

Mali Denetim Nedir

Doğan BAYAR*

Özet

Mali denetim, bütçe uygulamalarına ilişkin olarak kamu idaresinin mali karar ve işlemlerinin sorgulanmasıdır.

Mali denetimin birinci ayağı, harcama yerlerinin (tahakkuk dairelerinin) bağlı olduğu muhasebe biriminde yürütölen muhasebe denetimidir. Bu aşamada muhasebe düzeninin yeterliliği, tekil mali işlemlerin doğruluğu (hatadan arınmışlığı), kanun tüzük ve yönetmeliklere uygunluğu araştırılır. Bu denetimin sonucuna göre sorumluların (tahakkuk memuru, sayman ve diğerlerinin) beraati veya zimmeti hükme bağlanarak, haklarında yargı ilamı düzenlenir.

İkinci ayak, kamu idaresinin genel mali fotoğrafı diye tanımlayabileceğimiz mali tablo, mali rapor ve beyanlarının doğruluk, açıklık ve samimiliğinin tesbitine yönelik çalışmalardır. Kamu idaresi hesabı (bütçe kesin hesabı), o idarenin strateji geliştirme başkanlığı tarafından hazırlanır ve üst yönetici tarafından ilgili mercilere sunulur. Bu bağlamda denetimin sonucu, söz konusu mali tablo ve raporların doğruluğunun ve kaynaklarına uygunluğunun teyit edilip edilmemesidir. Bu teyit işleminin literatürdeki adı “Uygunluk Bildirimi”dir.

Yürürlükten kaldırılan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu, mali denetimin sorumlu memurlar yönünden anlatımına ağırlık vermiş; idarenin genel hesabı hakkında birkaç maddelik düzenleme ile yetinmişti. Bu Kanunun yerine geöen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ise kamu idaresi hesabını ön plana almakta, bunların temelinde yatan gelir, gider ve mal işlemlerinin denetimi konusunda pek fazla bir şey söylememektedir.

Kanunların tanımlamalardaki bu yaklaşım farkı, denetimin niteliğinin ve içeriğinin de değiştii yolunda bir takım yanlış anlamalara yol açmaktadır. Oysa, mali denetim, mali denetimdir ve bu bütünlük içersinde bir anlam taşır. Gelir, gider ve mal işlemlerini ve bunların kaydının tutulduğu muhasebeleri denetlemeden, bu muhasebe verilerine dayanılarak düzenlenmiş kamu idaresi hesabının doğruluk ve samimiliğine nasıl tanıklık edilebilir, güvence verilebilir? Ya da kamu idaresi

* Sayıştay 4. Daire Başkanı

hesabına uygunluk bildirilmiş olması, mali işlemlerin tümünün doğru ve mevzuata uygun olduğunu garanti eder mi? Hayır (Anayasa: 164).

Anahtar Kelimeler: Mali Denetim, Muhasebe Denetimi, Kamu İdaresi Hesabı, Mali Karar, Mali İşlem.

What Is Financial Auditing?

Abstract

Financial auditing is inquiry of financial decisions and transactions of the public administration in terms of budget executions.

First step of the financial auditing is the auditing of accounting practices carried out in the accounting units to which are affiliated to the spending units (local units of spending agencies). In this step, they examine fairly presentation of the accounting records, accurateness (flawlessness) of the single financial transactions and their compliance with the law, by-law and regulations. According to the results of this audit, it is decided whether those who are responsible (assessment officer, accountant and the others) acquit or misappropriate and a court decision is prepared about them.

The second step includes determination of the accurateness, explicitness and sincerity of the financial statements, financial reports and declarations. Public administration account (budget final account) is prepared by the strategy development unit of this administration and top manager presents it to the relevant bodies. In this regard, outcome of the audit is whether it is confirmed or not that these financial statements and reports are accurate and consistent. This confirmation is called as "Conformity Statement" in the literature.

The abolished General Accounting Law no.1050 emphasized explanation of the financial audit in terms of responsible officers and included only a few articles for general account of the administration. On the other hand, Public Fiscal Management and Control Law no.5018 replacing it emphasizes public administration accounts and does not give detail information on the revenue, audit of the expenditure and property transactions constituting a basis for them.

This approach difference between the two laws causes a misunderstanding that the nature and content of the audit have also changed. However, financial audit is still financial audit and meaningful with its entirety. Unless we audit the revenue, expenditure and property transactions and accounting practices for keeping records of them, how can we prove or guarantee the accuracy and sincerity of the public administration accounts arranged on the basis of this accounting data? Or can conformity declaration for the public administration account guarantee that all of the financial transactions are accurate and in compliance with the legislation? No. (Constitution: 164)

Keywords: Financial Audit, Accounting Audit, Public Administration Account, Financial Decision, Financial Transaction.

JEL Code: H83, M42

1. Kavram

Düşünmenin ve iletişimin ilk adımı temel kavramların ve tanımların net bir şekilde ortaya konulması ve üzerinde geniş ve tam bir mutabakatın sağlanmış olmasıdır. Eskilerin deyimi ile tanım, “efradını cami, ağyarını mani” olmalıdır. Bununla neyin anlatılmak istendiği, neyin kastedildiği açıkça belirlenmeli, eksik bir öge bırakılmamalı, başka çağrışımlar yaptıracak öğeler ise ayıklanmalıdır. Bu yapılmadığı sürece sağlıklı düşünme mümkün olamayacağı gibi, sağlıklı bir iletişim kurulamaz, sağlıklı bir tartışma ortamı yaratılamaz. Şairin dediği gibi, “Ben ne kastederim, sen ne anlarsın !”.

5018 sayılı Kanunla başlatılan reform çalışmalarının (bizce) önemli bir açmazı da budur. Var olan kurumlar, kavramlar ve tanımlar, aynı sözcüklerle, fakat farklı içerikte ve farklı anlamlarda kullanılmıştır. Unvanlar, görevler ve yetkiler birbirine karışmış, yerleşik tanımlarla farklı şeyler kastedilir olmuştur. Ayrıntıları ve incelikleri ifade etmek üzere, farklı kişilerce farklı sözcükler ortaya atılmış, zaman zaman yabancı kavramların Türkçe çevirileri aynen yazılmıştır.

Mali denetim sözcüğü de bu karmaşadan payını almıştır. Bu güne kadar, sayman hesaplarının incelenmesi, raporlanması ve hükme bağlanması sürecinde ve hesap yargısı bağlamında tanımlanan mali denetim, artık düzenlilik denetiminin bir alt işlevi olarak ortaya konulmuş ve yeni Sayıştay Kanunu Teklifinde de böyle yer almıştır. Başkaları başka öneriler de getirmektedirler.

Anılan Kanun teklifinde, düzenlilik (regularity), hukuka uygunluğu da içerecek şekilde mali denetimin bir üst kategorisi olarak kullanılmakta ise de; bu kavram, orijinal anlamında, kayda alınan işlemin hukuka uygunluğunu değil, muhasebe düzeninin kurallara (mevzuata, standartlara ve ilkelere) uygunluğunu amaçlamaktadır. Özellikle yargı yetkisi bulunmayan Sayıştaylarda, “regularity” kavramı, idarenin (mali organizasyonunun) hukuka bağlılığını anlatır. Zaten, tekil işlemin mevzuata aykırılığı, o sayıştayları yargısal anlamda ilgilendirmemekte, bunları idaresine bildirmekte veya adli yargıya intikal ettirmektedirler. Bu nedenle, düzenlilik kavramı (bu yazıda) mali denetim ve uygunluk denetimini kapsayan bir üst kavram olarak değil; mali denetimin bir alt unsuru olarak ele alınmış ve öyle kullanılmıştır.

2. Mali Denetim

Mali denetim, bütçe uygulamasına ilişkin olarak kamu idarelerinin mali karar ve işlemlerinin denetimidir. Harcama öncesi kontrolden farklı olarak, faaliyetlerin gerçekleşmesinden sonraki bir zamanda yürütülür. Dolayısıyla, denetim başladığında işler olmuş bitmiş, elde izleri (kayıtları ve belgeleri) kalmıştır. Mali karar ve uygulamaların izleri, muhasebe düzeni aracılığıyla sistematik bir şekilde toplanır, anlamlı bir şekilde sınıflanır, işlenir ve kaydedilir. İşte, denetim bu izler üzerinden yürütülür.

Kamu idaresinin gelir, gider, borç ilişkileri ile her türlü malları ve kıymetlerine ilişkin işlem ve tasarrufları muhasebe düzeni tarafından kayda alınır. Denetim bu veriler üzerinden gerçekleştirilir. Bu yönüyle **mali denetim, muhasebe denetimidir.**

3. Aşamalar

Denetim, mali işlemlerdeki sürece paralel olarak bir takım aşamalar halinde yürütülür. Bakılması gereken ilk alan, muhasebe organizasyonunun yeterliliği,

ehliyetli bir kayıt, kontrol kadrosu, muhasebe kural ve ilkelerine uygun bir kayıt, belge düzeninin varlığı, sistemin etkin ve uyumlu bir şekilde işleyip işlemediğidir (düzenlilik denetimi). İkinci alan, tüm mali işlemlerin kayda alınıp alınmadığı, her muhasebe kaydının belgeye dayandırılıp dayandırılmadığı (5018/49,50) ve bu işlemlerin yasal dayanaklarına uygun olup olmadığının araştırılmasıdır (uygunluk denetimi). Üçüncü olarak, İdarece düzenlenen mali tablo, rapor ve istatistiklerin bu muhasebe sisteminin içerdiği belge, bilgi ve diğer verilere dayanılarak ve bunlara uyumlu olarak hazırlanarak sunulup sunulmadığı ve bunların inanılabilirlik/güvenilirlik derecesi saptanır (uygunluk bildirimini).

3.1. Düzenlilik

Mali denetimin ilk adımı, olmazsa olmazı, muhasebe standartlarına ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun sistematik bir kayıt ve belge düzeninin varlığının araştırılmasıdır. Defter ve belge düzeni denetim için elverişli olmalıdır.

Devlet muhasebesinde standartlar ve ilkeler, muhasebe yönetmelikleri ile belirlenmiştir. Düzenli bir muhasebe organizasyonunda kanunlarda ve yönetmeliklerinde belirlenen kurallara uygun bir oluş ve işleyiş beklenir. Vergi uygulamasında bu düzenlilik “*ihdicaca salih olma*” kavramı ile ifade edilmektedir.

Muhasebe yetkilileri, gelirlerin ve alacakların tahsili, giderlerin hak sahiplerine ödenmesi, para ve parayla ifade edilen değerler ile emanetlerin alınması saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi işlemlerini yapmak ve bu işlemlere ilişkin muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasını sağlamakla yükümlüdür (5018/61). Kanunlarına göre bir bütçe veya hesap yılı veya hesap devresi içindeki bütün gelirlerinin, giderlerinin ve mallarının hesapları saymanlar (muhasebe yetkilileri) tarafından Sayıştaya verilir (832/39-44).

Usulüne uygun, tam, doğru ve denk olarak tutulmamış hesaplar üzerinde denetim yapılması mümkün olamaz. Noksan ve tutarsız hesaplar denetime elverişli (ihdicaca salih) olarak kabul edilmezler. Sayıştay denetçilerinin, hesap denetimlerinde ilk baktıkları ve raporlarının ilk maddesinde yer verdikleri husus budur.

3.2. Uygunluk

Hesapların (defter ve belge düzeninin) kurallar çerçevesinde *tam ve denk* olarak tutulduğu saptandıktan sonra, denetimin ikinci adımında kayda alınan işlemlerin (her bir işlemin) *doğru* olup olmadığına bakılacaktır. Bir mali işlemin doğru olması, mevzuatta kendisine yetki veren kurallara uygun ve maddi hatadan arınmış olması demektir.

Hata, gerek kasten, gerekse yanılma ile doğru işlem kurulamaması olgusudur. İki türlü hata kaynağı vardır:

- Maddi hatalar, esas itibariyle aritmetik yanlışlıklardır. Rakam hataları, dört işlem hataları, icmal ve aktarma hataları, satır ve sütun kaymaları, ters ve total kayıtlar... gibi.

- Hukuki hatalar, işlemin, dayandığı mevzuata uygun olmamasından ileri gelen hatalardır. Kanunlarda öngörülen usul, kural, miktar, had ve nisbetlere uyulmaksızın işlem yapılmasıdır. Görevli komisyonların teşkilinde hata, ilan ve tebliğ sürelerine uymama, Bütçe Kanununun H cetvelinde gösterilen miktarlardan fazla ödeme, tevkifat nisbetlerinin yanlış alınması, ödenek dışı harcama... vs.

Hatalı işlemler düzeltilir; kusurlu davranışlar cezalandırılır (adli, idari cezalar, disiplin cezaları); kamu zararı doğmuşsa tazmin veya telafi ettirilir.

Uygunluk denetimi, hataların ortaya çıkarılması ve bunlardan dolayı bir kamu zararı doğmuşsa bu zararın tazmin ve telafisi maksadıyla yapılan inceleme ve araştırma faaliyetini ifade amacıyla tanımlanmaktadır.

Sayıştay denetçileri, muhasebe birimlerinde tutulan hesaplar üzerinde uygunluk denetimleri yaparlar ve bu denetlemeleri sonunda yargı raporları düzenlerler.

Esasa etkili olmayan münferit ve düzeltirilebilir hatalar hesabın (muhasebenin) sıhhatini bozmaz. Birkaç ağacın devrilmesi bütün ormanın mahvolmasına sebep olmadığı gibi, düzeltme, yerine koyma veya yargılama sonucu hükme bağlama ile giderilen hatalı işlemler de sorumlu memurların (hatalı işlemlere ilişkin sorumlulukları baki kalmak üzere) beraatlerine engel olmaz.

3.3. Doğrulama/Teyit

Hesaplar (geçici veya kesin olarak) kapatıldıktan sonra bir takım tablo ve cetveller halinde özetlenerek ilgililerin bilgisine sunulur. Envanter ve mizan cetvelleri, bilançolar, gelir tabloları, akım tabloları, mali istatistikler ve diğer mali tablolar bu bilgilere örnek verilebilir.

İdare hesabı cetvelleri, mizanlar, bilançolar, gelir tabloları ve sair adlar altındaki mali tabloların, cari dönemin özet bilgileri olmak yanında izleyen dönemin açılış kayıtlarının da temelini teşkil edecek olmaları nedeniyle denetçilerin ilgi alanında bulunacağı açıktır. Bu yönüyle de mali tablo ve raporların mali denetime konu olması doğaldır.

Denetim sürecinin;

-birinci adımında ilke ve standartlara uygun bir muhasebe düzeninin varlığı araştırılır (düzenlilik denetimi),

-ikinci adımında mali işlemlerin doğru, tam ve denk bir şekilde kayda alındığı ve saptanan mevzuata aykırılıkların ve hatalarının düzeltildiği ortaya konulur (uygunluk denetimi),

-üçüncü adımda, idare tarafından bu muhasebeye dayanılarak üretilen mali tablo ve raporların dayanaklarına sadık, doğru, açık, saydam ve samimi olduğunun saptanması ve doğrulanması incelenir.

Muhasebe yetkilisinin görev ve sorumluluk sınırı bu noktaya kadardır. Hesabını doğru, tam ve denk olarak veren muhasebe yetkilisinin beraatine hükmedilmesi gerekir.

3.4. Uygunluk Denetimi/ Uygunluk Bildirimi İlişkisi

Muhasebe birimlerinde defter, kayıt ve belgeler üzerinde, bunların mevzuata uyumu bağlamında yürütülen uygunluk denetimi ile kamu idaresi kesin hesabının, bütçe ile verilen gelir toplama/harcama yapma yetkisi ile uyumunu sorgulayan uygunluk bildirimi arasında doğal ve doğrudan bir ilişki vardır (Mevzuatta ve metinlerde aynı isimle kullanılıyor olmasına karşılık; uygunluk denetiminin, mevzuat denetimi; uygunluk bildirimiminin ise güvence bildirimi olarak anlaşılması durumu daha da netleştirilebilir.).

Muhasebe birimleri itibarıyla düzenlenen mali rapor ve tabloların konsolide edilmesi ve kamu idaresi hesabının (kesin hesabın) çıkarılması, strateji geliştirme başkanlıklarının görev alanına girmektedir (5018/60-d).

2006 yılına gelinceye kadar, yıl sonu muhasebe tabloları sadece uygunluk denetimi açısından ele alınmış ve değerlendirilmiş, bunların sunulacağı merciler nezdinde desteklenmesi ve doğrulanmasına gerek duyulmamıştır. Sayman

hesaplarını inceleyen denetçilerin, Sayıştay Kesin Hesap grubundaki meslektaşları ile iletişimleri de, bu bağlamda, oldukça sınırlı kalmıştır.

Artık, muhasebe birimi yönetim dönemi hesap sonuçlarının, kamu idaresinin genel kesin hesabı içinde konsolide edilmesi sırasında bu iletişimin hayati önem kazanacağı beklenmektedir. Muhasebe birimlerinin, konsolidasyona esas nihai veri ve raporlarının doğruluğu ve samimiliği, bu hesabı inceleyen denetçi tarafından Kesin Hesap grubuna iletilmelidir ki, bu grup İdare Kesin Hesap Tasarısının doğruluk teyidini sağlıklı bir şekilde yapabilsin.

3.5. Mali Analiz

Mali analiz, mali denetimin *son aşaması* sayılabilirse de, bir anlamda denetim faaliyetinden ayrı olarak yürütülebilme özelliğine de sahiptir. Sözüne inanılır, bağımsız bir denetim birimince/örgütünce denetlenip doğrulanmış (teyit edilmiş/güvence verilmiş/uygunluğu bildirilmiş) mali tablo ve raporlar üzerinde bir takım analizlerin ve değerlendirmelerin yapılması, birtakım sonuçlara ve yargılara varılması mümkün ve tabiidir.

Muhasebe birimlerinde tutulan defter ve belge düzeyinde mali analiz (idarenin muhasebe birimi tek ve nihai değil ise) pek anlamlı sayılamaz. Mali analiz, idarenin nihai konsolide hesabına dayanılarak (strateji geliştirme başkanlığınca) düzenlenmiş mali tablo, mali rapor ve diğer mali veriler, istatistikler esas alınarak yapılabilir.

Mali analiz, söz konusu mali rapor, tablo ve istatistik verileri üzerinde mutlak rakamlar, karşılaştırmalı analizler, oran (ratio) analizleri, trend analizleri gibi yöntemlerle yapılan değerlendirmeler ve yorumlamalarla, mali yapının geçmiş durumunun ve gelecek potansiyelinin sorgulanması ve irdelenmesidir.

Özel sektörde (işletmecilik alanında) öteden beri, çok yaygın olarak kullanılan ve önemli bir yönetim aracı olan mali analiz yöntem ve teknikleri, devlet sektöründe pek fazla uygulama alanı bulmamıştır. Kesin Hesap Kanun Tasarılarında gider izahnameleri bağlamında yapılan kısa birkaç açıklama dışında Sayıştayımızda da bu konuda esaslı bir açılım olmamıştır. Sayıştay, idare Kesin Hesaplarının doğruluğunu ve güvenilirliğini teyit etmekte (uygunluk bildirimini vermekte), bu hesaplarda yer alan bilgi ve verilerin yorumunu ve değerlendirmesini TBMM'ne bırakmaktadır.

5018 sayılı Kanun ile ilk açılımı yapılan mali reform ve anlayış çerçevesinde Sayıştayımızda da mali analiz konusunda bir takım girişim ve çabalar başlamış bulunmaktadır.

4. Yöntem

Mali denetim nasıl yapılır?

Mali işlemler, kurum/işletme yaşamı boyunca tekrarlanan uzun ve kesintisiz bir süreçtir. Ancak, bunu izleyen muhasebenin kesintisiz sürmesi, beklenen ve istenen bir durum değildir. Muhasebede zaman zaman, bir ara vermek ve durum değerlendirmesi yapmak zorunludur. Muhasebede dönemsellik kuralı vardır. İşte denetim de bu dönemselliği esas alarak, (genelde) takvim yılları ve sorumluların yönetim dönemleri itibarıyla yürütülür.

Mali denetim, doğası gereği, muhasebe biriminde başlatılmalıdır. Yukarıda da belirtildiği üzere ilk iş, sağlıklı bir muhasebe (defter ve belge) düzeninin var olup olmadığına bakılmasıdır. Defter ve belgeler tam ve usulüne uygun olarak tutulmuş ve kayıt nizamı tamam mıdır? Bu varsa incelemeye başlanabilir.

İnceleme ve denetlemelere geçen dönemin sonu, bu dönemin başı olan açılış ve envanter kayıtlarını ele alarak başlanır. Eğer önceki yılın mali rapor ve tablolarında yer alan bu veriler incelenmiş ve doğrulanmış (teyit edilmiş) ise bunlara da bir göz atmakta yarar vardır. Bu tetkik, bir anlamda denetlenecek kurumun (ve özelde denetlenecek muhasebe biriminin) tanınması ve denetimin planlanması bakımından önemli ipuçları verebilmektedir.

Denetim çalışmasının yürütülmesi konusunda daha fazla içeriğe girmek, mali denetim el kitaplarında veya mali denetim rehberlerinde ayrıntıları ile açıklanmış bulunduğundan, gereksiz bir iş olacaktır. Ancak, konu bütünlüğünü devam ettirmek bakımından, bu sürecin;

- Kurumun tanınması,
- Önemli-önemsiz hesap alanlarının araştırılması,
- Yapısal risklerin belirlenmesi,
- Denetim yönteminin tasarlanması ve buna bağlı olarak iç kontrol mekanizmalarının test edilmesi,
- Analitik incelemeler,
- Maddi doğrulama testleri,
- Kanıtların toplanması (kayıt ve belgelerin incelenmesi, fiili-fiziki incelemeler, gözlem, bilgi alma, sorgulama, karşılaştırma, yeniden hesaplama vb. inceleme tekniklerinin uygulanması yoluyla),
- Denetim sonuçlarının değerlendirilmesi ve raporlama, aşamalarından geçerek tamamlanacağını kaydetmekle yetinelim.

Mali denetimin bitiminde iki tür rapor hazırlanır. Birinci rapor türü, mali işlemlerin kanun, tüzük ve yönetmeliklere uygunluğunun saptanmasına ve bu süreçte görev alan memurların sorumluluklarının aklanmasına yönelik yargı raporu (uygunluk denetimi raporu)'dur. İkinci rapor türü ise, muhasebe kayıt ve belgelerine dayanılarak düzenlenen mali tablo ve beyanların doğruluk ve samimiliğinin teyidine yönelik uygunluk bildirim (raporu)'dur.

Her ne kadar mali işlem süreci, muhasebedeki açılış kaydıyla başlayıp kesin hesapla sonlanıyor olsa da, denetiminin iki ayrı bölümde yürütülmesi zorunludur. Şöyle ki; muhasebe kayıtları üzerinden sorumluların hesap ve işlemlerinin yargılanmasına yönelik denetimin yeri ve muhatapları ile kamu idaresi hesabını düzenleyecek ve verecek birim ve makamların farklılığı bu ayrımı da gerektirmektedir. Kamu idaresinin tek bir muhasebe birimi var ise, bu birimden çıkan mali tablo ve cetvellerin doğrulanması, hesabın kabulü ve sorumluların beraati yanında, aynı zamanda kamu idaresi hesabının doğruluk ve güvenilirliğinin teyidi anlamını taşıyacaktır. Ancak, öyle bile olsa denetimin muhatapları ve sorumluları ile yetki ve sorumluluk alanları ve dereceleri farklı olacağından, bunların ayrı ayrı ele alınması, incelenmesi ve raporlanması gerekir. Aksine (İdarenin birden fazla muhasebe biriminin bulunması halinde) tüm muhasebe birimleri hesaplarının konsolide edilmesinden sonra bunlar için ayrı bir inceleme yapılacağı ve uygunluk bildiriminin bu incelemelere dayanılarak verileceği tabiidir.

5. Tam ve Kısmi Denetim

Eğitilmiş ve deneyimli bir muhasebe kadrosu, kuralları ve standartları belirlenmiş bir kayıt düzeni, görevlerin ve yetkilerin rasyonel ve fonksiyonel dağılımı nedeniyle kamu hesapları -özellikle merkezi yönetimde- çok büyük ölçüde inandır ve

güvenilir düzeydedir. Yapılan olağan denetimlerde saptanan hatalı işlem oranı yüzde birlerin çok altındadır. Yolsuzluk ve sahtecilik olayları da oldukça sınırlıdır.

Klasik denetim anlayışımız tüm işlem, kayıt ve belgelerin tek tek incelenmesi yöntemine dayanmakla ve mevzuatımız da bunu öngörüyor olmakla birlikte, günümüzde ulaşılan işlem hacmi karşısında binlerce belgeyi bu yöntemle elden geçirmek pek büyük güçlükler taşımaktadır. Kaldı ki, yukarıda sözü edilen muhasebe güvenilirlik düzeyinde buna mutlak anlamda gerek de bulunmamaktadır.

Bu anlayışla, bir takım kısmi inceleme yöntemleri geliştirilmiştir. Bir harcama biriminin sadece yatırımları, sağlık harcamaları, personel giderleri türünden hesap grupları veya belirli bir faaliyeti gibi saptanan risk alanları tam incelemeye tabi tutulur, diğer harcama kalemlerine sondaj-örnekleme suretiyle bakılabilir. Belli harcama birimleri (veya muhasebe birimleri) tam incelemeye alınır, diğer birimlerin hesapları sadece hesap cetvelleri ve mali tabloları itibariyle incelenebilir. Özellikle, idarenin mali tablo ve raporlarına uygunluk bildirimine verilmesine yönelik mali denetimlerde bu yönetime sıkça başvurulabilmektedir.

832 sayılı Sayıştay Kanununun ek 9'uncu maddesinde, belirli koşullarda kısmi denetim ve inceleme için olanak bulunmaktadır.

Burada unutulmaması gereken nokta kısmi incelemelerin olağan durumlar için geçerli olabileceği; yolsuzluk ve sahtecilik olasılığı söz konusu ise mutlaka tam inceleme yapılması zorunluluğudur.

6. Baştan Sona

Mali denetim, mali işlemlerin kayda alındığı muhasebe düzeninin ve organizasyonunun denetimidir. Bu denetimde;

- Kurumun yapısı, görevleri, işleyişi ve özellikle muhasebe biriminin örgütlenişi ve iç kontrol düzeni gözlenir,

- Defter ve belge sisteminin kurallara uygun olarak kurulup kurulmadığına, işletilip işletilmediğine bakılır,

- Geçen dönemin mali tablo, cetvel ve raporları da dikkate alınmak suretiyle çalışma planı yapılır, dönem muhasebe kayıtlarının bu verilere uygun olarak açılıp açılmadığı incelenir,

- Yıl içi işlemleri, her bir işlemin dayanağı olan mevzuata ve kurallara uygunluğu açısından değerlendirilir. İşlemlerde, belgelerde ve kayıtlarda (varsa) maddi hatalar saptanır, düzeltilir,

- Envanter işlemleri ve diğer muhasebe dışı işlemler gözden geçirilir, yıl sonu kayıtları, mizanlar, cetveller ve mali tabloların defter ve belge kayıtlarına uygunluğu, mevzuatında öngörülen şekil ve şartları taşıyıp taşımadıkları, doğru, denk, açık ve samimi olup olmadıkları araştırılır,

- Denetim sonuçları rapora bağlanır. Bu raporda, hatalı işlemlerin hükme bağlanması; bunların dışında kalan işlemlerin (maadasının) doğruluğu teyit edilir ve sorumluların aklanması istenir,

- Denetlenen muhasebe birimi (zamanı idare) hesabının teyidi, o kamu idaresine bağlı diğer muhasebe birimleri hesapları ile birleştirilmesi (konsolide edilmesi) sırasında dikkate alınmak üzere kesin hesap grubuna bildirilir,

- Son aşamada, Kesin Hesap Grubu;

. Muhasebe birimlerinden aldığı Kesin Hesap Cetvelleri,

. Denetçiler tarafından incelenmiş ve rapora bağlanmış muhasebe birim(ler)i hesap(lar)ı,

. Maliye Bakanlığınca hazırlanmış bulunan Kesin Hesap Kanun tasarısındaki verileri,

karşılaştırdıktan sonra *genel uygunluk bildirimini* hazırlayarak süreci tamamlar (İdare faaliyet raporunun da bu aşamada ve birlikte ele alınıp değerlendirilmesi düşünülebilir - 5018/41,42,43).

Mali denetimde, muhasebe yetkilisinin sorumluluğunda yürütülen muhasebe birimi hesabı, raporlama (yargı raporu) ile sonlanırken; strateji geliştirme başkanlığınca (mali hizmetler birimince) büyük ölçüde muhasebe verilerine de dayanılarak hazırlanan kamu idaresi hesabı, mali tablo ve raporlara güvence bildirimini (uygunluk bildirimini) verilmesi ile sonlanır.

Defter ve belge kayıtları ile bunların dayandığı mali işlemlerin mevzuata uygunluğu ve maddi hatalardan arındırılması hususu, Sayıştayın yargı yetkisine giriyorsa Sayıştay yargılama dairelerince hükme bağlanmak suretiyle; yargı yetkisine girmiyorsa veya yargı yetkisi yoksa aykırılığın tespiti ile idaresine veya adliye mahkemelerine intikal ettirilmesi suretiyle sonlandırılır.

Kamu idaresinin strateji geliştirme başkanlığı (mali hizmetler birimi) gelir ve harcama durumu ile ödenek kullanımlarını ve diğer muhasebe verilerini muhasebe yetkilisinden alarak idarenin *Bütçe Kesin Hesabını* hazırlar ve ilgili mercilere sunar (5018/60 d, e). Sonuçta, kamu idaresi adına üst yönetici tarafından sunulan mali tablo, cetvel ve raporların doğruluğu ve güvenilirliği de yine bu mali denetim sonuçlarına dayalı olarak Sayıştayca incelenir. Bu inceleme sonunda;

- Olumlu görüş verilebilir (uygunluk bildirilir),
- Olumlu görüş ile birlikte ek ve açıklayıcı bilgiler verilebilir,
- Şartlı uygun görüş verilebilir (... noksanlıkların giderilmesi veya yanlışlıkların düzeltilmesi kaydıyla),

- Olumsuz görüş verilebilir (kabul edilemezliği önerilir),
- Görüş verilemez (hesap alınamıştır veya hesap yoktur).

Sayıştayca verilecek bu bildirimler çerçevesinde, bütçe/kesin hesap uygunluğu ve kamu idaresinin genel başarısı TBMM' ce değerlendirilecektir.

7. Sonuç

7.1. Mali Denetim

Mali denetim, yukarıdan beri ayrıntılarıyla anlatıldığı üzere, Maliye Bakanlığı denetim elemanlarının ve Sayıştayın (Sayıştay denetçilerinin) öteden beri başarı ile yapageldiği bir denetim uygulamasıdır.

Yeni tanımlamalarda mali denetim, kamu idarelerinin hesap ve işlemleri ile mali faaliyet, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin değerlendirme sonuçları esas alınarak mali rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin denetimi ifade eder şekilde (5018/68 Sayıştay Kanunu teklifi madde:2/c) düzenlenmiştir. Bu tanım için yanlıştır, denilemez. Ancak sürecin sonundan başlanması pek isabetli olmamıştır. Sanki, muhasebeye yansıyan hesap ve işlemler dikkate alınmaksızın mali faaliyet, mali yönetim ve kontrol sistemlerini değerlendirerek sonuç belgelerinin doğruluğu anlaşılmaya çalışılacağı izlenimi doğmaktadır. Bazılarında, muhasebe organizasyonu ile kadrolarına bakmak, işlem sürecine şöyle bir göz atmak ve iç

kontrol sistemlerinin yeterliğini test etmekle sonuca ulaşılabileceği kanısı hakim olmaktadır.

Oysa, mali denetim, mali raporların ve tabloların doğruluğuna ilişkin olarak yapılmaz; hesap ve işlemlerin tam, doğru ve denk olarak yapılmasını sağlamak ve bunlara dayanılarak düzenlenen mali rapor ve tabloların hesap ve işlemlere sadakatini saptamak üzere yapılır.

7.2. Mali Denetimin Sonrası

Mali denetimin, sonuç verilerinin sağlık ve samimiyetine güvence vermek değil de; bu sonuçların ortaya koyduğu icraatın sorgulanması olarak kabul edilmesi ise tamamen farklı bir şeydir.

Bundan sonrası, sadece mali tablo ve raporların değil; idarenin stratejik planı, program ve politikaları, bütçesi, kaynak ve imkanları, faaliyet raporları, mali tabloları ve sair sunumları ile dış denetim sonuçları ...gibi, tüm maddi verilerin belirlenen amaç, hedef ve performans ölçütleri çerçevesinde irdelenmesi, sorgulanması anlamında başka bir denetim türünün kapsamına geçmektedir. Bu noktadan itibaren artık muhasebe denetimi bitmiş, icraatın denetimi başlamıştır. Burada, denetlenen idarenin, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, iyi yönetim ilkeleri esas alınarak kaynaklarının ekonomik ve verimli kullanımı ile faaliyetlerinin kurum hedeflerine ulaşmadaki etkililiğinin (kısaca performansının) değerlendirilmesi söz konusudur. Bunun hesabı ise Bakan ve Üst Yöneticiler tarafından verilecektir (5018/10,11).