



SAYIŞTAY DÜZENLİLİK DENETİMİ

I. GENEL OLARAK SAYIŞTAY DENETİMİ

Kamuya ait kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılması, söz konusu bu kaynakların elde edilmesi ve kullanılması sürecinde görevli ve yetkili olanların hesap verebilirliğinin ve mali saydamlığın sağlanabilmesi amacıyla, Kamu Mali Yönetim Sistemine, bu sistemi oluşturan unsurlar ile sistemin işleyiş ve yapısına ilişkin temel düzenlemelere 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunda yer verilmiştir.

Bu kapsamda, anılan Kanunun Genel Esaslar başlıklı birinci kısmında, “Mali Saydamlık”, “Hesap Verilebilirlik”, “Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçe” başlıkları altında kamu kaynaklarının kullanımına ilişkin genel esaslara yer verilmiş olup, kamu idareleri açısından harcama süreci de dahil olmak üzere bütün bütçe uygulama süreçleri söz konusu bu genel esaslar çerçevesinde düzenlenmiştir.

Diğer taraftan 6085 sayılı Sayıştay Kanununa bakıldığında da, Sayıştay tarafından gerçekleştirilen dış denetimin temel amacının, kamusal kaynakların kullanımında etkinlik ve hukuka uygunluğun sağlanması, hesap verme sorumluluğu ile mali saydamlık anlayışının yaygınlaştırılması ve yerleştirilmesi olduğu, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu da yer alan kamu kaynağının kullanılmasına ilişkin genel esaslar doğrultusunda Sayıştay denetiminin düzenlilik ve performans denetimi olarak yapılandırıldığı görülmektedir.

Sayıştay tarafından gerçekleştirilen performans denetimleri, idarelerin önceden belirlenen stratejik amaç, performans hedef ve göstergeleri doğrultusunda faaliyetlerinin değerlendirilmesi suretiyle yapılan ve idareler açısından herhangi bir mali ve hukuki sonuç doğurmayan bir etkinlik denetimi çalışmasıdır. Hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi, idarelerin faaliyet sonuçları ve performansı hakkında Türkiye Büyük Millet Meclisine ve kamuoyuna güvenilir ve doğru bilgi sunulması amacıyla yürütülür.

Düzenlilik denetimi ise denetlenen kamu idarelerinin hesap ve işlemleri ile mali rapor ve tablolarının, kurumun mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir bir biçimde gösterip göstermediği, gelir, gider ve mallar ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığı, hususlarına ilişkin denetim görüşü oluşturmak, mali yönetim ve iç kontrol sistemlerini inceleyerek değerlendirmek, kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere aykırı işlemlerin belirlenmesi halinde sebep olunan kamu zararlarını tespit etmek, amacıyla yapılan denetim çalışmasıdır.



Düzenlilik Denetimi, Mali Denetim ve Uygunluk Denetimi olmak üzere iki başlık altında yapılandırılmıştır. Mali Denetim idarelerin mali yönetim ve iç kontrol sistemleri ile muhasebe kayıtlarının ve bu kayıtlar esas alınarak üretilen finansal raporların doğruluğunun ve güvenilirliğinin değerlendirilmesi ve yönetimin sorumluluğu ilkesi uyarınca söz konusu hususlarda gerekli düzeltme ve düzenlemelerin yapılması hususunda idarelerin bilgilendirilmesi suretiyle gerçekleştirilen sistematik bir denetim çalışmasıdır.

Uygunluk denetimi ise kamu idarelerin gelir, gider, taşınır ve taşınmaz varlıklarına ilişkin hesap ve işlemlerinin mali ve diğer mevzuata uygunluğunun değerlendirildiği, mali, idari ve hukuki sonuçlar doğuran denetim çalışmasıdır.

Ancak gerçekleştirilen bazı denetim faaliyetleri sırasında, uygunluk denetiminin kapsamının tespit edilen ve mevzuata aykırı olduğu öne sürülen konuya ilişkin ilgili diğer mevzuların farklı yorumlanması sebebiyle yerindelik denetimi niteliği kazandığı, yani denetici tarafından harcamanın yerinde olmadığı kanısından hareketle mevzuata aykırı bulunduğu ve sorumlularının tahsilinin istendiği görülmektedir. Hal böyleyken, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile bu alandaki diğer ikincil düzenlemelerin, sorumlulukları altındaki kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamak, kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesi, malî yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi, malî yetki ve sorumlulukların bilgili ve yeterli yöneticilerle personele verilmesi, belirlenmiş standartlara uyulmasının sağlanması, mevzuata aykırı faaliyetlerin önlenmesi ve kapsamlı bir yönetim anlayışı ile uygun bir çalışma ortamının ve saydamlığın sağlanması ve anılan Kanunda belirtilen diğer görev ve sorumlulukların yerine getirilmesi amacıyla üst yönetici ile diğer yöneticilere bu alanda görev yetki ve sorumluluklar göz önünde bulundurulmak suretiyle gerekli önlemleri almaya ilişkin olarak yüklediği sorumluluğun bir gereği olarak, Kanunlarla kendilerine verilen görevi yerine getirme hususunda, harcama yetkilileri ve üst yöneticilerin almış oldukları kararlar ve yapmış oldukları işlemlere ilişkin olarak denetim sonrasında yapılacak savunmaların önemi ortaya çıkmaktadır.

Sonuç olarak kamu kaynaklarının elde edilmesi, kayıt edilmesi, muhafazası ve kullanılması sürecinde görev, yetki ve sorumluluğa sahip kamu görevlileri Sayıştay denetim ve yargılamalarında ilgisine göre;

- a) Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli olarak elde edilmesi ve kullanılmasından,
- b) Bütün faaliyet ve işlemlerin usulüne uygun olarak muhasebeleştirilmesinden ve raporlanmasından,



c) İdarelerinin tüm faaliyet ve işlemlerinin Kanunlara, kalkınma planlarına, stratejik planlara, performans programlarına, bütçelere ve ilgili diğer yasal düzenlemelere uygun olarak yürütülmesinden,

ç) İdarelerinde etkin bir iç kontrol sisteminin kurulup işletilmesinden,

d) İşlerin yaptırılması, mal veya hizmetin alınması, teslim almaya ilişkin işlemlerin yaptırılması, ödemelerin yapılması ve tüm bu işlemlerin belgelendirilmesinden,

e) Elektronik ortamda oluşturulan verilerin ve bilgilerin doğruluğundan,

f) Gelirlerin tarh, tahakkuk ve tahsiline ilişkin işlemlerin yasal düzenlemelere uygun olarak zamanında ve eksiksiz olarak gerçekleştirilmesinden,

g) Kamu idaresinin yükümlülüklerinin mevzuatına uygun bir şekilde yerine getirilmemesi nedeniyle kamu idaresine faiz, tazminat, gecikme zammı, para cezası gibi ek mali külfet getirilmesinden,

ğ) Taşınır ve taşınmazların yasal düzenlemelere uygun olarak elde edilmesi, yönetilmesi, kaydedilmesi, muhafaza edilmesi ve kullanılması veya elden çıkarılmasından,

h) İş, mal veya hizmet karşılığı olarak belirlenen tutardan veya rayiç bedelden daha yüksek bedelle alım yapılarak fazla veya yersiz ödemede bulunulmasından,

ı) Mal alınmadan, iş veya hizmet yaptırılmadan ödeme yapılmasından,

i) Mevzuata aykırı veya mevzuatta öngörülmeleyen ödemelerin yapılmasından sorumludur.

II. PERFORMANS DENETİMİ: STRATEJİK PLAN, PERFORMANS PROGRAMI, BÜTÇE, FAALİYET RAPORU

Kaynak kullanımında etkinliğin sağlanabilmesi amacıyla idare bütçelerinin stratejik planda yer alan amaç ve hedeflerle uyumlu ve performans esasına dayalı olarak hazırlanması, performansın ise önceden belirlenmiş göstergeler doğrultusunda ölçülmesi idarelerin sorumluluğunda bulunmaktadır. Dolayısıyla idarelerin bütçe yılı içerisinde yürütmeyi planladıkları faaliyet ve projeler ile bunların kaynak ihtiyacını, performans hedef ve göstergelerini içeren performans programlarını söz konusu performansların değerlendirilmesi esasına dayalı olarak faaliyet raporlarını ilgili mevzuata uygun olarak hazırlamaları gerekmektedir.



III. MALİ DENETİM

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanununun Kamu Kaynağının Kullanılmasına ilişkin Genel Esasları uyarınca, mali yönetim ve kontrol sistem ve süreçlerinin oluşturularak işlerliğinin sağlanması hususu idarelerin sorumluluğunda bulunmaktadır. Bu amaçla idare kaynaklarının etkin bir şekilde kullanılarak, kayıp ve kaçakların önlenmesi, kötüye kullanılmaması için gerekli tedbirlerin alınması, risklerin belirlenerek kontrol faaliyetlerinin oluşturulması, bunları sağlamak için iş akış süreçlerinin ortaya konulması, ayrıca söz konusu sistem kapsamında muhasebe kayıtlarının doğru ve güvenilir bir şekilde tutulması, finansal tablo ve raporların gerçeğe uygun hazırlanması gerekmektedir.

III.I. MUHASEBE SİSTEMİ VE FİNANSAL RAPORLARIN DENETİMİ

Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamu hesaplarının standart bir muhasebe sistemi ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun bir muhasebe düzenine göre oluşturulması zorunludur. Muhasebe sisteminin ise karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak ve mali raporların düzenlenmesi ile kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak şekilde kurulması ve yürütülmesi gerekmektedir.

Bu kapsamda, yönetim ve raporlama amaçlarına uygun ve etkin bir muhasebe sisteminin oluşturulmasını sağlamak üzere muhasebe birimlerinin ve kamu idarelerinin yöneticileri;

- İşlemlerin sistemli olarak ve zamanında muhasebeleştirilmesini sağlayan etkin bir kayıt sisteminin oluşturulması,
- Bütün gider ve gelir işlemlerinin hesaplara aynı yöntemle kaydedilmesi,
- Net olarak tanımlanmış kavramlar ve belgelere dayalı bir muhasebeleştirme sürecinin kurulması,
- Mali raporlar ve tabloların düzenli olarak hazırlanması,
- Bütçe ödeneklerinin her aşamada kaydı ve kullanımını izleyecek bir sistemin oluşturulması,
- Mali raporların dipnotlarında muhasebe politikalarının belirtilmesi ve bilgilerin doğru yorumlanmasını sağlayacak yeterli detayda açıklamaların yer alması,



- Borçlar ve diğer mali yükümlülükler ile ileride yükümlülük doğurabilecek taahhüt ve garantilerin kaydı, izlenmesi ve kamuoyuna açıklanması, konularında gerekli tedbirleri almakla yükümlüdürler.

Hesap verilebilirliğin ve mali saydamlığın en önemli aracı olarak görülen mali tabloların bu amaçları ne ölçüde karşılayıp karşılanmadığı ile ilgili bir mevcut durum analizi yapılarak

1-Mali Tabloların kaynakların dağılımı ve kullanımına,

2-Faaliyetlerinin nasıl finanse edildiğini ve nakit ihtiyacının nasıl karşılandığına,

3-Faaliyetlerin finanse edebilme ve taahhütlerin yerine getirebilme yeteneğine,

4-Malî duruma ve malî durumundaki değişiklikleri doğru ve güvenilir bir şekilde izlemeye,

5-Gelecekteki nakit akımlarını değerlendirmeye,

6-Varlıklar, kaynaklar ve bunlardaki değişiklikler ile kurum faaliyet sonuçları hakkında ilgililer için karar almada yeterli ve gerekli bilgiyi sağlamaya elverişli olup olmadığı,

7-) Uluslararası standartlara uygun olarak bütünlük, güvenilirlik, kullanılabilirlik, yöntemsel geçerlilik ve ulaşılabilirlik ilkeleri çerçevesinde; muhasebe kayıtlarındaki verilere dayanılarak ve istatistiksel yöntemler kullanılarak hazırlanıp hazırlanmadığı hususlarının değerlendirilmesi gerekir.

Ayrıca söz konusu finansal tabloların esasını oluşturan muhasebe uygulamalarının yani kullanılan alındı, makbuz, defter, cetvel, tutanak, muhasebeleştirilmeye ilişkin belgeler ile muhasebe kayıtlarının, işlemlerinin kayıt dışında kalmasının önlenmesi, faaliyetlerinin gerçek maliyetlerine uygun olarak sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesinin sağlanabilmesi açısından ve Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ve Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğine uygunluk açısından değerlendirilmesi gerekir.

III.II. MALİ YÖNETİM VE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DENETİMİ

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kapsamında; İdarenin amaçlarını ve belirlenmiş politikalarını gerçekleştirmeye yönelik, kurumsal faaliyetlerin mevzuata uygun olarak etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini sağlayan, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğruluğunu ve yönetimin ihtiyaç duyduğu mali ve mali olmayan bilgilerin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini ve yönetime iletilmesini amaçlayan, bir organizasyon ve yöntem olan ve iç denetim faaliyetlerini de içinde barındıran



bir sistemler bütünü olan iç kontrol sisteminin idare tarafından kurulması ve işlerliğinin sağlanması gerekmektedir.

İdarelerin iç kontrol sistemlerinin incelenmesi ve değerlendirilmesi Sayıştay denetimi kapsamında olup bu doğrultuda Sayıştay tarafından kamu idarelerinde denetim faaliyetleri gerçekleştirilmektedir. Sayıştay Kanununda denetimin; kamu idarelerinin hesap, mali işlem ve faaliyetleri ile iç kontrol sistemlerinin incelenmesi ve kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak kullanılmasının değerlendirilmesi olarak tanımlandığı, denetimin; düzenlilik ve performans denetimlerini kapsadığı, düzenlilik denetiminin ise; mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi suretiyle gerçekleştirileceği hüküm altına alınmıştır. Kanunda, mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi faaliyetinin, düzenlilik denetimi kapsamında; idarelerce belirlenen hedeflerle ilgili olarak ortaya çıkan faaliyet sonuçlarının ölçülmesinin ise, performans denetimi kapsamında değerlendirildiği görülmektedir. Dolayısıyla Sayıştay tarafından kamu idarelerinde yapılacak denetim faaliyetlerinin, ne şekilde yapılırsa yapılsın her durumda idarelerdeki iç kontrol sistemlerinin incelenmesine ve analizine yönelik olacağını söylemek yanlış olmayacaktır. Bu çerçevede, Sayıştay tarafından yapılan düzenlilik denetimlerinin içeriğinin, doğrudan idarelerdeki iç kontrol sistemlerinin kendisi olduğu anlaşılmaktadır. Diğer taraftan, idareler tarafından belirlenen amaçlara ve hedeflere ulaşılma düzeyinin performans göstergeleri ve faaliyet sonuçları ile ölçülmesi işinin zaten iç kontrol sisteminin içerisinde yer alan bir süreci ifade ettiği gerekçesiyle, performans denetimi sürecinde de denetimin odak noktasının, dolaylı da olsa yine iç kontrol sistemi olacağı söylenebilir. Bu doğrultuda, kurumsal amaç ve hedefler belirlenmesi, bu amaçların ve hedeflerin gerçekleştirilmesi yolunda karşılaşılabilecek muhtemel risklerin tespiti ile amaç/hedeflere ulaşılma düzeyinin ölçülmesi ve raporlanması faaliyetleri, iç kontrol sistemi içerisinde yer alan uygulamalar olduğu için, Sayıştay tarafından yapılacak performans denetimlerinin de dolaylı olarak idarelerdeki iç kontrol sistemini hedef aldığını söylemek yanlış olmayacaktır.

IV. UYGUNLUK DENETİMİ

Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumlu olup 6085 sayılı Sayıştay Kanununun 7'inci maddesi uyarınca Sayıştay'a hesap vermekle yükümlüdür.

Sayıştay uygunluk denetimi kapsamında ki denetimlerini 6085 sayılı Sayıştay Kanununun 5'inci maddesi uyarınca hesap verme sorumluluğu çerçevesinde gerçekleştirmektedir.



Bu kapsamda denetim çalışmasının sonunda tespit edilecek kamu zararıyla, söz konusu kamu zararına sebebiyet verenler arasında sebep sonuç ilişkisi kurularak yönetimin sorumluluğu ilkesi uyarınca kamu zararının sorumlularından tahsil edilmesini ve Türk Ceza Kanunu kapsamında suç teşkil eden fiillerin kovuşturulmasını sağlamakla görevli ve yetkili bulunmaktadır.

Yapılan uygunluk denetimleri sonucunda kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucunda

Yapılan iş, alınan mal veya hizmet karşılığı olarak ilgili mevzuatında belirtilen ya da mevzuatında öngörülen karar, onay, sözleşme ve benzeri belgelerde belirlenen tutardan fazla ödeme yapılması,

İlgili mevzuatında öngörülen haller dışında, iş yaptırılmadan, mal veya hizmet alınmadan önce ödeme yapılması,

Transfer niteliğindeki giderlerde, fazla veya yersiz ödemede bulunulması,

İlgili mevzuatı gereğince görevlendirilen komisyon veya kişilerce rayiç bedelinden daha yüksek fiyatla iş yaptırılması, mal veya hizmet alınması,

Kamu idarelerine ait malların kiraya verilmesi, tahsisi, yönetimi, kullanımı ve elden çıkarılması işlemlerinin mevzuata uygun bir şekilde yapılmaması,

Görevlilere teslim edilen taşınırın zararına uğraması,

İdare gelirlerinin tarh, tahakkuk veya tahsil işlemlerinin mevzuata uygun bir şekilde yapılmaması,

Kamu idaresinin yükümlülüklerinin mevzuatına uygun bir şekilde yerine getirilmemesi nedeniyle kamu idaresine faiz, tazminat, gecikme zammı, para cezası gibi ek malî külfet getirilmesi,

Mevzuatında öngörülmediği halde ödeme yapılması dolayısıyla mali yönden sorumluluklarına hükmedilmelerine yol açan yargılamaya esas raporlar düzenlenmektedir.

Sayıştay denetimine yönelik eğitim ve danışmanlık hizmetlerimiz devam etmektedir. Daha ayrıntılı bilgi ve sorularınız için bizimle iletişime geçebilirsiniz.