal veya niteliksel açıdan önemli, birleştirilmiş risk seviyesi düşük ve kontrol testi uygulaması sonucunda kontrollerin "çalıştığı" kanaatine ulaşılmışsa denetim güvencesi vermek için "minimum" düzeyde maddi doğrulama testi gerekmektedir. (G Faktörü:0.7, G Düzeyi:50)

6- Hesap alanı parasal veya niteliksel açıdan önemsiz, denetim güvencesi vermek için "minimum" düzeyde maddi doğrulama testi gerekmektedir. (G Faktörü:0.7, G Düzeyi:50)

Güvence faktörleri ve düzeyleri tespit edildikten sonra, hesap alanları için incelenecek işlemlerin hacmi ve inceleme yöntemi belirlenir. Bu aşamada, denetçi örnekleme yapmayı tercih ederse örnekleme yapılacak alanlarda incelenecek örneklem büyüklüğü hesaplanır.[290] Denetçi örneklem almaya karar verirse duruma göre aşağıdaki şekilde gösterilen örneklem yöntemlerinden bir tanesini tercih eder.

[290]T.C. SBDDR, 2011, s.36

Tablo 3.3. Örneklem Yöntemleri Tablosu



İstatistikî Olmayan Örnekleme Yöntemi;

Riski ölçmeyen her hangi bir örnekleme prosedürüne istatistikî olmayan örnekleme denir. Denetçiler istatistikî olmayan örneklemeyi çoğunlukla herhangi bir eğitim gerektirmemesinden, örnek seçimi ve değerlendirme maliyetlerinin düşük olmasından dolayı tercih etmektedirler.[291]

Denetçi bulunan hataları genellemeyecekse istatistikî olmayan örnekleme yöntemi kullanır. Bu yöntem istatistikî ölçülerin yerine geçecek bir takım yargılarda bulunulmasını gerektirdiğinden belli ölçüde sübjektiflik taşır ve belli bir riski de içinde barındırır.

[291] Kılınç Sena, 2008, s.24

İstatistikî (Olasılıklı) Örnekleme Yöntemi;

İstatistikî örnekleme; olasılık kuramı yasalarına uygun olarak, bir evrenden seçilen az sayıdaki birimlerden oluşan bir örneklemin incelenerek, elde edilen sonuçların bu evren için genelleştirilmesidir.[292]

Yukarıdaki şekilde ifade edildiği gibi, eğer, denetçi tarafından bulunan hatalar, toplam hataya ulaşmada genellenecekse, objektif nitelik taşıyan istatistikî örnekleme yöntemi seçilir ve bu yöntem 2 tür örnekleme metodunu içinde barındırır. Bunlar;

(1) Para birimine dayalı örnekleme:

Bu yöntemde örnek seçiminde tutar olarak büyük miktarda olanlara yüksek seçilme şansı tanınmaktadır. 10.000 YTL'lik bir satış faturasının seçilme olasılığı 1000 YTL'lik bir faturaya göre 10 kat daha fazladır.[293]

(2) İşlem birimine dayalı örnekleme;

N birimlik bir ana kütleden n birimdeki örnek birimlerine eşit seçilme şansı veren tesadüfî bir yöntemdir.

İşlem birimine dayalı örneklemede güvence oluşturmak üzere her işlemin eşit şekilde seçilme şansı bulunmaktadır. Bunun yanında, işlem birimine dayalı örnekleme yönteminde;

- Hesap alanında bulunan işlemler homojenlik taşıyorsa, yani parasal değer olarak birbirine yakın özellikleri taşıyorsa "tesadüfî örnekleme" yoluna gidilir,
- Ana kütle yapılarının heterojen bir özellik göstermesi yani ana kütleyi oluşturan birimlerin benzer nitelikleri taşımamaları durumunda ve birim sayısının fazla olması durumunda artık basit tesadüfî örnekleme yöntemi kullanılamaz hale

[292] Kılınç Sena, 2008, s.29
[293] Kılınç, a.g.e, s.33

gelebilir. Böyle bir durumda maliyetten ve zamandan tasarruf sağlayabilmek için ana kütle benzer özellikleri taşıyan birimleri bir araya getirecek şekilde alt gruplara ayrılır. Bu alt gruplara da tabaka denir.[294] Benzer özellikleri bulunan katmanlar seçildikten sonra kalan işlemlere tesadüfî örnekleme yöntemi uygulanır. Örneğin; katmanlar içerisinde (homojenliği bozan) en yüksek bedelli işlemlerin bulunduğu katman seçilerek popülâsyonun geriye kalan işlemleri arasında eşit şartlarda tesadüfî örnekleme yöntemi uygulanır. Örneklemeye ilişkin yukarıda anlatılanlar aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.[295]

Örnekleme, genel olarak büyük veriler üzerinde çalışma yapmayı gerektirdiğinden, bilgisayar desteğinden yararlanılabilir.

3.1.1.12.4. Örneklem Büyüklüğünün Hesaplanması

a-Para birimine dayalı örneklemede örneklem büyüklüğünün hesaplanması

Para birimine göre örnekleme yöntemi kullanıldığında, örneklem büyüklüğü hesaplanırken aşağıdaki formül kullanılır;[296]

Örneklem Büyüklüğü = (Popülasyon x Güvence Faktörü)/ Kesinlik Düzeyi

Örneklem büyüklüğünün/örnek sayısının hesaplanması sırasında aşağıdaki verilerden yararlanılır:

Kesinlik Düzeyi: Kesinlik düzeyine denetçinin hata tahminindeki (Muhtemel Hata) belirsizlikten dolayı ihtiyaç duyulan ve beklenen doğruluk düzeyini gösteren bir seviyedir. Kesinlik normalde önemlilik seviyesi ile muhtemel hata

[294] S. Kılınç, 2008, s.36
[295] T.C. SBDDR, 2011, s.110
[296] T.C. SBDDR, 2011, s.117-119

arasındaki farktır. Önemlilik seviyesi, Önemlilik tabanı olarak kabul edilen veriye tespit edilen önemlilik oranının uygulanması suretiyle elde edilen parasal tutardır. Muhtemel Hata ise, denetçinin hesap alanı evrenine ilişkin tahmin ettiği parasal tutardır. Denetçi önceki yıl denetimlerini de göz önüne alarak hata beklentisinin düşük veya yüksekliğine göre önemliliğin %10 ile %20'si arasında bir miktarı esas alınır.

Eğer örneklem büyüklüğünde, sadece muhtemel hata ve önemlilik düzeyine bağlı kalınırsa, tahmin edilmemiş hataların tespit edilmesine imkân bırakılmamış olur. Bu nedenle önemlilik ve muhtemel hata arasındaki farkın %80 veya %90'ı kesinlik düzeyi olarak tespit edilir. Eğer hesabın niteliğinde (hesap alanlarının değişkenliği, faaliyet alanlarının değişkenliği gibi) yıldan yıla çok az değişiklik olduğu düşünülüyorsa %90, yıllar itibariyle değişikliğin fazla olduğu düşünülüyorsa ya da değişkenlik ile ilgili bir değerlendirmede bulunulamıyorsa %80 oranı belirlenir. Popülâsyonun özelliğine göre bu oranların arası bir değer de belirlenebilir.

Örnek: Kesinlik Düzeyinin Hesaplanması

Denetçi örnekleme sayısının daha büyük olması gerektiğine karar vermiştir. Bu itibarla %80 oranını tercih etmiştir.

Bu durumda planlanan kesinlik = 6.000.000 TL - 600.000 TL x %80 = 4.320.000 TL olacaktır.

Güvence Faktörü: Risk değerlendirmesi sonucu hesap alanı ile ilgili olarak belirlenen güvence katsayısıdır.

Popülâsyon ise, örneklem büyüklüğü hesaplanacak hesap evrenini ifade etmektedir.

Para birimine dayalı örneklemede örnek seçilecek işlem sayısı belirlendikten sonra, bu işlemlerin hangileri olacağı şu şekilde belirlenir. İlk önce sabit bir parasal

örneklem aralığı belirlenir. Bu aralık popülâsyonun değerinin seçilecek örnek sayısına bölünmesi ile bulunur.

Örneğin; popülasyonun değeri: 500.000.000 TL ve seçilecek örnek sayısı da 100 olarak belirlensin. Bu durumda sabit örneklem aralığı, 5.000.000 TL olur. Bunu hesap makinesi veya bilgisayar yardımıyla elde edilecek (0-1) arasındaki rassal bir sayı ile çarparız. Bu sayının 0.2 olduğunu varsayımıyla, bulunan rakam 1.000.000 TL'dir. Buna göre 1.000.000 TL' yi içinde barındıran ilk kayıt birinci örnektir. İkinci kayıt, 5.000.000 (artı) 1.000.000TL (eşit) 6.000.000 TL' yi içeren kayıt ikinci kayıttır. Buna göre 7.000.000 TL yi içeren kayıt ta üçüncü kayıttır.[297]

b. İşlem Birimine Göre Örnekleme Yöntemlerinde Örneklem Büyüklüğünün seçimi

b.1.Tesadüfi Örnekleme Yöntemi

Tesadüfî örnekleme yönteminde örneklem büyüklüğünün belirlenmesi için aşağıdaki istatistikî formüle göre yapılır.[298]

$n = Z2 * \sigma 2/E2$

n = örneklem sayısı

Z = Güvence seviyesine göre belirlenen güvence skoru (z skoru)

E = kesinlik düzeyi

σ = standart sapma (popülâsyonun tümüne ilişkin tahmini standart sapmadır)

Z skoru güvence düzeyi ile ilişkili olup aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

[297] T.C. SBDDR, 2011, s.122
[298] T.C. SBDDR, 2011, s.116

Tablo 3.4. Z skoru ve Güvence Düzeyi İlişkisi

Güvence Seviyesi	Z skoru
% 95	1,96
% 86	1,48
% 74	1,13
% 50	0,68

Manuel olarak karmaşık görülen bu formülün bilgisayar programları vasıtasıyla uygulanması denetçiye kolaylık sağlayacaktır.

b.2. Tabakalı Örnekleme Yönteminde Örneklem Büyüklüğünün Hesaplanması

Tabakalı örnekleme yönteminde önce hesap alanı katmanlara ayrılır. Daha sonra her bir tabaka ayrı bir popülâsyon olarak değerlendirilerek bunlar için ayrı ayrı örneklem büyüklüğü belirlenir.[299]

Tabakalı örnekleme yönteminde örneklem büyüklüğü belirlenirken benimsenebilecek temelde iki yaklaşım vardır. Bunlardan ilki; kayıt sayısı az olan katmanlarda örneklem büyüklüğü hesaplama yoluna gitmeden % 100 inceleme yapmak ve diğer katman ya da katmanlar için örneklem büyüklüğü hesaplamaktır. Benimsenebilecek ikinci yaklaşım ise, her bir katman için ayrı ayrı örneklem büyüklüğünün hesaplanmasıdır.

Belirlenen katmanlar için örneklem büyüklüğü hesaplama yöntemi, tesadüfî örneklemede kullanılan yöntemle aynıdır.

İşlem birimine dayalı örneklem seçimine örnek verecek olursak;

Yine para birimine dayalı örneklemede olduğu gibi, bu örnekleme yönteminde de sabit bir örneklem aralığı belirlenir. Bu defa popülâsyondaki işlem sayısı(N) alınacak örnek sayısına(n) bölünür. Yine hesap makinesi veya bilgisayar

[299] T.C. SBDDR, 2011, s.116

yardımı ile (0-1) arasında rassal bir sayı belirlenir. Söz konusu rassal sayı (k:N/n) sayısı ile çarpılır ve tesadüfi başlama kaydı bulunmuş olur. Bu sayı (a) ile isimlendirilsin. a'ıncı, a t k'ıncı, a t 2k'ıncı...a t (n-1)'inci sıra nolu kayıtlar örneklemi teşkil eder.[300]

3.1.1.13. Denetim Planının Hazırlanması

Denetimin planlanmasının son prosedürü denetim planı çalışma kâğıdının ve denetim planının hazırlanmasıdır. Denetim planı çalışma kâğıdı, baştan sona denetim stratejini özetleyerek, denetimin kapsamına, önemli noktalara, denetimin yürütülmesine, bütün finansal tablolama aşamalarıyla ilgili verilen cevaplara ilişkin varılan kararları içerir.[301]

Sayıştayca hazırlanacak bir denetim planının içeriğinde ise denetim çalışmalarının başlangıcından bu aşamaya kadar yapılan çalışmaları özetleyen bilgiler yer alır. Buna göre denetim planında; denetimin yasal dayanağı, kapsamı, kurum hakkında özet bilgi, yapısal riskler ve kontrol riskleri hakkında bilgi, kurum muhasebe sistemi, önemlilik seviyesi vb.. unsurlar yer alır.[302]

Denetim planı, denetim işi süresince özel hususlarla karşılaşıldığında veya denetim ekibinin kontrol değerlendirmelerinden sonra denetim kapsamına ilişkin görüşleri değiştiği zaman yeniden modifiye edilebilir.[303]

---

[300] T.C. SBDDR, 2011, s.121
[301] R. Hayes Et al., 2005, s.293
[302] T.C. SBDDR, 2011, s.124
[303] R. Hayes Et al., a.g.e, s.294

3.1.2. Mali Denetimin Uygulanması

3.1.2.1. Denetim Programı

Yukarıda açıklandığı şekilde bir denetim planı oluşturulduktan sonra, bu denetim planını uygulamada yansımasını görmeye yönelik hesap alanları bazında bir denetim programı hazırlanır. Denetim programlarında, her bir hesap alanında ulaşılmak istenilen denetim hedefleri göz önünde bulundurularak, ilgili hedefleri karşılayacak denetim prosedür ve teknikleri ile bunların kapsamı, uygulama zamanı ve kim tarafından yürütüleceği belirtilir.[304]

Denetim programı, denetim planının yazılı hale getirilmiş şeklidir ve denetim planının sonuçlarına dayandırılır. Denetimin yürütülmesi sırasında uygulanması düşünülen denetim işlemlerinin türünün ve sırasının yer aldığı yazılı taslaklardır. Başka bir ifadeyle, denetçilerin yapacakları işleri gösteren yazılı bir talimatnamedir.[305]

İyi düzenlenmiş bir denetim programı;[306]

- Yapılacak denetim işinin çerçevesini belirler ve işin nasıl yapılacağı konusunda talimat verir. Örneğin; mal alımı için ödemeler banka üzerinden yapıldığından doğru kişiye ödeme yapılıp yapılmadığının kontrolüne ilişkin şöyle bir denetim programı sorusu olabilir: Ödeme emri belgesinde yer alan yüklenici banka hesap numarası ile fatura veya diğer belgelerde yer alan banka hesap numarasının uygunluğu kontrol edilir.
- Denetimin koordinasyonuna ve kontrolüne temel oluşturur
- Yapılan iş için bir kanıttır.

[304] T.C. SBDDR, 2011, s.126
[305] E. Muğal, **"Uluslararası Denetim Standartları ve Kurumsal Yönetim Açısından Türkiye'de Muhasebe Denetimi"**, Yüksek Lisans Tezi, Bursa, 2007, s.29
[306] E. Mugal, a.g.e., s.30

Denetim Programının uygulanması aşamasında denetim prosedür ve teknikleri kullanılarak verilecek denetim görüşüne dayanak teşkil edecek denetim kanıtları toplanır.

3.1.2.2. Denetim Kanıtı

Denetim kanıtı toplanması özünde denetim programının uygulanmasıdır. İnanca, hislere ve şansa dayanmayan her düşünce, fikir kanıtlarla desteklenmek zorundadır. Kanıt veya belgelerin sağlamlığı düşünce ve fikrin doğruluğunun bir göstergesi olduğundan kanıtlar yargıların oluşmasında rasyonel bir temel sağlar. Denetçi de taşıdığı hukuki ve ahlaki sorumluk gereği finansal tablolar hakkındaki görüşünü yeterli miktarda uygun (tam) denetim kanıtıyla desteklemelidir.[307]

Denetim kanıtları denetçinin denetim görüşünü ve bu görüşü içeren raporu desteklemek için gerekli bir materyal olup çoğunlukla denetim programını uygulanırken denetim akışı içinde elde edilir. Bunun yanında kuruma yönelik önceki dönem denetimleri veya kurum iç kontrol ortamını tanımaya yönelik çalışmalarda denetim kanıtının kaynağını oluşturabilir. Kurumun içinde ve dışındaki denetim kanıtlarına ek olarak, kurumun muhasebe kayıtları önemli bir denetim kanıtıdır. Birde, kurum iç denetim elemanlarının raporları ile ilgili konuya ilişkin uzman görüşü veya bilirkişi raporları da iyi birer denetim kanıtı oluşturur. Bazı durumlarda bilgi eksikliği (örneğin; kurumun bilgi vermekten kaçınması) da bir denetim kanıtı olarak kullanılabilir.[308]

---

[307] M. Şirin, "Denetimde Kanıt Teorisi ve Gelişimi", **Sayıştay Dergisi**, Haziran 2006, Sayı:61, s.23

[308] İnternational Standarts on Audit Evidence "**500-Audit Evidence"**, http://web.ifac.org/download/a022-2010-iaasb-handbook-isa-500.pdf , s.384, Erişim Tarihi: 22.05.2011

3.1.2.3. Denetim Prosedürleri Ve Kanıt Toplama Teknikleri

Denetim prosedürleri denetim görevi süresince, denetim kanıtı elde etmeye yönelik izlenecek yol ve yöntemleri gösterir. Bu prosedürler denetimin farklı aşamalarında birlikte ya da tek başına uygulanabilir. Denetim prosedürleri; Kontrol Testleri, Analitik Prosedürler ve Doğrudan Maddi Doğrulama Prosedürlerinden oluşur.[309]

Denetim prosedürlerinden ilki olan kontrol testleri; iç kontrole ilişkin uygulanan testlerdir. İç Kontrolle ilgili uygulanan uygunluk testleri iki amaca yöneliktir: Birinci amaç, iç kontrol politika ve prosedürlerinin finansal tablolardaki maddi hataları bulmak veya önlemek için uygun olup olmadığını değerlendirmek için yapılır. Kontrol testlerinin ikinci düzenleniş amacı, tasarlanan kontrol politika ve prosedürlerinin, düzenleniş amacına uygun biçimde (kişi, yer, zaman bakımından) yerine getirilip getirilmediğinin değerlendirilmesidir.[310]

Denetim prosedürlerinden ikincisi, analitik prosedürlerdir. Analitik prosedürler, finansal tablolarda yer alan verilerin karşılaştırılması ve veriler arasındaki ilişkilerin belirlenmesidir. Finansal ve finansal olmayan veriler ilişkilendirilerek elde edilen finansal bilgilerin açığa kavuşturulması amacıyla yapılır. Analitik inceleme ile elde edilen veriler arasındaki ilişki ve varsa kabul edilemeyecek sapmalar belirlenir. Eğer bu sapmalar önemli nitelikte ise kurum görevlileri bu sapmaların nedenlerini denetçiye açıklamak ve onu inandırmak zorundadır.[311]

Üçüncü denetim prosedürü ise, doğrudan maddi doğrulama prosedürleridir. Doğrudan maddi doğrulama prosedürleri, denetçi tarafından işlemlerin ve hesapların

[309] T.C. SBDDR, 2011, s.8
[310] www.noyabilgisayar.net/aö.dersleri/4.sinif/Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz/ünite-04, s.68-69, Erişim Tarihi: 25.02.2011
[311] E. Muğal, 2007, s.27

tamlığı, geçerliliği, doğruluğu ve uygunluğuna ilişkin olarak gerçekleştirilen denetim süreçlerini kapsar ve mali rapor ve tablolara yansıyabilecek önemli hataları ortaya çıkarmak üzere denetim kanıtları elde etmek için hesap ve işlemler üzerinde yapılan detaylı incelemeleri ifade eder.[312]

Denetçinin yukarıda sayılan denetim prosedürlerini uygularken kullanabileceği kanıt toplama teknikleri ve tamamlayıcı prosedürler şu şekilde sıralanabilir;[313]

1-Belge ve doküman inceleme: Maliyetli fakat özel beceriye ihtiyacı olmayan delil niteliği güçlü, objektif bir yöntemdir. Belge ve doküman incelemesi kâğıt üstünden, elektronik formlardan ve diğer iletişim kaynakları gibi içerden ve dışarıdan temin edilen belge ve kayıtları denetlenmesini içerir.[314]

2-Gözlem: Doğrudan gözlem önemli bir uygulama tekniğidir. Gözlem, iş ölçümü gibi biçimsel olabileceği gibi daha sade bir yöntemle de yapılabilir. Fiziksel olarak gözlemlenecek faaliyet veya birimlerin, seçimi de önemlidir. Seçilenlerin geneli temsil edici özelliği olmalıdır.[315]

3- Mülakat: Bu teknikte denetim yapanın kişisel yeteneği ön plana çıkmaktadır. Mülakat yaparken iyi iletişim kurmak, güvenilir bilgi sağlamak gerekmektedir. Mülakattan önce konunun iyi seçilmesi ve buna göre hazırlığın iyi yapılması gerekir. Bu hazırlıkların başında soru listesi gelir ve bazen bunlara başvurmak kolaylık sağlar. Mülakat yapılacak şahısların seviyesi de dikkate alınmalıdır.

4- Anket: Mali işlemlerle ilgili bilgiyi bazen anket yöntemiyle sağlamak mümkündür. Maliyeti düşük fakat zaman alıcıdır. Çok sayıda kişiden standartlaşmış

---

[312] T.C. SBDDR, 2011, s.8

[313] A. Sarı, **"Performans Denetimi"**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, TODAİE, Ankara, 2007, s.15-16

[314] International Standarts on Audit Evidence "**500-Audit Evidence"**, ISA 500 http://web.ifac.org/download/a022-2010-iaasb-handbook-isa-500.pdf , s.384, Erişim Tarihi: 22.05.2011

[315] A. Sarı, a.g.e., s.16

bilgi toplanabilir. Özellikle posta yoluyla gönderildiği zaman denetçi ön yargısının da yok olmasına neden olunabilir.

5-İlgili taraf işlemlerinin incelenmesi: Bir taraf diğer bir tarafı kontrol edebiliyor veya gerek mali gerekse idari kararlarında diğer taraf üzerinde etkili olabiliyorsa veyahut diğer taraf ile ortak kontrole tabi ise ilgili tarafların işlemleri de incelenir. Örneğin; Dolaylı veya doğrudan denetlenen kurum tarafından kontrol edilen veya onu kontrol eden kurumlar.[316]

6-Yönetim Bilgi Sistemi ve Dışsal Kaynaklara Başvurma: Bilgi işlem konusunda önemli mesafe almış kurumlar, finansal ve diğer verileri bilgi işlem birimlerinde arşivlemektedir. Burada bulunan data, veri ve istatistiksel kayıtlar denetim yapanlar için önemli bir kanıt niteliğindedir. Bu bilgilere erişim kolay olduğu için bilgi toplama çabuklaşır.[317]

7- Kurumun Ürettiği Diğer Bilgi ve Belgelerin İncelenmesi: Kurum yönetimi tarafından hazırlanan raporlar, istatistikler, yılık faaliyet raporları, mali özetler veya açıklamalar, insan kaynaklarına ilişkin veriler ve yatırım planları ve diğer bilgi ve belgeler incelenir.[318]

8- Dış Teyit Alınması: Diğer tekniklerden elde edilen kanıtların yeterli olmaması durumunda veya mevcut denetim kanıtlarının doğruluğunu ve güvenilirliğini test etmek üzere bankalardan, diğer denetim elemanlarından, diğer kurumlardan (SGK, Tapu İdaresi gibi) veya diğer gerçek ve tüzel kişilerden ihtiyaca göre dış teyit alınır.[319]

9-Diğer denetim elemanlarının çalışmalarından yararlanma: Denetim kanıtı toplamada, iç denetçiler, bağımsız dış denetçiler, diğer kamu denetçileri, kontrolörleri

[316] T.C. SBDDR, 2011, s.41
[317] A. Sarı, 2007, s.16
[318] T.C. SBDDR, a.g.r., s.41
[319] T.C. SBDDR, 2011, s.42

veya müfettişleri ile denetim ve muhasebe dışındaki belirli bir alanda özel bilgi, beceri ve deneyim sahibi olan gerçek veya tüzel kişilerin çalışmalarından yararlanılır.[320]

10-Yeniden Hesaplama ve Yeniden Uygulama: Yeniden hesaplama belgede yer alan bilgilerin matematiksel olarak elle veya bilgisayar yardımı ile hesaplanması iken, yeniden uygulama denetçinin, kurumun iç kontrol ortamının gereği olan bazı uygulamaları yeniden icra etmesini ifade eder.[321]

11-Analitik Prosedürler: Analitik prosedürler, finansal ve finansal olmayan bilgiler arasındaki olası ilişkiler vasıtasıyla kurumun finansal bilgileri değerlendirme sürecini içerir.[322] Bu prosedürler özellikle zaman içinde gerçekleşme miktarı tahmin edilebilen büyük hacimli işlemler için kullanılır.

Analitik prosedürler uygulanırken çeşitli teknikler kullanılabilir. Bu teknikler, basit karşılaştırmalardan, ileri düzeyde istatistiksel tekniklerin kullanıldığı karmaşık analizlere kadar çeşitlilik gösterir.[323]

12-Fiili Fiziki Denetim: Fiili ve fiziki inceleme, maddi duran varlıkların ve sözleşme taahhütlerinin fiziki denetimini içerir. Bu inceleme ile maddi duran varlıkların "mevcudiyet" lerine ilişkin denetim kanıtı sağlanmakla birlikte, "değerleme" ve "aidiyet" gibi diğer denetim hedeflerine ait denetim kanıtı sağlamak mümkün değildir.

13-Bilgisayar Destekli Denetim tekniklerinden yararlanma.

3.1.3. Denetim Sonuçlarının Değerlendirilmesi

Denetim sürecinin dört temel aşamasından sonuncusu, denetimin sonuçlandırılması ve denetim raporunun yazılmasıdır. Bu aşamada denetçi, kendisi için

[320] T.C. SBDDR, a.g.e., s.42
[321] ISA 500, s.387
[322] ISA 500, s.387
[323] T.C. SBDDR, a.g.r., s.136

önemli olan konuları son kez gözden geçirir, eksik olan kanıtları toplar, yarım kalan testleri ve çalışma kâğıtlarını tamamlar.[324]

Denetim planı ve denetim programında planlanan denetim prosedür ve tekniklerinin uygulanması suretiyle yukarıda açıklanan şekilde yapılan inceleme ve çalışmaların sonunda denetim sonuçları hesap alanları ile mali rapor ve tabloların bütünü itibariyle değerlendirilir. Denetim sonuçlarını bir bütün olarak değerlendirirken bulunan 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.[325]

3.1.3.1. Kontrol Testi Sonuçlarının Değerlendirilmesi

Denetçi kontrol testlerinin sonucunda, kurumun mali işlemlerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini etkileyen kontrol zayıflıklarını tespit eder. Gerek kurumun kontrol faaliyetlerinden kaynaklı gerekse hesap alanlarındaki süreçlerden kaynaklanan bu zayıflıklar, düzeltilmesi veya görüş alınması amacıyla kuruma gönderilecek ön raporda belirtilir.[326]

Mali tablo denetimi ile iç kontrol denetimi birbirini tamamlayan prosedürler olduğu için denetçi denetim raporunun iç kontrol değerlendirilmesine ilişkin kısmında iç kontrole ilişkin vardığı sonuçları ele alır. Denetçi iç kontrole ilişkin şu sonuçlara varabilir.[327]

[324]F. Çömlekçi ferruh Et al, 2010, s.120,
[325]T.C. SBDDR, 2011, s.43
[326] T.C. SBDDR, a.g.r.s.43
[327] R. J. Elder Et al., 2010, s.316

- Bulunan hatanın önemli bir kontrol zafiyetini gösterip göstermediğine bakar,
- Kendisi bu zayıflığı ortaya koymadan önce yönetimce kendisine bildirimde bulunulmamış sa niteliksiz görüş beyan eder.
- Yönetimin iç kontrol konusundaki zayıflığı kabul edip etmediğine bakar,
- İç kontrol zafiyeti önemli bir zayıflığı doğuruyorsa bu konuda negatif görüş beyan eder.

3.1.3.2. Doğrulayıcı Analitik Prosedürlerin Sonuçlarının Değerlendirilmesi

Denetçi denetim esnasında uyguladığı analitik prosedürler ile elde ettiği diğer bilgiler arasında önemli dalgalanmalar ve ilişkiler veya tahmin ettiği rakamlardan sapmalar belirlerse, bu sapma ve farkların nedenlerini araştırmalı ve bununla ilgili yönetim cephesinden yeterli açıklama elde etmelidir. Gerçek durumla tahmin edilen durum arasındaki bir karşılaştırma niye böyle bir fark olduğuna ilişkin hususları içermelidir. Bu duruma ilişkin yapılacak bir tahkikat doğal olarak; yönetimin cevabına istinaden yönetimin soruşturmak veya ilgili uygunsuzluğa dayanan diğer denetim prosedürlerini uygulamak suretiyle gerçekleştirilecektir.[328]

Bunun yanında denetçi, denetim sonuçlarını gördükten sonra, kanıtlarını elde etmiş olduğu hata ve yanlışlıkların önemli olup olmadığını değerlendirmek ve bu konuda ulaşacağı sonuca yardımcı olmak amacıyla kapsamlı bir analitik inceleme daha yapar.[329]

[328] R. Hayes Et al., 2005, s.344
[329] http://pcaobus.org/Standards/Auditing/Pages/Auditing_Standard_14.aspx, Article:5 Erişim Tarihi: 18.03.2011

3.1.3.3. Maddi Doğrulama Prosedürlerinin Sonuçlarının Değerlendirilmesi

Denetim esnasında yapılan maddi doğrulama prosedürlerinin (hesap ve işlemlerin ayrıntılı incelenmesi) sonucunda toplam hatanın tespiti, bir hesap alanındaki tüm kayıt ve işlemlerin incelemesi; bir hesap alanındaki yüksek miktarlı ya da kilit konumdaki işlemlerin incelenip kalan işlemlere denetim örneklemesi yapılarak incelenmesi; hesap alanındaki tüm işlemlerin denetim örneklemesi yapılarak incelemesi durumlarına göre ayrı ayrı değerlendirilir.[330]

Öncelikle belirtmek gerekir ki, yapılan denetim esnasında kamu zararına ilişkin hatalar bulunmuşsa bunlar genellenmemelidir. Denetçi incelediği işlemde uygunluk denetim hedefine yönelik bir hata bulmuşsa ve bu hata kamu zararı doğuruyorsa hesap alanındaki benzer tüm işlemleri inceleyip toplam kamu zararını bulmalıdır.[331] Diğer denetim hedeflerine ilişkin bulunan hatalar örnekleme yapılmak suretiyle bulunmuş ve bulunan hata niteliği itibariyle genelleme yapmayı gerektirecek bir hata ise, uygulanan örnek seçim tekniğine göre, söz konusu hata içinde bulunduğu popülâsyona genellenmek suretiyle ilgili hesap alanındaki tahmin edilen hata tutarına ulaşılır. Bulunan tüm hataların genellenmesi söz konusu değildir. Öncelikle hangi hataların genellenebileceğine karar verilir.[332] Denetim sonuçlarının genellenmesiyle ilgili aşağıdaki yöntemler uygulanır.

1-Belirli işlemlerin incelenecek işlem olarak seçilmesi durumunda, yapılan prosedür bir örnekleme olmadığından, bulunan hatalar popülasyonun tamamına genellenmeyecektir. Belirli işlemler haricinde popülasyonun geriye kalanı önemli ise,

[330] T.C. SBDDR, 2011, s.43
[331] T.C. SBDDR, a.g.r.,s.43
[332] T.C. SBDDR, a.g.r., s.43-44

denetçi, bu birimlere yönelik uygun denetim kanıtı elde etmenin gerekliliğini değerlendirir.[333]

2-Popülâsyondaki tüm işlemlerin incelenmesi (%100 inceleme) ya da analitik inceleme sonucu, bir hesap alanındaki tüm işlemler incelenmiş olacağından söz konusu hesap alanındaki toplam hata miktarı inceleme sonucu bulunan hataların toplamıdır. Bu inceleme sonucunda tespit edilen hatalar bilinen/hesaplanan hata olarak adlandırılır ve toplam hata miktarı bilindiği için genelleme yapmaya gerek kalmaz.[334]

3-Popülâsyona İstatistikî örneklem yöntemi kullanıldığında hataların genellenmesi yoluna gidilir. Hesap alanları popülâsyonlara bölünmüşse her bir popülasyon için genelleme yapılır. Ayrıca ilgili hesap alanında varsa bilinen hata tutarı da bu toplama eklenir. İşlem birimine dayalı istatistikî örneklem yöntemi seçildiğinde incelenen örneklerdeki hata oranı popülâsyonun tamamına uygulanarak toplam hata miktarı bulunur. Buna karşın, para birimine dayalı örneklem yöntemi seçildiğinde ise incelenen her bir örnekteki hata oranı ayrıca hesaplanır. Diğer örneklerdeki hata oranı da bulunarak toplam hata oranı bulunur. Bulunan bu toplam hata oranı, popülâsyon değerinin hesaplanan örneklem sayısına bölünmesi suretiyle bulunan örneklem aralığıyla çarpılarak popülâsyondaki genellenmiş hata bulunur.[335] İstatistikî örneklem yönteminde bir tahmin aralığı vardır. Bu aralık, üst hata limiti ve talere edilebilir hata limiti arasındaki bir aralıktır. Eğer değerlendirmeye konu olan istatistikî örneklerdeki hata limiti, tolere edilebilir hata limitinin altındaysa, denetçi popülâsyonun tamamını onaylar. Eğer bunun tam tersi söz konusu ise, yani hata limiti, tolere edilebilir hata limitinin üstündeyse, denetçi hatanın derecesine göre, örneklem üzerinde kanıt toplamaya gerek olup olmadığına karar verecektir.[336]

---

[333] R. Hayes Et al., 2005, s.401
[334] T.C. SBDDR, 2011, s.44
[335] T.C.SBDDR, a.g.r., s.44
[336] R. Hayes Et al., 2005, s.416

4- İstatistikî olmayan örneklem yöntemi seçildiğinde, örneklem büyüklüğü ve ne kadar örneğin ne şekilde seçileceği tamamen denetçinin mesleki yargısına göre belirlendiğinden, bu yöntemle belirlenen örnekler popülâsyonu temsil etme özelliğinden çok bilgi sağlamak ya da değerlendirme yapmak amacı taşır. Bu yönteme göre bulunan hatalar genellenemeyecektir. Eğer bulunan hataların popülâsyon içinde başka işlemlerde de olduğu düşünülüyorsa, denetçi benzer işlemlerinin tamamını incelemelidir.[337]

3.1.3.4. Denetim Sonuçlarının Hesap Alanları İtibariyle ve Birleştirilerek Değerlendirilmesi

Denetim programını uyguladıktan sonra denetçi, denetim esnasında bulduğu hata ve sapmaları analiz etmeli ve bunu popülâsyonun tamamındaki hatayı tahmin etmek için kullanmalıdır. Bu sonuçları analiz ederken hataların, doğasını, sebebini ve diğer denetim alanlarına muhtemel etkisinin bir bütün olarak dikkate almalıdır. Denetim sonucunda bulunan hata ve sapma derecelerinin tolere edilebilir hata miktarını aşıp aşmadığı değerlendirilmelidir.[338] Maddi doğrulama prosedürleri için tolere edilebilir hata, tolere edilebilir yanlış beyandır ve denetçinin ilk başta önemlilik olarak belirlediği rakama eşit veya daha az olabilir.[339]

Çok karşılaşılmamasına rağmen, bazı durumlarda denetçinin bulduğu hata miktarı anormal boyutlarda olabilir. Böyle durumlarda denetçinin söz konusu hatanın popülâsyonun tamamını temsil etmediğine ilişkin yüksek derecede kesinlik düzeyine ulaşması gerekir. Yüksek derecede kesinlik düzeyini elde edebilmesi ve hatanın hesabın

[337] T.C. SBDDR, 2011, s.151
[338] http://www.hkiaat.org/images/uploads/articles/AAT_Paper_8_Audit_sampling.pdf, s.3, Erişim Tarihi: 18.03.2011
[339] R. Hayes Et al., 2005, s.412

kalanına şamil olmadığına kanaat getirmesi için, denetçinin ek denetim prosedürleri uygulaması da gerekebilir.[340]

Denetim sonuçları (ilgili hesap alanında yürütülen yüzde yüz inceleme, belirli işlemlerin incelenmesi ve örneklemenin sonuçları) "her bir hesap alanı" itibariyle birleştirilerek "tahmin edilen hata" bulunur ve önemlilik seviyesi ile karşılaştırılarak hesap alanına ilişkin ilave çalışma ihtiyacı değerlendirilir.[341]

Hesap alanlarının her biri için;

- Tahmin edilen hata, önemliliğin %50'sinden az ise ilave çalışma yapmaya gerek olmadığına karar verilebilir.
- Tahmin edilen hata, önemliliğin %50'sinden fazla ise ilgili hesap alanında ilave çalışma yapılmasına karar verilebilir.
- Tahmin edilen hata, önemlilikten fazla ise ilave çalışma yapılmasına veya nitelikli denetim görüşü verilmesine karar verilebilir.

Tüm hesap alanlarından elde edilen sonuçlar birleştirilerek toplam tahmin edilen hata bulunur ve önemlilik seviyesi ile karşılaştırılarak mali tablolara ilişkin denetim görüşü belirlenir. Ayrıca varsa, hangi alanlarda ilave çalışma ihtiyacı olduğu belirlenir.

Hesap alanlarından elde edilen sonuçların birleştirilmesi ile "hesabın tümü için" bulunan toplam tahmin edilen hata miktarı da tek tek hesap alanlarında olduğu gibi önemlilikle karşılaştırılır.[342]

---

[340] http://www.hkiaat.org/images/uploads/articles/AAT_Paper_8_Audit_sampling.pdf, s.3, Erişim Tarihi: 18.03.2011
[341] T.C. SBDDR, 2011, s.45
[342] T.C. SBDDR, a.g.r., s.46

3.1.3.5. Hataların Nitelik ve Etki Yönünden Değerlendirilmesi (Raporlama Önemliliğinin Tespiti)

Mali tablolardaki hatalar yalnızca miktar olarak değerlendirilmemelidir. Parasal değer olarak önemliliğin altında kalan bir hata, finansal tabloların tam doğru durumu yansıttığına ilişkin kesin bir karine oluşturmaz. Bunun tam tersi, yani hata miktarının önemli olarak belirlenmiş rakamın üzerinde çıkması da mali tabloların önemli hata içerdiğine ilişkin kesin bir durum değildir. Böyle durumlarda denetçi, örnekleme yönteminin prensip olarak kullanılışlığının gereği olarak, iç kontrol ve muhasebe sistemine ilişkin bulmuş olduğu hataları, niteliksel açıdan değerlendirir.[343]

Buna göre örneğin; mali tablolarda mutlaka yer alması gereken bir rakamın kaydedilmemiş olması, miktarı çok az bile olsa nitelikli denetim görüşü verilmesini gerektirebilir. Gelecek yılların mali tablolarını etkileyecek bir hata da aynı sonuca neden olabilir. Ayrıca yolsuzluktan kaynaklanan her hata, parasal tutarına bakılmaksızın nitelik yönünden önemli görülerek nitelikli denetim görüşü verilmelidir.[344]

3.1.3.6. Ek Çalışma Yapılması

Denetimin son aşamasının bir parçası olarak, denetçi, mali tabloları açıklamada ve hataları bulmaya yönelik amaçlarına ulaşmada ek çalışma yapması gerekip gerekmediğine karar vermek durumundadır. Bu amaçla, denetimin ilk üç aşamasındaki mali tabloların açıklanmasında kullanılan ve bulunan hatalara ilişkin elde etmiş olduğu kanıtların yeterli olup olmadığını değerlendirir.[345]

---

[343] R. K. Elliott Et al., "Relating Stastical Sampling To Audit objectives" http://raw.rutgers.edu/docs/Elliott/30relatingststsampling.pdf, , s.47 Erişim Tarihi:01.07.2011
[344] T.C. SBDDR, 2011, s.46
[345] R. J. Elder Et al., 2010, s.760

Bir hesap alanında ilave çalışma yapılmasına karar verilmesi durumunda, hataların kaynağı tespit edilir. Hatalar bir kişinin yaptığı işlemlerden ya da belirli tür işlemlerden kaynaklanıyorsa, yalnızca bu işlemlerle ilgili ilave çalışma yapılır. Hatalar bu şekilde belirli bir alanla sınırlı değilse yani hesap alanındaki denetlenmemiş herhangi bir işlemin hatalı olma olasılığı varsa örnek büyüklüğü arttırılarak daha fazla işlem incelenir.[346]

3.1.4. Ön Denetim Görüşünün Oluşturulması Ve Denetimin Tamamlanması

Denetim sonuçları yukarıdaki şekilde değerlendirildikten sonra, mali rapor ve tablolar ile bunları oluşturan hesap ve işlemlere ilişkin denetim görüşü oluşturulur. Denetim görüşü olumlu ya da nitelikli denetim görüşü olabilir.[347]

Nitelikli denetim görüşü olumsuz görüş, şartlı görüş ya da görüş bildirmekten kaçınma şeklinde olabilir.[348]

3.1.4.1. Olumlu Denetim Görüşü

Mali tabloların kurumun mali durumu ve faaliyet sonuçlarını doğru olarak yansıttığına kanaat getiren denetçi, olumlu (şartsız) görüş açıklar. Olumlu denetim görüşü için aşağıdaki şartlar gerçekleşmiş olmalıdır.[349]

- Mali tablolar genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre hazırlanmış olmalıdır.

---

[346] T.C. SBDDR, a.g.r., s.46
[347] T.C. SBDDR, 2011, s.47
[348] http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&menuid=6&pid=9&subid=1, Erişim Tarihi: 23.03.2011
[349] F. Çömlekçi Ferruh Et al, 2010, s.128

- Denetim yapılan yılda muhasebe ilkelerinde önceki yıllara göre değişiklik olmamalıdır.
- Mali tablolar tam açıklama kuralına uymalıdır.
- Gelecekte meydana gelecek olaylar varsa bu olaylar mali tabloları etkilemeyecek kadar önemsiz olmalıdır.

3.1.4.2. Nitelikli Denetim Görüşü

3.1.4.2.1. Olumsuz görüş

Olumsuz denetim görüşü verilebilmesi için denetçinin finansal tabloların bir bütün olarak doğru ve dürüst hazırlanmadıkları kanısına ulaşmış olması gerekir. Aksaklığın yeterince önemli olması ve finansal tabloların bir bütün olarak doğru ve güvenilir olmaktan uzaklaşması halinde olumsuz denetim görüşü verilir. Raporda muhasebe ilkelerindeki aykırılıklar ve bunların etkileri belirtilir. Görüş bölümünde de sapmalar sonucu finansal tabloların muhasebe ilkeleri ile uyumlu olmadığı, finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışlarını doğru ve dürüst bir biçimde yansıtmadığı vurgulanır.[350]

3.1.4.2.2. Şartlı Görüş

Kurum yönetimiyle olan görüş ayrılığının veya çalışma alanı sınırlamasının etkisinin olumsuz görüş bildirmeyi ve görüş bildirmekten kaçınmayı gerektirecek kadar önemli ve yaygın olmadığı durumlarda şartlı görüş içeren rapor hazırlanır. Bağımsız

[350] E. Muğal, 2007, s.36

denetçinin kurum finansal tabloları hakkında rapor ettiği görüşü, bu tabloların, şarta neden olan hususlar dışında, finansal raporlama standartlarına uygun olarak gerçeği dürüst bir şekilde yansıttığı yönündedir.[351]

3.1.4.2.3. Görüş Bildirmekten Kaçınma

Denetçi, finansal tabloların Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri doğrultusunda doğru ve dürüst bir biçimde hazırlanıp sunuldukları konusunda tatmin olmadığı zaman görüş bildirmekten kaçınır. Çalışma alanı, kurum tarafından sınırlandırılırsa müşteri işletmenin finansal tablolarda hata ve aksaklıkları denetçiden gizlemeye çalıştığı sonucuna ulaşılır. Bu durumda aksaklığın önem düzeyine göre görüş bildirmekten kaçınılması gerekir. Finansal tabloları etkileyebilecek nitelikte birçok önemli belirsizliğin bulunması halinde de görüş bildirmekten kaçınabilir. Çalışma alanındaki sınırlamanın muhtemel etkisi bağımsız denetçinin yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı elde edemeyeceği ve görüş bildiremeyeceği kadar önemli ise görüş bildirmekten kaçınılır.[352]

3.1.5. Kamu Zararlarına İlişkin Yapılacak Çalışmalar

Yapılan denetim çalışmaları esnasında bulunacak kamu zararı niteliğine haiz hata tutarları için 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nda bir düzenleme yapılmıştır. Mezkûr düzenlemeye göre Genel Yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap ve işlemlerinde kamu zararına yol açan, kanun ve diğer hukuki düzenlemelere aykırı durumlara ilişkin

[351] http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&menuid=6&pid=9&subid=1, Erişim Tarihi: 23.03.2011
[352] E. Muğal, 2007, s.35

olarak düzenlilik denetim raporundan ayrı olarak, yargılamaya esas rapor düzenleneceği ifade edilmiştir.[353] Bu hususlarda ayrıca yargılamaya esas raporda yer almak üzere söz konusu hususun hukuka aykırılığını eleştirmek üzere sorgu kâğıtları düzenlenecektir.

Denetim esnasında tespit edilen kamu zararlarına ilişkin hataların, popülâsyonda yer alan muhasebe hataları gibi, genellenmesi söz konusu değildir. Denetçi, her bir işlemdeki kamu zararının kesin miktarını ve sorumlularını belirlemelidir. Eğer denetçi bir hesap alanında, incelediği işlemlerde herhangi bir kamu zararı bulmuş ve benzer işlemlerde de kamu zararının var olduğunu düşünüyorsa, ilgili tüm işlemleri inceleyerek kamu zararına ilişkin kesin miktarı hesaplar ve yargılamaya esas raporu düzenler.[354] Kamu zararına ilişkin iddia belgeye dayandırılması gerektiği için istatistiki yöntemler kullanılarak yapılacak genelleme burada geçerli olmayacaktır.

3.1.6. Denetimin Tamamlanması

Denetçi, denetim sürecini tamamladıktan sonra oluşturulan ön denetim görüşünün doğruluğunu güvence altına almak için ilave çalışmalar yapar.

3.1.6.1. Tamamlayıcı Analitik İncelemeler Yapılması

Analitik prosedürlerin denetimin sonunda kullanılması denetimin son testlerinden bir tanesidir. Bu prosedürler ana hesap bakiyesine ulaşmada ve finansal

[353] 6085 s. K.'un 48'inci maddesi
[354] T.C. SBDDR, 2011, s.47

tabloların etraflıca değerlendirilmesinde yardımcı olur. Tamamlayıcı analitik prosedürler şu şekilde olabilir.[355]

- Kurumun benzer finansal verileri ile bir önceki yıl verilerini karşılaştırma.
- Rasyo, trend analizi ve yüzdelerle beyan edilen finansal hesaplar
- Denetimin uygulama aşamasında hesap ve işlemlerde saptanan önemli sapmaların nedeninin elde edilen denetim kanıtlarıyla örtüşüp örtüşmediği,
- Uygulanan denetim prosedürlerinin tatmin edici düzeyde olup olmadığını tespit etmek üzere tamamlayıcı analitik incelemeler yapılır.

Denetimin sonunda yapılacak analitik incelemenin amacı planlama aşamasındakiyle benzerlik göstermektedir. Denetim sonunda ortaya çıkabilecek istenmeyen sonuçlar, denetçiyi bu sonuçları tekrar gözden geçirmeye yöneltmektedir.

3.1.6.2. Denetimin Yeterliliğinin Değerlendirilmesi

Denetim programının planlanan şekilde yürütülebilmesi için çeşitli denetim prosedürleri kullanılarak yeterli denetim kanıtı toplanması gerekir. Denetçi topladığı bu denetim kanıtlarını değerlendirerek mali tablolar hakkındaki görüşünü oluşturur.[356]

Denetim çalışmalarının sürdürülmesi aşamasında denetçiler çeşitli prosedürlerin test edilmesi çalışmalarının tamamladıktan sonra son aşamaya erişirler. Tüm denetim faaliyetlerinin son aşaması denetimin tamamlanması ve denetim raporunun düzenlenmesidir. Bu aşamada, denetim prosedürlerinden elde edilen sonuçlar ortaya

[355] http://accounting-financial-tax.com/2009/10/analytical-procedures-in-auditing/ Erişim Tarhi: 23.03.2011
[356] Y. Ulusoy, **"Halka açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim"**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2007, s.141

konulur, özetlenir, çeşitli sonuçlar çıkarılır ve gerek duyulduğunda ek test çalışmaları yapılır.[357]

Ayrıca bu aşamada, uygulanan denetim prosedürlerinin ve bu prosedürlerden elde edilen denetim kanıtlarının doğru denetim görüşüne dayanak teşkil etme konusunda yeterliliği ve uygunluğu da değerlendirilir. İlave çalışma yapılmasına ihtiyaç duyulursa denetçi, ilgili hesap alanlarına ilişkin denetim yaklaşımında değişiklik yaparak ilave denetim prosedürleri uygular.[358]

3.1.6.3. Yolsuzluk Riskinin Tekrar Gözden Geçirilmesi

Denetim süresince yolsuzluk riski göz önünde bulundurulur. Denetimin tamamlanması aşamasında, denetim sonuçlarının önceden yapılan yolsuzluk riski değerlendirmesinde bir değişikliğe veya ilave ya da farklı bir denetim prosedürüne ihtiyaç gösterip göstermediği değerlendirilir.[359]

Mali tablolarda yolsuzluk nedeniyle önemli yanlış beyanlar olabileceğini gösteren bazı durumlar şöyledir;[360]

- İşlemlerin tam ve zamanında kayıtlara alınmadığının tespit edilmesi
- Finansal tablolara önemli ölçüde etkisi olan düzeltmeler yapılmış olması
- Eksik ve değişikliğe uğramış belgeler tespit edilmesi
- Kurum yönetimi ve çalışanlarla yapılan soruşturma ve analitik inceleme teknikleri uygulanması sonucunda edinilen tutarsız, belirsiz ve inandırıcı olmayan bilgi ve veriler bulunmuş olması
- Stoklarda ve fiziki duran varlıklarda önemli ölçüde kayıplar tespit edilmesi

[357] N. Bozkurt, 2010, s.353
[358] T.C. SBDDR, 2011, s.158
[359] T.C. SBDDR, a.g.r., s.158
[360] Y. Ulusoy, 2007, s.247-248

- Bağımsız denetçinin kurum çalışanlarına, hizmet yararlanıcılarına ve belgelere erişiminin engellenmeye çalışılmış olması
- Finansal tablolarda olumlu yönde değişiklik yapılması hususunda isteksizlik
- Kurum etik kurallarının ihlaline müsamaha gösterilmiş olması.

Denetçi yolsuzluğa denetlenen kurumun hesap ve işlemleri ile mali tablolarını incelerken bizzat rastlayabileceği gibi kurum içinden veya üçüncü kişilerce Sayıştay'a yapılacak ihbarlar neticesinde de ulaşabilir.[361]

3.1.6.4. Mali Tablo Tarihinden Sonraki Olayların İncelenmesi

Denetçiler, bilanço tarihi ile denetim çalışmalarının bittiği tarih arasında ortaya çıkan ve önemli kabul edilen olayları incelemek ve değerlendirmek zorundadır. Denetçi önemli kabul edilen olayları, bilançoyu etkileyip etkilemediği, bir düzeltme yapılmasına gerek olup olmadığı yönünde araştırır. Bilanço tarihinden sonra gerçekleşen olaylar herhangi bir hesabın bakiyesini etkiliyorsa, gerekli düzeltme yapılmakta, etkilemiyorsa olay mali tabloların dipnotlarında açıklanmalıdır.[362]

Mali tablo tarihinden sonra mali tabloları önemli ölçüde etkileyen olayların meydana geldiği fark edildiğinde, örneğin; mali yılın bitiminden sonra kurumun mal varlığının doğal afet sonucu önemli oranda zarar gördüğü veya yok olduğu ya da sonuçlanan bir dava ile kurumun önemli bir yükümlülük altına girdiği veya önemli bir yükümlülükten kurtulduğu durumlarda, bu tip olayların uygun şekilde mali tablolarda tam olarak açıklanıp açıklanmadığı değerlendirilir.[363]

[361] T.C. SBDDR, 2011, s.155
[362] N. Bozkurt, 2010, s.357
[363] T.C. SBDDR, 2011, s.158

3.1.6.5. Denetim Raporu Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Olayların İncelenmesi

Denetimi tamamlamanın son aşamalarından bir tanesi de denetim raporu tarihinden sonraki olayların gözden geçirilmesidir. Denetçi denetim tarihinden sonra gerçekleşen işlem ve olayları, mali tabloların doğru sunumu ve bulunan hataları etkileyip etkilememesi yönünden değerlendirmelidir. [364]

Denetim raporu tarihinden sonra, mali tablolarla ilgili herhangi bir araştırma yapma sorumluluğu bulunmamakla birlikte, denetim raporu tarihinden sonra, denetlenen dönemde vuku bulmuş fakat rapor tarihinden sonra ortaya çıkan veya haberdar olunan ve mali tabloları önemli derecede etkileyen bir olay (örneğin, denetlenen dönemde gerçekleşmiş fakat tespit edilememiş bir yolsuzluk olayı) olması durumunda, verilen denetim görüşünü değiştirme ve yeni rapor yazma ihtiyacı değerlendirilir.[365]

3.1.7. Denetim Özetinin Hazırlanması

Denetim tamamlandıktan sonra denetim bulguları ile bu bulguları destekleyen denetim kanıtlarını açıklayan ve ulaşılan denetim görüşünü özetleyen bir denetim özeti hazırlanır.[366]

Denetim özeti, ana raporun bir ön gösterisini oluşturur. Denetim özeti çok teknik olmayacak şekilde raporun tamamını okuyamayacak üst yönetici ve denetçiler için yazılır. Özet, raporda bahsedilen hususlarla uyumlu bir şekilde, raporun tamamını okumadan da anlaşılacak şekilde yazılır.[367]

---

[364] R. J. Elder Et al., 2010, s.766
[365] T.C. SBDDR, 2011, s.48
[366] T.C. SBDDR, a.g.e., s.48
[367] http://www.ehow.com/how_16566_write-executive-summary.html, Erişim Tarihi: 26.03.2011

3.1.8. Denetimin Raporlanması

3.1.8.1. Taslak Denetim Raporunun Yazılması ve Kuruma Gönderilmesi

Taslak denetim raporu denetim bulgularından oluşur. Bulgular, mali rapor ve tabloları etkileyen hatalar, mali yönetim ve iç kontrol sistemine ilişkin hatalar ve kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere ilişkin hatalar olmak üzere sınıflandırılır. Denetim bulguları, her bir bulgu için hatanın ne olduğu, hangi düzenlemeye (yasa ve diğer hukuki düzenlemeler) aykırı olduğu, hatanın kurumun mali rapor ve tablolarında ne gibi bir etkiye yol açtığı, hatanın düzeltilmesi için kurumca alınması gereken tedbirlerin neler olduğu (tavsiyeler) hususlarında denetçi değerlendirmelerini içerecek şekilde listelenir. [368]

Sayıştay denetimde asıl amaç, Parlamento adına yürütmenin bütünü üzerinde denetim yapmak ve sonuçlarını Parlamentoya bildirmek olmakla birlikte denetlenen kurumdaki, iç kontrol zafiyetleri ve diğer hukuka aykırılıkları düzeltmektir. Hazırlanan denetim raporlarının yeterli etkiye sahip olabilmesi ve denetimden beklenen sonuçların elde edilebilmesi için, bu raporların içeriklerinin denetlenen kurum yetkililerine yansıtılmasının yararı yadsınamaz.[369] Kurum üst yönetimi kontrolünde kurumca söz konusu taslak rapora bir cevap yazılır. Bu husus 6085 sayılı Kanun'da ifadesini bulmuştur. Buna göre; "Kamu idarelerinin düzenlilik ve performans denetimleri sonucunda denetim grup başkanlıklarınca düzenlenen denetim raporları, idareler itibariyle birleştirilecek ve bir örneği Sayıştay Başkanlığınca ilgili kamu idaresine gönderilecektir. Kuruma gönderilen denetim raporları, kamu idaresinin üst yöneticisi

[368] T.C. SBDDR, 2011, s.49
[369] A. Altıntaş, 2010, s.17

tarafından, raporun alındığı tarihten itibaren otuz gün içinde cevaplandırılacaktır."[370] Denetim görüşü kurum cevabı alındıktan sonra oluşturulacağından kuruma gönderilen taslak raporda Denetim Görüşü kısmı yer almaz.[371] Bu sebeple, Denetçi raporunun ortaya çıkışı aynı zamanda, mali tablolar hakkında bir denetim görüşü oluşturmak için bilanço sonrası hususlar da dâhil bütün prosedürlerin tamamlandığı (veya hukuka uygunluk açısından başka denecek bir şey kalmadığı) tarihtir.[372]

3.1.8.2. Denetim Raporunun Yazılması

Denetim raporu aşağıdaki başlıklara göre düzenlenir.

- Başlık Sayfası
- Raporun Muhatabı
- Giriş Paragrafı
- Denetlenen Kurum Yönetiminin Sorumlulukları
- Sayıştayın Sorumlulukları
- Denetimin Dayanakları, Kapsamı ve Yöntemi
- Denetim Görüşünün Dayanakları
- Denetim Görüşü
- Raporlanması Gereken Diğer Hususlar
- Denetim Ekibinin İmzası
- Raporun Tarihi
- Adres
- Rapor Ekleri

[370] 6085 s.K. 38'inci madde
[371] T.C. SBDDR, a.g.r., s.163
[372] B. Porter Et al., "Principles of External Auditing", Second Edition, jhon Wiley and Sons Ltd., West Sussex, April 2005, s.37

- Denetim bulguları
- Mali rapor ve tablolar,
- Mali rapor ve tablolarda yapılan düzeltmelere ilişkin açıklamalar,
- Düzeltilmiş mali rapor ve tablolar,
- Taslak rapora ilişkin kurumun görüşü.

Denetim raporlarının görüş paragrafı verilen denetim görüşü türüne göre farklılık arz etmektedir. Denetim raporuna ilişkin olarak denetlenen kurumdan alınan cevaplar da dikkate alınarak yıllık Denetim Raporu hazırlanır.

Bundan sonraki süreç şu şekilde gerçekleşecektir; [373]

- Bu cevaplar da dikkate alınarak yeniden düzenlenen denetim raporları yine bu cevaplarda eklenerek Sayıştay dairelerinin görüşleri alınmak üzere raporun ilgili olduğu yılın bitimini takip eden mayıs ayı sonuna kadar Sayıştay Başkanlığına sunulacaktır.
- Daireler, söz konusu raporların bu Kanunda öngörülen amaç, çerçeve ve sınırlar içinde olup olmadığı yönünden inceleme yaparak, bu hususlara uygunluk taşımayan raporların düzeltilmesine ilişkin raporlar hakkındaki görüşlerini temmuz ayının onbeşine kadar Sayıştay Başkanlığına sunacaktır.
- Dairelerce görüş bildirilen denetim raporları ile Sayıştayca mali konularda belirtilmesi uygun görülen diğer hususları da içeren dış denetim genel değerlendirme raporu hazırlanır ve Rapor Değerlendirme Kurulunun görüşü alınır.
- Dış denetim genel değerlendirme raporu ile Kurulca görüş bildirilen kamu idarelerine ilişkin denetim raporları Sayıştay Başkanınca genel uygunluk bildirimi ile birlikte Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur.

[373] 6085 s.K. 38'inci madde

Çalışmamızın bundan sonraki kısmında, mali denetimin mal alımında uygulanmasına ilişkin özet bir çalışma yapılacaktır.

3.2. MALİ DENETİMDE MAL ALIMINA İLİŞKİN BİR UYGULAMA ÖRNEĞİ

Sayıştay yapmış olduğu klasik mali denetimlerde, kamu kurumlarının mali iş ve işlemlerinin sadece hukuka uygunluğunu değerlendirmiş ve kamu zararı doğuran hususları eleştirilmiştir. Bunun yanında, yevmiyelerdeki hesap tutarları ile mali tablolardaki tutarların birbiri ile uyumlu olup olmadığı üzerinde bir değerlendirme de, bu çalışmalarda yer almıştır. Sayıştay denetimindeki değişmeyle birlikte, mali denetime çağdaş bir çerçeve kazandırılmış ve hukuka uygunluğun yanında, mali tabloların tam ve doğru olup olmadığına ilişkin bir değerlendirme ile mali tablolara yansıyan iş ve işlemlerin oluştuğu mali yönetim ve kontrol sisteminin değerlendirilmesi de faaliyetler arasına katılmıştır.

Bu çerçevede, yukarıda ayrıntılı olarak yer verilen çağdaş mali denetimin; planlama, programlama ve raporlama sistemine ilişkin ayrıntılı bir örnek çalışma yapılacak olup, söz konusu çalışmada; tüketim malzemesi alımına yönelik bir uygulama örneği verilerek, bu alımın mali tablolara tam ve doğru olarak yansıyıp yansımadığı araştırılacaktır. Ayrıca, planlama aşamasında; ilgili hesap alanıyla ilgili olarak ;

- Kurum faaliyet ortamının, muhasebe sisteminin, bilişim sisteminin, kontrol işlemlerinin tanınmasına,
- kurum mali işlemlerine yönelik analitik incelemelere,

- yapısal risklere,
- mali işlemin oluşum sürecine ve iç kontrolüne ilişkin risklere (kontrol ortamı, kurumun risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme ve iç kontrole ilişkin riskler),
- kontrollerin riskleri önleyip önlediğinin değerlendirilmesine ve
- denetimde örnek seçimine, yer verilecektir.

Daha sonra ilgili hesap alanıyla ilgili denetim kriterlerinin ve izlenecek yol ve yöntemin yer aldığı denetim programı ilgili örneğe uygulanarak, ulaşılan bulgular raporlanacaktır.

A- KURUM TANIMA ÇALIŞMALARI(X KAMU KURUMU)

Genel Bilgi

(X) Kamu Kurumu, Kanun ile kurulmuş bir kurum olup, Merkez ve Bölge teşkilatlanması şeklinde örgütlenmiştir. Kurumla ilgili yasal düzenlemeler ve ikincil mevzuatlar bulunmaktadır. Kurum …….yılında Ankara kurulmuş ve ….Bakanlığına bağlı bir kuruluş olarak görev yürütmektedir. Kurum Teşkilat yapısı, 1 Genel Müdür ve 4 Genel Müdür yardımcısına bağlı; Ana Hizmet Birimleri, Danışma ve Denetim Birimler ve Yardımcı Hizmet Birimlerinden oluşmuştur.

Kurum, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve kontrol Kanunu'na ekli II sayılı cetvelde yer alan özel bütçeli bir idaredir. Dolayısıyla mali özerkliğe sahiptir, kendisine gelir tahsis edilmiştir ve bu gelirden harcama yapma yetkisi de bulunmaktadır. Kurumun muhasebe iş ve işlemleri yardımcı hizmet birimlerinden olan Muhasebe Dairesi Başkanlığı tarafından yürütülmektedir.

Kurum Merkez ve Bölge teşkilatların toplam 15 adet Harcama Yetkilisi bulunmaktadır.

Özel Bütçeli bir idare olan Kurum'un, muhasebe işlemlerini Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'ne tabi olarak yürütmektedir. Bu bağlamda ürettiği mali tablolar adı geçen yönetmeliğin 510 ve 514. maddelerinde geçen defter, cetvel ve tablolardan oluşmaktadır. Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği madde 117 ve Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği madde 514'e göre düzenlenecek temel mali tablolar şunlarıdır. (Örnek numaraları genel yönetim muhasebe yönetmeliği ekindeki örneklere aittir.)

a) Bilanço (Örnek: 4)

b) Faaliyet Sonuçları Tablosu (Örnek: 5)

c) Bütçe Uygulama Sonuçları Tablosu (Örnek: 6)

d) Nakit Akım Tablosu (Örnek: 7)

e) Mali Varlık ve Yükümlülükler Değişim Tablosu (Örnek: 8)

f) İç Borç Değişim Tablosu (Örnek: 9)

g) Dış Borç Değişim Tablosu (Örnek: 10)

h) Şarta Bağlı Varlık ve Yükümlülükler Tablosu (Örnek: 11)

i) Gelirlerin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu (Örnek: 12)

j) Giderlerin Kurumsal Sınıflandırılması Tablosu (Örnek: 13)

k) Giderlerin Fonksiyonel Sınıflandırılması Tablosu (Örnek: 14)

l) Giderlerin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu (Örnek: 15)

m) Bütçe Gelirlerinin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu (Örnek: 16)

n) Bütçe Giderlerinin Kurumsal Sınıflandırılması Tablosu (Örnek: 17)

o)Bütçe Giderlerinin Fonksiyonel Sınıflandırılması Tablosu (Örnek:18)

p) Bütçe Giderlerinin Finansal Sınıflandırılması Tablosu (Örnek: 19)

r) Bütçe Giderlerinin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu (Örnek: 20)

s) Bütçe Giderleri ve Ödenekler Tablosu (Örnek: 21)

Kurumun merkez ve taşra teşkilatının 2006–2007-2008 yıllarında kesinleşmiş bütçe giderlerine, giderlerin ekonomik sınıflandırmaya göre harcama kalemleri itibariyle yıldan yıla artış oranlarına ilişkin veriler şu şekildedir:

Tablo 3.5. 2006-7-8 Yıllarında Kurumun Bütçe Gerçekleşmeleri

		Bütçe Gerçekleşmesi	
	2006	**2007**	**2008**
Başlangıç Ödeneği	130.608.000	177.803.000	214.475.000
Eklenen Ödenek	10.828.000	15.512.000	45.034.000
Toplam Ödenek	141.436.000	193.315.000	259.509.000
Gerçekleşen Bütçe Gideri	126.801.000	151.817.000	187.630.000
Gerçekleşme Oranı %	89,65	78,53	72,30

Buna göre, kurumun bütçe gerçekleşmeleri 2006 yılından 2008 yılına kadar artış gösterirken, bütçe başlangıç ödeneğine göre gerçekleşen bütçe giderleri oranları aynı yıllarda düşüş göstermiştir. Bu durum, kurumun yıldan yıla sağlıklı bir şekilde bütçe planlaması yapamadığını ve bütçe tahmin sapmalarının olduğunu göstermektedir. Bütçe tahmin sapmalarının olması, kurumun stratejik plan ve performans programı hazırlama sürecinde önemli zayıflıklara işaret eder. Çünkü kamu yönetimindeki yeni düzenleme ile kurum bütçelerine konulan ödeneklerin planlara ve programlara göre konulacağı öngörülmektedir. Aslında bütçe sapması, stratejik plan ve performans programı oluşturma sürecindeki iç kontrol zafiyetinin açık bir göstergesidir. Bununla birlikte, stratejik plan ve performans programı hazırlama aşamasında bir bilgi akışı eksikliği olduğu da düşünülebilir. Sırf bu değerlendirmeler kurumun genel kontrol ortamına ilişkin olumsuz bir görüş oluşturmaktadır.

Kurumun mal alımlarına ilişkin 2006–2007 ve 2008 Bütçe gerçekleşmeleri şu şekildedir.

Tablo 3.6. 2006-7-8 Yıllarında Kurumun Mal Alımları Bütçe Gerçekleşmeleri

		Bütçe Gerçekleşmesi		**Değişim %**	
	2006	**2007**	**2008**	**2007/2006**	**2008/2007**
Mal Alımları	16.044.000	18.629.000	18.319.000	16,11	-1,66

Buna göre kurumun mal alımları 2006 yılından 2007 yılına %16.11 oranında artmışken, 2007 yılından 2008 yılına %1.66 oranında düşmüştür.

Bu düşüşün çeşitli nedenleri olabilir;

-Öncelikle, kurum faaliyetlerini gerçekleştirirken elde ettiği mal ve malzemeleri daha etkin kullanıyor olabilir.

-Geçen yıla nazaran projelerde ve faaliyet alanında bir azalma olması nedeniyle mal ve malzeme ihtiyacı düşmüş olabilir.

-Yukarıdaki değerlendirmeler de dikkate alındığında, stratejik planlamadaki kontrol zafiyetinden ileri gelmiş olabilir.

Kurumun mal alımlarına ilişkin 2006–2007 ve 2008 bütçe ödenekleri ve harcama içindeki payları şu şekildedir.

Tablo 3.7. 2006–2007 ve 2008 bütçe ödenekleri ve harcama içindeki payları

	Bütçe Ödeneği			**Harcama İçindeki Payı**		
	2006	**2007**	**2008**	**2006**	**2007**	**2008**
Mal Alımları	16.044.000	18.629.000	18.319.000	12,65	12,27	9,76

Mal alımları için bütçeye konulan ödenek 2006 yılından 2007 yılına geçerken artmışken, 2008 yılında 2007 yılına göre düşük bir ödenek konulduğu görülmüştür.

2009 yılı birinci 6 ayında, Kurum'un, mal alımlarına yönelik bütçe gerçekleşmeleri ve yılsonu tahmini gerçekleşmeleri ile 2008 yılı bütçe gerçekleşmelerinin karşılaştırması aşağıda gösterilmiştir.

Tablo 3.8. 2008 ve 2009 yılları mal alımları ilk 6 aylık karşılaştırması

	Bütçe Ödeneği		**Harcama İçindeki Payı**		**2009/2008**
	2008- İLK 6 AY	**2009- İLK 6 AY**	**2008**	**2009**	
Mal Alımları	7.825.521	9.398.610	10,56	11,24	20,10

	Bütçe Ödeneği		**Harcama İçindeki Payı**		**2009/2008**
	2008	**2009 TAHMİNİ**	**2008**	**2009 TAHMİNİ**	**% ARTIŞ**
Mal Alımları	18.319.000	21.231.502	9,76	7,95	15,90

2010 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu'na göre Kurum'un bütçesine konulan mal alımları ödeneği ise 12.996.000,00 TL olup, gider içindeki payı % 5,62'dir.

Ön Analitik İncelemeler

150 ilk madde ve malzemeler hesap alanında muhasebe kayıtları üzerinden yapılan incelemede;

Kurum Merkez Teşkilatında, 13.99.0.0. ekonomik kodlu Diğer Yedek Parçalar grubunda, 2009'un ilk 5 ayına göre 2010 ilk 5 ayında yaklaşık 1.000.000 TL lik bir artış görülmektedir. Ayrıca; 2009 yılından devreden 9.635.544,29 TL iken, 2010 yılında 1.993.254,22 TL lik bir alım olmuş ve 2010 ilk 5 ayında, 1.764.499,25 lük bir kullanım olmuştur. 150 İlk madde ve malzemeler hesap grubunda yer alan 13.99.0.0 ekonomik kodlu yedek parçaların yüksek oranda devredeni bulunmakta iken bir sonraki yılda neredeyse kullanım kadar bir alım olması bu kod için bir risk faktörü oluşturmaktadır. Devreden ürünlerin neler olduğu incelenmelidir.

Kurum Merkez Teşkilatında, 13.1.0.0. ekonomik kodlu Makineler ve Aletler Grubu Yedek Parçalar' da 2009'un ilk 5 ayına göre 2010 yılı ilk 5 ayında yaklaşık 500.000 TL lik bir artış görülmektedir. Ayrıca; 2009 yılından devreden rakam 1.821.202,63 TL iken, 2010 yılında 41.664,50 TL lik bir alım olmuş ve 2010 ilk 5 ayında, 41.664,50 TL lik bir kullanım olmuştur. Devreden rakam yüksek iken neredeyse kullanım kadar bir alım olması bu kod için de bir risk faktörü oluşturmaktadır. Devreden ürünlerin neler olduğu incelenmelidir.

Diğer ekonomik kod gruplarında ciddi bir artış görülmemektedir. Oran olarak artışlar yüksek olmakla birlikte, bedel olarak cüz'i artışlar olmuştur. Bölge örgütlenmelerinde 150 İlk madde ve malzeme hesap alanında önemli bir duruma rastlanmamıştır.

Yukarıda veriler birlikte değerlendirildiğinde, bedel olarak cüz'i artışlar değerlendirilmeyip, kurum 150 İlk madde ve malzemeler hesap alanında parasal açıdan önemli olan iki ayrı ekonomik kodlu yedek parçalar olduğu ve bu malzemelerin devir oranlarının yüksek olmasına ilişkin yapılan ilk değerlendirme şu şekildedir;

-Taşınır yönetiminde uygulamadan ve diğer nedenlerden kaynaklanan bir aksaklık olabilir,

-Muhasebe kayıt düzeninde bir yanlışlık olabilir.

-Bu malzemeler özel niteliğe haiz malzemeler olabilir veya

-Yüksek tutarlarda devir eden malzeme bulunurken yeni malzeme alınması, devreden malzemelerin kullanım özelliklerini kaybetmesi dolayısıyla stokların şişmesinden kaynaklanabilir.

Bu hususlar, kontrol ortamı değerlendirme ve denetim programı uygulama aşamasında 150 İlk madde ve malzeme hesap alanı için incelmede ağırlık verilmesi gerekli taşınır mallar hakkında bir fikir oluşturmaktadır.

Kurum Bilgi Sistemi

Kurum başta yer bilimleri, enerji sektörü olmak üzere pek çok özellikli konuda araştırma programları gereksinimlerini karşılamak üzere çeşitli bilgisayar ve ağ teknolojileri kullanmaktadır.

Kurumun genel olarak kullandığı ve dışarıdan temin ettiği yazılımlar şunlardır:

Microsoft Offisce(Pro-Standart) / Corel Draw(X3-X4) / Surfer 8 / Didger(V.4)(Jeofizik Cizim Prog) / Oasisi Montaj(V.4.3) / WinGlink(V.2.20) / Graffer7 / Logplot / Google Earth / İcra Pro / Photoshop Desktop / Oracle / SWEDGE V4 079 / AMP Yazılım / NetCad / Dips v5.104 / Roc Plane V2-030 Slope/W2004 / Windows İşlet.Sis.(XP,Vista) / Aquachem / Abby Fine Reader / Delphi 2006 Visual Basic Net / Windows 2000 Server / Karspersky Anti Virus / Erdas İmagine/Lieca 8.6/8.7/9.0 RSI ENVI 4.3/4.4 / PCI Geomatica

Kurumun Mal Alımlarına İlişkin Kendisinin Ürettiği Yazılımlar ise şöyledir:

Kurum kendi ürettiği birçok program bulunmakla birlikte, mal alımları ile ilgili olarak; proje takip sistemi, Tüketim Malzemeleri Stok Takip Programı, Demirbaş Takip programı ve Fatura Programına sahiptir.

Kurumun kullanmış olduğu, özellikle de kendi yazılımı olan programların birçoğunun kurum taşınırların kayıt ve kontrolüne ve mal ve hizmet alım giderlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin olduğu anlaşılmaktadır. Bu programların doğruluklarının kontrolünün ne şekilde yapıldığı ve hangi yöntemlerle güncellendiklerinin tespitinin yapılması gerekmektedir. Çünkü belli bazı alanlarda kullanılan programlar çeşitli sıkıntılar meydana getirmektedir.

Kurumun mal alımlarına ilişkin 2009 yılı ilk dönem verileri

2009 İlk 6 ayında İkmal Hizmetleri Daire Başkanlığı Alım-Satım şube Müdürlüğüne harcama birimleri tarafından intikal eden 640 adet harcama talep formu bulunmaktadır. Harcama talep formlarından 410 adedinin (283 adet mal + 127 adet hizmet) alımı yapılmış, 221 adedi de alımı devam etmektedir. 9 adedi ise iptal edilmiştir.

Bu dönem içerisinde Genel Müdürlüğün merkez harcama birimleri adına harcama talebine bağlı olarak satın alınan malzemelere ait 321 adet fatura intikal etmiştir. Bu faturaların giriş işlemleri yapılarak, taşınır işlem fişleri düzenlenmiş ve ilgili harcama birimlerinin taşınır kayıt ve kontrol yetkililerine malzeme ile birlikte belgeleri de teslim edilmiştir. Tüketim ve taşıt yedekleri ambarında bu dönem içerisinde 142 adet giriş taşınır işlem fişi düzenlenmiş (1042 kalem malzeme) ve ambar giriş işlemleri yapılmıştır. Harcama birimlerine devir edilen malzemeler

karşılığında ise 422 adet çıkış taşınır işlem fişi (2047 kalem malzeme) düzenlenerek harcama birimlerine gönderilmiştir.

Kurumun iptal olan ve kapanmış olanlarla birlikte 2010 yılı için toplam 60 adet ihale dosyası bulunmaktadır. Bu ihaleli alımlar haricindeki mal alımları 22/d doğrudan Temin Usulü ile yapılan alımlardan oluşmaktadır.

Ön mali Kontrol

Kurumun mal ve hizmet alımları, yapım işleri ile ilgili ihaleler destek birimleri tarafından gerçekleştirilmektedir. Kurum'un 2009 Faaliyet Raporu'nda Genel Müdürlükte mevcut harcama birimlerinin diğer tüm ödemlerinin Mali Hizmetler Birimi bünyesinde kurulan ön mali kontrol birimi tarafından ön mali kontrolünün yapıldığı; bölge müdürlüklerinde ön mali kontrol birimleri kurularak gerekli kontrollerin yapılmasının sağlandığı belirtilmiştir. Bu konu kontrollerin değerlendirilmesi aşamasında etkinliği ve çalışıp çalışmaması yönünden yeniden ele alınmalıdır.

İç Denetim Birimi

Kurumun iç denetim faaliyetleri 5018 sayılı kanunun 63. maddesi uyarınca kurulan İç Denetim Birimi Başkanlığı tarafından yürütülmektedir.

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in 18. maddesi uyarınca yönetmeliğe ekli cetvelde gösterildiği üzere kurumda görevlendirilmiş 5 iç denetçi bulunmakta olup Maliye bakanlığından sertifikalarını almışlardır.

Kurum Dış Denetim Faaliyetleri

Kurum Sayıştay Denetimi kapsamına yeni girdiği için, şimdiye kadar yapılmış bir denetim bulunmamaktadır. Bu durum güvence oranının ve hata limitlerinin belirlenmesinde ayrıca değerlendirilecektir.

Kurumun İlk Risk Değerlendirmesinin Yapılması

Çeşitli nedenlerle bazı bölgelerde saha çalışmalarının yapılamaması,

Toprak altı arama çalışmalarının doğaya ve çevreye zarar veren faaliyetler olarak algılanması, medyada bu yönde, yapılan yayınlar,

Kurum faaliyetlerinin yüksek sermaye gerektirmesi ve kurum faaliyetine ilişkin harcanan risk sermayesinin çok az olması,

Ortak faaliyet alanındaki kuruluşlar ile iletişim eksikliği,

Kurumda çalışan deneyimli personel sayısının azalması.

Basın taraması

Kuruma ilişkin yapılan basın taramasında 2000 ve 2001 yıllarında yolsuzluğa ilişkin yasal takibatın yapıldığı görülmüştür. Bu konuya ilişkin güncel bir veri bulunmamaktadır.

B- MUHASEBE KAYITLARI ÜZERİNDEN YAPILAN İLK İNCELEMELER

(2010 yılı ilk 6 aylık kayıtlarından) Kurum Tüketim Malzemelerinin kaydedildiği 150 İlk Madde ve Malzemeler Hesabına ilişkin yapılan muhasebe kayıtları incelemesinde;

150 İlk madde ve malzeme hesabı ile karşılıklı kayda konu olmayacak veya bu konuda tereddütlü bulunan bir hesap grubuna rastlanmamıştır. 150 hesap grubuyla

çalışan hesaplar bilgisayarlı denetim teknikleri ile ortaya konulmuş olup, aşağıda yer almaktadır.

Tablo 3.9. 150 Hesabına İlişkin Muhasebe incelemesi

Hesap Kodu	Alan yüzdesi	BORÇ TOPLAMI	ALACAK TOPLAMI
102	0%	0	3.359,18
103	0,01%	1.472,75	3.543.502,63
150	23,96%	3.641.113,99	3.623.059,26
160	0%	0	56.305,91
164	0%	0	26.606,66
190	0%	86,64	0
191	3,51%	533.225,16	1.497,54
333	0%	0,04	37.583,22
360	0%	71,65	29.879,54
511	0,12%	18.308,45	13.511,13
600	0%	0	343.101,69
630	22,94%	3.486.048,09	1.920,01
800	0%	0	7.329,57
805	0,05%	7.329,57	0
830	24,36%	3.701.154,13	1.544,40
835	0,01%	1.544,40	3.701.100,13
920	0%	0	1.123.600,00
921	7,39%	1.123.600,00	0
980	17,64%	2.681.034,45	0
981	0%	0	2.681.088,45
Toplamlar	**100%**	**15.194.989,32**	**15.194.989,32**

İlgili tabloyu yorumlayabilmek için tüketim malzemeleri hareketlerine ilişkin muhasebe hareketlerinin bilinmesi gerekmektedir. Buna göre tüketim malzemelerine ilişkin muhasebe kayıtları şu şekilde gerçekleşmelidir;

- Tüketim malzemesi alınarak ambara alınması,

_____/_____

150 İlk madde ve malzeme xxxx

191 İndirilecek KDV xxxx

830 Bütçe Giderleri xxxx

103 Verilen Çekler ve G. Em. xxxx

360 Diğer Ödemeler ait D.V. xxxx

835 Gider Yansıtma Hesabı xxxx

_____/_____

- Tüketim malzemesi ambardan çıkarılarak kullanıma verildiğinde,

_____/_____

630 Giderler Hesabı xxxx

150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı xxxx

_____/_____

- Kurum içi Birimler arası tüketim malzemesi devri,

_____/_____

150 İlk Madde ve Malzeme xxxx

150 İlk Madde ve Malzeme xxxx

_____/_____

- Muhasebe birimleri arasında tüketim malzemesi gönderimi,

_____/_____

511 Muhasebe birimleri arası işlemler hesabı xxxx

150 İlk Madde ve Malzeme xxxx

_____/_____

- Diğer muhasebe birimine malzeme geldiğinde,

_____/_____

150 İlk Madde ve Malzeme xxxx

511 Muhasebe birimleri arası işlemler hesabı xxxx

_____/_____

- Kullanılamayacak hale gelen tüketim malzemelerinden kişisel kusur kaynaklı olanlar

_____/_____

157 Diğer Stoklar Hesabı (Hurda değeri) xxxx

630 Giderler Hesabı(Kayıtlı değeri- hurda değeri) xxxx

150 İlk madde ve malzeme hesabı xxxx

140 Kişilerden Alacaklar Hesabı(rayiç bedeli) xxxx

600 Gelirler Hesabı (rayiç bedeli) xxxx

_____/_____

- Tüketim malzemelerinden hurdaya ayırma işlemi,

_____/_____

157 Diğer Stoklar xxxx

150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı xxxx

_____/_____

- Hurdaya ayrılmış tüketim malzemelerinden satışı gerçekleştirilenler

_____/_____

630 Giderler Hesabı xxxx

100/102 Kasa/Banka/İlgili Hesap(Satış Bedeli) xxxx

157 Diğer Stoklar xxxx

600 Gelirler Hesabı xxxx

_____/_____

- Tüketim malzemesi alımı bir sözleşme kapsamında yapılıyorsa, sözleşme yapıldığında,

_____/_____

920 Gider Taahhütleri Hesabı xxxx

921 Gider Taaahhütleri Karşılığı H. xxxx

_____/_____

- Tüketim malzemesi teslimi yapıldıkça,

_____/_____

921 Gider Taahhütleri Karş. Hesabı xxxx

920 Gider Taaahhütleri H. xxxx

_____/_____

- Tüketim malzemeleri ambarlarında sayım yapılıp herhangi bir eksiklik tespit edildiğinde,

_____/_____

197 Sayım noksanları hesabı xxxx

150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı xxxx

_____/_____

- Sayım fazlası tespit edildiğinde,

_____/_____

150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı xxxx

397 Sayım Fazlaları Hesabı xxxx

_____/_____

Proje kapsamında yapılan Tüketim malzemesi alımında, bu alımların projeye yansımasının yapılabilmesi için 980 Proje Özel Hesabı ve 981 Proje Özel Hesabı Karşılığı Hesabı kullanılabilir.

Bu veriler ışığında, muhasebe kayıtlarında aşağıdaki araştırma sonuçları ile birlikte belirtilen hususlar dışında yanlış bir muhasebe kaydı görülmemektedir.

-Kurum 150 ilk madde ve malzemeler hesabına kaydedilen malzemeleri satışa konu yapmadığından 600 Gelirler hesabında bulunan 343.101,69 TL'lik tutarın nedeni araştırılmıştır. Kurum yetkilileri tarafından kanıtlayıcı belgeleriyle birlikte yapılan açıklamada; bu tutarın müfettişlerce yapılan tespit üzerine, taşınır kayıt sistemine birim olarak yanlış girildiği anlaşılan malzemelere ilişkin düzeltme kaydından kaynaklandığı ifade edilmiştir.

-Kurum harcamalarının bütçe yansımasını gösteren 835 Bütçe Giderleri Yansıtma Hesabında borç kaydı olmaması gerekirken Hesapta yer alan 1.544,40TL'lik Borç kaydının nedeni araştırılmıştır. Kurum muhasebe yetkilileri tarafından kanıtlayıcı belgeleriyle birlikte yapılan açıklamada; bu tutarın bir mal

alımı işlemi muhasebeleştirilmesi sırasında 835 Bütçe Giderleri hesabına yanlışlıkla bu tutar kadar fazla miktarın kaydedilmesi işleminin neticesinde bu hata olmuştur. Söz konusu hata bir sonraki muhasebe kaydıyla düzeltilmiştir.

-Tüketim malzemeleri kullanıldıkça veya hurdaya ayrıldıkça kullanılan 630 Giderler Hesabının borç kaydı vermemesi gerekirken, 1.920,01 TL alacak kaydı vermiştir. Kurum muhasebe yetkilileri tarafından kanıtlayıcı belgeleriyle birlikte yapılan açıklamada; bu tutarın 630 Giderler hesabına yanlışlıkla kaydedildiği ve bu kayda ilişkin düzeltmelerin sonraki yevmi yelerde yapıldığı belirtilmiştir.

-Tüketim Malzemelerinin sayımı gerçekleştiğinde ortaya çıkacak sayım noksan veya fazlalıkları için kullanılması gereken 197 sayım noksanları ve 397 sayım fazlaları hesaplarının hiç kullanılmadığı görülmüştür. Bu hususta tatmin edici bir açıklama yapılamadığından, sayımların fiili olarak yapılıp yapılmadığına ilişkin belirsizlik oluşmuştur.

C-MAL ALIMLARINA İLİŞKİN BELİRLENEN YAPISAL RİSKLER

Kurumda 150 İlk madde ve malzeme hesabı ile ilgili yapılan ilk değerlendirmede, aşağıda yer alan yapısal risklerin olduğu görülmüştür.

-Mal alımı ihaleleri genelde teknik yoğunluklu mal ve malzeme alımı ihalelerinden oluşmaktadır.(Risk Düzeyi: Yüksek)

-Mal alımı ve taşınır kayıt sistemine kaydı aşamasında özelleştirilen kurumlardan gelen personel de görev almaktadır. (Risk Düzeyi: Yüksek)

-Kurum muhasebe işlemlerinde bazı hesap gruplarının çalışmadığı düşünülmektedir. (Risk Düzeyi: Yüksek)

-Kurum merkez ve bölgeler şeklinde geniş bir örgütlenmeye sahiptir.

-Kurumun bölge teşkilatlarında sertifikası olmayan muhasebe yetkilileri çalışmaktadır. (Risk Düzeyi: Yüksek)

-İhaleli mal alımları tek elden, destek hizmetlerini yürüten birim tarafından yapılmaktadır. (Risk Düzeyi: Yüksek)

Bu değerlendirmeler ışığında kurumun yapısal risklerinin yüksek olduğu kanaati oluşmuştur.

D-MAL ALIMI SÜREÇ AKIŞI

Açık İhale Usulü İle Mal alımı

Talep Aşaması

1-İlgili birimin harcama talebine ilişkin belge ile mal alım talebinde bulunması ve belgenin üst yöneticinin onayı ile destek hizmetleri birimine ulaştırılması.

2-Stoklarda malzemenin olup olmadığının taşınır sistem kayıtlarından sorgulanması.

3- Alım gerekçesi, teknik şartname, yaklaşık maliyet cetveli, üst yöneticinin onayı, harcama talebine ilişkin belge ve harcama yetkilisinin onayı, Strateji Geliştirme biriminin bütçe ödeneğine ilişkin onayının alınması.

4-Destek hizmetleri birimince dosya üzerine ihale tarihi verilmesi ve mevzuat hükümleri uyarınca ihale ilanının yapılması.

Satın alma Aşaması

1-İhale işlemleri yapıldıktan sonra harcama yetkilisinin ihale kararını onaylaması.

2-Alınan olurdan sonra destek hizmetleri birimince yasal tebligatların yapılması. (İhale sonucunun duyurulması, sözleşmeye davet yazısı)

3-Destek Hizmetleri Birimi Sözleşme tasarısını hazırlaması.

4-Sözleşme tasarısı ve eki ihale işlem dosyasının ön mali kontrol birimi tarafından incelenmesi.

Ödeme Aşaması

1-Malın sözleşme şatlarına uygun olup olmadığına ilişkin muayene kabul komisyonunca muayene işlemleri yapılıp, muayene kabul komisyonu tutanağı düzenlenmesi.

2-Muayene kabulü yapılan mallara ilişkin destek hizmetleri birimi gerçekleştirme görevlilerince ödeme emri ve eki evrakların hazırlanması.

3-Harcama yetkilisinin ödeme onayını yapması.

4-Harcama evraklarının destek hizmetleri birimince incelenmesi.

5-Strateji daire başkanlığında harcama evrakları üzerinde ön mali kontrol yapılması.

6-Sorun yoksa ödeme gerçekleştirilmesi.

Malın Taşınır Kayıt Sistemine Kaydı

1-Taşınır kayıt ve kontrol yetkilisinin malın muayenesini sağlamak üzere malı; sayarak, taratarak, ölçerek teslim alması.

2-Muayenesi olumlu çıkan malzemelerin taşınır kayıt ve kontrol yetkilisince bilgisayar sistem kayıtlarına müteakiben ambara alınması.

E-ÖNEMLİLİĞİN BELİRLENMESİ

Kurumun denetimine ilişkin planlama aşamasında önemlilik parasal değer açısından değerlendirilecektir. Buna göre toplamda mali tabloların güvenilirliğini bozmayacak olan kabul edilebilir en yüksek hata düzeyini bu safhada belirlemek amacıyla Önemlilik Tabanı olarak bir önceki yıl 2009 verileri esas alınacak ve raporlama aşamasında, cari yıl verileri kesinleşeceğinden önemlilik tabanı cari yıl itibariyle revize edilecektir.

Kurum gelir elde eden bir kurum olmakla birlikte gelirlerinin bir kısmının sürekliliğinin ilişkide olduğu kurumlara bağlı olması, bir kısmının ise gelen taleplere göre değişiklik göstermesi nedeniyle, önemlilik tabanı olarak, 2009 Bütçe Giderleri Toplamının alınmasına karar verilmiştir.

2009 yılı Bütçe giderleri gerçekleşmesi 199.932.557 TL dir.

Önemlilik tabanı: 199.932.557 TL

Kurum, maliyeti yüksek olması nedeniyle özel sektörce yapılmayan alanlarda araştırma ve tetkik faaliyetlerini yürütmekte olduğundan bulunduğu sektör tarafından yakından takip edilmektedir. Ayrıca Kurumda ilk kez denetim yapılmaktadır. Bu yüzden denetim ekibi önemlilik oranını %1 olarak belirlenmiştir.

ÖNEMLİLİK ORANINI:%1

ÖNEMLİLİK SEVİYESİ: 199.932.557 TL * %1= 1.999.325,57 TL

150 İlk madde ve malzemeler hesap alanında, 2009 yılı verilerine göre, devreden rakamda dahil toplam 11.522.245,56 TL ‘lik bir rakam bulunduğundan, ilgili hesap alanı kabul edilebilir hata düzeyinin çok üzerindedir. Bu yüzden, 150 İlk madde ve malzemeler hesap alanı önemli bir hesap alanı olarak değerlendirilmiştir.

F-KONTROL RİSKLERİNİN BELİRLENMESİ

Kurumda mal alımlarına ilişkin kontrol ortamı tanınması aşamasında aşağıdaki riskler tespit edilmiştir.

Kontrol Ortamı Değerlendirme

Kurum yönetimi ve çalışanların iç kontrole olan yaklaşımları olumludur.

Kamu etik sözleşmesi bütün çalışanlarca imzalanmıştır.

Çalışanlar bulundukları konumla ilgili olarak kısmen yeterlidir.

Kurum yönetimince iç kontrolün değerlendirilmesine, çalışanların performansının değerlendirilmesine ve riskli alanların tespitine ilişkin herhangi bir faaliyet yapılmamaktadır.

Harcama yetkilileri tarafından iç kontrol güvence beyanı düzenlenmemiştir.

Kurumca iç kontrole ilişkin bir standart belirlenmemekle birlikte Maliye Bakanlığınca belirlenmiş Standartlara da uyulmamaktadır.

Harcama sürecinde görevler ayrılığı prensibine uyulmaktadır.

İdarece mevzuatta belirlenenler dışında kontroller belirlenmiştir.

Kurum mali hizmetler uzmanları ile muhasebe yetkilisi mevzuatta belirlenen şartları taşımaktadır.

Kurum iç denetçi görevlendirmiş olup, bu denetçiler gerekli niteliklere ve fiziki çalışma şartlarına sahiptir. Ancak, iç denetçilerce şimdiye kadar kurumun iç kontrol yapısının oturtulmasına ilişkin yeterli bir çalışma ortaya çıkaramamıştır.

Kurum iç denetim birimi üst yöneticiye doğrudan bağlı olmayıp bir birim yöneticiliği şeklinde örgütlenmiştir.

Kurumun Risk değerlendirmesine yönelik çalışmalar

Kurum yıllık olarak amaç ve hedeflerine yönelik riskleri belirleme çalışması yapmamaktadır. Bu paralelde herhangi bir analizde yapılmamaktadır.

Risklere karşı alınacak önlemlere ilişkin eylem planı düzenlenmemiştir.

Bilgi sisteminin sürekliliği ve güvenliğine ilişkin kontroller yazılı olarak belirlenmemiştir.

Sistem erişimi belli kurallara bağlanmıştır.

Bilgi ve İletişime Yönelik Kontroller

Yöneticiler kendi birimleri ile ilgili stratejik plan ve programları çalışanlarına ayrıca duyurmamaktadır.

Yöneticiler ve personel kaynak kullanımına ilişkin bilgilere zamanında ulaşabilmektedir.

İdare ilk 6 aylık faaliyet sonuçlarını ve ikinci 6 aya ilişkin beklenti ve hedeflerini kamuoyuna duyurmaktadır.

Her türlü evrak, iş ve işlemlerin kaydedildiği bütünleşik bir sistem bulunmamaktadır.

Hata ve yolsuzlukları personelin rahatça bildirebileceği bir sistem bulunmamaktadır.

Ön Mali Kontrolün Değerlendirilmesi

Mal ve hizmet alımlarına ilişkin taahhüt evrakları ve sözleşme tasarılarından tutarı 1 milyon TL'nin (KDV hariç) üzerindeki işlemler, ön mali kontrole gelmektedir.

Yapılan ön mali kontrol işlemine ilişkin herhangi standart (süreç akışı) bulunmamaktadır.

Ön mali kontrol sonucu olumsuz bulunan ve geri gönderilmesine karar verilen herhangi bir evrak bulunmamaktadır.

Ön mali kontrolle görevli personel mali işlem sürecinde yer almamaktadır.

Mali hizmetler biriminin personel sayısı yeterlidir.

Mali hizmetler birimi yetkilisi verdiği işleri günlük ve aylık olarak takip etmektedir.

Kontrol Riskleri

-Kurumca, bütçeye konulan ödeneklerin kullanılmasını düzenleyen, bir genelge yayınlanmış olması. (Risk Düzeyi: Düşük)

-Harcama sürecinde yer alan personelin sayı olarak yeterli olması. (Risk Düzeyi: Düşük)

-Harcama ve taşınır kayıt sürecinde görev alanların performanslarının değerlendirilmemesi. (Risk Düzeyi: Yüksek)

-Kurum birimlerince iç kontrol güvence beyanı düzenlenmemiştir. (Risk Düzeyi: Yüksek)

-Belirli mal alımlarının düşük riskli benzer kurumlardan yapılması (Örneğin; DMO, Et-Balık Kurumu) (Risk Düzeyi: Düşük)

-Kurum mal alımı sürecini gösteren ve üst yönetimce onaylı bir iş akış sürecinin çıkarılmamış olması (Risk Düzeyi: Yüksek)

-Kurumun mal alımı işlemlerine ilişkin herhangi bir risk değerlendirmesi yapmaması. (Risk Düzeyi: Yüksek)

- Alım öncesi ihtiyaç duyulan malzemelerin ambarlarda bulunup bulunmadığına ilişkin olarak kontrolün yapılıyor olması. (Risk Düzeyi: Düşük)

-Mal alımı sürecinde görev alanların bazılarının, kuruma sonradan özelleştirilen kurumlardan gelen ve yeterli mali bilgisi olmayan kimselerin bulunması. (Risk Düzeyi: Yüksek)

-Kurumda genel olarak mali eğitimlerin yetersiz olmasıyla birlikte kurum dışında yapılan eğitimlere sınırlı sayıda katılım olması. (Risk Düzeyi: Düşük)

-Tutarı 1.000.000TL'yi aşan bütün mal alımı ihalelerinin ön mali kontrolünün yapılıyor olması. (Risk Düzeyi: Düşük)

-Mal alımı ihalelerinde yapılacak ön mali kontrole ilişkin bir standart iş akış sürecinin bulunmaması. (Risk Düzeyi: Yüksek)

-Belli bir tutarın üzerindeki mal alımı işleminin üst yöneticinin kontrolünden geçmesi. (Risk Düzeyi: Düşük)

-Kurumca, taşınır mal uygulamalarına ilişkin düzenlemeleri içeren, bir genelgenin yayınlanmış olması. (Risk Düzeyi: Düşük)

-Destek hizmeti birimince alınan malzemenin talep eden birim yetkililerince muayene edilmesi (Risk Düzeyi: Düşük)

-Belli bir limitin altındaki tutarlarda mal alımları için muayene komisyonunun kurulmuyor olması. (Risk Düzeyi: Yüksek)

-Taşınırlarının bilgisayar sistemine kaydına ilişkin işlemin başka birisi tarafından kontrol edilmiyor olması. (Risk Düzeyi: Yüksek)

-Kurum iç denetim birimince bir önceki yılda taşınır yönetimine ilişkin kapsamlı bir çalışmanın yapılması. (Risk Düzeyi: Düşük)

-Taşınır bilgi sistemi güvenliğine ilişkin herhangi bir standardın bulunmaması. (Risk Düzeyi: Yüksek)

-Taşınır mal yönetmeliğine göre düzenlenmesi gereken taşınır geçici alındısının düzenlenmemesi (Risk Düzeyi: Yüksek)

-Taşınırların kayıt işlemlerinde kodlama, miktar ve birim fiyat hatalarının denetim elemanlarınca önceki yıl denetimlerinde tespit edilmiş olması. (Risk Düzeyi: Yüksek)

-Taşınır kayıt ve kontrol yetkililerinin yeterli eğitim almadan göreve başlaması. (Risk Düzeyi: Yüksek)

-Harcama yetkilisince taşınır kayıt ve kontrol yetkilisi görevlendirirken, yeterli özenin gösterilmemesi. (Risk Düzeyi: Yüksek)

-Yıl içinde stoklara ilişkin bir sayım işleminin yapılmıyor olması. (Risk Düzeyi: Yüksek)

Kontrol Risklerine İlişkin Genel Değerlendirme

Yapılan kontrol değerlendirilmesinde; Kurumda iç kontrol sisteminin kurulması, uygulanması, izlenmesi ve geliştirilmesi yönünde, yürürlükteki iç kontrol mevzuatı gereklerinin yerine getirilmediği, Kurum üst yönetiminin risk değerlendirmesini etkili bir şekilde gerçekleştirmediği, Kurum iç denetim biriminin birim yöneticiliği şeklinde örgütlendiği, Ön mali kontrol biriminin çalışmalarına yönelik bir standardın olmadığı, Kurumda bilgi iletişimin yetersiz olduğu, Kurum kontrol faaliyetlerinde risk oranının yüksek olduğu vb. faktörler değerlendirildiğinde, 150 İlk madde ve malzemeler hesap alnında kontrol riski oranının yüksek olduğu kanaatine varılmıştır.

G-KONTROLLERİN TEST EDİLMESİ

150 Hesap alanı ile ilgili kontrollerin etkin çalışıp çalışmadığına ilişkin aşağıdaki test uygulanmıştır.

Tablo 3.10. 150 Hesap Alanı Kontrol Testi Tablosu

Ana Kontrol Soruları	Örnek Kontroller	Değerlendirme	Referans Çalışma
1-Tüm işlemlerin kayıt altına alınmasını sağlayan kontroller var mıdır?	Harcama sürecinde yer alan tüm görevlilerin harcama talebine ilişkin form üzerindeki kontrollerinin etkin çalışıp çalışmadığına bakılır.	Kontroller çalışıyor.	Örnek olarak seçilen belgeler üzerinde kontrol yapılmıştır.
	İhale komisyon başkanının ilgili mevzuata uygun olup olmadığı ve ihale komisyonunun değişip değişmediğine bakılır.	Kontroller çalışıyor.	Örnek olarak seçilen ihale dosyası üzerinde kontrol yapılmıştır.
	Birimler harcamalarını Proje Takip sistemine zamanında girip girmediğine bakılır.	Kontroller yetersiz.	Örnek olarak seçilen belgeler ve görüşme tutanakları.
	Harcama öncesi ödenek kontrolü yapılıp yapılmadığına bakılır.	Kontroller çalışıyor.	Örnek olarak seçilen ihale dosyası üzerinde kontrol yapılmıştır.
	Yaklaşık maliyetin mevzuata uygun hesaplanmasına ilişkin kontroller var mı?	Kontroller çalışıyor.	“
	Gerçekleştirme görevlisi ihale onay belgesini usulüne uygun düzenlemiş mi?	Kontroller çalışıyor.	“
	İhale ilan sürelerine dikkat edilmiş mi?	Kontroller çalışıyor.	“
	İhale ekonomik açıdan en avantajlı teklif veren kişide bırakılmış mı?	Kontroller çalışıyor.	“
	İhale üzerinde kalan isteklinin yasaklı olup olmadığına ilişkin elektronik ortamda teyit alınmış mı?	Kontroller çalışıyor.	“
	İhale yetkilisi, kanuni süresi içinde ihale kararını onaylamış mı? veya gerekçesini açıkça belirtmek suretiyle iptal etmiş mi?	Kontroller çalışıyor.	“
	Sözleşmeye davet edilen istekli sözleşme imzalamadan önce ilgili belgeler getirip; kesin teminat, karar pulu, Sözleşme damga vergisini yatırmış mı?	Kontroller çalışıyor.	“

Ana Kontrol Soruları	Örnek Kontroller	Değerlendirme	Referans Çalışma
	Gerçekleştirme görevlileri tarafından ödeme emri belgesi üzerinde ön mali kontrolün yapılıp yapılmadığına bakılır.	Kontroller çalışıyor.	“
	Tutarı 1.000.000 TL’yi aşan mal alım sözleşmelerinin SGDB’ ye ön mali kontrolünün ne şekilde yapıldığına bakılır.	Kontroller çalışıyor.	“
	Ön mali kontrol biriminde ihale evrakları üzerinde ön mali kontrolün ne şekilde yapıldığına bakılır. (ön mali kontrole ilişkin herhangi bir kontrol listesi var mı?)	Kontroller yetersiz	“
	Ödeme belgesine ekli fatura tutarları ile banka hesapları dekontlarının mutabakatının ne şekilde yapıldığına bakılır.	Kontroller çalışıyor.	Örnek olarak seçilen belgeler kontrol edilmiştir.
	Muhasebe yetkilisince mal/hizmet ödemelerinin yatay dikey toplamların kontrolünün ve eki belgelerdeki toplamlar ile ödeme belgesi toplamlarının mutabakatının ne şekilde yapıldığı kontrol edilir.	Kontroller çalışıyor.	“
2. Ödemelerin yapılan işler karşılığı olduğunu gösteren kontroller var mıdır?	Mal alımı sözleşmesine ilişkin sözleşmeye göre teslim edilmesi gereken mal ve malzeme ile fatura ve ambar evraklarındaki malzeme teslimleri kontrol edilir.	Kontroller çalışıyor.	“
	Alınan malların yanında sözleşme gereği bedelsiz olarak teslim edilmesi gereken malzemeler olup olmadığı kontrol edilir.	Kontroller yetersiz.	“
	Mal zamanında teslim edilmediğinde veya teslim edilen mallar teknik şartları sağlamadığında idare tarafından yapılması gereken işlemlerin yapılıp yapılmadığına bakılır.	Kontroller çalışıyor.	“
	Ödemeye ilişkin olarak yüklenicilerden gelen şikâyetler hakkında işlem yapılıp yapılmadığına bakılır.	Yok	KİK internet sayfasından kontrol edilmiştir.
	Fiili olarak malın teslim alındığını ve hizmetin yerine getirildiğini gösteren kayıtlara bakılır.	Kontroller çalışıyor.	“

Ana Kontrol Soruları	Örnek Kontroller	Değerlendirme	Referans Çalışma
3. Ödemelerin gerçek ve doğru bir şekilde muhasebeleştirilmesini temin eden kontroller var mıdır?	Muhasebe hesap kayıtları incelenir. (150, 253, 255 nolu hesaplara kaydedilmesi gerekirken doğrudan gider yapılan harcamalar var mı?)	Kontroller çalışıyor.	“
	Ödemelerin yanlış sınıflandırmasını (bütçesine, bütçe tertibine, ayrıntılı harcama programına göre) ve özetlenmesini engelleyen veya bunları tespit eden kontroller çalışıyor mu?		
	Düzenlenen ödeme emri belgelerinden bir örnek alınarak kullanılan hesapların ve ayrıntı kodların doğruluğu kontrol edilir.		
4. Mal kayıtlarının gerçek ve doğru bir şekilde muhasebeleştirilmesini temin eden kontroller var mıdır?	Muhasebe hesap planı incelenir.	Kontroller çalışıyor.	“
5. Hak sahibi olmayan kişilere ödeme yapmayı engelleyecek veya tespit edecek kontroller var mıdır?	Mal ve hizmet alımı ödemelerinin hak sahibine yapılmasına yönelik muhasebe yetkilisince uygulanan kontrol prosedürlerine bakılır.	Kontroller çalışıyor.	“
	Gerek manüel gerekse bilgisayar yardımı ile yapılan hak ediş hesaplamasında verilerin yetkili kişiler tarafından hazırlandığının ve bunlara dışarıdan (sonradan) müdahalenin mümkün olup olmadığının, verilerdeki değişiklik ve düzeltmenin ne şekilde yapılmakta olduğunun kontrolüne bakılır.	Kontroller çalışmıyor.	“
	İhale sürecindeki işlemler ile hak ediş hazırlama ve ödeme prosedürlerinin (görevler ayrılığı ilkesine uygun olarak) farklı birimlerce yerine getirilip getirilmediğine bakılır.	Kontroller çalışıyor.	“
	Yetkisiz işlemlerin yapılmasını engellemek amacıyla periyodik kontrollerin mevcut olup olmadığına bakılır.	Kontroller çalışıyor.	“

Ana Kontrol Soruları	Örnek Kontroller	Değerlendirme	Referans Çalışma
6. Ödemelerin fazla veya eksik hesaplanıp ödenmesini engelleyen veya bu tür ödemeleri tespit eden kontroller var mıdır?	İlgili işlerle ilgili taahhüt evrakı ve sözleşme tasarıları ile hak ediş raporu üzerinde mali hizmetler birimince ön mali kontrol yapıldığının ve bunun sonucunda düzenlenen "kontrol edilmiştir" şerhin veya "yazılı görüş"ün incelenmesi.	Kontroller çalışıyor.	"
	Mali hizmetler uzmanınca sözleşme tasarısı üzerinde ön mali kontrol yapıldıktan sonra, ihale yapılıp sözleşme imzalanana kadar sözleşme tasarısında herhangi bir değişiklik olup olmadığına bakılır.	Kontroller çalışmıyor.	"
	İhale işlemlerine ilişkin kullanılan programın ve verilerin güvenilirliğine ilişkin kontrollere bakılır.	Kontroller çalışmıyor.	"
	Harcama sürecinde görevli gerçekleştirme görevlilerince, ödemelerin verilen teklife uygun hesaplanıp hesaplanmadığının kontrolüne bakılır.	Kontroller çalışıyor.	"
7. Gerektiği gibi açıklanmamış-bildirime konu olmamış - özellik arz eden ödemeleri engelleyen veya tespit eden kontroller var mıdır?	Muhasebe hesap kayıtları incelenir.	Kontroller çalışmıyor.	"
8. Mal alımlarında KDV oranları doğru hesaplanmış-mıdır?	KDV tebliğlerine göre uygulanması gereken KDV oranları eksik veya fazla uygulanmış mıdır?	Kontroller çalışıyor.	"
9. Ödeme emri belgesine eklenmesi gereken evraklar eklenmiş mi?	Taahhüt evrakı, fatura, muayene ve kabul komisyonu tutanağı, taşınır işlem fişi ve duruma göre diğer belgeler ödeme emri belgesine eklenmiş mi?	Kontroller kısmen çalışıyor.	"
10 Muayene Kabul'ün eksik yapılmasını engelleyen kontroller var mı?	Kabul işlemleri mevzuat hükümlerine uygun yapılmış mı?	Kontroller çalışıyor.	
	Muayenesi derhal yapılamayan mallar için taşınır geçici alındısı düzenlenmiş mi?	Kontroller çalışmıyor.	

Ana Kontrol Soruları	Örnek Kontroller	Değerlendirme	Referans Çalışma
11.Tüm taşınırların kayıt işlemleri gerçekleşiyor mu?	İhaleli alımı yapılan bütün mallar için taşınır işlem fişi düzenlenip taşınır kayıt sistemine giriş kaydı yapılıyor mu?	Kontroller çalışıyor.	
	Taşınır kayıt sistemine giriş işlemi yapılırken taşınır kodlama hatası yapılıyor mu? Kodlama hatalarına ilişkin herhangi bir kontrol mekanizması var mı?	Kontroller yetersiz.	Önceki yıl denetim sonuçları
	Düzenlenen taşınır işlem fişleri usule uygun düzenleniyor mu?		
Genel Değerlendirme: Açık ihale mal alımı hesap alanında her ne kadar; harcama talep formu üzerinde yeterli kontrolün yapılmadığı, proje yönetim sistemine sağlıklı giriş yapılmadığı, yaklaşık maliyetin mevzuata uygun hesaplanmadığı, muayenesi derhal yapılamayan mallar için taşınır istek belgesinin düzenlenmemesi vb… alanlarda kontroller çalışmasa da genel olarak kontrollerin çalıştığı düşünülmektedir			

H-GÜVENCE DÜZEYİNİN BELİRLENMESİ

Daha önce de ifade edildiği üzere; 150 İlk madde ve malzeme hesabı hesap alanı, tutar olarak önemliliğin üzerinde olup, bu nedenle kontrol testleri icra edilmiştir. Önemli bir hesap alanı için daha önce belirlenmiş yapısal risk ve kontrol risk düzeyinden oluşan birleştirilmiş risk seviyesi yüksek ve kontrollerin test edilmesi sonucu kontrollerin çalıştığı sonucuna ulaşıldığından, Güvence faktörü 2 ve güvence düzeyi de 86 olarak belirlenmiştir.

I-ÖRNEKLEM ALINMASI

Popülâsyon içerisinde çok fazla işlem olduğu, ayrılması gerekli özellikli bir işlemin bulunmadığı ve hataların genellenmesi gerektiği düşünüldüğünden, örnekleme alınmasında, istatistikî örnekleme yönteminin seçilmesi uygun görülmüştür. Bundan sonraki süreçte hata beklentisi devreye girmektedir.

150 İlk madde ve malzeme hesap alanı için her ne kadar, yapısal ve kontrol riskleri yüksek belirlense de kontrollerin iyi çalıştığı sonucu ortaya çıktığından hata beklentisi düşüktür.

Hata beklentisi düşük ve kayıtlar homojen olmadığından para birimine dayalı örnekleme veya tabakalı örnekleme yöntemlerinden birisi seçilebilir. Denetim ekibimiz para birimine dayalı örnekleme yöntemini seçmiştir.

Para birimine Dayalı Örneklem Alınması

Örneklem büyüklüğü: (Popülâsyon*Güvence Faktörü)/Kesinlik Düzeyi

Güvence faktörü:86

Popülâsyon: (2010 yılı için 150 ilk madde ve malzeme alımları): 11.218.534,18 TL

Muhtemel Hata: Önemlilik seviyesi*%10 veya %20: 1.999.325,57 *%10:199.932,56 TL

Kesinlik Düzeyi: (Önemlilik Seviyesi-Muhtemel Hata)*%80 veya %90: (1.999.325,57-199.932.55)* %90: 1.619.453,718TL

Örneklem büyüklüğü:(11.218.534,18*%86)/1.619.453,718:5,95753

Buna göre; kanıt toplamak üzere 6 adet örnek seçilmiştir.

Örnek seçimi işlemi ise şu şekilde gerçekleştirilmiştir.

Popülâsyonun parasal büyüklüğü: 11.218.534,18

Örnek sayısı: 6

Sabit örneklem aralığı(k): 11.218.534,18/6: 1.869.755,69

Hesap makinesi ile seçilen rassal sayı:0,2 olarak belirlenmiştir.

Buna göre;

1.869.755,69*0,2: 373.951,14(a)TL'yi içinde barındıran ilk işlem 1.örnek,

1.869.755,69(k)+373.951,14(a):2.243.706,83TL'yi içeren kayıt 2.örnek,

3.739.511,38(2k)+ 373.951,14(a):4.113.462,52TL'yi içeren kayıt 3.örnek

……

9.348.778,45(5k)+ 373.951,14(a): 9.722.729,59 TL'yi içeren 6. ve son örnektir.

İ-SEÇİLEN BİR ÖRNEK ÜZERİNDE DENETİM PROGRAMININ UYGULANMASI

Çalışmamızın bundan sonraki bölümünde 6 örnek mal alım işlemi arasından bir tane işlem seçilerek denetim programı uygulanacaktır.

2010 yılı yevmiye kayıtları arasından 373.951,14 TL'yi içeren ilk kayıt olan ve 389.642,35TL tutarlı 6382 nolu yevmiye incelenmek üzere seçilmiştir.

Söz konusu mal alımı işlemine uygulanacak denetim programı ise şu şekildedir.

Tablo 3.11. Mal Alımlarına İlişkin Denetim Programı

Önemlilik Tabanı:	199.932.557-TL	
Önemlilik Seviyesi:	1.999.325,57-TL	
Muhtemel Hata (Önemlilik Seviyesi x %10-%20)	199.932,56 TL	
Kesinlik: (Önemlilik Seviyesi -MH)x %80-%90	1.619.453,718TL	
Hesap Alanı Tutarı (POPÜLASYON TUTARI)	11.218.534,18 TL	
Güvence Faktörü	%86	
Örneklem Büyüklüğü	5,95753	
Örnek Seçim Yöntemi(DENETİM YAKLAŞIMI)	Hata beklentisi düşük ve kayıtlar homojen olmadığından para birimine dayalı örnekleme veya tabakalı örnekleme yöntemlerinden birisi seçilebilir. Denetim ekibimiz para birimine dayalı örnekleme yöntemini seçmiştir.	
Hesap Alanı 150 İlk Madde ve Malzeme(Mal Alımı ve Taşınır Yönetimi)	**Denetim Hedefleri**	

Uygulanacak Denetim Prosedür ve Teknikleri	Tamlık	Doğruluk	Gerçekleşme	Dönemsellik	Uygunluk	Aidiyet	Değerleme	Mevcudiyet	Sınıflandırma ve Anlaşılırlık	Referans Çalışma Kağıdı
1-İhtiyaç doğru ve uygun şekilde belirlenip belirlenmiş mi?		*			*					Örnek olarak seçilen ödeme emri belgesine ilişkin ihale işlem dosyası üzerinden incelenmiştir.
2-Bütçede yeterli ödenek bulunup bulunmadığı kontrol edilir.								*		"
3-Eşik değerlerin altında kalmak veya doğrudan temin usulü ile satın almak amacıyla mal alımının kısımlara bölünüp bölünmediği kontrol edilir.		*			*					"
4-İhale komisyonu mevzuata uygun kurulmuş mu?					*					"
5-İhale komisyonu tutanağı mevzuata uygun ve yetkili imzalar tam mı?	*				*					"
6-İhale dosyası gerekli belgeleri içeriyor mu?	*							*		"
7-İdari şartname ve teknik şartnamenin gerekli şartları taşıyıp taşımadığı incelenir.		*			*					"
8-İhaleye katılan bütün isteklilerden geçici teminat alınıp alınmadığına bakılır.	*				*					"
9-İdareye sunulan bilgilerin tamam olup olmadığına bakılır.	*									"
10-İhalenin en avantajlı teklifi veren kişi üzerinde kalıp kalmadığı araştırılır.		*			*					"
11-İhale sonucunun duyurulması usule uygun yapılmış mı?		*			*					"
12-İhale üzerine kalan istekliden sözleşme imzalanması öncesi kesin teminat alınıp alınmadığına bakılır.		*			*					"

Uygulanacak Denetim Prosedür ve Teknikleri	Tamlık	Doğruluk	Gerçekleşme	Dönemsellik	Uygunluk	Aidiyet	Değerleme	Mevcudiyet	Sınıflandırma ve Anlaşılırlık	Referans Çalışma Kağıdı
13-İhale üzerinde kalan istekliden ihale karar pulu ile sözleşme damga vergisi tahsil edilip edilmediği kontrol edilir.		*			*					"
14-Düzenlenen sözleşmenin ihale dokümanında belirtilen şartlara ve Tip Sözleşmelere uygunluğu kontrol edilir.		*			*					"
15-Her türlü bildirimlerin kısmen veya tamamen, Kurum tarafından oluşturulan Elektronik Kamu Alımları Platformu (EKAP) üzerinden gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği kontrol edilir.					*			*		"
16-Malın teslimi ve muayene kabulü mevzuat ve ihale dokümanlarına uygun yapılmış mı?	*				*					"
17-Teslim edilen malların birim ve nitelik itibariyle şartname ve sözleşme hükümlerine uygunluğuna ve bu hususta komisyon tarafından yapılan işlemlere bakılır.					*					"
18-Sözleşmede öngörülen süre ve şartlarda teslim edilmeyen mallar için cezai işlem uygulanıp uygulanmadığına bakılır.					*					"
19-Teslim edilen mal miktarı, taşınır işlem fişi ile kayıtlara giren mal miktarı ile fatura edilen mal miktarının uygunluğu kontrol edilir.	*	*			*			*		"
20-Ödeme emri belgesi tutarı ile fatura tutarının uygunluğu kontrol		*			*					"

edilir.										

Uygulanacak Denetim Prosedür ve Teknikleri	Tamlık	Doğruluk	Gerçekleşme	Dönemsellik	Uygunluk	Aidiyet	Değerleme	Mevcudiyet	Sınıflandırma ve Anlaşılırlık	Referans Çalışma Kağıdı
21-Ödeme emri belgesi üzerinde gerekli kanuni kesintilerin yapılıp yapılmadığı ve yapılan tevkif atların süresinde vergi dairesine bildirilerek ödenip ödenmediği kontrol edilir.	*	*			*					"
22-Ödeme emri belgesinde yer alan tutar, ekonomik kod ve kesintilerin muhasebe kayıtlarına doğru aktarılıp aktarılmadığı kontrol edilir.					*				*	"
23-Ödeme emri belgesinde yer alan yüklenici banka hesap numarası ile fatura veya diğer belgelerde yer alan banka hesap numarasının uygunluğu kontrol edilir.	*									"
24-Alımı yapılan mala ilişkin taşınır işlem fişi düzenlenip, ambar sistem giriş kayıtları yapılmış mı?			*		*			*		"
25-Sisteme giriş yapılan taşınır kodlamasında hata yapılmış mı?									*	"
26-Taşınırlar sisteme maliyet bedeli ile kaydedilmiş mi?(kurum kdv mükellefi olduğundan kdv yi maliyet bedeline dahil etmemeli.)		*			*					"
27-Taşınır işlem fişi taşınır mal yönetmeliği hükümlerine uygun düzenlenmiş mi?			*		*					"
28-Alınmadığı halde bedeli ödenen veya bedeli ödenmediği halde teslim alınan mal	*		*							"

bulunup bulunmadığı kontrol edilir.										

Yapılan inceleme neticesinde uygunluk, tamlık ve doğruluk denetim hedefine yönelik bulgulara ulaşılmıştır.

Tespit edilen hususlar aşağıdaki yer almaktadır;

15.11.2009 tarihli 389.642,35TL tutarlı sözleşme ile alımı yapılan, 6382 nolu yevmiye de muhasebe kaydı aşağıdaki gibi yapılmıştır.

103	Banka Ödeme Emirleri (-)	0,00	456.559,52
150	Diğer Yedek Parçalar	389.642,35	0,00
191	İndirilecek KDV	70.135,62	
360	Diğer Ödemelere Ait Damga Vergisi	0,00	3.218,45
830	İşyeri Makine Teçhizat Alımları	459.777,97	0,00
835	GİDER YANSITMA HESAPLARI	0,00	459.777,97
980	Malzeme ve Yedek Parçaları Alımı ve Bakım Onarım	459.777,97	0,00
981	PROJE MALİYETLERİ KARŞILIĞI HESABI	0,00	459.777,97

Yapılan incelemede muhasebe kayıtlarına ilişkin bulgular aşağıdaki gibidir.

Bulgu 1-Muhasebe İşlemlerine İlişkin Örnek Bulgu

İlgili muhasebe kaydı üzerinden yapılan incelemede, yıl içerisinde geçerli sözleşmeler ve ertesi mali yıl veya yıllara geçerli olmak üzere yapılan sözleşmelere dayanılarak girişilen taahhütlerde 920- Gider Taahhütleri Hesabı ile 921- Gider Taahhütleri Karşılığı Hesabının kullanılmadığı ve taahhüt kartının düzenlenmediği tespit edilmiştir.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde 920-Gider Taahhütleri Hesabının, yılı için geçerli sözleşmeler ile ertesi malî yıl veya yıllara geçerli olmak üzere yapılan sözleşmelere dayanılarak girişilen taahhütler, mevzuatı gereğince bu

tutarlara ilave edilen taahhütler ile bunlardan yerine getirilenler veya feshedilenlerin sözleşme fiyatlarıyla izlenmesi için kullanılacağı belirtilmiştir. Aynı zamanda gerek yılı için geçerli, gerekse ertesi malî yıl veya yıllara geçerli olmak üzere yapılan sözleşmelere dayanılarak girişilen taahhütler, bunlara yapılan ilaveler ve fiyat farkı tutarları ile taahhüdün yerine getirilmesi dolayısıyla nakden veya mahsuben yapılan hakediş ödemeleri ve bu ödemelerden yapılan kesintiler, taahhüt tutarından yapılan eksiltmeler, kısmen veya tamamen bozulan sözleşmelere ilişkin taahhütler ve diğer bilgiler için "Taahhüt Kartı" düzenleneceği ve yapılan işlemlerin buraya kaydedileceği belirtilmiştir.

Görüleceği üzere, 920 ve 921 nolu hesapların kullanılması ile Taahhüt kartının düzenlenmesi, idare tarafından girişilen taahhütlerin takibi ile bütçe ve nakit planlaması açısından son derece önemlidir. Söz konusu hesapların kullanılmaması, hem Muhasebe Yönetmeliğine aykırılık teşkil etmekte, hem de İdare tarafından girişilen taahhütlerin sağlıklı bir şekilde takip edilmesine engel olmaktadır.

Yukarıda açıklandığı üzere sözleşmeli mal alımı yüklenimine ilişkin KDV hariç olmak üzere sözleşme bedeli kadar yani, 389.642,35TL'lik tutarın muhasebe kayıtlarında görülmemesi sonucunda mali tablolarda bu tutar kadar hataya neden olunmuştur.

Bulgu 2- Kamu zararına İlişkin Örnek Bulgu

İdare ile Firma arasında bağıtlanan 389.642,35TL bedelli "mal alımı işi"ne ilişkin sözleşme hükümlerine göre kesilmesi gereken gecikme cezalarının kesilmediği tespit edilmiştir.

İdare ile yüklenici arasında imzalanan Sözleşmenin,

10 uncu maddesinde, sözleşme süresinin, işe başlama tarihinden itibaren 90 (doksan) takvim günü olduğu,

11 inci maddesinin 2 nci fıkrasında, işe başlama tarihinin, sözleşmenin imzalanmasına müteakip idare tarafından yüklenicinin kendisine veya tebligat için göstereceği adrese yapılacak işe başlama talimatının tebliğini müteakip başlayacağı,

17 nci maddesinin 1 inci fıkrasında ise; İdare tarafından sözleşmenin 18 inci maddesinde belirtilen süre uzatımından ve sözleşme kapsamında yaptırılacak iş artışlarından kaynaklanacak haller hariç, iş zamanında bitirilmediği/mal teslim edilmediği takdirde geçen her takvim günü için Yükleniciye yapılacak ödemelerden teslimat yapılmayan toplam mal bedeli üzerinden %0,1 (binde bir) oranında gecikme cezası kesileceği, belirtilmiştir.

İhale evrakları üzerinden yapılan incelmede söz konusu alım işinin, başlama tarihi: 01.01.2010, bitiş tarihi: 31.03.2010' dur. Ancak mal teslimi son teslim tarihinden 28 gün sonra 28.04.2010 tarihinde gerçekleşmiştir. İdarece bu süre üzerinden gecikme cezası hesaplanması gerekmekteydi.

Yukarıda ifade edilen nedenlerle, 28 günlük süre için hesaplanarak kesilmesi gereken (%0,01*37*389.642,35TL)10.909,99-TL gecikme cezasının kesilmemesi nedeniyle kamu zararına sebebiyet verildiği tespit edilmiştir.

Söz konusu 10.909,99-TL 'lik kamu zararı, yargılamaya esas rapora alınmak üzere sorumlular nezdinde ayrıca sorgu konusu yapılacaktır.

Bulgu 3- İç Kontrol Ortamına İlişkin Örnek Bulgu

Kurumda, İç kontrol sisteminin kurulması, uygulanması, izlenmesi ve geliştirilmesi yönünde, yürürlükteki İç Kontrol mevzuatı gereklerinin yerine getirilmediği tespit edilmiştir.

Şöyle ki, Maliye Bakanlığı tarafından 31.12.2005 tarihli ve 26040–3 mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayınlanan ve 01.01.2006 da yürürlüğe giren İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esasların "İç Kontrol Standartları" başlıklı 5 inci maddesinde; *"İç kontrol standartları, merkezi uyumlaştırma görevi çerçevesinde Maliye Bakanlığı tarafından belirlenir ve yayımlanır. İdareler, malî ve malî olmayan tüm işlemlerinde bu standartlara uymakla ve gereğini yerine getirmekle yükümlüdür. Kanuna ve iç kontrol standartlarına aykırı olmamak koşuluyla, idarelerce görev alanları çerçevesinde her türlü yöntem, süreç ve özellikli işlemlere ilişkin standartlar belirlenebilir."* hükmü yer almaktadır.

Mezkûr hüküm gereği Maliye Bakanlığı, Kamu İdarelerinde iç kontrol sisteminin oluşturulması, uygulanması, izlenmesi ve geliştirilmesi amacıyla gerekli standart ve temel şartları belirlemiş ve "Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği" adı altında 26.12.2007 tarih ve 26738 sayılı Resmi Gazete'de yayınlamıştır.

Buna göre, Kurumun, "Kamu İç Kontrol Standartları"na uyumlu bir İç Kontrol Sistemi oluşturmak üzere; yapması gereken çalışmaları belirlemesi, bu çalışmalar için eylem planını oluşturması, gerekli prosedür ve düzenlemeleri hazırlayarak söz konusu çalışmalarını en geç 31.12.2008 tarihine kadar tamamlaması gerekmektedir.

Kamu İdarelerinin, İç kontrol Sistemlerinin oluşturulması, uygulanması, izlenmesi ve geliştirilmesine rehberlik etmesi amacıyla Maliye Bakanlığı tarafından ayrıca Kamu İç Kontrol Standartları Uyum Eylem Planı Rehberi hazırlanmıştır. Bu

rehber ve rehberde yer alan temel ilkeler doğrultusunda, Kurumun, kendi Eylem Planını hazırlaması ve 30.06.2009 tarihine kadar tamamlayıp Üst Yöneticinin onayına sunması, akabinde Maliye Bakanlığına göndermesi ve Eylem Planı doğrultusunda yapması gereken çalışmalarını da 30.06.2011 tarihine kadar tamamlayacağını öngörmesi gerekmektedir.

Gerek 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu gerekse bu Kanuna dayanılarak Maliye Bakanlığınca düzenlenen İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslarda; İç kontrol sistemi ile ilgili yetki ve sorumluluklar tanımlanmıştır. Buna göre, Üst yöneticiler, yukarıda bahsedilen iç kontrol sisteminin kurulması ve gözetilmesinden, harcama yetkilileri, görev ve yetki alanları çerçevesinde, idari ve malî karar ve işlemlere ilişkin olarak iç kontrolün işleyişinden, Kurum Strateji Geliştirme birimi ise, iç kontrol sisteminin kurulması, standartlarının uygulanması ve geliştirilmesinden, iç kontrol düzenlemeleri ve iç kontrol sistemi işleyişinin (Eylem Planında öngörülen faaliyet ve düzenlemelerin gerçekleşme sonuçlarını) yöneticilerin görüşü, kişi ve/veya idarelerin talep ve şikâyetleri ile iç ve dış denetim sonucunda düzenlenen raporları dikkate alarak en az altı ayda bir olmak üzere düzenli olarak izlenmesi, değerlendirilmesi ve eylem planı formatında üst yöneticiye raporlamasından sorumludur.

Hal böyleyken, 2010 yılı sonuna kadar Kurum üst yönetimi tarafından iç kontrolün kurulması yönünde mevzuatın öngördüğü sorumluluğun yerine getirilmediği, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı tarafından ise Taslak Eylem Planı hazırlanması dışında herhangi bir çalışma yapılmadığı, ayrıca iç kontrolün önemli bir unsuru olan İç Denetim Birimince bu yönde yapılan önerilerin de değerlendirmeye tabi tutulmadığı tespit edilmiştir.

Kurum Üst Yöneticisi ile Mali Hizmetler Birim Yöneticisi, İç Kontrolün kurulması hususunda sorumluluklarını tam olarak yerine getiremediklerinin kabulü niteliğinde, 2009 ve 2010 yılları Kurum Faaliyet Raporlarına ilişkin olarak düzenledikleri İç Kontrol Güvence Beyanını, "İç Kontrolün Kurulması çalışmaları devam ettiğinden bu beyan, bu hususun dikkate alınması kaydıyla geçerlidir." şerhini düşerek vermişlerdir.

Kurum, kamu idaresi olarak 5018 sayılı Kanun ve bu Kanunla getirilen düzenlemelere uymak ve gereğini yerine getirmekle yükümlü olup Kurumun, mezkûr mevzuatların öngördüğü biçimde Kurumsal İç Kontrol Eylem Planını (özellikle mevcut durum değerlendirmesi ile yapılacak faaliyetlerin ayrıntılı olarak açıklanması ve takvime bağlanması hususlarına önem verilerek) en kısa zamanda hazırlaması ve Eylem Planında yer verilecek çalışmalara başlaması önerilir.

J-BULUNAN HATALAR VE DENETİM SONUCU

Daha öncede ifade edildiği gibi kamu zararına ilişkin hatalar genellemeye konu olmayacaktır. Bu tür hatalar uygunluk denetim hedefine yönelik hatalar olduğu için, denetçi tarafından benzer diğer işlemlerinde incelenip ilgili hesap alanında kamu zararının bütünü hesaplanmalıdır. Popülâsyon toplamda 186 işlemden oluşmakta olup, kamu zararına ilişkin kesin bir sonuca ulaşmak için bu 186 kaydın tamamının incelenmesi gerekmektedir. Biz sadece bu işlemde kamu zararına ilişkin hata olduğunu farz edersek, burada kesin olan hatamız 10.909,99TL'dir.

Etkilenen hesap alanları ise şu şekildedir.

Kurum söz konusu hatayı yapmamış olsaydı şu şekilde bir muhasebe kaydı yapacaktı.

103	Banka Ödeme Emirleri (-)	0,00	445.649,53
150	Diğer Yedek Parçalar	389.642,35	0,00
191	İndirilecek KDV	70.135,62	
360	Diğer Ödemelere Ait Damga Vergisi	0,00	3.218,45
830	İşyeri Makine Teçhizat Alımları	459.777,97	0,00
835	GİDER YANSITMA HESAPLARI	0,00	459.777,97
600	Yukarıda tanımlanmayan Gelirler	0,00	10.909,99
800	Yukarıda tanımlanmayan Gelirler	0,00	10.909,99
805	GELİR YANSITMA HESABI	10.909,99	0,00
920	Gider Taahhütleri		
921	Gider Taahhütleri Karşılığı Hesabı		
980	Malzeme ve Yedek Parçaları Alımı ve Bakım Onarım	459.767,06	0,00
981	PROJE MALİYETLERİ KARŞILIĞI HESABI	0,00	459.767,06

Buna göre hesap alanları ile ilgili bulunan hatalar şu şekildedir;

Tablo 3.12. Bulunan Hata Miktarları

Hesap Alanı	**Kaydedilmiş Değer**	**Olması gereken değer**	**Hata Miktarı**
103 Banka Ödeme Emirleri	456.559,52	445.649,53	10.909,99
600 Gelirler	0,00	10.909,99	10.909,99
800 Gelirler	0,00	10.909,99	10.909,99
805 Gelir Yansıtma	10.909,99	0,00	10.909,99
980 Proje	459.767,06	459.777,97	10.909,99

Maliyetleri			
980 Proje Yansıtma	459.777,97	459.767,06	10.909,99

Bu hatalar, eğer yukarıda sayılan hesaplar aynı denetçi tarafından denetlenmiyorsa bu hesapları inceleyen denetçiye bildirilir.

920 Gider Taahhütleri ve 921 Gider taahhütleri karşılığı hesabında bulunan hata ise aşağıda gösterilmiştir.

Tablo 3.13. Gider Taahhütleri Bulunan Hata Tablosu

Hesap Alanı	**Kaydedilmiş Değer**	**Olması gereken değer**	**Hata Miktarı**
920 Gider Taahhütleri	0,00	389.642,35	389.642,35
921 Gider Taahhütleri Karş.	389.642,35	0,00	389.642,35

Sonuç olarak bulunan bu hatalar inceleyen denetçiler tarafından hesap alanları bazında toplanarak hesap alanı bazında toplam hataya ulaşılır ve bulunan bu hatalar, mali tablolara verilecek görüş açısından bir veri oluşturur.

SONUÇ

Dünyada yaşanan ekonomik ve mali gelişmeler karşısında, kamu mali sistemlerinin değişim eğilimlerine duyarsız kalamadıkları görülmektedir. Kamu kesiminde verilen hizmetlerin nitelik ve nicelik olarak artmasına mukabil, kaynakların etkinsiz ve verimsiz kullanımı ve hesap verme mekanizmalarının zayıf olması neticesinde 70'li yılların sonlarına doğru oluşan ağır kamu borçlanmaları kamu yönetim anlayışında reform hareketlerini kaçınılmaz kılmış, başta gelişmiş ülkeler olmak üzere kötü yönetim dinamikleri egemen olduğu bütün ülkelerde, bu durumun doğurduğu olumsuz sonuçlara çareler aranır olmuştur. Bu amaçla kamu yönetimlerinde; kamu kaynakların daha etkin ve verimli kullanılması yoluyla kamu harcamaların kısılması, harcamaların finansmanında borçlanma yerine daha çok devletin kendi özgelirlerine yönelinmesi ve kamu kurumlarının yönetilmesinde daha rekabetçi ve çağdaş yöntemlerin kullanılması benimsenir hale gelmiştir.

Bu yöndeki çabaların ve değişimi kaçınılmaz kılan faktörlerin etkisi ile; son yıllarda kamu kaynak yönetiminde; "etkinlik", "verimlilik" ve "hesap verilebilirlik" vb. kavramlar çokça gündeme gelmeye başlamıştır. Bu paralelde; etkinliği düşüren aşırı bürokratik ve sıkı yapılanmalar yerini daha esnek ve hedefe yönelik örgütsel yapılanmalara bırakmış, kamu kaynak kullanımında yetki ve sorumluluk dengesi yeniden kurulmuş, planlama-programlama-kaynak ayırma arasındaki kopukluk giderilmeye çalışılmıştır. Böylece, ast-üst arasında yönetim kademesi çokluğu, katı merkezi hiyerarşik bürokratik yapılanma, yönetime katılma taleplerine olan kapalılık, bilgi ve iletişime yönelik eksiklikler, önceki yılların verilerine göre kaynak kullanımı ile yönetim ve denetime yönelik yapısal eksiklikler, kamu mali yönetimi değerler

sisteminde yaşanan değişimlerle birlikte; yönetime katılımın önünün açıldığı, sorumluluğun paylaşıldığı, sonuç odaklı yönetimin egemen olduğu, kaynakların stratejik bir perspektifle dağıtıldığı performans sonuçlarının ölçüldüğü, denetim ve kontrolün etkinleştirilmeye çalışıldığı bir bakış açısıyla giderilmeye çalışılmıştır.

Kamu yönetim sistemimizi de etkisi altına alan bu değişim süreciyle birlikte, Kamu mali yönetiminin anayasası konumunda olan ve 1927 yılından itibaren çok az değişiklikle günümüze kadar gelen 1050 sayılı Kanun yürürlükten kaldırılarak mali sistemimize köklü değişiklikler getiren 5018 sayılı KMYK yürürlüğe konulmuştur. 01.01.2006 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 5018 sayılı Kanun ile; dar olan bütçenin kapsamı genişletilmiş, yegane sorumlu olan saymanın sorumluluğu kaldırılarak yetki ve sorumluluklar yeniden tanımlanmış, kaynak kullanımında uzun dönemli perspektifi ilke edinen ve plan-program-bütçe ilişkisi kurmak üzere orta vadeli harcama sistemi getirilmiş, denetim alanındaki karmaşa kaldırılmak niyetiyle denetim iç denetim dış denetim olarak sadeleştirilmiş, kurumsal yapı ve faaliyetlere ilişkin iç kontrol sisteminin kurulması gereklilikler arasında sayılmış, faaliyetlerin sonuçlarını ölçümleri kolaylaştırmak ve kamu bilgi ağını ilişkin portföyü genişletmek adına muhasebe ve bütçe sistemi yeniden uyarlanmıştır. Ancak, özellikle kamu kurumları açısından uzun süredir uygulanan bir sistemin yerine gelen ve köklü değişiklikleri içeren bir sistemi sancısız bir şekilde benimsemek kolay olmayacaktır. Bu yüzden, ülkemizde çağdaş gelişmelere paralel olarak yapılan yasal düzenlemelerle yegâne dış denetim birimi olarak tanımlanan Türk Sayıştay'ına söz konusu sisteme işlerlik kazandırılması konusunda çok görevler verilmiştir.

Bu kapsamda Sayıştay'ın mali denetimi, salt hukuka uygunluğun değerlendirildiği bir metodolojiden, kurumlarda gerçekleşen iş ve işlemlerin mali

tablolara tam ve doğru olarak yansıyıp yansımadığı, kurumun iç kontrolünün etkin bir şekilde kurulup kurulmadığı, yapılan işlemlerin hukuki kural ve kaidelerine uygun olup olmadığına ilişkin bir metodolojiye dönüşmüştür. Sayıştay bu yeni metodolojiyi kullanırken; denetimlerde riski yüksek görülen alanların ön planda tutulduğu, denetimlerinde yol haritasını gösteren bir plan ve programın oluşturulup izlendiği, bilgisayar destekli denetim tekniklerinin de kullanarak denetimde çağdaş bilgi sistemlerinden faydalanıldığı bir bakış açısıyla hareket edecektir. Sayıştay'ın, söz konusu sistemin kurulmasının gözetilmesi adına yapacağı denetimlerin nitelikleri-ise; bağımsızlık ve tarafsızlık, uluslararası standartlara uygunluk, çağdaş metodlara uyum, denetimde planlama ve programlama ve denetimde sürekli gözden geçirme, daha iyiye ulaşma amacıyla çalışanların niteliklerini geliştirme olarak sıralanabilir..

Çalışmamızın üçüncü bölümünde ayrıntılı olarak yer verilen Sayıştay'ın mali denetimin sonuçları, mali tablo yararlanıcıları olan, hem kurum yönetimi ve TBMM ile hem de kamuoyu ile paylaşılacağından ve denetim esnasında kamu zararına ilişkin bulunan konular, eskiden olduğu gibi sorgulanıp yargılama konusu yapılacağından denetimin etkinliği artacak ve denetim raporlarının da hedefe yönelik sonuçlar doğurması sağlanabilecektir. Denetim sonuçlarından denetlenen kurumun üst yönetimi çeşitli açılardan çok faydalar elde edecektir. Şöyle ki; kurum yönetimi amaç ve hedeflere ulaşma doğrultusunda kat ettiği yolu görmek açısından, iç denetimin; kontrol ortamına, mali tablolara ve performansa ilişkin bulgularını göz önüne almasının yanında dış denetimin bulgularını da değerlendirecek ve bu doğrultuda kurum bünyesindeki kontrole ve diğer unsurlara ilişkin zayıflıklarını görme ve düzeltme imkanı bulabilecektir.. Bunun yanında, denetim sonuçları

TBMM'nin ilgili komisyonlarınca da değerlendirileceğinden, makro planda amaç ve hedeflere ulaşılıp ulaşılamadığı görülecek ve TBMM'nin bütçe hakkını kullanması yolunda etkin bir veri kaynağı elde edilmiş olacaktır. Ülkenin kendi öz gelirlerinden olan vergi gelirlerinin en önemli kaynağı olan vatandaşların da denetim sonuçlarıyla ilgili bilgilendirilmesi neticesinde, verilen vergilerin etkili bir şekilde kullanılıp kullanılmadığına ilişkin bir değerlendirme yapılabilecektir.

Ortaya çıkaran nedenleri, metodolojisi ve sonuçları bu şekilde ortaya konulan mali denetimin etkili bir şekilde uygulanabilmesinde bu denetimin aktörlerine bir takım görevler düşmektedir. Denetçiler açısından değerlendirildiğinde, yıllardır kullanılan bir metodolojinin kaldırılarak, tamamiyle farklı bir yöntemin uygulanmaya konulması önemli güçlükleri içinde taşımaktadır. Bu yeni denetim yaklaşımına yönelik kurumsal ve mesleki ön yargıların bir an önce aşılarak, yeni sistemin benimsenmesi ve etkin şekilde uygulanmasına yönelik adımlara hız verilmesi, mali denetim yaklaşımından beklenen sonuçların alınması açısından büyük önem taşımaktadır.

Sayıştay'ın eski denetim metodolojisine alışkın olan kamu idarelerine de, kamu yönetimi anlayışındaki değişimin bir parçası olan ve yeni bir takım unsurların içinde barındıran bu metodolojinin hızla ve kolaylıkla uygulanması konusunda önemli görevler düşmektedir. Kurum üst yönetimlerinin, Sayıştay'ın yapacağı denetim sonuçlarını etkili bir şekilde değerlendirdiklerinde, söz konusu denetimin, kurumun amaç ve hedeflerine ulaşma hususunda kendi mevcut durumlarına ilişkin yol gösterici bir fonksiyonu olacağı da açıktır.

Rapor sonuçlarını değerlendirecek aktörlerden biri olan TBMM' nin, bütçe hakkının etkin şekilde kullanabilmesi için denetim sonuçlarının iyi bir şekilde

değerlendirilmesine imkân tanıyan yasal ve kurumsal alt yapının güçlendirilmesi, denetimlerin sonuçsuz kalmaması açısından büyük önem taşımaktadır.

Sonuç olarak, birçok ülke Sayıştayları ve özel sektör denetim firmalarınca uzun yıllardır kullanılan, mali denetime ilişkin metodların, Yeni Türk Kamu Mali Yönetimi anlayışının özümsenmesi ve bu doğrultuda etkili politikalar oluşturulması açısından büyük faydaları olacağı kanaatindeyim.

ÖZET

Uluslararası boyutta kamu yönetimi alanında yaşanan olumsuzluklara binaen oluşmuş ekonomik krizlerle ile teknoloji ve bilişim alanındaki gelişmelerin de etkisiyle vatandaşların kamu hizmetlerine olan taleplerini nicelik ve nitelik olarak arttırmasıyla, kamu mali yönetimi alanında reform yapma gereği doğmuştur. Söz konusu gereksinimleri karşılamak üzere yaşanan değişim rüzgârları Türk Kamu mali yönetimi ve denetiminin de radikal bir şekilde yeniden dizaynına neden olmuştur.

Bu perspektifte yapacağımız çalışmanın amacı, uluslararası değişim ilkeleri de göz önüne alınarak kamu mali yönetimimizde; kaynak dağılımı, sorumlulukların paylaşımı, sonuçların dış aktörlerce paylaşımı, muhasebe sistemi, kurum içi dengenin yeniden kurulması ve kamu mali denetimi alanında yaşanan gelişmeleri kapsamlı olarak değerlendirerek, özellikle denetim sistemimizdeki köklü değişimi kamu kurumlarının mali denetimi açısından ele almaktır.

Bu kapsamda çalışmanın birinci bölümünde; dünyadaki gelişmelere bağlı olarak kamu yönetimi alanındaki gelişmelere, ikinci bölümünde ; bu gelişmelerin Türk Kamu Mali Yönetimine ve Denetimine etkileri, üçüncü bölümde ise; söz konusu gelişmelerin kamu kurumlarında benimsenmesini teminen Sayıştay'ca yapılacak mali denetim ve bu denetime ilişkin bir kamu kurumuna ait mal alımı işlemi üzerinde örnek bir uygulamaya yer verilmiştir.

Anahtar Sözcükler: Çıktı odaklı yönetim, Aktif katılım, Orta vadeli harcama, Tahakkuk esaslı muhasebe, İç kontrol, Mali denetim, Denetim planı, Çağdaş denetim teknikleri

SUMMARY

The motivation to undergo a reform process in the field of public fiscal management has emerged recently due to economic crisis stemming from imperfections in public fiscal management at international level as well as developments in technology and communications. The steps taken throughout world to change how public finance is governed have also led to redesign of Management and Audit of Turkish Public Finance.

The aim of this study is to analyze impacts of newest developments all over the world in allocation of resources, delegation of responsibilities, accounting system, sharing findings with other parties, reconstructing the structure of institutions and public fiscal management on Turkish fiscal governance, in detail, particularly to investigate how recent radical changes in Turkish audit system will affect fiscal audits of public bodies.

In this context, this study is organized as follows: the changes in public administration related to recent developments observed in the world will be focused on in chapter one, the effects of recent worldwide developments that triggered prominent modifications to Management and Audit of Turkish Public Finance will be examined in chapter two, and finally, the fiscal audit of accounts that should be under carried by Turkish Court of Accounts to foster adoption of implications of recent developments by public bodies and an example of audit of purchasing deeds of a public institution in order to demonstrate how such fiscal audit should be done will be given in chapter three.

Keywords: Output-oriented management, Active participation, The medium-term spending, Accrual-based accounting, İnternal control, Financial control, Control Plan, Modern control techniques

KAYNAKÇA

ADAMS, Michael O., SMİTH, Linda D., " New Public Management and Services Science: Preparing Students For The 21 st Century**", Journal of Service Science** – Third Quarter 2008 Volume 1,

AKYEL, Recai, "Bağımsız Kamu Dış Denetimi (Yüksek Denetim) ile İç denetim Arasındaki Koordinasyon", **Bütçe Dünyası Dergisi** , Sayı 34, 2010 / 2

ALTINTAŞ, Abdullah, "6085 sayılı Sayıştay Kanunu Bağlamında Düzenlilik Denetimi", **Dış Denetim Dergisi,** Yıl:1, Sayı:3

ARSLAN, Işılda, **"Kurumsal Risk Yönetimi"**, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Mart 2008,

ARSLAN Murat, "Orta Vadeli Harcama Sistemi (Çok Yıllı Bütçeleme Sistemi) ve Türkiye'de Uygulanabilirliği", **Sayıştay Dergisi**, Temmuz-Eylül 2004, sayı 54

ARSLAN, Nagehan, "Klasik-Neoklasik Dönüşüm Süreci: Yeni Kamu Yönetimi", **C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt 11, Sayı 2, 2010

AYDINLI H.İbrahim, "1980 Sonrası Türk Belediye Sisteminde Yeni Liberal ve Desentralist Eğilimler", **Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Yil: 2003/1

ATEŞOĞLU, Nadir, ÖZKAN, Ergün, Otoriter Kamu Yönetimi Anlayışından Vatandaş Odaklı Anlayışa Geçiş Mümkün Mü?", **Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi**, Cilt 2, Sayı 1, 2010

BALCI, Asım, **"E-Devlet: Kamu Yönetiminde Yeni Perspektifler, Fırsatlar ve Zorluklar"**, Kamu Yönetiminde Çağdaş Yaklaşımlar içinde A. Balcı, A. Nohutçu, N K Öztürk ve B. Coşkun (derleyenler), Ankara: Seçkin Yayınları

BARUN Bayram, EKİNCİ, Mustafa, TEMİZEL, Özlem, " **Kamu Mali Yönetiminin Etkinliğinin Sağlanmasında Dış Denetimin Rolü",**

BAYAR, Doğan, "Mali Sorumluluk Nedir?", **Maliye Dergisi**, Sayı 154, Ocak-Haziran 2008, s.3

BİRİCİKOĞLU, Hale, "Hesap Verilebilirlik Anlayışında Değişim ve Türk Kamu Yönetimi", **Türk İdare Dergisi**, Eylül, 2010, Sayı:468,

BOZKURT, Mehmet, "İyi Mali Yönetimin Gerçekleştirilmesinde İç Kontrol ve Denetim" **Dış Denetim Dergisi**, Yıl: 2010, sayı:1,

BOZKURT, Nejat, **"Muhasebe Denetimi"**, Alfa Yayınları, 5'inci, Baskı,Mart 2010,

CANDAN, Ekrem, **"Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi"**, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 2007/374, Ankara, 2007,

CANPOLAT, Hasan, CANGİR, Mehmet, "Değişen Dünyada Kamu Yönetiminin Geleceği Ve Türkiye'nin Reform Gündemi: Devletin Daha Fazla Demokratikleşmesi", **Türk İdare Dergisi** · Sayı: 466 · Mart 2010,

CİĞERCİ, İsmail, **"Kamu Mali Yönetiminde Hesap Verme Sorumluluğu ve İç Denetim"**, Yüksek Lisans Tezi, Kocatepe Üniversitesi, Afyon 2007,

CEYLAN, F. Betül, "Mali Denetim", **Dış Denetim Dergisi**, Yıl:2010, Sayı:1,

ÇOLAK, Hacı Bayram**, "Son Değişiklikleriyle Birlikte Konu Anlatımlı 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu"** Ankara, 2008, s.7-8

ÇÖMLEKÇİ, Ferruh, YILANCI, Münevver, ERDOĞAN, Nurten, ÖNCE, Saime, KARDEŞ SELİMOĞLU, Seval, KAYA, Ergun, **"Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz",** Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, Ekim, 2010,

DAHAYANEKE, Sunil J., **"New Public Management, Managerialism, and Value for Money (VFM) Audit: A Review of Empirical Literature with Special Reference to Australia**", AFAANZ conference-2008

DAYAR, Hatice, "**Analitik Bütçe Sınıflandırmasının Yapısı ve Bir Uygulama Örneği: Dumlupınar Üniversitesi Bütçesi**", Dr. Dumlupınar Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, (http://sbe.dumlupinar.edu.tr/11/101-115.pdf), Erişim tarihi:22.12.2010, s.4-5

Dokuzuncu K.P, Kamu Harcama ve Kontrol sistemlerinin iyileştirilmesi, Kamu İhaleleri, **Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Ankara, 2006,

DÖNMEZ, Adnan, ERSOY, Ayten, **"Bağımsız Denetim Sürecinde Analitik İnceleme Prosedürleri: Türkiye'de SPK'dan: Türkiye'de SPK'dan Yetki Almış Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma"**, Bilig, Kış/2011, Sayı:56,

ELDER, Randal J., ARENS, Alvin A., BEASLEY, Mark S., **"Auditing and Assurance Services",** Thirteen Edition, 2010, London,

ELİTAŞ, Cemal, "Satın alma Sürecinde Bir Kontrol Testi ve Bir Nitelik Örneklemesi Uygulaması", **Mali Çözüm Dergisi**, Temmuz-Agustos 2010,

Faaliyet Raporu Hazırlama Rehberi", Deloitte, CEO / CFO Serisi - Ocak 2009,

GÜLŞEN Hamdi, " 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamı ve Mahalli İdarelere Etkisi Açısından Bir Değerlendirme", **Mali Hukuk Dergisi**, Ocak-Şubat 2006,Sayı.121,

GÖKBUNAR Ramazan, "Yönetimde dinazorlaşma Sendromu ve Kamu Yönetiminde Değişim", **İktisadi İdari Bilimler Dergisi**, Cilt:13, Haziran, 1999, Sayı:1,

HAYES, Rich, DASSEN, Roger, SCHİLDER, Arnold, WALLEGE, Philip, **"Principles of audit", An introduction to internal Standarts On Auditing**", Second Edition, Pearson Education Limited, UK, 2005,

İNANÇ, Hüsamettin, ÜNAL, Feyzullah, "Türkiye'de Kamu Yönetiminin Denetlenmesinde Yönetimde Açıklığın Önemi Ve Uygulanma Düzeyi", **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:18,

Kamu İç Denetim Birim Yönergesi

Kamu Mali Yönetimi ve Devlet Muhasebesi Ders Notları, **Güncel Mevzuat Araştırma ve Eğitim Derneği, Eğitim Semineri**, Belek/Antalya, Ağustos 2006,

Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık **Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Sekizinci 5 Yıllık Kalkınma Planı, Ankara 2000, DPT 2517 . ÖİK: 535,

KARASU, Koray, "Kamu Yönetimi Disiplininin Kökenine İlişkin Bir Not", II. Kamu Yönetimi Frumu Bildirileri, Ankara Üniversitesi SBF Kamu Yönetimi, 2004,

KARAASLAN, Erkan, "Kamu Mali Yönetimi ve Mali Raporlama", **Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme**, Editör: Can AKTAN, Seçkin Yayınları,Ankara, 2006,

KARCI, Ş. Mert, "Yeni Kamu İşletmeciliği Yaklaşımının Temel Değerleri Üzerine Bir İnceleme", **Akdeniz İ.İ.B.F Dergisi**, 2008,

KARTAL, Alparslan, **"Yeni Kamu Yönetimi Anlayişinin Türkiye'ye Yansimasi Olarak Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarisi"**, Y. Lisans Tezi, Kocaeli-2006,

KARTALCI, Kadir, **"Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi"**, Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim dalı, İstanbul 2007,

KAZAN, Ahmet, "5018 Sayılı Kanun İle Sayıştay Kanun Teklifi Bağlamında Sayıştayın Türkiye Büyük Millet Meclisine Sunacağı Raporlar", **Dış Denetim Dergisi**, Sayı:1,

KESİK, Ahmet, "Türkiye'de Yeni Bütçeleme Süreci", **Dış Denetim Dergisi**, Yıl: 2010, sayı 1,

KESİK, Ahmet, "5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu Mali İç Kontrol Sistemi", **Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi** (9) 2005 / 1 : 94-114,

KILINÇ, Sena, **"Muhasebe Denetiminde İstatistiki Örnekleme Yöntemleri ve bir Uygulama Örneği"**, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2008,

KURT, Mustafa, UĞURLU, Özlem Y., "Yeni Kamu Yönetimi ve Yeni Kamu Yönetiminin Gelişiminde AB Rolü: İlerleme Raporları İçerik Analizi", **Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi** (C.IX ,S.I1, 2007)

KOÇAK Hüseyin, "Küreselleşme ve Yerelleşme Çağında Yerel Demokrasi ve Kentsel Yaşam", **Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Yıl: 2009/2, Sayı: 10,

KOLÇAK, Menşure, **"Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun Türk Mali Sistemine Getirdikleri: 5436 sayılı Kanun Değişiklikleriyle"**, Y.Doç.Dr. Atatürk Üniversitesi, Erzurum MYO, http://e-dergi.atauni.edu.tr/index.php/SBED/article/viewFile/327/322, Erişim Tarihi:23.12.2010,

KÖSE, H. Ömer, **"Türkiye'de ve Dünyada Yüksek Denetim",** T.C. Sayıştay Başkanlığı 145'inci yıl yayınları, Mayıs 2007,

KÖSE, H. Ömer, "Küreselleşme Sürecinde Devletin Yapısal ve İşlevsel Dönüşümü", **Sayıştay Dergisi**, Sayı:49,

MCLAUGHLİN, Kate, OSBOURNE, Stephan P. **"New Public Management: Current Trends and Future Prospect"**, Taylor & Francis e-Library, London, 2005,

MİLLER David Y., DUN, William N., "**A Critical Theory Of New Public Management**" Graduate School of Public and International Affairs and Macedonia Graduate Center for Public Policy and Management University of Pittsburgh, 2006,

MEŞE, Osman, "Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı Çerçevesinde Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu'nda Sayıştay Denetimi**", Dış Denetim Dergisi**", Yıl:2010, Sayı 1,

ÖZER, M. Akif, "Günümüzün Yükselen Değeri: Yeni Kamu Yönetimi", **Sayıştay Dergisi**, Sayı 59

ÖZER, M. Akif, "Yeni Kamu Yönetimi (Teoriden Uygulamaya), Platin Yayınları, Ankara, 2005

MUĞAL, Elif, "**Uluslararası Denetim Standartları ve Kurumsal Yönetim Açısından Türkiye'de Muhasebe Denetimi**", Yüksek Lisans Tezi, Bursa, 2007,

MOELLER, Robert R., "**Brink's Modern İnternal Audit, A common body of knowledge"**, seventh edition, Wiley, New Jersey, 2009,

ÖZEREN, Baran, " **İntosai: Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi**", Çeviri,T.C. Sayıştay Başkanlığı 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, 2006,

POLAT, Necip, "Saydamlık, hesap verme Sorumluluğu ve Denetimin Etkinliği", **Sayıştay Dergisi**, Sayı:49.

POLLITT, Christopher, VAN THİEL, Sandra, HOMBURG, Vincent, "**New Public Management in Europe**", Palgrave Macmillan, New York, 2007,

POLLITT, Christopher, "**The New Public Management: An Overview of Its Current Status**", Public Management Institute, Katholieke Universiteit Leuven,

PORTER, Brenda, SİMON, Jhon, HATHERY, David, "**Principles of External Auditing**", Second Edition, jhon Wiley and Sons Ltd., West Sussex, April 2005,

T.C. Başbakanlık DPT, "Kamu İdareleri İçin Stratejik Plan Hazırlama Klavuzu", 2.sürüm, Haziran 2006,

T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Analitik Bütçe Sınıflandırması hakkında genel bilgi, http://www.bumko.gov.tr/TR/Genel/BelgeGoster.aspx?F6E10F8892433CFFAAF6AA849816B2EFFC29D2305A995420 Erişim: 22.12.2010

T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Performans Esaslı Bütçeleme Rehberi, Pilot Kurumlar İçin Taslak, , Aralık, 2004,

T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Orta Vadeli Program, http://www.bumko.gov.tr/TR/Genel/BelgeGoster.aspx?F6E10F8892433CFFAAF6AA849816B2EF181C1E909B6AD5ED, Erişim:Kasım 2010

T.C. Maliye Bakanlığı, "**Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol ve İç Denetim Rehberi**",

T.C. Sayıştay Başkanlığı, "**Düzenlilik Denetim Rehberi**", Haziran 2011,

SARI, Aydın, **"Performans Denetimi**", Yüksek Lisans Tezi, TODAİE, Ankara, 2007,

Sakarya Üniversitesi, "**İç Denetim Rehberi**"

ŞAT, Nur, "Yeni Kamu Yönetimi Anlayişi: Weber Bürokrasisinin Sonu Mu?, **Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi** I Cilt 2, Sayı 1, Aralık 2009,

ŞİRİN, Mehmet, "Denetimde Kanıt Teorisi ve Gelişimi", **Sayıştay Dergisi**, Haziran 2006, Sayı:61

TANER, Ahmet, "Yerelleşen Kamu Hizmetleri ve Dış Denetim Boyutu", **Dış Denetim Dergisi**, Sayı:4, 2011,

TOLOFARİ, Sowaribi, "New Public Management and Education", **Policy Future in Education**, Volume 3, Number 1, 2005,

ULUSOY, Yasin, "**Halka açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim**", Seçkin Yayınları, Ankara, 2007,

YAMAMOTO, Hiromi, "**New Public Management- Japan's practise**", İnstitute for international policy studies, January 2003,

YENİCE, Ebru, "Kamu Kesiminde Performans Ölçümü ve Bütçe İlişkisi" **Sayıştay Dergisi**, Sayı 61,

YILDIZ, Ö. Rıza, "Bilişim Sistemleri Denetimi ve Sayıştay", **Sayıştay Dergisi**, Yıl:2007, sayı:65,

YILDIZ, Ö. Rıza, "5018 sayılı Kanun ve Bilişim Sistemleri Denetimi", **Dış Denetim Dergisi**, Yıl:2010 , Sayı:1

YILDIRIM, Murat, "Kamu Yönetiminde Yeni Bir İkilem: Yurttaş Odaklılık Ya da Müşteri Odaklılık", **C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt 10, Sayı 1, 2009,

YILMAZ, Osman, **"Kamu Yönetimi Reformu: Genel Eğilimler ve Ülke Deneyimleri"**, T.C. Başbakanlık DPT Müşteşarlığı, Şubat, 2001,

YÖRÜKER, Sacit, "**İntosai Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri**", Çeviri, Kasım 2000, T.C. Sayıştay Başkanlığı Araştırma İnceleme Dizisi,

YÜKÇÜ Süleyman, "Etkinlik, Etkililik ve Verimlilik Kavramının Yarattığı Karışıklık", **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt: 23, Sayı: 4, 2009,

http://accounting-financial-tax.com/2009/10/analytical-procedures-in-auditing/ Erişim Tarihi: 23.03.2011

www.asmmmo.org.tr/asmmmo/UserFiles/denetim.doc , Muhasebe denetimi ve raporlama, s.7, Erişim Tarihi: 25.12.2010

http://www.auditnet.org/Guides/AuditNet%20Monograph%20Series%20Audit%20Sampling.pdf, Erişim Tarihi: 25.12.2010

http://www.bagimsizdenetim.org/tds/5ks/md4.html , "çalışma kağıtları ve nitelikleri", Erişim Tarihi: 26.02.2011

http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/2011/Bag%C4%B1ms%C4%B1zdenetimsurecleri.pdf, Erişim Tarihi:25.07.2011

http://www.hkiaat.org/images/uploads/articles/AAT_Paper_8_Audit_sampling.pdf, s.3, Erişim Tarihi: 18.03.2011

www.issai.org, The İnternational Standarts of Supreme Audit İnstutions, ISSAI 4200, "**Compliance Audit Guidlines:Compliance Audit Related To The Audit Of Finacial Statements**",

http://pcaobus.org/Standards/Auditing/Pages/Auditing_Standard_14.aspx, Article:5 Erişim Tarihi: 18.03.2011

www.tdk.gov.tr/kontrol

www.sdu.edu.tr/sempozyum/2006/maliye/PDF/barun_ekinci_temizel.pdf, 2006,

http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&menuid=6&pid=9&subid=1, Erişim Tarihi: 23.03.2011

http://raw.rutgers.edu/docs/Elliott/30relatingststsampling.pdf, Erişim Tarihi:01.07.2011

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 12.07.2006 tarih ve 26226 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esasların 15'inci maddesi, 31.12.2005 tarihli ve 26040 nolu Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

5018 sayılı Kanun çerçevesinde sorumlu tutulacak Görevli ve Yetkililerin belirlenmesi hakkında Sayıştay genel kurul kararı, Karar tarihi:14.06.2007, Karar no:5189/1

6085 sayılı Sayıştay Kanunu, 19 Aralık 2010 tarih ve 27790 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

8. Beş Yıllık Kalkınma Planı çalışmaları, **14 Ağustos 1999 Tarih ve 1999/7 Sayılı Başbakanlık Genelgesi**

Kamu İdarelerince Faaliyet Raporu Hazırlanmasına İlişkin Yönetmelik