



**T.C.
GAZİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**DOKTORA
TEZİ**

**ULUSLARARASI YÜKSEK DENETİM KURUMLARI
STANDARTLARI PERSPEKTİFİNDEN MALİ TABLOLARIN
GÜVENİLİRLİĞİ: TÜRKİYE KAMU SEKTÖRÜ ÖRNEĞİ**

İSMAİL GÜRSOY

**İŞLETME ANA BİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI**

EKİM 2019



**ULUSLARARASI YÜKSEK DENETİM KURUMLARI STANDARTLARI
PERSPEKTİFİNDEN MALİ TABLOLARIN GÜVENİLİRLİĞİ: TÜRKİYE
KAMU SEKTÖRÜ ÖRNEĞİ**

İsmail GÜRSOY

**DOKTORA TEZİ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI**

**GAZİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

EKİM 2019

İsmail GÜRSOY tarafından hazırlanan “Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları Perspektifinden Mali Tabloların Güvenilirliği: Türkiye Kamu Sektörü Örneği” adlı tez çalışması aşağıdaki jüri tarafından OY BİRLİĞİ ile Gazi Üniversitesi İşletme Anabilim Dalında Muhasebe Finansman Bilim Dalında DOKTORA TEZİ olarak kabul edilmiştir.

Danışman: Prof. Dr. Yıldız AYANOĞLU

İşletme Anabilim Dalı, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi

Bu tezin, kapsam ve kalite olarak Doktora Tezi olduğunu onaylıyorum.



Başkan : Prof. Dr. Hasan KAVAL

İşletme Anabilim Dalı, Atılım Üniversitesi

Bu tezin, kapsam ve kalite olarak Doktora Tezi olduğunu onaylıyorum.



Üye : Prof. Dr. Aydın KARAPINAR

İşletme Anabilim Dalı, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi

Bu tezin, kapsam ve kalite olarak Doktora Tezi olduğunu onaylıyorum.



Üye : Prof. Dr. Rafet AKTAŞ

İşletme Anabilim Dalı, Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi

Bu tezin, kapsam ve kalite olarak Doktora Tezi olduğunu onaylıyorum.



Üye : Prof. Dr. Serap Sebahat YANIK

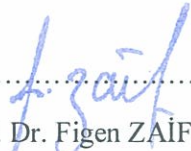
İşletme Anabilim Dalı, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi

Bu tezin, kapsam ve kalite olarak Doktora Tezi olduğunu onaylıyorum.



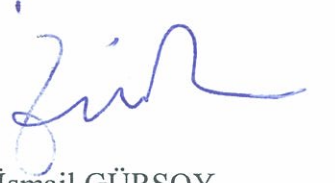
Tez Savunma Tarihi: 04/10/2019

Jüri tarafından kabul edilen bu tezin Doktora Tezi olması için gerekli şartları yerine getirdiğini onaylıyorum.

.....

Prof. Dr. Figen ZALF
Enstitü Müdürü

ETİK BEYAN

Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Kurallarına uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmasında; tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi, tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu, tez çalışmasında yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi, kullanılan verilerde herhangi bir değişiklik yapmadığımı, bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu, bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim.



İsmail GÜRSOY

04/10/2019

ULUSLARARASI YÜKSEK DENETİM KURUMLARI STANDARTLARI
PERSPEKTİFİNDEN MALİ TABLOLARIN GÜVENİLİRLİĞİ: TÜRKİYE KAMU SEKTÖRÜ
ÖRNEĞİ

(Doktora Tezi)

İsmail GÜRSOY

GAZİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

Ekim 2019

ÖZET

Dünyada yoksulluk ile mücadele ve mali istikrarın sağlanmasını amaçlayan Birleşmiş Milletler, Dünya Bankası ve IMF üye ülkelerden kamu kaynaklarının yönetiminde; şeffaflığın, mali saydamlığın ve hesap verebilirliğin sağlanmasını istemektedir. Ekonomik gelişim için hayati öneme sahip olan mali saydamlık, tüm paydaşlara doğru ve güvenilir finansal bilgi sunmakla sağlanır. Dünyada benimsenen temel anlayış, mali saydamlığın ve hesap verebilirliğin sağlanması amacıyla, kamu kaynaklarını yönetenlerin, bağımsız bir Yüksek Denetim Kurumu tarafından denetlenmesidir. Türkiye’de bu görev Sayıştay’a verilmiştir. Sayıştay, 2012 yılından bu yana kamu kurumları hakkında 2550 denetim raporu yayımlamış, finansal bilgilerin doğruluğuna ve güvenilirliğine ilişkin denetim görüşü açıklamıştır. Denetlenen kamu kurumlarının ortak özelliği kamu kaynağı kullanmakken bu kurumların iktisadi ve idari açılarından birçok farklılıkları bulunmaktadır. Bütçe türleri, üst yönetimin göreve gelme şekli, varlıklarının, kaynaklarının, gelirlerinin, giderlerinin büyüklüğü ile yapısı bakımından denetlenen kurumlar farklılık gösterirler. Bu araştırmanın amacı, farklı özelliklere sahip olan kamu kurumlarının mali saydamlığının önemli bir göstergesi olan denetim görüşlerini incelemektir. Araştırma kapsamında 2012 ile 2017 yılları arasında kamu kurumlarının mali tablolarına verilmiş olan denetim görüşleri incelenmiştir. Denetlenmiş kurumların en son denetim görüşüne göre % 39’una olumlu görüş, % 58’ine şartlı görüş, % 2’sine olumsuz görüş verildiği, % 1’ine görüş vermekten kaçınıldığı tespit edilmiştir. Sayıştay Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporlarına göre olumlu görüş vermeme nedenleri genellikle; kamu taşınmazlarının ihalesiz kullandırılması, kamu gelirlerinin mevzuata uygun olarak takip ve tahsil edilmemesi, mali tablolarda sunulan finansal bilgilerin tam ve doğru olmaması şeklinde özetlenebilir. Uygulamada karşılaştırmalı türden ilişkisel tarama modeli kurulmuştur. Kurumların iktisadi ve idari özellikleri ile mali tablolarına verilen denetim görüşleri tarama (tasvir) metodu ile toplanarak kodlanmış, elde edilen veriler istatistiksel tekniklerle analiz edilmiş, kurumsal özellikler ile denetim görüşü arasında anlamlı bir ilişki olduğu görülmüştür. Mahalli İdareler Bütçesinde yer alan, üst yönetimi seçimle belirlenen kamu kurumlarının olumlu görüş alma oranının diğerlerine göre düşük olduğu, kurumların varlıkları ile giderlerinin büyüklüğü arttıkça olumlu denetim görüşü alma oranının azaldığı, denetim sıklığı ile olumlu denetim görüşü oranı arasında negatif bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Eldeki bulgular sonucunda, mali saydamlığa katkı sağlanması adına; parlamento üyelerine, denetim kurumu yöneticilerine, kamu kaynaklarını yönetenlere ve araştırmacılara yönelik öneriler getirilmiştir.

Bilim Kodu : 112202
Anahtar Kelimeler : Mali Saydamlık, Mali Denetim, Denetim Görüşü, Güvenilirlik
Sayfa Adedi : 213
Danışman : Prof. Dr. Yıldız AYANOĞLU

THE RELIABILITY OF THE FINANCIAL STATEMENTS FROM THE PERSPECTIVE OF
INTERNATIONAL STANDARDS OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS: THE CASE OF
TURKEY PUBLIC SECTOR

(Ph. D. Thesis)

İsmail GÜRSOY

GAZİ UNIVERSITY

GRADUATE SCHOOL OF SOCIAL SCIENCES

October 2019

ABSTRACT

In the management of public resources, the United Nations, World Bank and IMF aiming at combating poverty and financial stability in the world, wants its member countries to ensure transparency, financial transparency and accountability. Financial transparency, which is vital for economic development, is ensured by providing accurate and reliable financial information to all stakeholders. In order to ensure financial transparency and accountability, the basic understanding adopted in the world is the auditing of administrations of the public resources by an independent Supreme Audit Institution. In Turkey, this duty is assigned to the Turkish Court of Accounts. Since 2012, Turkish Court of Accounts has issued 2550 audit reports for public institutions and has issued an audit opinion about the accuracy and reliability of financial information. While audited public institutions have many differences in economic and administrative terms, the common feature of these institutions is the use of public resources. The audited institutions differ in terms of the types of budget, the manner in which senior management is appointed, and the size and structure of assets, resources, income and expenses. The purpose of this study is to examine the audit opinion which is an important indicator of the financial transparency of public institutions that have different characteristics. Within the scope of the research, the audit opinions given to the financial statements of public institutions between 2012 and 2017 were examined. According to the latest audit opinion of the audited institutions, % 39 were given unqualified opinion, % 58 were qualified opinion, % 2 adverse opinion, and % 1 was disclaimer of opinion. In general the reasons for not giving an unqualified opinion can be summarized as use of public real estate without procurement, public revenues are not followed and collected in accordance with the legislation and the financial information presented in the financial statements is not complete and accurate. In practice, a comparative type of relational screening model was established. The economic and administrative characteristics of the institutions and the audit opinions given to their financial statements were gathered and coded by screening method, the data obtained were analyzed with statistical techniques, and a significant relationship was found between the institutional characteristics and the audit opinion. It was found that the rate of unqualified opinion for public institutions in the Local Administrations Budget, whose senior management was selected by election, was lower than the others, the ratio of receiving unqualified audit opinion decreased as the assets and expenses of institutions increased, and there was a negative relationship between the frequency of audit and giving unqualified opinion. At the end of the our study, in the light of the findings of this research, some recommendations were made to members of parliament, supervisors of public resources and audit institution and researchers to contribute to financial transparency for public institutions.

Science : 112202
KeyWords : Financial Transparency, Financial Audit, Audit Opinion, Reliability
Page : 213
Supervisor : Prof. Dr. Yıldız AYANOĞLU

TEŞEKKÜR

Araştırmamın her aşamasında zorlukları kolaylaştıran yaklaşımıyla, zifiri karanlıklarda bir yıldız gibi yolumu aydınlatan, her şartta insan olmayı öğreten, öğrencisi olmaktan gurur duyduğum kıymetli danışman hocam Prof. Dr. Yıldız AYANOĞLU'na, çalışmama ilgi ve alaka ile katkı sunan Prof. Dr. Serap Sebahat YANIK'a, idari görevlerine rağmen vakit ayırıp yol gösteren Prof. Dr. Rafet AKTAŞ'a, analizle ilgili sorunların çözümünde katkı sunan Prof. Dr. Murat ATAN' a, teşekkür ederim.

Ayrıca beni motive eden aileme, eşime ve büyüüp bu gibi çalışmaları okuyacağı ve yarınlarda ülkesinin değerine değer katacağı inancıyla yazdığım kızıma teşekkürlerimi sunarım.

İÇİNDEKİLER

ÖZET	iv
ABSTRACT	v
TEŞEKKÜR	vi
İÇİNDEKİLER	vii
ÇİZELGELERİN LİSTESİ	xi
ŞEKİLLERİN LİSTESİ	xii
RESİMLERİN LİSTESİ.....	xiv
SİMGELER VE KISALTMALAR LİSTESİ.....	xv
GİRİŞ	1

1. BÖLÜM

MUHASEBE VE DENETİM UYGULAMALARINI YÖNLENDİREN ULUSLARARASI VE ULUSAL TEŞKİLATLAR

1.1. Giriş	7
1.2. Kavramsal Çerçeve.....	8
1.2.1. Şeffaflık	8
1.2.2. Mali Saydamlık	9
1.2.3. Hesap Verebilirlik	11
1.2.4. Mali Saydamlığı Sağlamada Güvenilir Finansal Raporlamanın Rolü	12
1.2.5. Güvenilir Finansal Raporlamayı Sağlamada Muhasebe ve Denetimin Rolü	17
1.3. Muhasebe ve Denetim Uygulamalarını Yönlendiren Uluslararası Teşkilatlar	21
1.3.1. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants-IFAC)	22
1.3.2. IFRS Vakfı (IFRS Foundation)	24
1.3.3. Uluslararası Muhasebe Eğitimi ve Araştırmaları Birliği (International Association For Accounting Education & Research-IAAER)	25
1.3.4. İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors-IIA)	26
1.3.5. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Organizasyonu (International Organization of Supreme Audit Institutions-INTOSAI).....	26
1.4. Muhasebe ve Denetim Uygulamalarını Yönlendiren Ulusal Teşkilatlar.....	29
1.4.1. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu	29
1.4.2. Devlet Muhasebe Standartları Kurulu	29
1.4.3. İç Denetim Koordinasyon Kurulu	30

1.4.4. Sayıştay Başkanlığı	32
1.5. Dünyadan Yüksek Denetim Kurumları Örnekleri	34
1.5.1. Almanya (Bundes Rechnungshof).....	34
1.5.2. Japonya (Board of Audit of Japan).....	35
1.5.3. ABD (Government Accountability Office-GAO).....	36
1.5.4. Birleşik Krallık (National Audit Office-NAO)	37
1.5.5. Rusya Federasyonu (Accounts Chamber of Russian Federation)	38
1.5.6. İtalya (Corte Dei Conti)	38
1.5.7. Fransa (Cour Des Comptes).....	39
1.5.8. Kanada (Office of The Auditor General of Canada)	39

2. BÖLÜM

MUHASEBE VE DENETİM ALANINDA ULUSLARARASI VE ULUSAL DÜZENLEMELER

2.1. Giriş	41
2.2. Muhasebe ve Denetim Alanında Uluslararası Düzenlemeler	41
2.2.1. Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (International Public Sector Accounting Standards-IPSAS)	41
2.2.2. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (International Standards of Supreme Audit Institutions-ISSAI).....	43
2.3. Muhasebe ve Denetim Alanında Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Yapılan Ulusal Düzenlemeler.....	68
2.3.1. Devlet Muhasebe Standartları.....	68
2.3.2. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartlarının Türkçe Çevirisi.....	71
2.3.3. Türkiye’de Yüksek Denetim Kurumuna Yönelik Düzenlemeler.....	73

3. BÖLÜM

LİTERATÜR, METODOLOJİ, AMPİRİK ANALİZ VE BULGULAR

3.1. Giriş	79
3.2. Literatür Taraması	79
3.2.1. Mali Saydamlık Hakkında Yapılmış Araştırmalar	79
3.2.2. Kamu Sektörü Denetim Görüşleri Hakkında Yapılmış Araştırmalar.....	81
3.3. Çalışmanın Metodolojisi.....	84
3.3.1. Araştırmanın Genel Çerçevesi	84
3.3.2. Araştırmanın Modeli	88

3.4. Kurumların İktisadi ve İdari Özellikleri Bakımından Frekans Dağılımı.....	95
3.4.1. Denetim Sonuçları Bakımından Dağılım.....	95
3.4.2. Kurumların İdari Özellikleri Bakımından Dağılımı	96
3.4.3. Kurumların İktisadi Özellikleri Bakımından Dağılımı.....	100
3.4.4. Denetim Sıklığı Bakımından Kurumların Dağılımı	104
3.5. Kurumların İdari Özellikleri ile Denetim Görüşü Arasında İlişki Analizi	105
3.5.1. Denetim Görüşü ile Bütçe Türü Arasındaki İlişki	105
3.5.2. Denetim Görüşü ile Üst Yönetimin Görevlendirilme Şekli Arasındaki İlişki .	107
3.5.3. Denetim Görüşü ile Kuruluşa Esas Mevzuat Arasındaki İlişki	109
3.5.4. Denetim Görüşü ile Aktif Tutarı Arasındaki İlişki	111
3.5.5. Denetim Görüşü ile Gider Bütçesi Arasındaki İlişki.....	113
3.5.6. Denetim Görüşü ile Kurumsal Geçmiş Arasındaki İlişki	115
3.6. Kurumların İktisadi Özellikleri ile Denetim Görüşü Arasında İlişki Analizi.....	117
3.6.1. Denetim Görüşü ile Özkaynak Mevcudiyeti Arasındaki İlişki	117
3.6.2. Denetim Görüşü ile Aktif Yapısı Arasındaki İlişki.....	119
3.6.3. Denetim Görüşü ile Pasif Yapısı Arasındaki İlişki	121
3.6.4. Denetim Görüşü ile Gelir-Gider Dengesi Arasındaki İlişki	123
3.6.5. Denetim Görüşü ile En Yüksek Gider Yeri Arasındaki İlişki	124
3.6.6. Denetim Görüşü ile En Yüksek Gelir Kaynağı Arasındaki İlişki	126
3.7. Denetim Sıklığı ile Denetim Görüşü Arasında İlişki Analizi	128

4. BÖLÜM

DEĞİŞİKLİĞE UĞRAMIŞ DENETİM GÖRÜŞÜ VERİLMESİNE DAYANAK OLAN DENETİM BULGULARI

4.1. Giriş	131
4.2. Denetim Sonuçlarının Konusu Bakımından Genel Değerlendirilmesi	131
4.2.1. Yıllar İtibariyle Gerçekleştirilmiş Denetimlere ve Sonuçlarına İlişkin Genel Bilgiler.....	131
4.2.2. Stratejik Planlamanın ve Performans Yönetim Sisteminin Değerlendirilmesi	143
4.2.3. İç Kontrol, Ön Mali Kontrol ve İç Denetim Sistemlerinin Değerlendirilmesi	150
4.3. Denetim Bulgularının Bütçe Türleri Bakımından Değerlendirilmesi	155
4.3.1. Tüm Bütçe Türlerinde Tespit Edilen Ortak Bulgular	156
4.3.2. Genel Bütçe Türündeki Kurumlara İlişkin Bulgular	176
4.3.3. Özel Bütçe Türündeki Kurumlara İlişkin Bulgular	178

4.3.4. Mahalli İdareler Bütçe Türündeki Kurumlara İlişkin Bulgular	183
4.4. Olumsuz Denetim Görüşü Verilmesine Dayanak Olan Bulgular	187
4.4.1. Genel Bütçe Türündeki Kurumlara İlişkin Bulgular	187
4.4.2. Özel Bütçe Türündeki Kurumlara İlişkin Bulgular	188
4.4.3. Mahalli İdareler Bütçe Türündeki Kurumlara İlişkin Bulgular	189
SONUÇ VE ÖNERİLER	195
KAYNAKLAR	203
ÖZGEÇMİŞ	213



ÇİZELGELERİN LİSTESİ

Çizelge	Sayfa
Çizelge 3.1. Kurumsal Genel Bilgi 1. Düzey	89
Çizelge 3.2. Kurumsal Genel Bilgi 2. Düzey	90
Çizelge 3.3. Bütçe Türüne Göre Kurumların Denetim Görüşü ve Ki-Kare İlişkisi	106
Çizelge 3.4. Üst Yönetimin Görevlendirilmesine Göre Kurumların Denetim Görüşü ve Ki-Kare İlişkisi.....	108
Çizelge 3.5. Kuruluşuna Esas Mevzuata Göre Kurumların Denetim Görüşü ve Ki-Kare İlişkisi	110
Çizelge 3.6. Aktif Büyüklüğüne Göre Kurumların Denetim Görüşü ve Ki-Kare İlişkisi..	112
Çizelge 3.7. Gider Büyüklüğüne Göre Kurumların Denetim Görüşü ve Ki-Kare İlişkisi .	114
Çizelge 3.8. Kurumsal Geçmişe Göre Kurumların Denetim Görüşü ve Ki-Kare İlişkisi..	116
Çizelge 3.9. Özkaynak Durumuna Göre Kurumların Denetim Görüşü ve Ki-Kare İlişkisi	118
Çizelge 3.10. Aktif Yapısına Göre Kurumların Denetim Görüşü ve Ki-Kare İlişkisi	120
Çizelge 3.11. Pasif Yapısına Göre Kurumların Denetim Görüşü ve Ki-Kare İlişkisi	122
Çizelge 3.12. Gelir Gider Dengesine Göre Kurumların Denetim Görüşü ve Ki-Kare İlişkisi	124
Çizelge 3.13. En Yüksek Gider Yerine Göre Kurumların Denetim Görüşü ve Ki-Kare İlişkisi	125
Çizelge 3.14. En Yüksek Gelir Kaynağına Göre Kurumların Denetim Görüşü ve Ki-Kare İlişkisi	127
Çizelge 3.15. Denetim Sıklığına Göre Kurumların Denetim Görüşü ve Ki-Kare İlişkisi .	129

ŞEKİLLERİN LİSTESİ

Şekil	Sayfa
Şekil 2.1. Kamu Sektörü Yüksek Denetim Kurumları Standartları Piramidi.....	44
Şekil 3.1. Kurumların Mali Tablolarına Verilen Denetim Görüşleri.....	91
Şekil 3.2. Verilen Son Denetim Görüşü Bakımından Kurumların Dağılımı.....	95
Şekil 3.3. Görüş Verilmesine Dayanak Bulgu Sayısı Bakımından Kurumların Dağılımı ...	96
Şekil 3.4. Üst Yönetimin Göreve Gelme Biçimine Göre Kurumların Dağılımı	97
Şekil 3.5. Kuruluşuna Esas Olan Mevzuat Bakımından Kurumların Dağılımı	98
Şekil 3.6. Kurumsal Geçmiş Bakımından Kurumların Dağılımı	98
Şekil 3.7. Aktif Büyüklüğü Bakımından Kurumların Dağılımı	99
Şekil 3.8. Gider Büyüklüğü Bakımından Kurumların Dağılımı.....	100
Şekil 3.9. Özkaynak Mevcudiyeti Bakımından Kurumların Dağılımı.....	100
Şekil 3.10. Varlık Yapısı Bakımından Kurumların Dağılımı.....	101
Şekil 3.11. Kaynak Yapısı Bakımından Kurumların Dağılımı.....	102
Şekil 3.12. Gelir ve Gider Dengesi Bakımından Kurumların Dağılımı	102
Şekil 3.13. En Yüksek Gider Türü Bakımından Kurumların Dağılımı.....	103
Şekil 3.14. En Yüksek Gelir Türü Bakımından Kurumların Dağılımı	104
Şekil 3.15. Denetim Sıklığı Bakımından Kurumların Dağılımı	104
Şekil 3.16. Bütçe Türüne Göre Kurumlara Verilen Denetim Görüşlerinin Oranı	107
Şekil 3.17. Üst Yönetim Görevlendirme Şekline Göre Denetim Görüşleri Oranı	109
Şekil 3.18. Kuruluş Mevzuatına Göre Kurumlara Verilen Denetim Görüşlerinin Oranı ..	111
Şekil 3.19. Aktif Büyüklüğüne Göre Kurumlara Verilen Denetim Görüşlerinin Oranı	113
Şekil 3.20. Gider Büyüklüğüne Göre Kurumlara Verilen Denetim Görüşlerinin Oranı ...	115
Şekil 3.21. Özkaynak Durumuna Göre Kurumlara Verilen Denetim Görüşlerinin Oranı	119
Şekil 3.22. Aktif Yapısına Göre Kurumlara Verilen Denetim Görüşlerinin Oranı	121

Şekil	Sayfa
Şekil 3.23. Pasif Yapısına Göre Kurumlara Verilen Denetim Görüşlerinin Oranı.....	123
Şekil 3.24. En Yüksek Gider Yerine Göre Kurumların Denetim Görüşleri Oranı	126
Şekil 3.25. En Yüksek Gelir Kaynağına Göre Denetim Görüşleri Oranı.....	128
Şekil 3.26. Denetim Sıklığına Göre Kurumlara Verilen Denetim Görüşlerinin Oranı.....	130
Şekil 4.1. 2012 Yılı Denetim Oranları	133
Şekil 4.2. 2012 Yılı Bütün Bütçelere İlişkin Ortak Bulguların Konu Dağılımı	134
Şekil 4.3. 2013 Yılı Denetim Oranları	135
Şekil 4.4. 2013 Yılı Bütün Bütçelere İlişkin Ortak Bulguların Konu Dağılımı	135
Şekil 4.5. 2014 Yılı Denetim Oranları	137
Şekil 4.6. 2014 Yılı Bütün Bütçelere İlişkin Ortak Bulguların Konu Dağılımı	137
Şekil 4.7. 2015 Yılı Denetim Oranları	139
Şekil 4.8. 2015 Yılı Bütün Bütçelere İlişkin Ortak Bulguların Konu Dağılımı	139
Şekil 4.9. 2016 Yılı Denetim Oranları	141
Şekil 4.10. 2016 Yılı Bütün Bütçelere İlişkin Ortak Bulguların Konu Dağılımı	141
Şekil 4.11. 2017 Yılı Denetim Oranları	143
Şekil 4.12. 2017 Yılı Bütün Bütçelere İlişkin Ortak Bulguların Konu Dağılımı	143
Şekil 4.13. Stratejik Planlamaya Yönelik Bulgu Sayıları	145
Şekil 4.14. İç Kontrole Yönelik Bulgu Sayıları.....	152
Şekil 4.15. Tüm Bütçe Türleri İçin Ortak Bulgu Sayıları	156
Şekil 4.16. Genel Bütçeli Kurumlara İlişkin Bulgu Sayıları	176
Şekil 4.17. Özel Bütçeli Kurumlara İlişkin Bulgu Sayıları	179
Şekil 4.18. Mahalli İdarelere İlişkin Bulgu Sayıları	183

RESİMLERİN LİSTESİ

Resim	Sayfa
Resim 1.1. İlçe Belediyesinin Mali Durum Duyurusu	15
Resim 1.2. İl Belediyesinin Mali Durum Duyurusu	15



SİMGELER VE KISALTMALAR

Kısaltmalar Açıklama

AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AFROSAI	African Organization of Supreme Audit Institutions
ARABOSAI	Arab Organization of Supreme Audit Institutions
ASOSAI	Asian Organization of Supreme Audit Institutions
BM	Birleşmiş Milletler
CAROSAI	Caribbean Organization of Supreme Audit Institutions
DDK	Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar
DK	Diğer Kurumlar
DMS	Devlet Muhasebe Standartları
DMSK	Devlet Muhasebe Standartları Kurulu
DTÖ	Dünya Ticaret Örgütü
ECOSAI	Economic Co-operation Organization Supreme Audit Institutions
EUROSAI	European Organisation of Supreme Audit Institutions
GAO	Government Accountability Office
IAAER	International Association for Accounting Education and Research
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IAESB	International Accounting Education Standards Board
IAPC	International Auditing Practices Committee
IAS	International Accounting Standards

Kısaltmalar Açıklama

IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IESBA	International Ethics Standards Board for Accountants
IFAC	International Federation of Accountants
IFRS	International Financial Reporting Standards
IIA	Institute of Internal Auditors
IMF	International Monetary Fund
INTOSAI	International Organisation of Supreme Audit Institutions
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
IPSASB	International Public Sector Accounting Standards Board
ISA	International Standards on Auditing
ISSAI	International Standards of Supreme Audit Institutions
KA	Kalkınma Ajansları
KGK	Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KHK	Kanun Hükmünde Kararname
NAO	National Audit Office
OECD	Organisation For Economic Cooperation and Development
OLACEFS	Organization of Latin American and Caribbean Supreme Audit Institutions
PASAI	Pacific Association of Supreme Audit Institutions
PIC	Public Interest Committee
SAI	Supreme Audit Institution

Kısaltmalar Açıklama

SGK	Sosyal Güvenlik Kurumu
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TDS	Türkiye Denetim Standartları
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TMUD	Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yemini Mali Müşavirler Odaları Birliği
WB	World Bank
WTO	World Trade Organization
YDK	Yüksek Denetim Kurumu

GİRİŞ

İletişim araçlarının zamanla gelişmesi, yaygınlaşması ve hızlanması sonucunda, ülkelerin sınırları elektronik sistemler sayesinde, önemli ölçüde aşılmıştır. Ülkelerin ekonomik yapılarını oluşturan mevduatlar, hisse senetleri ve türev ürünler gibi finansal araçların kolay ve hızlı bir şekilde yurt içine ve dışına transferi mümkün hale gelmiştir. Böylelikle uluslararası para ve sermaye piyasalarına dâhil olan bütün ülkelerin ekonomik refahı birbirine bağlı ve birbirini etkiler olmuştur. Bu durum dünya genelinde ekonomik gelişmeyi ve kalkınmayı sağlayacak, ekonomik istikrarı teşvik edecek, ülke yönetimlerinden bağımsız, uluslararası kuruluşların varlığını gerekli hale getirmiştir. Dünyada ekonomik kalkınmayı ve ekonomik düzeni sağlamak amacıyla kurulmuş olan temel kurumlar; Dünya Bankası (World Bank-WB), Uluslararası Para Fonu (International Monetary Fund-IMF), Dünya Ticaret Örgütü (World Trade Organization-WTO), İktisadi İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (Organisation For Economic Cooperation and Development-OECD), gibi uluslararası kuruluşlardır. Bu kuruluşların çeşitli alanlarda, farklı araçlarla, üye ülkelerle birlikte çalışarak, dünya genelinde ekonomik gelişmeyi sağlamak üzere ortak bir amaca hizmet etmek için kurulmuş oldukları söylenebilir. Türkiye Cumhuriyeti, 1947 yılında IMF ve Dünya Bankası'na, 1961 yılında OECD'ye, 1995 yılında DTÖ'ne üye olarak uluslararası ekonomik sistemin bir parçası olduğunu göstermiştir.

Küresel mali krizlerin yaşanmasıyla birlikte, yirminci yüzyılın sonunda başta IMF ve Dünya Bankası olmak üzere diğer uluslararası mali kuruluşlar, birçok sorunun çözümünde mali saydamlığı ve hesap verebilirliği anahtar bir kavram olarak görmeye başlamışlardır. Özellikle IMF, Mali Saydamlık İyi Uygulamalar Tüzüğü'nü yayımlayarak, tüm üye ülkeler için önemli bir girişimde bulunmuştur.¹ Mali Saydamlık İyi Uygulamalar Tüzüğü, üye ülkelerden; kamu yönetiminde roller ile sorumlulukların, bütçe süreçlerinin ve bilgilerin kamuya açık olması ile denetimin ve istatistiki veri yayınlamanın bağımsız olmasını istemiştir. Bütçe süreçlerinin ve finansal bilgilerin kamuya doğru bir şekilde açıklanabilmesinin ilk şartının iyi bir muhasebe sistemini oluşturmaktan, ikinci şartının ise iyi bir gözetim ve denetim sistemini kurmaktan geçtiği söylenebilir.

¹ İnternet: Eroğlu, E., Demirbaş, T. (Nisan,2016). "Mali Saydamlığın Önemi ve Türkiye'de Kamu Mali Yönetiminin Mali Saydamlık Açısından Değerlendirilmesi". *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 20 (1). Web: <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=ir00559a&AN=tuda.article.257934&lang=tr&site=eds-live> adresinden 8 Ağustos 2018'de alınmıştır.

Dünya genelinde muhasebe ve denetim alanında ortak bir dili kullanmaya imkân sağlayabilecek kayıt ve raporlama düzeni oluşturabilmek için Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants-IFAC), Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu (International Public Sector Accounting Standards Board-IPSASB), Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Vakfı (IFRS Foundation), Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board-IASB) ve Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (International Organisation of Supreme Audit Institutions-INTOSAI) gibi uluslararası teşkilatlar oluşturulmuştur. Bu teşkilatlar dünyada muhasebe ve denetim düzeninde ortak bir dil veya asgari benzerlik sağlayabilmek amacıyla, Uluslararası Muhasebe Standartları (International Accounting Standards-IAS), Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards-IFRS), Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (International Public Sector Accounting Standards-IPSAS), Uluslararası Denetim Standartları (International Standards on Auditing-ISA) ve Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (International Standards of Supreme Audit Institutions-ISSAI), olmak üzere hem özel sektörde hem de kamu sektöründe mali saydamlığı gerçekleştirebilecek, ihtiyaca uygun, doğru ve güvenilir finansal bilgi sunmak için yol gösterici düzenlemeler yapmışlardır. Türkiye’de bu uluslararası kuruluşların bir yansıması olarak, uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını (TMS), Türkiye Denetim Standartları (TDS) ve Devlet Muhasebe Standartlarını (DMS) oluşturmak ve yayımlamak üzere Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) ile Devlet Muhasebe Standartları Kurulu (DMSK) oluşturulmuştur. Bu kurumların muhasebe düzeninde dünya standartlarını yakalayarak, mali saydamlığı sağlamış, finansal bilgilerine ve ekonomik verilerine güvenilir bir ülke oluşturabilmek amacıyla kurulduğu söylenebilir. Böylelikle yani finansal bilgilerin ve ekonomik verilerin güvenilir olması sayesinde, mali istikrarın sağlanmasının yanı sıra uluslararası piyasada düşük maliyete fon bulma ve yabancı yatırımcıları ülkeye çekmek gibi önemli fonksiyonların gerçekleştirilmesinin hedeflendiği ifade edilebilir.

Dünyada uluslararası kuruluşlar tarafından hazırlanan standartlarla bütçe süreçlerinin ve finansal bilgilerin kamuya doğru ve güvenilir bir şekilde sunulması hedeflenmiştir. Elbette bir ülkede bu standartlar ile standartlara uygun kanunların ve yönetmeliklerin mevcudiyeti, mali saydamlığı ve hesap verilebilirliği sağlamanın bir koşulu olsa da bunu sağlamak için tek başına yeterli olamayacaktır. Bu sebeple Mali Saydamlık İyi Uygulamalar Tüzüğü mali

saydamlığı sağlama konusunda son başlığını, ülkenin denetim ve istatistik organlarının bağımsız olmasına ayırmıştır.

Çağımızda gerek kamu sektöründe gerekse özel sektörde mali sistemin işleyişinin gözetiminde ve denetiminde iç denetim ve dış denetim olmak üzere birbirini tamamlayan ikili bir yapı benimsenmiştir. Bu bağlamda, dünya genelinde ortak bir denetim metodolojisi oluşturabilmek amacıyla iç denetim alanında Uluslararası İç Denetçiler Kurumu (Institute of Internal Auditors-IIA), ve dış denetim alanında INTOSAI görev yapmaktadır. Uluslararası düzende kabul gören yaklaşım tüm kamu harcamalarının, gelirlerinin, varlıklarının ve yükümlülüklerinin dış denetim birimi olarak Yüksek Denetim Kurumu (YDK) (Supreme Audit Institution-SAI) tarafından denetlenmesidir. Türkiye’de kamu sektörü için muhasebe alanındaki gelişmeler takip edildiği gibi denetim alanındaki gelişmeler de bire bir takip edilmiş ve gerekli mevzuat çalışmaları on yıllık bir süreçte tamamlanarak, iç denetim alanında 2004 yılında İç Denetim Koordinasyon Kurulu, dış denetim alanında ise 2010 yılında Sayıştay Başkanlığı tek yetkili organ haline getirilmiştir.

Türkiye Cumhuriyeti’nde uluslararası alanda yapılan çalışmaları, çağdaş uygulamaları yakalayabilmek amacıyla 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunu yürürlüğe konulmuştur. Bu iki kanunla mali saydamlığı ve hesap verebilirliği temin etmek için mali sistemde ve denetim sisteminde önemli reformlar yapılmıştır. Bu kanunların ilgili hükümlerine göre kamu mali sisteminin gözetiminden ve denetlenmesinden tek dış denetim birimi olan Sayıştay Başkanlığı sorumlu tutulmuştur. Dış denetim uygulamasının en önemli araçlarından birini kamu idaresi malî tabloların doğruluğu ve güvenilirliğine ilişkin yapılan mali denetimlerin oluşturduğu söylenebilir. Uyum mevzuatının oluşturulması ile 2012 yılından itibaren Sayıştay Başkanlığı tarafından kamu sektöründe temel mali tabloların standartlara ve mevzuata uygunluk bakımından doğruluğuna ve güvenilirliğine ilişkin denetim görüşü verilmeye başlanmıştır. Bu zamana kadar gerçekleştirilmiş mali denetimler sonucunda kamuda çeşitli kurumların mali tablolarının doğruluğuna ve güvenilirliğine ilişkin denetim görüşü sunan, 2550 denetim raporu Sayıştay Başkanlığı resmi web sitesinden kamuoyuna duyurulmuştur.² Mali saydamlığın ve hesap verebilirliğin bir göstergesi olan Sayıştay Denetim Raporlarının incelendiği bu çalışma dört kısımdan oluşmaktadır.

² İnternet: <https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=103> adresinden 29 Ekim 2018’de alınmıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde muhasebe ve denetim alanında uluslararası ve ulusal kurumlar ile bunlara ilişkin düzenlemeler açıklanmaktadır. Bu bölümde dünyada muhasebe ve denetim sisteminin oluşturulmasına öncülük eden kuruluşlar ile Türkiye’de kamu muhasebesi ve denetim sistemi alanında dünyada yaşanan gelişmelerin yansıması oluşturulan kurumlar ile bütüncül bir yaklaşımla, başlıklar halinde ele alınmaktadır.

Çalışmanın ikinci bölümünde dünyada muhasebe ve denetim sisteminin işleyişine yönelik hazırlanmış olan uluslararası standartlar ve oluşum süreçleri genel hatlarıyla ele alınmaktadır. Kamu sektöründe mali tabloların denetimine ilişkin INTOSAI tarafından yayımlanmış olan kamu sektöründe denetimleri düzenleyen ilkeler, standartlar ve rehberler araştırma konusu çerçevesinde ele alınarak detaylı bir biçimde açıklanmaktadır. Bu kapsamda Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları, Uluslararası Denetim Standartları ile uygulama notlarına dayanarak kamu sektöründe gerçekleştirilen mali denetimlerde oluşturulacak denetim raporları ve açıklanacak denetim görüşlerine ilişkin tanımlayıcı nitelikteki açıklamalar ile bunların kaynakları başlıklar halinde sunulmaktadır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde, araştırma konusunun kaynağını oluşturan literatür taraması, araştırmanın genel çerçevesi olan problem durumu, amacı, önemi, modeli, ölçme araçları ve hipotezleri gibi temel unsurlar açıklanmaktadır. Bu kısımda verilerin toplanması ve analizine ilişkin yöntem ve bu yöntemin uygulanması sonucunda elde edilen bulgulara ilişkin bilgiler sunulmaktadır. Bu bölümde Türkiye Cumhuriyeti’nde farklı idari ve mali özelliklere sahip olan kamu kurumlarının mali tablolarında sunulmuş olan finansal bilgilerin doğruluğunun ve güvenilirliğinin temel göstergesi olan denetim görüşleri istatistiksel olarak incelenmiştir. Sayıştay Başkanlığı tarafından yapılan mali denetimler sonucunda verilmiş en son denetim görüşleri analiz edilerek, kurumlar arasında olumlu denetim görüşü alabilme bakımından istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olup olmadığı araştırılmıştır. Ki-kare (χ^2) ilişki analiz yöntemi sonucunda elde edilmiş olan istatistiksel bulgulara ve yorumlarına bu bölümde yer verilmektedir.

Çalışmanın dördüncü bölümünde, değişikliğe uğramış denetim görüşü verilmesine diğer bir ifadeyle olumlu denetim görüşü verilmemesine dayanak olarak gösterilen denetim bulguları konu, yıl ve kamu kurumlarının bütçe türlerine ilişkin sınıflandırmalara göre sunulmaktadır. Sonuç bölümünde mevcut bulgular doğrultusunda kamu kurumları ve denetim sonuçları üzerinde genel değerlendirmeler yapılarak, ulaşılan istatistiksel sonuçlar ve bunlar

doğrultusunda getirilen öneriler sunulmaktadır.





1. MUHASEBE VE DENETİM UYGULAMALARINI YÖNLENDİREN ULUSLARARASI VE ULUSAL TEŞKİLATLAR

1.1. Giriş

Küresel düzeyde şeffaflık talebinin artması sonucunda, mali anlamda şeffaflığı sağlayabilmek için, genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun standart bir muhasebe ve raporlama sistemi ile uluslararası standartlara uygun bağımsız bir denetim ve gözetim sisteminin oluşturulması ülkeler için bir zorunluluk halini almıştır. Ekonomik gelişmeler uzun yıllardan beri devlet muhasebesi olarak yer alan muhasebe uygulamalarını son yıllarda kamu sektörü muhasebesi uygulamalarına dönüştürmeye başlamıştır.³ Bu durum da dünya ölçeğindeki ihtiyaçlara cevap veremeyen, bir bakıma dünyadan kopuk yerel bir muhasebe düzenini uygulamanın mümkün olmadığı sonucunu doğurmuştur.

Son dönemlerde mali raporlamaya olan ihtiyaç devlet muhasebesine verilen önemi de arttırmıştır. Bugün devlet muhasebesinin ve mali raporlamanın öneminin artmasının başlıca nedeni devletin mali durumunun bütünüyle görülmesine olan ihtiyaçtır. Devletin mali durumunu; hem devleti yönetenler, hem de yönetim yetkisi veren vatandaş ve sivil toplum kuruluşları görmek istemektedir. Ayrıca uluslararası ilişkiler açısından bakıldığında; ülkelerin iktisadi ve siyasi bağlılığının olduğu Dünya Bankası, AB, IMF gibi kuruluşlar ile o ülkeye borç veren ülke veya kuruluşlar bir takım analizler yapabilmek için o devletin mali raporlarına bakma gereği duymaktadırlar.⁴

Bu kısımda kavramsal çerçeve başlığı altında iyi işleyen bir muhasebe ve denetim sistemine neden ihtiyaç duyulduğuna ilişkin temel kavramlar olan şeffaflık, mali saydamlık ve hesap verebilirlik kavramları açıklanacaktır. Böylelikle muhasebe ve denetim sistemlerine ilişkin küresel ve yerel düzenlemelerin sebepleri, bir bakıma kaynağı ortaya konulacaktır.

³ İnternet: T. Sevim, Ş., Bozdoğan, T., Toprakçaya, A. (Temmuz, 2009). “Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Perspektifinden Düzenlenen Devlet Muhasebesi Standartları ve Standartların Uygulanmasına İlişkin Bazı Öneriler”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (42) 43. Web: <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=uvt&AN=99344&lang=tr&site=eds-live> adresinden 8 Ağustos 2018’de alınmıştır.

⁴ İnternet: Kartalcı, K. (Ocak, 2019). “Türkiye’de Devlet Muhasebesi Reformunda Güncel Gelişmeler”. *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 29 (1), Web: <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=ir00559a&AN=tuda.article.538693&lang=tr&site=eds-live> adresinden 8 Mayıs 2019’da alınmıştır.

Muhasebe ve denetim başlıkları altında dünyada ve Türkiye’de muhasebe ve denetim alanını düzenleyen teşkilatlar ile yaptıkları düzenlemeler sıralı bir biçimde açıklanmaktadır. Ayrıca muhasebe alanının diğer bir deyişle mali sistemin gözetiminden sorumlu olan ve BM, Dünya Bankası ve IMF tarafından istenilen şeffaflığın, mali saydamlığın ve hesap verebilirliğin, denetim hizmetleri ile sağlanmasına katkı sunan uluslararası kuruluşlar ile bu kuruluşların Türkiye’deki üyesi olan Sayıştay Başkanlığı amaç, görev ve yapısal özellikler bakımından detaylı bir şekilde alt başlıklar halinde incelenmektedir.

1.2. Kavramsal Çerçeve

Araştırma konusunu oluşturan temel unsur, mali denetimler sonucunda ortaya çıkan ve Sayıştay Başkanlığı web sitesinde yayımlanan, Sayıştay Denetim Raporlarından elde edilmiş olan, kamu idarelerinin temel mali tablolarına ilişkin denetim görüşleridir. Kamu idarelerinin temel mali tablolarına denetim görüşü verme uygulaması, dünyada ve Türkiye’de büyük önem atfedilen şeffaflık, mali saydamlık ve hesap verebilirlik gibi soyut kavramların, somut bir yansıması ve göstergesi niteliğindedir. Alt başlıklarda soyut olan bu kavramlar ile bu kavramları siyasi ve ekonomik hayatta kullanılmak üzere, somutlaştırarak yansımaları ve ifade edilmesini sağlayan, muhasebe ve denetim bilimi alanları konu kapsamında açıklanmaktadır.

1.2.1. Şeffaflık

Genel anlamıyla şeffaflık, herhangi bir konuda gerekli bilgilerin mevcut olması ve ilgi duyanların bu bilgilere ulaşabilir olmasını ifade etmektedir. Şeffaflığa ilişkin araştırmacılar tarafından yapılmış olan çeşitli tanımlara ve değerlendirmelere bu alt başlıkta yer verilmiştir.

Şeffaflık, karar alma ve uygulama süreçlerinde kurumlar ve yetkililer ile ilgili bilgilerin kamuoyuna açık ve ilgi duyanlar tarafından bilinir olması, alınan kararlardan ve yapılan uygulamalardan etkilenecek olan bireylerin ilgili bilgilere erişimlerinin sağlanması, gerekli bilgilerin kamuoyu tarafından zamanında ulaşılabilir, anlaşılabilir ve izlenebilir olmasıdır. Şeffaflığın önemi, birçok politika alanındaki uygulayıcılar tarafından kabul edilmektedir. Bu kavram siyasi kontrol ve kamu sektörünün izlenmesi için gerekli olan, önemli bir bileşendir.

Şeffaflık eksikliği, yolsuzluklara fırsat sunar.⁵ Bir ülkede algılanan yolsuzluk düzeyleri ile şeffaflık düzeyi arasında güçlü bir negatif korelasyon vardır.⁶

Ülkemizin gündemini de oldukça meşgul eden yolsuzluk iddiaları, şeffaflığın yeterince anlaşılamamış olmasından kaynaklanıyor. Şeffaflık eksikliği, kaynak israfı ve toplumsal refah kaybının yanı sıra, toplumsal değerleri de aşındırmaktadır. Yolsuzluğun nedenleri arasında, saydamlık, hesap verme sorumluluğu ve denetim konularındaki yetersizlikler gelmektedir.⁷ Şeffaflığın önemine rağmen, bilgiye erişim, yayma ve bu alandaki kamu yönetimi araştırmalarına temel değerler olarak dâhil edilmeleri gerektiğinin tanınması, devletin şeffaflık uygulamalarını ve şeffaflık girişimlerinin başarısını belirleyen etkenleri ölçmek, değerlendirmek ve bunların belirleyicilerini araştırmak için uygun araçlar üretilmemiştir.⁸ Bu araştırmada denetim görüşleri şeffaflık düzeyinin belirlenmesine yönelik önemli bir araç, temel bir gösterge olarak kabul edilmiştir. Doğrudan doğruya bir şeffaflık göstergesi ya da ölçüm aracı olarak bugüne kadar nitelendirilmese de mali denetimler, denetim raporları ve denetim görüşleri mali sistemin ve finansal bilgilerin şeffaflığına ilişkin fikir edinebileceğimiz temel araçlar olduğu söylenebilir. Şeffaflığın farklı boyutları olup, bunlardan birisi finansal bilgilerin şeffaflığını ifade eden mali saydamlıktır. Mali saydamlık, kamu kesimi için önem arz eden ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kamu kaynaklarının kullanımına ilişkin olarak benimsenmiş olan bir yönetim ilkesidir.

1.2.2. Mali Saydamlık

Mali saydamlık genel tanımıyla, her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında, kamu varlıklarının yönetiminde, kaynakların ve varlıkların durumu hakkında kamuoyunun zamanında bilgilendirilmesi şeklinde ifade edilebilir. Mali

⁵ İnternet: Guillamón, M.D., Bastida, F., Benito, B. (August, 2011). “The Determinants of Local Government’s Financial Transparency”. *Local Government Studies*, 37 (4), Web: <https://doi.org/10.1080/03003930.2011.588704> adresinden 8 Mart 2019’da alınmıştır.

⁶ Atuilik, W. A. (2013). *The Relationship Between the Adoption of International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) by Governments and Perceived Levels of Corruption* (Doctoral Dissertation, Capella University, 2013). ProQuest Dissertations Publishing, 2013, 3556715.

⁷ Aydın, S. (2010). *Belediyelerde Performans Denetimi ve Mali Denetim*, Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya, 7.

⁸ İnternet: da Cruz, N. F., Tavares, A. F., Marques, R. C., Jorge, S., de Sousa, L. (June, 2015). “Measuring Local Government Transparency”. *Public Management Review*, 18 (6), Web: <https://www.tandfonline.com/doi/full/10.1080/14719037.2015.1051572#aHR0cHM6Ly93d3cudGFuZGZvbmlxpbmUuY29tL2RvaS9wZGYvMTAuMTA4MC8xNDcxOTAzNy4yMDE1LjEwNTE1NzI/bmVlZEFjY2Vzcz10cnVlQEBAMA==> adresinden 8 Mart 2019’da alınmıştır.

saydamlığa ilişkin araştırmacılar tarafından yapılmış olan çeşitli tanımlara ve değerlendirmelere bu alt başlıkta yer verilmiştir.

Kamu kesimi açısından mali saydamlık, kamu kaynaklarının kim tarafından, nasıl ve hangi amaçla kullanıldığına dair bilginin var olması şeklinde ifade edilmektedir.⁹ OECD bütçe saydamlığını ilgili bütün mali bilgilerin tam olarak sistemli bir biçimde ve zamanında açıklanması olarak tanımlamıştır.¹⁰

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kamu kaynaklarının kullanım usulüne yönelik getirilen Malî Saydamlık İlkesi'ne göre her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyu zamanında bilgilendirilir. Bu amaçla; kamu hesaplarının standart bir muhasebe sistemi ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun bir muhasebe düzenine göre oluşturulması Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile zorunlu kılınmıştır. Mali saydamlığı ve şeffaflığı tesis edecek bir muhasebe sistemi kurabilmek amacıyla, kamu idarelerinde uluslararası standartlara uygun olarak muhasebe ve raporlama standartlarını oluşturmak üzere, Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu'nun oluşturulması da bu kanunla sağlanmıştır.¹¹

Ülke kaynaklarının kullanımında, kamu yöneticilerinin sorumluluklarını yerine getirip getirmediğinin belirlenmesi, yolsuzlukların önüne geçilerek, kamuoyuna karşı yöneticilerin hesap verebilirliğinin sağlanması için kamu mali yönetiminde mali saydamlığın sağlanması gerekmektedir.¹² Yani mali saydamlığın olmadığı bir ekonomik düzende hesap verebilirlikten söz etmek mümkün değildir. Mali saydamlık tam anlamıyla sağlanabilmişse, hesap verebilirlik için ilk şartın yerine getirilmiş olduğu ifade edilebilir.

⁹ Avcı, M. (2015). *Mali Saydamlık: Türkiye'de Büyükşehir Belediyeler Uygulaması*, Doktora Tezi, Bülent Ecevit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Zonguldak, 1.

¹⁰ İnternet: Bilge, S., Küçükaycan, D. (Temmuz-Aralık, 2013). "Yerel Yönetimlerde Bütçe Saydamlığı: Büyükşehir Belediyeleri ve Büyükşehir İl Özel İdareleri Üzerine Bir Araştırma". *Maliye Dergisi*, 165 (54). Web: <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=uv&AN=167592&lang=tr&site=eds-live> adresinden 9 Mart 2019'da alınmıştır.

¹¹ Gürsoy, İ. (Ağustos, 2019) "Finansal Tabloların Doğruluğu ve Güvenilirliği: Belediyeler Üzerine Bir Araştırma". *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 21 (2).

¹² İnternet: Bilge, S., Küçükaycan, D. (Ekim, 2014). "Belediyelerde Bütçe Saydamlığı: Mali Hizmetler Birim Yöneticileri Üzerine Bir Araştırma". *Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar*, 51 (596), Web: <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=uv&AN=196669&lang=tr&site=eds-live> adresinden 9 Mart 2019'da alınmıştır.

1.2.3. Hesap Verebilirlik

Hesap verebilirlik genel olarak yetkililerin, görevlilerin ve sorumluların gerçekleştirmiş oldukları faaliyetlerle ilgili sorumlu tutulabilecek ve cevap verebilecek bir sistem şekli olarak tanımlanabilir. Hesap verebilirlik kavramına ilişkin araştırmacılar tarafından yapılmış olan çeşitli tanımlara ve değerlendirmelere bu alt başlıkta yer verilmiştir.

Hesap verme sorumluluğu kavramı, Avrupa Birliği (AB) düzeyinde ulusal kamu yönetimlerini yönlendiren ortak ilkelerden biri olarak kabul edilmekte ve AB kurumlarının reforma tabi tutulduğu Avrupa Yönetişim İlkeleri arasında sayılmaktadır. Buna göre kavrama sırasıyla “Avrupa Kamu Yönetimi İlkeleri” 45 ve “Avrupa Yönetişimi Hakkında Beyaz Kitap” 46 adlı belgelerde yer verilmiştir.¹³ Hesap verebilirlik, Dünya Bankası tarafından yayımlanan “iyi yönetim” paradigmasının önemli bir bileşenidir ve temel bir “insan hakkı” olarak kabul edilir. Buna göre, hesap verebilirlik vatandaşların haklarını talep etmelerini sağlar ve aynı zamanda hesap verebilirlik mekanizmaları da devletin kalkınmaya doğru ilerlemesine izin vererek yolsuzluğun önlenmesinde etkili bir rol oynayabilir.¹⁴

Dünyada ekonomik kalkınmanın, istikrarın temini, kamusal kaynakların ve varlıkların kullanımında ve yönetiminde adaletin ve hakkaniyetin sağlanması amacıyla, şeffaflık, mali saydamlık ve hesap verebilirlik kavramları gittikçe daha da önem kazanmakta ve bu yönde uluslararası çalışmalar günden güne artmaktadır. Dünyadaki ekonomik düzene ve kamu sektörüne ilişkin gelişmelerin Türkiye’ye en önemli yansıması 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile sağlanmıştır. Bu Kanun ile kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve malî saydamlığı sağlayacak, standart bir muhasebe, raporlama ve malî kontrol sisteminin kurulması amaçlanmıştır.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kamu görevlilerinin hesap verebilmelerini sağlamak kamu maliyesinin temel ilkeleri arasında sayılmış ve hesap verme sorumluluğu etraflı bir şekilde düzenlenmiştir. Buna göre kanunda, hesap verme sorumluluğu, her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların, kaynakların

¹³ Yıldız, H. (2015). *Büyükşehir Belediyelerinde Mali Hesap Verme Sorumluluğu*, Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 26.

¹⁴ Shahan, A. M. (2015). *From Autonomy to Relevance: The Evolution of The Government Accountability Office* (Doctoral Dissertation, George Mason University, 2015). ProQuest Dissertations Publishing, 2015, 10027077.

etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur. Bu kanuna göre kamu kaynaklarını kullanan ve kamu varlıklarını yöneten görevli ve yetkililer, hesap verme sorumluluğu kapsamında, yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadırlar.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na göre Sayıştay Başkanlığı, idare faaliyet raporlarını, mahallî idareler genel faaliyet raporunu ve genel faaliyet raporunu, Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunacak ve sunulan bu raporlar ve değerlendirmeler çerçevesinde, kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasına ilişkin olarak kamu idarelerinin yönetim ve hesap verme sorumlulukları Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde görüşülecektir.

Araştırma konusunun kaynağını Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunulan ve kamuoyuna açıklanan denetim raporlarında, her bir kurum için verilmiş denetim görüşleri oluşturmaktadır. Denetim görüşlerinin incelenmesi sonucunda kamu sektörü mali sisteminde, kamu kaynaklarının kullanımında, kamu varlıklarının yönetilmesinde şeffaflık, mali saydamlık ve hesap verebilirlik ilkelerine uyum ortaya konulacaktır. Soyut olan şeffaflık, mali saydamlık ve hesap verebilirlik kavramlarına dair somut bir gösterge elde edilecek, böylelikle ortaya konulan somut bilgilere göre, asıl kaynak ve ihtiyaç olan şeffaflık, mali saydamlık ve hesap verebilirlik konusunda Türkiye kamu sektörü üzerine değerlendirme ve karşılaştırma yapma imkânı sağlanacaktır.

1.2.4. Mali Saydamlığı Sağlamada Güvenilir Finansal Raporlamanın Rolü

Menfaat sahiplerinin, çıkarlarının korunup korunmadığı konusunda şüphelerinden arınabilmeleri için, bu paydaşlara sürekli doğru ve dürüst bilgiler sunulması gereklidir. Menfaat sahiplerinin ihtiyaç duyduğu bu bilgilerin çok büyük bir kısmı finansal tablolar aracılığıyla finansal raporlama kapsamında kamuoyuna sunulmaktadır.¹⁵ Vatandaşların yöneticilerin faaliyetleri hakkında doğru bilgi sahibi olmadığı durumlarda sağlıklı bir şekilde değerlendirmelerde bulunabilmeleri ve seçimlerde tercihlerini sağlıklı bir şekilde

¹⁵ İnternet: Arı, M. (2015). "Finansal Raporlama Skandalları ve Mali Tabloların Güvenirliliği". *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 23. Web: <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=ir00559a&AN=tuda.article.65510&lang=tr&site=eds-live> adresinden 9 Mart 2018'de alınmıştır.

yapabilmeleri mümkün değildir.¹⁶ Bu yönüyle kamu sektöründe üretilen muhasebe bilgisinin küresel ölçekte olduğu kadar yerel ölçekte de büyük önem arz ettiği söylenebilir.

Türkiye’de kamuyu aydınlatma görevi, özel sektörde Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards-IFRS) ile tam uyumlu Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) yoluyla yürütülmekle birlikte kamu sektöründe bu görevin Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (International Public Sector Accounting Standards-IPSAS) paralelinde hazırlanmış Devlet Muhasebesi Standartları (DMS) yoluyla sağlanması beklenmektedir.¹⁷

Finansal raporlama sistemindeki güvenilirlik, finansal bilgi sistemindeki tüm paydaşlara yardım etmek, kamu yararını gözlemlemek ve sistemin düzgün çalışmasını sağlamak için gereklidir. Güvenilirlik, finansal raporlamanın şeffaflığına veya doğruluğuna bağlıdır.¹⁸ Muhasebe bilgilerinin doğruluğu, mali özellikteki işlemlerin kaydedilmesinde ve mali tablolar biçiminde raporlanmasında düzenli ilke ve kuralların tam olarak uygulanmasıyla elde edilir; güvenilirlik ise belge ve kayıtların gerçek mali özellikteki işlemleri yansıtması ve gerçeğe uygun olarak gösterilmesidir.¹⁹ Gerek muhasebe meslek mensuplarına yönelik oluşturulan uluslararası ve ulusal kurum ve kuruluşlar gerekse muhasebeleştirme ilkelerine yönelik oluşturulan düzenlemelerin temel amacının ilgililere zamanında, doğru ve güvenilir finansal bilgi sunmak olduğu söylenebilir.

Yıllık mali tablolar, kamu kaynaklarının hükümetler tarafından yönetilmelerini gösteren, dolayısıyla kamuoyu tarafından hükümetleri sorumlu tutmak için kullanılan temel araçlarıdır.²⁰ Finansal Tabloların Hazırlanması ve Sunumu Çerçevesi’ne göre, muhasebe

¹⁶ İnternet: Ersöz, M. (Nisan-Haziran, 2017). “Kamu Kurumlarında Mali Tablo Analiz Yöntemlerinin Uygulanabilirliği”. *Sayıştay Dergisi*, 105, (1). Web: <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=uv&AN=308376&lang=tr&site=eds-live> adresinden 9 Ocak 2019’da alınmıştır.

¹⁷ İnternet: Yanık, S. S. ve Öztürk, C. (Aralık, 2018). “Devlet Muhasebesinde Muhasebe Sistemleri ve Tam Tahakkuk Sisteminin DMS 1-Mali Tabloların Sunulması Standardı Açısından Değerlendirilmesi”. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20 (ÖS), Web: <http://eds.a.ebscohost.com/eds/pdfviewer/pdfviewer?vid=5&sid=eeee2729-d6f4-48d4-900e-63b75212d7d2%40sessionmgr4008> adresinden 9 Mart 2019’da alınmıştır.

¹⁸ İnternet: Akgün, A. İ. (Temmuz, 2016). “The Reliability of Financial Reporting within Corporate Governance: Evidence from Turkey”. *Journal of Accounting & Finance*, 71, Web: <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=117537981&lang=tr&site=eds-live> adresinden 9 Mart 2018’de alınmıştır.

¹⁹ İnternet: Bayazıtlı, E. (2015). “Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartlarının Türkiye Uygulaması”. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 46 (3) Web: <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=ir00559a&AN=tuda.article.44933&lang=tr&site=eds-live> adresinden 9 Mart 2018’de alınmıştır.

²⁰ İnternet: Mead, D. M. (Winter, 2002). “The Role of GASB 34 in the Citizen-Government Accountability Relationship”. *State & Local Government Review*, 34 (1), Web:

bilgisinin güvenilirlik özelliği, karar alma sürecinde dikkate alınmakta olup bu durum denetimi zorunlu kılmaktadır.²¹ Böylelikle kamu kaynaklarındaki değişim yıllar itibariyle görülecek devletin varlıklarındaki ve yükümlülüklerindeki değişim vatandaşlar tarafından bilinecektir. Elbette devletin genel yönetim kapsamındaki kurumlarının konsolide varlıklarını artıran, yükümlüklerini azaltan yöneticiler, vatandaşlar tarafından seçimlerde tercih edilecekken bunun tersine sebebiyet veren yani devletin yükümlülüklerinin artmasına varlıklarının azalmasına sebebiyet veren yöneticilerin yaptıkları tüm işlemler hukuki düzene uygun olsa bile sonuçta seçmen nezdinde siyasi sorumlulukları olacaktır. Aynı durum yerel yönetimler için de geçerlidir. Yerel yönetimlerde özellikle belediyelerde belediyenin günlük hizmetleri kadar mevcut ve gelecekteki varlıkları ve yükümlülükleri de vatandaşların refah düzeyini etkileyecektir. Seçilmiş yöneticiler tarafından alınan tüm kararlar ve yapılan tüm işler hukuka uygun olsa bile belediyenin varlıklarını azaltabilir, yükümlülüklerini arttırabilir ya da tam tersini sağlayabilir. Bütün bunların takip edileceği yer doğru ve güvenilir finansal tablolarıdır. Aşağıda sıralanan beş örnek fotoğraf karesi, günümüzde üst yönetimi değişen belediyelerde, belediye binalarına asılan büyük pankartlarla belediyenin mali yapısı hakkında vatandaşlara yapılan duyuruları göstermektedir. Mevzuata göre belediye yöneticileri tarafından her yıl düzenli olarak duyurulması gereken mali durumun, üst yönetim değişikliğinde binalara büyük pankartlarla asılmasının, aslında doğru ve düzgün bir finansal raporlamanın ve kamu kaynaklarının yönetiminin ne denli önemli bir konu olduğuna ilişkin önemli bir gösterge olduğu söylenebilir.

Aşağıda resim 1.1’de üst yönetim kadrosu değişen bir ilçe belediyesinin görevi devraldığı tarih itibariyle bilançosunun bir kısmını kamuoyuna duyurması yansımaktadır.

https://www.jstor.org/stable/4355306?seq=1#metadata_info_tab_contents adresinden 9 Mart 2018’de alınmıştır.

²¹ İnternet: Esendemir, E. (Temmuz, 2011). “Finansal Bilginin Güvenilirliği ile İlgili Bağımsız Denetimin Amacı ve Bağımsız Denetim Süreci ile İlgili Son Gelişmeler”. *Journal of Yasar University*, 23 (6). Web: <https://dergipark.org.tr/download/article-file/179332> adresinden 9 Eylül 2018’de alınmıştır.



Resim 1.1. İlçe belediyesinin mali durum duyurusu²²

Aşağıda resim 1.2’de üst yönetim kadrosu değişen bir il belediyesinin, belediye seçimlerinin yapıldığı tarih itibariyle bilançosunun bir kısmını kamuoyuna duyurması yansımaktadır.



Resim 1.2. İl belediyesinin mali durum duyurusu²³

²² İnternet: <https://tr.sputniknews.com/turkiye/201904121038735622-borc-afisi-chpli-baskanlar-arasinda-kriz-cikardi-/> adresinden 29 Haziran 2019’da alınmıştır.

²³ İnternet: <https://www.mynet.com/yeni-baskan-belediyenin-borclarini-binaya-astirdi-180104432192> adresinden 29 Haziran 2019’da alınmıştır.

Finansal bilgi, hem vatandaşların hem de kamu görevlilerinin faaliyetlerin etkinliği hakkında fikir edinmelerini sağlar. Bir dizi küresel muhasebe standardının en sık belirtilen faydası, kullanıcılar için karşılaştırma imkânı sağlamasıdır. Ortak bir standartlar dizisinin kullanılması, başarı düzeylerini değerlendirebilecekleri bir ölçüt olarak kullanılabilir, hükümetler ve kurumlar arasında karşılaştırma imkânı sağlayacaktır.²⁴

Güçlü bir ulusal ekonomiyi sağlamak, ekonomik büyümeyi desteklemek ve sürdürmek için gerekli eğitim, sağlık, adalet hizmetleri ve diğer sosyal gereksinimlere her devlet sahip olmak ister. Bu ihtiyaçları desteklemek ve sürdürmek için devlet birimlerinin mali açıdan sağlıklı olması gerekir. Mali sıkıntılar devletin her fonksiyonunu önemli ölçüde zayıflatmaktadır. Devlet, önemli bir ekonomik kuvveti temsil ettiğinden, geniş bir gelir arttırma gücüne sahip olduğundan, fonlar üzerinde kontrol sağladığı ve önemli harcamalar yaptığından, vatandaşların sosyal ve ekonomik refahı üzerinde ciddi bir etkiye sahiptir. Dolayısıyla, halkın Devletin finansal durumunu değerlendirebilmesi için gerekli araçlara sahip olması gerekir. Vatandaşlar, politikacılar, finansal analistler ve araştırmacılar, hükümetlerin finansal durumunu değerlendirmek için mali bilgiye ihtiyaç duymaktadırlar.²⁵ Daha iyi finansal yönetim, daha iyi devlet performansı, daha iyi kaynak kullanım kararları ve hesap verebilirlik, finansal tablolarda yer alan bilgilerin kullanımıyla sağlanacağından, kullanıcıların bilgilerin güvenilir olduğuna inanması gerekir.²⁶

Ünlü yazar Arthur Asher Miller'e göre öğrenmenin zamanına göre çeşitli maliyetleri vardır. Buna göre; önceden öğrenenler indirimli fiyattan öğrenir, deneyerek öğrenenler etiket fiyatından öğrenir, hayattan öğrenenler gecikme zammıyla öğrenir, hayattan da öğrenemeyenler boşa gitmiş hayatlarıyla öğrenirler. Bu düşüncenin insan hayatı gibi toplum hayatı, ekonomik hayat ve devletler için de geçerli olduğu söylenebilir. Güçlü bir muhasebe ve gözetim sisteminin mevcudiyeti ekonomik risklerin gerek yöneticiler gerekse vatandaşlar tarafından en kısa sürede öğrenilmesini dolayısıyla en düşük maliyetle bertaraf edilmesini sağlayacaktır. Bunun aksi söz konusu olduğunda, yani yöneticilerin ve vatandaşların devlet

²⁴ Burkins, A. G. (2014). *The Possible Impact of International Financial Reporting Standards For Local Government Entities* (Doctoral Dissertation, Walden University, 2014). ProQuest Dissertations Publishing, 2014. 3625753.

²⁵ Sudderth, T. L. (1999). *An Empirical Analysis of The Usefulness of Financial Ratios in Predicting Fiscal Stress of State and Local Governments* (Doctoral Dissertation, Walden University, 1999). ProQuest Dissertations Publishing, 1999. 9942370.

²⁶ Brook, D. A. (2001). *Business -Style Financial Statements Under The Cfo Act: An Examination of Audit Opinions* (Doctoral Dissertation, George Mason University, 2001). ProQuest Dissertations Publishing, 2001. 9996965.

hakkındaki gerçeğe uygun finansal bilgileri geç öğrenmesi durumunda, finansal tabloları okuyarak öğrenmek yerine yaşayarak öğrenme durumunda ise ülke ekonomisi ve toplum çağdaşlarından refah düzeyi olarak geri kalmak suretiyle en yüksek maliyete katlanmış olacaklardır. Dolayısıyla refahı ve kalkınmayı gerçekleştirmede finansal raporlama sisteminin rolünün ve öneminin büyük olduğu düşünülmektedir.

1.2.5. Güvenilir Finansal Raporlamayı Sağlamada Muhasebe ve Denetimin Rolü

Muhasebe tarihçilerinin birçoğu muhasebenin, insanların hesaplaşma ihtiyacından doğmuş olduğunu ileri sürmektedir.²⁷ Kamu sektörü muhasebesinin de günümüzde kamu kaynaklarını yöneten yöneticiler ile kamu kaynaklarının sahibi olan vatandaşlar arasında bir hesaplaşma aracı fonksiyonuna sahip olduğu söylenebilir.

Denetim kelimesinin dünyadaki karşılığı ‘audit’ olup kökeni Latince’den gelmekte ve ‘dikkatlice okumak’ anlamını taşımaktadır.²⁸ Muhasebe, finans ve maliye literatüründe denetimin tanımı, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların, önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla, tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreç şeklinde tanımlanmaktadır.²⁹

Kamu sektöründe dış denetim görevinden sorumlu olan kurum, kanunla oluşturulan ve devletin en yüksek kamu denetimi fonksiyonunu icra eden kamu idaresidir. Bu kurumun temel fonksiyonu, kamu kurumlarının bütçe hazırlık sürecinde verdikleri vaatlere uyup uymadıklarının hesabını parlamentoya ve kamuoyuna vermelerini sağlamaktır.³⁰

Yüksek Denetim Kurumları tarafından yürütülen mali kontrol, finansal raporlamanın güvenilirliği yani yürürlükteki yasa ve düzenlemelere uyumu ile ilgili makul güvenceyi

²⁷ İnternet: Ayanoglu, Y., Sultankhanova, G., Yanık, S. (Temmuz, 2019). “Rusya’da Muhasebenin Tarihsel Gelişimi”. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 21 (2), Web: <https://dergipark.org.tr/mbdd/issue/46764/507747> adresinden 10 Temmuz 2019’da alınmıştır.

²⁸ İnternet: Özyürek, H. (Aralık, 2012). “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Açısından Bağımsız Denetimin Önemi”. *Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 4 (2). Web: <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/151030> adresinden 9 Eylül 2018’de alınmıştır.

²⁹ Kaval, H., Karapınar A., Bayırlı, R., Altay, A., Torun, S. (2015). *Türkiye Denetim Standartları Uygulama ve Yorumları* (Birinci Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi, 3.

³⁰ İnternet: Özekicioğlu, S. (Aralık, 2017). “Türkiye’de Dış Denetim Mevzuatı ve Kamu Mali Yönetimine Yansımaları”. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 39 (2), Web: <https://dergipark.org.tr/muiibd/issue/33569/372675> adresinden 9 Ocak 2019’da alınmıştır.

sağlamak için tasarlanan süreç olarak tanımlanabilir.³¹ Mali kontrol, bir kurumun finansal planların uygulanması, hedeflerin sağlanması için uygun şekilde takip ettiği ve gerekli olan geri bildirimi sağlayan bir süreçtir.³² Kontrol süreçlerinin son aşamasının dış denetim uygulamasından oluştuğu ve nihai çıktıların araştırmanın konusunu oluşturan denetim raporları olduğu söylenebilir.

Dış denetimde mali denetimin amacı özel sektördeki bağımsız denetime benzer bir şekilde; finansal tablo kullanıcılarına bir bütün olarak finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içermediğine ilişkin makul bir güvence vermektir. Bu denetim sonucunda finansal tabloların tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunulup sunulmadığına ilişkin bir görüş bildirilmektedir. Özel sektörde bağımsız denetim sonucunda, sunulan görüş; olumlu görüş, olumsuz görüş, şartlı görüş ve görüş bildirmekten kaçınma şeklinde dört çeşittir.³³ Kamu sektöründe de benzer şekilde denetim görüşü sunulmaktadır. Ayrıca bu denetim genellikle denetlenen faaliyetin bir değerlendirmesine de yol açar ve belirli bir aktivitenin nasıl geliştirileceğine yönelik öneriler ile çözümlere ilişkin açıklamalar içerir.³⁴

Yüksek Denetim Kurumu denetimlerinin kamu mali yönetiminde saydamlığın sağlanması ve hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesinde oynadıkları rolün önemi Türkiye’de ve uluslararası camiada sıklıkla vurgulanmakta olup, bu denetimler aynı zamanda yolsuzlukların önlenmesi açısından da son derece önemlidir.³⁵ Denetimler kamu idaresi denetimi temeline dayanır ve tüm raporların asıl kaynağını oluşturur. Genel raporların

³¹ Santiso, C. (2007). *Auditing For Accountability? Political Economy of Government Auditing and Budget Oversight in Emerging Economies* (Doctoral Dissertation, The Johns Hopkins University, 2007). ProQuest Dissertations Publishing, 2007. 3262371.

³² İnternet: Maclean, S. (June, 2014). “Examining Auditing as an Essential Element of Financial Management and Good Governance in Local Government”. *Africa’s Public Service Delivery & Performance Review*, 2 (2), Web: <https://doaj.org/article/e1d557c095ed473b998f26969be26da7> adresinden 9 Ocak 2019’da alınmıştır.

³³ İnternet: Ocak, M. (Temmuz, 2016). “Kâr Yönetimi, Bağımsız Denetim Görüşü ve Denetim Firması Değişimi Arasındaki İlişkiler: Borsa İstanbul İmalat Sektörüne Yönelik Bir Araştırma”. *Business & Economics Research Journal*, 7 (3), Web: <https://doi.org/10.20409/berj.2016321810> adresinden 9 Ocak 2019’da alınmıştır.

³⁴ İnternet: Mazur, J. (September, 2016). “Contribution of the Supreme Audit Office of Poland to Legislation and Experiences of Some Other SAIs”. *Public Finance Quarterly* 61 (3), Web: <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=123367368&lang=tr&site=eds-live> adresinden 9 Ocak 2019’da alınmıştır.

³⁵ İnternet: Akyel, R. (Mayıs, 2010). “Günümüz Kamu Denetimi Anlayışının Uluslararası Düzeyde Oluşumu ve Gelişimi”. *Çankaya University Journal of Humanities and Social Sciences*, 7 (1), <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/45332> adresinden 9 Ocak 2019’da alınmıştır.

üretilebilmesi için kamu idaresi denetiminin gerçekleştirilmesi ve sonuçlarının raporlanması gerekmektedir.³⁶

Denetim raporları, devlet gözetim organlarının yanı sıra yönetimdeki yetkililere, istikrarı etkileyebilecek finansal işlemlerle ilgili daha fazla netlik sağlar.³⁷ Düzgün işleyen, yeterli ve dolayısıyla etkili bir kontrol sistemi, temel olarak risk yönetimindeki kilit rolü nedeniyle finansal yönetim için hayati öneme sahiptir.³⁸

Modern dünyadaki bütün demokratik devletlerde, Yüksek Denetim Kurumları (SAI) temel devlet kurumlarıdır ve kurumsal bağımsızlığa sahiplerdir. Bu kurumlar, Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartlarına (International Standards of Supreme Audit Institutions - ISSAI) katılımları nedeniyle profesyonel kurumlar olarak nitelendirilirler.³⁹ Yüksek Denetim Kurumları bir ülkede kontrol ve hesap verebilirliğin en önemli kurumsal koruyucularıdır.⁴⁰ AB’de de her devletin bir Yüksek Denetim Kurumu vardır. Bunların bazıları mahkeme yetkisine sahipken (Fransa, İtalya, Portekiz, Yunanistan ve İspanya), bazıları mahkeme yetkisine sahip değildir (Almanya, Avusturya, Lüksemburg ve Hollanda). Bu kurumlardan bazıları da denetim ofisi olarak (İrlanda, Malta, Finlandiya, Slovenya ve Litvanya) düzenlenmiştir.⁴¹ Bu durum eğitim, sağlık, adalet hizmeti gibi denetim hizmetinin de önemli bir gereksinim olduğuna ilişkin kuvvetli bir gösterge niteliğindedir.

Örgütsel biçim ile denetim misyonları siyasi, sosyal, ekonomik ve yasal bağlam açısından bir devletten diğerine farklılık gösterse de tüm bu kurumlar kamu harcamaları için ortak bir

³⁶ İnternet: Akyel, R. (Mart, 2016). “Sayıştay Raporlarının Kamu Mali Yönetimine Katkısı”. *Amme İdaresi Dergisi*, 49 (1), Web: <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=uv&AN=208218&lang=tr&site=eds-live> adresinden 9 Ocak 2019’da alınmıştır.

³⁷ İnternet: Steve, M., La Shonda S. (July, 2014). “Local Government Staff Involvement in the External Audit Process: Reassessing Independent Auditee Satisfaction Levels among Professionally Administered County Governments”. *Public Administration Quarterly*, 38 (2), Web: <https://www.jstor.org/stable/24372054> adresinden 9 Ocak 2019’da alınmıştır.

³⁸ İnternet: Łyszkiewicz, M. (February, 2013). “Control Over Local Government in England”. *Research Papers of the Wrocław University of Economics*, 283, Web: <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=edb&AN=90041365&lang=tr&site=eds-live> adresinden 9 Ocak 2019’da alınmıştır.

³⁹ İnternet: Cornelia, D. (July, 2012). “Great Britain and Germany Supreme Audit Institutions”. *Annals of the University of Oradea: Economic Science*, 1 (1), Web: <https://doaj.org/article/5165e76071bb4857a3fc92c69093e0cb> adresinden 9 Ocak 2019’da alınmıştır.

⁴⁰ Reichborn-Kjennerud, K., Carrington, T., González-Díaz, B., Jeppesen, K. K., (2015, June). *Supreme Audit Institutions’ Role in Fighting Corruption a Comparative Study Between SAIs with Different Institutional and Public Administrative Structures And Cultures*. Paper Presented at the 15th Biennial CIGAR Conference, Valletta, Malta.

⁴¹ İnternet: Chouvel, R. (March, 2017). “External Financial Auditing of Local and Regional Governments by Regional Audit Institutions in the European Union”. *Croatian and Comparative Public Administration*, 17 (1), Web: <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=edshol&AN=edshol.hein.journals.hkju17.8&lang=tr&site=eds-live> adresinden 9 Ocak 2019’da alınmıştır.

düzen geliştirmeyi amaçlar.⁴² Kurumun faaliyet gösterdiği her ülkenin organizasyonu veya niteliği ne olursa olsun, kamusal hesap verebilirliği destekleme fonksiyonu esastır.⁴³ Bu kurumlar ‘kamu sektörü performansında hesap verebilirliği’ daha geniş bir şekilde geliştirmek için öğrenme, uygulama ve inovasyonu savunarak denetimlerle birlikte, kamu kuruluşları düzeyinde kamu yönetimi reformuna katkıda bulunurlar.⁴⁴

Yüksek Denetim Kurumları (YDK), demokratik hesap verme sürecinde, vatandaşlara ve parlamentodaki seçilmiş temsilcilere, devletin yürütme organının kamu fonlarını nasıl kullandığına dair tarafsız ve bağımsız bilgi sağlamaları için kilit rol oynamaktadır.⁴⁵ Bu kurumlar, denetim konularının ve yöntemlerinin belirlenmesinde tam takdir yetkisine sahiptir yani hiçbir makamdan emir ve talimat almazlar. Bu, demokratik kontrolde, ayrıcalıklı bir durumdur.⁴⁶ Çoğu YDK başlangıçta dar bir düzenlilik veya mali denetim işlevini yerine getirmek için kurulmuştur yani finansal tabloların toplanan gelirleri ve yapılan harcamaları doğru bir şekilde yansıttığına ve yürütme organlarının gerçekleştirdiği işlemlerin ilgili mevzuata uygun olduğuna dair güvence vermek için kurulmuştur.⁴⁷ Zaman içinde, özellikle son 20 yılda, bu kurumların faaliyetlerine ilişkin talepler, yürütme organlarının çalışmalarının ekonomikliği, etkinliği ve verimliliği üzerine düşünceleri içerecek şekilde genişlemiştir.⁴⁸

⁴² İnternet: Oțetea, A., Bătușaru, C. M. T., Ungureanu, M. A., (November, 2015). “The Performance Impact of the Supreme Audit Institutions on National Budgets. Great Britain and Romania Case-Comparative Study”. *Procedia Economics & Finance*, 27, Web: <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=edo&AN=110680895&lang=tr&site=eds-live> adresinden 9 Ocak 2019’da alınmıştır.

⁴³ İnternet: Gherai, D. S., Tara, I. G. (December, 2015). “Analysis of Institutional Capacity of Supreme Audit Institutions in the European Union in Terms of Its Mandate”. *Annals of the University of Oradea, Economic Science Series*, 24 (2), Web: <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=117725759&lang=tr&site=eds-live> adresinden 9 Ocak 2019’da alınmıştır.

⁴⁴ İnternet: Pierre, J., de Fine Licht, J. (March, 2019). “How Do Supreme Audit Institutions Manage Their Autonomy and Impact? A Comparative Analysis”. *Journal of European Public Policy*, 26 (2), Web: <https://doi.org/10.1080/13501763.2017.1408669> adresinden 9 Ocak 2019’da alınmıştır.

⁴⁵ İnternet: Bringselius, L. (January, 2014). “The Dissemination of Results from Supreme Audit Institutions: Independent Partners with the Media?”. *Financial Accountability & Management*, 30 (1), Web: <https://doi.org/10.1111/faam.12028> adresinden 9 Ocak 2019’da alınmıştır.

⁴⁶ İnternet: Yamamoto, K., Kim, M. J. (January, 2019). “Stakeholders’ Approach on Government Auditing in the Supreme Audit Institutions of Japan and Korea”. *Financial Accountability and Management*. 35 (3), Web: <https://doi.org/10.1111/faam.12187> adresinden 15 Şubat 2019 tarihinde alınmıştır.

⁴⁷ İnternet: Izedonmi, F. I. O., Akhidime. A. E. (2012). “Challenges of Supreme Audit Institutions: Perspective of Auditor-General of Nigeria”. *USV Annals of Economics and Public Administration*, 12 (15), 183. Web: <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=edsdoj&AN=edsdoj.677264324454469d8a7f05e3dbf54751&lang=tr&site=eds-live> adresinden 15 Şubat 2019 tarihinde alınmıştır.

⁴⁸ İnternet: Gherai, D. S., Tara, I. G., Matica, D. E. (December, 2016). “The Supreme Audit Institution Can Control the Corruption or Not?”. *Annals of the University of Oradea, Economic Science Series*, 25 (2), Web:

Sınırlı kamu kaynaklarının yanlış yönetiminin, ülkelerin karşılaştığı finansal ve ekonomik krizlerin önemli nedenlerinden biri olduğu söylenebilir. Bir ülkede yaşanan finansal ve ekonomik kriz diğer ülkeleri de doğrudan ekonomik olarak ya da dolaylı olarak göç şeklinde etkilediğinden kamu kaynaklarının doğru kullanımının küresel bir mesele olduğu kabul edilmektedir. Birleşmiş Milletler (BM), dünya çapında hesap verebilirlik, şeffaflık ve kamu kaynaklarının kamu yararına etkin ve verimli bir biçimde kullanılması konularında Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı Örgütü (International Organization of Supreme Audit Institutions-INTOSAI) bünyesinde yapılan çalışmaları desteklemekte ve teşvik etmektedir. Bu nedenle kamu sektöründe gerçekleştirilen dış denetim faaliyetlerinde referans alınacak en önemli uluslararası kurumun INTOSAI olduğu söylenebilir.

INTOSAI gibi yedi kıtada bölgesel kuruluşu bulunan küresel organizasyonun bir ülkenin vatandaşları ile YDK arasında iletişimi ve işbirliğini güçlendirerek, o ülkede devletin verimliliğini şeffaflığını ve kamu sektörünün hesap verebilirliğini sağlayarak, sonuçta herkes için gelişmeyi teşvik etmek gibi genel hedefleri olduğu söylenebilir.⁴⁹

Türkiye’de denetim çok köklü bir geçmişe sahiptir. Devletin gelir ve giderleri ile mallarının parlamento adına denetlenmesi amacıyla ilk yüksek denetim kurumu olan Sayıştay, 1862 yılında kurulmuştur. Önceleri hükümdarın özel mal varlığı olan hazine ‘devlet hazinesi’ haline gelince Sayıştay denetiminin muhatabı hükümet olmuştur. Bugün ise Sayıştay denetimi önce Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) sonra da halk için yapılmaktadır.⁵⁰

1.3. Muhasebe ve Denetim Uygulamalarını Yönlendiren Uluslararası Teşkilatlar

Muhasebe alanına yönelik doğrudan bilgi üreten, alanın gelişimine katkı sağlayan ve birçok ülkeden farklı paydaşlar ile işbirliği yapan uluslararası kurumları ve bağlı kurullardan ön plana çıkanları; Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants-IFAC), Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Vakfı (International Financial Reporting Standards Foundation-IFRS Foundation), Uluslararası Muhasebe

<http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=120823172&lang=tr&site=eds-live> adresinden 15 Şubat 2019 tarihinde alınmıştır.

⁴⁹ İnternet: Akyel, R., Köse, H. Ö., (Haziran, 2013). “Auditing and Governance: Importance of Citizen Participation and the Role of Supreme Audit Institutions to Enhance Democratic Governance”. *Journal of Yasar University* 8 (32). Web: <https://dergipark.org.tr/download/article-file/179417> adresinden 15 Şubat 2019 tarihinde alınmıştır.

⁵⁰ İnternet: Kendirli, S., Başaran, M. Ş., Turan, H. (Haziran, 2014). “Belediye İşletme ve Şirketlerinin Dış Denetimi”. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 16 (1), Web: <https://dergipark.org.tr/download/article-file/287231> adresinden 15 Şubat 2019 tarihinde alınmıştır.

Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board-IASB), Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu (International Public Sector Accounting Standards Board-IPSASB), Uluslararası Muhasebe Eğitimi ve Araştırmaları Birliği (International Association for Accounting Education and Research-IAAER) şeklinde sıralamak mümkündür. Bu kurum ve kurullara ilişkin güncel bilgiler doğrudan kurumsal web sitelerinden temin edilerek alt başlıklarda anlatılmaktadır.

Uluslararası alanda kamu sektörü mali sisteminin gözetimine ve denetimine yönelik çalışmalar yürüten organizasyonlardan ön plana çıkanları; Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Organizasyonu (International Organization of Supreme Audit Institutions-INTOSAI), Avrupa Yüksek Denetim Kurumları Birliği (European Organisation of Supreme Audit Institutions-EUROSAI), Asya Yüksek Denetim Kurumları Birliği (Asian Organization of Supreme Audit Institutions-ASOSAI) ve Ekonomik İşbirliği Teşkilatı Organizasyonu Yüksek Denetim Kurumları Birliği (Economic Cooperation Organization Supreme Audit Institutions-ECOSAI) şeklinde sıralamak mümkündür. Alt başlıklarda bu kurum ve bölgesel kuruluşlar ile bunlara ilişkin düzenlemeler detaylı bir biçimde açıklanmaktadır.

1.3.1. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants-IFAC)

1977’de kurulan IFAC, üyeleri profesyonel muhasebe kuruluşlarından oluşan ve İsviçre’de kayıtlı olan bir dernektir. IFAC, muhasebe mesleğini güçlendirerek ekonomilerin gelişmesine katkıda bulunmak amacıyla kamu yararına hizmet etmeye adanmış, muhasebe mesleği alanında hizmet veren, uluslararası bir kuruluştur. IFAC, 130’dan fazla ülkede, 175’ten fazla üyeden ve iştirakten oluşmakta ve yaklaşık üç milyon muhasebeciyi temsil ettiğini ifade etmektedir.

“IFAC görevini, kamu yararına hizmet etmek üzere, muhasebe mesleğini güçlendirmek için yüksek kaliteli uluslararası standartların gelişimini desteklemek, bu standartların benimsenmesini ve uygulanmasını teşvik etmek, muhasebe mesleği organizasyonlarının kapasitesinin artırılmasına katkı sağlamak olarak tanımlamıştır.”⁵¹ Türkiye’de Türkiye

⁵¹ İnternet: <https://www.ifac.org/about-ifac> adresinden 29 Ekim 2018’de alınmıştır.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yemini Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) ve Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) IFAC üyesidir.

IFAC'ın standart düzenleme kurullarının her biri bağımsız bir yapıya sahiptir. Bunlar aşağıda sıralanmaktadır:

- Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu (International Public Sector Accounting Standards Board-IPSASB)
- Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (The International Auditing and Assurance Standards Board-IAASB)
- Muhasebeciler İçin Uluslararası Etik Standartları Kurulu (The International Ethics Standards Board for Accountants-IESBA)
- Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Kurulu (The International Accounting Education Standards Board-IAESB)

Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu (International Public Sector Accounting Standards Board-IPSASB)

“IPSASB, dünya çapında kamu sektörü kuruluşları tarafından kullanılmak üzere, Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları olan IPSAS'ın geliştirilmesi aracılığıyla dünya genelinde kamu sektörü finansal raporlamasını iyileştirmek için çalışmaktadır.”⁵² IPSASB, kamu sektörü tarafından kullanılmak üzere muhasebe standartları geliştirmektedir. IPSASB'nin operasyonları IFAC tarafından desteklenmektedir.

IPSASB tarafından standart belirleme faaliyetlerinde kamu yararına hizmet edilmesini sağlamak için 2015 yılında Kamu Yararı Komitesi (Public Interest Committee-PIC) kurulmuştur. PIC, IPSASB üyelerinin atanması ve ilgili düzenlemeler ile strateji ve çalışma planının oluşturulması ve standartların geliştirilmesi süreçlerinde tavsiye sunmaktadır.

PIC, kamu sektöründe yüksek kaliteli ve uluslararası olarak karşılaştırılabilir finansal bilgilerin teşvik edilmesine ilgi duyan kuruluşların profesyonel katılımından oluşmaktadır. Dünya Bankası, IMF, INTOSAI, OECD olmak üzere halen dört üyeden oluşmaktadır ve bir sekreteryaya tarafından desteklenmektedir.

⁵² İnternet: <https://www.ipsasb.org/about-ipsasb> adresinden 29 Ekim 2018'de alınmıştır.

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (The International Auditing and Assurance Standards Board-IAASB)

“IAASB, denetim, güvence ve diğer ilgili alanlarda yüksek kaliteli uluslararası standartlar belirleyerek ve bunların benimsenmesini ve uygulanmasını kolaylaştırarak kamu yararına hizmet eden bağımsız bir standart belirleme kurulusudur. IAASB, dünya genelinde denetim uygulamalarının kalitesini ve tutarlılığını arttırmayı ve denetim mesleğine kamuoyu güvenin artmasını hedeflemektedir.”⁵³

IAASB’nin kökenini 1978’de kurulmuş olan Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi (International Auditing Practices Committee-IAPC) oluşturmaktadır. 1991 yılında, IAPC’nin kılavuzları Uluslararası Denetim Standartları (ISA) olarak düzenlenmiştir. 2002’de IAPC, IAASB olarak değiştirilmiştir.

1.3.2. IFRS Vakfı (IFRS Foundation)

IFRS Vakfı, kar amacı gütmeyen, tek, yüksek kaliteli, anlaşılabilir, uygulanabilir ve küresel olarak kabul edilmiş muhasebe standardı seti (IFRS Standartları) geliştirmek ve standartların benimsenmesini teşvik etmek ve kolaylaştırmak için kurulmuş bir kamu yararı kurulusudur. IFRS Standartları, IFRS Vakfı’nın standart belirleme kurulusu IASB tarafından belirlenir. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (UFRS) hâlihazırda 140’dan fazla ülkede izin verilmektedir.⁵⁴

IFRS Vakfı, üç aşamalı bir yönetim yapısına sahiptir. Bunlar:

- IFRS Vakfı Mütevelli Heyeti (Trustees of the IFRS Foundation)
- IFRS Vakfı İzleme Kurulu (Monitoring Board)
- Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board-IASB)

⁵³ İnternet: <https://www.iaasb.org/> adresinden 29 Ekim 2018’de alınmıştır.

⁵⁴ İnternet: <https://www.ifrs.org/about-us/who-we-are/> adresinden 29 Ekim 2018’de alınmıştır.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board-IASB)

Kurul, muhasebe standartlarının belirlenmesinde, finansal raporların hazırlanmasında, denetlenmesinde veya kullanılmasına yönelik çalışmalar yürüten ve IFRS Vakfı bünyesinde faaliyet gösteren bağımsız bir uzmanlar grubu olarak tanımlanmaktadır. Kurul'un kökleri 1973 yılında, Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve Amerika'dan profesyonel muhasebeciler tarafından kurulmuş olan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'ne (International Accounting Standards Committee-IASC) dayanmaktadır.

Başlangıçta IFAC'ın bir kolu gibi çalışan IASC, 24 Mayıs 2000'de IFAC'ın de katılımıyla Edinburg'da yapılan Genel Kurul toplantısında bağımsız bir kuruluş haline gelmiştir. Edinburg'da kabul edilen kuruluş sözleşmesine göre, yeni yapının standart belirleme organı olarak, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) oluşturulmuştur. Bu yeni yapılanma sonucu, tüm yayın ve yazışmaların IASB adına yapılmasına karar verilmiş ve böylece 2001'den itibaren IASB, IASC'nin yerini alarak standartları ve taslakları geliştirmek, yayımlamak ve Standart Yorumlama Komitesinin yorumlarını onaylamak görevlerinden sorumlu olmuştur. IASC'nin tüm sorumluluklarını üstlenerek, uluslararası muhasebe standartlarını oluşturmak amacıyla, 1 Nisan 2001 tarihinde, Londra'da kurulan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), bağımsız ve özerk muhasebe standartları hazırlama ve yayınlama konusunda genel kabul görmüş tek otoritedir.⁵⁵

1.3.3. Uluslararası Muhasebe Eğitimi ve Araştırmaları Birliği (International Association For Accounting Education & Research-IAAER)

IAAER, 1984 yılında dünya çapında muhasebe eğitimi ve araştırmalarında mükemmelliği teşvik etmek ve muhasebe akademisyenlerinin yüksek kaliteli, küresel olarak kabul görmüş muhasebe uygulama standartlarının geliştirilmesi ve sürdürülmesine katkısını en üst seviyeye çıkarmak misyonuyla kurulmuştur. IAAER, uluslararası kar amacı gütmeyen bir

⁵⁵ İnternet: <https://www.tsb.org.tr/iasb.aspx?pageID=835> adresinden 29 Ekim 2018'de alınmıştır.

organizasyondur.⁵⁶ Türkiye’den Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) bir IAAER üyesidir.

1.3.4. İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors-IIA)

1941 yılında kurulan İç Denetçiler Enstitüsü (IIA), ABD’nin Florida eyaletinde bulunan uluslararası bir meslek birliğidir. IIA, iç denetim mesleğinin küresel sesi, tanınmış otoritesi, tanınmış lideri, baş savunucusu ve asıl eğitimcisidir. Üyeler, iç denetim, risk yönetimi, yönetim, iç kontrol, bilgi teknolojisi denetimi, eğitim ve güvenlik alanlarında çalışmaktadır. IIA, dünya çapında 185.000’den fazla üyesi olan dinamik bir küresel organizasyondur. IIA, Uluslararası Standartlar oluşturmuştur ve şu anda yürürlüktedir. Bu standartlar; İç Denetim Mesleki Uygulamalarında Temel Prensipler, İç Denetimin Tanımı, Etik Kuralları, İç Denetim Mesleki Uygulamalarında Uluslararası Standartlar, Uygulama Rehberlerini içermektedir. IAA, yaptığı sınavlarla iç denetim uzmanlığını gösteren ve uluslararası geçerliliği olan iç denetim sertifikası (CIA) vermektedir.

1.3.5. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Organizasyonu (International Organization of Supreme Audit Institutions-INTOSAI)

INTOSAI, devlet dış denetim kurumları topluluğu için bir çatı kuruluş olarak çalışır. INTOSAI yarım asırdan uzun bir süredir YDK’ların kapasitelerini, etkinliklerini ve saygınlıklarını yükseltmek hedefiyle, dünya çapında bilgi transferi sağlamak ve devlet denetimini geliştirmek için bir kavramsal çerçeve sunmaktadır. Bu doğrultuda INTOSAI’nın amacı mühründe kısa ve öz olarak ifade edilmiştir; “Exprientia Muta Omnibus Prodest” ‘Karşılıklı Tecrübe Herkes İçin Yararlıdır.’

INTOSAI; uluslararası alanda devletler üstü bir yapıda, özerk, bağımsız ve politik olmayan bir kuruluş olarak faaliyet göstermektedir. Birleşmiş Milletler Ekonomik ve Sosyal Konseyi nezdinde özel danışma statüsüne sahip uluslararası bir sivil toplum kuruluşudur. Bundan 66 yıl önce 1953 yılında Küba YDK başkanı Dr. Emilis Fernandez CAMUS tüm ülkelerin Yüksek Denetim Kurumu başkanlarını Havana’da bir toplantıya davet etmiştir. Çeşitli ülkelerin YDK’ları arasında ilişki ve irtibat kurarak bilgi paylaşımının sağlanması ve geliştirilmesine inan Küba’nın ev sahipliğinde ve Dr. Emilis Fernandez CAMUS’un

⁵⁶ İnternet: <https://www.iaaer.org/about/history> adresinden 29 Ekim 2018’de alınmıştır.

başkanlığı altında 34 ülkenin YDK üyeleri Küba Havana’da toplanarak birinci kongreyi gerçekleştirmiş ve INTOSAI’nın kurulmasına imkân sunmuş, katkı sağlamışlardır. 66 yıl önce 34 ülkenin katılımıyla Küba’da birinci kongresini gerçekleştiren INTOSAI bugün 194 asil üye, 5 ortak üye, 1 bağlı üyeden oluşmaktadır.⁵⁷

Bu çatı teşkilat bünyesinde yer alan bölgesel teşkilatların eşine az rastlanacak türden küresel dağılımı vardır. Dünyanın bütün kıtalarını kapsayan bu çatı kuruluşun altında, Asian Organization of Supreme Audit Institutions-ASOSAI, African Organization of Supreme Audit Institutions-AFROSAI, Arab Organization of Supreme Audit Institutions-ARABOSAI, Caribbean Organization of Supreme Audit Institutions-CAROSAI, European Organisation of Supreme Audit Institutions-EUROSAI, Organization of Latin American and Caribbean Supreme Audit Institutions-OLACEFS ve Pacific Association of Supreme Audit Institutions-PASAI adıyla anılan yedi bölgesel teşkilat yer almaktadır. Bu durumun kamu mali sisteminin denetiminin gerekliliğine ve ihtiyacına ilişkin önemli bir gösterge niteliğinde olduğu söylenebilir. Bölgesel organizasyonlar INTOSAI’nın küresel ölçekteki amaçlarını coğrafi işbirliği sağlayarak gerçekleştirmeyi hedeflemektedir. Böylelikle INTOSAI üyesi ülkeler kendi coğrafyalarındaki benzer kültüre sahip diğer üye ülkelerle daha sıkı bir işbirliği geliştirme fırsatı sağlayacaklardır.

1.3.5.1. Asya Yüksek Denetim Kurumları Birliği (Asian Organization of Supreme Audit Institutions-ASOSAI)

ASOSAI, INTOSAI’nın bölgesel gruplarından biridir. 1977’de Peru’daki dokuzuncu INTOSAI Kongresi’nde, ASOSAI’nın kurulmasını Filipinler’in Başkanı sayın Tantuico önermiştir. 1979 yılında on bir üyeyle kurulan ASOSAI’nın üye sayısı bugün 49’a ulaşmıştır.⁵⁸ Sayıştay Başkanlığı, ASOSAI’a 1997 yılında üye olmuştur.

⁵⁷ İnternet: <http://www.intosai.org/about-us.html> adresinden 29 Ekim 2018’de alınmıştır.

⁵⁸ İnternet: http://asosai.org/asosai/about/brief_history.jsp?gubun=ABOUT01 adresinden 29 Ekim 2018’de alınmıştır.

1.3.5.2. Avrupa Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (European Organisation of Supreme Audit Institutions-EUROSAI)

INTOSAI'nın Bölgesel Gruplarından biri olan EUROSAI 1990 yılında otuz üyeyle kurulmuş ve günümüzde elli üyenin işbirliği ile görevini yürütmektedir.⁵⁹ Sayıştay Başkanlığı, EUROSAI'nin kuruluş bildirgesinde yer alan yüksek denetim kurumları arasındadır ve günümüzde bu teşkilatın başkanlık görevini yürütmektedir.

1.3.5.3. Ekonomik İşbirliği Teşkilatı Organizasyonu Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (Economic Co-operation Organization Supreme Audit Institutions-ECOSAI)

ECOSAI, Güney ve Orta Asya bölgelerinin Yüksek Denetim Kurumlarının katılımıyla oluşmuş bölgesel bir organizasyon olup INTOSA'nın bölgesel organizasyonu değildir. 1994 yılında kurulan ECOSAI, üye ülkelerdeki devlet denetim mesleğini, fikir alışverişi yaparak, seminerler, konferanslar, atölye çalışmaları ve eğitim kursları düzenleyerek desteklemeyi amaçlamaktadır. ECOSAI'nın kurulması Pakistan Genel Denetçisi tarafından önerilmiştir. ECOSAI, Türkiye, Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti, Afganistan, Azerbaycan, Kazakistan, Kırgızistan, Pakistan, Tacikistan, Türkmenistan ve İran'dan oluşmaktadır.⁶⁰ Günümüzde ECOSAI Başkanlığı görevi, Sayıştay Başkanlığı tarafından yürütülmektedir.

1.3.5.4. Diğer Uluslararası ve Bölgesel Yüksek Denetim Kurumları

Diğer bölgesel teşkilatlar aşağıda sıralanmaktadır:

- OLACEFS (Organization of Latin American and Caribbean Supreme Audit Institutions)
- PASAI (Pacific Association of Supreme Audit Institutions)
- ARABOSAI (Arab Organization of Supreme Audit Institutions)
- AFROSAI (African Organization of Supreme Audit Institutions)
- CAROSAI (Caribbean Organization of Supreme Audit Institutions)

⁵⁹ İnternet: <https://www.eurosai.org/en/about-us/about-eurosai/> adresinden 29 Ekim 2018'de alınmıştır.

⁶⁰ İnternet: <http://www.ecosai.org.pk/history.php#pad> adresinden 29 Ekim 2018'de alınmıştır.

1.4. Muhasebe ve Denetim Uygulamalarını Yönlendiren Ulusal Teşkilatlar

Türkiye’de muhasebe alanına yönelik hizmet vermekte olan resmi kurum ve kurulları; Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) ve Devlet Muhasebe Standartları Kurulu (DMSK), şeklinde sıralamak mümkündür. Bu kurumlara ilişkin genel bilgiler kurumsal web sitelerinden temin edilmiş ve alt başlıklarda sunulmuştur.

1.4.1. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

Kamu Gözetimi alanında uluslararası gelişmelerin gereği olarak yeni Türk Ticaret Kanunu uyarınca öngörülen bağımsız denetim alanını düzenlemek üzere 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile 2 Kasım 2011 tarihinde kurulmuştur. İdari özerkliğe sahip bir Üst Kuruldur. KGK’nın temel amacı, yatırımcıların çıkarlarını ve denetim raporlarının doğru ve bağımsız olarak hazırlanmasına ilişkin kamu yararını korumak ile doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilginin sunumunu sağlamaktır. Bu doğrultuda başta borsa şirketleri, bankalar, sigorta şirketleri olmak üzere belirlenen büyük ölçekli şirketlerin denetimlerini gözetmek ve izlemek için kurulmuştur.⁶¹

Kamu Gözetimi Kurumu’nun, özel sektör kapsamında değerlendirilen kurumların doğru ve güvenilir finansal bilgi üretmelerine yönelik, muhasebeleştirme ve bağımsız denetimle ilgili uluslararası gelişmeleri takip etmek ve ülkemiz şartlarına uyarlamakla görevli olduğu söylenebilir. Yakın zamanda oluşturulmuş olan bu kamu kurumunu muhasebe ve denetim alanında uluslararası gelişmelerin ülkemizdeki önemli bir yansıması olarak tanımlamak mümkündür.

1.4.2. Devlet Muhasebe Standartları Kurulu

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 49. maddesinde “Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde uygulanacak muhasebe ve raporlama standartları, uluslararası standartlara uygun olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde; Sayıştay Başkanlığı, Hazine ve Maliye Bakanlığı ve diğer ilgili kuruluş temsilcilerinin katılımıyla oluşturulacak olan Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu tarafından belirlenir. Bu standartlar Resmî Gazetede yayımlanır. Kurulun yapısı, çalışma usûl ve esasları ile diğer hususlar Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir.” hükmüne göre ilgili idarelerce yapılan görevlendirmenin ardından Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu kurulmuş ve 23/06/2006 tarihinde yapılan ilk toplantı ile çalışmalarına başlamıştır.⁶²

⁶¹ İnternet: <http://www.kgk.gov.tr/> adresinden 29 Kasım 2018’de alınmıştır.

⁶² İnternet: <http://www.dmsk.gov.tr/> adresinden 29 Kasım 2018’de alınmıştır.

1.4.2.1. Devlet Muhasebe Standartları Kurulunun Görev ve Yetkileri

Kurul, uluslararası standartlar çerçevesinde ve ilgili idarelerin görüşlerini almak suretiyle, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde uygulanacak muhasebe sistemi ile ilgili olarak; muhasebe ve raporlama standartlarını tespit etmek, kamu idarelerinde muhasebe bilincini oluşturmak, standartları uygulayacak olan kamu idarelerini bilgilendirmek ve yönlendirmek gibi görevleri yapar.⁶³

1.4.2.2. Standartlara İlişkin Genel Esaslar ve Yürürlük

Kurul tarafından oluşturulacak standartlar; nitelik açısından güvenilir, anlaşılabilir, tutarlı, ilgililerin bilgi ihtiyaçlarına uygun ve ilgili oldukları konunun özünü açıklayan, alternatif uygulamaları boşluk bırakmadan en aza indiren, sorunları çözümleyici ve uluslararası gelişmelere uygun olmalıdır. Oluşturulan standartlar sürekli gözden geçirilerek, değişikliklere ve gelişmelere uyumu sağlanır. Kurul tarafından oluşturulan “Devlet Muhasebesi Standardı Nihaî Metni”, Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girer ve “Devlet Muhasebesi Standardı” hâlini alır.⁶⁴

1.4.2.3. Standartların Uygulanması ve Kamu İdarelerinin Sorumluluğu

Genel yönetim kapsamındaki idarelerce yapılacak düzenlemeler, yürürlüğe konulan devlet muhasebesi standartlarına uygun olarak hazırlanır ve belirlenen muhasebe döneminde uygulanır. Kurulun gerek görmesi halinde, oluşturulan devlet muhasebesi standartlarının genel yönetim kapsamındaki idarelerce kısmen veya tamamen uygulanmasına yönelik olarak, idarelerin özellikleri dikkate alınmak suretiyle özel düzenlemeler yapılabilir. Belli bir muhasebe döneminde uygulanmak üzere belirlenen devlet muhasebesi standartlarının, gerekli alt yapıya sahip kamu idarelerinde, önceden uygulanmasına Kurul izin verebilir. Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri, Kurulun istediği bilgi, belge ve mali raporları vermek ve talep halinde çalışma komisyonlarına raportör olarak katılacak personeli kamu idarelerinin iş programını aksatmayacak şekilde görevlendirmek zorundadır.⁶⁵

1.4.3. İç Denetim Koordinasyon Kurulu

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu 66. maddesi ile Hazine ve Maliye Bakanlığı’na bağlı yedi üyeden oluşan İç Denetim Koordinasyon Kurulu oluşturulmuştur. İç Denetim Koordinasyon Kurulu, kamu idarelerinin iç denetim sistemlerini izlemek, bağımsız ve tarafsız bir organ olarak hizmet vermek amacıyla kurulmuştur. İç Denetim Koordinasyon Kurulu, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü’nün yayınladığı Uluslararası İç Denetim

⁶³ Devlet Muhasebesi Standartları Kurulunun Yapısı ve Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik

⁶⁴ Devlet Muhasebesi Standartları Kurulunun Yapısı ve Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik

⁶⁵ Devlet Muhasebesi Standartları Kurulunun Yapısı ve Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik

Mesleki Uygulama Standartları esas alarak kamu sektöründe iç denetçilerin niteliklerini ve iç denetim faaliyetinde uygulanması gereken süreçlere yönelik standartlar belirlemiş ve yayımlamıştır. Bu standartlar, nitelik standartları ve çalışma standartlarından şeklinde iki sınıfa ayrılmaktadır. Nitelik standartları iç denetim faaliyeti ve iç denetçilerin sahip olması gereken özellikleri, çalışma standartları ise iç denetim faaliyetinin planlanması, yürütülmesi, raporlanması ve sonuçlarının izlenmesini kapsamaktadır.

Kanunun 67. Maddesinde İç Denetim Koordinasyon Kurulunun görevleri aşağıdaki gibi sayılmıştır:

- İç denetimle ilgili denetim ve raporlama standartlarını belirlemek, denetim rehberlerini hazırlamak ve geliştirmek.
- Uluslararası uygulamalar ve denetim standartlarıyla uyumlu risk değerlendirme yöntemlerini geliştirmek.
- Kamu idarelerinin denetim birimleri ile işbirliği sağlamak.
- Yolsuzluk veya usulsüzlüklerin ortadan kaldırılması için gerekli önlemlerin alınması konusunda önerilerde bulunmak.
- Risk içeren alanlarda iç denetçilere program dışı özel denetim yaptırılması için kamu idarelerine önerilerde bulunmak.
- İç denetçilerin eğitim programlarını düzenlemek.
- İç denetçiler ile üst yöneticiler arasında görüş ayrılığı bulunması halinde anlaşmazlığın giderilmesine yardımcı olmak.
- İdarelerin iç denetim raporlarını değerlendirerek sonuçlarını konsolide etmek suretiyle yıllık rapor halinde Hazine ve Maliye Bakanına sunmak ve kamuoyuna açıklamak.
- İşlem hacimleri ve personel sayıları dikkate alınmak suretiyle idareler ile ilçe ve belde belediyeleri için iç denetçi atanıp atanmayacağına karar vermek.
- İç denetçilerin atanmasına ilişkin diğer usulleri ve uyacakları etik kuralları belirlemek.
- Kalite güvence ve geliştirme programını düzenlemek ve iç denetim birimlerini bu kapsamda değerlendirmek.

1.4.4. Sayıştay Başkanlığı

Türkiye Cumhuriyeti'nde 6085 sayılı Sayıştay Kanunu yürürlüğe girene dek Yüksek Denetim alanında, Başbakanlık Yüksek Denetim Kurumu ve Sayıştay Başkanlığı olmak üzere farklı denetim alanları için ikili bir yapı söz konusuydu. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim Kanunu ile Türkiye'de dış denetimi gerçekleştirecek tek kurumun Sayıştay Başkanlığı olması gerektiğine hükmedilmiştir. 2010 yılında çıkarılan 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile Başbakanlık Yüksek Denetim Kurumu Sayıştay Başkanlığı ile aynı çatı altında birleştirilmiştir. Alt başlıklarda Sayıştay Başkanlığı'nın kuruluşu, yapısı, görevleri ve yetkileri hakkında detaylı bilgiler kurumsal web sitesinden elde edildiği şekilde kronolojik olarak sunulmaktadır.

1.4.4.1. Osmanlı Dönemi

Tanzimat'ın uygulanışını sağlamak amacıyla, merkezde mali konuları denetlemek ve karar verip, sonuca bağlamak üzere 1840 yılında Meclis-i Muhasebe-i Maliye kurulmuştur. Meclisin asıl görevi, Tanzimat'ın uygulandığı bölgelerde vergilerin yeniden tespit edilmesi, tahsiliyle ilgili problemleri ve bu konudaki yolsuzlukları ve anlaşmazlıkları yasal zemin çerçevesinde bir çözüme kavuşturmadır. Bunun yanı sıra bütçe hesaplarının kontrolü de bu meclise verilmiş olup, Hazine-i Hassa'nın dışında kalan nezaret ve dairelerin yıl içinde yaptıkları harcamaların kesin defterlerini incelemek de meclisin görevleri arasındadır. Mali işlerde istenilen verimin alınamaması ve kurulmuş olan meclisin ihtiyaçlara cevap verememesi üzerine, mali düzenlemeleri gerçekleştirmek, bütçe ile ilgili hesapları kontrol etmek ve bütçeyi hazırlamakla görevli Meclis-i Muhasebe adında yeni bir meclis kurulmuştur. Batıdaki gelişmelere paralel olarak 29 Mayıs 1862 tarihinde Sayıştay'ın bugünkü kurumsal alt yapısını oluşturan Yüksek Denetim Mahkemesi olarak Divan-ı Muhasebat kurulmuştur. 1876 Kanuni Esasisinin (Anayasasının) 105., 106. ve 107. maddelerinde Divan-ı Muhasebat'a yer verilerek anayasal bir kurum haline gelmiştir.⁶⁶

⁶⁶ İnternet: <https://www.sayistay.gov.tr/tr/> adresinden 29 Ekim 2018'de alınmıştır.

1.4.4.2. Cumhuriyet Dönemi

Cumhuriyetin ilânının hemen ertesinde 24 Kasım 1923 tarih ve 374 sayılı “Divan-ı Muhasebatın Sureti İntihabına Dair Kanun” ile Divan-ı Muhasebat yeniden kurulmuş, 1924 Anayasası ile de anayasal kimliğini korumuştur. 1924 Teşkilatı Esasiye Kanunu’nun (Anayasa’nın) 100. maddesinde Divan-ı Muhasebatın Türkiye Büyük Millet Meclisiyle ilişkili olduğu ve devletin bütün gelir ve giderlerini denetlemekle görevlendirildiği açıkça belirtilmiştir. 01.06.1934 tarihinde yürürlüğe giren 2514 sayılı “Divan-ı Muhasebat Kanunu” Divan-ı Muhasebatın kuruluş ve işleyişini yeniden düzenleyerek, bu tarihe kadar uygulanan dağınık mevzuatı yürürlükten kaldırmıştır.

Devlet bütçesinin nitelik ve yapısal yönden gelişmeler göstermesi ve 2514 sayılı Kanun’un gereksinimleri karşılayamaz olması nedeniyle Divan-ı Muhasebat, 1961 Anayasası’nın 127. maddesinde Sayıştay olarak yeni bir kuruluşa ve işleyişe kavuşturulmuştur. 1961 Anayasa hükmüne uyumunu sağlamak üzere de 21.02.1967 tarihinde 832 sayılı Sayıştay Kanunu çıkarılmış ve 2514 sayılı “Divan-ı Muhasebat Kanunu” yürürlükten kaldırılmıştır.

Avrupa Birliği adaylık sürecinin de etkisiyle 2000’li yıllarda kamu yönetimi reformları ivme kazanmış ve başlatılan reform çalışmaları kapsamında kamu mali yönetimi yeniden ele alınmıştır. Bu çerçevede 2003 yılında yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile fon uygulamasına son verilmiş, devletin tüm gelir ve giderleri ile borçları tamamen bütçe kapsamına alınarak yasama denetiminden geçmesi sağlanmıştır. Bu sayede, Sayıştay’ın tekil işlemlere odaklanan bir anlayıştan kurumun tüm mali yapısına odaklanan bir denetim anlayışına geçmesi ve daha kapsamlı rapor üreten bir yapıya dönüşmesi yolunda önemli bir adım atılmıştır. 19.12.2010 tarihinde yürürlüğe giren 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile kamu kaynağı kullanılan tüm faaliyetler Sayıştay’ın denetim kapsamına alınmış ve kamu iktisadi teşebbüslerini denetleyen Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu Sayıştay bünyesine dâhil edilerek, dış denetimde ikili yapıya son verilmiştir. Bu

Kanunla Sayıştay, günümüzün koşullarına, uluslararası standartlara ve yönetim ve denetim alanındaki çağdaş gelişmelere uygun olarak yeniden konumlandırılmıştır.⁶⁷

1.5. Dünyadan Yüksek Denetim Kurumları Örnekleri

Günümüzde dünya ekonomisinin yaklaşık % 65'ini temsil eden, Sekizler Grubu veya kısa adıyla G8, bir uluslararası hükümetler formu olup; Kanada, Fransa, Almanya, İtalya, Japonya, Rusya, Birleşik Krallık ve ABD ülkelerinin katılımından oluşmaktadır. Bu ülkelerde INTOSAI üyeliği bulunan Yüksek Denetim Kurumlarının web sitelerinde kurumsal yapı, amaç, görev ve işleyiş bilgileri alt başlıklarda ülkeler itibariyle sunulmaktadır. Sunulan bilgiler, kurumların resmi web sitesinde yer alan tanıtım ile sınırlı olduğundan ülkeler itibariyle içerik olarak kısmen farklılıklar içermektedir.

1.5.1. Almanya (Bundes Rechnungshof)

Almanya'da YDK federal hükümetin bütçesini ve ekonomi yönetimini incelediğini ve denetimlerinin konusunun federal hükümetin yıllık gelir ve 600 milyar avrodan fazla kamu harcaması olduğunu ifade etmektedir. Denetim uygulamaları sonucunda YDK denetlenen kurumlara, Federal Meclis'e ve Federal Hükümet'e tavsiyelerde bulunur. YDK tarafından yapılan tavsiyelerin amacı, kamu yönetiminde kalitenin artırılması, tasarruf sağlanması için somut önerileri sunmak olduğu ifade edilmiştir. Her yıl YDK tarafından yapılan denetimlerin önemli sonuçları Federal Meclise, Federal Hükümete ve kamuoyuna yıllık raporlar şeklinde sunulmaktadır. YDK görev ve yetkisinin kapsamını, kamu sektöründeki kurumların gelirleri, giderleri, harcama yükümlülükleri ile federal hükümetin varlıkları ve borçlarından oluştuğunu belirtmiştir.

Kurum web sitesinde, başkan tarafından ifade edilmiş rakamlara göre; dış mali kontrolün faydalı olduğu sayısal olarak açıkça ortaya konmuş: Federal YDK için yapılan harcamaların, vergi mükellefine, toplam federal harcamaların % 0,05'inin altında, yaklaşık 160 milyon avroya mal olduğu belirtilmiş. Buna karşılık, Federal YDK tarafından sunulan bilgi ve öneriler sayesinde, yıllık 1 ile 2 milyar Euro tutarında tasarruf ve ek gelir sağlandığı kamuoyuna duyurulmuştur.

⁶⁷ İnternet: <https://www.sayistay.gov.tr/tr/> adresinden 29 Ekim 2018'de alınmıştır.

Almanya YDK (Federal Denetim Mahkemesi -BRH), devlet yapısı içerisinde yüksek federal bir otorite olarak tanımlanmış olup yalnızca yasaya tabi olan bağımsız bir mali kontrol organıdır. Almanya federal makamlarının hiyerarşisinde, Federal Başkan, Federal Şansölye ve Federal Bakanlıklar ile aynı seviyede konumlandırılmıştır. Bağımsız bir mali kontrol organı olarak, sadece kanun tarafından verilen denetim ile inceleme görevlerini yürüttüğü ve hiçbir devlet kurumunun inceleme konusunda bu kuruma talimat veremeyeceği kurum web sitesinde ifade edilmiştir.⁶⁸

1.5.2. Japonya (Board of Audit of Japan)⁶⁹

Japonya’da YDK, devletin harcama ve gelirlerine ait kesin hesaplarını, devlete bağlı kurumların hesaplarını ve devletten sübvansiyon gibi mali yardım alan kuruluşların hesaplarını denetleyen anayasal olarak bağımsız bir yapısı bulunan kamu kurumu olarak tanımlanmıştır. Ayrıca, ulusal mülklerin hesapları, devlete ait hak talepleri ve devlet yükümlülüklerinin de bu kurum tarafından düzenli olarak kontrol edildiği belirtilmiştir. Sermayesine devlet tarafından katkıda bulunan kuruluşlar ile devletten mali yardım alan yerel kamu kuruluşlarının hesapları da kurumun denetim kapsamına girmektedir. Kurum, Bakanlar Kurulu’ndan bağımsız olan ve herhangi bir başka kuruluşun müdahalesi olmadan denetim fonksiyonunu yerine getirmek amacıyla kurulmuş anayasal bir organizasyondur.

Japonya YDK tarafından yerine getirilen görevler iki başlık halinde sınıflandırılmaktadır. Bunlar; finansal yönetimin denetimi ve devlet harcamaları ve gelirlerinin kesin hesaplarının doğrulanması görevleridir. Kurum, sorumluluğunun gereği olarak tüm hataları düzeltmek için finansal yönetimi sürekli olarak denetler. Kurum, denetim sürecinde mali yönetim sistemine aykırılıklar bulduğunda, sadece bu uygunsuz durumlara işaret etmekle kalmadığını aynı zamanda bu tür uygunsuzlukların nedenini belirleyerek düzeltmelerini ve iyileştirmelerini kolaylaştırma fonksiyonunu da yerine getirmekte olduğunu kurumsal web sitesinde vurgulamıştır. Bu kapsamda, kurumun finansal yönetim konusundaki yasa ve yönetmeliklere aykırı bulduğu konuların, düzeltilmesine yönelik tedbirler alınmasını talep etme yetkisi olduğu ifade edilmiştir. Kurum tarafından yapılan diğer denetim görevi devlet harcamalarının ve gelirlerinin kesin hesaplarının doğrulanmasıdır. Kurum, denetimlerini şu amaçlarla gerçekleştirir;

⁶⁸ İnternet: <https://www.bundesrechnungshof.de/de> adresinden 29 Haziran 2019’da alınmıştır.

⁶⁹ İnternet: <http://www.jbaudit.go.jp/english/index.html> adresinden 29 Haziran 2019’da alınmıştır.

- Nihai hesapların bütçelerin uygulanması gibi finansal durumları doğru bir şekilde yansıtır yansıtmadığı (Doğruluk)
- Finansal yönetimin onaylanan bütçelere, yasalara ve düzenlemelere uygun olarak yerine getirilip getirilmediği (Düzenlilik)
- Proje ve programların uygulanmasının veya bütçe uygulamasının asgari maliyetle yönetilip yönetilmediği (Ekonomi)
- Proje ve programların katlanılan maliyetle azami sonuç elde edip etmediği veya en uygun maliyet ile etkin sonuçlara sahip olup olmadığı (Verimlilik)
- Proje ve programların amaçlanan sonuçlara ulaşp ulaşmadığını ve beklenen etkileri sağlayıp sağlamadığı (Etkinlik)

Japonya anayasasına göre, kurum her yıl yapılan tüm denetimlerin sonuçlarını gösteren bir Denetim Raporu hazırlar ve devletin harcama ve gelirlerinin denetlenmiş son hesapları ile Meclise gönderilmek üzere Bakanlar Kuruluna gönderir.

1.5.3. ABD (Government Accountability Office-GAO)⁷⁰

ABD Devlet Sorumluluk Ofisi (GAO) Kongre için çalışan bağımsız bir kurumdur. Genellikle “kongre bekçisi” olarak adlandırılan GAO, kurumsal görev tanımını; vergi mükelleflerinden sağlanan kamu kaynaklarının nasıl harcandığını incelemek ve hükümetin tasarruf etmesine ve daha verimli çalışmasına yardımcı olmak için Kongre ve federal kurumlara objektif ve güvenilir bilgi sağlamak olarak tanımlamaktadır.

Kurum tarafından açıklanan rakamlara göre; 2017 mali yılında yapılan tespitler sonucunda 73,9 milyar dolar finansal fayda sağlamıştır. Kurum, bu tutardan yola çıkarak vatandaşlar ya da vergi mükellefleri tarafından kendisine yatırılan her 1 \$ için kamuya yaklaşık 128 \$’lık bir getiri sağladığını vurgulamıştır.

GAO, Kongre’ye, yürütme ajanslarının başkanlarına ve halka, hükümeti iyileştirmek ve vergi mükelleflerinden sağlanan kaynaklarda milyarlarca dolar tasarruf etmek için kullanılabilecek zamanında, gerçeğe dayalı, partizan olmayan doğru ve güvenilir bilgiler sunmakta olduğunu ifade etmiştir. Böylelikle Kongreyi anayasal sorumluluklarını yerine getirme konusunda destekleyerek, performansının artırılmasına ve federal hükümetin hesap verebilirliğinin sağlanmasına yardımcı olduğunu belirtmiştir. Kongre’ye sunulan bilgilerin

⁷⁰ İnternet: <https://www.gao.gov/about/> adresinden 29 Haziran 2019’da alınmıştır.

niteliğinin; nesnel, gerçeğe dayalı, partizan olmayan, ideolojik olmayan bir biçimde olduğunu özellikle vurgulamıştır.

ABD’de 1921 yılında yürürlüğe giren Bütçe ve Muhasebe Kanunu, kamu fonlarının kullanımıyla ilgili tüm konuları araştırmak için GAO kurumunu oluşturmuştur. Bu yasaya göre GAO denetim bulgularını raporlamakla ve devlet harcamalarında verimliliği artırmanın yollarını önermekle mükelleftir.

Kurum temel değerlerini aşağıdaki gibi özetlemiştir:

- Hesap verebilirlik, dürüstlük ve güvenilirlik ilkelerine bağlı olarak çalışmalarının bağımsız, objektif ve doğru olması
- Denetim politikalarının Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartlarının Temel Denetim İlkeleri (Seviye 3) ile uyumlu olması
- İnsanlara değer verildiğinde, saygı duyulduğunda ve adil davranıldığında, güvenilir, kapsayıcı bir iş yeri yaratılarak, işe bağlılığı artırılacağı ve bakış açılarının genişletilerek, üretken bir işgücü sağlanmış olacağından; çalışanlara değer vererek, saygı duyarak ve adil davranarak güvenilir ve kapsayıcı bir çalışma ortamı sunulması

1.5.4. Birleşik Krallık (National Audit Office-NAO)⁷¹

İngiltere Ulusal Denetim Ofisi’nin (NAO) görev tanımı, kamu harcamalarını Parlamento için incelemek olarak ifade edilmiştir. Kamu denetiminin amacının, Parlamentonun kamu hizmetlerine ilişkin hesaplamaları ve iyileştirmeleri yapabilmesi için gerekli bilgilere sahip olmasına yardımcı olmak olduğu belirtilmiştir. Bunun için YDK, tüm merkezi hükümet departmanlarının, ajanslarının ve diğer kamu kuruluşlarının mali tablolarını denetler ve sonuçları Parlamenteoya raporlar.

YDK sunmuş olduğu öneriler ve denetim raporları ile hükümetin insanların yaşamlarını iyileştirmek için kamu kaynaklarını daha iyi kullanmasına yardımcı olduğunu ifade etmiştir. 2018 yılında YDK tarafından gerçekleştirilen çalışmalar sonucunda 539 milyon Euro tasarruf sağlandığı vurgulanmıştır.

⁷¹ İnternet: <https://www.nao.org.uk/about-us/> adresinden 29 Haziran 2019’da alınmıştır

Ulusal Denetim Ofisi ve personeli (yaklaşık 800 kişi) hükümetten bağımsız olarak raporlama görevi yapmaktadırlar. Kurum, tüm devlet dairelerinin ve diğer birçok kamu sektörü organının hesaplarını onaylar. Bakanlıkların ve fon sağladıkları organların kaynaklarını verimli, etkin ve ekonomik bir şekilde kullanıp kullanmadıklarını inceleme ve Parlamente'ya rapor sunmakla görevli ve yetkilidir.

YDK, kamu sektöründeki 370 bireysel hesap hakkında bağımsız denetim görüşü sağlar. Tüm devlet daireleri, yasal veya gönüllü olarak denetlenen şirketler ile hayır kurumları hesapları için denetim görüşü sunmaktadır. Denetim çalışmalarının kapsamını ve niteliğini, denetimde uluslararası standartlarla tanımlamaktadır.

1.5.5. Rusya Federasyonu (Accounts Chamber of Russian Federation)⁷²

Rusya Federasyonu Anayasası'na göre, Hesaplar Odası federal bütçenin uygulanmasını denetler. Muhasebe Odası, meclis kontrol işlevinin uygulanmasına katılarak bütçe fonlarının kullanımında şeffaflığı desteklemektedir. Muhasebe Odası, devlet organlarının iç denetiminin, devlet kaynaklarının kullanılmasında kamu kontrolünün geliştirilmesini teşvik eder, devlet faaliyetlerinin kamu menfaatlerine yönelik olmasına katkıda bulunur. YDK çalışmaları, ülkenin kalkınma önceliklerini etkin bir şekilde uygulamak için ortak kaynakların doğru kullanılmasını amaçlar. Hesaplar Odasının misyonu, adil ve sorumlu kamu yönetimini, Rus toplumunun sürdürülebilir kalkınması ve insanca bir yaşam için gerekli bir koşul olarak teşvik etmek şeklinde tanımlanmıştır.

1.5.6. İtalya (Corte Dei Conti)⁷³

İtalya'da YDK'nın, kamu kaynaklarının doğru yönetimini güvence altına alma rolünün gereği olarak kontrol işlevlerini yerine getirirken, hem Hükümet hem de Parlamento'dan bağımsız, tarafsız ve özerk bir kurum olarak tasarlandığı ifade edilmiştir.

İtalyan Anayasasına göre, Sayıştay, Hükümet faaliyetleri ve Devlet Bütçesi yönetimi üzerindeki meşruiyeti sağlayıcı kontrolünü uygular, ayrıca kurumların mali yönetimi üzerindeki kontrole katılır. Yargı fonksiyonu bulunan bu kurumun mahkeme ve üyelerinin Hükümet önünde bağımsızlığı Anayasa ile sağlanmıştır.

⁷² İnternet: <http://www.ach.gov.ru/en/about/> adresinden 29 Haziran 2019'da alınmıştır.

⁷³ İnternet: <http://www.corteconti.it/istituto/> adresinden 29 Haziran 2019'da alınmıştır.

YDK tarafından yapılan kontrollerin ve analizlerin sadece idari faaliyetlerin meşru olmasına ve performansına değil, aynı zamanda elde edilen sonuçlara, bu sonuçlar ile oluşturulan programlar arasında, hizmetlerin maliyet ve kalitesine, kullanıcı memnuniyetine uygun olmasına da odaklanıldığı kurum web sitesinde vurgulanmıştır.

1.5.7. Fransa (Cour Des Comptes)⁷⁴

Fransa’da YDK için tanımlanmış asıl görev, kamu kaynaklarının doğru şekilde kullanılmasını sağlamak ve bu konuda vatandaşları bilgilendirmektir. YDK, kamu fonlarının kullanımını doğrulamaktan ve kullanım ihlallerini cezalandırmaktan sorumlu en üst denetim kurumu olarak tanıtılmaktadır. Yayınları sayesinde kamuoyuna sundukları bilgilerle kamu yönetiminin ve sonuçlarının iyileştirilmesine aktif olarak katkıda bulunduğu web sitesinden vurgulanmıştır. Anayasaya göre YDK, Parlamento ve Hükümetten eşit uzaklıkta bulunmaktadır. Kurum, halka açık raporlarıyla vatandaşların bilgisine katkıda bulunduğunu ifade etmektedir.

Fransa’da Yüksek Denetim Kurumu, Birleşmiş Milletler tarafından 2011’den bu yana onaylanan ilkeye göre bağımsızdır. Bu bağımsızlığın, Anayasa Konseyi’nin 2001 yılında onayladığı, yargı statüsünden kaynaklandığı ifade edilmiştir.

1.5.8. Kanada (Office of The Auditor General of Canada)⁷⁵

Kanada’da YDK, Parlamento’ya, hükümete ve Kanadalılara objektif bilgi, tavsiye ve güvence hizmeti sağlayan bağımsız denetimler ve çalışmalar yürüten bir kamu kurumu olarak tanıtılmaktadır. Bu kurumun denetim uzmanlarının; muhasebeciler, mühendisler, avukatlar, yönetim uzmanları, bilgi teknolojisi uzmanları, çevre uzmanları, ekonomistler, tarihçiler ve sosyologlar gibi geniş bir meslek grubunu içine almakta olduğu ifade edilmiştir.

Federal hükümet için örnek bir organizasyon olmayı hedeflediğini belirten YDK, yürüttüğü denetim görevlerinde insanlara adil davrandığını belirtmiştir. Kamuoyunun güvenini sağlamak için kurumsal işleyişinde aşağıda sıralanan beş temel değeri esas aldığını vurgulamıştır:

⁷⁴ İnternet: <https://www.ccomptes.fr/en/who-we-are-and-what-we-do/> adresinden 29 Haziran 2019’da alınmıştır.

⁷⁵ İnternet: http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au_fs_e_370.html adresinden 29 Haziran 2019’da alınmıştır.

- Demokrasi ve bağımsızlık değeri doğrultusunda; hükümetten bağımsız olarak Parlamento adına hazırlamış oldukları raporlarını ve çalışmalarını partizan olmayan, objektif ve dürüst bir yaklaşımla gerçekleştirdiğini,
- İnsana saygı değeri doğrultusunda; tüm çalışanlarının saygı ile muamele gördükleri ve tüm kariyer potansiyellerini gerçekleştirmeleri için teşvik edilen bir çalışma ortamı sağlamaya yönelik güven ortamını benimsediğini,
- Dürüstlük ve profesyonellik doğrultusunda; profesyonel davranış standartlarını karşılayacak şekilde kamu güveni gerçekleştirmeyi hedeflediğini,
- Yönetim ve kamu yararına hizmet etme doğrultusunda; özellikle, kamu kaynaklarının toplanması ve kullanılması ve elde edilen sonuçlar için devletin sorumluluğunu bildirmeyi,
- Mükemmellik taahhüdü doğrultusunda; Parlamento ve denetlediği kurumlarla çalışmalarında en yüksek profesyonellik standartlarını hayata geçirerek süreçleri ve uygulamaları sürekli iyileştirmeye ve yüksek kalitede ürün ve hizmetler sunma bilinci ile çalışma hedefi.

2. MUHASEBE VE DENETİM ALANINDA ULUSLARARASI VE ULUSAL DÜZENLEMELER

2.1. Giriş

Muhasebe alanına yönelik uluslararası düzenlemeler özel sektör ve kamu sektörü olmak üzere iki alt başlıkta incelenebilir. Öncelikle özel sektör alanında muhasebe ve finansal raporlama standartlarının oluşturulmuş olduğu, ardından bu standartlar esas alınarak kamu sektörünün özelliklerine uygun bir biçimde kamu sektörüne yönelik uluslararası standartların oluşturulduğu söylenebilir. Konumuz kapsamında kamu sektörüne yönelik yapılmış olan düzenlemelere alt başlıklarda öncelikle genel hatlarıyla yer verilmekte olup ardından mali denetime ve denetim görüşü oluşturulmasına esas olan uluslararası standartlar açıklanmaktadır.

2.2. Muhasebe ve Denetim Alanında Uluslararası Düzenlemeler

Dünyada günümüzde muhasebe ve denetim uygulamalarına yön veren temel düzenlemelerin Uluslararası Muhasebe Standartları, (International Accounting Standards-IAS) Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards-IFRS) Uluslararası Denetim Standartları (International Standards on Auditing-ISA) ve Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (International Standards of Supreme Audit Institutions-ISSAI) olduğu söylenebilir. Bu düzenlemelerden kamu sektörü muhasebe sistemini doğrudan ilgilendirenler alt başlıklarda incelenmektedir.

2.2.1. Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (International Public Sector Accounting Standards-IPSAS)

Kamu sektörü alanında günümüze kadar hazırlanmış tüm standartlar (yürürlükten kalkmış olanlar dahil olmak üzere) aşağıda numaraları ve konu başlıkları ile sıralanmıştır:

- IPSAS 1 Presentation of Financial Statements (Mali Tabloların Sunulması)
- IPSAS 2 Cash Flow Statements (Nakit Akış Tabloları)
- IPSAS 3 Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors (Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminindeki Değişiklikler ve Hatalar)

- IPSAS 4 The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates (Dövizle Yapılan İşlemler ve Döviz Kurlarındaki Değişimin Etkileri)
- IPSAS 5 Borrowing Costs (Borçlanma Maliyetleri)
- IPSAS 6 Consolidated and Separate Financial Statements (Konsolide ve Bireysel Mali Tablolar)
- IPSAS 7 Investments in Associates (İştiraklerdeki Yatırımlar)
- IPSAS 8 Interests in Joint Ventures (Ortak Girişimlerdeki Paylar)
- IPSAS 9 Revenue from Exchange Transactions (Bedel Karşılığında Yapılan Faaliyetlerden Elde Edilen Gelirler)
- IPSAS 10 Financial Reporting in Hyperinflationary Economies (Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Mali Raporlama)
- IPSAS 11 Construction Contracts (İnşaat Sözleşmeleri)
- IPSAS 12 Inventories (Stoklar)
- IPSAS 13 Leases (Kiralamalar)
- IPSAS 14 Events After the Reporting Date (Raporlama Tarihinden Sonraki Olaylar)
- IPSAS 15 Financial Instruments: Disclosure and Presentation — Yerini IPSAS 28 ve IPSAS 30 almıştır. (Mali Araçlar; Muhasebeleştirme ve Ölçme)
- IPSAS 16 Investment Property (Yatırım Amaçlı Varlıklar)
- IPSAS 17 Property, Plant and Equipment (Maddi Duran Varlıklar)
- IPSAS 18 Segment Reporting (Bölümsel Raporlama)
- IPSAS 19 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets (Karşılıklar, Koşullu Yükümlülükler ve Koşullu Varlıklar)
- IPSAS 20 Related Party Disclosures (İlişkili Taraf Açıklamaları)
- IPSAS 21 Impairment of Non-Cash-Generating Assets (Nakit Üretmeyen Varlıklarda Değer Düşüklüğü)
- IPSAS 22 Disclosure of Financial Information About the General Government Sector (Genel Yönetime İlişkin Mali Bilgilerin Açıklanması)
- IPSAS 23 Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers) (Vergiler ve Karşılıksız Diğer Gelirler)
- IPSAS 24 Presentation of Budget Information in Financial Statements (Bütçe Bilgilerinin Mali Tablolarda Sunumu)
- IPSAS 25 Employee Benefits (Yerini IPSAS 39 almıştır.) (Çalışanlara Sağlanan Faydalar)

- IPSAS 26 Impairment of Cash-Generating Assets (Nakit Üreten Varlıklarda Değer Düşüklüğü)
- IPSAS 27 Agriculture (Tarım)
- IPSAS 28 Financial Instruments: Presentation (Mali Araçlar; Sunum)
- IPSAS 29 Financial Instruments: Recognition and Measurement (Mali Araçlar; Muhasebeleştirme ve Ölçme)
- IPSAS 30 Financial Instruments: Disclosures (Mali Araçlar; Açıklamalar)
- IPSAS 31 Intangible Assets (Maddi Olmayan Duran Varlıklar)
- IPSAS 32 Service Concession Arrangements: Grantor (Hizmet İmtiyaz Sözleşmeleri)
- IPSAS 33 First-time Adoption of Accrual Basis IPSASs (Tahakkuk Esaslı IPSAS'lara ilk Geçiş)
- IPSAS 34 Separate Financial Statements (Bireysel Finansal Tablolar)
- IPSAS 35 Consolidated Financial Statements (Konsolide Finansal Tablolar)
- IPSAS 36 Investments in Associates and Joint Ventures (İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar)
- IPSAS 37 Joint Arrangements (Müşterek Anlaşmalar)
- IPSAS 38 Disclosure of Interests in Other Entities (Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar)
- IPSAS 39 Employee Benefits (Çalışanlara Sağlanan Faydalar)
- IPSAS 40 Public Sector Combinations (Kamu Sektörü Birleşmeleri)

IPSASB, 1997 yılından günümüze kadar IAS ve IFRS'leri esas alarak 40 adet Kamu Sektörü Muhasebe Standardı yayımlamıştır.

2.2.2. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (International Standards of Supreme Audit Institutions-ISSAI)

Denetim alanına yönelik uluslararası düzenlemeler özel sektör ve kamu sektörü olmak üzere iki alana ayrılmaktadır. Özel sektör alanında Uluslararası Denetim Standartları (International Standards on Auditing-ISA), kamu sektörünün denetimine yönelik hazırlanmış standartlar ise Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (International Standards of Supreme Audit Institutions ISSAI)'dır. Konumuz kapsamında kamu sektörüne yönelik yapılmış olan düzenlemelere alt başlıklarda yer verilmektedir.

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) tarafından hazırlanan ISSAI'lere ilişkin ilk çalışmalar 1983 yılında Manila, Filipinler'de düzenlenen XI. INTOSAI Kongresinde Muhasebe Standartları Komitesi, Denetim Standartları Komitesi ve İç Kontrol Komitesi olmak üzere üç ayrı alanda komiteler oluşturulması suretiyle başlamıştır. ISSAI'ler Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından belirlenen Uluslararası Denetim Standartlarına (ISA) INTOSAI Mali Denetim Alt Komitesince hazırlanan Uygulama Notlarının eklenmesiyle ortaya çıkmışlardır. Standartların yer aldığı ISSAI çerçevesi, aralarında hiyerarşik bir ilişki bulunan dört düzeyden oluşmaktadır. Bu çerçeve altında tüm standart ve rehberlere bir numara verilmekte; ISSAI ifadesinden sonra ilk düzey için tek, ikinci düzey için çift, üçüncü düzey için üç ve dördüncü düzey için dört haneli bir kod sistemi uygulanmaktadır. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları'nın ilk üç düzeyi ile dördüncü düzeyde yer alan mali denetim rehberlerinin tamamı Sayıştay Başkanlığı tarafından Türkçe'ye çevrilmiş olup dördüncü düzeyde yer alan diğer rehberlerin çeviri çalışmaları henüz tamamlanmamıştır.⁷⁶

Aşağıda şekil 2.1'de YDK'ların kurulmasından etkin bir şekilde çalışmasına ve denetim personelinin denetim hizmetlerini yürütürken uyması gereken denetim prensiplerine ve denetim uygulamalarında kullanacağı standartların hem ihtiyaç hem de oluşum sırasına göre sıralanması gösterilmektedir.



Şekil. 2.1. Kamu sektörü yüksek denetim kurumları standartları piramidi

⁷⁶ İnternet: <https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=119> adresinden 29 Ekim 2018'de alınmıştır.

Düzey 1: Kurucu İlkeler (ISSAI 1)

“ISSAI çerçevesinin 1. Düzeyi, INTOSAI’nin kurucu ilkelerini içermektedir. 1977 tarihli ISSAI 1 Lima Deklarasyonu etkin bir şekilde işleyen Yüksek Denetim Kurumlarının kurulması ve denetim kuralları hakkında rehberlik etmektedir.”⁷⁷

Düzey 2: Yüksek Denetim Kurumlarının İşleyişi İçin Ön Koşullar (ISSAI 10-99)

Yüksek Denetim Kurumlarının İşleyişi İçin Ön Koşullar, Yüksek Denetim Kurumlarının uygun işleyişi ve mesleki idaresi için gerekli ön koşullar hakkında INTOSAI’nin bildirimlerini içermektedir. Bu ön koşulların içinde bağımsızlık, saydamlık, hesap verme sorumluluğu, etik kurallar ve kalite kontrolüne ilişkin ilkeler ve rehberlik yer almaktadır. Ön koşullar, kuruluşun görev ve yetkisiyle ve ek mevzuatla ilgili olabileceği gibi kuruluşun ve çalışanlarının günlük uygulamaları ve yerleşik prosedürleriyle de ilgili olabilir. Bu düzeyde yedi adet ISSAI bulunmaktadır.⁷⁸

Düzey 3 Temel Denetim Prensipleri (ISSAI 100-999)

Temel Denetim Prensipleri, kamu sektörü denetiminin esasını ifade etmektedir. Bu ilkeler; kamu kurumlarının etkin ve bağımsız biçimde denetlenmesini destekleyen ve genel kabul gören mesleki ilkelere dair INTOSAI üyeleri tarafından yapılan ortak bildirimleri kapsamaktadır. Bu ilkeler, ISSAI 1 Lima Deklarasyonunun kurucu ilkelerini detaylandırmakta ve kamu sektörü denetimini çağdaş biçimleriyle tanımlayan yetkili uluslararası başvuru çerçevesini oluşturmaktadır. Bu düzeyde dört adet ISSAI bulunmaktadır.⁷⁹

Düzey 4 Denetim Rehberleri (ISSAI 1000-5999)

Denetim Rehberleri; temel denetim prensiplerini, denetim görevlerinin gerçekleşmesi sırasında günlük olarak kullanılabilecek daha spesifik, detaylı ve operasyonel rehberlere dönüştürmektedir. Rehberlerin amacı, kamu sektörü

⁷⁷ İnternet: <https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=119> adresinden 29 Ekim 2018’de alınmıştır.

⁷⁸ İnternet: <https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=119> adresinden 29 Ekim 2018’de alınmıştır.

⁷⁹ İnternet: <https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=119> adresinden 29 Ekim 2018’de alınmıştır.

denetimini konu alan ve INTOSAI'nın münferit üyelerince uygulanabilen kılavuzlar ve standartlar için bir temel sağlamaktır. Her bir rehberin tanımlı bir uygulama kapsamı bulunmaktadır. Genel denetim rehberleri (1000-4999 arası ISSAI'ler); mali denetim, performans denetimi ve uygunluk denetimine dair tavsiye edilen gereklilikleri kapsamakta ve denetçiye ek rehberlik sunmaktadır. Spesifik konuları ele alan Rehberler ise (5000-5999 arası ISSAI'ler), Yüksek Denetim Kurumlarının özel ilgisini gerektirebilecek spesifik hususlar veya diğer önemli hususlar hakkında ek rehberlik sağlamaktadır.⁸⁰

INTOSAI iyi yönetim rehberleri (ISSAI 9100-9199)

INTOSAI İyi Yönetim Rehberleri, ayrı bir standart grubu teşkil etmektedir. Bu rehberler, INTOSAI'nin hükümetlere ve kamu kaynaklarının ve kamudan finanse edilen faaliyetlerin idaresinden sorumlu olanlara yönelik tavsiyelerini ortaya koymaktadır. Söz konusu rehberlerin amacı; kamu sektöründe güvenilir iç denetim, yeterli muhasebe ve raporlama standartları ve etkin iç kontrol sistemlerinin kurulması dâhil olmak üzere iyi yönetimi geliştirmektir. ISSAI çerçevesinin revize edilmesi çalışmaları kapsamında, bu rehberlerin ayrı bir kategori altında spesifik rehberlerle birleştirilmesi planlanmaktadır.⁸¹

INTOSAI, Yüksek Denetim Kurumlarına yönelik mali denetim görevlerini yerine getirirken faydalanmaları için bir Standartlar ve Uygulama Notları seti olan, Mali Denetim Rehberleri hazırlamıştır. Bu Mali Denetim Rehberlerinde, 38 adet ISSAI bulunmakta olup; bunların 36 adedi bir ISA ile bunun kamu sektöründe kabulü ve uygulanmasına yönelik Uygulama Notundan oluşmaktadır. ISA ve Uygulama Notların birlikte ilgili konuyu düzenleyen bir rehberi oluşturmaktadır. ISA'yı temel almayan ISSAI'ler ise ISSAI 1000 INTOSAI Mali Denetim Rehberlerine Giriş ve ISSAI 1003 Terimler Sözlüğü standartlarıdır. INTOSAI Mali Denetim Rehberleri sınıflandırma sistemine göre sunum ISSAI 1000 ile başlayıp ISSAI 2999 kadar devam eden bir şekilde tasarlanmıştır. Bu tasarımın son üç hanesinde yer alan sayı, ISSAI hazırlanırken esas alınmış olan ISA numarasını ifade etmektedir. Bu düzenlemelerin temel amacı; INTOSAI üyelerine kamu kurumlarının mali tablolarının denetimine yönelik ilke, standart ve rehberlerden oluşan kapsamlı bir kaynak sunmak

⁸⁰ İnternet: <https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=119> adresinden 29 Ekim 2018'de alınmıştır.

⁸¹ İnternet: <https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=119> adresinden 29 Ekim 2018'de alınmıştır.

olduğu rehberin tanıtımında ifade edilmiştir. INTOSAI Denetim Standartları'nın, Yüksek Denetim Kurumları arasında "iyi uygulamalara" yönelik bir konsensüsü yansıttığı ve uygulanmalarının zorunlu olmadığı, dolayısıyla standartların uygulanabilirliğine her kurumun kendisinin karar vermesi gerektiği INTOSAI Temel Prensiplerinin Önsözünde ifade edilmiştir. Alt başlıklarda kamu sektöründe standartlara uygun bir şekilde mali denetim uygulanabilmesine, denetim raporunun hazırlanmasına, denetim görüşünün bildirilmesine ilişkin asgari gereklilikler hakkında açıklamalar yapılmaktadır.

Kamu sektörü denetimine yönelik temel ilkeler ile ISSAI uygulama alanını ISSAI 100 Kamu Sektörü Denetiminin Temel İlkeleri belirlemektedir. Kamu sektöründe mali tablo denetimi ile ilgili temel çerçeveyi ISSAI 200 Mali Denetimin Temel İlkeleri düzenlemektedir.

ISSAI 200 çerçevesinde, mali denetim hakkındaki Mali Denetim Rehberleri (ISSAI 1000-2999) hazırlanmıştır. Bu rehberlerin tanıtımına ilişkin sunum ISSAI 1000 içeriğinde yer almaktadır. ISSAI 1200-1810, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından geliştirilen Uluslararası Denetim Standartları (ISA 200-810) ile bunların uygulanması konusunda rehberlik sağlamak için INTOSAI tarafından yayımlanan Uygulama Notlarına yer vermektedir. Her Uygulama Notu ve ilgili ISA, birlikte ISSAI kapsamında bir rehber oluşturmaktadır. ISSAI 1003, IAASB sözlüğünü içeren ve ek kamu sektörü terimleri ve açıklamaları sunan bir sözlüktür. Mali Denetim Rehberlerinin anlaşılmasında temel başvuru kaynağı ISSAI 1003 INTOSAI Mali Denetim Rehberleri Terimler Sözlüğü olduğu rehber tanıtımında ifade edilmektedir.

ISSAI kapsamında gerçekleştirilecek olan denetimlerin gerekli kıldığı denetçi raporunun unsurları ve biçimi ISSAI 1700, 1705, 1706, 1800, 1805 ve 1810'da açıklanmaktadır. Bu standartlara göre denetim raporlarında standartlar doğrultusunda yürütülmüş denetim çalışmaları ile çalışmaların dayandığı standartlar belirtilir. Denetleyenin ve idarenin sorumlulukları ortaya konulur ve denetim görüşü belirtilir.

2.2.2.1. ISSAI 100 Kamu Sektörü Denetiminin Temel Prensipleri

Standartın amacı ve yetkisi kısmında, Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) tarafından geliştirilen Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları

(ISSAI), Yüksek Denetim Kurumlarınca (YDK) bağımsız ve etkin denetimlerin yürütülmesini teşvik etmeyi amaçladığı ifade edilmiştir. ISSAI 100, kamu sektörü denetim görevlerinin her türü için geçerli olan gerekli temel ilkeleri belirlemektedir. ISSAI 200 Mali Denetim, ISSAI 300 Performans Denetimi ve ISSAI 400 Uygunluk Denetimi standartları bu ilkeleri esas alarak yürütülecek denetim hizmetleri türüne göre uygulanması gereken detayları düzenlemektedir.

ISSAI 100 Kamu Sektörü Denetiminin Temel Prensipleri, aşağıdaki konular hakkında bilgi sunmaktadır:

- Standartların amacı ve yetki alanı,
- Kamu sektörü denetiminin çerçevesi,
- Kamu sektörü denetiminin unsurları,
- Kamu sektörü denetiminde uygulanacak ilkeler.

Temel Denetim Prensipleri, geçerli standartların belirlenmesinde YDK için serbestlik tanımış ve gerekli denetim için asgari ilkeleri aşağıda yer alan üç biçimde uygulayabileceğini belirtmiştir:

- YDK tarafından mevcut standartların geliştirilmesi için bir temel olarak,
- Ulusal standartların kabul edilmesi için bir temel olarak,
- Mali Denetim Rehberlerinin geçerli standartlar olarak kabul edilmesi için bir temel olarak.

Temel prensiplere göre bir YDK denetimini yürütürken hangi yöntemi ve hangi standartları uyguladığını bildirmeli ve YDK raporlarının kullanıcıları da bu bildirimde ulaşabilmelidir. Standartların birlikte ele alınan birkaç kaynağı temel aldığı hallerde bu durum da ifade edilmelidir. YDK için bu bildirim görevinin şekli konusunda bir sınırlama yoktur. Bildirimin öncelikle denetim raporlarının bir parçası olarak yapılması teşvik edilmekte ancak daha genel bir bildirim şeklinin de kullanılabileceği belirtilmektedir.

2.2.2.2. ISSAI 200 Mali Denetimin Temel Prensipleri

ISSAI 200 Mali Denetimin Temel İlkeleri kamu sektöründe mali tablo denetimi konusunda temel ilkelerden oluşan alt çerçeveyi belirlemek için hazırlanmış olup mali tablo denetimlerine yönelik ISSAI 100'ün temel ilkelerini esas alarak, detaylandırmaktadır. Mali Denetimin Temel İlkeleri; tüm kamu kurum ve kuruluşları için kamu sektörü mali tablo denetimlerinde geçerlidir. Mali denetim hakkındaki ISSAI düzenlemeleri ISSAI 200 düzenlemesine ek olarak ISSAI çerçevesinin 4. düzeyindeki Mali Denetim Rehberleri (ISSAI 1000-2999) olarak tanımlanan düzenlemelerdir.

ISSAI 200'e göre kamu sektöründe mali denetimlerin kapsamı, YDK için öngörülmüş görev ve yetki kapsamında özel sektörde belirlenmiş mali tablo denetimlerinin amaçlarına ek olarak aşağıda sıralanan ek hususları içerebilir:

- Devletlerin veya kuruluşların hesapları veya genel amaçlı mali raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmamış olabilecek diğer mali raporlar
- Bütçeler, bütçe bölümleri, ödenekler, kaynak tahsisiyle ilgili diğer kararlar ve bunların uygulanması
- Politikalar, programlar veya bunların yasal dayanağı veya finansman kaynağıyla tanımlanan faaliyetler
- Bakanlıkların sorumlulukları gibi yasal olarak tanımlanmış sorumluluk alanları
- Gelir kategorileri veya ödemeler veya varlıklar ve borçlar

ISSAI 200, aşağıda sıralanan konular hakkında detaylı bilgi sunmaktadır:

- Mali Denetimin Temel İlkelerinin Amacı ve Yetki Alanı
- Kamu Sektöründe Mali Tablo Denetimine Yönelik Çerçeve
- Mali Tablo Denetiminin Unsurları
- Mali Tablo Denetiminin İlkeleri

ISSAI 200 Mali Denetimin Temel İlkeleri, ISSAI Çerçevesinin 4. düzeyindeki 1000-1810 arası ISSAI düzenlemelerinin sunmuş olduğu detayların özünü yansıtmaktadır. ISSAI 200'de belirtilen temel ilkelerin bir YDK tarafından aşağıda sıralanan üç farklı şekilde uygulanabileceği ifade edilmiştir:

- Standart geliştirmek için esas almak
- Tutarlı ulusal standartlar kabul etmek için esas almak
- Mali Denetim Rehberlerinin geçerli standartlar olarak kabul edilmesi için esas almak

Mali Denetimin Amacı

ISSAI 200 ve ISSAI 1200 düzenlemelerine göre mali tablo denetimi gerçekleştiren denetçinin genel amaçlarını aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:

- Mali tabloların tüm yönleriyle hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim içerip içermediğı hakkında makul güvence elde etmek ve böylelikle denetçinin, mali tabloların önemli tüm açılardan geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına dair görüş bildirmesini sağlamak
- Mali tablolar hakkında raporlama yapmak ve denetim bulgularına uygun olarak denetim sonucunu iletmek

Mali Denetimin Çerçevesi

ISSAI 200 düzenlemesinde yürütülecek mali tablo denetimi için aşağıda sıralanan ön koşulların sağlanması gerektiğı belirtilmiştir:

- Mali tabloların hazırlanmasında kullanılan mali raporlama çerçevesi, denetçi tarafından kabul edilebilir olarak görülmeli
- Denetlenen kurumun yöneticileri, ilgili olduğıunda güvenilir sunum dâhil olmak üzere mali tabloların geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanması sorumluluğı, hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim içermeyen mali tabloların hazırlanması için idarenin gerekli gördüğü iç kontrole yönelik yükümlölükleri ile mali tabloların hazırlanmasıyla ilgili tüm bilgiye sınırsız erişim hakkını denetçiye sağlama konusundaki sorumluluklarını kabul etmeli

Standarta göre mali raporlama çerçeveleri kullanacak gruba göre genel veya özel olabilir. Birden çok farklı kullanıcı kitlesinin bilgi gereksinimine cevap vermek üzere hazırlanmış çerçevelere genel amaçlı çerçeve denilmektedir. Bunun dışında kalanlar ise özel amaçlı çerçeveler olarak nitelendirilebilir ve belirli bir kullanıcı grubunun spesifik ihtiyaçlarına

cevap vermek için hazırlanır. Standarda göre düzenlenen çerçevelere, güvenilir sunum çerçeveleri veya uygunluk çerçeveleri adı da verilebilmektedir. Buna göre güvenilir sunum çerçevesi, söz konusu çerçeveye uygun sunumu gerektirir ve bunu gerçekleştirmek için ek bilgi sağlama ya da bir gerekliliği atlamayı uygun gösterebilir. Uygunluk çerçevesi ise çerçeve kapsamında yer alan gerekliliklere uygunluk hususunu ifade eder ve bu gerekliliklerden sapmalara müsaade etmez. Standartlara göre bu çerçeveleri oluşturacak uygun kriterler resmî olmalıdır. Bir kamu kurumu için standartlara uygun bir mali raporlama çerçevesi bulunmadığı durumda kurumun, mali tabloları düzenlemek için esas alacağı bir temel olmayacağından, denetçinin denetimi gerçekleştirecek kriterleri de bulunmayacaktır.

ISSAI 200'e göre bir kamu kurumu için öngörülen mali tablo seti, aşağıda sıralanan mali tabloları içerir:

- Mali durum tablosu
- Mali performans tablosu
- Net varlıklar/ hisselerde değişiklikler tablosu
- Nakit akışı tablosu
- Bütçe ve fiili tutarların kıyaslanması
- Önemli muhasebe politikalarının özetini ve diğer açıklayıcı bilgileri içeren notlar

ISSAI 200'e göre kabul edilebilir mali raporlama çerçevelerinin kabul edilebilir olması için aşağıda sıralanan özelliklere sahip olmaları gerekmektedir:

- İlgili olma, mali tablolarda verilen bilgi, denetlenen kuruluşun yapısıyla ve mali tabloların amacıyla ilgili olması
- Tam olma, mali tablolara dayalı sonuçları etkileyebilecek hiçbir işlem, olay, hesap bakiyesi veya açıklama atlanmamış olması
- Güvenilir olma, mali tablolarda verilen bilginin uygulanabildiği hallerde olay ve işlemlerin sadece yasal şeklini değil ekonomik esasını yansıtması ve benzer koşullarda kullanıldığında makul surette tutarlı değerlendirme, ölçüm, sunum ve açıklamayla sonuçlanması
- Tarafsız ve nesnel olma, mali tablolarda verilen bilginin taraflı olmaması
- Anlaşılır olma, mali tablolarda verilen bilgi, açık ve anlaşılır olması ve önemli ölçüde farklı yorumlara açık olmaması

Denetimin Belgelendirilmesi ve Denetim Kanıtı

ISSAI 200 düzenlemelerinde denetçi, denetime ilişkin ön bilgisi olmayan bir denetçinin konuyu anlayacağı şekilde aşağıda sıralanan denetim belgelerini hazırlaması gerektiği ifade edilmiştir:

- İlgili standartlara ve geçerli yasal ve düzenleyici gerekliliklere uymak için gerçekleştirilen denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı
- Uygulanan prosedürlerin sonuçları ve elde edilen denetim kanıtı
- Denetim sırasında ortaya çıkan önemli konular, bunlar açısından varılan sonuçlar ve bu sonuçlara ulaşmakta kullanılan önemli mesleki yargıları anlamasını sağlamak için yeterli olan denetim belgesi

Standarda göre sayılan belgelerden sağlanacak faydalar yine standartta aşağıdaki gibi sıralanmıştır:

- Denetçi görüşlerini ve raporlarını teyit eder ve destekler.
- Raporların hazırlanması veya denetlenen kuruluşun veya diğer tarafların sorgularının yanıtlanmasında bilgi kaynağı görevi görür.
- Denetçinin denetim standartlarına uyduğuna dair kanıt görevi görür.
- Planlama, gözetim ve gözden geçirmeyi kolaylaştırır.
- Denetçinin mesleki gelişimine yardımcı olur.
- Delege edilen işin tatminkâr şekilde yerine getirilmesini sağlamaya yardımcı olur.
- Gelecekte faydalanmak üzere yapılan işe dair kanıt sağlar.

Standarda göre denetçi, denetim prosedürlerini, denetim görüşünü dayandıracağı gerekli ve uygun denetim kanıtı toplayabilecek ve belgelendirebilecek biçimde uygulamalıdır. Denetim kanıtları, mali tabloların oluşturulmasına esas olan işlemler ile bu işlemlere ait muhasebe kayıtlarından ve diğer kaynaklardan sağlanan bilgilerden oluşur. Denetim kanıtı olarak kullanılacak bilginin ilgili ve güvenilir olması gerekir. Standarda göre denetim kanıtı, yeterli ve uygun olmalıdır. Yeterlilik, kanıtların nicel özelliğini ifade ederken uygunluk, kanıtın, ilgili ve güvenilir olması gibi, nitel yönünü ifade etmektedir.

Denetlenen Kurumun Tanınması

ISSAI 200'e göre denetçinin; denetleyeceği kurum ile kurumun faaliyet gösterdiği ortamı ve denetimle ilgili iç kontrol prosedürlerini tanıması gerekmektedir. Standarda göre gerekli tanıma işlemleri aşağıda sıralanmıştır:

- İlgili ortam, düzenlemeler ve geçerli mali raporlama çerçevesi dâhil diğer dış faktörler,
- Çalışma şekli, yönetim yapısı, finansmanı (denetçinin mali tablolarda olması beklenen işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamaları anlamasını sağlamak için) dâhil olmak üzere denetlenen kuruluşun niteliği ve muhasebe politikalarının seçimi ve uygulanması (bunlardaki değişiklik sebepleri dâhil),
- Denetlenen kuruluşun mali performansının ölçümü ve gözden geçirilmesi,
- Yeni programlar veya bütçe kısıtlamaları gibi politik süreçler sonucu denetlenen kuruluşun dışında verilen kararlar,
- Denetlenen kuruluşun tabi olduğu spesifik yasal ve idari düzenlemeler ve bunlara uyulmamasının olası etkileri,
- Kamu politikası unsurları içerebilecek ve bu nedenle risk değerlendirmesine yönelik sonuçları olabilecek program amaçları ve stratejileri,
- Denetlenen kuruluşun yasal yapısı tarafından etkilenen yönetim yapıları, örneğin kuruluşun bir bakanlık, bağlı kuruluş, kurum veya diğer tür kamu sektörü organı olup olmadığı.

Ayrıca bu standartta, kontrol ortamını tanımak için denetlenen kurumun etik değerleri benimsemesi, liyakat için atfettiği önem, yöneticilerin felsefesi ve çalışma yöntemlerini de dikkate almanın uygun olacağı ifade edilmiştir.

Mali tablolara ilişkin denetimi yürütürken, ISSAI 200 ile uyumlu standartlar doğrultusunda çalışan bir denetçinin, kuruluş için yürürlükte olan birincil ve ikincil mevzuata ilişkin genel çerçeveyi tam olarak anlaması gerektiği ISSAI 200 düzenlemelerinde ifade edilmiştir. Mevzuat hükümlerini uygulayıp uygulamamanın mali tablolara etkisi önemli farklılıklar göstermektedir.

Mali Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama

ISSAI 200 düzenlemesine göre denetçi, mevcut denetim kanıtlarına göre elde edilmiş olan sonuçlara dayanarak mali tabloların geçerli raporlama çerçevesine göre düzenlenip düzenlenmediği hususunda bir denetim görüşü vermelidir. Denetim görüşünün, görüşe ilişkin gerekçenin de açıklandığı yazılı bir denetim raporunda açıkça ifade edilmesi gerektiği standartta belirtilmiştir.

Standartta ilk aşamada denetim görüşü için ikili bir ayrıma gidildiği söylenebilir. Bu ayrıma göre denetim görüşleri; değişikliğe uğramamış görüş ile değişikliğe uğramış görüş olmak üzere iki sınıfa ayrılmaktadır. Denetim süreci sonucunda denetçi tarafından, mali tabloların bütün önemli yönleriyle geçerli mali çerçeveye uygun olarak düzenlendiği sonucuna varılmışsa, değişikliğe uğramamış görüş verileceği belirtilmiştir.

Mevcut denetim kanıtlarına dayanarak mali tabloların tümünden önemli yanlışlıklar içerdiğine ilişkin sonuç elde edilmesi veya mali tabloların tümünden önemli yanlışlıklar içermediğine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı toplanamaması durumlarında denetçi tarafından değişikliğe uğramış denetim görüşü bildirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Standartta göre güvenilir sunum çerçevesi kapsamında hazırlanmış mali tablolara ilişkin değişikliğe uğramamış görüş verirken denetçi aşağıda verilen benzer ifadelerden birini görüş bölümünde kullanacaktır:

- Mali tablolar, tüm önemli yönleriyle [geçerli raporlama çerçevesi] doğrultusunda ... güvenilir bir şekilde sunar; veya
- Mali tablolar, [geçerli raporlama çerçevesi] doğrultusunda ... ilişkin doğru ve güvenilir bir görünüm sunar.

Standartta, toplanmış olan denetim kanıtları sonucunda mali tabloların tümünden önemli yanlışlıklar içerdiğine karar verilmesi veya mali tabloların önemli yanlışlıklar içermediğine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlanamaması durumlarında denetçi tarafından değişikliğe uğramış görüş bildirilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Bu durumda; şartlı görüş, olumsuz görüş ve görüş bildirmekten kaçınma şekillerinde olmak üzere üç tür değişikliğe uğramış görüş bildirebileceği belirtilmiştir.

Standartta göre denetçinin görüşünde yapılacak değişikliğin türü aşağıda sıralanan hususlara bağlıdır:

- Değişikliğe neden olan konunun özelliği, başka bir deyişle, mali tabloların önemli yanlış bildirim içermesi veya yeterli ve uygun denetim kanıtı bulmanın imkânsız olduğu durumlarda mali tabloların önemli yanlış bildirim içermesi olasılığı ve
- Denetçinin konunun mali tablolar üzerindeki etki veya olası etkilerinin yaygınlık durumuna ilişkin yargısı

Standartta denetçinin şartlı görüş bildireceği durumlar aşağıdaki gibi sıralanmıştır:

- Yeterli ve uygun denetim kanıtı doğrultusunda yanlış bildirimlerin münferiden veya bütün olarak önemli olduğu ancak mali tablolarda yaygın olmadığı sonucuna ulaşılması
- Görüşe esas oluşturacak yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemediği halde tespit edilememiş yanlış bildirimlerin mali tablolar üzerindeki etkilerinin önemli olabileceği ama yaygın olmayabileceği sonucuna ulaşılması

Standartta denetçinin olumsuz görüş bildireceği durum aşağıdaki gibidir:

- Yeterli ve uygun denetim kanıtı toplayan denetçinin yanlış bildirimlerin tek başına veya bir bütün olarak önemli olduğu ve mali tablolara etkisinin yaygın olduğu sonucuna ulaşması

Standartta denetçinin görüş bildirmekten kaçınacağı durumlar aşağıdaki gibi sıralanmıştır:

- Görüşe esas oluşturacak yeterli ve uygun denetim kanıtı toplayamayan denetçinin tespit edilememiş yanlış bildirimlerin mali tablolar üzerindeki etkilerinin önemli ve yaygın olabileceği sonucuna ulaşması
- Denetim görevini kabul ettikten sonra denetçinin, idarenin denetim kapsamını mali tablolara ilişkin şartlı görüş bildirilmesine veya görüş bildirmekten kaçınılmasına yol açabilecek şekilde sınırlandırdığını fark etmesi

ISSAI 1705, değişikliğe uğramış görüş verilmesi durumunda kullanılacak denetim ifadelerine yönelik detaylı rehberlik sunmaktadır.

Mali Denetimin Temel Prensiplerinin ardından Dördüncü Düzey Standartlar gelmektedir. Temel Denetim Prensiplerini, denetimin yürütülmesinde günlük bazda kullanılabilecek ve ulusal denetim standartlarının geliştirilmemiş olduğu hallerde denetim standartları olarak kullanılabilecek daha spesifik ve detaylı operasyonel rehberlere dönüştürür. Bu düzey; mali denetim, performans denetimi ve uygunluk denetimine yönelik gereklilikleri belirleyen Genel Denetim Standartlarını (1000-4999 arası ISSAI'ler) kapsar.

Mali denetim standartları (ISSAI 1000-2999), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan Uluslararası Denetim Standartlarına (ISA) dayandığından mali denetimlerde ISSAI veya ISA düzenlemelerinden herhangi birine atıf yapılabileceği belirtilmiştir. ISSAI kamu sektörüne yönelik Uygulama Notu aracılığıyla ek bilgi sağlamaktadır. ISSAI veya ISA bir YDK tarafından mali denetim standartları olarak uygulandığı durumda denetçi raporunda bu standartlara atıf yapılması öngörülmüştür.

Kamu Sektörü Denetimi ve Amaçları

Standarta göre kamu sektörü denetim ortamı; kamu kurumlarının kamudan elde ettiği kaynakları, vatandaşlara ve diğer alıcılara hizmet sunmak için kullanma sorumluluğunu yerine getirme şeklidir. Kamu kurumlarını yönetenler, vergi ödeyen vatandaşlar ile borç verenler dâhil olmak üzere kamuya kaynak sağlayanlara karşı bu kaynakların yönetiminden sorumludur. Uygun denetim ortamı, kamu kurumları ile kamu görevlilerinin beklenen fonksiyonlarını etkin, verimli ve etik bir şekilde güncel mevzuata uygun olarak yürütmesine katkı sağlamaktadır. Standarttaki ifadesine göre kamu sektörü denetimi, mevcut bilgilerin ve fiili durumun önceden belirlenmiş kıstaslara uygunluğunun belirlenmesine yönelik olarak kanıtların tarafsız şekilde toplanması ve değerlendirilmesini içeren süreçlerin bütünüdür. Bu denetim, kamu kurumlarının yönetimi ve performansı hakkında yasama ve yönetimden sorumlu olanlar ile vatandaşlara bilgi sunulmasının en önemli aracıdır. Kamu sektörü denetimleri genel olarak üç temel denetim türünden oluşmaktadır. Bunlar mali tablo denetimi, mevzuata uygunluk denetimi ve performans denetimi şeklinde sınıflandırılmaktadır.

Standartta göre temel denetim türlerinden olan mali denetim; bir kuruma ait mali bilgilerin, geçerli mali raporlama çerçevesine ve düzenleyici çerçeveye uygun olarak sunulup sunulmadığının tespitine yoğunlaşır. Bu tespitin denetim raporundaki karşılığı mali bilgilerin hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim içerip içermediğinin ifadesi olan denetim görüşüdür. Sırasıyla standartlara göre denetim raporlarının unsurları ve denetim görüşlerinin şekli alt başlıklarda anlatılmaktadır.

Kamu sektörü denetimleri, standartlarda belirtilmiş olan aşağıdaki hususları sağlamak suretiyle kamu kaynaklarının doğru bir şekilde yönetimine katkı sağlar:

- Hedeflenen kullanıcılara kamu kurumlarına ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtına dayalı, bağımsız, tarafsız ve güvenilir bilgi, sonuç veya görüşlerin sağlanması
- Hesap verme sorumluluğu ve saydamlığın artırılması, sürekli gelişim ve kamu kaynakları ve varlıkların uygun kullanımı ve kamu yönetiminin performansına olan sürekli güvenin teşvik edilmesi
- Kamu kurum ve kuruluşları üzerinde izleme ve düzeltici fonksiyonları yerine getiren kuruluşların ve kamunun finanse ettiği faaliyetlerin yönetiminde sorumlu olanların anayasal düzenleme içindeki etkinliğinin artırılması
- Gelişime yönelik bilgi birikimi, kapsamlı analiz ve sağlam temellere dayalı tavsiyeler sunarak değişim için teşvik yaratılması

Kamu Sektörü Denetiminin Unsurları

İdarenin kamu kaynaklarını hedeflenen amaçlara uygun kullanma sorumluluğu, kamu adına hareket eden yöneticiler ile kamu görevlilerine verilmiştir. Kamu sektörü denetimi, kabul edilmiş standartlara ve belirlenmiş ilkelere uygunluk konusunda bağımsız ve tarafsız bilgi sunarak hedef kullanıcılara güven sağlar. Kamu sektörü denetimlerinin tamamı, denetçi, sorumlu taraf, hedef kullanıcılar, konunun değerlendirilmesine yönelik kriterler ve konuya ilişkin bilgiler olmak üzere aynı temel unsurlara sahip olduğu standartta ifade edilmektedir.

2.2.2.3. ISSAI 1000 INTOSAI Mali Denetim Rehberlerine Giriş

INTOSAI Denetim Standartları, ilk olarak INTOSAI tarafından 1992 yılı haziran ayında yayımlanmıştır. INTOSAI Etik Kuralları ise 1998 yılında gerçekleştirilen 26. INTOSAI

Kongresi'nde kabul edilmiştir. INTOSAI Denetim Standartları, zaman içerisinde güncellenerek, mevcut INTOSAI Etik Kuralları ile Denetim Standartları, 2001'de düzenlenen 27. Kongre tarafından onaylanmıştır. Mali Denetim Rehberlerini INTOSAI Mali Denetim Rehberleri Çalışma Grubu geliştirmektedir.

INTOSAI Eylül 2005'te yeniden yapılandırılmış ve INTOSAI Denetim Standartları Komitesinin yerini INTOSAI Mesleki Standartlar Komitesi ve INTOSAI Mali Denetim Rehberleri Alt Komitesi almıştır.

INTOSAI Mali Denetim Rehberlerinin Amacı, Kapsamı ve Uygulanması

INTOSAI Mali Denetim Rehberlerinin hazırlanmasındaki amaç, INTOSAI üye olan ülkeler için kamu kurumlarının mali tablolarının denetlenmesi konusunda yol gösterecek şekilde sürekli güncellenen, yol gösterici bir doküman seti oluşturmaktır. Bu rehberler, IAASB tarafından geliştirilen ISA ve bunun kamuda uygulanmasını gösteren INTOSAI tarafından oluşturulmuş Uygulama Notları bütününden oluşur.

INTOSAI Mali Denetim Rehberlerinin amacı, kamu sektöründe mali tabloların denetlenmesi konusunda yol gösterici bilgi sunmaktır.

ISSAI 100 kapsamında verilen bilgilere göre, kamu sektörü denetimi; düzenlilik denetimi ve performans denetimini olmak üzere iki türden oluşmaktadır. Bu standarda göre düzenlilik denetimi aşağıda sıralanan konuları kapsamaktadır:

- Mali kayıtların incelenmesi ve değerlendirilmesi ile mali tablolar hakkında görüş bildirilmesi dâhil olmak üzere sorumlu kuruluşların mali hesap verebilirliğinin tasdik edilmesi
- Devlet yönetiminin bir bütün olarak mali hesap verebilirliğinin tasdik edilmesi,
- İlgili yasal ve idari düzenlemelere uygunluğun değerlendirilmesi dâhil olmak üzere mali sistemlerin ve işlemlerin denetlenmesi
- İç kontrol ve iç denetim fonksiyonlarının denetlenmesi
- Denetlenen kuruluş bünyesinde alınan idari kararların doğruluk ve yerindeliliğinin denetlenmesi

- Yüksek Denetim Kurumu'nun açıklanması gerektiğini düşündüğü, denetimle ilgili veya denetimden doğan diğer hususların raporlanması

Standartta, uygulanacak standartlara ve Yüksek Denetim Kurumu tarafından yerine getirilecek görev ve yetkilere bağlı olarak, standartların kullanımına aşağıda belirtilen dört farklı biçimden birine göre atıf yapılabileceği ifade edilmiştir:

- (ISSAI 1000–2999) uygun: Bu ifade ilgili bütün ISA ve bunların içinde yer alan INTOSAI Uygulama Notlarında sunulan ek bilgilere tam uygunluğu ifade eder.
- ISA uygun: ilgili bütün ISA tam uygunluğu ifade eder.
- INTOSAI Temel Denetim Prensiplerine uygun, ancak INTOSAI Mali Denetim Rehberlerine (ISSAI 1000–2999) eklenen ISA düzenlemelerine tam uygun değil.
- Diğer ulusal ve ilgili Denetim Standartlarına uygun.

Standartta göre rehberlerin, uygulanacakları ülkede geçerli olan ulusal mevzuatı hükümsüz kılmayacağı belirtilmiştir. Denetim konusu alanlarda ulusal mevzuat ile IAASB Standartları arasında önemli farklılıklar olması durumunda, ulusal mevzuata göre yürütülmüş bir görev, IAASB Standartlarına uygun olmayacağından bu durum denetim kurumu tarafından bildirilmelidir. Bu noktada standartlara uyma zorunluluğu olmamakla birlikte uyum gösterilen mevzuatı ya da standardı doğru ve uygun bir şekilde bildirme zorunluluğu olduğu söylenebilir.

Mali Tablo Denetiminin Amacı

Parlamentoya ve denetim raporunun kullanıcılarına, kamu kurumunun mali durumu ve gelişimi hakkında bilgi sağlamak için kamu sektörü denetçileri denetledikleri kurumda işlemlerin doğru biçimde gerçekleştirildiği, tamamlandığı ve hesabının verildiğine yönelik güvence vermek üzere yönetimin hesaplarını ve mali tablolarını inceler.

Mali tablo denetimin amacı, bu tabloların mevcut ve potansiyel kullanıcılarının mali tablolara güvenini sağlamaktır. Bu durum, denetçi tarafından mali tabloların, tüm önemli yönleriyle, ilgili mali raporlama çerçevesine göre düzenlenmiş olup olmadığına yönelik denetim görüşü ifade etmesi suretiyle gerçekleşir. YDK, bu denetim görüşünü verirken kullanacağı ifadeler, yasal veya idari düzenlemeler şeklinde öngörülmektedir.

Lima Deklarasyonunda ifade edildiği üzere denetim başlı başına bir amaç değil, ilgililerin mevzuattan kaynaklanan sorumluluklarını bildirmek, zararları tazmin ettirmek, ihlalleri engellemek ya da güçleştirmek için önceden kabul edilmiş standartlara aykırılıklar ile yöneticilerin kamu kaynaklarını yönetmede yasalara uyum, verimlilik, etkinlik ve tutumlu davranma gibi ilkelere ilişkin ihlallerini zamanında ortaya çıkarmayı amaçlayan mali sistemin vazgeçilmez bir parçasıdır. Mali sistemin işleyişi içerisinde verilmiş olan bu misyon, mali tablolara ilişkin görüş bildirmeyi de içeren ve kapsamı görüş bildirmekten daha geniş olan bir görevdir.

Kamu Sektöründe Denetçi Raporları

Kamu sektöründe kanunlar, idari düzenlemeler, standartlar kamu sektörü denetçisini bulgular, sonuçlar, tavsiyeler ve idarenin yanıtlarını raporlamaya yönlendirmektedir. Bu şekilde gerçekleştirilen raporlama, ISSAI 1700'e göre hazırlanan mali tablolara ilişkin denetçi raporunu tamamlamaktadır.

2.2.2.4. ISSAI 1240 Mali Tablo Denetiminde Denetçinin Hileyle İlgili Sorumlulukları

ISSAI 1240'a göre hileli mali raporlamadan kaynaklanan yanlış bildirimlerle ilgili risk faktörleri olduğu kaynağa üç koşula göre sınıflandırılmıştır:

- Teşvikler/baskılar,
- Fırsatlar
- Tutumlar

Standart ekinde hileli mali raporlamaya sebep olan teşvikler/baskılar konusunda, yanlış bildirimlerle ilgili risk faktörlerine yönelik hususlar aşağıdaki gibi örneklendirilmiştir:

- Zayıf bütçe kontrolleri,
- Özelleştirmeler,
- Yeni programlar,
- Mevcut programlardaki büyük değişiklikler,
- Yeni finansman kaynakları,
- Yeni mevzuat ve yönetmelikler veya yönergeler,

- İşlemlerin yerini değiştirme gibi siyasi kararlar,
- Yeterli kaynak tahsisi ve finansmanı olmayan programlar,
- Savunma gibi belli endüstrilerde mal ve hizmet alımı,
- Devlet faaliyetlerinin dışarıdan hizmet alımı yoluyla yürütülmesi,
- Özel soruşturmalara tabi olan operasyonlar,
- Siyasi liderlikteki değişiklikler,
- Kamu-özel ortaklıkları,
- Artan kamuoyu beklentileri,
- Bütçeyi denkleştirmek için normalin üzerinde beklentilerin olması ve
- Hizmet sunumu beklentilerinde eşdeğer bir azalma olmadan bütçenin azaltılması.

Standart ekinde hileli mali raporlamaya sebep olan fırsatlar konusunda, yanlış bildirimlerle ilgili risk faktörlerine yönelik hususlar aşağıdaki gibi örneklendirilmiştir:

- Güçlü politik ağları ve bağlantıları olan kapalı bir ortam,
- Hiyerarşik ve bürokratik teşkilat yapıları ve bunun sonucunda güçlü ve iyi tanımlanmış komuta zincirlerinin yarattığı sadakat ve itaat kültürü,
- “Paranın izini” sürmeyi zorlaştıran ve asıl fon dağılımını gizleme eğiliminde olan kurumlar arası dolambaçlı fon transferleri,
- Yetkilerini kötüye kullanma fırsatını elde edebilecek üst düzeylerdeki görevliler,
- Görev süresi tamamlandıktan sonra örneğin bir ihalenin verilmesi sonucu özel sektörde yöneticiliğin muhtemel olması,
- Mali bilgilerdeki hatalara tolerans gösterilmesi,
- Nitelikli personel eksikliği,
- Kamu sektörüne özgü ihtiyaçlar için tasarlanmış kapsamlı BT yazılımı ve platformlarının eksikliği,
- Parçalı ve entegre olmayan BT altyapıları.

Standart ekinde hileli mali raporlamaya sebep olan tutumlar konusunda, yanlış bildirimlerle ilgili risk faktörlerine yönelik hususlar aşağıdaki gibi örneklendirilmiştir:

- Kamu sektöründe maaş seviyesinin genelde özel sektöre göre düşük olması, özellikle ikramiye ödemeleri gibi teşvikler söz konusu olduğunda çalışanların hileli mali raporlamayı haklı görmelerine neden olabilir.
- Özel sektörde para cezası, görevden alma veya hapis cezaları gibi sonuçları olabilecek ihlallerin sonuçlarının kamuda önemsenmemesi.

2.2.2.5. ISSAI 1700 Mali Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama

ISA 700'den yararlanarak hazırlanan ISSAI 1700 Mali Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama Rehberi, Uygulama Notu ile birlikte kamu sektöründe mali denetimler sonucunda mali tablolar hakkında görüş bildirme ve rapor düzenleme konusunda ISA 700'e ilişkin ek bilgiler sunmaktadır. ISA 700, 15 Aralık 2009 tarihinden sonra başlayan dönemlere ait mali tabloların denetimlerinde uygulanacağı belirtilmiştir. ISA 700, denetçiye ilişkin denetimini yürüttüğü mali tablolar hakkında görüş bildirme sorumluluğunu düzenlemektedir. Ayrıca bir mali tablo denetim sürecinin sonunda oluşturulacak denetçi raporunun gerekli şekil şartları ve özellikleri açıklanmaktadır. ISA 700 tamamlar nitelikte ISA 705 ve ISA 706; denetçi tarafından denetçi raporunda değişikliğe uğramış denetim görüşü verilmesi durumunda denetim raporun şekil şartları ve özelliklerini açıklamaktadır.

ISSAI 1700 kapsamında denetçinin amaçları aşağıdaki gibidir:

- Elde edilen denetim kanıtlarından çıkarılan sonuçlara ait değerlendirmeyi temel alarak mali tablolara ilişkin görüş oluşturmak
- Görüşün dayandırıldığı temeli de tanımlayan yazılı bir rapor aracılığıyla görüşü açıkça ifade etmek

ISSAI 1700 Kapsamında Denetim Raporunun Unsurları

Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Hazırlanan Denetim Raporlarının Unsurları;

- Başlık, denetim raporunun açık bir başlığı olmalı
- Muhatap, denetim raporu mevcut görev şartları gereği uygun olan muhataba hitaben düzenlenmeli

- Giriş paragrafı, denetim raporundaki giriş paragrafı, mali tabloları denetlenen kuruluşu, mali tabloların denetlenmiş olduğunu, mali tabloları oluşturan her tablonun başlığını belirtir ve önemli muhasebe politikalarının özetine ve açıklayıcı diğer bilgilere atıfta bulunarak, mali tabloları oluşturan her mali tablonun tarihini veya kapsadığı dönemi içerir.
- Mali tablolara ilişkin kamu kurumunun sorumluluğu bölümü, denetim raporu “Mali Tablolara İlişkin İdarenin Sorumluluğu” veya benzer başlıklı bir bölümü içerir. Bu bölümde mali tabloların hazırlanmasından sorumlu kişilerin sorumlulukları tanımlanır. Ayrıca kurum üst yönetiminin mali tabloların düzenlenmesine ilişkin sorumluluğunu açıklar.
- Denetçinin Sorumluluğu bölümü, denetim raporu “Denetçinin Sorumluluğu” veya benzer başlıklı bir bölüm içerir. Bu bölümde, denetime dayalı olarak mali tablolar hakkında görüş bildirmek, Uluslararası Denetim Standartlarının uygulanması, etik gerekliliklere uyulması, makul güvence için gerekli planlamalar ve uygulamalar açıklanır.
- Denetçi Görüşü, denetim raporunda, “Görüş” başlıklı bir bölüm bulunur.

Bu standarda göre denetçinin, mali tabloların tüm önemli yönlerden güncel mali raporlama çerçevesine uygun bir biçimde hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin görüş oluşturması gerekir.

Standarda göre denetçinin, denetim görüşü oluşturmak için mali tabloların bir bütün olarak hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlışlık içermediğine dair makul güvence elde edip etmediğine dair bir sonuca ulaşması gerekmektedir. Standart bu sonuca varılmasında aşağıdaki hususların dikkate alınması gerektiğini belirtmiştir:

(a) ISA 330 gereği olarak denetçinin, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilip edilmediğiyle ilgili varılan sonuç.

(b) ISA 450 gereği olarak denetçinin, düzeltilmemiş yanlış bildirimlerin (tek başına veya toplu olarak) önemli olup olmadığıyla ilgili varılan sonuç.

(c) Denetçi, mali tabloların tüm önemli açılardan geçerli mali raporlama çerçevesinin gereklilikleri uyarınca hazırlanıp hazırlanmadığını değerlendirir. Bu değerlendirme, kuruluşun muhasebe uygulamalarının niteliksel özelliklerine ilişkin değerlendirmeyi içerir.

Denetçi, güncel mali raporlama çerçevesi kapsamında aşağıda sayılan hususları değerlendirmelidir:

- Mali tabloların, seçilen ve uygulanan önemli muhasebe politikalarını yeteri kadar açıklayıp açıklamadığı
- Seçilen ve uygulanan muhasebe politikalarının, geçerli mali raporlama çerçevesiyle tutarlı ve bu çerçeveye uygun olup olmadığı
- İdarenin yaptığı muhasebe tahminlerinin makul olup olmadığı
- Mali tablolarda sunulan bilgilerin ilgili, güvenilir, kıyaslanabilir ve anlaşılır olup olmadığı
- Hedef kullanıcıların önemli işlem ve olayların mali tablolara aktarılan bilgiler üzerindeki etkisini anlamalarını sağlamak amacıyla mali tablolarda yeterli açıklama yapılıp yapılmadığı
- Mali tablolarda kullanılan terminolojinin (her mali tablonun başlığı dâhil) uygun olup olmadığı

Açıklan mali tablolar ile idarenin güvenilir sunum yapıp yapmadığına konusunda denetçi değerlendirmesi aşağıdaki hususları kapsamalıdır:

- Mali tabloların genel sunumu, yapısı ve içeriği
- Mali tabloların (ilgili notlar dâhil), temel işlem ve olayları güvenilir şekilde sunup sunmadığı

Standarda göre denetçi; mali tabloların, güncel mali raporlama çerçevesine yeteri kadar atıfta bulunup bulunmadığını veya çerçeveyi yeteri kadar açıklayıp açıklamadığını değerlendirmesi gerekir.

2.2.2.6. ISSAI 1705 Bağımsız Denetçi Raporundaki Görüşlerde Değişiklikler

ISA 705 Bağımsız Denetçi Raporundaki Görüşlerde Değişiklikler standardı, denetçi tarafından ISA 700 uyarınca görüş oluşturulurken mali tablolarla ilgili değişikliğe uğramış görüş verilmesine gerek olduğuna karar verdiği durumlarda uygun denetim raporunu düzenleme sorumluluklarını açıklamaktadır.

ISSAI 1705 Uygulama Notu, kamu sektörü denetçisine aşağıdaki konularla ilgili ek bilgiler sunmaktadır:

- Genel Hususlar
- Değişikliğe Uğramış Görüş Bildirilmesini Gerektiren Durumlar
- Değişikliğe Uğramış Görüşün Türüne Karar Verilmesi
- Önemli Yanlış Bildirimlerin Niteliği
- Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı Elde Edilememesi Durumunun Niteliği
- Değişikliğe Uğramış Görüş Bildirilen Durumlarda Denetçi Raporunun Biçimi ve İçeriği
- Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim

Mevzuat hükümlerine uygunsuzluk hususunda sorumlulukları olan kamu sektörü denetçilerinin ISA 705 düzenlemelerine ek olarak değişikliğe uğramış görüş bildirilmesini gerektiren mevzuata aykırılık durumları için aşağıdaki hususları da dikkate alacağı Uygulama Notunda ifade edilmiştir:

- Mali tablolarda, geçerli mali raporlama çerçevesinin öngördüğü şekilde uygun biçimde açıklanıp açıklanmadığı
- Mali tablolarda söz konusu uygunsuzluğun mali sonuçları açısından uygun şekilde gerekçelendirilip gerekçelendirilmediği
- Önemli veya yaygın olup olmadığını ve dolayısıyla mali tablolar hakkında değişikliğe uğramış görüş bildirilmesini gerektirip gerektirmediği

ISSAI 1705 Uygulama Notuna göre değişikliğe uğramış görüş bildirilen durumları oluşturan uyumsuzlukların etkisinin ölçümü konusunda, ISA 705 düzenlemesinde belirtilen gelir vergisi, vergi öncesi kâr, net gelir ve özkaynaklar üzerinde etki ölçmenin kamu sektöründe

bazen ilgili olmayabileceğinden, kamu sektörü denetçilerinin uyumsuzlukların mali tablolar üzerindeki etkilerini toplam harcamalar, toplam gelir, kamu borcu veya bütçe açığı ya da fazlası gibi başka açılardan ölçebileceği belirtilmiştir.

Değişikliğe Uğramış Görüş Türleri

ISA 705'e göre şartlı görüş, olumsuz görüş ve görüş bildirmekten kaçınma şeklinde olmak üzere üç tür değişikliğe uğramış görüş bildirilebilir. Bunlar, mali tabloların önemli yanlışlıklar bulundurup bulundurmaması, yeterli ve uygun denetim kanıtı toplanma durumu, önemli yanlış bildirim içerme olasılığının bulunup bulunmaması, ilgili konuların mali tablolar üzerindeki etkileri veya olası etkilerinin yaygınlığı hakkında denetçinin vardığı yargı şeklinde standartta sıralanmıştır.

Denetçi, mali tablolar için değişikliğe uğramış görüş vermesi halinde ISA 700 ile gerekli kılınan denetim raporu unsurlarına unsurlara ek olarak bu tür bir görüşe yol açan sebepleri tanımlayan farklı bir başlık altında ek paragrafa yer verir. Denetçinin bu paragrafa denetim raporunda yer alan denetim görüşü paragrafından önce yer vermesi gerektiği ve İlgili Denetim Görüşü Dayanağını yansıtan uygun bir başlık kullanması gerektiği standartta ifade edilmiştir.

ISSAI 1705 kapsamında denetçi oluşturulacağı görüş paragrafında, değişikliğe uğramış görüş bildirmesi durumlarında, Şartlı Görüş, Olumsuz Görüş veya Görüş Bildirmekten Kaçınma başlıklarından birini kullanması gerekmektedir. Standarda göre denetçinin şartlı veya olumsuz görüş verdiği durumlarda, denetçi sorumluluğunun tanım kısmı değiştirilmesi gerekmektedir. Buna göre denetçi, şartlı veya olumsuz görüş verdiği hallerde, mevcut denetim kanıtlarının değişikliğe uğramış görüş türü için dayanak olma konusunda yeterli ve uygun nitelikleri taşıdığına olan inancını belirtecek biçimde denetçi sorumluluğunun tanımını düzenler.

Standarda göre denetçinin görüş bildirmekten kaçındığı durumlarda, denetçi sorumluluğunun tanım kısmı buna uygun biçimde değiştirilmesi gerekmektedir. Buna göre denetçi, görüş bildirmekten kaçınmaya yönelik paragrafa atıfta bulunarak denetim görüşü için temel sağlayacak yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilemediğini belirtir bir şekilde denetçi sorumluluğunun tanımını düzenler.

2.2.2.7. ISSAI 1706 Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Vurgulanan Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları

ISSAI 1706 kapsamında hazırlanan Uygulama Notu, kamu sektörü denetçilerine aşağıdaki konularla ilgili ek bilgiler sağlamaktadır:

- Denetçi Raporundaki Vurgulanan Hususlara İlişkin Paragraflar
- Denetçi Raporundaki Diğer Hususlara İlişkin Paragraflar
- Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim

Standartta kamu sektöründe yer alan paydaşların beklentileri doğrultusunda Vurgulanan Hususlara İlişkin Paragrafta raporlanması faydalı olabilecek ek örnekler aşağıdaki gibi sıralanmıştır:

- Programlar veya bütçeyle ilgili yasama eylemleri,
- Kuruluş üzerinde önemli etkisi olan ihtilaflı yasalar, idari düzenlemeler veya direktifler,
- Hile, istismar veya kayıplar,
- Önemli işlemler,
- Önemli iç kontrol zafiyetleri,
- Şüpheli ticari faaliyetler,
- Ekonomikliğe gereken önem verilmeksizin yapılan işlemler,
- Önceki döneme ait yeniden bildirimler,
- Mali sürdürülebilirlik olmaması,
- Çevresel sorunlar,
- Kurumsal sosyal sorumluluk hususları,
- Etik ile ilgili hususlar (kamu görevlileri tarafından uygun davranılması) veya
- Kamu varlıklarının etkin ve ekonomik olmayan şekilde kullanılması.

Standart kapsamında yapılan tanıma göre denetçi, mali tablolarda sunulan veya açıklanan hususlar dışında kalan ve mesleki yargısına göre denetim raporu kullanıcılarının, denetim sürecini anlamaları için yararlı olan bir konuyu bildirmek gerektiği durumda, denetim raporuna, Diğer Hususlar başlığının veya benzer bir başlık ile ek paragraf ekleyerek ilgili

durumu açıklayabilir. Standarda göre bu paragraf denetim raporunda, görüş paragrafından ve raporda vurgulanan hususlara ilişkin paragraf varsa bu paragraftan sonra gelir.

2.3. Muhasebe ve Denetim Alanında Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Yapılan Ulusal Düzenlemeler

Türkiye’de muhasebe alanına yönelik ulusal düzenlemeleri uluslararası standartlar esas alınarak oluşturulmuş standartlar, kanunlar ve yönetmelikler şeklinde sınıflandırmak mümkündür. Türkiye’de muhasebe ve denetim alanında mevcut olan standartlar hakkında özel sektöre ve kamu sektörüne yönelik olmak üzere ikili bir ayırım yapılabilir. Doğrudan özel sektöre yönelik hazırlanmış olan muhasebe ve denetim standartları; Türkiye Muhasebe Standartları (TMS), Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS), Türkiye Denetim Standartları (TDS), şeklinde sıralanabilir. Kamu sektörüne yönelik hazırlanmış olan standartlar ise Devlet Muhasebe Standartları (DMS) ve Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartlarının Türkçe çevirisi şeklinde ifade edilebilir. Çalışma konusunu doğrudan ilgilendiren kamu sektöründe doğru ve güvenilir finansal bilgi üretmeyi amaçlamış muhasebe ve denetim standartları alt başlıklarda konu kapsamında açıklanmaktadır.

Türkiye kamu sektöründe nakit esaslı muhasebe sistemini kaldırıp tahakkuk esaslı muhasebe sistemini getiren, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile birlikte muhasebe ve denetim alanında uluslararası gelişmeler uygulanır hale gelmiştir. Kamu sektöründe muhasebe ve denetim sistemini düzenleyen temel kanunların, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile 6085 sayılı Sayıştay Kanunu olduğu söylenebilir. Bu kanunların amacı ve kapsamı alt başlıklarda açıklanmaktadır. Ayrıca 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu gereği çıkarılmış olan ve muhasebeleştirme, ön mali kontrol, iç kontrol ve iç denetim alanlarını düzenleyen yönetmelikler, tebliğler ve rehberler alt başlıklarda maddeler halinde sıralanmıştır.

2.3.1. Devlet Muhasebe Standartları

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu 1. maddesine göre bu kanun, 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, uygulanmasını, tüm malî işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve malî kontrolünü sağlamak amacıyla düzenlenmiştir.

Kanunun 7. maddesi ile getirilen Mali Saydamlık İlkesine göre, her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyu zamanında bilgilendirilir. Mali saydamlığı sağlamak için kamu kaynaklarını yönetenlerin uymak zorunda oldukları çerçeve kurallar kanunda maddeler halinde aşağıdaki gibi sayılmıştır:

- Görev, yetki ve sorumlulukların açık olarak tanımlanması
- 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
- Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından sağlanan teşvik ve desteklemelerin bir yılı geçmemek üzere belirli dönemler itibarıyla kamuoyuna açıklanması
- Kamu hesaplarının standart bir muhasebe sistemi ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun bir muhasebe düzenine göre oluşturulması

Devlet Muhasebe Standartları

Zaman çizelgesindeki sıraya göre her bir uluslararası standardın Türkçe çevirisi yapılarak gözden geçirilmektedir. Çevirisi yapılan standartlar, ülkemiz uygulamaları da göz önüne alınarak, madde madde çalışma komisyonunda değerlendirilmekte ve nihayetinde standart taslak metinleri şeklinde Kurula sunulmaktadır. Devlet Muhasebesi Standartları Kurulunun Yapısı, Çalışma Usul ve Esaslarıyla ilgili yönetmelik gereğince Kurul genellikle her ay iki defa toplanarak taslak metinleri gelen tüm görüş ve önerileri de dikkate alarak değerlendirmekte ve karara bağlayarak nihai metinleri oluşturmaktadır.⁸²

Devlet Muhasebe Standartları Kurulunun çalışmalarına başladığı 2006 yılından günümüze kadar hazırlamış ve yayımlamış olduğu muhasebe standartlarının tümü numaraları ve düzenledikleri konular itibarıyla aşağıda sıralanmıştır:

⁸² İnternet: <http://www.dmsk.gov.tr/> adresinden 29 Ekim 2018'de alınmıştır.

- DMS 1 Mali Tabloların Sunulması
- DMS 2 Nakit Akış Tabloları
- DMS 3 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminindeki Değişiklikler ve Hatalar
- DMS 4 Dövizle Yapılan İşlemler ve Döviz Kurlarındaki Değişimin Etkileri
- DMS 5 Borçlanma Maliyetleri
- DMS 6 Konsolide ve Bireysel Mali Tablolar
- DMS 7 İştiraklerdeki Yatırımlar
- DMS 8 Ortak Girişimlerdeki Paylar
- DMS 9 Bedel Karşılığında Yapılan Faaliyetlerden Elde Edilen Gelirler
- DMS 10 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Mali Raporlama
- DMS 11 İnşaat Sözleşmeleri
- DMS 12 Stoklar
- DMS 13 Kiralamalar
- DMS 14 Raporlama Tarihinden Sonraki Olaylar
- DMS 16 Yatırım Amaçlı Varlıklar
- DMS 17 Maddi Duran Varlıklar
- DMS 18 Bölümsel Raporlama
- DMS 19 Karşılıklar, Koşullu Yükümlülükler ve Koşullu Varlıklar
- DMS 20 İlişkili Taraf Açıklamaları
- DMS 21 Nakit Üretmeyen Varlıklarda Değer Düşüklüğü
- DMS 22 Genel Yönetime İlişkin Mali Bilgilerin Açıklanması
- DMS 23 Vergiler ve Karşılıksız Diğer Gelirler
- DMS 24 Bütçe Bilgilerinin Mali Tablolarda Sunumu
- DMS 26 Nakit Üreten Varlıklarda Değer Düşüklüğü
- DMS 27 Tarım
- DMS 28 Mali Araçlar; Sunum
- DMS 29 Mali Araçlar; Muhasebeleştirme ve Ölçme
- DMS 30 Mali Araçlar; Açıklamalar
- DMS 31 Maddi Olmayan Duran Varlıklar
- DMS 32 Hizmet İmtiyaz Sözleşmeleri

2.3.2. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartlarının Türkçe Çevirisi

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunun 68. maddesi ile getirilen Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetimin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin malî faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanması şeklinde ifade edilmiştir.

Kanuna göre dış denetim, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak aşağıda belirtilen çerçevede gerçekleştirilecektir:

- Kamu idaresi hesapları ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak, malî tabloların doğruluğu ve güvenilirliğine ilişkin malî denetimi ile kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin malî işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti
- Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartlarının Türkçe Çevirisi

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları, Sayıştay Başkanlığı tarafından titiz bir çalışmayla Türkçe'ye tercüme edilmiş ve bu çalışmada INTOSAI ve IFAC kurallarına riayet edilerek çevirmen dipnotları dışında metnin orijinallğine sadık kalınmıştır. Yine Türkçe metinler Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan Bağımsız Denetim Standartları ile mukayese edilerek nihai bir gözden geçirmeye tabi tutulmuş ve gözden geçirme süreci tamamlanan metinler orijinal metinlerde gözetilen sıralamaya uygun olarak web sitesinden yayımlanmıştır.⁸³

6085 Sayılı Sayıştay Kanunu

6085 sayılı Sayıştay Kanunu 1. maddesine göre bu kanunun amacı; kamuda hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlık esasları çerçevesinde, kamu idarelerinin etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak çalışması ve kamu kaynaklarının öngörülen amaç, hedef,

⁸³ İnternet: <https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&ContentID=12507> adresinden 29 Ekim 2018'de alınmıştır.

kanunlar ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olarak elde edilmesi, muhafaza edilmesi ve kullanılması için Türkiye Büyük Millet Meclisi adına yapılacak denetimleri, sorumluların hesap ve işlemlerinin kesin hükme bağlanmasını ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmak üzere Sayıştay'ın kuruluşunu, işleyişini, denetim ve hesap yargılaması usullerini, mensuplarının niteliklerini ve atanmalarını, ödev ve yetkilerini, haklarını ve yükümlülüklerini ve diğer özlük işlerini, Başkan ve üyelerinin seçim ve teminatını düzenlemektir. Bu kanun, çalışmanın denetim alanına yönelik düzenlemeler başlığında detaylı olarak ele alınmaktadır.

Yönetmelikler, Tebliğler ve Rehberler

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu gereği çıkarılmış olan yönetmelikler aşağıda sayılmıştır:

- Kamu İdarelerince Hazırlanacak Performans Programları Hakkında Yönetmelik
- Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği
- Mahalli İdareler Harcama Belgeleri Yönetmeliği
- Sosyal Güvenlik Kurumları Harcama Belgeleri Yönetmeliği
- Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik
- Kamu İdarelerinin Kesin Hesaplarının Düzenlenmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik
- Taşınır Mal Yönetmeliği
- Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Tahsis ve Devri Hakkında Yönetmelik
- Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği
- Devlet Muhasebesi Standartları Kurulunun Yapısı ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik
- Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği
- Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği
- Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik
- Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik
- İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik
- İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu gereği çıkarılmış olan tebliğler aşağıda sayılmıştır:

- Ayrıntılı Harcama ve Finansman Programlarının Hazırlanması, Vize Edilmesi, Uygulanması ve İzlenmesine Dair Usul ve Esaslar
- Bütçe Uygulama Talimat ve Tebliğleri
- Merkezi Yönetim Kapsamındaki Kamu İdarelerinde Ödenek Gönderilmesine İlişkin Usul ve Esaslar
- İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar
- Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği
- Kamu İç Denetim Birim Yönergesi
- Kamu İç Denetim Genel Tebliği

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu gereği çıkarılmış olan tebliğler aşağıda sayılmıştır:

- Bütçe Hazırlama Rehberi
- Performans Esaslı Bütçeleme Rehberi
- Performans Programı Hazırlama Rehberi
- Analitik Bütçe Hazırlama Rehberi
- Mali İstatistikleri Değerleme Rehberi
- Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol ve İç Denetim Rehberi
- Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol ve İç Denetim El Kitabı
- Kamu İç Denetçileri İçin Performans Denetimi Rehberi
- Kamu İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Rehberi
- Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları
- İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik Kamu İç Denetim Rehberi
- Kamu İç Denetim Standartları

2.3.3. Türkiye’de Yüksek Denetim Kurumuna Yönelik Düzenlemeler

Denetim alanına yönelik ulusal düzenlemeleri uluslararası standartlar esas alınarak oluşturulmuş standartlar, kanunlar ve yönetmelikler şeklinde sınıflandırmak mümkündür. Ülkemizde denetim alanında mevcut olan standartlar hakkında özel sektöre ve kamu sektörüne yönelik olmak üzere ikili bir ayırım yapılabilir. Özel sektöre yönelik hazırlanmış

olan denetim standartlarına Türkiye Denetim Standartları (TDS) adı verilmiştir. Kamu sektörüne yönelik hazırlanmış olan standartlar ise Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartlarının doğrudan uluslararası düzenlemelerin çevirisinden oluşturulmuş ve bu şekilde ifade edilmiştir. Çalışma konusunu ilgilendiren kamu sektöründe doğru ve güvenilir finansal bilgi üretilmesini sağlamayı amaçlamış yasal düzenlemeler ve denetim standartları alt başlıklarda genel hatlarıyla incelenecektir.

Sayıştay Başkanlığı'nın Görevleri, Yetkileri ve Denetim Alanı

Anayasa'nın 160. maddesine göre Sayıştay, merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının ve mahalli idarelerin bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemekle ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamakla görevli ve sorumludur.

6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nda, Sayıştay'ın görevinin kamu idarelerinin mali faaliyet, karar ve işlemlerini denetlemek ve Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne zamanında doğru olarak raporlamak olarak tanımlanmıştır. Anayasa ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunu bağlamında Sayıştay'ın görevlerini üç ana başlıkta toplamak mümkündür; denetim, yargılama, raporlama.⁸⁴

Denetim görevi

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Sayıştay tek dış denetim organı olarak belirlenmiştir. Sayıştay tarafından yapılan denetimin amacı, kamu idarelerinin faaliyet sonuçları hakkında Türkiye Büyük Millet Meclisine ve kamuoyuna güvenilir ve yeterli bilgi sunulması, kamu mali yönetiminin hukuka uygun olarak yürütülmesi ve kamu kaynaklarının korunması, kamu idarelerinin performansının değerlendirilmesi, hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlığın yerleştirilmesi ve yaygınlaştırılması olarak tanımlanmıştır.

Yargılama görevi

Sayıştay, sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlama görevi yönünden yargılama faaliyeti yürütmektedir. Denetçiler tarafından, genel yönetim

⁸⁴ İnternet: <https://www.sayistay.gov.tr/tr/> adresinden 29 Ekim 2018'de alınmıştır.

kapsamındaki kamu idarelerinin hesap ve işlemlerinin denetimi sırasında kamu zararına yol açan bir durum tespit edildiğinde sorumluların savunmaları alınarak, mali yılsonu itibariyle yargılamaya esas raporlar düzenlenmektedir. Bu raporlara göre dairelerce yargılama yapılmakta ve yapılan hesap yargılaması sonucunda; hesap ve işlemlerin yasal düzenlemelere uygunluğuna veya kamu zararının sorumlulardan tazminine hükmedilmektedir.⁸⁵

Raporlama görevi

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kamu mali yönetimi büyük ölçüde yeniden düzenlemiş ve Sayıştay Başkanlığı'nın TBMM'ye rapor sunma yükümlülüğü artırılmıştır. Sayıştay tarafından TBMM'ye sunulan raporlar alt başlıklarda açıklanmaktadır.

Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu

Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu; kamu idarelerinin denetimleri sonucunda düzenlenen denetim raporlarından önemli görülen ve genellik arz eden konuları, yürütülen denetimlere ilişkin genel bilgileri ve mali konularda belirtilmesi uygun görülen diğer hususları içerecek şekilde hazırlanarak Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulan ve kamuoyuna duyurulan rapordur.

Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu, kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesi, kullanılması, muhasebeleştirilmesi, raporlanması ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasına katkı sağlayan önemli bir araçtır.⁸⁶

Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu

Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu; kamu idareleri tarafından Sayıştay'a gönderilen idare faaliyet raporları, Maliye Bakanlığı tarafından Sayıştay'a gönderilen Genel Faaliyet Raporu ve İçişleri Bakanlığı tarafından Sayıştay'a gönderilen Mahalli İdareler Genel Faaliyet Raporunun değerlendirme sonuçları dikkate alınarak hazırlanmaktadır.

⁸⁵ İnternet: <https://www.sayistay.gov.tr/tr/> adresinden 29 Ekim 2018'de alınmıştır.

⁸⁶ İnternet: <https://www.sayistay.gov.tr/tr/> adresinden 29 Ekim 2018'de alınmıştır.

Faaliyet Genel Değerlendirme Raporunun amacı stratejik plan, performans programı ve bütçe ilişkisi bağlamında üst yöneticilerin güvence beyanı vererek kamuoyuna açıkladığı mali bilgi ve performans bilgisinin doğruluğuna güvence vermektir.⁸⁷

Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu

Mali istatistikleri değerlendirme raporu, bir yıla ait mali istatistiklerin; hazırlanma, yayımlanma, doğruluk, güvenilirlik ve önceden belirlenmiş standartlara uygunluk bakımından Sayıştay tarafından değerlendirildiği rapordur.

Bu amaçla düzenlenen değerlendirme raporu Türkiye Büyük Millet Meclisine ve Maliye Bakanlığına gönderilmektedir.⁸⁸

Genel Uygunluk Bildirimi

Genel uygunluk bildirimi taslağı; denetim grup başkanlıklarınca denetim sonuçları ve faaliyet raporları dikkate alınarak hazırlanmakta; uygunluk değerlendirmesinde kesin hesap kanunu tasarısında yer alan merkezi yönetim bütçe kanunu uygulama sonuçları, kamu idare hesapları esas alınarak saptanan sonuçlarla karşılaştırılmakta ve bu karşılaştırmada bunların uygunluk derecesiyle birlikte kamu idare hesaplarını oluşturan mali rapor ve tablolar ile kesin hesap kanunu tasarısı ekinde yer alan cetvel ve belgelerin doğruluğu ve güvenilirliği de değerlendirilmektedir. Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulması gereken diğer hususları da içeren genel uygunluk bildirimi taslakları, grup başkanlıklarınca Sayıştay Başkanlığına sunulmakta ve taslaklar Sayıştay Genel Kurulunda görüşülerek son şekli verilmektedir.

Sayıştay tarafından, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri için düzenlenen genel uygunluk bildirimi, kesin hesap kanun tasarısının verilmesinden başlayarak en geç yetmiş beş gün içinde Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulmaktadır.

Kesin hesap kanunu tasarısı ve genel uygunluk bildiriminin Türkiye Büyük Millet Meclisine verilmiş olması, ilgili yıla ait Sayıştayca sonuçlandırılmamış denetim ve hesap yargılamasını önlememekte ve hesapların kesin hükme bağlandığı anlamına gelmemektedir. Genel uygunluk bildiriminin sunulmasından sonra kesin hesaplara

⁸⁷ İnternet: <https://www.sayistay.gov.tr/tr/> adresinden 29 Ekim 2018'de alınmıştır.

⁸⁸ İnternet: <https://www.sayistay.gov.tr/tr/> adresinden 29 Ekim 2018'de alınmıştır.

ilişkin olarak ortaya çıkacak bulgular ilk genel uygunluk bildirimi ile birlikte ek olarak Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulmaktadır.⁸⁹

Kamu İktisadi Teşebbüsleri Raporları

“Kamu İktisadi Teşebbüslerinin denetimleri sonucunda ortaya çıkan denetim raporlarının ve bu kurumların yıllık faaliyet sonuçlarının sektörler bazında gösterildiği raporlardır. Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Türkiye Büyük Millet Meclisince denetlenmesine ilişkin hususlar 3346 sayılı Kanun’la düzenlenmiştir.”⁹⁰



⁸⁹ İnternet: <https://www.sayistay.gov.tr/tr/> adresinden 29 Ekim 2018’de alınmıştır.

⁹⁰ İnternet: <https://www.sayistay.gov.tr/tr/> adresinden 29 Ekim 2018’de alınmıştır.



3. LİTERATÜR, METODOLOJİ, AMPİRİK ANALİZ VE BULGULAR

3.1. Giriş

Bu kısımda çalışmanın konusuna dayanak olan literatür taraması ile çalışmanın bulgularının elde edilmesini sağlayan metodolojiye ilişkin detay bilgiler alt başlıklarında sunulmaktadır. Ayrıca alt başlıklarda bağımsız değişkenler ile bağımlı değişken hakkında toplanan verilerin istatistiksel analizleri yapılmıştır. Elde edilen bulgular hipotezlere ilişkin araştırma sorularının cevapları olarak nitelendirilebilir. Araştırma sorularının cevabı olan bulgular tablolar ve şekiller yardımıyla görsel olarak, kolay anlaşılacak bir şekilde ifade edilmiştir.

3.2. Literatür Taraması

Konumuzun kaynağı olan mali saydamlık konusu ve uygulama kısmının verilerini oluşturan kamu sektöründe denetim görüşleri olmak üzere yapılmış olan önceki araştırmalar iki başlık altında taranmış ve elde edilen çalışmalara bu kısımda yer verilmiştir.

3.2.1. Mali Saydamlık Hakkında Yapılmış Araştırmalar

Kartiko, S. W. ve diğerleri 2018 yılında yaptıkları çalışmada, hükümetin tahakkuk esaslı Uluslararası Muhasebe Standartlarını uygulama düzeyini ölçmeyi ve hükümetin mali şeffaflık ile ilgili önlemlerini kontrol etmeyi amaçlamışlardır. 2008-2015 yılları arasında 77 ülkeyi kapsayan bir örnek üzerinde içerik analizi ve Doğrulayıcı Faktör Analizi yapılmıştır. Sonuçlar merkezi yönetimlerin standartları stratejik olarak uygulamaları gerektiğini göstermiştir. Standartlara dayanan tahakkuk uygulamaları (dolaylı veya açıkça) esas olarak tahakkuk taahhütleri ve raporların yerine getirilmesinden ziyade tahakkuk esaslı muhasebe politikalarının geliştirilmesine öncelik verdiğinde mali şeffaflığı güçlendireceğini ifade etmişlerdir.

Tavares, A. F. ve diğerleri 2014 yılında yerel yönetimlerin mali saydamlık ya da şeffaflık seviyesini nelerin belirlediğine yönelik bir araştırma yapmışlardır. Bu çalışmanın sonucunda elde edilen bulgulara göre seçimlerde büyük zaferler kazanarak göreve gelen belediye başkanları, art arda birçok dönem seçilerek görev yapan belediye başkanları ve erkek belediye başkanları yönetimindeki belediyelerde mali saydamlık düzeyinin düşük olduğu

ortaya çıkmıştır. Diğer yandan mali saydamlığı talep edenler açısından ise işsizlik oranı ve belediye nüfusunun ortalama yaşının, mali saydamlığın en iyi belirleyicileri olduğu ve negatif bir ilişki bulunduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Cicatiello, L. ve diğerleri 2017 yılında yaptıkları çalışmada 36 demokratik ülkede, bir dizi politik değişkenin mali saydamlık seviyesine etkisini statik ve dinamik bir panel analizi yaparak araştırmışlardır. IMF Finans İstatistikleri' ne dayanan ve 2003'ten 2013'e kadar mevcut olan son mali saydamlık ölçütünü kullanmışlar ve politik ortamlar ile mali bilgilerin açıklanması dinamikleri arasında güçlü bağlantılar bulmuşlar. Elde ettikleri sonuçlara göre hükümetin yasama üzerindeki kontrolünün mali saydamlık üzerinde bazı olumsuz etkiler yarattığı, dahası yasama organlarının bölünmesinin mali saydamlık üzerinde olumsuz bir etki yarattığını parlamentolardaki rekabetin mali saydamlığı artırmadığı, bunun yerine hükümetin bilgiye erişimi azaltarak tepki vermesine neden olduğunu göstermiştir.

Zuccolotto, R. ve diğeri 2014 yılında yaptıkları çalışmada üç değişken kümesi (şimdiki ve geçmiş mali değişkenler, sosyoekonomik değişkenler ve siyasi değişkenler) ile Brezilya bağlamında mali saydamlık arasındaki ilişkileri incelemişlerdir. Mali, sosyoekonomik ve politik değişkenler ile mali şeffaflık arasındaki ilişkiyi tanımlamak için çoklu doğrusal regresyon tekniği kullanılmıştır. Sonuçlar, mali ve sosyoekonomik değişkenlerin Brezilya'nın şeffaflık seviyesini açıkladığını göstermiştir. Ancak, politik değişkenler anlamlı çıkmadığından Brezilya'da mali bilgilerin açıklanmasının politik ideolojilerden etkilenmediği belirtilmiştir.

Aaskoven, L. 2016 yılında yapmış olduğu çalışmada ekonomik büyümenin düşük mali saydamlık altında kamu istihdamını arttırdığını ve bu etkinin seçim yıllarında çok güçlü olduğunu savunmuştur. 1995-2010 arasında 20 OECD ülkesi verilerine göre panel test analizi yapmış ve analizler sonucunda iddiasına ilişkin önemli kanıtlara ulaşmıştır.

Bilginoğlu, M. A. ve diğerinin 2011 yılında yaptıkları çalışmada mali saydamlık ile temel ekonomik değişkenler arasındaki ilişkiyi analiz etmişlerdir. 2002-2008 döneminde 28 ülke için panel veri analizi yapılmış ve mali saydamlık ile kişi başına GSYİH arasında pozitif yönlü ve istatistiksel açıdan anlamlı bir ilişki bulunmuştur.

Eroğlu, E. ve diğerinin 2016 yılında yapmış oldukları çalışmada, Türkiye'de mali

saydamlığın durumu değerlendirilmiş ve mali saydamlığın güçlendirilmesine yönelik öneriler getirilmiştir. Araştırmada nicel yöntemler kullanılmamış, somut bulgulara yer verilmemiştir.

Karakurt, B. ve diğerleri 2015 yılında yaptıkları çalışmada, Türkiye ve Şangay ülkelerinde mali saydamlığı değerlendirmişlerdir. Araştırmada nicel yöntemler kullanılmamış, somut bulgulara yer verilmemiştir.

Esteller-Moré, A. ve diğeri 2012 yılında yaptıkları çalışmada, Katalan belediyelerinden 2001-2007 arasında alınmış verilere göre, siyasi rekabet ve âdemi merkezîyetçiliğin mali saydamlığın en önemli belirleyicileri olduğunu vurgulamışlardır. Bütçesel değişkenlerin mali saydamlıkta herhangi bir rol oynamadığını belirtmişlerdir.

James E. A. ve diğerleri 2006 yılında yaptıkları örnek olay incelemelerinde ve nicel analizlerde hem politika hem de maliye politikası çıktılarının mali saydamlık seviyesini etkilediğini görmüşlerdir. Daha eşit siyasi rekabet ve güç paylaşımı, örneklem dönemlerinde mali saydamlığın daha yüksek seviyelerde olduğu ve arttığı görülmüş. Siyasi kutuplaşma ve geçmiş mali koşulların, özellikle devlet borcunun ve bütçe dengesizliklerinin mali saydamlık seviyesini etkilediğini vurgulamışlardır.

Heald, D. 2003 yılında yaptığı çalışmada Birleşik Krallığın ortaya çıkmakta olan uluslararası iyi uygulamalara karşı performansı, hem kamu harcaması hem de vergilendirme açısından incelenmiştir. İngiltere'nin söylemiyle pratiği arasında, nominal ve reel şeffaflık arasında bir farklılık olduğunu belirten büyük bir boşluk olduğu vurgulanmıştır. Bu durum kamu harcama tanımlarında sık değişiklikler, önemli analizlerin yayınlanmaması, belirli yükümlülüklerin bilanço dışı konumu ve vergi politikası konusunda samimiyetsizlik şeklinde sıralanmıştır.

3.2.2. Kamu Sektörü Denetim Görüşleri Hakkında Yapılmış Araştırmalar

Brook, 2001 yılında ABD örneğinde yaptığı çalışmada, federal hükümet kurumlarına verilen denetim görüşleri ile bu kamu kurumlarının büyüklüğü, kuruluş zamanı, coğrafi dağılımı, organizasyon yapısı, finansal yapısı gibi özellikleri arasında bir ilişki bulunup bulunmadığını araştırmış, bazı değişkenlerle denetim görüşü arasında anlamlı ilişki

olduğunu, bazılarıyla ilişki bulunmadığını ortaya koymuştur.

González Díaz, B. ve diğerleri 2011 yılında İspanya’da yapmış oldukları çalışmada, kamu kurumlarının dış denetim konusundaki kontrol sıklığını analiz etmeyi ve kamu kurumlarının yeterince izlenip izlenmediğini belirlemeyi, amaçlamışlardır. 2001-2007 dönemi için yapılan çalışma sonucunda, tüm büyük ölçekli kurumların denetimlerinin yıllık olarak yapıldığını ve kurumların çoğuna olumlu denetim görüşü verildiğini göstermiştir. Araştırmacılar dış denetimin, hâlihazırda denetlenmemiş olan kurumları da kapsaması ve şartlı denetim görüşü verilmiş olan kurumların yönetiminin iyileştirilmesini önermişlerdir.

Husnatarina, F. ve diğeri 2013 yılında Endonezya genelinde yerel yönetimlerin mali tablolarına ilişkin denetim görüşü türü ile farklı bölge veya şehir türleri arasında, bir ilişki olup olmadığı ile denetim görüşünün oluşumunu etkileyen unsurları, belirlemek amacıyla bir çalışma yapmışlardır. Çalışmada yerel yönetimlerin mali raporlarına yönelik denetim görüşünün türü ile yerel yönetimlerin kendi alanlarındaki farklılıkları arasında, bir ilişki olduğu istatistiksel olarak kanıtlanmıştır.

Kranacher, M.-J. 2013 yılında yaptığı çalışmada ABD Yüksek Denetim Kurumunun (GAO) federal hükümetin 2012 konsolide finansal tabloları hakkında görüş bildirmemesi üzerine araştırmada bulunmuştur. GAO tarafından belirtilen ve denetim görüşünü belirlemenin önündeki üç ana engel olan konular hakkında araştırmalarını ve yorumlarını sunmuştur. Bunlar arasında Savunma Bakanlığı'ndaki ciddi finansal yönetim sorunları ve federal hükümetin konsolide finansal tablo hazırlama konusundaki etkinlik sağlayamadığı süreçleri açıklamıştır.

Gonzalez-Diaz, B. ve diğerleri 2015 yılında yaptıkları çalışmada devlet kurumlarının denetim raporlarında yayınlanan denetim görüşünün türü ile bu kurumların yönetimini ve kontrolünü iyileştirmeye yardımcı olacak bir dizi temel özellik arasındaki ilişkiyi araştırmışlardır. Denetlenen kurumun büyüklüğü, denetçi türü, gelir fazlalığı, önceki yıla ait denetim görüşü ve ilgili olduğu bakanlık gibi 2002-2008 döneminde denetlenmiş olan 256 kurumdan toplanmıştır. Sonuçlar; kamu kurumlarının denetim görüşünde önceki yılın denetim raporunda alınan görüş türünün, ilgili olduğu bakanlığın, kurumun büyüklüğünün belirleyici faktörler olduğunu vurgulamıştır.

Rini, R. ve diğerinin 2015 yılında yaptıkları çalışmada Endonezya'daki yolsuzluk düzeyi, finansal raporlama kalitesi ile mali tabloların denetim görüşü ve yerel yönetim bölgelerinin arasındaki ilişki incelenmiştir. Çalışmanın sonuçları, Endonezya'daki yerel yönetimlerde finansal raporlama kalitesinin ve denetim görüşleri türünün olumlu yönde arttığını göstermiştir. İkinci bulgu, yerel yönetimlerin mali tabloları için verilen denetim görüşü ile mali tabloların açıklamaları arasında bir bağlantı olmadığını göstermiştir. Üçüncü bulgu, Endonezya'daki yolsuzluk olaylarının arttığını göstermiştir. Dördüncü bulgu, mali tabloların açıklanması ve denetim görüşlerinin Endonezya'daki yerel yönetimlerde yolsuzluk düzeyi ile ilişkili olduğunu göstermiştir.

Bambang Sutopo ve diğerleri Endonezya örneğinde 2017 yılında yaptıkları çalışmada, e-devletin boyutları ve denetim görüşü ile yerel yönetim yönetimlerin performansı arasında ilişki olup olmadığını incelemişlerdir. 2012-2014 yılları arasında 246 yerel yönetimin verilerini kapsayan araştırma sonucunda denetim görüşü ile yerel yönetimlerin performansı arasında pozitif ilişki olduğu ortaya konmuştur. Elde edilen sonuçlar, e-devlet ve denetim görüşlerinin yerel yönetimlerin performansının göstergeleri olarak kullanılabileceğini göstermiştir.

Paananen 2016 yılında yaptığı çalışmada, kamu şirketlerinde kârlılık, ödeme gücü, likidite göstergeleri gibi unsurlar ile denetim görüşü arasında bir ilişki bulunmadığı; ancak denetim raporu uzunluğu, denetim firmasının büyüklüğü, denetlenen firmanın büyüklüğü ile denetim görüşü arasında ilişki olduğunu belirtmiştir.⁹¹

Din, M. ve diğerleri 2017 yılında Endonezya'da yer alan bütün yerel yönetimlerde 2011-2014 yıllarını kapsayan bir çalışma ile mali denetim sonuçlarının izlenmesinin, hesap verilebilirliğe ve kamu zararı seviyesine etkisini incelemek üzere, bir araştırma yapmışlardır. Bu çalışmada, mali denetim sonuçlarının izlenmesi ile kamu zararı seviyesi ve denetim görüşleri arasında istatistiksel bir ilişki olduğu ortaya konmuştur. Buna göre, mali denetim sonuçlarının izlenmesi ile yerel yönetimlerde kamu zararı seviyesinin azaldığı ve mali tablolara verilen denetim görüşlerinin iyileştiği, böylece yerel yönetimlerin hesap verebilirliğini artırdığı, sonucuna varmışlardır.

⁹¹ İnternet: Istrate, C. (2018). "Financial Auditing and Financial Reporting For Romanian State-Owned Companies-Modified Opinions and Observations". *Journal of Accounting and Management Information Systems*, 17 (4), Web: <http://eds.a.ebscohost.com/eds/detail/detail?vid=4&sid=521db868-b6cd-46b0-b064-94ec8bf5da54%40sdc-v-sessmgr01&bdata=Jmxhbm9dHmc2l0ZT1lZHMtbGl2ZQ%3d%3d#AN=134416651&d=bth> adresinden 19 Ocak 2019 tarihinde alınmıştır.

Pamungkas, B. ve diğerleri 2018 yılında Endonezya'daki belediyelerin mali tablolarına verilen denetim görüşleri ile iç kontrol sistemindeki eksiklik, mevzuata uyumsuzluk ve Devlet Muhasebe Standartlarına uyumsuzluk gibi bulgu türleri arasında ilişki olup olmadığına yönelik ampirik bir çalışma yapmışlardır. Çalışmanın sonucunda, mevzuata ve Devlet Muhasebe Standartlarına uyumsuzluğa ilişkin denetim bulgularının denetim görüşünü etkilediği, iç kontrol sistemindeki zayıflıklara ilişkin olan denetim bulgularının denetim görüşünü etkilemediği istatistiksel olarak doğrulanmıştır.

3.3. Çalışmanın Metodolojisi

Araştırmada model, araştırmanın konusunu tespitten sonuçlarının sunulmasına kadar gerçekleştirilen faaliyetler bütünüdür.⁹² Bu araştırmanın modeli iki farklı metotla oluşturulmuştur. Teorik çerçevede dokümantasyon metodu ile elde edilmiş bilgiler Microsoft Excel programı ile sistematige yerleştirilmiştir. Uygulamalı kısımda ise tarama (tasvir) metodu ile elde edilen veriler üzerinden SPSS V.23.0 istatistik paket programı ile istatistiksel teknikler uygulanarak, araştırma hipotezlerinin test edilmesi sağlanmıştır. Araştırmanın problem durumu, amacı, soruları, önemi, sınırlılıkları, varsayımları ve genel tanımları bu başlık altında sırasıyla açıklanmıştır.

3.3.1. Araştırmanın Genel Çerçevesi

Problem Durumu

Yüksek Denetim Kurumları'nın temel işlevi hesap verilebilirliğin ve saydamlığın sağlanarak kamu kaynaklarının kamu yararına etkin ve verimli bir şekilde kullanımını ve gözetimini temin etmektir. Türkiye'de Yüksek Denetim Kurumu görevini icra eden Sayıştay Başkanlığı klasik denetimden yalnızca tespit görevinden öte mali saydamlığın sağlanması ve kamu mali sisteminin etkin bir şekilde işlemlerini temin etmekle görevli ve sorumludur.

Kamu sektöründe finansal bilgi sunmak tek başına mali saydamlığı sağlamak için yeterli görülmemektedir. Sunulan finansal bilgilerin doğru ve güvenilir olması, yapılan muhasebe kayıtlarının ve mali işlemlerin standartlara ve mevzuata uygun olması mali saydamlığı sağlamanın temel şartıdır. Bu yönüyle kamu sektöründe mali saydamlığın temel

⁹² Arslantürk, Z., Arslantürk E. H. (2010). *Uygulamalı Sosyal Araştırma* (Dördüncü Baskı). İstanbul: Çamlıca Yayınları, 299.

göstergesinin Yüksek Denetim Kurumu tarafından hazırlanan mali denetim raporları olduğu söylenebilir. Altı yıldan bu yana her yıl düzenli olarak gerçekleştirilen mali denetimler sonucunda kamu sektöründe finansal tablolara verilen denetim görüşleri mali saydamlık hakkında kamuoyu ve araştırmalar için bir veri seti niteliğindedir.

Mali denetimler sonucunda farklı iktisadi ve idari özelliklere sahip olan kamu kurumlarının mali reformlara uyumunu temsil eden denetim görüşleri ile kurumsal özellikler arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığı ile denetim hizmetleri sonucunda kurumların mali reformlara uyumunda yıllar itibarıyla iyileşme sağlanıp sağlanmadığı bugüne kadar ölçülmemiştir. Dolayısıyla denetimler sonucunda kamu sektörünün mali reformlara uyum durumu ve zaman içindeki değişimi bütüncül bir şekilde bilinmemekte ve değerlendirilememektedir. Bu belirsizlik denetim kaynaklarının riskli alanlara etkin şekilde dağıtımını ve kurumların mali reformlara hızlı bir şekilde uyumunu engellemektedir. Bu konu araştırmanın problem durumunu oluşturmaktadır.

Araştırmanın Amacı

Bu çalışmada, Türkiye’de Sayıştay Başkanlığı tarafından altı yıllık süreçte denetlenmiş tüm kamu kurumlarının iktisadi ve idari yapıları ile Yüksek Denetim Kurumu’nca hazırlanmış denetim raporları kapsam, içerik, bulgu sayısı ve denetim görüşü kıstaslarına göre incelenmiştir.

Bu araştırma ile kamu sektöründe faaliyet gösteren çeşitli yapı ve büyüklükteki kamu kurumlarının kamuya sunmuş olduğu finansal bilgi ve tablolarının doğruluk ve güvenilirliklerine ilişkin denetim görüşlerini ve değişimini ortaya koyarak kamu sektöründe mali reformlara uyumu ve mali saydamlığı bir bütün olarak, karşılaştırmalı bir biçimde göstermek amaçlanmıştır.

Araştırma Soruları

Araştırmamızda aşağıdaki sorulara cevap aranmıştır:

1. Kamu kurumlarının idari özellikleri ile mali tablolarına verilen denetim görüşleri arasında anlamlı bir ilişki var mıdır?

2. Kamu kurumlarının iktisadi özellikleri ile mali tablolarına verilen denetim görüşleri arasında anlamlı bir ilişki var mıdır?

3. Denetim tecrübesi (denetim sıklığı) ile mali tablolara verilen denetim görüşleri arasında anlamlı bir ilişki var mıdır?

Araştırmanın Önemi

Genel Yönetim bütçe gideri 2018 yılında 1.198,72 Milyar TL olarak gerçekleşmiş ve 2018 yılında GSYH'nın üçte birini aşmıştır. Bu büyüklükteki bir kamu kaynağının mevzuata uygun harcanıp harcanmadığı ile standartlara uygun olarak muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmediğini izlemekle, denetlemekle, raporlamakla görevli ve sorumlu olan tek kurum Sayıştay Başkanlığı'dır. Ayrıca kamu varlıklarının ve yükümlülüklerinin kanunlara ve standartlara uygun olarak mali rapor ve tablolarda sunulmasını izlemek, denetlemek ve raporlamak da bu kurumun temel görevidir. Yüksek Denetim Kurumu'na verilmiş olan bu görev ve sorumlulukların yerine getirilmesini ifade eden somut çıktılar yayımlanan mali denetim raporlarıdır.

Sayıştay Başkanlığı'nın 2012 yılından bu yana kamuoyuna sunduğu 2550 denetim raporunda açıklanan denetim görüşleri ile denetlenmiş kurumların iktisadi ve idari özelliklerini bir bütün olarak inceleyen bu araştırma kamu sektörünün mevcut durumunu ve değişimini bütünüyle istatistiksel olarak ilk defa ortaya koyması bakımından önemlidir.

Sınırlılıklar

Araştırma 2012-2017 yılları arasında Sayıştay Başkanlığınca yayımlanmış Sayıştay Denetim Raporları ve denetlenen kamu kurumlarının web sitesinden elde edilen iktisadi ve idari bilgilerle sınırlıdır. Sayıştay Başkanlığı tarafından altı yıllık sürede en az bir kez denetlenmiş ve denetim sonuçları kamuoyuna duyurulmuş olan kamu kurumlarının temel finansal tablolarına verilen denetim görüşleri ve denetim bulguları ile sınırlıdır.

Varsayımlar

Sayıştay Başkanlığınca kurumlarının hesap ve işlemleri ile mali faaliyet, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin değerlendirilmektedir. Bu değerlendirmeler sonucunda mali rapor ve

tablolarının doğruluğuna ve güvenilirliğine ilişkin görüş açıklanan Sayıştay Denetim Raporları araştırmanın temel veri setini oluşturmuştur. Araştırmada denetim raporlarında verilen denetim görüşlerinin ve açıklanan bulguların, denetlenmiş kurumların finansal bilgilerinin doğruluğuna ve güvenilirliğine ilişkin gerçek durumu yansıttığı ve yayımlanan raporların kanunlara, yönetmeliklere, denetim standartlarına ve denetim rehberine uygun olarak hazırlanmış olduğu varsayılmıştır.

Tanımlar

Yüksek Denetim Kurumu: Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartlarına göre kamu kaynaklarının hukuka, belirlenen amaçlara uygun bir biçimde etkin, ekonomik ve verimli kullanımının gerçekleşip gerçekleşmediği hususunda vatandaşlara ve kamuoyuna güvence veren, demokrasinin ve hukuk devletinin vazgeçilmez bir parçası olan bağımsız denetim organlarıdır.

Mali Denetim: ISSAI 1003 INTOSAI Terimler Sözlüğü'ne göre bir kuruluşun bildirilen mali durumunun, sonuçlarının ve kaynak kullanımının mali bildirim çerçevesine uygun olarak güvenilir şekilde beyan edilip edilmediği konusunda makul bir güvence görüşüyle sonuçlanan bağımsız bir değerlendirmedir.

Denetim Görüşü: ISSAI 1700 Mali Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama Standardına göre denetçi, mali tabloların tüm önemli açılardan geçerli mali raporlama çerçevesinin gereklilikleri uyarınca hazırlanıp hazırlanmadığını değerlendirir. Bu değerlendirme (idarenin aldığı kararlarda yanlışlık olasılığına ilişkin göstergeler de dâhil olmak üzere), kuruluşun muhasebe uygulamalarının niteliksel özelliklerine ilişkin değerlendirmeyi içerir. Bu değerlendirmenin sonucunda açıklanan görüşe denetim görüşü denir.

Değişikliğe uğramamış görüş: ISSAI INTOSAI 1003 Terimler Sözlüğü'ne göre mali tabloların önemli tüm yönlerden geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlandığı sonucuna vardığında denetçi tarafından verilen görüştür.

Değişikliğe uğramış görüş: ISSAI 1003 INTOSAI Terimler Sözlüğü'ne göre şartlı görüş, olumsuz görüş veya görüş bildirmekten kaçınmadır.

3.3.2. Araştırmanın Modeli

Türkiye Cumhuriyeti’nde farklı iktisadi ve idari özelliklere sahip olan kamu kurumların finansal tablolarına, Sayıştay Başkanlığı tarafından yapılan mali denetimler sonucunda verilen en son denetim görüşlerinin karşılaştırıldığı bu çalışmada tarama modeli ile ki-kare (χ^2) ilişki analiz yöntemi kullanılmıştır.

Tarama modeli, mevcut bir durumu olduğu gibi sunmayı hedefler. İnceleme konusu olan olgu veya nesne, mevcut koşullarda ve olduğu gibi tanımlanır.⁹³ Bu çalışmada dokümantasyon metodu ile kamu kurumlarına ait iktisadi ve idari bilgiler ile bu kurumların mali tablolarına verilmiş denetim görüşlerine ilişkin elde edilmiş bilgiler, tarama (tasvir) metodu ile analiz için uygun bir sistematığe yerleştirilerek mevcut durum tablolar ve şekiller yardımıyla görsel bir şekilde sunularak, istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olup olmadığı ortaya konulmaktadır. Bu nedenle araştırmanın uygulamalı bölümünde ‘karşılaştırmalı türden tarama modeli’ kullanılacaktır. Bu çalışmada kullanılan model için ihtiyaç duyulan veriler araştırmanın hedef kitlesi olarak belirlenen çalışma evreni içindeki kamuoyuna açıklanmış Sayıştay Başkanlığı Denetim Raporlarından toplanmıştır.

Araştırma 2012-2017 yıllarını kapsayan 6 yıllık dönemde Sayıştay Başkanlığınca yayımlanmış 2550 Sayıştay Denetim Raporu kapsamında elde edilen bilgilerle, 837 Kamu İdaresi, Şirketi, Fonu, Döner Sermaye İşletmesi, Sosyal Tesis İşletmesi hakkında verilmiş olan Denetim Görüşleri’nden oluşan evrenin tümü üzerinde gerçekleştirilmiştir. Bu raporlardan alınan kamu kurumlarının iktisadi ve idari özellikleri ile kurumların mali tablolarına verilmiş denetim görüş türleri Microsoft Excel 2010 Office Paket Programına işlenmiş ve ardından SPSS V.23.0 İstatistik Paket Programı ile analiz edilmiştir. Elde edilen sonuçlar tablolar ve şekiller yardımıyla görsel olarak her kesim tarafından kolay anlaşılabilir bir şekilde sunulmuştur.

Evren ve Örneklem

Araştırmanın evreni, kamu idareleri, kamu fonları, döner sermaye işletmeleri, kamu şirketleri ve sosyal tesis işletmeleri şeklinde adlandırılan kamu kaynaklarını kullanan ve

⁹³ Karasar, N. (2009). *Bilimsel Araştırma Yöntemi* (Yirmi Dördüncü Baskı). Ankara: Nobel Yayıncılık, 77.

bireysel mali tablosu olan 837 birim hakkında düzenlenmiş toplam 2550 Sayıştay Denetim Raporu kapsamında mali tablolara verilen Denetim Görüşleri'nden oluşmaktadır.

Araştırmanın örneklemi ise 2012-2017 yıllarını kapsayan altı yıllık dönemde Sayıştay Başkanlığınca yayımlanmış Kamu İdaresi, Şirketi, Fonu, Döner Sermaye İşletmesi veya Sosyal Tesis İşletmesi hakkında düzenlenmiş son Sayıştay Denetim Raporunda mali tablolara verilen 837 denetim görüşünden oluşmaktadır.

Aşağıda çizelge 3.1' de araştırmaya konu olan kurumların türleri ve mali tablolarına verilen son denetim görüşlerine göre dağılımı gösterilmiştir. Merkezi Yönetim Kapsamındaki Kamu Kurumları ile bunların döner sermaye işletmeleri, fonları ve sosyal tesis işletmelerine ait 396 mali tablo, Sosyal Güvenlik Kurumlarına ait 3 mali tablo, Mahalli İdareler Kapsamındaki Kamu kurumları ile bunlara bağlı şirketlere ait 438 adet mali tablo hakkında olmak üzere toplam 837 adet denetim raporundan elde edilmiş denetim görüşleri araştırmaya konu olmuştur.

Çizelge 3.1. Kurumsal genel bilgi 1. düzey

Kurumsal Genel Bilgi 1. Düzey ⁹⁴				
Görüş Türü	Kurum Türü			
	Merkezi Yönetimdeki Kurumlar	Sosyal Güvenlik Kurumları	Mahalli İdareler	Toplam Görüş Sayısı
Olumlu Görüş	203	0	121	324
Şarhlı Görüş	182	2	307	491
Olumsuz Görüş	3	1	10	14
Görüş Vermekten Kaçınma	8	0	0	8
Toplam Denetim Raporu	396	3	438	837

Aşağıda çizelge 3.2'de önceki tabloda yer verilen Merkezi Yönetim Kapsamındaki Kamu Kurumları ile bunların döner sermaye işletmeleri, fonları ve sosyal tesis işletmelerine ait

⁹⁴ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanununa göre sınıflandırılmış kurumlar ile bu kurumların denetlenmiş döner sermaye işletmeleri, fonları ve şirketleri aynı kategoride değerlendirilmiştir.

396 mali tablonun; ikinci düzey ayrımını ifade eden; Genel Bütçeli Kurumlar 113 mali tablo, Özel Bütçeli Kurumlar, Düzenleyici Denetleyici Kurumlar, Kalkınma Ajansları, Sosyal Güvenlik Kurumları, Diğer Kurumlar şeklinde ait 286 mali tablo, Mahalli İdareler Kapsamındaki Kamu kurumları ile bunlara bağlı şirketlere ait 438 adet mali tablo hakkında olmak üzere toplam 837 adet denetim raporundan elde edilmiş denetim görüşleri şeklinde gruplandırılarak gösterilmiştir. Bu ayrımda 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile Birlikte Sayıştay Başkanlığı web sitesindeki denetim raporları sınıflandırmasından yararlanılmıştır.

Çizelge 3.2. Kurumsal genel bilgi 2. düzey

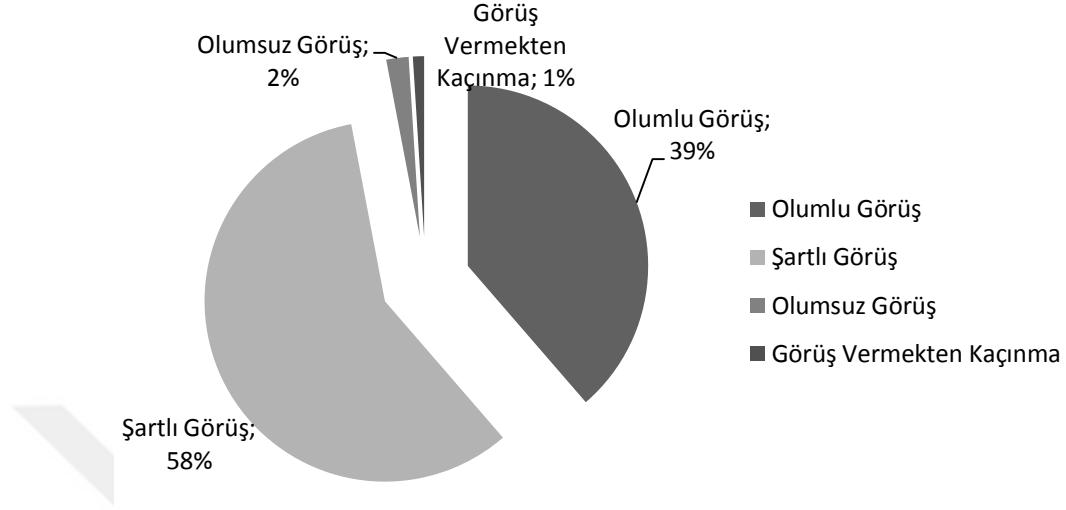
Kurumsal Genel Bilgi 2. Düzey ⁹⁵					
Görüş Türü	Kurum Türü	Genel Bütçeli Kurumlar	Özel Bütçeli Kurumlar, SGK, DDK, KA, DK ⁹⁶	Mahalli İdareler	Toplam Görüş Sayısı
Olumlu Görüş		42	161	121	324
Şartlı Görüş		63	121	307	491
Olumsuz Görüş		2	2	10	14
Görüş Vermekten Kaçınma		6	2	0	8
Toplam Denetim Raporu		113	286	438	837

Aşağıda şekil 3.1’ de araştırmaya konu olan kamu kurumlarında en son yapılan mali denetim sonucunda mali tablolarına verilen denetim görüşlerine göre dağılım yüzdesi verilmiştir. Buna göre araştırmaya konu olan kamu kurumlarının yaklaşık % 39’unun mali tablosuna olumlu görüş, % 58’ine şartlı görüş, % 2’sine olumsuz görüş verildiği

⁹⁵ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanununu ikinci düzeyi ile Sayıştay Başkanlığı web sitesindeki sınıflandırmadan yararlanılarak oluşturulmuştur.

⁹⁶ SGK; Sosyal Güvenlik Kurumları, DDK; Düzenleyici Denetleyici Kurumlar, KA; Kalkınma Ajansları, DK; Diğer Kurumlar

görülmektedir. Denetlenmiş kurumların % 1'ine ise denetim görüşü verilemediği görülmektedir.



Şekil 3.1. Kurumların mali tablolarına verilen denetim görüşleri

Ölçme Araçları ve Hipotezler

ABD, İspanya, Endonezya örneklerinde kamu sektöründe denetim görüşü üzerine yapılmış ve detayları literatür taramasında verilmiş olan çalışmalar ile bunlardan elde edilmiş sonuçlara dayanarak yapılmış olan bu araştırma, yayımlanmış denetim görüşü türleri ile denetlenmiş olan kamu kurumlarının iktisadi ve idari özellikleri arasındaki ilişki konusunda uygun bir model sunmayı amaçlamaktadır. Bu çalışmada cevaplandırılmak istenen araştırma soruları: (i) Kamu kurumlarının iktisadi özellikleri, (ii) Kamu kurumlarının idari özellikleri ve (iii) Denetim sıklığı ve Türkiye kamu sektöründe mali tablolara verilmiş denetim görüşü türü arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığıdır. Farklı bütçe türlerinde yer alan ya da farklı iktisadi ve idari özelliklere sahip olan kamu kurumlarının mali tablolarına verilen denetim görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olup olmadığı belirlenmektedir.

Kamu kurumları Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda belirtilen bütçe türlerine, üst yönetimin göreve gelme biçimine, kurumun kuruluş dayanağı olan mevzuata, mali tablolarında sunulan varlıklarının büyüklüğüne, dağılımına, kaynak yapısına, gelir-gider

durumuna, denetim sıklığına göre kategorilere ayrılmış ve her bir kategorideki kamu kurumlarının mali tablolarına verilen denetim görüşleri bir bütün olarak ortaya konmuştur.

Çalışmada oluşturulan tablolarda ve şekillerde; sütunlarda (dikey eksen) kamu kurumları kategorize edilirken, satırlarda (yatay eksen) bu kamu kurumlarının mali tablolarına verilen denetim görüşleri, toplulaştırma yapılarak olumlu görüş alanlar ve olumlu görüş dışındakiler şeklinde sunulmuştur. Bu ayırım ISSAI 1700 Mali Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama Standardına göre değişikliğe uğramamış görüş (olumlu denetim görüşü) ile değişikliğe uğramış görüş (şartlı ve olumsuz görüş ile görüş vermekten kaçınma) şeklinde ifade edilen ikili ayırım esas alınarak yapılmıştır. Böylelikle farklı kategorilerde toplanmış olan kurumların mali tablolarına verilen denetim görüşleri ikili bir ayırım esas alınarak güvenilirliklerinin temel göstergesi olan denetim görüşleri karşılaştırmalı bir biçimde ölçülmüştür. Veriler, tez konusu dikkate alınarak oluşturulan hipotezlerin de göz önünde bulundurulması ile Sayıştay Denetim Raporları incelenerek oluşturulmuştur. Araştırmanın konusunu oluşturan hipotezler aşağıda belirtilmektedir.

Hipotez 1; Kamu kurumlarının idari özellikleri ile mali tablolarına verilen denetim görüşleri arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığının tespiti için kurulmuştur. Bu araştırma hipotezine ilişkin incelenecek bağımsız değişkenler aşağıdaki gibidir:

- Kamu kurumlarının bütçe türü ile mali tablolarına verilen denetim görüşü türü arasında anlamlı bir ilişki var mıdır?
- Kamu kurumlarında üst yönetimin göreve gelme biçimi ile mali tablolarına verilen denetim görüşü türü arasında anlamlı bir ilişki var mıdır?
- Kamu kurumlarının kuruluşunun dayanağı olan mevzuatı (Anayasal ve Diğer) ile mali tablolarına verilen denetim görüşü türü arasında anlamlı bir ilişki var mıdır?
- Kamu kurumlarının varlıklarının büyüklüğü ile mali tablolarına verilen denetim görüşü türü arasında anlamlı bir ilişki var mıdır?
- Kamu kurumlarının gider büyüklüğü ile mali tablolarına verilen denetim görüşü türü arasında anlamlı bir ilişki var mıdır?
- Kamu kurumlarının kurumsal geçmişi ile mali tablolarına verilen denetim görüşü türü arasında anlamlı bir ilişki var mıdır?

Hipotez 2; Kamu kurumların iktisadi özellikleri ile mali tablolara verilen denetim görüşleri arasında ilişki olup olmadığının tespiti için kurulmuştur. Bu araştırma hipotezine ilişkin incelenecek bağımsız değişkenler aşağıdaki gibidir:

- Kamu kurumlarının özkaynak mevcudiyeti ile mali tablolarına verilen denetim görüşü türü arasında anlamlı bir ilişki var mıdır?
- Kamu kurumlarında varlık yapısı (dönen varlık-duran varlık ağırlığı) ile mali tablolarına verilen denetim görüşü türü arasında anlamlı bir ilişki var mıdır?
- Kamu kurumlarının kaynak yapısı (borç ve özkaynak ağırlığı) ile mali tablolarına verilen denetim görüşü türü arasında anlamlı bir ilişki var mıdır?
- Kamu kurumlarının gelir-gider farkı ile mali tablolarına verilen denetim görüşü türü arasında anlamlı bir ilişki var mıdır?
- Kamu kurumlarının gelir türünün ağırlığı ile mali tablolarına verilen denetim görüşü türü arasında anlamlı bir ilişki var mıdır?
- Kamu kurumlarının gider türünün ağırlığı ile mali tablolarına verilen denetim görüşü türü arasında anlamlı bir ilişki var mıdır?

Hipotez 3; Denetim tecrübesi- denetim sıklığı ile mali tablolara verilen denetim görüşleri arasında ilişki olup olmadığının tespiti için kurulmuştur. Bu araştırma hipotezine ilişkin incelenecek bağımsız değişken, 'kamu kurumlarının denetim sayısı ile mali tablolarına verilen denetim görüşü türü arasında anlamlı bir ilişki var mıdır?' şeklinde oluşturulmuştur.

Modelin bağımlı değişkenini oluşturan son denetim görüşü değişkeninin alt kırılımları 'olumlu görüş verilenler' ve 'olumlu görüş dışındakiler' olmak üzere ISSAI 1700 Mali Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama Standardı perspektifinden 'değişikliğe uğramamış denetim görüşü' ve 'değişikliğe uğramış denetim görüşü' şeklinde iki ana kriterde toplulaştırılmıştır.

Çalışmada Ki-kare (χ^2) ilişki analizi yöntemi kullanılmıştır. Yapılan Ki-kare (χ^2) ilişki analizi sonucunda hesaplanan (P) değeri anlamlılık düzeyi olan α (= 0,05) değerinden küçük olması durumunda H_0 hipotezi reddedilir. Dolaylı yoldan H_1 hipotezini istatistiksel olarak destekleyici kanıt bulunmuştur anlamı çıkmaktadır. Yani değişkenler arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır sonucuna ulaşılmıştır. Aksi halde hesaplanan p değeri α (= 0,05) değerinden büyük ise H_0 yokluk hipotezi reddedilememiştir. Yani

değişkenler arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişkinin olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. %95 güven düzeyi ve % 5 anlamlılık düzeyinde testler yapıldığından dolayı, P değerinin % 5'den büyük olması H_0 hipotezinin reddedilmesi durumunda yapılacak hata oranının % 5'den büyük olacağı anlamını taşır ki bu da kabul edilebilir hata oranından büyüktür.

Verilerin Toplanması

Araştırmada öncelikle, Sayıştay Başkanlığı resmi web sitesinden kamuoyuna açıklanmış 2550 adet Sayıştay Denetim Raporu PDF formatında elektronik ortamda temin edilmiştir. Bu denetim raporları kamu kurumlarının sunmuş olduğu finansal bilgilerin doğruluğuna ve güvenilirliğine ilişkin bir göstergedir. Çalışma kapsamında hedeflenen tüm verilerin toplanması 2017 yılı denetim raporlarının tümünün yayımlanması beklenmiştir. 2018 yılının Nisan ayında Merkezi Yönetim Kapsamındaki kamu kurumlarının 2017 yılı denetim raporları yayımlanmış, 2018 Ekim ayında ise Mahalli İdareler Kapsamındaki kamu kurumlarının 2017 yılı denetim raporları yayımlanmıştır. Bu sebeple araştırmanın tamamlanması ve analiz süreçleri 2018 yılının sonunda gerçekleştirilmiştir.

PDF formatındaki denetim raporları okunarak denetlenen kurumlar, denetlenen kurumların idari özellikleri, denetlenen kurumların iktisadi özellikleri ve mali tablolarına verilen denetim görüşleri Microsoft Office Excel programına analize elverişli olacak bir biçimde kodlanmıştır.

Verilerin Analizi

Veriler analiz edilirken, PDF formatındaki denetim raporları okunarak elde edilen, denetlenen kurumların iktisadi ve idari özellikleri ile mali tablolarına verilen denetim görüşlerini ifade eden, Microsoft Office Excel programındaki kodlardan yararlanılmıştır.

Uygulama esnasında Microsoft Office Excel programındaki veriler SPSS v.23.0 İstatistik Paket Programına aktarılmıştır. Bu program aracılığıyla incelenmesi hedeflenen durumlar için ki-kare (χ^2) ilişki analizleri yapılmış ve sonuçlar yorumlanmıştır. İlk olarak tüm boyutlarda yer alan her soru veya soru grubu için frekans dağılım tabloları tespit edilmiştir. Bazı sorular tablo ile bazı sorular ise grafikler yardımıyla yorumlanmıştır.

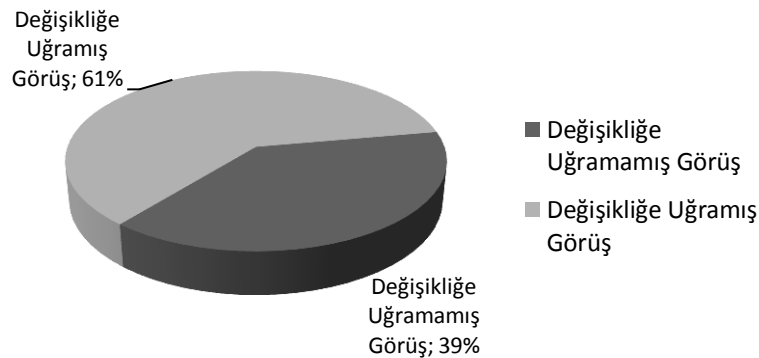
3.4. Kurumların İktisadi ve İdari Özellikleri Bakımından Frekans Dağılımı

Denetim raporlarından ve kamu kurumlarının kurumsal web sitelerinden elde edilen verilerin, denetim sonuçları bakımından, iktisadi ve idari özellikler bakımından dağılımları alt başlıklarda gösterilmekte ve açıklanmaktadır.

3.4.1. Denetim Sonuçları Bakımından Dağılım

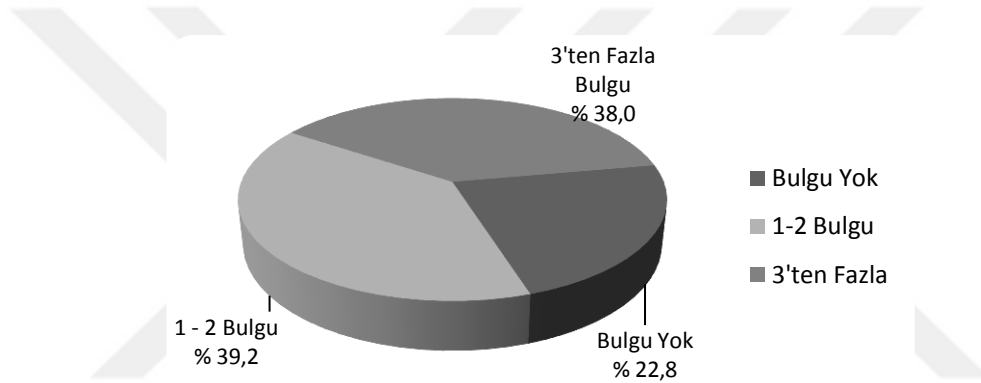
Sayıştay Başkanlığı tarafından 2012 yılından bugüne denetlenmiş ve denetim raporları web sitesinden kamuoyuna duyurulmuş olan kamu kurumları idari ve mali özellikleri bakımından aşağıda verilen şekillerde sınıflandırılmış ve mali tablolarına verilen denetim görüşleri oransal olarak karşılaştırılmıştır.

Aşağıda şekil 3.2’de ifade edildiği gibi 2012 yılından bugüne yapılan mali denetimler sonucunda kamu kurumlarına verilen en son denetim görüşlerine göre denetlenmiş kurumların % 38,7’sinin mali tablolarına değişikliğe uğramamış görüş verildiği, % 61,3’ünün ise mali tablolarına değişikliğe uğramış görüş verildiği görülmüştür. Önceki kısımda detayı açıklandığı üzere değişikliğe uğramış görüşlerin dağılımı; şartlı görüş % 58, olumsuz görüş % 2, görüş vermekten kaçınma % 1, şeklindedir. Bu üç tür görüş, anlatımda ve analizde kolaylık sağlamak adına; standarttaki ifadesi ile değişikliğe uğramış görüş şeklinde tek bir kategoride toplamıştır. Mevcut duruma göre değişikliğe uğramış görüş türünün çoğunlukta olduğu söylenebilir.



Şekil 3.2. Verilen son denetim görüşü bakımından kurumların dağılımı

Aşağıda verilen şekil 3.3'te 2012 yılından bugüne yapılan mali denetimler sonucunda denetim görüşüne dayanak oluşturan bulgu sayılarına göre kamu kurumlarının dağılımları gösterilmiştir. Mali denetimlerin başlangıcından bu yana kamu kurumlarının % 22,8'ine hiçbir bulgu yazılmamıştır. Bu aynı zamanda kamu kurumlarının % 22,8'ine her denetimde değişikliğe uğramamış görüş verildiği anlamına gelmektedir. Kamu kurumlarının % 39,2'sine 1 ya da 2, % 38'ine 3 ve üzeri bulgu ile mali tablolarına değişikliğe uğramış görüş verildiği görülmüştür. Son denetim görüşü değişikliğe uğramamış görüş olan kurumların oranı % 38,7 iken tüm yıllara bakıldığında bazı kurumlara daha önce değişikliğe uğramış denetim görüşü verildiği, dolayısıyla her denetimde değişikliğe uğramamış görüş verilen kamu kurumlarının oranının % 22,8 olduğu söylenebilir.



Şekil 3.3. Görüş verilmesine dayanak bulgu sayısı bakımından kurumların dağılımı

3.4.2. Kurumların İdari Özellikleri Bakımından Dağılımı

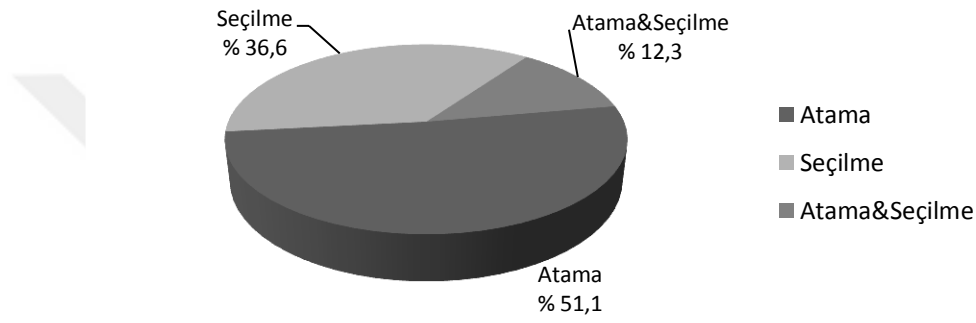
Denetlenmiş kamu kurumlarının idari özellikleri bakımından yapılan sınıflandırmada her bir kriter için mevcut dağılımlar alt başlıklarda gösterilmekte ve açıklanmaktadır.

3.4.2.1. Üst Yönetimin Göreve Gelme Biçimine Göre Kurumların Dağılımı

Araştırma konusu kurumların faaliyet gösterdikleri dönemde üst yöneticilerin belirlenmesi atama, seçilme ve seçilmişler arsından atama olmak üzere üç farklı kategoriden oluşmaktaydı. Dağılımlar denetim döneminde geçerli olan bu sınıflamaya göre yapılmıştır.

Aşağıda verilen şekil 3.4'de denetim yapılan yıllarda kamu kurumlarının üst yönetiminin göreve gelme şekli bakımından dağılımları gösterilmiştir. Buna göre kamu kurumlarının %

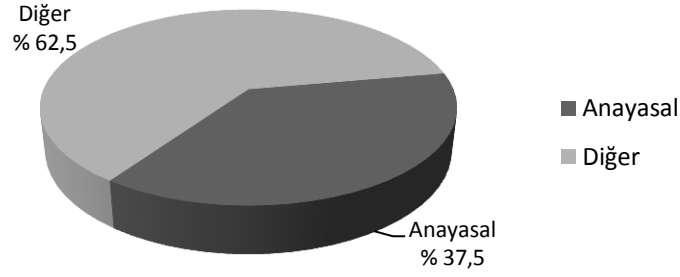
51,1’inde üst yönetim atama usulüyle, 36,6’sında seçimle, % 12,3’ünde ise seçim ve atama usulüyle göreve gelmektedir. Seçim ve atama usulü üniversitelerin üst yönetimleri için geçmişte benimsenmişti. Artık 2016 yılının sonundan itibaren bu yöntemden vazgeçilerek yalnızca atama şeklinde üst yönetim göreve gelmektedir. Denetim yapılan yıllarda bu yöntem uygulanmış olduğundan çalışma da bu şekilde dikkate alınmıştır. Denetlenmiş kamu kurumlarının çoğunluğunda atama usulünün geçerli olduğu görülmektedir. Seçimle üst yönetimi belirlenen kurumların çoğunluğunu mahalli idareler bütçe türünde yer alan belediyelerin oluşturduğu söylenebilir.



Şekil 3.4. Üst yönetimin göreve gelme biçimine göre kurumların dağılımı

3.4.2.2. Kuruluşuna Esas Olan Mevzuat Bakımından Kurumların Dağılımı

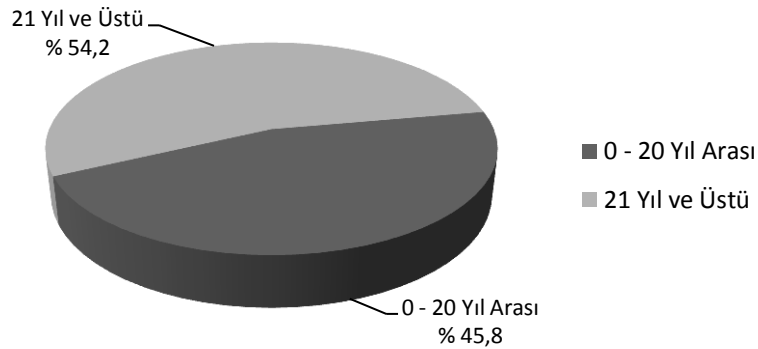
Araştırma konusu kurumların Anayasa gereği kurulması zorunlu olanalar ve diğer mevzuat hükümleri ile kurulanlar olmak üzere iki farklı kategoriden oluşmaktadır. Bu sınıflamaya göre oluşan dağılımlar aşağıda şekil 3.5’te gösterilmektedir. Kamu kurumlarının kuruluşu hukuk normunda en üst sırada yer alan Anayasa ile sağlanabileceği gibi yalnızca kanunlarla ya da yönetmeliklerle de sağlanabilir. Bir kurumun varlığı Anayasa ile benimsenmişse bu kurumların anayasal teminata sahip olan kurumlar olduğu söylenebilir. Denetlenmiş kurumların % 37,5’inin Anayasa gereği kurulması gereken kurumlardan olduğu, denetlenmiş kurumlardan % 62,5’inin ise kuruluşunun anayasal bir zorunluk gerektirmediği görülmüştür.



Şekil 3.5. Kuruluşuna esas olan mevzuat bakımından kurumların dağılımı

3.4.2.3. Kurumsal Geçmiş Bakımından Kurumların Dağılımı

Araştırma konusu kurumların kuruluş yıllarına göre kurumsal tecrübesini yansıtan iki farklı kategori oluşturulmuştur. Bu sınıflamaya göre oluşan dağılımlar aşağıda şekil 3.6’da gösterilmektedir. Kamu kurumlarının kuruluş yıllarına göre faaliyet gösterdikleri süreye göre dağılımları gösterilmiştir. Buna göre kurumların % 45,8’i 20 yıl ve daha az bir süredir faaliyette olduğu, % 54,2’sinin ise 21 yıl ve daha üstü bir süredir faaliyetlerini sürdürdüğü görülmektedir. Kurumsal geçmiş ya da kurumsal tecrübe kıstaslarından oluşan bu iki kategorinin dağılımının birbirine yakın olduğu söylenebilir.

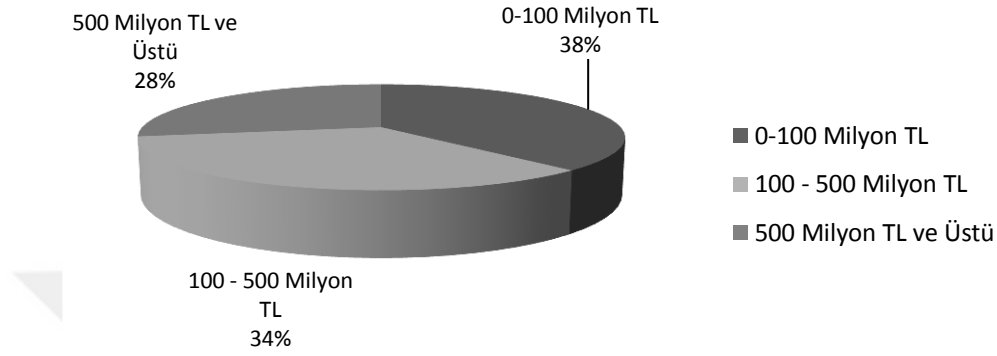


Şekil 3.6. Kurumsal geçmiş bakımından kurumların dağılımı

3.4.2.4. Aktif Büyüklüğü Bakımından Kurumların Dağılımı

Araştırma konusu kurumların bilançolarından elde edilen bilgiler doğrultusunda varlıklarının büyüklüklerine göre kurumların ölçeğini yansıtan üç farklı kategori oluşturulmuştur. Bu sınıflamaya göre oluşan dağılımlar şekil 3.7’de gösterilmektedir.

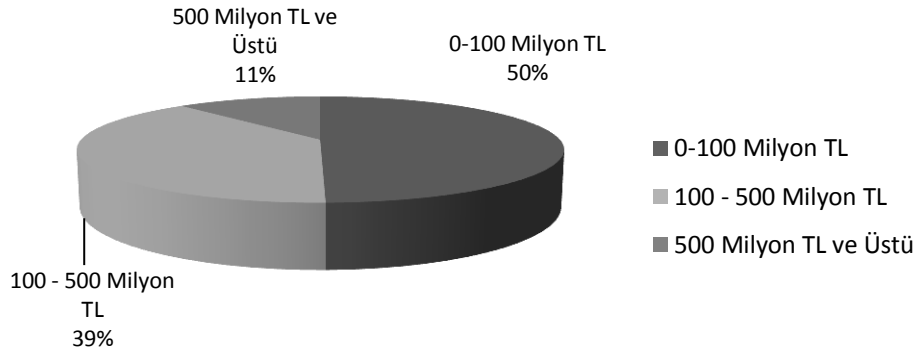
Denetlenmiş kamu kurumlarının mali tablolarında ifade edilen varlıklarının bilanço değerine göre yapılan sınıflandırmada denetlenmiş kurumların %38'inin yüz milyon Türk Lirası ve altında olduğu, % 34'ünün yüz ile beş yüz milyon Türk Lirası arasında olduğu, % 28'inin beş yüz milyon Türk Lirasının üzerinde varlığa sahip olduğu görülmektedir.



Şekil 3.7. Aktif büyüklüğü bakımından kurumların dağılımı

3.4.2.5. Gider Büyüklüğü Bakımından Kurumların Dağılımı

Araştırma konusu kurumların faaliyet sonuçları tablolarından elde edilen bilgiler doğrultusunda yıllık gider büyüklüklerine göre kurumların gider ölçeğini yansıtan üç farklı kategori oluşturulmuştur. Bu sınıflamaya göre oluşan dağılımlar aşağıda şekil 3.8'de gösterilmektedir. Kurumların gerçekleştirmiş gider bütçelerinin tutarına göre oluşturulan bu sınıflandırmaya göre kamu kurumlarının % 50'sinin yıllık bütçe gideri yüz milyon Türk Lirası ve daha az bir tutarda olduğu, % 39'unun yüz ile beş yüz milyon Türk Lirası arasında olduğu, %11'nin ise yıllık bütçe giderinin beş yüz milyon Türk Lirası ve üzerinde olduğu görülmektedir. Denetlenmiş kurumların yarısının yıllık gideri yüz milyon Türk Lirasının altında gerçekleşmiştir. Varlıklarının büyüklüğünde sınıfsal dağılımlar birbirine yakinken giderlerinin büyüklüğünde sınıflar arasındaki dağılım farkının yüksek olduğu söylenebilir.



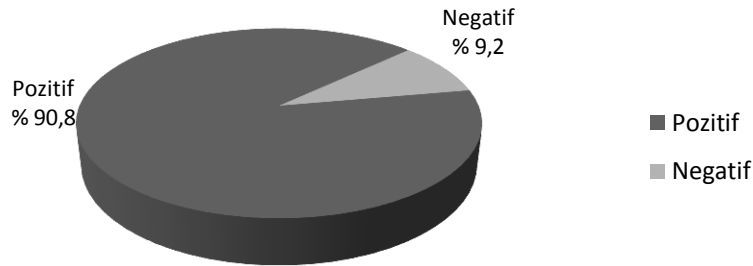
Şekil 3.8. Gider büyüklüğü bakımından kurumların dağılımı

3.4.3. Kurumların İktisadi Özellikleri Bakımından Dağılımı

Denetlenmiş kamu kurumlarının iktisadi özellikleri bakımından yapılan sınıflandırmada her bir kriter için mevcut dağılımlar alt başlıklarda gösterilmekte ve açıklanmaktadır.

3.4.3.1. Özkaynak Mevcudiyeti Bakımından Kurumların Dağılımı

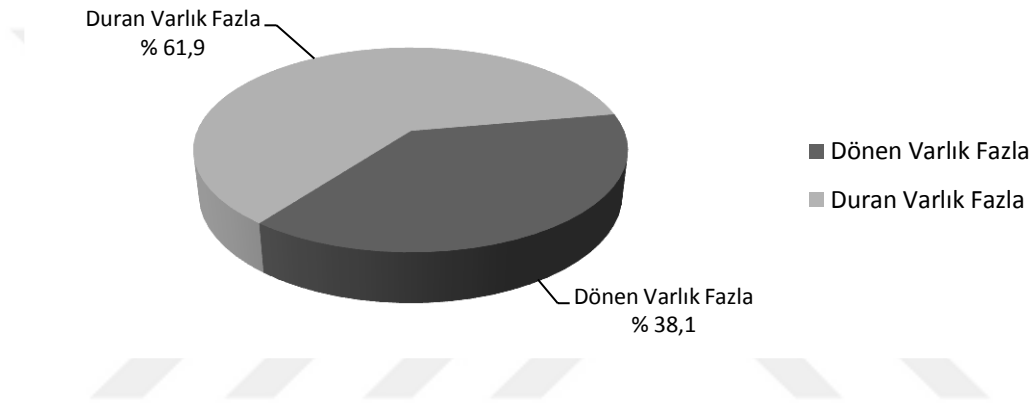
Araştırma konusu kurumların bilançolarından elde edilen bilgiler doğrultusunda özkaynağının mevcudiyetini yansıtan iki farklı kategori oluşturulmuştur. Bu sınıflamaya göre oluşan dağılımlar aşağıda Şekil 3.9’da gösterilmektedir. Denetlenmiş kamu kurumları özkaynağının mevcut olup olmasına göre sınıflandırılmıştır. Denetlenmiş kurumların bilançolarına baktığımızda % 9,2’sinin özkaynağının negatif olduğu, % 90,8’inin ise özkaynağının pozitif olduğu görülmüştür. Özkaynağını kaybeden kurumların çoğunlukla bazı üniversitelerin döner sermaye işletmelerinden oluştuğu söylenebilir.



Şekil 3.9. Özkaynak mevcudiyeti bakımından kurumların dağılımı

3.4.3.2. Varlık Yapısı Bakımından Kurumların Dağılımı

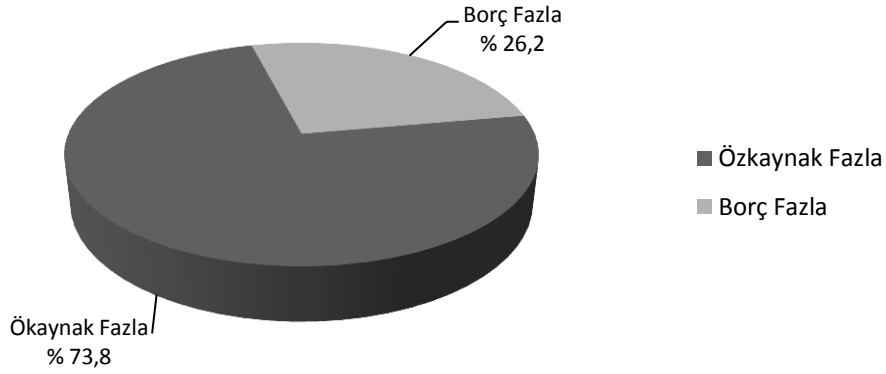
Araştırma konusu kurumların bilançolarından elde edilen bilgiler doğrultusunda varlıklarının ağırlıklı olarak dönen varlık mı, yoksa duran varlıktan mı oluştuğuna göre iki farklı kategori oluşturulmuştur. Bu sınıflamaya göre oluşan dağılımlar aşağıda şekil 3.10’da gösterilmektedir. Denetlenmiş kurumların bilançolarında ifade edilen varlıklarının yapısına baktığımızda % 61,9’unun varlık yapısında duran varlıklarının fazla olduğu, % 38,1’inin varlık yapısında ise dönen varlıklarının fazla olduğu görülmüştür. Kamusal hizmet sunan kurumların çoğunluğunun varlık yapısında duran varlıklarının ağırlıklı olduğu söylenebilir.



Şekil 3.10. Varlık yapısı bakımından kurumların dağılımı

3.4.3.3. Kaynak Yapısı Bakımından Kurumların Dağılımı

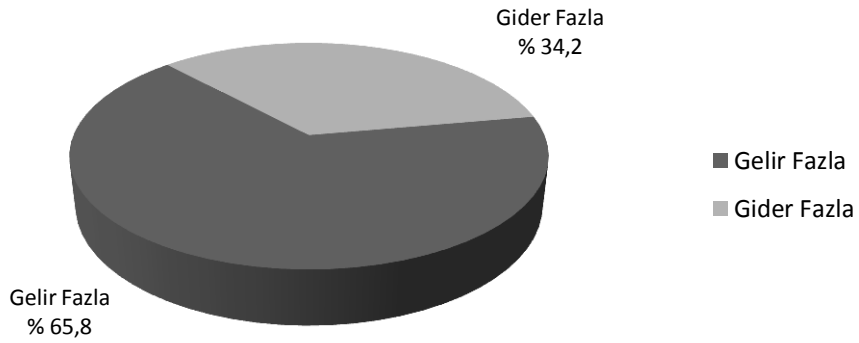
Araştırma konusu kurumların bilançolarından elde edilen bilgiler doğrultusunda kaynaklarının ağırlıklı olarak yabancı kaynaklardan mı, yoksa özkaynaktan mı oluştuğuna göre iki farklı kategori oluşturulmuştur. Bu sınıflamaya göre oluşan dağılımlar aşağıda şekil 3.11’de gösterilmektedir. Denetlenmiş kurumların bilançolarında ifade edilen varlıklarını oluşturan kaynaklarının yapısına baktığımızda % 73,8’inin kaynak yapısında özkaynağın ağırlıkta olduğu, % 26,2’sinin kaynak yapısında ise borçların ağırlıkta olduğu görülmüştür. Kamusal hizmet sunan kurumların çoğunluğunun kaynak yapısında özkaynağın ağırlıkta olduğu söylenebilir. Denetlenmiş kurumların dörtte birinin borcunun özkaynak tutarını aştığı görülmüştür.



Şekil 3.11. Kaynak yapısı bakımından kurumların dağılımı

3.4.3.4. Gelir ve Gider Dengesi Bakımından Kurumların Dağılımı

Araştırma konusu kurumların faaliyet sonuçları tablolarından elde edilen bilgiler doğrultusunda gelir gider dengesine göre iki farklı kategori oluşturulmuştur. Bu sınıflamaya göre oluşan dağılımlar aşağıda şekil 3.12’de gösterilmektedir. Denetlenmiş kurumların % 65,8’inin gelirlerinin tutarı giderlerinden fazla olduğu görülmüştür. Kurumların % 34,2’sinin ise gelirlerinin giderlerini karşılamaya yetmediği görülmüştür. Yani kurumların üçte birinin gelirinin üzerinde harcama yaptığı söylenebilir.

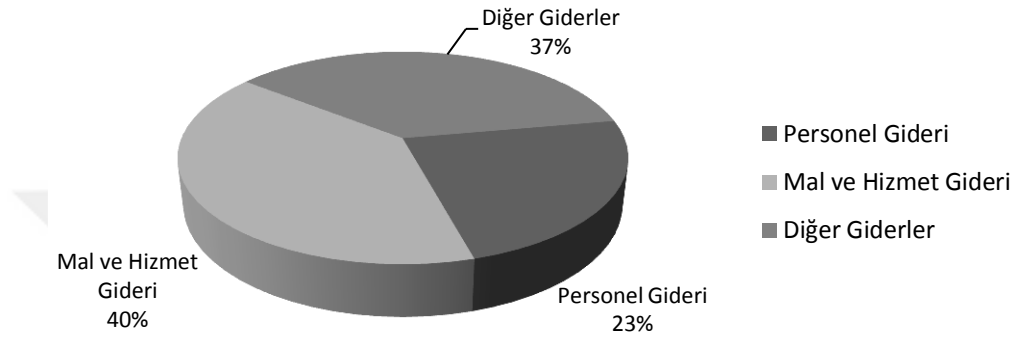


Şekil 3.12. Gelir ve gider dengesi bakımından kurumların dağılımı

3.4.3.5. En Yüksek Gider Türü Bakımından Kurumların Dağılımı

Araştırma konusu kurumların faaliyet sonuçları tablolarından elde edilen bilgiler doğrultusunda en yüksek gider türüne göre üç farklı kategori oluşturulmuştur. Bu sınıflamaya göre oluşan dağılımlar şekil 3.13’de gösterilmektedir. Kurumların gider

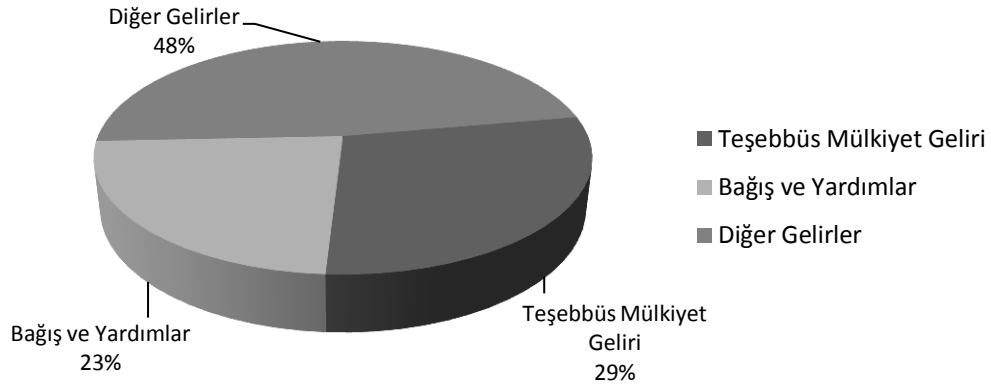
bütçelerinin birinci düzeydeki dağılımları incelenmiş ve kurumlar gider bütçesindeki en yüksek gider kalemine göre sınıflandırılmıştır. Gider yeri dağılımına göre kurumlar sınıflandırıldığında; kurumların % 39,8'nin gider bütçesinde en yüksek payın 'mal ve hizmet' gideri olduğu, % 36,7'sinin en yüksek gider kalemi olarak 'diğer giderler' başlığını kullandığı, % 23,50'sinin en yüksek gider payının ise personel giderlerinden oluştuğu görülmüştür.



Şekil 3.13 En yüksek gider türü bakımından kurumların dağılımı

3.4.3.6. En Yüksek Gelir Türü Bakımından Kurumların Dağılımı

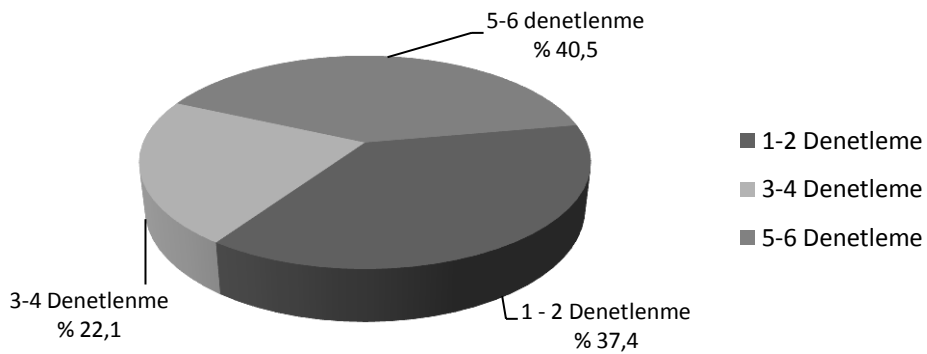
Araştırma konusu kurumların faaliyet sonuçları tablolarından elde edilen bilgiler doğrultusunda en yüksek gelir türüne göre üç farklı kategori oluşturulmuştur. Bu sınıflamaya göre oluşan dağılımlar aşağıda şekil 3.14'te gösterilmektedir. Kurumların gelir bütçelerinin birinci düzeydeki dağılımları incelenmiş ve kurumlar gelir bütçesindeki en yüksek gelir türüne göre sınıflandırılmıştır. Şekilde ifade edildiği üzere kurumların % 48'inin gelir bütçesinde en yüksek gelir kalemini 'diğer gelir' başlığında muhasebeleştirdiği, % 29'unun en yüksek gelir kaleminin teşebbüs ve mülkiyet gelirlerinden oluştuğu, % 23'ünün en yüksek gelir kaleminin ise bağış ve yardımlardan oluştuğu görülmüştür.



Şekil 3.14. En yüksek gelir türü bakımından kurumların dağılımı

3.4.4. Denetim Sıklığı Bakımından Kurumların Dağılımı

Araştırma konusu kurumların yayımlanmış denetim raporu sayısına göre denetim sıklığını gösteren üç farklı kategori oluşturulmuştur. Bu sınıflamaya göre oluşan dağılımlar aşağıda şekil 3.15’de gösterilmektedir. 2012 yılından bu yana toplam altı yıllık denetim döneminde bir kurumun kaç defa denetlendiğini gösteren denetim sayısına yani denetim sıklığına göre kamu kurumları sınıflandırılmıştır. Şekil 3.15’de gösterilen bu sınıflandırmanın dağılımına göre kurumların % 40,5’inin altı yılda en az beş kez denetlendiği, % 37’4’ünün ise en çok iki kez denetlendiği görülmüştür. Yani yoğun denetim geçiren kurumlarla az denetim geçiren kurumların oranının birbirine yakın olduğu söylenebilir.



Şekil 3.15. Denetim sıklığı bakımından kurumların dağılımı

3.5. Kurumların İdari Özellikleri ile Denetim Görüşü Arasında İlişki Analizi

‘Kurumların İdari Özellikleri ile Mali Tabloların Güvenilirliği Arasında İlişki var mıdır?’ şeklindeki birinci hipotezin test edilmesinde kullanılacak kurumların idari özellikleri arasında; ‘bütçe türü’, ‘üst yönetimin göreve gelme biçimi’, ‘kuruluş mevzuatı’, ‘aktif büyüklüğü’ ve ‘gider büyüklüğü’ değişkenleri yer almaktadır. Mali tabloların güvenilirliğini temsilen ‘denetim görüşü’ değişkeni kullanılmıştır. Mali tabloların güvenilirliği ile kurumların idari özelliklerini temsil eden değişkenler arasında ilişki olup olmadığı aşağıda örneği verildiği şekilde hipotezler oluşturularak test edilmiştir.

H_0 : Son Denetim Görüşü değişkeni ile Bütçe Türü değişkeni arasında istatistiksel ilişki yoktur.

H_1 : Son Denetim Görüşü ile Bütçe Türü değişkeni arasında istatistiksel ilişki vardır.

Kurumların diğer idari özelliklerini temsil eden değişkenler de benzer şekilde hipotezler kurularak test edilmiştir.

3.5.1. Denetim Görüşü ile Bütçe Türü Arasındaki İlişki

Araştırma konusu kurumlara ilişkin bütçe türleri bakımından yapılan ilişki analizi sonuçlarından elde edilen bilgiler görsel olarak sunulmuştur. Çizelge 3.3’de araştırma konusu olan 837 adet denetim raporunda mali tablolarına görüş verilen kamu kurumları yer aldıkları bütçe türüne göre sınıflara ayrılmıştır. Bütçe türü bağımsız değişkeni ile denetim görüşü arasında istatistiksel bir ilişki olup olmadığı araştırılmıştır. Denetim görüşü değişkeni ile bütçe türüne göre kurumlar değişkeni arasında yapılan ki-kare (χ^2) ilişki analizi sonucunda $p = 0,000 < \text{Anlamlılık Düzeyi} = 0,05$ olduğu için H_0 hipotezi reddedilmiştir. Yani ‘denetim görüşü’ ile ‘Bütçe Türüne Göre Kurumlar’ değişkenleri arasında istatistiksel olarak ilişki yoktur hipotezi reddedilmiştir. Dolayısıyla, ilişki vardır şeklinde tanımlanan araştırma hipotezini (H_1) destekleyen rassallıktan uzak istatistiksel olarak anlamlı kanıt vardır sonucuna ulaşılmıştır.

Çizelge 3.3. Bütçe türüne göre kurumların denetim görüşü ve ki-kare ilişkisi

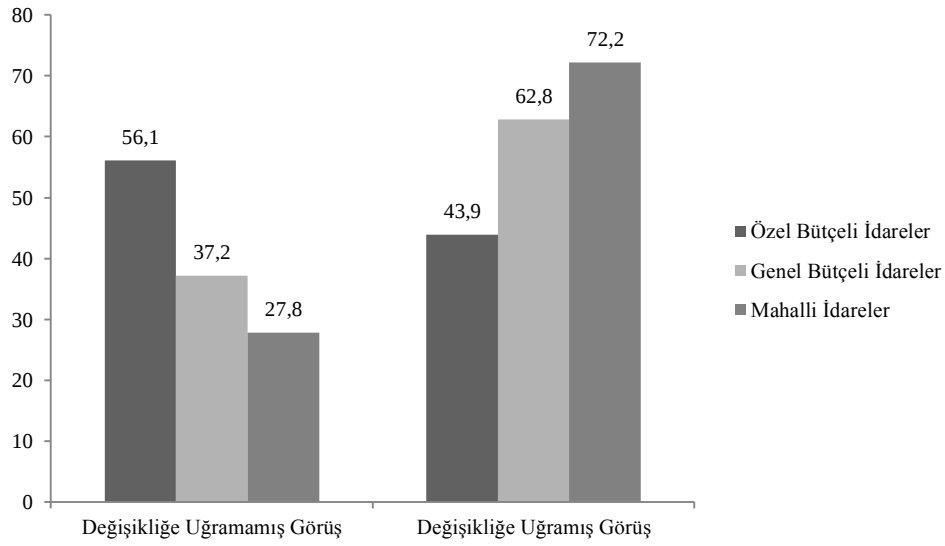
Denetim Görüşü Değişkeni ile Bütçe Türüne Göre Kurumlar Değişkeni Arasındaki Ki-Kare İlişki Analizi					
Denetim Görüşü Türü	Bütçe Türüne Göre				
	Kurumlar	Genel Bütçeli İdareler	Özel ⁹⁷ Bütçeli İdareler	Mahalli İdareler	Toplam Görüş Sayısı
Değişikliğe Uğramamış Görüş		42	160	122	324
Değişikliğe Uğramış Görüş		71	125	317	513
Toplam Denetim Raporu		113	285	439	837

0 hücre(%0,0) beklenen değer 5'den küçüktür. En küçük beklenen değer 43,74'dir.

Ki Kare (χ^2) = 58,672 ve Anlamlılık Düzeyi (P) = 0,000

Şekil 3.16'da görüleceği üzere denetim görüşleri bir bütün olarak incelendiğinde Özel Bütçe kapsamında yer alan kamu kurumlarının% 56,1'ine olumlu görüş verildiği, yani bu bütçe türündeki kurumların çoğuna olumlu denetim görüşü verildiği görülmüştür. Bu olumlu görüş verme oranı Genel Bütçe kapsamındaki kamu kurumlarında % 37,2'ye, Mahalli İdareler Bütçesi kapsamındaki kamu kurumlarında ise % 27,8'e kadar düştüğü görülmüştür. Yani Mahalli İdare kapsamındaki kamu kurumlarının yalnızca dörtte birine olumlu denetim görüşü verilmiştir. Mali tablolarına doğruluğuna ve güvenilirliğine ilişkin olumlu denetim görüşü verilmesi bakımından kamu kurumlarını değerlendirdiğimizde; en iyi durumda olanların Özel Bütçe kapsamındaki kamu kurumları olduğu, en zayıf durumda olanların ise Mahalli İdareler Bütçesi kapsamındaki kamu kurumları olduğu söylenebilir. Mahalli İdare Bütçesi kapsamındaki kamu kurumlarının % 72,2'sine olumlu denetim görüşü verilmediği görülmüştür. Bu oranın Genel Bütçe kapsamındaki kamu kurumlarında % 62,8, Özel Bütçe kapsamındaki kamu kurumlarında ise % 43,9 olduğu görülmüştür.

⁹⁷ Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar (7), Sosyal Güvenlik Kurumları(3), Kalkınma Ajansları(12) ve Diğer Kurumlar(7) sayısal olarak az oldukları ve niteliksel olarak benzer özellik gösterdikleri için bu sınıfta değerlendirilmiştir.



Şekil 3.16. Bütçe türüne göre kurumlara verilen denetim görüşlerinin oranı

3.5.2. Denetim Görüşü ile Üst Yönetimin Görevlendirilme Şekli Arasındaki İlişki

Araştırma konusu kurumlara ilişkin üst yönetimin görevlendirilmesi türleri bakımından yapılan ilişki analizi sonuçlarından elde edilen bilgiler aşağıdaki gibidir. Çizelge 3.4'te araştırma konusu olan 837 adet denetim raporunda mali tablolarına görüş verilen kamu kurumları üst yönetimin göreve gelme biçimine göre sınıflara ayrılmıştır. Üst yönetimin göreve gelme biçimi bağımsız değişkeni ile denetim görüşü arasında istatistiksel bir ilişki olup olmadığı araştırılmıştır. Denetim görüşü değişkeni ile üst yönetimin göreve gelme biçimine göre kurumlar değişkeni arasında yapılan ki-kare (χ^2) ilişki analizi sonucunda $p = 0,000 < \text{Anlamlılık Düzeyi} = 0,05$ olduğu için H_0 hipotezi reddedilmiştir. Yani 'denetim görüşü' ile 'üst yönetimin göreve gelme biçimi' değişkenleri arasında istatistiksel olarak ilişki yoktur hipotezi reddedilmiştir. Dolayısıyla, ilişki vardır şeklinde tanımlanan araştırma hipotezini (H_1) destekleyen rassallıktan uzak istatistiksel olarak anlamlı kanıt vardır sonucuna ulaşılmıştır.

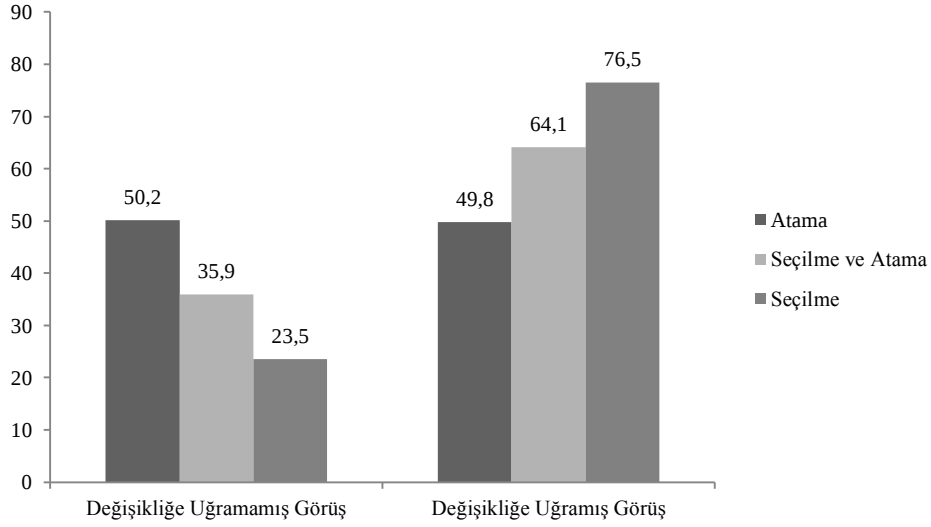
Çizelge 3.4. Üst yönetimin görevlendirilmesine göre kurumların denetim görüşü ve ki-kare ilişkisi

Denetim Görüşü Değişkeni İle Üst Yönetimin Göreve Gelme Biçimi Değişkeni Arasındaki Ki-Kare İlişki Analizi					
Denetim Görüşü Türü	Üst Yönetimin Göreve Gelme Biçimine Göre Kurumlar	Atama	Seçilme ve Atama	Seçilme	Toplam Görüş Sayısı
Değişikliğe Uğramamış Görüş		215	37	72	324
Değişikliğe Uğramış Görüş		213	66	234	513
Toplam Denetim Raporu		428	103	306	837

0 hücre(%0,0) beklenen değer 5'den küçüktür. En küçük beklenen değer 39,87'dir.

Ki Kare (χ^2) = 54,016 ve Anlamlılık Düzeyi (P) = 0,000

Şekil 3.17'de görüleceği üzere denetim görüşlerine bir bütün olarak bakıldığında Üst yönetimi atama yöntemiyle göreve gelen kamu kurumlarının % 50,2'sine olumlu görüş verildiği görülmüştür. Bu olumlu görüş verme oranı seçilme ve atama yönteminin benimsendiği kamu kurumlarında % 35,9'a, yalnızca seçimle üst yönetimin belirlendiği kamu kurumlarında ise % 23,5'e kadar düştüğü görülmüştür. Yani çoğunluğunu belediyelerin oluşturduğu kamu kurumlarının yaklaşık dörtte birine olumlu denetim görüşü verilmiştir. Mali tabloların doğruluğuna ve güvenilirliğine ilişkin olumlu denetim görüşü verilmesi bakımından kamu kurumlarını değerlendirdiğimizde; en iyi durumda olanların üst yönetiminin atama yöntemiyle belirlenen kamu kurumları olduğu, en zayıf durumda olanların ise üst yönetiminin seçimle göreve gelen kamu kurumları olduğu söylenebilir. Üst yönetiminin seçimle belirlendiği kamu kurumlarının % 76,5'ine değişikliğe uğramış görüş verildiği görülmüştür. Bu oranın seçim ve atama yönteminin benimsendiği kamu kurumlarında % 64,1, yalnızca atama yönteminin benimsendiği kamu kurumlarında ise % 49,8 olduğu görülmüştür.



Şekil 3.17 Üst yönetim görevlendirme şekline göre denetim görüşleri oranı

3.5.3. Denetim Görüşü ile Kuruluşa Esas Mevzuat Arasındaki İlişki

Araştırma konusu kurumlara ilişkin kuruluşa esas mevzuat türleri bakımından yapılan ilişki analizi sonuçlarından elde edilen bilgiler aşağıdaki gibidir. Çizelge 3.5'te araştırma konusu olan 837 adet denetim raporunda mali tablolarına görüş verilen kamu kurumları kuruluşlarına esas olan mevzuat bakımından sınıflara ayrılmıştır. Anayasal kurumlar ve diğer kurumlar bağımsız değişkeni ile denetim görüşü arasında istatistiksel bir ilişki olup olmadığı araştırılmıştır. Denetim görüşü değişkeni ile kurumun varlığının dayanağı olan mevzuat değişkeni arasında yapılan ki-kare (χ^2) ilişki analizi sonucunda $p = 0,000 < \text{Anlamlılık Düzeyi} = 0,05$ olduğu için H_0 hipotezi reddedilmiştir. Yani 'denetim görüşü' ile 'kurumun kuruluşuna esas mevzuat' değişkenleri arasında istatistiksel olarak ilişki yoktur hipotezi reddedilmiştir. Dolayısıyla, ilişki vardır şeklinde tanımlanan araştırma hipotezini (H_1) destekleyen rassallıktan uzak istatistiksel olarak anlamlı kanıt vardır sonucuna ulaşılmıştır.

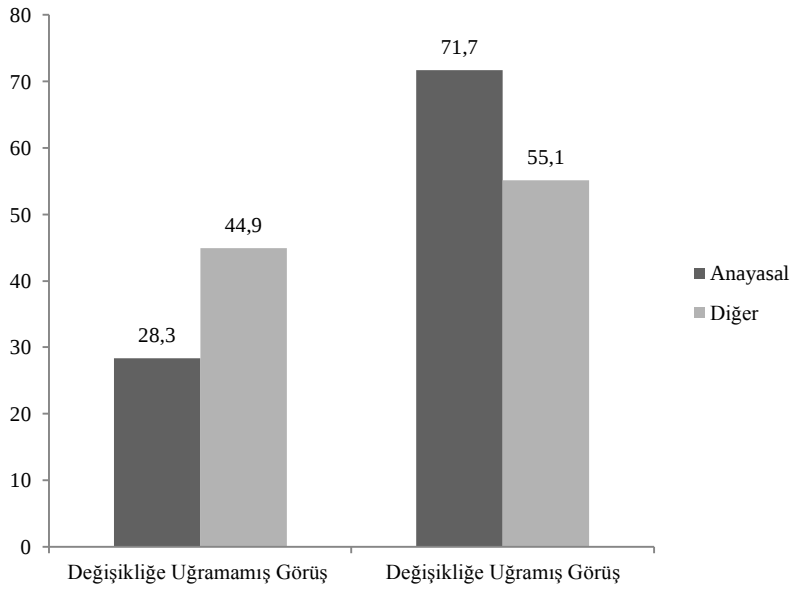
Çizelge 3.5. Kuruluşuna esas mevzuata göre kurumların denetim görüşü ve ki-kare ilişkisi

Denetim Görüşü Değişkeni ile Kurumun Kuruluş Mevzuatı Değişkeni Arasındaki Ki-Kare İlişki Analizi				
Denetim Görüşü Türü	Kurumun Kuruluş Mevzuatı Bakımından Kurumlar	Anayasal	Diğer	Toplam Görüş Sayısı
Değişikliğe Uğramamış Görüş		89	235	324
Değişikliğe Uğramış Görüş		225	288	513
Toplam Denetim Raporu		314	523	837

0 hücre(%0,0) beklenen değer 5'den küçüktür. En küçük beklenen değer 121,55'dir.

Ki Kare (χ^2) = 22,758 ve Anlamlılık Düzeyi (P) = 0,000

Şekil 3.18'de görüleceği üzere denetim görüşlerine bir bütün olarak bakıldığında Anayasal dayanağı olan kamu kurumlarının % 28,3'üne olumlu görüş verildiği görülmüştür. Bu olumlu görüş verme oranı doğrudan Anayasa'da kurulması ifade edilmeyen diğer kamu kurumlarında % 44,9 olduğu görülmüştür. Yani varlığı Anayasa ile istenen kamu kurumlarının dörtte birine olumlu denetim görüşü verilmişken, doğrudan Anayasa'da ifade edilmeyen diğer kamu kurumlarının yarısına olumlu denetim görüşü verilmiştir. Mali tabloların doğruluğuna ve güvenilirliğine ilişkin olumlu denetim görüşü verilmesi bakımından kamu kurumlarını değerlendirdiğimizde; görece iyi durumda olanların diğer kategorisinde yer alan kamu kurumları olduğu, zayıf durumda olanların ise Anayasal kategoride sayılan kamu kurumları olduğu söylenebilir. Anayasal kategorisinde yer alan kamu kurumlarının % 71,7'sine değişikliğe uğramış denetim görüşü verildiği görülmüştür. Bu oranın diğer kategoride bulunan kamu kurumlarında % 55,1 olduğu görülmüştür.



Şekil 3.18. Kuruluş mevzuatına göre kurumlara verilen denetim görüşlerinin oranı

3.5.4. Denetim Görüşü ile Aktif Tutarı Arasındaki İlişki

Araştırma konusu kurumlara ilişkin aktif büyüklükleri bakımından yapılan ilişki analizi sonuçlarından elde edilen bilgiler aşağıdaki gibidir. Çizelge 3.6’da araştırma konusu olan 837 adet denetim raporunda mali tablolarına görüş verilen kamu kurumları mali tablolarında ifade edilen varlıklarının tutarına göre sınıflara ayrılmıştır. Aktif büyüklüğü bağımsız değişkeni ile denetim görüşü arasında istatistiksel bir ilişki olup olmadığı araştırılmıştır. Denetim görüşü değişkeni ile kurumun varlığının parasal büyüklüğü değişkeni arasında yapılan ki-kare (χ^2) ilişki analizi sonucunda $p = 0,000 < \text{Anlamlılık Düzeyi} = 0,05$ olduğu için H_0 hipotezi reddedilmiştir. Yani ‘denetim görüşü’ ile ‘aktif büyüklüğü’ değişkenleri arasında istatistiksel olarak ilişki yoktur hipotezi reddedilmiştir. Dolayısıyla, ilişki vardır şeklinde tanımlanan araştırma hipotezini (H_1) destekleyen rassallıktan uzak istatistiksel olarak anlamlı kanıt vardır sonucuna ulaşılmıştır.

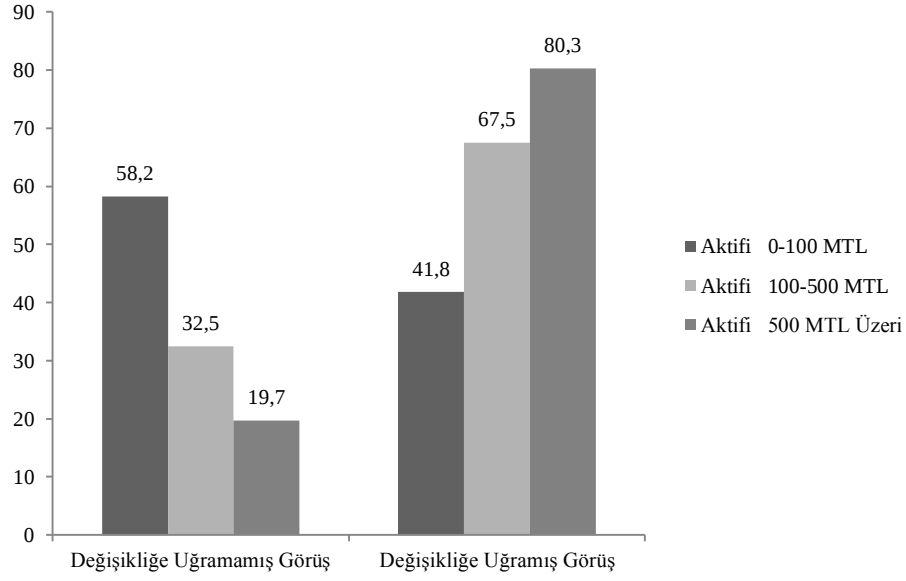
Çizelge 3.6. Aktif büyüklüğüne göre kurumların denetim görüşü ve ki-kare ilişkisi

Denetim Görüşü Değişkeni İle Aktif Tutarı Değişkeni Arasındaki Ki-Kare İlişki Analizi					
Denetim Görüşü Türü	Aktif Tutarının Büyüklüğüne Göre Kurumlar	Aktifi 0-100 MTL	Aktifi 100-500 MTL	Aktifi 500 MTL Üzeri	Toplam Görüş Sayısı
Değişikliğe Uğramamış Görüş		185	93	46	324
Değişikliğe Uğramış Görüş		133	193	187	513
Toplam Denetim Raporu		318	286	233	837

0 hücre(%0,0) beklenen değer 5'den küçüktür. En küçük beklenen değer 90,19'dur.

Ki Kare (χ^2) = 90,744 ve Anlamlılık Düzeyi (P) = 0,000

Şekil 3.19'da görüleceği üzere denetim görüşlerine bir bütün olarak bakıldığında aktif tutarı yani varlıklarının bilanço değeri görece daha az olan kurumlara daha yüksek oranda olumlu görüş verildiği görülmüştür. Aktif tutarı yüz milyon Türk Lirasını aşmayan kamu kurumlarının % 58,2'sine olumlu görüş verildiği görülmüştür. Bu olumlu görüş verme oranı aktif tutarı yüz ile beş yüz milyon Türk Lirası aralığında bulunan kamu kurumlarında % 32,5'e, aktif tutarı beş yüz milyon Türk Lirasının üzerinde olan kamu kurumlarında ise % 19,7'ye kadar düştüğü görülmüştür. Yani kurumların aktif büyüklüğü ile olumlu denetim görüşü arasında ters bir ilişki olduğu, kamu kurumlarında aktif büyüklükleri arttıkça olumlu denetim görüşünün azaldığı söylenebilir. Mali tabloların doğruluğuna ve güvenilirliğine ilişkin olumlu denetim görüşü verilmesi bakımından kamu kurumlarını değerlendirdiğimizde; görece iyi durumda olanların aktif tutarı emsallerine göre düşük olan kurumlar olduğu aktif tutarı yüksek kamu kurumlarının ise bu anlamda zayıf durumda olduğu söylenebilir. Yüksek aktif tutarına sahip olan kamu kurumlarının % 80,3'üne değişikliğe uğramış denetim görüşü verildiği görülmüştür. Bu oranın diğer kategoride bulunan kamu kurumlarında aktif tutarı küçüldükçe azaldığı ve sırasıyla % 67,5 ve % 41,8 düzeylerinde olduğu görülmüştür.



Şekil 3.19. Aktif büyüklüğüne göre kurumlara verilen denetim görüşlerinin oranı

3.5.5. Denetim Görüşü ile Gider Bütçesi Arasındaki İlişki

Araştırma konusu kurumlara ilişkin gider bütçesi bakımından yapılan ilişki analizi sonuçlarından elde edilen bilgiler aşağıdaki gibidir. Çizelge 3.7’de araştırma konusu olan denetim raporlarında, mali tablolarına görüş verilen kamu kurumları mali tablolarında ifade edilen yıllık giderlerinin tutarına göre sınıflara ayrılmıştır. Yıllık gider büyüklüğü bağımsız değişkeni ile denetim görüşü arasında istatistiksel bir ilişki olup olmadığı araştırılmıştır. Denetim görüşü değişkeni ile kurumun yıllık giderinin parasal büyüklüğü değişkeni arasında yapılan ki-kare (χ^2) ilişki analizi sonucunda $p = 0,000 < \text{Anlamlılık Düzeyi} = 0,05$ olduğu için H_0 hipotezi reddedilmiştir. Yani ‘denetim görüşü’ ile ‘yıllık gider büyüklüğü’ değişkenleri arasında istatistiksel olarak ilişki yoktur hipotezi reddedilmiştir. Dolayısıyla, ilişki vardır şeklinde tanımlanan araştırma hipotezini (H_1) destekleyen rassallıktan uzak istatistiksel olarak anlamlı kanıt vardır sonucuna ulaşılmıştır.

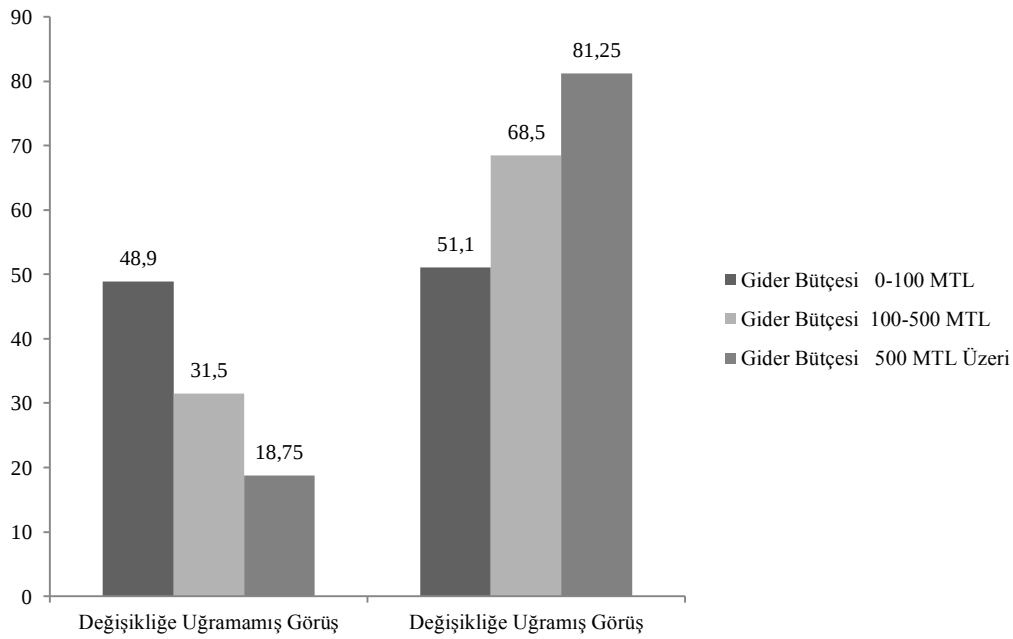
Çizelge 3.7. Gider büyüklüğüne göre kurumların denetim görüşü ve ki-kare ilişkisi

Denetim Görüşü Değişkeni İle Gider Bütçesi Değişkeni Arasındaki Ki-Kare İlişki Analizi					
Denetim Görüşü Türü	Gider Bütçesi Büyüklüğüne Göre Kurumlar	Gider 0-100 MTL	Gider 100-500 MTL	Gider 500 MTL Üzeri	Toplam Görüş Sayısı
Değişikliğe Uğramamış Görüş		203	102	18	323
Değişikliğe Uğramış Görüş		212	222	78	512
Toplam Denetim Raporu		415	286	233	835

0 hücre(%0,0) beklenen değer 5'den küçüktür. En küçük beklenen değer 37,14'dur.

Ki Kare (χ^2) = 41,485 ve Anlamlılık Düzeyi (P) = 0,000

Şekil 3.20'de görüleceği üzere denetim görüşlerine bir bütün olarak bakıldığında yıllık gideri görece daha az olan kurumlara daha yüksek oranda olumlu görüş verildiği görülmüştür. Yıllık gideri yüz milyon Türk Lirasını aşmayan kamu kurumlarının % 48,9'una olumlu görüş verildiği görülmüştür. Bu olumlu görüş verme oranı gider tutarı yüz ile beş yüz milyon Türk Lirası aralığında bulunan kamu kurumlarında % 31,5'e, gider tutarı beş yüz milyon Türk Lirasının üzerinde olan kamu kurumlarında ise % 18,75'e kadar düştüğü görülmüştür. Yani kurumların gider büyüklüğü ile olumlu denetim görüşü arasında ters bir ilişki olduğu, kamu kurumlarında gider büyüklüğü arttıkça olumlu denetim görüşünün azaldığı söylenebilir. Bu durumun aktif tutarı ile ilgili tespitle benzerlik gösterdiği de söylenebilir. Mali tabloların doğruluğuna ve güvenilirliğine ilişkin olumlu denetim görüşü verilmesi bakımından kamu kurumlarını değerlendirdiğimizde; görece iyi durumda olanların yıllık gider miktarı emsallerine göre düşük olan kurumlar olduğu yıllık gider miktarı yüksek olan kamu kurumlarının ise bu anlamda zayıf durumda olduğu söylenebilir. Yüksek gider miktarına sahip olan kamu kurumlarının % 81,25'ine değişikliğe uğramış denetim görüşü verildiği görülmüştür. Bu oranın diğer kategoride bulunan kamu kurumlarında gider miktarı küçüldükçe azaldığı ve sırasıyla % 68,5 ve % 51,1 düzeylerinde olduğu görülmüştür.



Şekil 3.20. Gider büyüklüğüne göre kurumlara verilen denetim görüşlerinin oranı

3.5.6. Denetim Görüşü ile Kurumsal Geçmiş Arasındaki İlişki

Araştırma konusu kurumlara ilişkin kurumsal geçmiş bakımından yapılan ilişki analizi sonuçlarından elde edilen bilgiler aşağıdaki gibidir. Çizelge 3.8’de araştırma konusu olan denetim raporlarında, mali tablolarına görüş verilen kamu kurumları kuruluş tarihlerine göre sınıflara ayrılmıştır. Kurumsal geçmiş bağımsız değişkeni ile denetim görüşü arasında istatistiksel bir ilişki olup olmadığı araştırılmıştır. Denetim görüşü değişkeni ile kurumsal geçmiş değişkeni arasında yapılan ki-kare (χ^2) ilişki analizi sonucunda $p = 0,270 > \text{Anlamlılık Düzeyi} = 0,05$ olduğu için H_0 hipotezi reddedilememiştir. Yani ‘denetim görüşü’ ile ‘kurumsal geçmiş’ arasında istatistiksel olarak ilişki yoktur hipotezi reddedilememiştir. Dolayısıyla, ilişki vardır şeklinde tanımlanan araştırma hipotezini (H_1) destekleyen rassallıktan uzak istatistiksel olarak anlamlı kanıt yoktur sonucuna ulaşılmıştır. İstatistiksel bir ilişki olmadığı için kurumsal tecrübe bakımından kamu kurumlarına verilen denetim görüşlerinin karşılaştırması yapılmamıştır.

Çizelge 3.8. Kurumsal geçmişe göre kurumların denetim görüşü ve ki-kare ilişkisi

Denetim Görüşü Değişkeni ile Kurumsal Geçmiş Değişkeni Arasındaki Ki-Kare İlişki Analizi				
Denetim Görüşü Türü	Kuruluş Tarihi Bakımından Kurumlar	0–20 Yıl Arası	21 Yıl ve Üstü	Toplam Görüş Sayısı
Değişikliğe Uğramamış Görüş		156	168	324
Değişikliğe Uğramış Görüş		227	286	513
Toplam Denetim Raporu		383	454	837

0 hücre(%0,0) beklenen değer 5'den küçüktür. En küçük beklenen değer 148,26'dır.

Ki Kare (χ^2) = 1,216 ve Anlamlılık Düzeyi (P) = 0,270

ABD örneğinde (Brook, 2001), yapılan çalışmada, federal hükümet kurumlarına verilen denetim görüşleri ile bu kamu kurumlarının büyüklüğü, kuruluş zamanı, coğrafi dağılımı, organizasyon yapısı, finansal yapısı gibi özellikleri arasında bir ilişki bulunup bulunmadığını araştırılmış ve bu değişkenlerin bazıları ile denetim görüş türü arasında anlamlı ilişki olduğu görülmüştür. Endonezya örneğinde (Husnatarina, F. ve diğeri, 2013) yapılan çalışmada, yerel yönetimlerin mali raporlarına yönelik denetim görüşünün türü ile yerel yönetimlerin kendi alanlarındaki farklılıkları arasında, bir ilişki olduğu istatistiksel olarak kanıtlanmıştır. İspanya örneğinde (Gonzalez-Diaz, B. ve diğerleri, 2015) yapılan çalışmada devlet kurumlarının denetim raporlarında yayınlanan denetim görüşünün türü ile bu kurumların yönetimini ve kontrolünü iyileştirmeye yardımcı olacak bir dizi temel özellik arasındaki ilişki araştırılmıştır. Denetlenen kurumun büyüklüğü, denetçi türü, gelir fazlalığı, önceki yıla ait denetim görüşü ve ilgili olduğu bakanlık gibi 2002-2008 döneminde denetlenmiş olan 256 kurumdan toplanmıştır. Sonuçlar, kamu kurumlarının denetim görüşünde önceki yılın denetim raporunda alınan görüş türünün, ilgili olduğu bakanlığın, kurumun büyüklüğünün belirleyici faktörler olduğunu göstermiş. Araştırma değişkenlerinin birebir aynı olamamakla birlikte, sonuçların kısmen yukarıda anılan çalışmalardan elde edilmiş sonuçlara benzer şekilde, denetlenen kuruma ilişkin yapısal özellikler ile denetim görüşü arasında anlamlı bir ilişki olduğu yönündedir.

3.6. Kurumların İktisadi Özellikleri ile Denetim Görüşü Arasında İlişki Analizi

‘Kurumların İktisadi Özellikleri ile Mali Tabloların Güvenilirliği Arasında İlişki var mıdır?’ şeklindeki ikinci hipotezin test edilmesinde kullanılacak kurumların iktisadi özellikleri arasında; ‘özkaynak mevcudiyeti’, ‘varlık yapısı’, ‘kaynak yapısı’, ‘gelir-gider dengesi’, ‘ağırlıklı gelir türü’ ve ‘ağırlıklı gider türü’ değişkenleri yer almaktadır. Mali tabloların güvenilirliğini temsil eden denetim görüşü değişkeni ile kurumların mali özelliklerini temsil eden değişkenler arasında ilişki olup olmadığı aşağıda örneği verildiği şekilde hipotezler oluşturularak test edilmiştir.

H_0 : Son denetim görüşü değişkeni ile varlık yapısı değişkeni arasında istatistiksel ilişki yoktur.

H_1 : Son denetim görüşü değişkeni ile varlık yapısı değişkeni arasında istatistiksel ilişki vardır.

Kurumların diğer mali özelliklerini temsil eden değişkenler de benzer şekilde hipotezler kurularak test edilmiştir.

3.6.1. Denetim Görüşü ile Özkaynak Mevcudiyeti Arasındaki İlişki

Araştırma konusu kurumlara ilişkin özkaynak mevcudiyeti bakımından yapılan ilişki analizi sonuçlarından elde edilen bilgiler aşağıdaki gibidir. Çizelge 3.9’da araştırma konusu olan denetim raporlarında, mali tablolarına görüş verilen kamu kurumları özkaynak mevcudiyetine göre sınıflara ayrılmıştır. Özkaynak mevcudiyeti bağımsız değişkeni ile denetim görüşü arasında istatistiksel bir ilişki olup olmadığı araştırılmıştır. Denetim görüşü değişkeni ile özkaynak mevcudiyeti değişkeni arasında yapılan ki-kare (χ^2) ilişki analizi sonucunda $p = 0,006 < \text{Anlamlılık Düzeyi} = 0,05$ olduğu için H_0 hipotezi reddedilmiştir. Yani ‘denetim görüşü’ ile ‘özkaynak mevcudiyeti’ arasında istatistiksel olarak ilişki yoktur hipotezi reddedilmiştir. Dolayısıyla, ilişki vardır şeklinde tanımlanan araştırma hipotezini (H_1) destekleyen rassallıktan uzak istatistiksel olarak anlamlı kanıt vardır sonucuna ulaşılmıştır.

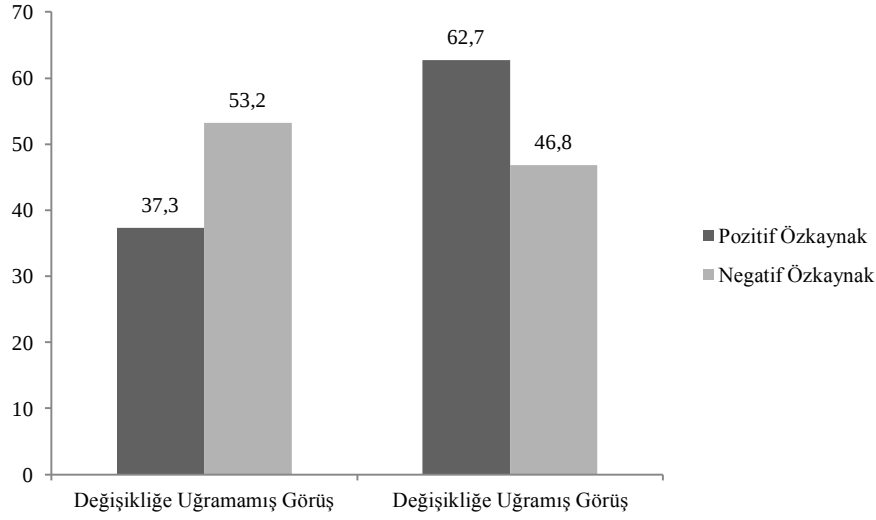
Çizelge 3.9. Özkaynak durumuna göre kurumların denetim görüşü ve ki-kare ilişkisi

Denetim Görüşü Değişkeni ile Özkaynak Mevcudiyeti Değişkenleri Arasındaki Ki-Kare İlişki Analizi				
Denetim Görüşü Türü	Özkaynak Bakımından Kurumlar	Pozitif	Negatif	Toplam Görüş Sayısı
Değişikliğe Uğramamış Görüş		282	41	323
Değişikliğe Uğramış Görüş		475	36	511
Toplam Denetim Raporu		757	77	834

0 hücre(%0,0) beklenen değer 5'den küçüktür. En küçük beklenen değer 29,82'dir.

Ki Kare (χ^2) = 7,535 ve Anlamlılık Düzeyi (P) = 0,006

Şekil 3.21'de görüleceği üzere denetim görüşlerine bir bütün olarak bakıldığında özkaynağını tüketmiş kurumlara daha yüksek oranda olumlu görüş verildiği görülmüştür. Özkaynağı bulunmayan yani tamamen yabancı kaynakla varlıklarını finanse eden kamu kurumlarına % 53,2'sine olumlu görüş verildiği görülmüştür. Bu olumlu görüş verme oranı özkaynağı pozitif olan kamu kurumlarında % 37,3 düzeyinde olduğu görülmüştür. Mali tabloların doğruluğuna ve güvenilirliğine ilişkin olumlu denetim görüşü verilmesi bakımından kamu kurumlarını değerlendirdiğimizde; görece iyi durumda olanların özkaynağını tüketmiş olan kurumlar olduğu özkaynağı pozitif olan kamu kurumlarının ise bu anlamda zayıf durumda olduğu söylenebilir. Özkaynağı pozitif olan kurumlarının % 62,7'sine değişikliğe uğramış denetim görüşü verildiği görülmüştür. Bu oranın özkaynağı negatif olan kamu kurumlarında % 46,8 düzeyinde olduğu görülmüştür.



Şekil 3.21. Özkaynak durumuna göre kurumlara verilen denetim görüşlerinin oranı

3.6.2. Denetim Görüşü ile Aktif Yapısı Arasındaki İlişki

Araştırma konusu kurumlara ilişkin aktif yapısı bakımından yapılan ilişki analizi sonuçlarından elde edilen bilgiler aşağıdaki gibidir. Çizelge 3.10’da araştırma konusu olan denetim raporlarında, mali tablolarına görüş verilen kamu kurumları aktif yapısına göre sınıflara ayrılmıştır. Aktif yapısı bağımsız değişkeni ile denetim görüşü arasında istatistiksel bir ilişki olup olmadığı araştırılmıştır. Denetim görüşü değişkeni ile aktif yapısı değişkeni arasında yapılan ki-kare (χ^2) ilişki analizi sonucunda $p = 0,000 < \text{Anlamlılık Düzeyi} = 0,05$ olduğu için H_0 hipotezi reddedilmiştir. Yani ‘denetim görüşü’ ile ‘aktif yapısı’ arasında istatistiksel olarak ilişki yoktur hipotezi reddedilmiştir. Dolayısıyla, ilişki vardır şeklinde tanımlanan araştırma hipotezini (H_1) destekleyen rassallıktan uzak istatistiksel olarak anlamlı kanıt vardır sonucuna ulaşılmıştır.

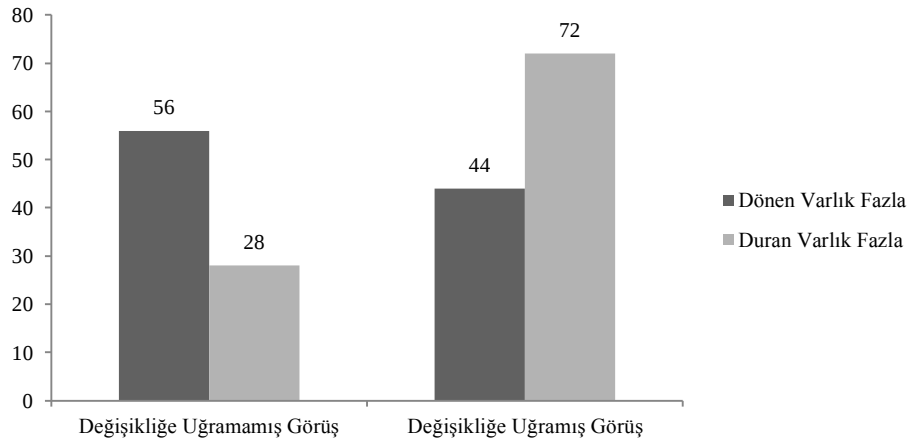
Çizelge 3.10. Aktif yapısına göre kurumların denetim görüşü ve ki-kare ilişkisi

Denetim Görüşü Değişkeni ile Aktif Yapısı Değişkeni Arasındaki Ki-Kare İlişki Analizi				
Denetim Görüşü Türü	Aktif Yapısı Bakımından Kurumlar	Dönen Varlık Fazla	Duran Varlık Fazla	Toplam Görüş Sayısı
Değişikliğe Uğramamış Görüş		177	144	321
Değişikliğe Uğramış Görüş		139	370	509
Toplam Denetim Raporu		316	514	830

0 hücre(%0,0) beklenen değer 5'den küçüktür. En küçük beklenen değer 122,21'dir.

Ki Kare (χ^2) = 64,674 ve Anlamlılık Düzeyi (P) = 0,000

Şekil 3.22'de görüleceği üzere denetim görüşlerine bir bütün olarak bakıldığında varlıklarının çoğunluğu dönen varlıklardan oluşan kurumlara daha yüksek oranda olumlu görüş verildiği görülmüştür. Varlıkları ağırlıklı olarak dönen varlıklardan oluşan kamu kurumlarının % 56'sına olumlu görüş verildiği görülmüştür. Bu olumlu görüş verme oranı varlıkları ağırlıklı olarak duran varlıklardan oluşan kamu kurumlarında % 28 düzeyinde olduğu görülmüştür. Mali tabloların doğruluğuna ve güvenilirliğine ilişkin olumlu denetim görüşü verilmesi bakımından kamu kurumlarını değerlendirdiğimizde; görece iyi durumda olanların varlıkları ağırlıklı olarak dönen varlıklardan oluşan kurumlar olduğu varlıkları ağırlıklı olarak duran varlıklardan oluşan kamu kurumlarının ise bu anlamda zayıf durumda olduğu söylenebilir. Varlıklarının büyük kısmı duran varlıklardan oluşan kamu kurumlarının % 72'sine değişikliğe uğramış denetim görüşü verildiği görülmüştür. Bu oranın varlıklarının büyük kısmı dönen varlıklardan oluşan kamu kurumlarında % 44 düzeyinde olduğu görülmüştür.



Şekil 3.22. Aktif yapısına göre kurumlara verilen denetim görüşlerinin oranı

3.6.3. Denetim Görüşü ile Pasif Yapısı Arasındaki İlişki

Araştırma konusu kurumlara ilişkin pasif yapısı bakımından yapılan ilişki analizi sonuçlarından elde edilen bilgiler aşağıdaki gibidir. Çizelge 3.11’de araştırma konusu olan denetim raporlarında, mali tablolarına görüş verilen kamu kurumları pasif yapısına göre sınıflara ayrılmıştır. Pasif yapısı bağımsız değişkeni ile denetim görüşü arasında istatistiksel bir ilişki olup olmadığı araştırılmıştır. Denetim görüşü değişkeni ile pasif yapısı değişkeni arasında yapılan ki-kare (χ^2) ilişki analizi sonucunda $p = 0,050 < \text{Anlamlılık Düzeyi} = 0,05$ olduğu için H_0 hipotezi reddedilmiştir. Yani ‘denetim görüşü’ ile ‘aktif yapısı’ arasında istatistiksel olarak ilişki yoktur hipotezi reddedilmiştir. Dolayısıyla, ilişki vardır şeklinde tanımlanan araştırma hipotezini (H_1) destekleyen rassallıktan uzak istatistiksel olarak anlamlı kanıt vardır sonucuna ulaşılmıştır.

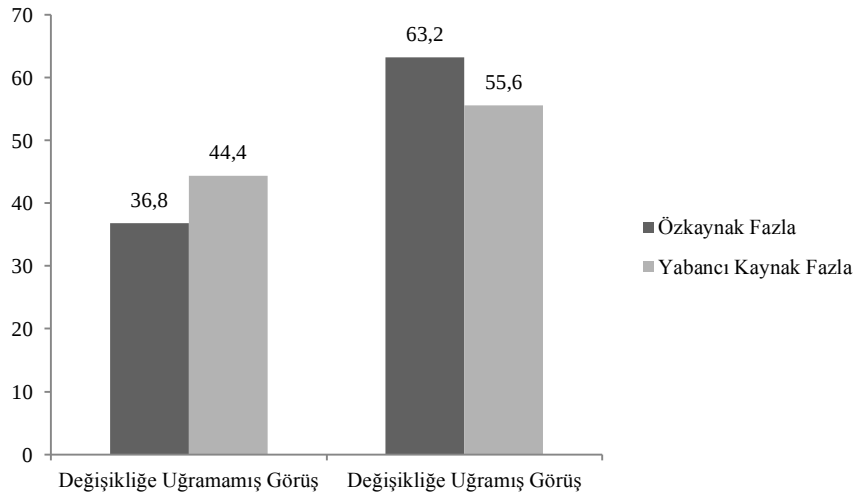
Çizelge 3.11. Pasif yapısına göre kurumların denetim görüşü ve ki-kare ilişkisi

Denetim Görüşü Değişkeni ile Pasif Yapısı Değişkeni Arasındaki Ki-Kare İlişki Analizi				
Denetim Görüşü Türü	Pasif Yapısı Bakımından Kurumlar	Öz Kaynak Fazla	Yabancı Kaynak Fazla	Toplam Görüş Sayısı
Değişikliğe Uğramamış Görüş		225	96	321
Değişikliğe Uğramış Görüş		387	122	509
Toplam Denetim Raporu		612	218	830

0 hücre(%0,0) beklenen değer 5'den küçüktür. En küçük beklenen değer 84,31'dir.

Ki Kare (χ^2) = 3,584 ve Anlamlılık Düzeyi (P) = 0,050

Şekil 3.23'de görüleceği üzere denetim görüşlerine bir bütün olarak bakıldığında kaynaklarının çoğu yabancı kaynaklardan oluşan kurumlara daha yüksek oranda olumlu görüş verildiği görülmüştür. Kaynakları ağırlıklı olarak yabancı kaynaklardan oluşan kamu kurumlarının % 44,4'üne olumlu görüş verildiği görülmüştür. Bu olumlu görüş verme oranı kaynakları ağırlıklı olarak özkaynaktan oluşan kamu kurumlarında % 36,8 düzeyinde olduğu görülmüştür. Mali tabloların doğruluğuna ve güvenilirliğine ilişkin olumlu denetim görüşü verilmesi bakımından kamu kurumlarını değerlendirdiğimizde; görece iyi durumda olanların kaynaklarının çoğunluğu yabancı kaynaklardan oluşan kurumlar olduğu kaynaklarının ağırlıklı olarak özkaynaktan oluşan kamu kurumlarının ise bu anlamda zayıf durumda olduğu söylenebilir. Kaynak yapısının büyük yabancı kaynaklardan oluşan kamu kurumlarının % 63,2'sine değişikliğe uğramış denetim görüşü verildiği görülmüştür. Bu oranın varlıklarının büyük kısmı dönen varlıklardan oluşan kamu kurumlarında % 55,6 düzeyinde olduğu görülmüştür.



Şekil 3.23. Pasif yapısına göre kurumlara verilen denetim görüşlerinin oranı

3.6.4. Denetim Görüşü ile Gelir-Gider Dengesi Arasındaki İlişki

Araştırma konusu kurumlara ilişkin gelir-gider dengesi bakımından yapılan ilişki analizi sonuçlarından elde edilen bilgiler aşağıdaki gibidir. Çizelge 3.12’de araştırma konusu olan denetim raporlarında, mali tablolarına görüş verilen kamu kurumları gelir gider dengesine göre sınıflara ayrılmıştır. Gelir gider bağımsız değişkeni ile denetim görüşü arasında istatistiksel bir ilişki olup olmadığı araştırılmıştır. Denetim görüşü değişkeni ile gelir gider değişkeni arasında yapılan ki-kare (χ^2) ilişki analizi sonucunda $p = 0,114 < \text{Anlamlılık Düzeyi} = 0,05$ olduğu için H_0 hipotezi reddedilememiştir. Yani ‘denetim görüşü’ ile ‘gelir-gider dengesi’ arasında istatistiksel olarak ilişki yoktur hipotezi reddedilememiştir. Dolayısıyla, ilişki vardır şeklinde tanımlanan araştırma hipotezini (H_1) destekleyen rassallıktan uzak istatistiksel olarak anlamlı kanıt yoktur sonucuna ulaşılmıştır. İstatistiksel bir ilişki olmadığı için gelir gider dengesi bakımından kamu kurumlarına verilen denetim görüşlerinin karşılaştırması yapılmamıştır.

Çizelge 3.12. Gelir gider dengesine göre kurumların denetim görüşü ve ki-kare ilişkisi

Denetim Görüşü Değişkeni ile Gelir-Gider Dengesi Değişkeni Arasındaki Ki-Kare İlişki Analizi				
Gelir-Gider Dengesi Bakımından Kurumlar		Gelir Fazla	Gider Fazla	Toplam Görüş Sayısı
Denetim Görüşü Türü				
Değişikliğe Uğramamış Görüş		200	120	320
Değişikliğe Uğramış Görüş		346	164	510
Toplam Denetim Raporu		546	284	830

0 hücre(%0,0) beklenen değer 5'den küçüktür. En küçük beklenen değer 109,49'dur.

Ki Kare (χ^2) = 2,494 ve Anlamlılık Düzeyi (P) = 0,114

3.6.5. Denetim Görüşü ile En Yüksek Gider Yeri Arasındaki İlişki

Araştırma konusu kurumlara ilişkin en yüksek gider yeri bakımından yapılan ilişki analizi sonuçlarından elde edilen bilgiler aşağıdaki gibidir. Çizelge 3.13'de araştırma konusu olan denetim raporlarında, mali tablolarına görüş verilen kamu kurumları gider bütçesinin birinci düzeyinde belirtilen en yüksek gider türüne göre sınıflara ayrılmıştır. En yüksek orana sahip gider türü bağımsız değişkeni ile denetim görüşü arasında istatistiksel bir ilişki olup olmadığı araştırılmıştır. Denetim görüşü değişkeni ile gider türü değişkeni arasında yapılan ki-kare (χ^2) ilişki analizi sonucunda $p = 0,000 < \text{Anlamlılık Düzeyi} = 0,05$ olduğu için H_0 hipotezi reddedilmiştir. Yani 'denetim görüşü' ile 'en yüksek gider türü' değişkenleri arasında istatistiksel olarak ilişki yoktur hipotezi reddedilmiştir. Dolayısıyla, ilişki vardır şeklinde tanımlanan araştırma hipotezini (H_1) destekleyen rassallıktan uzak istatistiksel olarak anlamlı kanıt vardır sonucuna ulaşılmıştır.

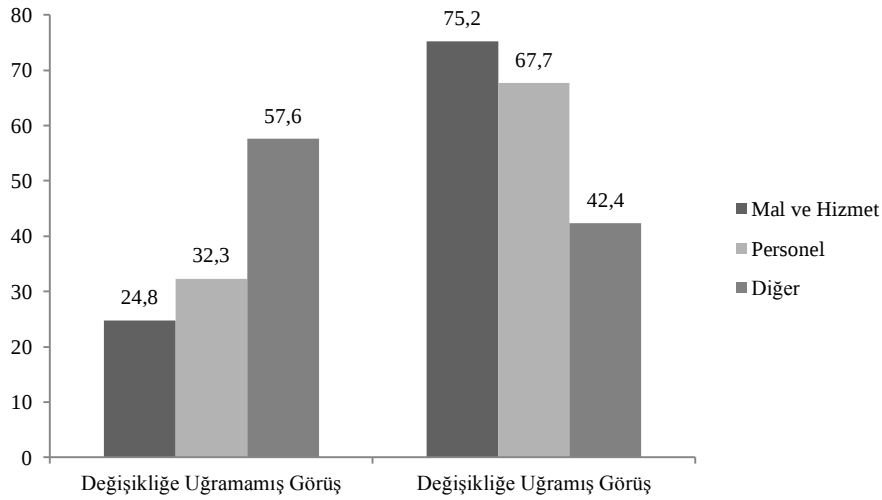
Çizelge 3.13. En yüksek gider yerine göre kurumların denetim görüşü ve ki-kare ilişkisi

Denetim Görüşü Değişkeni İle En Yüksek Gider Yeri Değişkeni Arasındaki Ki-Kare İlişki Analizi					
Denetim Görüşü Türü	En Yüksek Gider Yeri Göre Kurumlar	Personel	Mal ve Hizmet	Diğer	Toplam Görüş Sayısı
Değişikliğe Uğramamış Görüş		63	82	175	320
Değişikliğe Uğramış Görüş		132	248	129	509
Toplam Denetim Raporu		195	330	304	829

0 hücre(%0,0) beklenen değer 5'den küçüktür. En küçük beklenen değer 75,27'dir.

Ki Kare (χ^2) = 75,726 ve Anlamlılık Düzeyi (P) = 0,000

Şekil 3.24'de görüleceği üzere denetim görüşlerine bir bütün olarak bakıldığında gider bütçelerinde en yüksek payı 'diğer gider' şeklinde muhasebeleştiren kamu kurumlarına diğerlerine oranla daha çok olumlu görüş verildiği görülmüştür. En yüksek gider payı 'diğer giderler' türünden oluşan kamu kurumlarının % 57,6'sına olumlu görüş verildiği görülmüştür. Bu olumlu görüş verme oranı en yüksek gider payı personel gideri olan kamu kurumlarında % 32,3 düzeyinde olduğu, en yüksek gider payı mal ve hizmet gideri olan kamu kurumlarında % 24,8 düzeyinde olduğu görülmüştür. Mali tabloların doğruluğuna ve güvenilirliğine ilişkin olumlu denetim görüşü verilmesi bakımından kamu kurumlarını değerlendirdiğimizde; görece iyi durumda olanların gider bütçesinde en yüksek payı 'diğer giderler' şeklinde muhasebeleştiren kurumlardan oluştuğu mal ve hizmet gideri payının yüksek olduğu kamu kurumlarının ise bu anlamda zayıf durumda olduğu söylenebilir. Gider bütçesinde en yüksek payı mal ve hizmet gideri olan kamu kurumlarının % 75,2'sine değişikliğe uğramış denetim görüşü verildiği görülmüştür. Bu oranın en yüksek gider payı personel gideri olan kamu kurumlarında % 67,7 düzeyinde, en yüksek gider payı diğer gider olan kurumlarda % 42,4 düzeyinde olduğu görülmüştür.



Şekil 3.24. En yüksek gider yerine göre kurumların denetim görüşleri oranı

3.6.6. Denetim Görüşü ile En Yüksek Gelir Kaynağı Arasındaki İlişki

Araştırma konusu kurumlara ilişkin en yüksek gelir kaynağı bakımından yapılan ilişki analizi sonuçlarından elde edilen bilgiler aşağıdaki gibidir. Çizelge 3.14’te araştırma konusu olan denetim raporlarında, mali tablolarına görüş verilen kamu kurumları gelir bütçesinin birinci düzeyinde belirtilen en yüksek gelir türüne göre sınıflara ayrılmıştır. En yüksek orana sahip gelir türü bağımsız değişkeni ile denetim görüşü arasında istatistiksel bir ilişki olup olmadığı araştırılmıştır. Denetim görüşü değişkeni ile gelir türü değişkeni arasında yapılan ki-kare (χ^2) ilişki analizi sonucunda $p = 0,000 < \text{Anlamlılık Düzeyi} = 0,05$ olduğu için H_0 hipotezi reddedilmiştir. Yani ‘denetim görüşü’ ile ‘gelir türü’ arasında istatistiksel olarak ilişki yoktur hipotezi reddedilmiştir. Dolayısıyla, ilişki vardır şeklinde tanımlanan araştırma hipotezini (H_1) destekleyen rassallıktan uzak istatistiksel olarak anlamlı kanıt vardır sonucuna ulaşılmıştır.

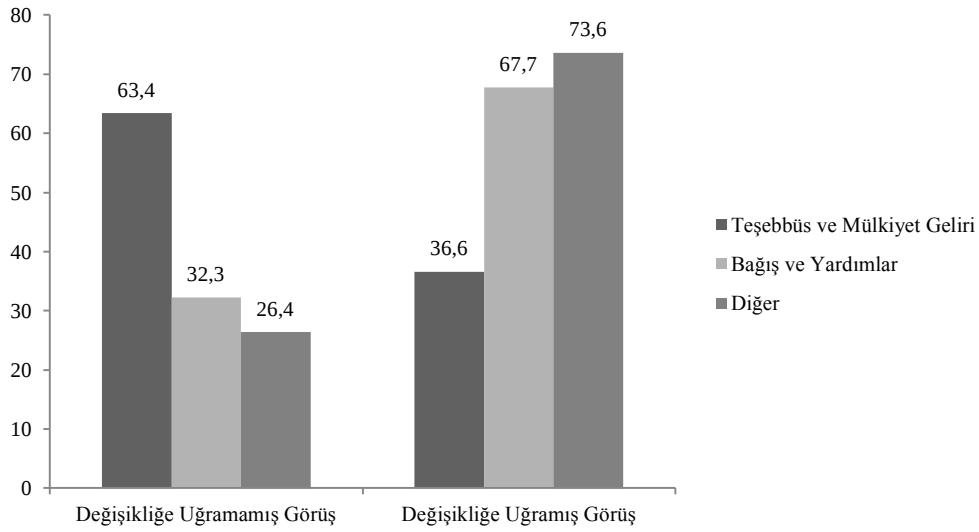
Çizelge 3.14. En yüksek gelir kaynağına göre kurumların denetim görüşü ve ki-kare ilişkisi

Denetim Görüşü Değişkeni ile En Yüksek Gelir Kaynağı Değişkeni Arasındaki Ki-Kare İlişki Analizi					
Denetim Görüşü Türü	En Yüksek Gelir Kaynağına Göre Kurumlar	Teşebbüs Mülkiyet Geliri	Bağış ve Yardım	Diğer	Toplam Görüş Sayısı
Değişikliğe Uğramamış Görüş		151	64	105	320
Değişikliğe Uğramış Görüş		87	130	292	509
Toplam Denetim Raporu		238	194	397	829

0 hücre(%0,0) beklenen değer 5'den küçüktür. En küçük beklenen değer 74,89'dur.

Ki Kare (χ^2) = 89,299 ve Anlamlılık Düzeyi (P) = 0,000

Şekil 3.25'te görüleceği üzere denetim görüşlerine bir bütün olarak bakıldığında gelir bütçelerinde en yüksek payı 'teşebbüs ve mülkiyet geliri' olan kamu kurumlarına diğerlerine oranla daha çok olumlu görüş verildiği görülmüştür. En yüksek gelir payı teşebbüs ve mülkiyet geliri türünden oluşan kamu kurumlarının % 63,4'üne olumlu görüş verildiği görülmüştür. Bu olumlu görüş verme oranı en yüksek gelir payı bağış ve yardım geliri olan kamu kurumlarında % 32,3 düzeyinde olduğu, en yüksek gelir payı diğer gelir şeklinde muhasebeleştiren kamu kurumlarında % 26,4 düzeyinde olduğu görülmüştür. Mali tabloların doğruluğuna ve güvenilirliğine ilişkin olumlu denetim görüşü verilmesi bakımından kamu kurumlarını değerlendirdiğimizde; görece iyi durumda olanların gelir bütçesinde en yüksek payı teşebbüs ve mülkiyet geliri türünün oluşturduğu kamu kurumları olduğu, gelir bütçesinde diğer gelirler payının yüksek olduğu kamu kurumlarının ise bu anlamda zayıf durumda olduğu söylenebilir. Gelir bütçesinde en yüksek diğer gelirler olan kamu kurumlarının % 73,6'sına değişikliğe uğramış denetim görüşü verildiği görülmüştür. Bu oranın en yüksek gelir payı bağış ve yardım geliri olan kamu kurumlarında % 67,7 düzeyinde, en yüksek gelir payı teşebbüs ve mülkiyet geliri olan kurumlarda % 36,6 düzeyinde olduğu görülmüştür.



Şekil 3.25. En yüksek gelir kaynağına göre denetim görüşleri oranı

Paananen (2016) tarafından yapılan çalışmada kamu şirketlerinde kârlılık, ödeme gücü, likidite göstergeleri gibi unsurlar ile denetim görüşü arasında bir ilişki bulunmadığı; ancak denetim raporu uzunluğu, denetim firmasının büyüklüğü, denetlenen firmanın büyüklüğü ile denetim görüşü arasında ilişki olduğu belirtilmiştir. Araştırma sonuçları, literatür taramasında da yer verilmiş olan bu çalışmada belirtilen sonuçlardan farklı olarak mali tablolara ilişkin yapısal özellikler ile denetim görüşü arasında anlamlı ilişki olduğu yönündedir.

3.7. Denetim Sıklığı ile Denetim Görüşü Arasında İlişki Analizi

‘Kurumların Denetim Sıklığı ile Mali Tabloların Güvenilirliği Arasında İlişki var mıdır?’ şeklindeki üçüncü hipotezin test edilmesinde denetim tecrübesi değişkenini temsilen ‘denetim sayısı’ değişkeni kullanılmıştır. Mali tabloların güvenilirliğini temsil eden son denetim değişkeni ile denetim sıklığı değişkeni arasında ilişki olup olmadığı aşağıdaki şekilde hipotez oluşturularak test edilmiştir.

H_0 : Son denetim görüşü değişkeni ile denetim sıklığı değişkeni arasında istatistiksel ilişki yoktur.

H_1 : Son denetim görüşü değişkeni ile denetim sıklığı değişkeni arasında istatistiksel ilişki vardır.

Araştırma konusu kurumlara ilişkin denetim sıklığı bakımından yapılan ilişki analizi sonuçlarından elde edilen bilgiler aşağıdaki gibidir. Çizelge 3.15'te araştırma konusu olan denetim raporlarında, mali tablolarına görüş verilen kamu kurumları denetim sıklığına göre sınıflara ayrılmıştır. Denetim sıklığı bağımsız değişkeni ile denetim görüşü arasında istatistiksel bir ilişki olup olmadığı araştırılmıştır. Denetim görüşü değişkeni ile denetim değişkeni arasında yapılan ki-kare (χ^2) ilişki analizi sonucunda $p=0,025 < \text{Anlamlılık Düzeyi} = 0,05$ olduğu için H_0 hipotezi reddedilememiştir. Yani 'denetim görüşü' ile 'denetim sıklığı' arasında istatistiksel olarak ilişki yoktur hipotezi reddedilmiştir. Dolayısıyla, ilişki vardır şeklinde tanımlanan araştırma hipotezini (H_1) destekleyen istatistiksel olarak anlamlı bir kanıt vardır sonucuna ulaşılmıştır.

Çizelge 3.15. Denetim sıklığına göre kurumların denetim görüşü ve ki-kare ilişkisi

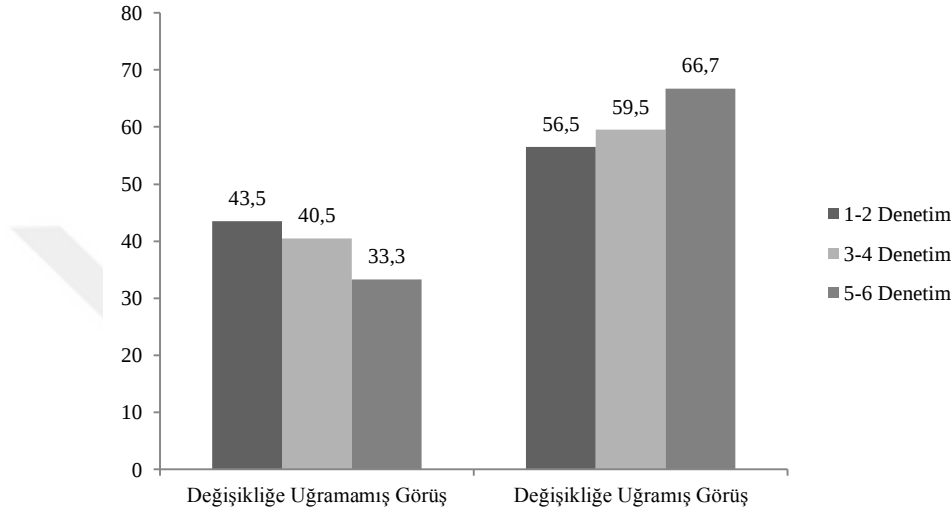
Denetim Görüşü Değişkeni ile Denetim Sıklığı Değişkeni Arasındaki Ki-Kare İlişki Analizi					
Denetim Görüşü Türü	Denetim Sıklığına Göre Kurumlar	1-2 Denetim	3-4 Denetim	5-6 Denetim	Toplam Görüş Sayısı
Değişikliğe Uğramamış Görüş		136	75	113	324
Değişikliğe Uğramış Görüş		177	110	226	513
Toplam Denetim Raporu		313	185	339	837

0 hücre(%0,0) beklenen değer 5'den küçüktür. En küçük beklenen değer 71,61'dir.

Ki Kare (χ^2) = 7,357 ve Anlamlılık Düzeyi (P) = 0,025

Şekil 3.26'da görüleceği üzere denetim görüşlerine bir bütün olarak bakıldığında az denetlenmiş (1-2 Denetim) kamu kurumlarına diğerlerine oranla daha çok olumlu görüş verildiği görülmüştür. Denetim sıklığı arttıkça olumlu denetim verme oranın azaldığı görülmüştür. Bu durum için denetimin sorunlu alanlarda yoğunlaşmış olduğunu da söylemek mümkündür. Az denetim geçirmiş kamu kurumlarından çok denetlenmiş kamu kurumlarına verilen olumlu görüş oranları sırasıyla % 43,50, % 40,5, %33,3 düzeylerinde olduğu görülmüştür. Mali tabloların doğruluğuna ve güvenilirliğine ilişkin olumlu denetim görüşü verilmesi bakımından kamu kurumlarını değerlendirdiğimizde; görece iyi durumda olanların daha az denetlenmiş kurumlardan oluştuğu, denetim yoğunluğunun yüksek olduğu kamu kurumlarının ise bu anlamda zayıf durumda olduğu söylenebilir. Yoğun denetlenmiş

(5-6 Denetim) kamu kurumlarının % 66,7'sine değişikliğe uğramış denetim görüşü verildiği görülmüştür. Bu oranın orta düzeyde (3-4 Denetim) denetlenmiş olan kamu kurumlarında % 59,5 düzeyinde, az (1-2 Denetim) denetlenmiş olan kurumlarda % 56,5 düzeyinde olduğu görülmüştür.



Şekil 3.26. Denetim sıklığına göre kurumlara verilen denetim görüşlerinin oranı

Endonezya örneğinde (Din, M. ve diğerleri 2017), bütün yerel yönetimlerde 2011-2014 yıllarını kapsayan bir çalışma ile mali denetim sonuçlarının izlenmesinin, hesap verebilirliğe ve kamu zararı seviyesine etkisi incelenmiştir. Bu çalışmada, mali denetim sonuçlarının izlenmesi ile kamu zararı seviyesi ve denetim görüşleri arasında istatistiksel bir ilişki olduğu ortaya konmuştur. Buna göre, mali denetim sonuçlarının izlenmesi ile yerel yönetimlerde kamu zararı seviyesinin azaldığı ve mali tablolara verilen denetim görüşlerinin iyileştiği, böylece yerel yönetimlerin hesap verebilirliğini artırdığı sonucuna varılmıştır. Literatürde de yer verilmiş olan bu çalışma sonucunda elde edilen bulgularlar ile araştırma sonucunun zıt olduğu gözlemlenmiştir. Türkiye örneğinde denetim sıklığı ile denetim görüşü arasında negatif bir ilişki olduğu ortaya çıkmıştır. Mevcut tabloda denetim görüşlerinin yıllar itibariyle iyileşmediği söylenebilir.

4. DEĞİŞİKLİĞE UĞRAMIŞ DENETİM GÖRÜŞÜ VERİLMESİNE DAYANAK OLAN DENETİM BULGULARI

4.1. Giriş

Bu kısımda 2012 yılından 2018 yılına kadar yayımlanmış Sayıştay Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporları kapsamında kamuoyuna duyurulmuş olan değişikliğe uğramış denetim görüşü türünden şartlı denetim görüşü verilmesine dayanak olarak gösterilen denetim bulguları zaman, konu ve bütçe türleri kategorilerine ayrılarak alt başlıklarda incelenmektedir. Ayrıca olumsuz denetim görüşü verilen kamu kurumlarına ilişkin denetim bulguları ayrı bir alt başlıkta, doğrudan ilgili kamu kurumuna ilişkin denetim raporunda açıklanmış olan denetim bulgularından elde edilmiş ve özet olarak yer verilmiştir.

Değişikliğe uğramış denetim görüşü türünden denetim görüşü vermekten kaçınma durumunun, genellikle kamu idaresi tarafından sunulması gereken birleştirilmiş veriler defteri, bilanço, faaliyet sonuçları tablosu ile geçici ve kesin mizan cetvellerinin Sayıştay Başkanlığı'na mevzuata uygun olarak zamanında ve tam olarak sunulamamasından kaynaklandığı söylenebilir.

4.2. Denetim Sonuçlarının Konusu Bakımından Genel Değerlendirilmesi

Bu başlık altında Sayıştay Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporlarında yer verilen sistematik çerçevesinde; Stratejik Planlamalara, Performans Yönetim Sistemlerine, İç Kontrol, Ön Mali Kontrol ve İç Denetim Sistemlerine ilişkin değerlendirmeler ve denetimler sonucunda tespit edilmiş olan bulgular karşılaştırma yapmaya imkân verecek biçimde yıllar ve konular itibariyle özet bir şekilde sunulmaktadır.

4.2.1. Yıllar İtibariyle Gerçekleştirilmiş Denetimlere ve Sonuçlarına İlişkin Genel Bilgiler

Bugüne kadar yayımlanmış olan altı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporunda denetim programlarının kalkınma planları, yıllık programlardaki öncelikler, kamuoyu ve denetlenen kamu idarelerinin beklentileri, denetlenecek kurumların faaliyetlerinin nitelik ve niceliği ile

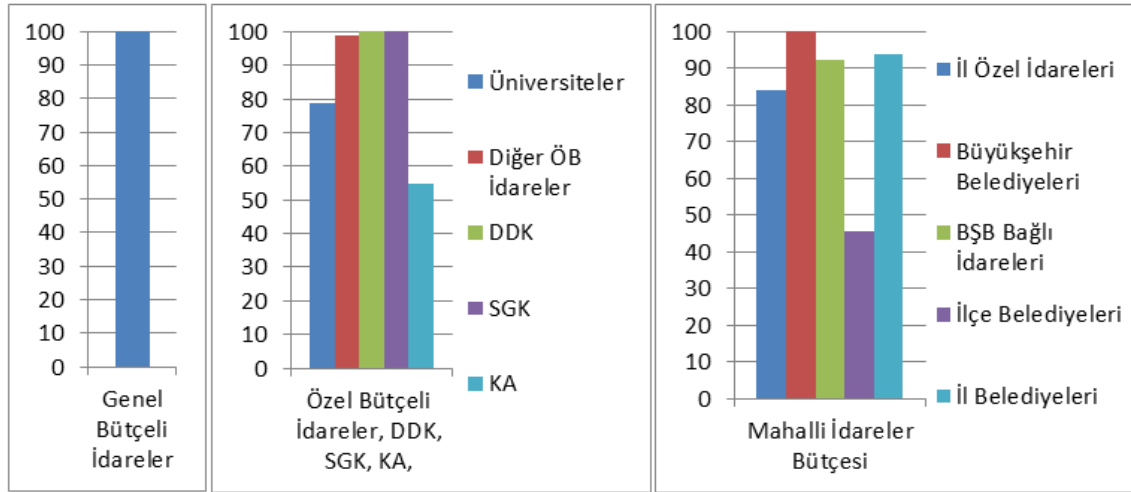
bütçe büyüklükleri, denetim sıklığı, ihbarlar ve geçmişteki denetim sonuçları dikkate alınarak Denetim, Planlama ve Koordinasyon Kurulu kararı ile hazırlandığı belirtilmiştir.

Yapılan denetimlerin amacının, denetlenen kamu kurumunun hesap ve işlemlerinin mevzuata uygunluğunu tespit etmek, mali rapor ve tablolarının kamu kurumunun tüm faaliyet ve işlemlerinin sonucunu doğru ve güvenilir olarak yansıttığına ilişkin makul güvence sağlamak olduğu vurgulanmıştır. Denetlenen kamu kurumunun finansal tabloları ile hesap ve işlemlerinin doğruluğu, güvenilirliği ve mevzuata uygunluğuna ilişkin denetim kanıtı elde etmek üzere risk odaklı denetim yaklaşımına göre denetimlerin gerçekleştirildiği ve buna göre denetim prosedürleri ile tekniklerinin uygulandığı bu raporda ifade edilmiştir. Bu raporlar ile Sayıştay, bütçe hakkının kullanılabilmesi için Türkiye Büyük Millet Meclisine, kamu idarelerinin finansal durumları ve faaliyetleri hakkında güvenilir bilgi sunmayı, kamu idarelerine rehberlik yapmayı ve kamuoyunu bilgilendirmeyi hedeflediğini vurgulamıştır. Bu kısımda, Sayıştay tarafından kamu idarelerinin finansal durumları ve faaliyetleri hakkında sunulmuş bilgiler, bütüncül ve karşılaştırmalı bir şekilde raporlardan özetlenerek ele alınmaktadır.

4.2.1.1. 2012 Yılı Denetimlerine İlişkin Genel Bilgiler

2012 yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporunda, denetim programı çerçevesinde Genel Yönetim kapsamında; 42 Genel Bütçeli İdare, 88 Özel Bütçeli İdare, 8 Düzenleyici ve Denetleyici Kurum, 64 İl Özel İdaresi, 16 Büyükşehir Belediyesi, 14 Büyükşehir Bağlı İdaresi, 41 Büyükşehir İlçe Belediyesi, 61 İl Belediyesi, 2 Sosyal Güvenlik Kurumu ile 16 Kalkınma Ajansı ve 6 adet diğer kamu idaresi olmak üzere toplam 358 kamu kurumu hakkında denetim raporu düzenlendiği belirtilmiştir. Bu raporlardan, 138 adedi merkezi yönetim kapsamındaki kamu kurumlarına, 2 adedi sosyal güvenlik kurumlarına ve 6 adedi diğer kamu idarelerine ait olmak üzere toplam 146 adet düzenlilik denetimi raporunun Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulduğu aynı raporda belirtilmiştir. Aşağıda yer verilen Şekil 4.1’de Genel Bütçeli İdareler, Özel Bütçeli İdareler ve Mahalli İdareler Bütçe türünde yer alan kamu kurumlarının alt sınıflar itibarıyla 2012 yılı denetim oranları gösterilmektedir. 2011 yılı bütçe büyüklükleri baz alınarak hazırlanan ve aşağıda grafiksel olarak da ifade edilen denetim oranlarına göre; 2012 yılında Genel Bütçeli İdarelerin % 99,94, Özel Bütçeli İdarelerden üniversitelerin % 78,73, Özel Bütçeli Diğer İdarelerin % 99,90, Düzenleyici ve Denetleyici Kurumların % 100; İl Özel İdarelerinin % 84,15, Büyükşehir Belediyelerinin %

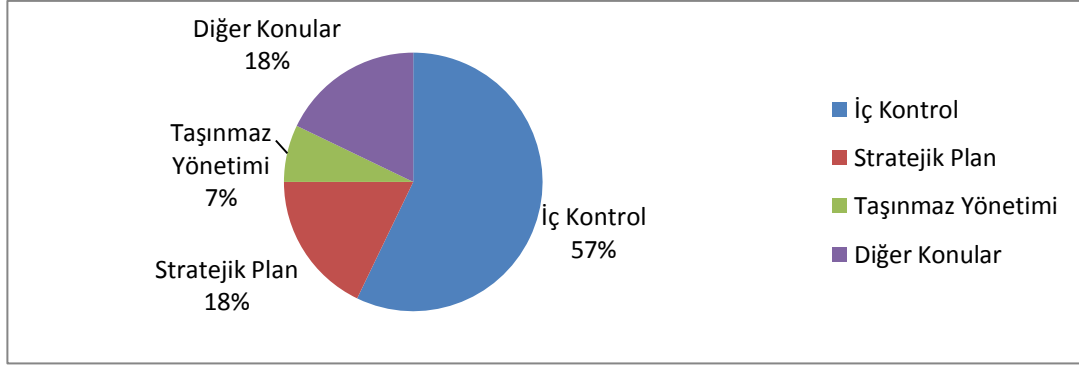
100, Büyükşehir Bağlı İdarelerinin % 92,08, İlçe Belediyelerinin % 45,45, İl Belediyelerinin % 93,93; Sosyal Güvenlik Kurumlarının % 100, Kalkınma Ajanslarının ise % 54,83 oranında denetlendiği Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporunda ifade edilmiştir. Bu denetim dönemi için en az denetlenen kurumların ilçe belediyeleri olduğu söylenebilir.



Şekil 4.1. 2012 Yılı denetim oranları⁹⁸

Aşağıda yer verilen Şekil 4.2.'de 2012 yılı denetimleri sonucunda Genel Bütçeli İdareler, Özel Bütçeli İdareler ve Mahalli İdareler Bütçesinde yer alan tüm kurumlar yönelik ortak tespitlerin konu yönüyle dağılımı gösterilmektedir. Bu yıl tespit edilen bulguların dağılımına göre kamu kurumlarında iç kontrol eksikliğinin mevcudiyetinin önemli boyutlarda olduğu tüm ortak bulguların yarısından fazlasını bu konunun oluşturduğu söylenebilir. İç kontrol ortamının gerektiği gibi kurulmadığı ve işletilemediği bir kurumda, sağlıklı ve beklentileri tam olarak karşılayacak bir dış denetim faaliyetinin yürütülmesinin güç bir durum olduğu söylenebilir.

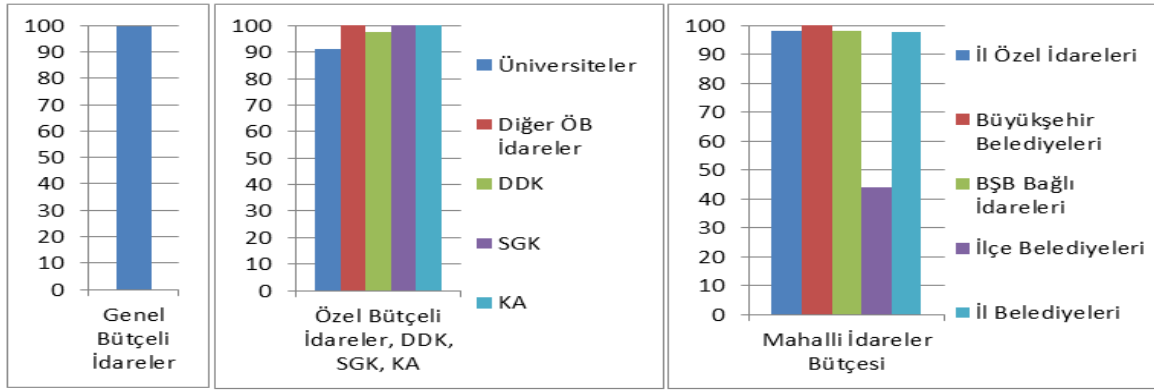
⁹⁸ 2012 Yılı Sayıştay Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporundan Alınmıştır.



Şekil 4.2. 2012 Yılı bütün bütçelere ilişkin ortak bulguların konu dağılımı

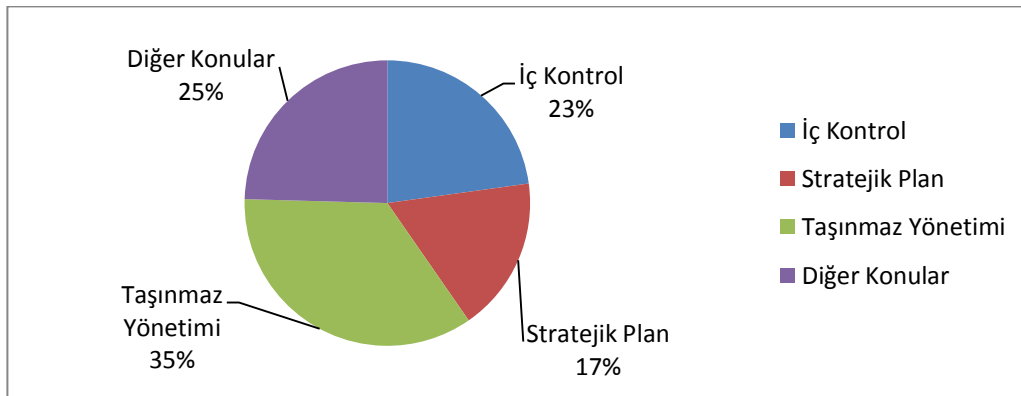
4.2.1.2. 2013 Yılı Denetimlerine İlişkin Genel Bilgiler

2013 yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporunda, denetim programı çerçevesinde genel yönetim kapsamında; 43 Genel Bütçeli İdare, 97 Özel Bütçeli İdare, 8 Düzenleyici Ve Denetleyici Kurum, 78 İl Özel İdaresi, 16 Büyükşehir Belediyesi, 18 Büyükşehir Bağlı İdaresi, 62 İl Belediyesi, 43 İlçe Belediyesi, 2 Sosyal Güvenlik Kurumu ile 26 Kalkınma Ajansı ve 7 adet diğer kamu kurumu olmak üzere toplam 400 kamu kurumu hakkında Sayıştay denetim raporu düzenlendiği belirtilmiştir. Bu raporlardan, 148'i merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerine, 2'si sosyal güvenlik kurumlarına ve 7'si diğer kamu idarelerine ait olmak üzere, toplam 157'sinin Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulduğu ve diğer raporların ise ilgili kamu idarelerine gönderildiği belirtilmiştir. Aşağıda yer verilen Şekil 4.3' de Genel Bütçeli İdareler, Özel Bütçeli İdareler ve Mahalli İdareler Bütçe türünde yer alan kamu kurumlarının alt sınıflar itibarıyla 2013 yılı denetim oranları gösterilmektedir. 2012 yılı bütçe büyüklükleri baz alınarak hazırlanan ve aşağıda grafiksel olarak da ifade edilen denetim oranlarına göre; 2013 yılında yürütülen denetimler sonucunda; Genel Bütçeli İdarelerin % 99,79, Özel Bütçeli İdarelerden üniversitelerin % 91,21, Özel Bütçeli diğer idarelerin % 99,94, Düzenleyici ve Denetleyici Kurumların % 97,34; İl Özel İdarelerinin % 98,31, Büyükşehir Belediyelerinin % 100, Büyükşehir Bağlı İdarelerinin % 98,17, İl Belediyelerinin % 97,87, İlçe Belediyelerinin % 43,86; Sosyal Güvenlik Kurumlarının % 100, Kalkınma Ajanslarının % 100 oranında denetlendiği ifade edilmiştir. Bu denetim dönemi için de en az denetlenen kurumların ilçe belediyeleri olduğu ve denetlenme oranının önceki yıla göre daha da düştüğü söylenebilir.



Şekil 4.3. 2013 Yılı denetim oranları⁹⁹

Aşağıda yer verilen Şekil 4.4.'te 2013 yılı denetimleri sonucunda Genel Bütçeli İdareler, Özel Bütçeli İdareler ve Mahalli İdareler Bütçesinde yer alan tüm kurumlar yönelik ortak tespitlerin konu yönüyle dağılımı gösterilmektedir. Bu yıl tespit edilen bulguların dağılımına göre kamu kurumlarında kamu taşınmazlarının kullanımına yönelik bulguların önceki döneme göre oldukça arttığı ve bulgu dağılımında ilk sırayı aldığı söylenebilir. Alt başlıklarda detayları görüleceği üzere kamu taşınmazlarının yönetimindeki sorunlar; envanter sorunu, muhasebeleştirme sorunu ve üçüncü kişilere mevzuata aykırı olarak kullandırılması ile bu duruma yetkili ve ilgili kamu kurumlarının herhangi bir yaptırım uygulamaması şeklinde özetlenebilir.



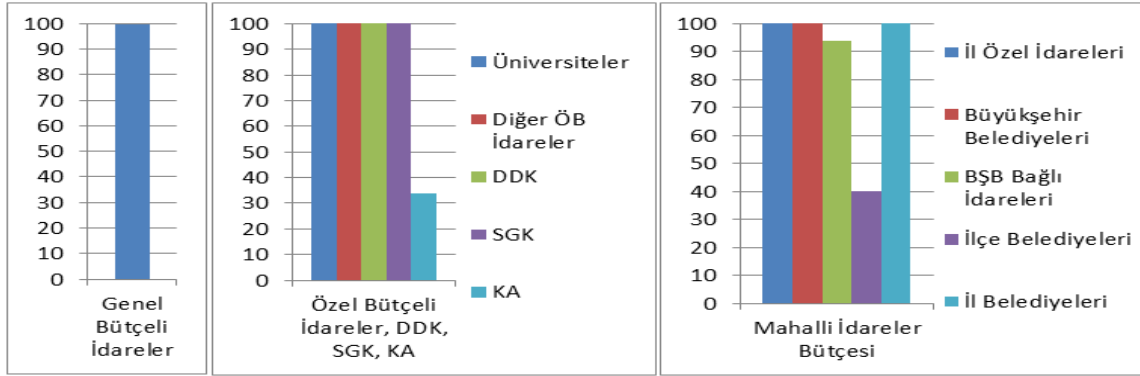
Şekil 4.4. 2013 Yılı bütün bütçelere ilişkin ortak bulguların konu dağılımı

⁹⁹ 2013 Yılı Sayıştay Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporundan Alınmıştır.

4.2.1.3. 2014 Yılı Denetimlerine İlişkin Genel Bilgiler

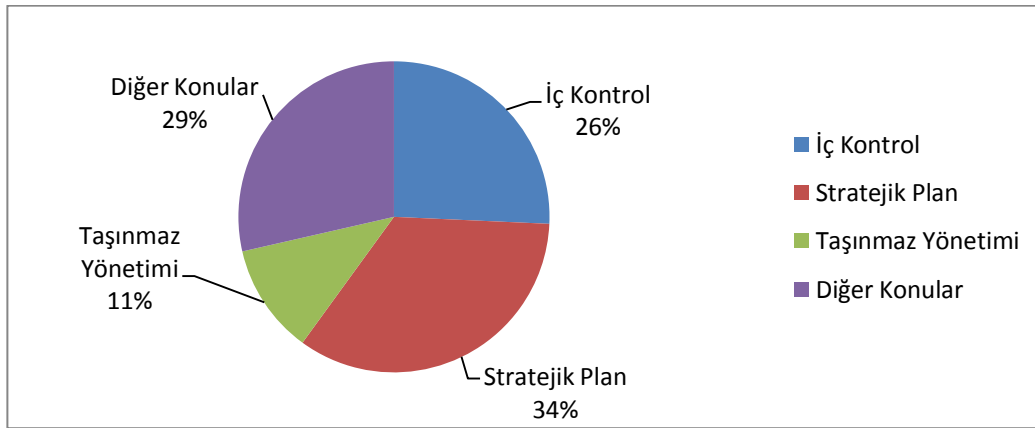
2014 yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporunda, denetim programı çerçevesinde; 43 Genel Bütçeli İdare, 147 Özel Bütçeli İdare, 9 Düzenleyici ve Denetleyici Kurum, 51 İl Özel İdaresi, 30 Büyükşehir Belediyesi, 19 Büyükşehir Bağlı İdaresi, 51 İl Belediyesi, 88 İlçe Belediyesi, 28 Mahalli İdare Şirketi, 2 Sosyal Güvenlik Kurumu ile 7 Kalkınma Ajansı ve 7 diğer kamu kurumu olmak üzere toplam 482 kamu kurumu hakkında Sayıştay denetim raporu düzenlendiği belirtilmiştir. Bu raporlardan 199'unun merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerine, 2'sinin sosyal güvenlik kurumlarına ve 7'sinin diğer kamu idarelerine ait olmak üzere toplam 208'inin Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulduğu, diğer raporların ise ilgili kamu idarelerine gönderildiği ifade edilmiştir.

Aşağıda yer verilen Şekil 4.5'te Genel Bütçeli İdareler, Özel Bütçeli İdareler ve Mahalli İdareler Bütçe türünde yer alan kamu kurumlarının alt sınıflar itibariyle 2014 yılı denetim oranları gösterilmektedir. 2013 yılı bütçe büyüklükleri baz alınarak hazırlanan ve yukarıda grafiksel olarak da ifade edilen denetim oranlarına göre; 2014 yılında yürütülen denetimler sonucunda, Genel Bütçeli İdarelerin %99,79, Özel Bütçeli İdarelerden üniversitelerin %100, Özel Bütçeli Diğer İdarelerin %100, Düzenleyici ve Denetleyici Kurumların %100, Sosyal Güvenlik Kurumlarının %100, İl Özel İdarelerinin %100, Büyükşehir Belediyelerinin %100, Büyükşehir Bağlı İdarelerinin %94, İl Belediyelerinin %100, İlçe Belediyelerinin %40, Kalkınma Ajanslarının %34 oranında denetlendiği ifade edilmiştir. Bu denetim dönemi için de en az denetlenen kurumların kalkınma ajansları ile ilçe belediyeleri olduğu ve her iki kurum türü için de denetlenme oranının önceki yıla göre düştüğü söylenebilir.



Şekil 4.5. 2014 Yılı denetim oranları¹⁰⁰

Aşağıda yer verilen Şekil 4.6.'da 2014 yılı denetimleri sonucunda Genel Bütçeli İdareler, Özel Bütçeli İdareler ve Mahalli İdareler Bütçesinde yer alan tüm kurumlara yönelik ortak tespitlerin konu yönüyle dağılımı gösterilmektedir. Bu yıl tespit edilen bulguların dağılımına göre kamu kurumlarında stratejik planlamaya yönelik bulguların önceki döneme göre oldukça arttığı ve bulgu dağılımında ilk sırayı aldığı söylenebilir. Alt başlıklarda detayları görüleceği üzere stratejik planlama konusundaki sorunların; plan, program ve faaliyet sonuçlarının sistemli olarak izlenemediği, muhasebe rakamları ile ilişkilendirilemediği gerçekçi ve ölçülebilir olmadığı şeklinde özetlenebilir.



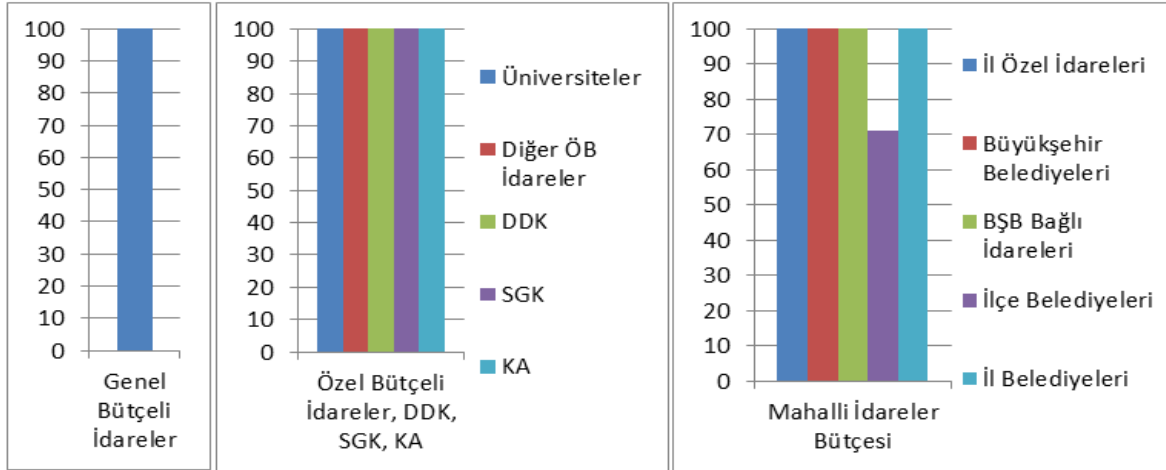
Şekil 4.6. 2014 Yılı bütün bütçelere ilişkin ortak bulguların konu dağılımı

¹⁰⁰ 2014 Yılı Sayıştay Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporundan Alınmıştır.

4.2.1.4. 2015 Yılı Denetimlerine İlişkin Genel Bilgiler

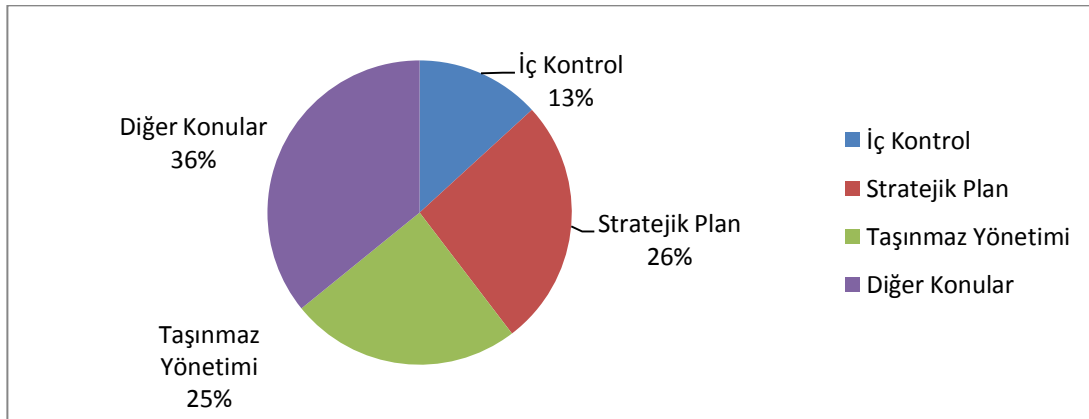
2015 yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporunda, denetim programı çerçevesinde; 45 Genel Bütçeli İdare, 147 Özel Bütçeli İdare, 9 Düzenleyici ve Denetleyici Kurum, 75 Kamu İktisadi Teşebbüsü, 51 İl Özel İdaresi, 30 Büyükşehir Belediyesi, 33 Büyükşehir Bağlı İdaresi, 51 İl Belediyesi, 104 İlçe Belediyesi, 39 Mahalli İdare Şirketi, 2 Sosyal Güvenlik Kurumu ile 26 Kalkınma Ajansı ve 8 diğer kamu kurumu olmak üzere toplam 620 kamu kurumu hakkında Sayıştay denetim raporu düzenlendiği belirtilmiştir. Bu raporlardan, 201'inin merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerine, 2'sinin sosyal güvenlik kurumlarına, 8'inin diğer kamu kurumlarına ve 75'inin kamu iktisadi teşebbüslerine ait olmak üzere toplam 286'sının Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulduğu, diğer 334 raporun ise ilgili kamu kurumuna gönderildiği ifade edilmiştir.

Aşağıda yer verilen Şekil 4.7'de Genel Bütçeli İdareler, Özel Bütçeli İdareler ve Mahalli İdareler Bütçe türünde yer alan kamu kurumlarının alt sınıflar itibarıyla 2015 yılı denetim oranları gösterilmektedir. 2014 yılı bütçe büyüklükleri baz alınarak hazırlanan ve yukarıda grafiksel olarak da ifade edilen denetim oranlarına göre; 2015 yılında yürütülen denetimler sonucunda, Genel Bütçeli İdarelerin % 100, üniversitelerin % 100, Özel Bütçeli diğer idarelerin % 100, Düzenleyici ve Denetleyici Kurumların % 100, Sosyal Güvenlik Kurumlarının % 100, İl Özel İdarelerinin % 100, Büyükşehir Belediyelerinin % 100, Büyükşehir Bağlı İdarelerinin % 100, İl Belediyelerinin % 100, İlçe Belediyelerinin % 71, Kalkınma Ajanslarının % 100 oranında denetlendiği ifade edilmiştir. Bu denetim döneminde ilçe belediyeleri hariç tüm kurum türlerinde % 100 denetim yapıldığı, ilçe belediyelerinin denetim oranının ise önceki döneme göre büyük artış gösterdiği söylenebilir.



Şekil 4.7. 2015 Yılı denetim oranları¹⁰¹

Aşağıda yer verilen Şekil 4.8.'de 2015 yılı denetimleri sonucunda Genel Bütçeli İdareler, Özel Bütçeli İdareler ve Mahalli İdareler Bütçesinde yer alan tüm kurumlara yönelik ortak tespitlerin konu yönüyle dağılımı gösterilmektedir. Bu yıl tespit edilen bulguların dağılımına göre kamu kurumlarında stratejik planlamaya ve kamu taşınmazlarının yönetimine yönelik bulguların tüm tespitlerin yarısından çoğunu oluşturduğu söylenebilir.



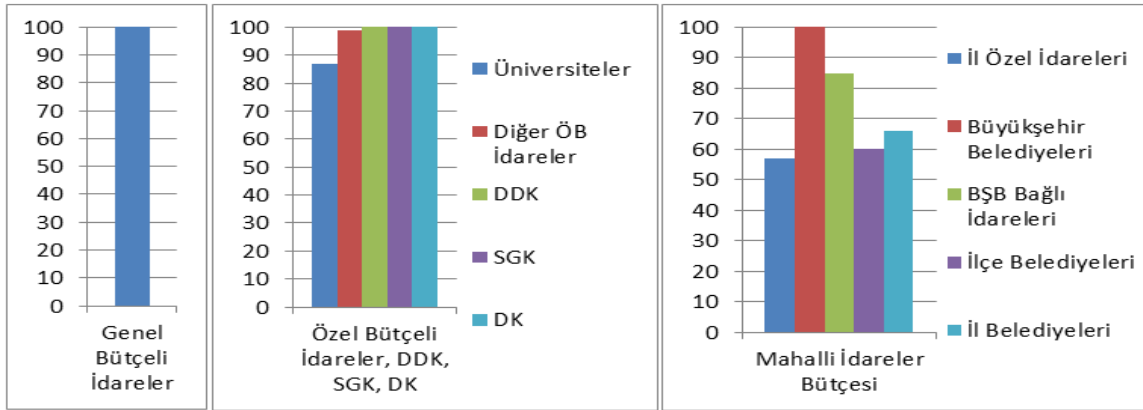
Şekil 4.8. 2015 Yılı bütün bütçelere ilişkin ortak bulguların konu dağılımı

¹⁰¹ 2015 Yılı Sayıştay Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporundan Alınmıştır.

4.2.1.5. 2016 Yılı Denetimlerine İlişkin Genel Bilgiler

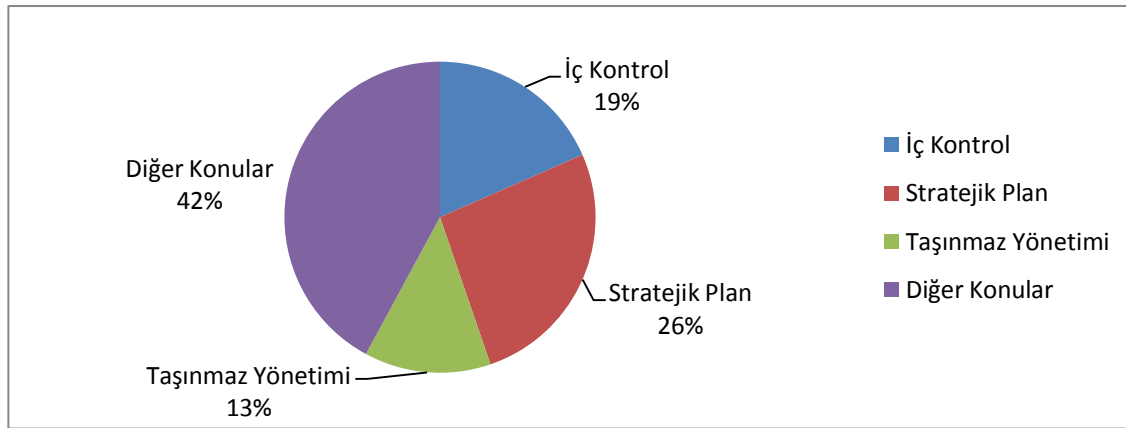
2016 yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporunda, denetim programı çerçevesinde; 44 Genel Bütçeli İdare, 111 Özel Bütçeli İdare, 9 Düzenleyici ve Denetleyici Kurum, 31 İl Özel İdaresi, 30 Büyükşehir Belediyesi, 16 Büyükşehir Bağlı İdaresi, 35 İl Belediyesi, 55 İlçe Belediyesi, 3 Mahalli İdare Şirketi, 1 diğer mahalli idare, 2 Sosyal Güvenlik Kurumu ile 8 diğer kamu kurumu olmak üzere toplam 345 kamu kurumu hakkında Sayıştay denetim raporu düzenlendiği belirtilmiştir. Bu raporlardan, 164'ünün merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerine, 2'sinin sosyal güvenlik kurumlarına, 8'inin diğer kamu idarelerine ait olmak üzere toplam 174'nün Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulduğu, diğer 173 raporun ise ilgili kamu kurumlarına gönderildiği ifade edilmiştir.

Aşağıda yer verilen Şekil 4.9'da Genel Bütçeli İdareler, Özel Bütçeli İdareler ve Mahalli İdareler Bütçe türünde yer alan kamu kurumlarının alt sınıflar itibariyle 2016 yılı denetim oranları gösterilmektedir. 2015 yılı bütçe büyüklükleri baz alınarak hazırlanan ve yukarıda grafiksel olarak da sunulan denetim oranlarına göre; 2016 yılında yürütülen denetimler sonucunda, Genel Bütçeli İdarelerin %100, Yükseköğretim Kurulu, Üniversitelerin Ve Yüksek Teknoloji Enstitülerinin %87, Özel Bütçeli diğer idarelerin %99, Düzenleyici Ve Denetleyici Kurumların %100, Sosyal Güvenlik Kurumlarının %100, Büyükşehir Belediyelerinin %100, Büyükşehir Bağlı İdarelerinin %85, İl Belediyelerinin %66, İlçe Belediyelerinin %60, İl Özel İdarelerinin %57 ve diğer kurumların %100 oranında denetlendiği ifade edilmiştir. Bu denetim döneminde özel bütçe türünde yer alan üniversiteler ile mahalli idareler bütçesinde yer alan il özel idareleri, il belediyeleri, ilçe belediyeleri ve büyükşehir belediyelerinin bağlı idareleri gibi kurumlarda denetim oranın önceki döneme göre büyük düşüş gösterdiği söylenebilir.



Şekil 4.9 2016 Yılı denetim oranları¹⁰²

Aşağıda yer verilen Şekil 4.10.'da 2016 yılı denetimleri sonucunda Genel Bütçeli İdareler, Özel Bütçeli İdareler ve Mahalli İdareler Bütçesinde yer alan tüm kurumlara yönelik ortak tespitlerin konu yönüyle dağılımı gösterilmektedir. Bu yıl tespit edilen bulguların dağılımına göre kamu kurumlarında iç kontrol, stratejik planlama ve kamu taşınmazlarının yönetimi konularının dışında kalan diğer konulara yönelik bulguların tüm tespitlerin yaklaşık yarısını oluşturduğu söylenebilir.



Şekil 4.10. 2016 Yılı bütün bütçelere ilişkin ortak bulguların konu dağılımı

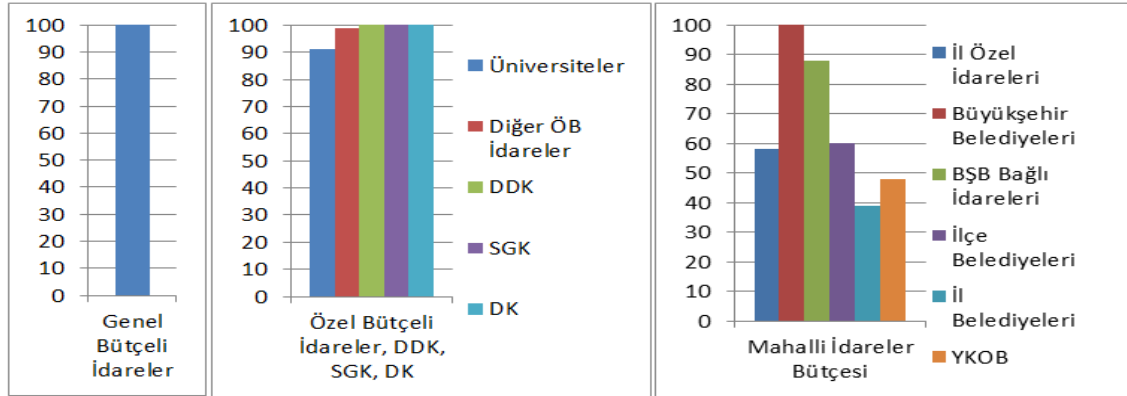
4.2.1.6. 2017 Yılı Denetimlerine İlişkin Genel Bilgiler

2016 yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporunda, denetim programı çerçevesinde; 45 Genel Bütçeli İdare, 128 Özel Bütçeli İdare, 10 Düzenleyici ve Denetleyici Kurum, 27 İl Özel İdaresi, 30 Büyükşehir Belediyesi, 22 Büyükşehir Bağlı İdaresi, 24 İl Belediyesi, 98

¹⁰² 2016 Yılı Sayıştay Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporundan Alınmıştır.

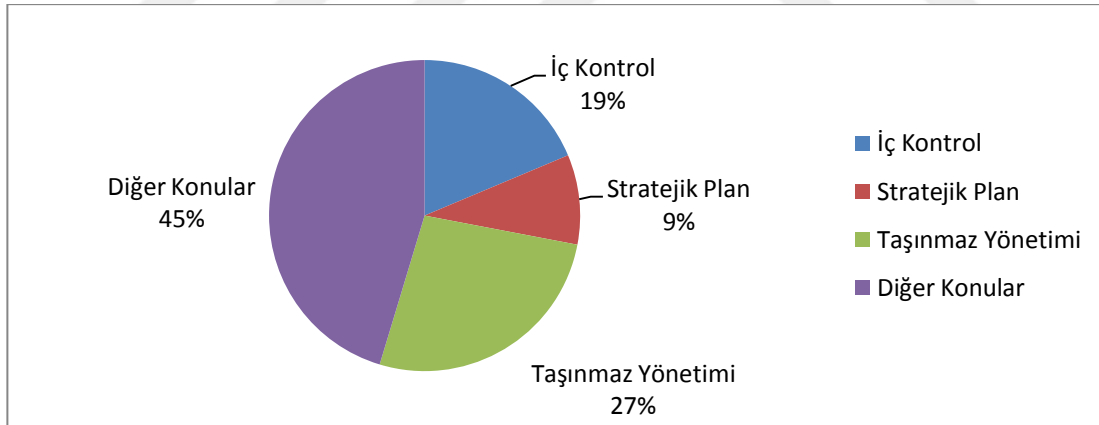
İlçe Belediyesi, 6 Mahalli İdare Şirketi, 3 diğer mahalli idare, 11 Yatırım İzleme Ve Koordinasyon Başkanlığı, 2 Sosyal Güvenlik Kurumu ile 10 diğer kamu kurumu olmak üzere toplam 416 kamu kurumu hakkında Sayıştay denetim raporu düzenlendiği belirtilmiştir. Bu raporlardan, 183'ünün merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerine, 2'sinin sosyal güvenlik kurumlarına, 10'unun diğer kamu idarelerine olmak üzere toplam 195'nin Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulduğu, diğer 223 raporun ise ilgili kamu kurumlarına gönderildiği ifade edilmiştir.

Aşağıda yer verilen Şekil 4.11'de Genel Bütçeli İdareler, Özel Bütçeli İdareler ve Mahalli İdareler Bütçe türünde yer alan kamu kurumlarının alt sınıflar itibariyle 2017 yılı denetim oranları gösterilmektedir. 2016 yılı bütçe büyüklükleri baz alınarak hazırlanan ve yukarıda grafiksel olarak da sunulan denetim oranlarına göre; 2017 yılında yürütülen denetimler sonucunda, Genel Bütçeli İdarelerin %100, Yükseköğretim Kurulu, üniversiteler ve Yüksek Teknoloji Enstitülerinin %91, Özel Bütçeli diğer idarelerin %99, Düzenleyici ve Denetleyici Kurumların %100, Sosyal Güvenlik Kurumlarının %100, Büyükşehir Belediyelerinin %100, Büyükşehir Bağlı İdarelerinin %88, İl Belediyelerinin %39, İlçe Belediyelerinin %60, İl Özel İdarelerinin %58, Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlıklarının (YKOB) %48 ve diğer kurumların %100 oranında denetlendiği ifade edilmiştir. Bu denetim döneminde de özel bütçe türünde yer alan üniversiteler ile mahalli idareler bütçesinde yer alan il özel idareleri, il belediyeleri, ilçe belediyeleri ve büyükşehir belediyelerinin bağlı idarelerinde düşük denetim oranlarının devam ettiği söylenebilir. Büyükşehirlerde kaldırılmış olan il özel idarelerinin yerine getirilen yatırım izleme ve koordinasyon başkanlıklarının denetim oranının da diğer kurumlara göre oldukça düşük olduğu söylenebilir.



Şekil 4.11. 2017 Yılı denetim oranları¹⁰³

Aşağıda yer verilen Şekil 4.12.'de 2017 yılı denetimleri sonucunda Genel Bütçeli İdareler, Özel Bütçeli İdareler ve Mahalli İdareler Bütçesinde yer alan tüm kurumlara yönelik ortak tespitlerin konu yönüyle dağılımı gösterilmektedir. Bu yıl tespit edilen bulguların dağılımına göre önceki dönemde olduğu gibi kamu kurumlarında iç kontrol, stratejik planlama ve kamu taşınmazlarının yönetimi konularının dışında kalan diğer konulara yönelik bulguların tüm tespitlerin yaklaşık yarısını oluşturduğu söylenebilir.



Şekil 4.12. 2017 Yılı bütün bütçelere ilişkin ortak bulguların konu dağılımı

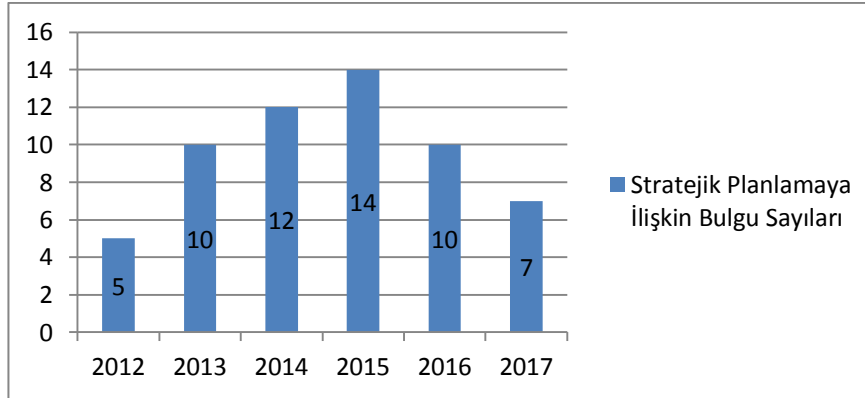
4.2.2. Stratejik Planlamanın ve Performans Yönetim Sisteminin Değerlendirilmesi

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile yürürlüğe giren performans esaslı bütçeleme sistemine göre kamu kurumları tarafından stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporları oluşturulması benimsenmiştir. Buna göre kamu kurumları bu planları, programları ve sonuçları belgelendirerek amaçlarını, hedeflerini ve faaliyetlerini

¹⁰³ 2017 Yılı Sayıştay Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporundan Alınmıştır.

kamuoyuna, mahalli idare meclislerine ve Türkiye Büyük Millet Meclisine sunarak, performansları hakkında somut göstergeler ortaya koymaları gerekmektedir.

Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunun 9. maddesine göre kamu idarelerinin stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler belirlemek, performanslarını önceden saptanmış olan göstergeler doğrultusunda ölçmek ve bu sürecin izleme ve değerlendirmesini sağlamak amacıyla stratejik plan hazırlamaları gerekmektedir. Aynı kanunun 13. maddesine göre kamu kurumlarının bütçelerinin, kalkınma planı ve yıllık programlarda yer alan politika, hedef ve önceliklere uygun şekilde, kurumların stratejik planları ile performans ölçütlerine ve fayda, maliyet analizine göre hazırlanması, uygulanması ve kontrol edilmesi gerekmektedir. Kanunun 41. maddesine göre üst yöneticiler ile ödenek tahsis edilen harcama yetkililerinin, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, her yıl birim faaliyet raporu hazırlamaları ve üst yöneticilerin de idare faaliyet sonuçlarını gösteren idare faaliyet raporunu düzenleyerek kamuoyuna açıklamaları gerekmektedir. Buna göre kamu kurumlarından öncelikle stratejik hedeflerini belirleyerek soyut olan bu hedefleri performans programlarında ölçülebilir şekilde göstergelerle somutlaştırmaları istenmiştir. Hedeflerin gerçekleştirilebilmesi için kurumun bütçesindeki kaynak tahsislerini programa göre oluşturması ve uygulama sonuçlarını faaliyet raporları ile duyurması gerekmektedir. Sayıştay Başkanlığı tarafından gerçekleştirilen denetimlerde bu raporlama görevleri de değerlendirilmekte ve yaygın olarak yapılan tespitler yıllar itibariyle Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu vasıtasıyla kamuoyuna duyurulmaktadır. Aşağıda yer verilen Şekil 4.13.'te Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporlarında Stratejik Planlama ve Performans Yönetim Sistemi kapsamında tespit edilen ve kamuoyuna duyurulan bulgu sayıları yıllar itibariyle gösterilmektedir. Alt başlıklarda bulgulara ilişkin bilgiler yıllar itibariyle özetlenmektedir.



Şekil 4.13. Stratejik planlamaya yönelik bulgu sayıları

4.2.2.1. 2012 Yılı Stratejik Planlar, Performans Programları ile Faaliyet Raporlarının Değerlendirilmesine Yönelik Tespitler

2012 yılı denetimleri sonucunda Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu ile kamuoyuna duyurulmuş olan tespitler aşağıdaki gibidir:

- Kamu kurumlarının performans programlarında yer alan hedef ve göstergelerden sorumlu olan birimlerin faaliyetlerinden kaynaklanması gereken maliyetler ile parasal olarak ifade edilmiş olan göstergelerin, muhasebe sistemi üzerinden izlenemediği ifade edilmiştir. Hazırlanan performans programlarında yer alan performans hedeflerine ilişkin göstergelerin faaliyet maliyetlerine ve söz konusu göstergelerden ölçü birimi parasal olanların gerçekleştirmelerine ilişkin bilgilerin hesap verebilirliği sağlamak için performans bütçe bilgilerini de içeren muhasebe sisteminden sağlanması gerekirken, bunların muhasebe sistemi ile uyumlu olmadığından sorumlu birimlerin yıllık performans göstergelerini gerçekleştirmek için kullandıkları kaynaklar ve miktar olarak belirlenen performans göstergelerinin gerçekleşme durumları muhasebe kayıtlarından takip edilemediği vurgulanmıştır.
- Kamu idarelerinin stratejik plan ve performans programlarında belirlenen faaliyet ve projelerin maliyetlerine yer verilmediğinden bu raporlar ile bütçe arasında gerekli bağlantı kurulamadığı belirtilmiştir.
- Stratejik planların hazırlanmasına ilişkin mevzuatla zorunluluk getirilmiş olmasına rağmen, yıllar itibarıyla amaç ve hedefler bazında kullanılacak kaynak miktarının dağılımına ilişkin planların sunulmadığı, stratejik plarlarda, amaç ve hedefler için

maliyetler ile bunlara ilişkin kaynak dağılım tablolarının düzenlenmediği belirtilmiştir.

- Faaliyet raporlarında, bütçe hedefleri ile gerçekleştirmelerine ve bu hedefler ile gerçekleştirmeler arasında meydana gelen sapmaların nedenlerine yer verilmediği ifade edilmiştir.
- Kamu kurumlarının stratejik hedefleri ile bütçeleri arasında tam bir ilişki kurulamadığı, bütçelerinin ağırlıklı bir kısmının herhangi bir stratejik hedef ve performans göstergesi ile ilişkilendirilmediği vurgulanmıştır.

4.2.2.2. 2013 Yılı Stratejik Planların, Performans Programları ile Faaliyet Raporlarının Değerlendirilmesine Yönelik Tespitler

Önceki yılın denetimleri sonucunda hazırlanmış raporda ifade edilen tespitlerin büyük kısmının bu dönemde de devam ettiği görülmüştür. Önceki döneme göre kısmen farklılık içeren tespitler aşağıda sıralanmaktadır:

- Kamu idareleri tarafından hazırlanan stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporları yasal düzenlemelerde öngörülen şekil ve içerik şartlarını tam olarak taşımadığı ifade edilmiştir.
- Stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporu ilişkisi tam olarak kurulamadığı, aralarında gerekli olan uyumun sağlanamadığı belirtilmiştir.
- Performans programlarının stratejik planda yer verilen amaç ve hedeflere uygun olarak hazırlanmadığı, performans programlarında ilgili ve ölçülebilir hedef ve göstergeler belirlenmediği ve faaliyet raporlarında, stratejik plan ve performans programında yer alan amaç ve hedeflerle yeterli düzeyde bağlantı kurulmadığı; faaliyet raporundaki bazı hedef ve göstergelerin performans programında yer almadığı ya da performans programındaki bazı hedef ve göstergelere ait gerçekleştirmelere ilişkin bilgi ve değerlendirmelere faaliyet raporlarında yer verilmediği vurgulanmıştır.
- Kamu kurumlarında stratejik planın başarılı bir şekilde uygulanması için gerekli olan veri kayıt sistemi, performans bilgisinin tam ve doğru üretilmesini sağlayacak yeterlilikte olmadığı, bu durumun stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporu ilişkisinin kurulması ile gerçekleştirmeleri izlemeyi ve değerlendirme yapabilmeyi güçleştirdiği ifade edilmiştir.

- Kamu kurumları için Stratejik Planlama Kılavuzu gereğince stratejik planda yer alması gereken temel unsurlar arasında sayılan ve kamu kurumunun stratejik planları ile bütçeleri arasındaki bağı güçlendirmeyi amaçlayan beş yıllık tahmini maliyet tablosunun stratejik plan belgeleri arasında yer almadığı belirtilmiştir.
- Faaliyet raporlarında, performans bilgileri başlığı altında, performans programında yer alan performans hedef ve göstergelerinin gerçekleşmelerinde meydana gelen sapmaların nedenlerine ilişkin gerekçelerin, geçerlilik ve ikna edicilik bakımından yetersiz kaldığı vurgulanmıştır.

4.2.2.3. 2014 Yılı Stratejik Planların, Performans Programları ile Faaliyet Raporlarının Değerlendirilmesine Yönelik Tespitler

Geçmiş yıl denetimleri sonucunda hazırlanmış raporlarda ifade edilen tespitlerin büyük kısmının henüz çözümlenemediği ve bu dönemde de devam ettiği görülmüştür. Önceki dönemlere göre kısmen farklılık içeren tespitler aşağıda sıralanmaktadır:

- 5018 sayılı Kanun'un 9. maddesi gereğince; kamu idareleri stratejik planlarında belirledikleri amaç ve hedefler çerçevesinde, bütçe dönemi içerisinde başarmayı planladıkları performans hedefleri ile bu performans hedeflerini hangi faaliyet ve projelerle gerçekleştireceklerini belirtmekle, bunlara yönelik performans göstergelerini belirlemek ve maliyetlendirmeyi de bu doğrultuda yaparak stratejik planların yıllık uygulama dilimi olan yıllık performans programlarını hazırlamakla yükümlü tutulmuş olmalarına rağmen performans programlarını buna uygun olarak hazırlamadıkları belirtilmiştir.
- Faaliyet raporlarındaki bazı hedef ve göstergeler performans programında yer almadığından ya da performans programındaki bazı hedef ve göstergelere ait gerçekleştirmelere ilişkin bilgi ve değerlendirmelere yer verilmediğinden dolayı kamu idarelerinin kendilerine tahsis edilen bütçenin kullanımı bakımından saydamlık ve hesap verme sorumluluğunun gerçekleşmesini güçleştirdiği vurgulanmıştır.
- Kamu idarelerinin bütçelerinin büyük bir bölümü herhangi bir stratejik amaç, hedef ve performans hedefiyle ilişkilendirilmeden genel yönetim gideri olarak kullandıkları, kaynakların performans esaslı bütçeleme sistemi dışına çıkarılarak genel yönetim gideri olarak kullanılmasının, saydamlık ve hesap verme ilkelerine uyulmamasına neden olduğu ifade edilmiştir.

- Kamu idareleri yetki ve görev alanları dışındaki hususlara yer vermemeleri gerektiği halde, stratejik plan ve performans programlarında yetki ve görev alanı dışındaki konuları amaç ve hedef olarak belirledikleri vurgulanmıştır.
- Kamu idareleri tarafından hazırlanan stratejik plan ve performans programlarında yer alan hedef ve göstergelerin ilgililik, iyi tanımlanma ve ölçülebilirlik kriterlerini tam olarak karşılamadığı ifade edilmiştir.
- Performans programlarında, performans hedeflerine ulaşılma düzeylerini ölçmek, izlemek ve değerlendirmek için kullanılan performans göstergelerine yer verilmediği ifade edilmiştir.
- Kamu idareleri tarafından faaliyet raporları öngörölmüş olan yasal süreler içinde yayınlanmadığı belirtilmiştir.

4.2.2.4. 2015 Yılı Stratejik Planların, Performans Programları ile Faaliyet Raporlarının Değerlendirilmesine Yönelik Tespitler

Geçmiş yıl denetimleri sonucunda hazırlanmış raporlarda ifade edilen tespitlerin büyük kısmının henüz çözümlenemediği ve bu dönemde de devam ettiği görölmüştür. Önceki dönemlere göre kısmen farklılık içeren tespitler aşağıda sıralanmaktadır:

- Stratejik planların, Kamu İdarelerinde Stratejik Plan Hazırlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik hükümlerine uygun olarak hazırlanmadığı, bazı kamu idarelerinin stratejik planlarında durum analizi, yasal yükümlölükler, mevzuat analizi, kaynak tablosu, eylem planı, izleme ve değerlendirme bölümlerine yer vermedikleri vurgulanmıştır.
- Bazı kamu idarelerinin stratejik planlarında performans programlarının uygulanmasında ve faaliyet sonuçlarının ölçölmesinde güçlük yaratacak kadar çok sayıda amaç ve hedef belirlediği, bu durumun Kamu idarelerince Hazırlanacak Stratejik Planlara Dair Tebliğe uygun olmadığı ifade edilmiştir.

4.2.2.5. 2016 Yılı Stratejik Planların, Performans Programları ile Faaliyet Raporlarının Değerlendirilmesine Yönelik Tespitler

Geçmiş yıl denetimleri sonucunda hazırlanmış raporlarda ifade edilen tespitlerin büyük kısmının henüz çözümlenemediği ve bu dönemde de devam ettiği görülmüştür. Önceki dönemlere göre kısmen farklılık içeren tespitler aşağıda sıralanmaktadır:

- 5018 sayılı Kanunun 9. maddesinde, kamu idarelerinin stratejik plan hazırlaması gerektiği hususu düzenlendiği halde bazı kamu idarelerinin stratejik plan hazırlamadıkları belirtilmiştir.
- Kamu idareleri tarafından hazırlanan performans programlarında faaliyet maliyetleri tablosunun içeriğinin doğru hazırlanmadığı, performans hedefi tablolarında açıklama kısmına yer verilmediği, Genel Bilgiler bölümünün Performans Programı Hazırlama Rehberi kriterlerine uygun hazırlanmadığı, performans bilgileri bölümünde idare ile ilgili hükümet programında yer alan temel politika ve önceliklere yer verilmediği, insan kaynakları ve fiziki kaynaklar konusunda gerekli bilgilerin sunulmadığı vurgulanmıştır.
- Bazı kamu idarelerinin çıktı veya sonuç odaklı olmayan performans hedefleri belirlediği, performans göstergelerinin ve faaliyetlerin performans hedeflerini gerçekleştirmeye yönelik olarak belirlenmediği, performans hedefi ve göstergelerinin sade ve anlaşılır şekilde ifade edilmediği ve performans göstergelerinin ölçülebilir olarak belirlenmediği vurgulanmıştır.
- Denetimler sonucunda bazı kamu idarelerinde stratejik planın başarılı bir şekilde uygulanmasını, uygulama sonuçlarının izlenmesini, doğru ve güvenilir bir şekilde raporlanmasını sağlamak için gerekli olan veri kayıt sisteminin tam, doğru ve güvenilir performans bilgisi üretilmesini sağlayacak yeterlilikte olmadığından kamu idareleri tarafından, faaliyet sonuçları hakkında raporlama yaparken stratejik plan uygulamasının sistematik olarak takip edilmesini, uygulama sonuçlarının amaç ve hedeflerle kıyaslanarak ölçülmesini ve belirli periyotlarla raporlanmasını sağlayan önceden tanımlanmış bir izleme ve değerlendirme sisteminin olmadığı ifade edilmiştir.
- Denetimler sonucunda ilgili yönetmelik hükümlerine aykırı olarak bazı kamu idarelerinin idare faaliyet raporlarında temel mali tablolara, performans sonuçlarının değerlendirilmesine, performans sonuçları tablosuna, iç ve dış mali denetim

sonuçlarına, mali bilgilerin tamamına ve faaliyet bilgilerine yer vermediği vurgulanmıştır.

- Denetimler sonucunda kamu idarelerinde harcama ve muhasebe süreçlerinin stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporundan bağımsız bir şekilde yürütüldüğü, dolayısıyla, performans esaslı bütçeleme sisteminin temelini oluşturan plan-program-bütçe bağının kurulamadığı vurgulanmıştır.

4.2.2.6. 2017 Yılı Stratejik Planların, Performans Programları ile Faaliyet Raporlarının Değerlendirilmesine Yönelik Tespitler

Geçmiş yıl denetimleri sonucunda hazırlanmış raporlarda ifade edilen tespitlerden faaliyet maliyetlerinin hiç hesaplanmaması, tabloların oluşturulmaması gibi tespitlerin çözümlendiği görülmüştür. Önceki dönemlere göre kısmen farklılık içeren tespitler aşağıda sıralanmaktadır:

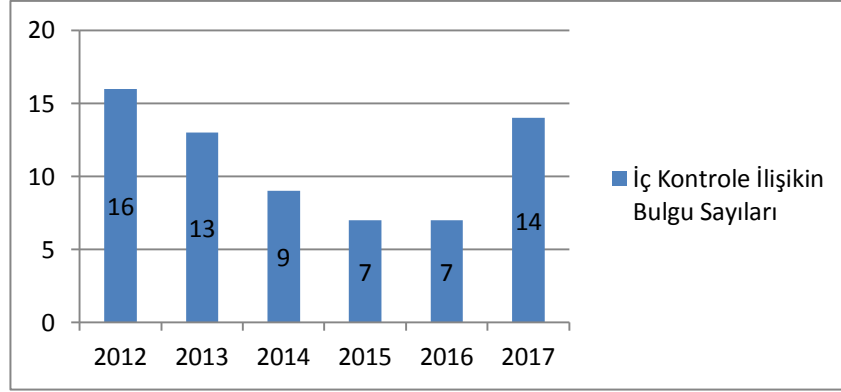
- Kamu idarelerinin bir kısmının faaliyetlerin maliyetlerini hatalı şekilde tespit ettikleri, bütçelerinin büyük bir bölümünü herhangi bir stratejik amaç, hedef ve performans hedefiyle ilişkilendirmeden genel yönetim gideri olarak kullandıkları ve bu durumdan dolayı performans esaslı bütçeleme sistemi dışına çıkıldığı saydamlık ve hesap verebilirlik ilkelerine aykırı davranıldığı vurgulanmıştır.
- Faaliyet raporu düzenlemekle yükümlü kamu kurumlarının faaliyet raporlarında Sayıştay denetim raporlarına dayanarak güvence beyan edildiği halde, faaliyet raporlarının yayımlanma tarihinde henüz mevcut olmayan denetim raporlarına dayanarak güvence verilmesinin mümkün olamayacağından, söz konusu güvence beyanındaki ifadenin gerçek durumu yansıtmadığı belirtilmiştir.

4.2.3. İç Kontrol, Ön Mali Kontrol ve İç Denetim Sistemlerinin Değerlendirilmesi

5018 sayılı Kanun ile kamu mali yönetim sistemi uluslararası standartlara ve Avrupa Birliği uygulamalarına uyumu hedefleyerek düzenlenmiş ve bu hedef doğrultusunda kamu kurumlarının tamamında etkin iç kontrol sistemlerinin oluşturulmasına yönelik kanun, yönetmelik tebliğ gibi birincil ve ikincil düzeyde çok sayıda mevzuat hayata geçirilmiştir.

Maliye Bakanlığı, kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin; kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme bileşenleri esas alınarak oluşturulması, uygulanması, izlenmesi ve geliştirilmesi için gerekli standart ve temel şartları “Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği” ile açıklamış ve iç kontrol sistemlerinin oluşturulması, uygulanması, izlenmesi ve geliştirilmesine rehberlik etmesi amacıyla Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Rehberi hazırlamıştır. Ayrıca yine Maliye Bakanlığınca düzenlenen İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslarda ise ön mali kontrol işlemlerine ilişkin hususlar ayrıntılı bir biçimde düzenlenmiştir. Ayrıca 5018 sayılı Kanuna dayanılarak çıkartılan İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik ile kamu idarelerinin görevleri, kaynakları, teşkilat yapısı ve özellikleri, personel sayısı ve denetim ihtiyacı dikkate alınarak iç denetçi sayıları oluşturulmuştur.

Kamu kurumlarının üst yöneticileri, iç kontrol sistemlerini 5018 sayılı Kanun hükümleri ile İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslara ve Kamu İç Kontrol Standartlarına uyumlu bir şekilde oluşturmakla ve uygulamakla yükümlü tutulmuştur. Üst yöneticiler, yönettikleri kurumların kanunla belirlenmiş amaçlarına, politikalara ve birincil, ikincil mevzuata uygun olarak faaliyetlerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde gerçekleştirilmesinden, varlık ve kaynakların korunmasından, muhasebe kayıtlarının doğru şekilde tutulmasından, finansal bilgilerin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere iç kontrol sisteminin kurulmasından ve gözetilmesinden sorumludurlar. Uluslararası standartları yakalayan şeffaf bir kamu yönetimi oluşturmak amacıyla Yüksek Denetim Kurumu olan Sayıştay Başkanlığı kamu kurumlarının bu mevzuata uyumunu izlemek, uyumsuzlukları tespit ederek raporlamak ve kamuoyuna zamanında duyurmakla sorumludur. Çalışmada özetlenerek ve sistematığe dökülerek ifade edilen bulgular Sayıştay Başkanlığı’nın kamuoyu duyurularının bir sonucu olduğu söylenebilir. Aşağıda yer verilen Şekil 4.14.’te Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporlarında iç kontrol sistemi kapsamında tespit edilen ve kamuoyuna duyurulan bulgu sayıları yıllar itibariyle gösterilmektedir. 2016 yılına kadar düzenli olarak düşen bulgu sayılarının 2017 yılında önemli oranda arttığı söylenebilir. Alt başlıklarda bulgulara ilişkin bilgiler yıllar itibariyle özetlenmektedir. Önceki denetim yılında belirtilmiş ve sonraki denetim döneminde de devam etmekte olan bulgular tekrar olmaması için yalnızca ilk tespit edildiği denetim döneminde gösterilmektedir. 2015 yılında önceki denetim döneminden farklı bir bulgu olmadığı için 2015 yılına ilişkin bulgulara alt başlıkta yer verilmemiştir.



Şekil 4.14. İç kontrole yönelik bulgu sayıları

4.2.3.1. 2012 Yılı İç Kontrol ve İç Denetim Sistemlerine İlişkin Tespitler

2012 yılında 5018 sayılı Kanun kapsamındaki kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin kurulmasında ve işletilmesinde standartlara uyma hususunda aşağıda yer alan eksikliklerin bulunduğu tespit edilerek raporlanmış ve kamuoyuna duyurulmuştur. Rapordaki tespitler aşağıdaki gibidir:

- İç kontrol standartlarına uyum eylem planlarının mevzuatın öngördüğü şekilde hazırlanmadığı ya da hazırlanmakla birlikte planda öngörülen faaliyetlerin yerine getirilmediği vurgulanmıştır.
- Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Rehberinde, iç kontrol sisteminin oluşturulması, uygulanması, izlenmesi ve geliştirilmesi sorumluluğunun esas olarak üst yöneticilere ait bulunması ve bu nedenle üst düzey sahiplenmeyi, yetkilendirmeyi ve izlemeyi sağlaması amacıyla iç kontrol standartlarına uyum eylem planı hazırlık çalışmalarının üst yönetici onayıyla başlatılmasının uygun olacağı belirtilmiş olmasına rağmen üst yönetici onayının bulunmadığı belirtilmiştir.
- Eylem planı hazırlık çalışmalarını üst yönetici onayı ile başlatan kamu idarelerinde ise üst yönetici onayında veya onaya ekli dokümanda; çalışmanın amacı ve kapsamı, harcama birimleri, strateji geliştirme birimi ve oluşturulacak kurul ve gruplar ile bu kurul ve gruplarda görev alacak personelin bu çalışmalarda görev ve sorumlulukları ve çalışmaların üst yönetici tarafından periyodik olarak izlenmesine ilişkin yöntem ile gerek duyulan diğer hususlara ilişkin herhangi bir çalışma yapılmadığı ifade edilmiştir.

- Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Rehberinde, iç kontrol izleme ve yönlendirme kurulu ile kamu iç kontrol standartlarına uyum eylem planı hazırlama grubunun oluşturulmasının yerinde olacağı öngörüldüğü halde eylem planı hazırlık süreci için adı geçen kurul veya grubun oluşturulmadığı belirtilmiştir.
- Kamu iç kontrol standartlarına uyum eylem planı hazırlama grubunun oluşturulmaması nedeniyle mevcut durum ile 5018 sayılı Kanun ve ilgili mevzuatta öngörülen iç kontrol sistemini karşılaştıran ve eksiklikleri ortaya koyan raporun düzenlenemediği, eylem planlarının mevcut durum ve eksiklikler belirlenmeden hazırlandığı ve bu eksikliklere rağmen onaylandığı ifade edilmiştir.
- İç kontrol standartlarına uyum eylem planlarında Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği'nde yer alan standartların karşılığı olan faaliyetlerin belirtilmediği belirtilmemiştir.
- İç kontrol standartlarına uyum eylem planlarında faaliyetler için süre konulmamış, bazı faaliyetlerin nasıl yerine getirileceği belirtilmediği ifade edilmiştir.
- İç kontrol standartlarına uyum eylem planlarında öngörülen faaliyetlerin başlatılmadığı ya da süresinde tamamlanmadığı belirtilmiştir.
- İç kontrol standartlarına uyum eylem planı hazırlık çalışmalarına taşra teşkilatının dâhil edilmediğinden, eylemlerden sorumlu harcama birimlerinin taşra teşkilatında da birimleri olduğu halde bunlar için eylem çıktısı öngörülmediğinden, bu tür bir eylem planının kurumsal nitelik taşımadığı vurgulanmıştır.
- İç kontrol standartlarına uyum eylem planı çalışmaları çerçevesinde, Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği'nde yer alan "Prosedürlerin Belirlenmesi ve Belgelendirilmesi" standardına göre mali karar ve işlemlerle ilgili süreç akış şemalarının oluşturulmadığı belirtilmiştir.
- Bazı kamu idarelerinde ön mali kontrol biriminin kurulmadığı, bu birimin mevcut olduğu kamu idarelerinde ise ön mali kontrol işlemlerinin mevzuatın öngördüğü şekilde gerçekleştirilmediği ve kontrole tabi tutulması gereken işlemlerin kontrol dışında bırakıldığı vurgulanmıştır.
- Kamu idarelerinin bir kısmında iç denetim birimlerinin oluşturulmadığı, iç denetim birimleri oluşturulan kamu idarelerinde ise yeterli sayıda iç denetçi atanmadığı belirtilmiştir.

- İç denetim faaliyetinin kapsamı ve iç denetçilere atfedilen görevler dikkate alındığında iç denetim birimlerinin kendilerine verilen görevlerin bir kısmını yerine getiremedikleri belirtilmiştir.
- İç denetim birim yönergelerinin hazırlanmadığı ifade edilmiştir.
- İç denetimin kapsamını, denetlenecek alan ve konuları, ihtiyaç duyulan işgücünü içerecek şekilde iç denetim planları ve bu planlarla uyumlu iç denetim programlarının hazırlanmadığı belirtilmiştir.
- İç denetçiler tarafından üretilen raporlarda yer alan öneriler için gerekli takip mekanizmalarının kurulmadığı ve iç denetim sonuçlarının takip edilmediği vurgulanmıştır.
- Denetimler sonucunda, kurum iç kontrol sistemlerinin yıllık olarak değerlendirilmediği, kurum içi ve kurum dışı risklerin ve bu risklere ilişkin gerekli analizlerin yapılmadığı ve alınacak kurumsal tedbirlerin belirlenmediği belirtilmiştir.

4.2.3.2. 2013 Yılı İç Kontrol ve İç Denetim Sistemlerine İlişkin Tespitler

2013 yılında 5018 sayılı Kanun kapsamındaki kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin kurulmasında ve işletilmesinde standartlara uyma hususunda aşağıda yer alan eksikliklerin bulunduğu tespit edilerek kamuoyuna duyurulmuştur. Önceki yılda yapılmış olan tespitlerin büyük kısmının devam etmekte olduğu görülmüştür. Raporla önceki yıl belirtilen tespitlerden kısmen farklı olanın mali karar ve işlemlerle ilgili süreç akış şemalarının oluşturulmadığı ve iç denetim birimlerince rapor hazırlanmadığına ilişkin tespitlerdir.

4.2.3.3. 2014 Yılı İç Kontrol ve İç Denetim Sistemlerine İlişkin Tespitler

2014 yılında 5018 sayılı Kanun kapsamındaki kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin kurulmasında ve işletilmesinde standartlara uyma hususunda aşağıda yer alan eksikliklerin bulunduğu tespit edilerek kamuoyuna raporlanmıştır. Önceki yılda yapılmış olan tespitlerin büyük kısmının devam etmekte olduğu görülmüştür. Raporla önceki yıldan farklı olarak ön mali kontrol biriminin mevcut olduğu kamu idarelerinin bir kısmında ön mali kontrol işlemlerinin harcama birimleri ve mali hizmetler birimleri tarafından İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esasların öngördüğü hükümler çerçevesinde gerçekleştirilmediği belirtilmiştir.

4.2.3.4. 2016 Yılı İç Kontrol ve İç Denetim Sistemlerine İlişkin Tespitler

2016 yılında 5018 sayılı Kanun kapsamındaki kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin kurulmasında ve işletilmesinde standartlara uyma hususunda önceki yılda yapılmış olan tespitlerin büyük kısmının devam etmekte olduğu görülmüştür. Raporda önceki yıl belirtilen tespitlerden kısmen farklı olanın bazı üniversitelere ait uyum eylem planlarında üniversiteye bağlı döner sermaye müdürlüklerinde iç kontrol sistemi kurulmasına ilişkin eylemlere yer verilmediğine ilişkin tespittir.

4.2.3.5. 2017 Yılı İç Kontrol ve İç Denetim Sistemlerine İlişkin Tespitler

2017 yılında 5018 sayılı Kanun kapsamındaki kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin kurulmasında ve işletilmesinde standartlara uyma hususunda önceki yıl belirtilen tespitlerden kısmen farklı olan tespitler aşağıdaki gibidir:

- Kamu idarelerinin bir kısmında iç kontrol sisteminin mevzuata uygun şekilde kurulmadığı ve etkin bir şekilde işletilmediği tespit edilmiştir.
- İç kontrol sisteminin yıllık olarak değerlendirilmesinin yapılmadığı ve üst yöneticiye raporlanmadığı tespit edilmiştir.

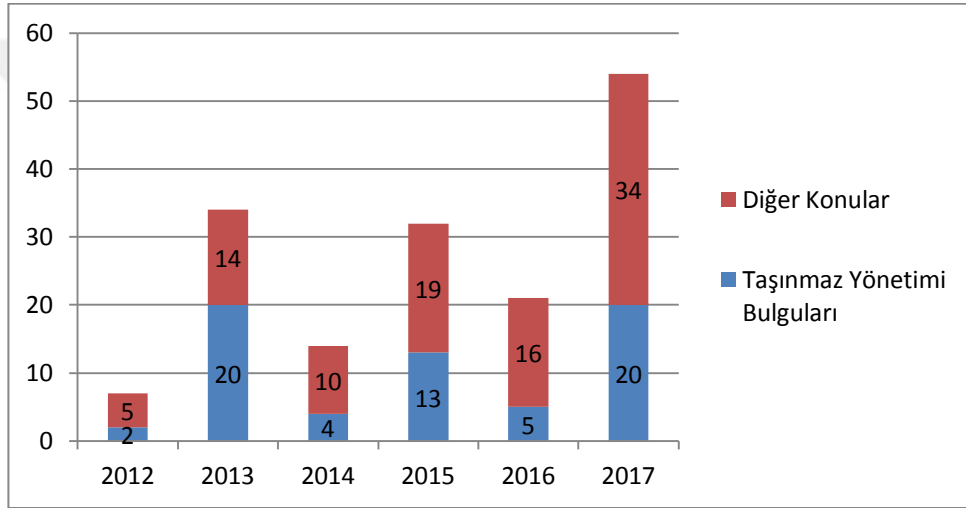
Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporlarında sonuç olarak, yukarıda açıklanan hususların kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesine, kamu idarelerinin kanunlara uygun faaliyet göstermesine, düzenli, zamanında ve güvenilir bilgi sunulmasına engel teşkil ettiği vurgulanmıştır.

4.3. Denetim Bulgularının Bütçe Türleri Bakımından Değerlendirilmesi

Kamu kaynağının hukuka uygun olarak kullanılması ve muhasebeleştirilmesi amacıyla düzenlenen denetim raporlarından önemli görülen ve genellik arz eden konuları, yürütülen denetimlere ilişkin genel bilgileri Sayıştay Başkanlığı her yıl Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu ile kamuoyuna duyurmaktadır. Çalışmanın bu kısmında şartlı görüş verilen kamu kurumlarının olumlu görüş alamamalarına ilişkin denetim bulgularından önemli görülen ve genellik arz edenlerin açıklandığı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporunda belirtilen konular özetlenecektir.

4.3.1. Tüm Bütçe Türlerinde Tespit Edilen Ortak Bulgular

Bu başlık altında şartlı görüş verilen kamu kurumlarının olumlu görüş verilmemesine esas olan ve kamu sektöründe tüm bütçe türlerinde yaygın olarak görülen denetim bulguları konu sınıflandırmasına göre yıllar itibariyle sunulmaktadır. Aşağıda yer verilen Şekil 4.15'te Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporlarında stratejik planlama ve iç kontrol sistemi dışında tespit edilen ve kamuoyuna duyurulan tüm bütçe türleri için ortak nitelik taşıyan bulgu sayıları yıllar itibariyle gösterilmektedir. Ortak bulgu sayılarının 2017 yılında önemli oranda arttığı söylenebilir. Alt başlıklarda bulgulara ilişkin bilgiler yıllar itibariyle özetlenmektedir.



Şekil 4.15. Tüm bütçe türleri için ortak bulgu sayıları

4.3.1.1. 2012 Yılı Tespitleri

2012 yılında şartlı görüş verilen kamu kurumlarının olumlu görüş verilmemesine esas olan ve kamu sektöründe tüm bütçe türlerinde yaygın olarak görülen denetim bulguları, Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporunda gösterilen konu sınıflandırmasına göre alt başlıklarda özetlenmiştir.

Taşınmazlarla İlgili Tespitler

- Yapılan denetimlerde 31.12.2006 tarihi itibariyle tamamlanması gereken taşınmaz kayıt işlemlerinin 2012 yılı itibariyle tamamlanmadığı ve ilgili yönetmeliğin yürürlük tarihinden sonra edinilen taşınmazların kayıt işlemlerinin yapılmadığı veya

yapılan kayıt işlemlerinin yönetmelikte belirtilen esas ve usullere uygun olmadığı ve taşınmaz kayıtlarının mevzuat hükümlerine uygun tutulmamasından dolayı kamu idarelerinin mülkiyetinde bulunan taşınmazların tam ve doğru olarak muhasebe kayıtları ile mali tablolara yansıtılmasını engellediği belirtilmiştir.

- Taşınmazların bir kısmının ilgili maddi duran varlık hesapları ile muhasebe kayıtlarına alınmadığı, muhasebe yönetmeliklerinin yürürlüğe girmesi öncesi edinilmiş olan taşınmazların ise kayıt ve değerlendirme işlemlerinin yapılmadığı dolayısıyla muhasebe kayıtlarına ve mali tablolara yansıtılmadığından, kamu idaresi mali tablolarının taşınmazlara ilişkin tam ve doğru bilgi sunmadığı belirtilmiştir.

4.3.1.2. 2013 Yılı Tespitleri

2013 yılında şartlı görüş verilen kamu kurumlarının olumlu görüş verilmemesine esas olan ve kamu sektöründe tüm bütçe türlerinde yaygın olarak görülen denetim bulguları, Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporunda gösterilen konu sınıflandırmasına göre alt başlıklarda özetlenmiştir.

Taşınmazlara İlişkin Tespitler

- Kamu idarelerinin kullanımında olan bazı taşınmazların mevcut kullanım şekilleri ile tapu kayıtlarının birbirinden farklı olduğu, tapu kayıtlarında cins tashihihlerinin yapılmadığı bu durumun da taşınmazlara ilişkin tam ve doğru bilgi sunulmasına engel olduğu belirtilmiştir.
- 3194 sayılı İmar Kanununa göre park ve yeşil alan olarak kullanılması amacıyla belediyeler lehine bedelsiz terk edilen hazine taşınmazlarından bazılarının terk amacına aykırı olarak ticari amaçlı kullanıldığı, ve bu durumun tespitine rağmen herhangi bir yaptırımın uygulanmadığı, ilgili belediye tarafından terk amacına aykırı olarak kullanıldığı tespit edilen taşınmazların, Hazine adına tescillerinin yapılmadığı, bu taşınmazlardan bazılarının ilgili belediyelerce yetkisiz şekilde başka kurumlara devredildiği, belediyeler ya da devir yapılan kurumlar tarafından bu taşınmazlardan bazılarının ticari amaçla üçüncü kişilere kiraya verildiği, bazı taşınmazların ticari amaçla üçüncü kişiler tarafından işgal edildiği, Defterdarlıklar

tarafından tespit edilen terk amacına aykırı kullanımlara yönelik olarak, üçüncü kişilerden haksız gelir talebinde bulunulmadığı belirtilmiştir.

- Taşınmaz kiralamaları, ihalelerde istekli çıkmadığı gerekçesiyle ihale aşamasından sonra veya ihale işlemine tabi tutulmaksızın 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu hükümlerine aykırı olarak gerçekleştirildiği ifade edilmiştir.
- 3194 sayılı İmar Kanunu 18. maddesinde düzenleme ortaklık payı olarak alınan yerlerin; Milli Eğitim Bakanlığına bağlı ve ihtiyacı olan ilk ve ortaöğretim kurumları, yol, meydan, park, otopark, çocuk bahçesi, yeşil saha, ibadet yeri ve karakol gibi umumî hizmetlerden ve bu hizmetlerle ilgili tesislerden başka maksatlarla kullanılamayacağı belirtildiği halde bu yerlerin ve üzerinde yer alan tesislerin Kanun hükmüne aykırı olarak kiraya verildiği belirtilmiştir.
- Bazı kamu idarelerince taşınmazların kiraya verilmesi ihalelerinde 2886 sayılı Devlet İhale Kanununda belirtilen özel durumların oluşmadığı halde, Kanuna aykırı olarak pazarlık usulü uygulandığı belirtilmiştir.
- Bazı kamu idarelerince kiraya verilen taşınmazlara ait elektrik, su ve doğalgaz giderlerinin biri, birkaçı ya da tamamı, kiracı tarafından ödenmesi gerekirken kamu idaresi tarafından ödendiği ifade edilmiştir.
- Bazı kamu idareleri tarafından kiraya verilen taşınmazların bir kısmı, kiracı tarafından devir yoluyla tekrar kiraya verildiği ve devirlerde kiracıların yüksek bedeller aldığı belirtilmiştir.
- Bazı kamu idareleri tarafından kiraya verilen taşınmazlar üzerinde kiracı tarafından idareden izin alınmadan sözleşmeye aykırı olarak değişikliğe gidilerek kiralanan taşınmazın genişletildiği ve iş değişikliği yapıldığı belirtilmiştir.
- Taşınmazların, 5072 Sayılı Dernek ve Vakıfların Kamu Kurum ve Kuruluşları ile İlişkilerine Dair Kanun ile getirilen düzenlemelerin aksine Kanunla kurulan dernek ve vakıflar dışında kalan dernek, vakıf ve kooperatiflere ücretsiz olarak kullandırıldığı ifade edilmiştir.
- Kamu idareleri tarafından kiraya verilen taşınmazların büyük bir kısmının ilk kira sözleşmesi tarihi üzerinden uzun süre geçmiş olmasına rağmen, kira bedellerinin emsal ve rayiç bedele göre güncellenmediği belirtilmiştir.

Kıyılara İlişkin Tespitler

Devletin hüküm ve tasarrufu altında bulunan ve Maliye Bakanlığının yönetim sorumluluğunda olan kıyıların; 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu, 3621 sayılı Kıyı Kanunu ile ilgili ikincil mevzuat hükümlerine aykırı işlemler tesis edilmek suretiyle aşağıda yer alan usulsüz kullanım ve işgallere konu olduğu Sayıştay Başkanlığı tarafından tespit edilmiş, raporlanmış ve kamuoyuna duyurulmuştur.

- 2886 sayılı Kanun hükümlerine göre; Maliye Bakanlığı sorumluluğunda bulunan taşınmazların yönetimine dair yapılan incelemelerde, kıyıların, Maliye Bakanlığı'nın izni dışında üçüncü kişiler tarafından işgal edildiği, bu alanların tahliye edilmeyerek sadece söz konusu kullanımlar için ecrimisil tahakkuk ettirilmek suretiyle ecrimisilin bir yönetim biçimine dönüştürüldüğü ve bu suretle işgale süreklilik kazandırıldığı belirtilmiştir. Ayrıca kıyılar üzerinde haksız işgalcilerce yapılan yapıların önemli bir kısmının (havuz, bar, aquapark, restoran vb.) kıyıda yapılabilecek yapıları düzenleyen Kıyı Kanunu Uygulanmasına Dair Yönetmelik hükümlerine aykırı olduğu ifade edilmiştir.
- Protokol yöntemiyle belediyelerin kullanımına bırakılan kıyılarda bulunan taşınmazlar üzerinde 3621 sayılı Kanun ve Kıyı Kanunu Uygulanmasına Dair Yönetmelik hükümlerine, imar planlarına, onaylı projelere ve protokol hükümlerine aykırı olarak tesis edilmiş işlem ve eylemler olduğu; kıyılar üzerindeki protokole konu ticari ünitelerin belediyeler tarafından üçüncü kişilere kiraya verildiği, bazı uygulamalarda üçüncü kişilerce alt kiracılara kiralandığı ve üçüncü kişilerce elde edilen kira gelirinin, taşınmazın asıl sahibi olan Maliye Bakanlığı'nın elde etmiş olduğu kira gelirinin çok üzerinde olduğu tespit edilmiştir. Bazı protokollerde alt kiralama yasaklanmış olmasına rağmen, üçüncü kişilere alt kiralamalar yapıldığı ve protokoldeki açık hükme rağmen sözleşmelerin iptal edilmediği ve mevzuata aykırı yapılar kullanılmasına ve alt kiracılar tarafından işletiliyor olmasına rağmen söz konusu protokollerin iptal edilmediği ve yaptırım uygulanmadığı ifade edilmiştir.
- Kıyı şeritlerinde kullanılmakta olan ve dolguya konu olmayacak alanların, belediyeler tarafından dolgu imar planına dâhil edilerek denizin doldurulması yoluyla kazanılan arazi gibi değerlendirildiği ve bu nedenle taşınmaz üzerinde bulunan mevzuata aykırı yapıların yıkılmadığı ve kıyı düzenlemesi kapsamında hazırlanan dolgu imar planlarına ilişkin incelemelerde, dolgu imar planına konu

edilemeyeceği hem teknik raporlar hem de valilik görüşü ile sabit olmasına rağmen; Maliye Bakanlığı tarafından söz konusu imar planı değişikliğine itiraz edilmediği ve imar planının kesinleştiği, dolgu imar planına dâhil edilerek dolgu olduğu iddia edilen taşınmazlar üzerinde yapılan denetimlerde bazı taşınmazların tamamının kıyıda olduğu ve üzerinde restoran, bar, büfe ve dükkân bulunduğu ve kıyı mevzuatına açıkça aykırılık teşkil eden bu yapıların mevzuata aykırı olarak dolgu alanı kapsamında değerlendirilerek yıkımlarının engellendiği belirtilmiştir.

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun Muhasebeleştirmeye İlişkin Esaslarına Aykırı Uygulamalar

- 3516 Sayılı Ölçüler ve Ayarlar Kanunu Kanunun 19. maddesi uyarınca elde edilen değerlerin muhasebeleştirilmemesi.
- 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunun 407. maddesi uyarınca elde edilen değerlerin muhasebeleştirilmemesi.
- 6306 Sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanunun 7. maddesi uyarınca gerçekleştirilen ödemelerin muhasebeleştirilmemesi.
- 5174 Sayılı Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği ile Odalar ve Borsalar Kanunu 78. maddesi uyarınca elde edilen değerlerin muhasebeleştirilmemesi.

Bazı Özel Bütçeli Kamu İdarelerine Ait Hesap ve İşlemlerin Denetiminin 5018 Sayılı Kanun'da Öngörülmemesine Rağmen Çeşitli Kurullar Tarafından Gerçekleştirilmesi

- 2804 sayılı Kanunun 14. maddesine istinaden Maden Tetkik ve Arama Genel Müdürlüğünün hesaplarının Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı ve Maliye Bakanlığınca görevlendirilen murakıplar tarafından denetlendiği, 132 sayılı Türk Standartları Enstitüsü Kuruluş Kanununun “Denetleme kurulu” başlıklı 8. maddesine istinaden Türk Standartları Enstitüsünün hesapları ve bunlarla ilgili muamelelerin Genel Kurul üyesi olan veya olmayan Başbakanlığın, Maliye ve Gümrük Bakanlığının, Sanayi ve Ticaret Bakanlığının elemanları arasından Başbakanlıkça görevlendirilen birer kişiden teşekkül eden üç kişilik bir kurul tarafından denetlendiği tespit edilmiştir. Maden Tetkik ve Arama Genel Müdürlüğü ve Türk Standartları Enstitüsü kurumlarının dış denetiminin 5018 sayılı Kanunun 68. maddesi gereğince Sayıştay tarafından yapılması hususu kanuni bir zorunluluk

olduğundan, halen devam eden kurul vasıtasıyla denetleme uygulamalarına son verilmesi gerektiği ifade edilmiştir.

Döner Sermaye İşletmelerinin 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Getirilen Düzenlemeler Sonrasındaki Hukuki Durumu

- Döner sermaye işletme bütçeleri 5018 sayılı Kanunun 12. maddesinde belirlenen bütçe türleri içinde sayılmadığı gibi 13. maddesindeki kamu idarelerinin tüm gelir ve giderlerinin bütçelerinde gösterilmesi ilkesine de aykırılık teşkil ettiği, bünyesinde döner sermaye işletmesi bulunan kamu idarelerinin bütçelerinin tüm gelir ve giderlerini göstermediği, kamu idarelerinin faaliyetleri, idare bütçesi ve döner sermaye bütçesi kapsamında anlamlı bir bütün oluşturacak şekilde raporlanmadığı, kamu idarelerinin döner sermaye kaynaklarından karşılanan gelir ve giderleri Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından verilen bütçe yetkisi dışında gerçekleşmekte olduğu ve hesap verme sorumluluğu kamu idaresi temelinde yerine getirilemediği vurgulanmıştır.

4.3.1.3. 2014 Yılı Tespitleri

2014 yılında şartlı görüş verilen kamu kurumlarının olumlu görüş verilmemesine esas olan ve kamu sektöründe tüm bütçe türlerinde yaygın olarak görülen denetim bulguları, Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporunda gösterilen konu sınıflandırmasına göre alt başlıklarda özetlenmiştir.

Taşınmazlara İlişkin Tespitler

Önceki denetim dönemlerinden farklı olarak, bu denetim döneminde kamu taşınmazlarının yönetiminde yapılan tespit; “Yenileme alanlarında yer alan hazine taşınmazlarının devri ve hazine paylarının tahsilatı işlemlerinde mevzuata aykırı uygulamalarda bulunulması” konusudur.

- 5366 sayılı Yıpranan Tarihi ve Kültürel Taşınmaz Varlıkların Yenilenerek Korunması ve Yaşatılarak Kullanılması Hakkında Kanun hükümlerine göre yıpranan ve özelliğini kaybetmeye yüz tutmuş, kültür ve tabiat varlıklarını koruma

kurullarınca sit alanı olarak tescil ve ilan edilen bölgeler ile bu bölgelere ait koruma alanlarının, bölgenin gelişimine uygun olarak yeniden inşa ve restore edilerek, bu bölgelerde konut, ticaret, kültür, turizm ve sosyal donatı alanları oluşturulması amacıyla Hazine taşınmazları belediyelere devredilebilmektedir. Kanun’da sit alanı veya koruma alanı olarak tescil edilmiş, ancak yıpranmış ve özelliğini kaybetmiş olması nedeniyle restore edilmesi gereken bu alanlar “yenileme alanı” olarak tanımlanmıştır. 5366 sayılı Kanun kapsamında yenileme alanı ilan edilen bölgelerde yer alan Hazine taşınmazlarının devredilmesi için sit alanı veya koruma alanında kaldığına dair tescil işlemi olması ve yenileme projelerinin ilgili kültür ve tabiat varlıklarını koruma kurulunca karara bağlanması gerektiği halde bu kapsamda olmayan taşınmazların da belediyelere devredildiği, yenileme alanı kapsamında olan ve belediyelere devredilen Hazine taşınmazlarının mevzuat hükümlerine ve devir amacına uygun kullanılmadığı ve bu durumun Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilmesine rağmen, bu taşınmazların belediyelerin mülkiyetinde kaldığı, Maliye Bakanlığı adına tapuda tescilleri yapılmadığı, yenileme alanındaki taşınmazların satışından ve kiralanmasından elde edilen gelirlerden Hazine’ye aktarılması gereken payların aktarılmadığı ifade edilmiştir.

Gelir Tahakkuk ve Tahsilâtına İlişkin Tespitler

5018 sayılı Kanun gereğince kamu muhasebe sisteminde tahakkuk esası uygulanmakta ve bunun gereği olarak bir ekonomik değerin yaratıldığında muhasebe kaydının oluşturulması ile kamu gelir ve giderlerinin tahakkuk ettirildikleri mali yılın hesaplarında gösterilmesi benimsenmiştir. Ancak denetimler sonucunda, aşağıda örnekleri verilen bazı kamu idarelerinin kurum gelirlerinin tahakkuk kaydını oluşturarak mali tablolarında takip etmediklerine ve tahakkuk ettirdikleri gelirlerin ise tahsilinde sorunlar yaşandığına ilişkin tespitler yapılmıştır, bu tespitler aşağıdaki gibi özetlenmiştir:

- Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından 2872 sayılı Çevre Kanunu’na göre kesilen idari para cezalarının tahsili ve takibi aşamalarında sorunlar yaşandığı, Çevre Kanunu gereği Bakanlık tarafından tahakkuk kaydı yapılan cezaların tahsilatından 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun’a göre Maliye Bakanlığı sorumlu tutulmuş ancak Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından idari para cezaları kapsamında yapılan tahsilatlar, kurumlar arasında bir otomasyon

sistemi mevcut olmadığı için Çevre ve Şehircilik Bakanlığı'na cezanın sorumlusu ve ait olduğu yıl ile ilişkilendirilmeden bildirildiği dolayısıyla gerekli bilgi aktarımının sağlanamaması nedeniyle, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından idari para cezalarının takibinin yeterli biçimde yapılamadığı ve cezanın hangi sorumlu tarafından ödendiğinin dahi tespit edilemediği ve zamanaşımına uğramak üzere olan cezaların durumunun izlenemediği belirtilmiştir.

- Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü'nün sözleşme ve protokole dayalı olan gelirlerinin gerekli tahakkuk kayıtlarının yapılmadığı, sadece tahsilatının gerçekleştirildiği anda gelir kaydı yapıldığı ve tahakkuk kayıtlarının yapılmaması nedeniyle kurumun gelirlerinin ve tahsilatlarının takip edilemediği belirtilmiştir.
- Karayolları Genel Müdürlüğü köprü ve otoyollarda Hızlı Geçiş Sistemi ve Otomatik Geçiş Sistemi gişelerinden kaçak geçiş yapan araçlara ilişkin gelirini tahakkuk kayıtlarına alarak muhasebeleştirmediği sadece tahsilatlara mali tablolarında yer verdiği, ayrıca kurum tarafından cezai işlem uygulanan ancak ödemesi bir ay içerisinde gerçekleştirilmeyen araçlara ait ceza tahsilatının vergi daireleri, PTT şubeleri ve bankalarca gerçekleştirildiği ve bu tahsilatların Karayolları Genel Müdürlüğü'ne bildirilmediği için muhasebe kayıtlarına yansıtılmadığı dolayısıyla kaçak geçiş bedellerine ait gelirlerin tahakkuk ve tahsilatlarının takip edilemediği ifade edilmiştir.
- Emniyet Genel Müdürlüğü tarafından yabancı plakalı araç ve sürücülere kesilen trafik cezalarının takibinin mevzuattaki yetersizlikler nedeniyle yapılamadığı, 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu'nda söz konusu cezaların Maliye ve İçişleri Bakanlık'larınca müştereken belirlenecek bir düzenleme ile takip edilmesi belirtilmesine rağmen bu konuda bir düzenleme yapılmadığı ve yürürlükteki mevzuatın cezaların ilgisine nasıl tebliğ edileceğini hüküm altına almadığı için tebliğ edilemeyen cezaların tahsilatına yönelik işlem yapılamadığı belirtilmiştir.
- Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından tarımsal uygulamaların desteklenmesi amacıyla tarımsal amaçlı kooperatiflerin uyguladığı projelere düşük faizle uzun vadeli kredi kullandırıldığı, krediler Bakanlık tarafından kullandırılırken kredi geri dönüşlerinin Ziraat Bankası tarafından tahsil edilmekte olduğu ancak Bakanlık ile Banka arasında koordinasyon olmaması nedeniyle krediler için yapılan tahsilatların hangi kooperatiflere ait olduğu, tahsilatın ne kadarının anapara veya faize mahsuben yapıldığının takip edilemediği belirtilmiştir.

- Ekonomi Bakanlığı tarafından yatırımların teşvik edilmesi amacıyla yatırım teşvik belgeleri verildiği, bu belgeler ile kuruluşlara gümrük vergisi muafiyeti, KDV istisnası, sigorta primi desteği, gelir vergisi stopajı desteği, vergi indirimi gibi avantajlar sağlandığı ve 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı gereğince yatırım teşvik belgelerinin kullanımının takibi yapılarak, öngörülen şartlara uyulmadığı durumlarda yatırım teşvik belgelerinin iptal edileceği ve destek unsurlarının geri alınacağı hükme bağlanmış olmasına rağmen, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından uygulanan gümrük vergisi muafiyeti teşvik belgelerinin iptal edildiği durumlarda, yatırım kapsamında yapılan ithalatlara ilişkin gerekli tahakkuk ve tahsilatların yapılmadığı ifade edilmiştir.
- Maden işletmeciliği yapan firmalardan tahsil edilen Devlet hakkı kapsamındaki il özel idaresi payının il özel idareleri tarafından takibinin yapılamadığı ve tahsilinde sorunlar yaşandığı, Devlet hakkının takip ve tahsili ile ilgili tüm verilerin Maden İşleri Genel Müdürlüğünde tutulduğu, il özel idarelerinin bu payların takip ve tahsili ile ilgili bir yasal yetkisinin bulunmadığı ve il özel idareleri tarafından sadece Maden İşleri Genel Müdürlüğünden gelen payların gelir kaydedildiği belirtilmiştir.

Kıdem Tazminatları Karşılıklarının Ayrılmaması

- Bünyelerinde 4857 sayılı İş Kanunu'na tabi personel çalıştıran bazı kamu idarelerinin kıdem tazminatı karşılığı ayırmadığı bu sebeple söz konusu idarelerin bilançolarında kıdem tazminatı karşılığı hesaplarının yer almadığı ifade edilmiştir.

Telefon, İnternet, Elektrik ve Doğalgaz Alımlarının İhalesiz Gerçekleştirilmesi

- Kamu idarelerinin telefon, internet, elektrik ve doğalgaz alımlarını ilgili mevzuatlarında yapılan değişiklikler ve piyasalarda meydana gelen gelişmelere rağmen ihale yoluyla temin etmedikleri belirtilmiştir.

Nazım Hesapların Kullanılmaması

- Kamu idarelerinin, varlık, kaynak, gelir ve gider hesaplarının dışında olan ancak mali tabloların bu tablolardan yararlanacak olanların doğru karar vermelerine

yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır olmasını sağlamak için gerekli olan nazım hesapları kullanmadıkları vurgulanmıştır.

4.3.1.4. 2015 Yılı Tespitleri

2015 yılında şartlı görüş verilen kamu kurumlarının olumlu görüş verilmemesine esas olan ve kamu sektöründe tüm bütçe türlerinde yaygın olarak görülen denetim bulguları, Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporunda gösterilen konu sınıflandırmasına göre alt başlıklarda özetlenmiştir.

Taşınmazlarla İlgili Tespitler

- 5018 sayılı Kanunun “Taşınır ve Taşınmaz Edinme” başlıklı 45. maddesi gereğince genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin tasarrufundaki taşınmazların Hazine adına tescil edilmesi ve mülkiyetten doğan hakların Maliye Bakanlığı tarafından kullanılması gerekirken 5018 sayılı Kanuna ekli I sayılı cetvele dahil olan Genel Bütçeli kamu idareleri adına taşınmaz tescil işlemi yapıldığı, bu nedenle Hazineye ait toplam yüzölçümü 4.529.016,76 m² olan 1.081 adet taşınmazın Milli Emlak Genel Müdürlüğü tarafından envanter kayıtlarına dahil edilemediği ifade edilmiştir.
- Dışişleri Bakanlığı’nın ve temsilciliklerin ihtiyacına binaen yurtdışında satın alınan taşınmazlar, tapuda Türkiye Cumhuriyeti adına tescil edilerek Devlet malı niteliği kazanmaktadır. Bu taşınmazların ayrıca Milli Emlak Genel Müdürlüğünce envanter kayıtlarına alınarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir, dış temsilcilikler tarafından büyükelçilik, başkonsolosluk, daimi temsilcilik binası, resmi konut ve lojman olarak kullanılmak amacıyla yurtdışında satın alınan 105’i hizmet binası, 113’ü resmi konut, 190’ı lojman binası olmak üzere toplam 408 adet taşınmazın, Milli Emlak Genel Müdürlüğünce envantere dâhil edilmemesi sonucu mali tablolara yansıtılmadığı belirtilmiştir.
- Genel Bütçeli kamu idarelerinin mali tabloları esas alınarak yapılan incelemelerde, tahsis edilerek diğer kamu idarelerinin kullanımına bırakılan taşınmazlara ilişkin muhasebe kayıtlarının yapılmadığı ve mali tabloların kamu idarelerinin kullanımına bırakılan söz konusu varlıklara ilişkin doğru bilgi sunmadığı ifade edilmiştir.

- Genel bütçeli kamu idarelerinin yönetim ve kullanımında bulunan ancak mülkiyeti Hazineye ait olan bazı taşınmazların, Maliye Bakanlığı'nın izni dışında çeşitli protokollerle diğer kamu idarelerine geçici olarak tahsis edildiği belirtilmiştir.

Mahsup Dönemine Aktarılan Avansların Zamanında Kapatılmaması

- Mahsup dönemine aktarılan avans ve krediler hesabında yer alan tutarların kapatılmadığı dolayısıyla bu tutarlara ilişkin kişilerden alacaklar hesabına gerekli muhasebe kayıtların tam olarak yapılmadığı belirtilmiştir.

Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında İzlenen Maddi Duran Varlıkların, Geçici Kabul İşlemi Yapıldığı Halde İlgili Maddi Duran Varlık Hesaplarına Aktarılmaması

- Bazı kamu idarelerinin geçici kabul işlemlerini tamamlamalarına rağmen bu işlere ilişkin yapmış oldukları giderleri ilgili maddi duran varlık hesaplarına aktarmayarak Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında izlemeye devam ettikleri, bunun sonucu olarak maddi duran varlıklar hesap grubunun kendi içinde gerçek durumu göstermediği ifade edilmiştir.

Doğrudan Temin ve Pazarlık Usulü İçin Belirlenen Sınırın Takip Edilmesindeki Zorluklar

- Bazı kamu idareleri tarafından 4734 sayılı Kamu İhale Kanunun 21. maddesinin (f) bendinde belirlenen parasal limit dâhilinde pazarlık usulü ile ve 22. maddesinin (d) bendinde belirlenen parasal limit dâhilinde doğrudan temin suretiyle yapılan mal ve hizmet alımı ve yapım işi ile ilgili harcamaların yıllık toplamının, Kamu İhale Kurulu'nun görüşü olmaksızın idarelerin bütçelerine bu amaçla koydukları ödeneklerinin %10'unu aştığı ve kamu idarelerinin uygulamada söz konusu parasal limitleri takip etmekte zorluk yaşadıkları, bu limitlerin takip edilmesini sağlayacak bir sistemin bulunmadığı ifade edilmiştir.

4734 Sayılı Kamu İhale Kanununun 21. Maddesinde Öngörülen Şartlar Oluşmadığı Halde Pazarlık Usulü ile İhaleye Çıkılması

- Bazı kamu idarelerinin düzenlediği ihalelerde, Kanunda öngörülen şartlar oluşmadığı halde pazarlık usulü ile ihaleye çıkıldığı, Kanunda temel ihale usulleri olarak belirlenen açık ihale usulü ve belli istekliler arasında ihale usulü ile gerçekleştirilmesi gereken ihalelerin pazarlık usulü ile gerçekleştirildiği ifade edilmiştir.

Mali Konuları İçeren Yönetmeliklerin Sayıştay Görüşü Alınmadan Yürürlüğe Konulması

- Mali konularda düzenlenecek yönetmeliklerle ilgili olarak Sayıştay'ın görüşünün alınması bir zorunluluk olmasına rağmen, bu zorunluluğa uyulmadan bazı kamu idarelerince mali konularda yönetmeliklerin yürürlüğe konulduğu belirtilmiştir.

Sosyal Güvenlik Kurumu Denetimlerinde Tespit Edilen Hususlar

- Süresi içerisinde ödenmeyen bazı faturalı alacaklar ile ilgili olarak gecikme faizi uygulanmadığı, haciz işlemi uygulama yetkisi olan kamu idareleri için amme alacağının cebren tahsiline yönelik gerekli takip işlemlerinin başlatılmadığı ve haciz uygulama imkânı olmayanlar için de gerekli girişimlerde bulunulmadığı belirtilmiştir.
- Bazı kamu idarelerince Sosyal Güvenlik Kurumu'na bildirimde bulunulmadığı için ilgili kamu idareleri adına ek karşılık primi tahakkuk ettirilmediği, ek karşılık primlerinin mali tablolarda kurum alacağı olarak yer almadığı, bazı kamu idarelerince ise süresi içerisinde ödeme yapılmadığı halde prim alacaklarına ilişkin gecikme cezası ve gecikme zammı uygulanmadığı belirtilmiştir.
- 4/1-a kapsamında kamu ve özel işyerlerinde çalışanlar ile 4/1-c kapsamında kamu idarelerinde çalışan kişiler adına fiilen askerlik yaptıkları dönemde Sosyal Güvenlik Kurumu'na hizmet bildiriminde bulunulduğu ifade edilmiştir.

4.3.1.5. 2016 Yılı Tespitleri

2016 yılında şartlı görüş verilen kamu kurumlarının olumlu görüş verilmemesine esas olan ve kamu sektöründe tüm bütçe türlerinde yaygın olarak görülen denetim bulguları, Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporunda gösterilen konu sınıflandırmasına göre alt başlıklarda özetlenmiştir.

Kamu İdarelerinin Mali Raporlarının Döner Sermaye İşletmelerini Kapsayacak Şekilde Üretilmemesi

- Döner sermaye işletmelerinin 5018 sayılı Kanun'da öngörülen ilke ve esaslara uygun olarak yeniden yapılandırılmaları gerektiği, mevcut durumda kamu idarelerinin bünyelerinde bulunan döner sermaye işletmelerinin faaliyetlerini de kapsayacak şekilde konsolide mali tablolar üretilmediği ifade edilmiştir.

Mali Tablolarda Dipnotlara Yer Verilmemesi

- Mali tabloların sunulmasını açıklayan 1 no'lu Devlet Muhasebe Standardına ve Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'ne göre mali tablolara ait notların sistematik bir şekilde sunulması ve faaliyet sonuçları tablosu, bilânço, nakit akış tablosu ve varlıklar/yükümlülükler değişim tablolarında her bir kalemin, notlar bölümündeki ilgili bilgilerle ilişkilendirilmesi ve mali tablolara ilişkin notların, koşullu yükümlülük ve taahhütlerin yanı sıra faaliyet sonuçları tablosu, bilânço, nakit akış tablosu ve varlıklar/yükümlülükler değişim tablolarında gösterilen tutarların detay tanımlarını, ayrıntılı cetvellerini veya analizlerini içermesi gerekmektedir, bazı kamu idarelerinin sundukları faaliyet sonuçları tablosu ve bilançolarda tam açıklama ilkesini karşılayacak şekilde dipnotlara yer vermediği ifade edilmiştir.

Gelir Tahakkuk ve Tahsilatına İlişkin Tespitler

- Sermaye Piyasası Kurulu, 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nda belirlenen oranlarda gelir elde etmekte ancak gelirlerin tahakkuk, takip ve tahsiline ilişkin usul ve esasları içeren bir düzenleme bulunmaması nedeniyle tahsilatı gerçekleştiren birimler ile muhasebe birimi arasında koordinasyon eksikliği yaşandığı ve bunun

sonucu olarak, muhasebe birimine bildirilmeyen gelir tutarlarının takip edilemediği belirtilmiştir.

- Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü'nün sözleşme ve protokole dayalı gelirlerinin olmasına rağmen gelirleri izlemeye ilişkin bilişim sisteminin faaliyete geçmediği gerekçesiyle gerekli tahakkuk kayıtlarını yapmadığı sadece tahsilatın gerçekleştirildiği anda gelir kaydı yapıldığı ifade edilmiştir.

Taşınmazlara İlişkin Tespitler

- Hazineye ait taşınmazlar üzerinde Maliye Bakanlığı'ndan izin alınmaksızın bazı belediyelerce mevzuata aykırı olarak gelir getirici faaliyetlerde bulunduğu, bu taşınmazlar üzerindeki ticari ünitelerin sözleşme konusu yapılarak veya sözleşme yapılmaksızın üçüncü kişilerin kullanımına bırakıldığı, ayrıca taşınmazların işgal şeklinde kullanımlarından elde edilen gelirlerin söz konusu belediyeler veya bunlara ait ticari işletmelere aktarıldığı ifade edilmiştir.

Kamu İdaresi Adına Açılmış Bazı Banka Hesaplarının Muhasebe Kayıtlarında Yer Almaması

- Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 51. maddesinde, 102- Banka Hesabının kurum adına bankaya yatırılan paralar ile bankaya takas için verilen çeklerden, takas işlemi tamamlananlar ile düzenlenen çek ve gönderme emirlerinden ilgililerine ödendiği veya gönderildiği bildirilen çek ve gönderme emri tutarlarının kaydedilmesi için kullanılacağı belirtilmesine ve kamu idareleri adına bankalarda açılan bütün hesapların 102- Banka Hesabında gösterilmesi gerekmesine rağmen bazı kamu idarelerinde muhasebe kayıtlarında yer almayan banka hesaplarının bulunduğu belirtilmiştir.

Vadesinde Tahsil Edilemeyen Alacakların Takip ve Tahsil İşlemlerinin Başlatılmaması

- Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin ve Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 121-Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabı kullanılmasına ilişkin hükümlerine aykırı olarak, bazı kamu idarelerinin vadesi geçmiş alacakları bu

hesaba kaydetmedikleri ve söz konusu alacaklar için takip işlemlerini başlatmadıkları ifade edilmiştir.

Kiraya Verilen Gayrimenkullerin ve Bunlardan Elde Edilen Gelirlerin Muhasebe Kayıtlarında Takip Edilmemesi

- Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği kapsamındaki kamu idarelerinin bilançolarında kayıtlı duran varlıklardan kiraya verilenlerin izlenmesi için 990-Kiraya Verilen Duran Varlıklar ve 999-Diğer Nazım Hesaplar Karşılığı hesaplarını, bu taşınmazlardan elde edilecek toplam kira gelirleri ile irtifak hakkı gelirlerinin yıllar itibarıyla izlenmesi için ise 993-Maddi Duran Varlıkların Kira ve İrtifak Hakkı Gelirleri ve 999-Diğer Nazım Hesaplar Karşılığı hesaplarını kullanmaları, zorunlu olmasına rağmen bazı kamu idarelerinde kiraya verilen maddi duran varlıkların ve bunlardan elde edilen gelirlerin izlenmesi için söz konusu nazım hesapların kullanılmadığı ifade edilmiştir.

Mali Duran Varlıkların Muhasebe Hesaplarında İzlenmemesi

- Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 24 Mali Duran Varlıklar hesap grubuna yönelik hükümlerine aykırı olarak bazı kamu idarelerinin malî kuruluşların sermayelerine iştirak ettikleri tutarlar ile hissedarı oldukları şirketlerdeki sermaye paylarını veya döner sermaye işletme müdürlüklerine yatırdıkları sermayeleri, Mali Duran Varlıklar hesap grubunda izlemediği belirtilmiştir.

Maddi Olmayan Hak Alımlarının Hatalı Muhasebeleştirilmesi

- Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 26 Maddi Olmayan Duran Varlıklar hesap grubuna yönelik hükümlerine aykırı olarak bazı kamu idarelerinde maddi olmayan hak alımlarının maddi olmayan duran varlıklara ait ilgili hesaplarda muhasebeleştirilmeden doğrudan gider hesaplarına kaydedildiği bunlara ilişkin varlık ve amortisman kayıtlarının yapılmadığı belirtilmiştir.

4.3.1.6. 2017 Yılı Tespitleri

2017 yılında şartlı görüş verilen kamu kurumlarının olumlu görüş verilmemesine esas olan ve kamu sektöründe tüm bütçe türlerinde yaygın olarak görülen denetim bulguları, Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporunda gösterilen konu sınıflandırmasına göre alt başlıklarda özetlenmiştir.

Taşınmazlara İlişkin Tespitler

- Mevzuat hükümlerine aykırı olarak; irtifak hakkı tesisi ihalelerinde açıklık ve rekabet ilkesine uyulmadığı, kamu idareleri tarafından, taşınmaz üzerinde ihalesiz olarak irtifak hakkı tesis edildiği, irtifak hakkına konu taşınmaz, hak sahibi tarafından üçüncü kişiye kiralanmış olmasına rağmen alınması gereken hasılat paylarının alınmadığı, belediyeler ve il özel idareleri dışındaki kamu idarelerinin mülkiyeti veya kullanımında olan taşınmazlar üzerinde irtifak hakkı tesisi için Başbakanlık'tan izin alınmadığı, sözleşme yükümlülüklerini yerine getirmeyen yüklenicilere yönelik herhangi bir işlem yapılmadığı, ifade edilmiştir.
- Bazı kamu idarelerinin mülkiyetinde veya kullanımında bulunan taşınmazların ihale düzenlenmeksizin doğrudan kiraya verildiği veya 2886 sayılı Kanun'a göre ihaleye çıkılarak kiralanmış taşınmazların, kira süresi sonunda yeniden ihale düzenlenmeden süre uzatımı yoluyla aynı kişilere ihalesiz verildiği belirtilmiştir.
- Bazı kamu idarelerine ait taşınmazların kiracılarının 2886 sayılı Devlet İhale Kanununa ve sözleşme hükümlerine aykırı davranışlarına rağmen sözleşmelerinin feshedilmediği, teminatlarının gelir olarak kaydedilmediği, tahliye edilmediği, ihalelerden yasaklanmaları için gerekli işlemlerin yapılmadığı ve idarenin alacakları için icra yoluna başvurulmadığı ifade edilmiştir.
- 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'na aykırı olarak ihalelerde açıklık ve rekabetin sağlanması için Kanun kapsamındaki işlerde tekliflerin gizli olarak verilmesini sağlayan kapalı teklif usulünün esas olduğu ve pazarlık usulünün istisna olduğu belirtilmesine rağmen bazı üniversite ve belediyelere ait taşınmazların kiralanması işinin mevzuata aykırı bir biçimde pazarlık usulüyle gerçekleştirildiği belirtilmiştir.

Taşınırın Edinilmesi, Kayda Alınması ve Kullanımına İlişkin Tespitler

Denetimler sonucunda bazı kamu idarelerinde taşınır malların kullanımına ilişkin mevzuat hükümlerine aykırı olarak aşağıda sıralanan konular belirtilmiştir.

- Bedelsiz olarak kuruma intikal eden taşınırın muhasebeleştirilmemesi
- Hatalı muhasebeleştirilmesi ya da bütçe geliri ile ilişkilendirilmemesi
- Taşınır teslim belgesi ve taşınır işlem fişlerinin düzenlenmemesi
- Dayanıklı taşınırlara sicil numarası verilmediği veya sicil numaralarının taşınır üstünde bulunmaması
- İlk Madde ve Malzeme Hesabına kaydedilmesi gereken mal ve malzemelerin ilgili hesaba kaydı yapılmaksızın doğrudan giderleştirilmesi, tüketilmediği halde giderleştirilmesi veya çıkışlarının yılsonunda toplu olarak yapılması
- Varlık hesaplarına kaydedilmesi gereken dayanıklı taşınırın ilgili hesaba kaydı yapılmaksızın doğrudan giderleştirilmesi
- Olağanüstü hal kapsamında çıkarılan kanun hükmünde kararname ile kapatılarak üniversitelerin kullanımına bırakılan vakıf üniversitelerinden devir alınan taşınırın muhasebe kayıtlarının bulunmaması
- Taşınır kayıtları ile muhasebe kayıtları arasında, fiilen kurum stoklarında bulunan taşınırlar ile taşınır kayıtları arasında veya fiilen kurum stoklarında bulunan taşınırlar ile muhasebe kayıtları arasında tutarsızlık bulunması
- Hurdaya ayrılan taşınırın 294-Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabında, bunlara ilişkin amortismanların ise 299-Birikmiş Amortismanlar Hesabında muhasebeleştirilmediği, hurdaya ayrılan varlıklardan elden çıkarılmış olanların muhasebe kayıtlarından çıkışının yapılmaması

Mali Duran Varlıkların Muhasebe Kayıtlarında İzlenmemesi

Denetimler sonucunda bazı kamu idarelerinde mali duran varlıkların kullanımına ilişkin mevzuat hükümlerine aykırı olarak aşağıda sıralanan konular belirtilmiştir.

- İl özel idareleri ve belediyelerin İller Bankası ortaklık paylarının 240-Mali Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabında muhasebeleştirilmemesi

- Kamu idarelerinin hissedarı oldukları şirketler ve iktisadi işletmelerdeki nakdi ve aynı sermaye payları ile üniversitelerin döner sermaye kaynaklarından ödenen teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren şirketlerdeki sermaye paylarının 241-Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabında muhasebeleştirilmemesi
- Üniversiteler tarafından döner sermayeli kuruluşlara verilen sermayenin 242-Döner Sermayeli Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabında muhasebeleştirilmemesi
- Kamu idarelerinin bu kuruluşlarla ilgili sermaye taahhütlerinin 247-Sermaye Taahhütleri Hesabında muhasebeleştirilmemesi

Kamu İdarelerine Ait Özel Hesaplara İlişkin İşlemlerin Muhasebeleştirilmesine Dair Yönetmelik Hükümlerine Uyulmaması

Denetimler sonucunda aşağıda sıralanan kamu idarelerine ilişkin bazı hesapların, Kamu İdarelerine Ait Özel Hesaplara İlişkin İşlemlerin Muhasebeleştirilmesine Dair Yönetmelik hükümlerine aykırı olarak, ilgili kamu idarelerinin muhasebe sistemi dışında tutulmaya devam edildiği ve mali tablolarında gösterilmediği ifade edilmiştir.

- Afet ve Acil Durum Yönetimi Başkanlığı tarafından kullanılan Afet ve Acil Yardım Özel Hesabı, İnsani Yardım Hesabı, Uluslararası Acil Yardım Özel Hesabı
- Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından 6132 sayılı At Yarışları Hakkında Kanun'un Ek 1'inci maddesi üzerine kullanılan At Yarışları Özel Hesabı
- Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından kullanılan, gümrük kapılarının yap-işlet-devret modeliyle yaptırılması/modernize edilmesi amacıyla imzalanan uygulama sözleşmeleri kapsamında, işletme süresince elde edilen kantar gelirlerinden Bakanlık payına düşen kısmın toplandığı özel hesap
- Milli Eğitim Bakanlığı tarafından kullanılan; Okul-Aile Birliği Yönetmeliği'ne göre oluşturulan İşletmeler Hesabı, ÖSYM Hesabı, Milli Eğitim Bakanlığı Mesleki Yeterlilik Kursları Yönetmeliği'ne göre oluşturulan SRC Hesabı, Milli Eğitim Bakanlığı Okul Öncesi Eğitim ve İlköğretim Kurumları Çocuk Kulüpleri Yönergesi çerçevesinde oluşturulan Çocuk Kulüpleri Hesabı, Karayolları Trafik Kanunu'nun 42'nci maddesine ve 5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu'na dayanılarak çıkarılan İş Makineleri Sürücü Eğitim Kursları ile İlgili Yönerge'ye göre oluşan İş Makinaları Hesabı

- Spor Genel Müdürlüğü tarafından kullanılan, ülkemizde yapılacak uluslararası gençlik ve spor organizasyonlarının giderlerinde kullanmak üzere oluşturulan 2017 Avrupa Gençlik Olimpik Kış Oyunları Özel Hesabı ve 2017 İşitme Engelliler Olimpiyatı Özel Hesabı

Kamu Haznedarlığı Genel Tebliğine Aykırı Uygulamalar

- Anlaşmalı bankalardan yapılan tahsilatın öngörülen süre içerisinde kamu sermayeli banka hesaplarına aktarılmaması. Kamu Haznedarlığı Genel Tebliği'ne aykırı olarak nakit ve kredi kartı ile yapılan tahsilatların belirtilen süreler içerisinde kurumların kamu sermayeli banka hesaplarına aktarılmadığı ifade edilmiştir.
- Bazı kamu idarelerinin banka hesaplarında bulunan ihtiyaç fazlası nakitlerini Kamu Haznedarlığı Genel Tebliği'ne uygun olarak nemalandırmadığı belirtilmiştir.

Enerji Müsaadesi Alınabilmesi İçin Kamu İdareleri Tarafından Karşılanan Yatırım Giderlerinin Elektrik Dağıtım Şirketlerinden Talep Edilmemesi

- Enerji müsaadesi alınabilmesi amacıyla kamu idareleri tarafından karşılanan trafo kurulumları ve diğer ilk yatırım giderlerinin elektrik dağıtım şirketlerinden talep edilmesi gerekirken talep edilmediği ifade edilmiştir.

Hizmet Yapılmadığı veya Mal Teslim Edilmediği Halde Bütçe Emanetleri Hesabı Kullanılarak Ödenenin Giderleştirilmesi

- Dolayısıyla tamamlanmamış inşaat ve onarımlar ile teslim alınmamış mal ve hizmetler karşılıklarının bütçe emanetleri hesabına alınmaması gerekirken bazı kamu idarelerince, yatırım programında öngörülen ancak yılı içinde tamamlanamayan projelere ait ödenek tutarlarının 320-Bütçe Emanetleri Hesabına kaydedildiği ve bu şekilde herhangi bir mal ya da hizmet alınmadan gider kaydı yapıldığı, sonraki yıllarda ise bütçe emanetleri hesabında yer alan tutarlardan, işin tamamlanması ya da projeden vazgeçilmesi nedeniyle artan veya kullanılmayan kısmın gelir hesabına kaydedildiği, dolayısıyla gelir ve gider hesaplarının hatalı kullanıldığı ifade edilmiştir.

Kamu Özel İşbirliği Modeli Çerçevesinde Yaptırılan Yatırım ve Hizmetlere İlişkin Tespitler

Denetimler sonucunda duyurulmuş olan, 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanun ile bu Kanun ile ilgili Bakanlar Kurulu Kararı'na aykırı uygulamalar aşağıda sıralanmıştır.

- Yap-işlet-devret modeli çerçevesinde yaptırılan yatırım işleri ile işletme hakkı devredilen varlıklar bulunmasına rağmen, ilgili maddi duran varlıkların 256-Hizmet İmtiyaz Varlıkları Hesabında izlenmemesi
- 256-Hizmet İmtiyaz Varlıkları Hesabında bulunan varlıklar için amortisman/itfa payı ayrılması
- İlgili mevzuat hükümlerinde aranan usul ve esaslara uyulmadan yap-işlet-devret modeli çerçevesinde sözleşme imzalanması
- Sözleşme yükümlülüklerini yerine getirmeyen yüklenicilere sözleşmede öngörülen yaptırımların uygulanmaması
- Yap-kirala-devret modeli çerçevesinde yaptırılan şehir hastanelerine ilişkin varlık ve yükümlülükler ile envanter işlemlerine ilişkin muhasebe kayıtlarının yapılmaması, bu kapsamda girilen taahhütlerin nazım hesaplarda takip edilmemesi, kira ödemelerinin hatalı muhasebeleştirilmesi

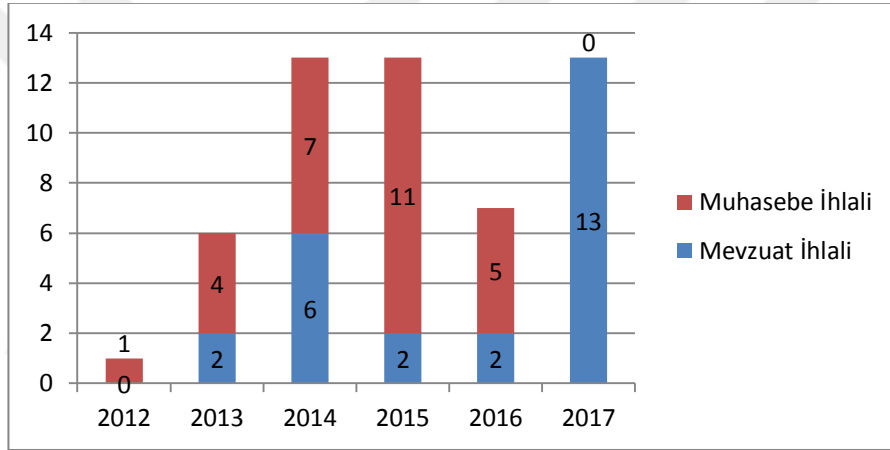
Kişilerden Alacaklar Hesabına İlişkin Tespitler

Denetimler sonucunda Kişilerden Alacaklar Hesabının kullanılmasına ilişkin mevzuat hükümlerine aykırı uygulamalar aşağıda sıralanmıştır.

- Kişilerden Alacaklar Hesabında yer alan tutarların takip ve tahsil edilmemesi
- Sayıştay tarafından tazmin hükmedilen tutarların Kişilerden Alacaklar Hesabına kaydedilmemesi
- Kişilerden Alacaklar Hesabında, hesabın mahiyetine aykırı kayıtların yer alması.
- Kişilerden Alacaklar Hesabı ile Bütçe Gelirleri Hesabının alt kodlarının birbiriyle uyumlu olmaması
- Kişilerden Alacaklar Hesabının takibi için gerekli olan alacak izleme dosyalarının düzenlenmemesi

4.3.2. Genel Bütçe Türündeki Kurumlara İlişkin Bulgular

Genel Bütçeli kamu kurumlarında olumlu görüş verilmemesine esas olan ve yaygın olarak görülen denetim bulguları, Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporundan yararlanılarak yıllar itibariyle alt başlıklarda özetlenmiştir. Genel bütçeli kurumlara ilişkin denetim bulgularına bakıldığında genel olarak kamu kaynaklarının ve varlıklarının mevzuat hükümlerine uygun olarak yönetilmemesi ve muhasebe ilkelerine uygun olarak muhasebeleştirilmemesi şeklinde ikili bir sınıflama yapılabilir. Bu sınıflamaya göre yayımlanmış bulgu sayıları aşağıda yer verilen şekil 4.16’da yıllar itibariyle gösterilmektedir.



Şekil 4.16. Genel bütçeli kurumlara ilişkin bulgu sayıları

Alt başlıklarda bulgulara ilişkin bilgiler yıllar itibariyle özetlenmektedir. Önceki denetim yılında belirtilmiş ve sonraki denetim döneminde de devam etmekte olan bulgular tekrar olmaması için yalnızca ilk tespit edildiği denetim döneminde gösterilmektedir. 2013 ve 2016 yılında önceki denetim döneminden farklı bir bulgu olmadığı için bu yıllara ilişkin bulgulara alt başlıkta yer verilmemiştir.

4.3.2.1. 2012 Yılı Tespitleri

- 2012 yılı denetim programında yer alan genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin üst yöneticileri tarafından Sayıştay’a verilmesi gereken defter, mali tablo, belge ve bilgilerden bir kısmı kamu idareleri itibariyle sunulamamıştır. Bu nedenle 2012 yılı genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin denetimleri 6085 sayılı Kanun’un

öngördüğü mahiyette gerçekleştirilememiş, sadece iş ve işlemlerin hukuka uygunluğu ile sınırlı kalmış olup ilgili kamu idarelerinin raporlarında mali tablolarına ilişkin görüş verilemediği ifade edilmiştir.

4.3.2.2. 2014 Yılı Tespitleri

- Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı'na 6132 sayılı Kanun ile verilen Türkiye sınırları içerisinde at yarışları düzenleme, yurt içinde ve yurt dışında düzenlenen yarışlar üzerine yurt içinden ve yurt dışından müşterek bahis kabul etme yetkisinin Türkiye Jokey Kulübü'ne bedelsiz olarak devredildiği bu kulübün söz konusu yarışları düzenleme ve bahisleri kabul etme hacmi Hizmet Satışları ve Diğer Yarış Gelirleri brüt toplamı dikkate alındığında 2013 yılında 2,93 milyar TL, 2014 yılında ise 3,31 milyar TL olarak gerçekleştiği, bedelsiz devir işleminin yeniden değerlendirilmesinin uygun olacağı ifade edilmiştir.
- Spor Genel Müdürlüğü'nün mülkiyetinde bulunan taşınmazlar ve bunların üzerinde bulunan spor tesislerinin mevzuata aykırı olarak; protokol ile kendilerine bedelsiz olarak kullandırılan kişilerce üçüncü kişilere devredildiği, protokol ile kendilerine bedelsiz kullandırılan kişilerce gençlik, spor hizmet ve faaliyetinin dışında kullanıldığı, kendilerine kiralanın kişilerce üçüncü kişilere kiralandığı veya devredildiği belirtilmiştir.

4.3.2.3. 2015 Yılı Tespitleri

- Yapılan denetimler sonucunda; vergi, resim ve harç istisnasından faydalanabilmek için çeşitli firmalarca Ekonomi Bakanlığı'na yapılan müracaatlar üzerine Bakanlık tarafından firmalar lehine düzenlenen Vergi Resim ve Harç İstisnası Belgeleri ile ilgili olarak; uluslararası ihale niteliği taşımayan bazı kamu ihalelerini kazanan firmalar lehine de mevzuata aykırı olarak Vergi Resim ve Harç İstisnası Belgeleri düzenlendiği, sabit sermaye yatırımı niteliğinde sınai mamul olmayan satış ve teslimler için de mevzuata aykırı olarak Vergi Resim ve Harç İstisnası Belgesi düzenlendiği, süre açısından istisna kapsamında bulunmayan döviz kazandırıcı bazı hizmetler için de mevzuata aykırı olarak Vergi Resim ve Harç İstisnası Belgeleri düzenlendiği, yurt dışı ve yurt içi müteahhitlik hizmeti sayılmayan bazı döviz

kazandırıcı hizmetler için de mevzuata aykırı olarak ek süre verildiği, böylelikle bu tür usulsüzlükler nedeniyle hazinenin gelir kaybına uğratıldığı ifade edilmiştir.

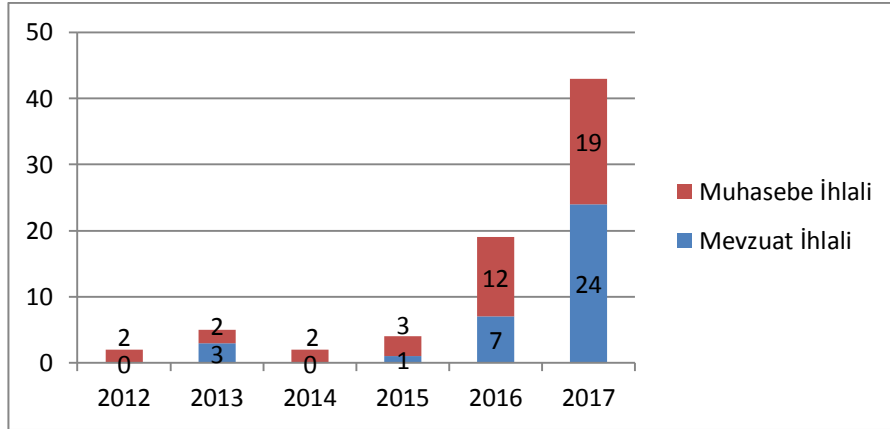
- Mevzuata aykırı olarak, istisna şartlarını taşımayan firmalar lehine istisna belgeleri düzenlenmesi, istisna şartlarını taşımakla birlikte belge geçerlilik sürelerine uyulmaması ve belgeler için ek süre verilmesi şartlarını taşımayan hizmetler için ek istisna süreleri verilmesi uygulamalarının da hazine açısından gelir kaybına yol açtığı belirtilmiştir.

4.3.2.4. 2017 Yılı Tespitleri

- Serbest bölgelerde yasal dayanağı olmaksızın Hazine taşınmazlarının kiraya verilmesi ve tahsis adı altında kullanım haklarının üçüncü kişilere bırakılması
- Avrupa Birliği'nden sağlanan kaynaklarla yürütülmekte olan projelerin muhasebe işlemlerinin mevzuata uygun yapılmaması
- 161 Seri No.lu Devlet Memurları Kanunu Genel Tebliği'nin 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'ye aykırı hüküm taşıması
- Serbest bölgelerde ithalatçı firmaların faaliyet göstermesi
- Atık motor yağlarının ekonomik olarak değerlendirilememesi
- Yurtdışı tedavi giderlerinin ödenmesinde mevcut mevzuatın uygulamadaki sorunları gidermede yetersiz kalması

4.3.3. Özel Bütçe Türündeki Kurumlara İlişkin Bulgular

Özel Bütçeli kamu kurumlarında olumlu görüş verilmemesine esas olan ve yaygın olarak görülen denetim bulguları, Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporundan yararlanılarak yıllar itibarıyla alt başlıklarda özetlenmiştir. Özel bütçeli kurumlara ilişkin denetim bulgularına bakıldığında genel olarak kamu kaynaklarının ve varlıklarının mevzuat hükümlerine uygun olarak yönetilmemesi ve muhasebe ilkelerine uygun olarak muhasebeleştirilmemesi şeklinde ikili bir sınıflama yapılabilir. Bu sınıflamaya göre yayımlanmış bulgu sayıları aşağıda yer verilen şekil 4.17'de yıllar itibarıyla gösterilmektedir.



Şekil 4.17. Özel bütçeli kurumlara ilişkin bulgu sayıları

Alt başlıklarda bulgulara ilişkin bilgiler yıllar itibariyle özetlenmektedir. Önceki denetim yılında belirtilmiş ve sonraki denetim döneminde de devam etmekte olan bulgular tekrar olmaması için yalnızca ilk tespit edildiği denetim döneminde gösterilmektedir. 2014 yılında önceki denetim döneminden farklı bir bulgu olmadığı için bu yıla ilişkin bulgulara alt başlıkta yer verilmemiştir.

4.3.3.1. 2012 Yılı Tespitleri

- Üniversitelerin muhasebe kayıtlarında faaliyet alacakları hesap grubunun gelirlerin izlenmesinde tahakkuk esasına göre kullanılması gerekirken kullanılmadığı, gelirler tahsil edildiklerinde doğrudan gelir hesaplarına kaydedildiği, bu durumun üniversitelerin gelir ve alacaklarıyla ilgili faaliyet sonuçları tablolarının gerçek durumu göstermesine engel olduğu ifade edilmiştir.
- Üniversitelerin muhasebe kayıtlarında mali duran varlıklar hesap grubu içerisinde yer alan Döner Sermayeli Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabının kullanılmadığı, bu durumun üniversitelerin mali tablolarının varlıklara ilişkin gerçek durumu göstermesine engel olduğu belirtilmiştir.

4.3.3.2. 2013 Yılı Tespitleri

- Tezsiz yüksek lisans gelirlerinin bilimsel araştırma projelerine aktarılmaması
- Muhasebe sistemi dışında açılan banka hesaplarının bulunması

4.3.3.3. 2015 Yılı Tespitleri

- Bazı üniversitelerde mevzuatta yer alan ilke ve esaslara riayet edilmeden fakülte, yüksekokul ve enstitülerin açıldığı, hiç öğrencisi bulunmayan bu eğitim birimlerinde öğretim üyesi ve idari personel istihdam edildiği ve maaşlarının bütçeden ödendiği ifade edilmiştir.
- Bazı üniversitelerde yaz okulu geliri, yurt geliri vb. hizmetlerden elde edilen gelirlerin, mali tablolarında yer almayan ayrı banka hesaplarında tutulduğu ve muhasebe yetkilisi dışındaki kişiler tarafından bu hesaplarda işlemler yapıldığından dolayı, kamu idaresinin varlıklarının muhasebe kayıtlarına tam ve doğru olarak yansıtılmadığı ifade edilmiştir.
- Milli Emlak Genel Müdürlüğü'nce bazı üniversitelere tahsis edilen bir kısım Hazine taşınmazları ile ilgili olarak üniversiteler tarafından Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik ve Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği hükümleri gereğince gerekli kayıt işlemlerinin yapılmadığı, bu nedenle üniversiteye tahsisli Hazine taşınmazları ile ilgili üniversite muhasebe kayıtlarında ve üniversite mali tablolarında herhangi bir bilginin bulunmadığı belirtilmiştir.
- Bazı üniversite uygulama ve araştırma hastaneleri döner sermaye işletmelerinde yürütülen faaliyetlerden elde edilen gelirlerin, döner sermayeden yapılan giderleri karşılayamadığı ve bu nedenle işletmelerin malî yapılarının bozulduğu vurgulanmıştır.

4.3.3.4. 2016 Yılı Tespitleri

- Bilimsel araştırma projelerinin desteklenmesi amacıyla tahsis edilen ödeneklerin akademik personel ve öğrencilerin İngilizce dil kursuna gönderilmesi, laboratuvar yapım işinin finanse edilmesi, ihtiyaç duyulan başka bir hizmet veya malın alınması, bina bakım onarımının yapılması, kongre projelerinin finansmanında kullanılması gibi amaç dışı harcamalarda kullanıldığı ifade edilmiştir.
- Bilimsel araştırma projeleri kapsamında ayrılan ve özel hesapta izlenmesi gereken tutarların önce Strateji Daire Başkanlığı'nın banka hesabına alınıp, bu hesap üzerinden de proje özel hesabına aktarıldığı, mevzuata aykırı bu işlem dolayısıyla özel hesaba aktarımı yapılan tutarların miktarı konusunda tutarsızlıklara sebebiyet verildiği belirtilmiştir.

- Bilimsel araştırma projelerine ilişkin projenin başlama tarihinden itibaren her altı ayın son haftası içinde ara rapor vermeleri ve proje neticesinde kesin rapor sunulması gerekmekte iken projelere ait ara ve sonuç raporlarının teslim edilmediği veya geç teslim edildiği belirtilmiştir.
- Bilimsel araştırma projeleri nakit, avans ve kredi ile akreditiflerin borç bakiyeleri ile bilimsel projelere aktarılan tutarlara ait emanet hesabının alacak bakiyeleri arasında uyum olmadığı belirtilmiştir.
- Bilimsel araştırma projeleri kapsamında verilen ödenek ve yapılan harcamaların izlenmesi için kullanılması gereken 962-Bilimsel Projeler Hesabı ile 963-Bilimsel Projeler Karşılığı Hesaplarının kullanılmadığı belirtilmiştir.
- Bazı bilimsel araştırma projelerinde, proje süresinin bitmesine ve ek süre de alınmamasına rağmen harcamada bulunulmaya devam edildiği belirtilmiştir.
- Desteklenen projeler kapsamında edinilen taşınırların projenin sona ermesini müteakip taşınır sistemine dâhil edilmediği ve proje yöneticisinin zimmetinde bırakılması nedeniyle diğer personelin kullanımına imkân verilmediği belirtilmiştir.
- Bilimsel araştırma projeleri sonuçlarının kamu idaresi faaliyet raporlarında yer almadığı ve internet sayfasından kamuoyuna duyurulmadığı belirtilmiştir.
- Bilimsel araştırma projelerinde, iptal edilen projelere ilişkin ilgili yönergelerde belirlenen mali yaptırımlar ve 3 yıl boyunca aynı yürütücülere proje verilmemesi gibi yaptırımların uygulanmadığı belirtilmiştir.
- Projelerin çıktılara ilişkin herhangi bir takip veya izleme yapılmadığı belirtilmiştir.
- Proje mevzuatına göre başarıyla tamamlanmamış projelerin bitirilmiş kabul edilerek usulsüz kapatıldığı belirtilmiştir.
- Kurum hisselerinin harcanmasında Bakanlar Kurulu Kararı'nda öngörülen prosedürler de dikkate alındığında, belirlenen süre limitinin idarelerin söz konusu kaynağı en doğru yerde harcamasını engellediği, projelerin bitiş tarihlerinin farklı olması sebebi ile farklı projelerdeki kurum hisselerinin yasal süre içerisinde birleştirilemediği ve bu yüzden yasal süre içerisinde büyük tutarlı Ar-Ge harcamaları yapılmasının imkânsız hale geldiği ve bu durumun kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından risk oluşturduğu ifade edilmiştir.
- TÜBİTAK projeleri kapsamında üniversite hesaplarına aktarılan kurum hisselerinin bakiye tutarının kullanımı için öngörülen sürenin yetersiz olduğu vurgulanmıştır.

- TÜBİTAK projeleri kapsamında alınan taşınırlara ilişkin işlemlerde Taşınır Mal Yönetmeliği hükümlerine uyulmadığı, dayanıklı taşınırlar için kayıt işlemlerinin zamanında yapılmadığı, söz konusu taşınırlara ilişkin giriş ve çıkış işlemlerinin bazen aylar sonra bazen de yılsonunda hesaplar denkleştirilirken gerçekleştirildiği, bu sebeple taşınırların takibinin imkânsız hale geldiği ve taşınırların kayıt dışında kaldığı ifade edilmiştir.

4.3.3.5. 2017 Yılı Tespitleri

- Bilimsel araştırma projesi kapsamında verilen avansların zamanında kapatılmaması
- Projelerin çıktılarına ilişkin herhangi bir takip veya izleme yapılmadığı ve süresi geçtiği halde tamamlanmayan projelerin bulunması
- TÜBİTAK projelerinde kullanılan transfer takip sisteminin ön ödemelerde kontrol için yeterli olmaması
- Yabancı uyruklu öğrenci kabulüne ilişkin sınavlardan elde edilen gelirlerin üniversite bütçelerine gelir kaydedilmemesi
- Sürekli eğitim merkezlerince işbirliği protokolleri yapılan firmaların Milli Eğitim Bakanlığı izninin bulunmaması
- Tıbbi kötü uygulamaya ilişkin zorunlu mali sorumluluk sigortasının yapılmaması
- Kendisine ait özel muayenehanesi olan, özel muayene hizmetlerini mesai saatleri içerisinde sunan veya döner sermaye ile herhangi bir anlaşma yapmaksızın özel sağlık kuruluşlarında çalışan öğretim üyelerinin bulunması

Sosyal Güvenlik Kurumlarına Yönelik Tespitler

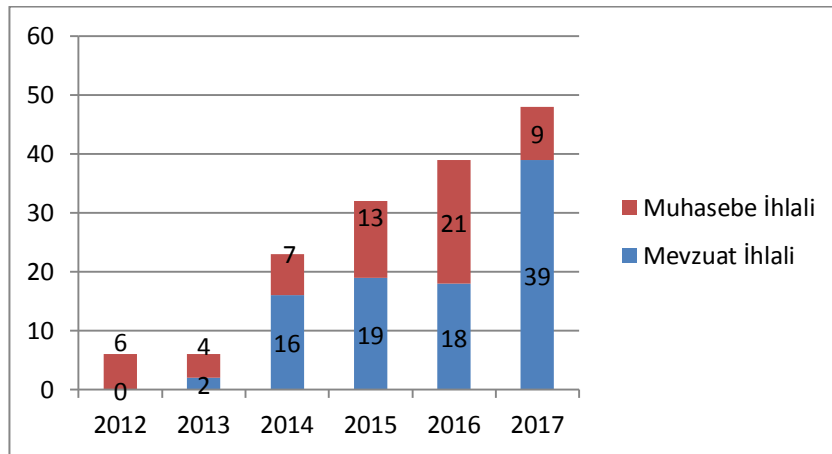
- Sosyal Güvenlik Kurumu alacaklarının mali tablolarda tam, doğru ve zamanında muhasebeleştirilmemesi
- Faturalı alacakların süresi içerisinde tahsil edilmemesi
- Ek karşılık primlerinin takip ve tahsil edilmemesi
- Türkiye İş Kurumu'nun alacakların takibinde kullandığı bilişim sistemi ile muhasebe sistemi arasında uyumsuzluk bulunması
- Sosyal Güvenlik Kurumu'nun belediyelerden prim alacaklarını tahsil edememesi

Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlara Yönelik Tespitler

- Düzenleyici ve Denetleyici Kurumların gelirlerinin takibi ile oluşan gelir fazlalarının genel bütçeye aktarılmasında sorunlar yaşanması
- Düzenleyici ve Denetleyici Kurumların 5018 sayılı Kanun'un bazı maddelerinden istisna tutulmasından kaynaklanan sorunlar oluşması
- Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar tarafından verilen idari para cezalarının tahsil edilememesi

4.3.4. Mahalli İdareler Bütçe Türündeki Kurumlara İlişkin Bulgular

Mahalli İdareler Bütçelerinde yer alan kamu kurumlarında olumlu görüş verilmemesine esas olan ve yaygın olarak görülen denetim bulguları, Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporundan yararlanılarak yıllar itibariyle alt başlıklarda özetlenmiştir. Mahalli idareler bütçesinde yer alan kurumlara ilişkin denetim bulgularına bakıldığında genel olarak kamu kaynaklarının ve varlıklarının mevzuat hükümlerine uygun olarak yönetilmemesi ve muhasebe ilkelerine uygun olarak muhasebeleştirilmemesi şeklinde ikili bir sınıflama yapılabilir. Bu sınıflamaya göre yayımlanmış bulgu sayıları aşağıda yer verilen şekil 4.18'de yıllar itibariyle gösterilmektedir. Alt başlıklarda bulgulara ilişkin bilgiler yıllar itibariyle özetlenmektedir.



Şekil 4.18. Mahalli idarelere ilişkin bulgu sayıları

4.3.4.1. 2012 Yılı Tespitleri

- Tahakkuk esasına göre kullanılması gereken hesapların kullanılmaması
- Muhasebe kayıtlarında dönemsellik ilkesine uyulmaması
- Belediyelerin borçlanma işlemlerinde Belediye Kanunu'nda öngörülen limite uyulmaması
- Belediyelerin hissedarı oldukları şirketlerdeki sermaye paylarının izlenmemesi
- Otopark Yönetmeliği'ne aykırı uygulamaların bulunması
- Özel idare bütçelerine merkezi idare tarafından aktarılan tahsisi mahiyetteki kaynakların nakit açıklarının kapatılmasında kullanılması

4.3.4.2. 2013 Yılı Tespitleri

- İmar Kanunu hükümlerine uyulmaması nedeniyle kamulaştırma bedellerine ek olarak tazminat, dava ve vekâlet giderleri ödenmesi

4.3.4.3. 2014 Yılı Tespitleri

- 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nda yer alan belediye gelirlerinin tahakkuk ve tahsil edilmemesi
- Belediyelerde kamulaştırma işlemlerinden kaynaklanan emlak vergisi tarh, tahakkuk ve tahsiline ilişkin tespitler
- Tahsil edilemeyen kiralar için yaptırım uygulanmaması
- Belediye şirketine borç verilmesi
- Belediye gayrimenkulleri için ecrimisil (haksız işgal tazminatı) uygulamasının genel bir kiralama usulü olarak kullanılması
- Belediyeler tarafından kiraya verilen taşınmaz malların kira süresi sonunda yeniden ihale düzenlenmeden aynı kişilere kiraya verilmesi
- Taşınmaz tahsis işlemlerine ilişkin hatalı uygulamalar
- Belediyeler tarafından kullanılan muhasebe programlarına ilişkin tespitler
- Ambalaj atıklarının toplanması için imtiyaz hakkı verilen şirketlerden bedel alınmaması

4.3.4.4. 2015 Yılı Tespitleri

- Telekomünikasyon altyapı ve şebekelerinden alınması gereken geçiş hakkı bedellerinin, takip ve tahsil edilmemesi
- Gecekondu fonu gelirlerinin bütçe dışında tutulması
- Devlet memurlarına yiyecek yardımı yapılması konusunda mevzuata aykırı uygulamaların bulunması
- Sayıştay denetim raporlarının bazı belediyelerce görüşülmek üzere belediye meclislerine sunulmaması nedeniyle 5018 sayılı Kanunun temel ilkeleri olan hesap verilebilirlik ve şeffaflık ilkelerine uygun hareket edilmediği ifade edilmiştir.
- Sosyal denge tavanını aşan ödemeler
- Belediyeler tarafından hibe yoluyla devir alınan şirketler için Bakanlar Kurulu'ndan izin alınmaması

4.3.4.5. 2016 Yılı Tespitleri

- Belediye gelir tarifelerinin değiştirilmemesi nedeniyle bazı gelirlerin ekonomik değerini yitirmesi
- Çevre Temizlik Vergisinden alınan payların tahakkuk ve tahsilinde mevzuat hükümlerine uyulmaması
- Gecekondu Kanunu gereğince oluşturulan fon gelirlerinin amacı dışında kullanılması ve takip ve tahsilinde sorunlar yaşanması
- Diğer kamu idareleri tarafından yapılan kamulaştırma işlemlerinden kaynaklanan Emlak Vergisi tarh, tahakkuk ve tahsilinde sorunlar yaşanması
- Büyükşehir bağlı idarelerinin kesin hesaplarında oluşan gelir fazlalığının büyükşehir belediyesine aktarılmasında sorunlar yaşanması
- Toplu taşıma imtiyaz hakkının ihalesiz gördürülmesi ve/veya ihalelerde süre belirtilmemesi
- Sosyal Denge Sözleşmesine konusu dışında hüküm konulması
- Doğalgaz dağıtım şirketindeki ortaklık payının muhasebe kayıtlarına yansıtılmaması
- Taşınmazların belediye şirketlerine kiralanmasında mevzuat hükümlerine uyulmaması
- Belediye taşınmazlarının ihalesiz kiraya verilmesi

- Ambalaj atıklarının toplanması için imtiyaz hakkının ihale edilmeksizin ve gelir elde edilmeksizin şirketlere devredilmesi
- İl Özel İdareleri tarafından kullanılan e-içişleri sisteminin faaliyet sonuçlarını hatalı raporlaması

4.3.4.6. 2017 Yılı Tespitleri

- Emlak Vergisinin tahakkuk ve tahsilinde ilgili mevzuat hükümlerine uyulmaması
- Belediyelerde gelir tahsilat oranlarının düşük olması
- Evsel katı atık hizmetlerine ilişkin ücret tarifelerinin belirlenmemesi ve bu ücretlerin takip ve tahsilinin yapılmaması
- Belediye Meclisi kararı olmaksızın otopark işletilmesi ve otopark gelirlerinin takip ve tahsiline ilişkin tespitler
- İşyeri açma ve çalışma ruhsatı olmadan faaliyet gösteren işyerleri bulunması ve bunlara ilişkin idari yaptırımların uygulanmaması
- İşgal edilen belediye taşınmazlarından ecrimisil alınmaması
- Belediyelere bağışlanan taşınmazların muhasebe kayıtlarına alınmaması
- Belediyeler tarafından tahsil edilen taşınmaz kültür varlıklarının korunması katkı payının ilgili idarelere aktarılmaması
- İller Bankası ortaklığından çıkarılan Su ve Kanalizasyon İdareleri'nin mali tablolarında ortaklık paylarına yer verilmesi
- 4857 sayılı İş Kanunu'na tabi olarak çalışan işçilerin yıllık izinlerinin kullandırılmaması sonucu kamu idarelerinin toplu ödeme yapmak zorunda kalmaları
- Mikro kredi verilmesine dair mevzuattaki eksiklikler ile bu kapsamda üçüncü kişilere aktarılan kamu kaynaklarının doğru muhasebeleştirilmemesi, takip ve tahsilinin yapılmaması
- Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlıklarında açılış bilançosuna ilişkin kaydın gerçeği yansıtmaması
- İl Özel İdareleri Bütçelerinden Köylere Hizmet Götürme Birliklerine mevzuatta bulunmayan ve projeye dayanmayan işler için aktarmalar yapılması
- Bakanlıklar ve merkezi idare kuruluşlarınca il özel idarelerine aktarılan yatırım ödeneklerinin bazı il özel idarelerince; Özel İdare giderlerinin finansmanı için harcanarak tahsis amacı dışında kullanıldığı, köylere hizmet götürme birliklerine

aktarıldığı ve bu aktarmalarla 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu ve 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu dışında kalan bir alan oluşturulması

4.4. Olumsuz Denetim Görüşü Verilmesine Dayanak Olan Bulgular

Bu başlık altında olumsuz denetim görüşü verilmiş olan kamu kurumlarına ilişkin denetim görüşünün dayanağı olan bulgular ilgili kamu idarelerinin denetim raporlarından derlenerek bütçe türlerine göre alt başlıklarda özetlenmiştir.

4.4.1. Genel Bütçe Türündeki Kurumlara İlişkin Bulgular

Genel Bütçeli kamu kurumlarında olumsuz denetim görüşü verilmesine esas olan denetim bulguları, ilgili kamu idarelerinin denetim raporlarından yararlanılarak alt başlıklarda özetlenmiştir.

- Kurum mali tablolarında yer alan alacak hesaplarının mevcut durumu tam ve doğru yansıtmaması, alacak senetleri hesabının mahiyetine uygun kullanılmaması ve bu hesaba kayıtlı bazı alacakların zamanaşımına uğraması, kuruma ait şüpheli ticari alacaklar hesabında kayıtlı bazı alacakların zamanaşımına uğratılması, şüpheli diğer alacaklar hesabında kayıtlı bazı alacakların ilgili mevzuat hükümlerine aykırı olarak terkin edilmesi veya zamanaşımına uğratılması, elde edilen bazı gelirlerin mahiyetine uygun hesaplarda muhasebeleştirilmemesi, kira alacaklarının gelir tahakkuk işlemlerinin muhasebe sisteminde yapılmaması
- Kuruma bağlı tesislerdeki fiili stoklar ile muhasebe hesaplarında yer alan stok tutarlarının uyumsuz olması
- Muhasebe birimi tarafından kullanılan nazım hesapların bilanço dipnotlarında yer almaması
- Kurumu taahhüt altına sokan sözleşmeler için taahhüt hesaplarının kullanılmaması
- Maliyet hesaplarının kullanılmaması
- Tip sözleşmelerde gecikme cezalarına üst sınır konulması ile birlikte gecikilen günler için cezasız ek süre öngörülmesi, tip sözleşmelerde yüklenicinin sorumluluğunun sözleşme bedelinin %20'si ile sınırlandırılması, kamu kurumuna ilişkin özel fonunun 2015 yılı bütçesinin bulunmaması, muhasebe açılış ve kapanış kayıtlarının olmaması

4.4.2. Özel Bütçe Türündeki Kurumlara İlişkin Bulgular

Özel Bütçeli kamu kurumlarında olumsuz denetim görüşü verilmesine esas olan denetim bulguları, ilgili kamu idarelerinin denetim raporlarından yararlanılarak alt başlıklarda özetlenmiştir.

- Üniversitede kullanılan taşıtların bazılarının taşınır ve muhasebe sistemine kayıtlarının yapılmaması
- Kamu kurumunun gelecek yıllara yaygın yüklenmeleri bulunmasına rağmen bilançosunda yükümlülüğünü taahhüt hesapları vasıtasıyla açıklamaması
- Kantin ve kuaför kira gelirlerinin tahsil edilmemesi ve muhasebe kayıtlarına yansıtılmaması
- Muhasebe politikalarına aykırı olarak; 329-Diğer Çeşitli Borçlar Hesabının 105-Döviz Hesabını İlgilendiren Ödemeler için Kullanılması, dönem sonunda her iki hesapta yer alan tutarların doğruluğu ve gerçeği yansıtmaması
- Bilançoda yer alan 105-Döviz Hesabının doğru ve güvenilir olmaması; kamu kurumunun, muhasebe kayıtlarındaki farkı banka mutabakatlarına uygun olarak düzeltmek amacıyla 349-Alınan Diğer Avanslar Hesabından iade yaparak, 105-Döviz Hesabından da avanslar ilgililerine ödenmiş gibi göstererek aslında yıl içerisindeki Döviz Hesabına yapılan giriş kayıtlarındaki fazlalığı yok etmek suretiyle Döviz Hesabının usulsüz olarak denkleştirilmesi
- Yılsonunda yapılan tek kayıtla 349-Alınan Diğer Avanslar Hesabından ve 102 Banka Hesabından belgesiz olarak çıkış yapılması; mevzuat uyarınca, gerçekleşen işlemlerin muhasebeleştirme belgeleriyle kaydedilmesi, belge olmadan kayıt yapılmaması esas iken kamu muhasebe kaydının muhasebe ilkelerine aykırı olarak yapılması
- 103-Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri Hesabı ile 102-Banka Hesabı üzerinden yapılan ödemeler ile banka hesap hareketlerinden tespit edilen çıkışlar arasında tutarsızlıklar bulunması
- Bilançoda Yer Alan 102 Banka Hesabının doğru ve güvenilir olmaması
- Taşınır Kesin Hesap Cetvelleri ile Mali Tabloda Yer Alan 150, 253, 254 ve 255 Kodlu Hesaplar arasında uyumsuzluk bulunması

Sosyal Güvenlik Kurumlarına İlişkin Bulgular

Sosyal Güvenlik Kurumlarında olumsuz denetim görüşü verilmesine esas olan denetim bulguları, ilgili kamu idarelerinin denetim raporlarından yararlanılarak alt başlıklarda özetlenmiştir.

- Gelecekte doğması muhtemel hak ve yükümlülüklerin izlenmesinde nazım hesaplar üzerinde gerekli kayıtların yapılmaması nedeniyle yükümlülüklerin gösterilmemesi
- Sigortalı işe giriş ve işten ayrılış bildirgesini süresinde vermeyen işverenlere idari para cezası uygulanmaması
- İdari para cezalarının uygulanmaması nedeniyle 120-Gelirlerden Alacaklar Hesabı ve 600-Gelirler Hesabı kayıtlarının gerçeği yansıtmaması
- 4/1-b kapsamındaki çalışmaların Sosyal Güvenlik Kurumu'na bildirilmemesi
- Prim teşviki şartlarını sağlamayan işverenlerin işveren hissesi sigorta prim teşviki hükümlerinden yararlanması
- Tarımsal faaliyette bulunanlardan yapılan kesintilere ilişkin mali işlemlerin takip edilmemesi
- Kendi adına ve hesabına bağımsız çalışanlar ile ilgili mali işlemlerin mali tablolara nakit esaslı olarak yansıtılması
- Kurumun muhasebe sisteminin, kurum alacaklarının yeniden yapılandırılmasına ilişkin tüm mali iş ve işlemleri kapsamaması,. Kurum alacaklarının mali tablolarda tam ve doğru bir şekilde yer almasını sağlayacak bir mali yapının olmaması, Kurum alacaklarının, sınıflandırma ve tutar bakımından doğru, tam ve gerçeğe uygun durumu yansıtmaması
- Sayıştay Başkanlığı'na sunulan mali tablolarda, muhasebe politikaları ile nazım hesaplara ilişkin bilgilerin mali tablo dipnotlarında yer almaması
- Kurum Emanet Hesapları üzerinden izlenmesi gereken paranın resmi yetkisi olmayan şahısların hesabına aktarılmak suretiyle muhasebe sisteminden çıkarılması

4.4.3. Mahalli İdareler Bütçe Türündeki Kurumlara İlişkin Bulgular

Mahalli İdareler Bütçesi türünde yer alan kamu kurumlarına olumsuz denetim görüşü verilmesine esas olan denetim bulguları, ilgili kamu kurumlarının denetim raporlarından yararlanılarak alt başlıklarda özetlenmiştir.

- Tüketim malzemeleri için düzenlenen taşınır işlem fişlerinin toplam tutarı ile 150-İlk Madde ve Malzemeler Hesabına yapılan kayıtların eşit olmaması, kurumun sahip olduğu taşınmazların değeri ile 250-Arsa ve Araziler Hesabı, 251-Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı ve 252-Binalar Hesabı kayıtlarında yer alan taşınmazların değerlerinin uyuşmaması
- Kesin Mizan Cetvelinde yer alan banka hesap ve bakiyelerin gerçek durumu yansıtmaması
- Kredi kartlarıyla yapılan tahsilatların zamanında kurumun banka hesaplarına aktarılmaması nedeniyle 109-Banka Kredi Kartlarından Alacaklar Hesabı alacağına eksik kayıt yapılması
- Gelir servisi alacak kayıtları ile 12 ve 22 Gelirlerden Alacaklar Hesap kayıtları arasında önemli farklılık olması
- İş avansı olarak verilen tutarlara ilişkin kanıtlayıcı belge olmaması
- Kiralanan taşınmazların sahip olunan maddi duran varlıklar gibi 252-Binalar Hesabı üzerinde izlenmesi
- Ekonomik değer taşıyan yazılım programlarının 260-Haklar Hesabında izlenmemesi, kiralanan taşınmazlar için yapılan giderlerin 264-Özel Maliyetler Hesabında izlenmemesi
- Karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili işlemlerini sağlayacak bir muhasebe sisteminin kurulmaması, belediye başkanının ve belediye başkan vekilinin gerçekleştirme görevlisinin, harcama yetkilisinin ve muhasebe yetkilisinin yerlerine geçerek, ilgili ödeme emri ve muhasebe işlem fişi belgelerinde imzası bulunması
- Gider taahhütleri ile gider taahhütleri karşılığı hesabının kullanılmaması
- Sayıştay ilamlarından doğan kişilerden alacakların muhasebeleştirilmemesi
- 109-Kredi Kartları Hesabı açılış kaydında belediye kredi kartlarından alacak tutarının gerçeği yansıtmaması
- Bilançoda yer alan Dönem Faaliyet Sonuçları Hesabı ile faaliyet sonuçları tablosu sonucunun birbirini tutmaması
- Belediye bilançosunun aktif toplamı ile pasif toplamının birbirine eşit olmaması
- İdarece kullanılan yönetim bilgi sisteminin sistematik hatalar üretmesi
- Bağlı kuruluşların kesin hesaplarındaki gelirleri ile giderleri arasında oluşan fazlalık sonucu aktarılacak gelirlerin tahsil edilmemesi

- KDV'ye tabi bazı taşınmazların KDV'siz olarak kaydedilmesi ve gelir getirici faaliyet konusu olmayan giderlere ilişkin KDV'nin indirim konusu yapılması
- 400-Banka Kredileri Hesabı'nda kayıtlı tutarlardan vadesi bir yılın altına inenlerin kısa vadeli hesaba aktarılmaması
- Aylık olarak verilen Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisi Beyannameleri'nin tahakkuk kaydının yapılmaması dolayısıyla Kurumun elektrik şirketine olan borcunun, muhasebe kayıtlarında yüksek meblağda yer alması
- Beyanname vermeyen işyerleri için Çevre Temizlik Vergisi tahakkuk ettirilmemesi
- Kurumun 2014 yılı sonu itibarıyla geçici kabulü yapılmamış yatırım işi olmamasına rağmen 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabının 2015 yılına devretmesi
- Kurumun sahip olduğu taşınmazların değeri ile maddi duran varlık hesaplarında kayıtlı taşınmazların değerlerinin uyuşmaması, maddi duran varlıklara amortisman ayrılmaması
- Tüketim malzemeleri için düzenlenen taşınır işlem fişlerinin toplam tutarı ile 150-İlk Madde ve Malzemeler Hesabına yapılan kayıtların tutarının eşit olmaması
- Yılı içinde alınan tesis, makine, cihaz, taşıt ve demirbaşlar gibi taşınır malların - İlgisine Göre- 253-Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı, 254 Taşıtlar Hesabı ve 255-Demirbaşlar Hesaplarına kaydedilmemesi
- Para cezaları ile ulaştırma gelirlerinin tamamının tahakkuk ettirilmemesi
- 12 ve 22 Ticari Alacaklar grubundaki hesapların alacak miktarının; taşınmazlarla ilgili muhasebe kayıtlarının; 241-Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler, 254-Taşıtlar, 255-Demirbaşlar ve 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesaplarının gerçeği yansıtmaması,
- 260-Haklar Hesabı ve 268-Birikmiş Amortismanlar Hesabının; 294-Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı ile 299-Birikmiş Amortismanlar Hesabının; 481-Gider Tahakkukları Hesabı ve 381-Gider Tahakkukları Hesabının kullanılmaması,
- Amortisman ayırma işlemlerindeki hatalar yüzünden 257-Birikmiş Amortismanlar Hesabının mali tablolara hatalı yansması
- İdari para cezalarında muhasebe kayıtları ile yazı işleri müdürlüğü kayıtlarının farklılık arz etmesi

- Bazı Alınan Çekler, Özel Kesim Tahvil Senet ve Bonoları gibi hesapların muhasebe kayıtlarında hiç kullanılmaması veya doğru kullanılmaması ya da mali tablolara yansıtılmaması
- Amortisman Defterinin tutulmaması, amortisman işlemlerinin hatalı yapılması veya maddi duran varlıklar için mevzuata aykırı olarak yeniden değerlendirme işlemi yapılması
- Geçici kabulü yapılan işlere ilişkin tutarların Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında izlenmeye devam edilmesi veya yapımı süren maddi duran varlıklar için yapılan ödemelerin Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında izlenmemesi
- İlçe belediyeleri adına toplanan gelirlerin kurumun kendi geliri gibi kaydedilmesi veya ilçe belediyeleri tarafından aktarılması gereken tutarların büyükşehir belediyesine zamanında ve tam olarak aktarılmaması
- Kurum borcunun muhasebeleştirilmemesi ve ödenen KDV'nin tamamının indirim konusu yapılması
- Kurumun Gelirler Şube Müdürlüğünde takip edilen gelirlere ilişkin tutarlar ile mizanda yer alan tutarların uyumsuzluğu
- Giriş kaydı yapılan tüketim malzemelerinin, kullanılmış olup olmadığına bakılmaksızın anında giderleştirilmesi
- İller Bankası ortaklık payının ve banka borçlarının tam olarak kaydedilmemesi
- Kurum faaliyetlerini kayıt altına alan güvenilir bir muhasebe sisteminin olmaması
- Sayıştay ilamlarında yer alan tutarların kişilerden alacaklar hesabına kayıt edilmemesi
- Dönem olumlu faaliyet sonuçları hesabına ait 2015 yılı kapanış kayıtları ile 2016 yılı açılış kayıtlarının birbirini tutmaması
- Kurumun mevcut taşınmazlarının envanter ve muhasebeleştirme işlemlerinin yapılmaması, taşınır kayıtlarının Taşınır Mal Yönetmeliğinde belirtilen esas ve usullere göre saydam ve erişilebilir şekilde tutulmaması
- Mahsup dönemine aktarılan Avans ve Krediler Hesabının kullanılıp bu hesaba ilişkili diğer hesapların kullanılmaması, bu hesabın mahsup dönemi sonunda kapatılmaması
- Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı'nın kullanılmaması

- Mali tablolarda kamuya olan Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Borçlar Hesabının yer almaması ve mali tablolarda yer alan vadesi geçmiş borçların gerçeği yansıtmaması
- İlgili belediyenin ortağı olduğu şirketlere yatırdığı sermaye tutarının tamamının kurumun mali tablolarında görülmemesi
- İlk Madde ve Malzeme Hesabının hatalı kullanılması
- Enflasyon Düzeltmesi Hesabının kullanılması nedeniyle Faaliyet Sonuçları Hesaplarının hatalı olması
- Belediye stadyumunun yapımı ve işletme devri ile kiralama usulünün mevzuata uygun yapılmaması
- Borçlanma faizlerinin ve vergi dairelerine olan borçların mali tablolarda tam olarak yer almaması
- İdarenin mülkiyetinde bulunan taşınmazların ve taşınmaz tahsislerinin kayıtlarda tam olarak yer almaması
- Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabının kullanılmaması
- Satışı yapılan arsaların kayıtlı değeri yerine satış bedelleri üzerinden kayıtlardan çıkarılması
- Diğer Faaliyet Alacakları Hesabında kayıtlı tutardan dönem sonunda tahsil edilemeyen kısmının gelirlerden takipli alacaklar hesabına aktarılmaması
- Dönem Olumsuz Faaliyet Sonucu Hesabı ile dönem sonu bilançosu arasında tutarsızlık olması
- Kıdem tazminatı karşılıklarının ayrılmaması, gerekli tahakkuk işlemlerinin yapılmaması
- Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabının gerçek durumu yansıtmaması
- Sermaye Taahhütleri Hesabı, Haklar Hesabı, Gider Tahakkukları Hesabı, Gider Taahhütleri ve Gider Taahhütleri Karşılığı Hesaplarının kullanılmaması
- İdare Bilanço ve Kesin Mizanında denkliğin sağlanamaması ve Yevmiye Defteri ile Faaliyet Sonuçları Tablosundaki tutarların farklı olması
- Yapım işleri için yapılan harcamaların Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı yerine doğrudan ilgili Duran Varlık Hesaplarında muhasebeleştirilmesi
- Vergi ve Sosyal Güvenlik Kurumu borçlarının vade ayrımı yapılmadan tamamının Kısa Vadeli Borçlar Hesabında izlenmesi

- Toplu taşıma için kullanılan akıllı kart sisteminden elde edilen gelirlerin toplanacağı hesabın İdare adına açılmaması
- Belediyenin Türkiye Elektrik Dağıtım A.Ş.' ye olan borcunun kayıtlarda yer almaması
- Tüketim mal ve malzemelerinin kullanılmadan taşınır ve muhasebe kayıtlarında çıkışının yapılması



SONUÇ VE ÖNERİLER

Araştırma sonucunda, küresel anlamda önem atfedilen şeffaflık, mali saydamlık ve hesap verebilirlik ilkelerinin Türkiye’de mevzuat; yasalar, standartlar, yönetmelikler, genelgeler gibi düzenlemelerle ve Sayıştay Başkanlığı gibi köklü kurumlarla Dünya standartlarını yakaladığı söylenebilir. Dünya standartlarının Türkiye’de bir yansıması olarak, kamu yönetiminde arzulanan şeffaflık, mali saydamlık ve hesap verebilirlik ilkelerinin, soyut kavramlardan, yazılı metinlerden somut göstergelere geçişini, Devletin tüm kurumlarına, ekonomisine, piyasalarına ve insanların hayatına yansımaları sağlamak, gözetlemek ve denetlemekten Sayıştay Başkanlığı sorumlu tutulmuştur. Türkiye’de kamu kaynaklarının kullanımında ve kamu varlıklarının yönetiminde evrensel ilkelere ve yerel mevzuata uyumun somut bir ifadesi ve temel bir göstergesi olarak nitelendirilebilecek olan Sayıştay Denetim Raporları bu araştırmada incelenmiş ve kamu kurumlarına verilen denetim görüşleri ile dayanakları analiz edilmiştir.

Altı yıllık denetim dönemi boyunca tekrar eden tespitlere göre kamu kurumlarının genel sorunlarının; etkin işleyen bir iç kontrol sisteminin kurulamaması, stratejik planlamaların ve performans yönetim sisteminin bütçe ile bağının olmaması nedeniyle gerçeklikten uzak olması, kamu taşınmazlarının ihale kanunlarına ve sözleşmelere aykırı olarak üçüncü kişilere kullandırılması, kamu harcamalarının yanlış muhasebeleştirilmesi şeklinde sıralanabilir. Yapılan tespitlerin, her denetim döneminde raporlarda tekrar tekrar vurgulanmasından birçok denetim dönemi geçmesine rağmen yukarıda sıralanan eksikliklerin devam etmesinden dolayı şeffaflık, mali saydamlık ve hesap verebilirlik ilkelerinin yazılı metinlerde kaldığı, ülkenin kurumlarına, ekonomisine, kamu kaynaklarını kullananlara ve kamu varlıklarını yönetenlere ve dolayısıyla vatandaşlara gerektiği gibi yansımadağı söylenebilir.

Araştırma sonucunda, kamu kurumlarının yarısından çoğuna değişikliğe uğramış denetim görüşü verildiği görülmüştür. Mali denetimlerin başladığı 2012 yılından bu yana denetlenmiş kurumlarda olumlu görüş verme oranı tarihsel sırasıyla % 45, % 60, % 55 % 42, % 40 düzeylerinde iken 2017 yılında bu olumlu görüş verme oranının % 34’e kadar düştüğü görülmüştür. Özellikle 2013 yılından bu yana beş yıllık denetim dönemine genel olarak baktığımızda, kamu kurumlarının mali tablolarına verilen denetim görüşlerinde herhangi bir iyileşme sağlanamadığı, olumlu görüş oranında sürekli bir düşüş olduğu

görülmüştür. Ayrıca kamu kurumlarının iktisadi ve idari özellikleri ile mali tablolarına verilen denetim görüşü türleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olduğu ortaya konulmuştur.

Genel Bütçe, Özel Bütçe ve Mahalli İdareler Bütçesi türlerine göre yapılan sınıflandırmada olumlu denetim görüşü alma anlamında en iyi durumda olan kamu kurumlarının Özel Bütçe kapsamında değerlendirilen kurumlar olduğu sonucuna varılmıştır. Oransal olarak en az olumlu denetim görüşü alan kamu kurumlarının Mahalli İdareler Bütçesi türünde yer alan kurumlar olduğu görülmüştür. Buna paralel olarak, üst yönetimin belirlenme yöntemine göre yapılan sınıflandırmada olumlu denetim görüşü alma anlamında en iyi durumda olan kamu kurumlarının üst yönetimi atama yöntemiyle belirlenen kurumlar olduğu sonucuna varılmıştır. Bu sınıflandırmada oransal olarak en az olumlu denetim görüşü alan kamu kurumlarının, üst yönetimi seçimle belirlenenler olduğu görülmüştür. Anayasal teminata sahip olmayan kamu kurumlarının, Anayasal teminata sahip olan kamu kurumlarına göre daha çok olumlu denetim görüşü aldığı görülmüştür. Kamu kurumlarının aktif büyüklüğü ile olumlu denetim görüşü arasında ters bir ilişki olduğu, kamu kurumlarında aktif büyüklükleri arttıkça olumlu denetim görüşü alma oranının azaldığı görülmüştür. Aktif tutarı yüz milyon Türk Lirasını aşmayan kamu kurumlarına % 58,2 oranında olumlu görüş verilmişken, bu oranın aktif tutarı yüz ile beş yüz milyon Türk Lirası aralığında bulunan kamu kurumlarında % 32,5'e, aktif tutarı beş yüz milyon Türk Lirasının üzerinde olan kamu kurumlarında ise % 19,7'ye kadar düştüğü görülmüştür. Bu tespite benzer olarak kamu kurumlarının gider büyüklüğü ile olumlu denetim görüşü arasında da ters bir ilişki olduğu, kamu kurumlarında gider büyüklüğü arttıkça olumlu denetim görüşünün azaldığı görülmüştür. Rakamlara baktığımızda yıllık gideri yüz milyon Türk Lirasını aşmayan kamu kurumlarının % 48,9'una olumlu görüş verildiği, bu oranın yüz ile beş yüz milyon Türk Lirası aralığında bulunan kamu kurumlarında % 31,5'e, beş yüz milyon Türk Lirasının üzerinde olan kamu kurumlarında ise % 18,75'e kadar düştüğü görülmüştür.

Özkaynağı negatif olan kurumların, özkaynağı pozitif olan kamu kurumlarına göre daha çok olumlu denetim görüşü aldığı görülmüştür. Kurumların varlık yapısına göre yapılan sınıflamaya göre varlıklarının çoğunluğu dönen varlıklardan oluşan kurumlara daha yüksek oranda olumlu görüş verildiği görülmüştür. Kurumların pasif yapılarına yönelik yapılan sınıflamaya göre kaynaklarının çoğu yabancı kaynaklardan oluşan kurumlara daha yüksek oranda olumlu görüş verildiği görülmüştür. Kurumların gider bütçelerini oluşturan gider

kalemlerine yönelik yapılan sınıflamaya göre en yüksek gider payı ‘diğer gider’ şeklinde muhasebeleştiren kamu kurumlarına diğerlerine oranla daha çok olumlu görüş verildiği görülmüştür. Kurumların gelir bütçelerini oluşturan gelir kalemlerine yönelik yapılan sınıflamaya göre kurumların gelir bütçelerindeki en yüksek payın ‘teşebbüs ve mülkiyet geliri’ olan kamu kurumlarına diğerlerine oranla daha çok olumlu görüş verildiği görülmüştür. En yüksek gelir payı teşebbüs ve mülkiyet geliri türünden oluşan kamu kurumlarının % 63,4’üne olumlu görüş verildiği görülmüştür. Bu oranın en yüksek gelir payı bağış ve yardım geliri olan kamu kurumlarında % 32,3 düzeyinde olduğu, en yüksek gelir payı diğer gelir şeklinde muhasebeleştiren kamu kurumlarında % 26,4 düzeyinde olduğu görülmüştür.

Geçirmiş oldukları denetim sayısı bakımından kamu kurumları incelendiğinde, sayısal olarak daha az denetlenmiş kamu kurumlarına, sayısal olarak daha çok denetlenmiş kurumlara göre olumlu görüş verme oranının yüksek olduğu ve denetim sıklığı arttıkça olumlu denetim görüşü verme oranının azaldığı görülmüştür.

Araştırma sonucunda kurumlara olumlu görüş verilmeme nedenlerinin yıllar itibariyle benzerlik gösterdiği, denetim raporları ile yapılan uyarılara rağmen çözülemediği görülmüştür. Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporları ile ifade edilen denetim bulgularına bakıldığında, Yüksek Denetim Kurumunun yıllardır süren tespitlerine rağmen sorunlu alanlarda tam anlamıyla iyileşme sağlanamadığı söylenebilir. Sonuçta mali sisteme, şeffaflık, mali saydamlık ve hesap verebilirlik ilkelerine uyum sağlama konusunda her bütçe türünden kamu kurumlarının önemli kısmında sorunlar olduğu ve bu sorunların denetim raporlarında ifade edilmesine rağmen zaman içerisinde çözülemediği ve devam etmekte olduğu gözlemlenmiştir.

Mali reformlara, mali mevzuata ve standartlara uyum konusunda başarının bütün kamu kurumları türünde artırılması, şeffaflık, mali saydamlık ve hesap verebilirlik ilkelerinin uygulamada her alanda hayata geçirilmesi adına Türkiye Büyük Millet Meclisi üyelerine, kamu kaynaklarını ve varlıklarını yönetenlere, Yüksek Denetim Kurumu yöneticilerine ve araştırmacılara yönelik öneriler getirilmiştir.

Türkiye Büyük Millet Meclisi İçin Öneriler

Mevcut sistemde TBMM adına denetim yapan Sayıştay Başkanlığı hazırlamış olduğu nihai denetim raporlarını, dönemsel olarak ve ilgisine göre Plan ve Bütçe Komisyonu ile Kamu İktisadi Teşebbüsleri Komisyonuna sunmaktadır. Bu durum TBMM yönetimi ve üyeleri ile sürekli bir iletişim halinden çok dönemsel ve sınırlı bir iletişim oluşturmaktadır. İktidar ve muhalefet partilerinin temsilcilerinin mali sisteme ilişkin gerekli yasa tekliflerini hazırlayabilmeleri için denetim raporlarından öte mevcut yasaların uygulama sonuçlarını yansıtan güncel istatistiksel verilere ihtiyaç duyacakları açıktır. Bu durumu sağlamak, ihtiyaç duyulan verileri zamanında ve tam olarak elde edebilmek adına Sayıştay Başkanlığı ile TBMM arasında sürekli iletişim kanalı oluşturacak özel bir komisyonun kurulması önerilmektedir.

TBMM yönetimi ve ilgili komisyonların muhasebe, finans, maliye ve denetim alanında yetkin akademisyenlerden, Sayıştay Başkanlığı ile iletişim kanallarını güçlendirme, gerekli ve anlaşılır verileri alabilme konusunda destek alması önerilmektedir. Sayıştay denetim sonuçlarının alanında uzman akademisyenlerin de desteği ile TBMM tarafından sürekli bir biçimde izlenmesi ve yıllar itibarıyla gelişimin gözlemlenmesi hem Sayıştay Başkanlığı'nın çalışmalarına hem de kamu kurumlarının işleyişine ilişkin sonuçların kamuoyuna etkili bir şekilde duyurulmasına katkı sağlayacaktır.

TBMM üniversitelerle yapacağı işbirliği sayesinde gerçekleştireceği eğitim, konferans ve seminerler gibi tedbirlerle şeffaflık, mali saydamlık ve hesap verebilirlik kavramlarının ekonomik gelişimde ve kalkınmada anahtar olduğu ve dolayısıyla her kesim tarafından uzlaşılması gereken ortak değerler arasında yer alması gerektiğine yönelik çalışmalar yapabilir. Bu alanda yapılacak çalışmaları teşvik etmek üzere Yüksek Öğretim Kurulu'ndan ve üniversitelerden faydalanarak her düzeyde akademik araştırmaları artırmak için gerekli olan tedbirlerin alınarak şeffaflık ve mali saydamlık konusunda bir farkındalık yaratması önerilmektedir.

TBMM'nin yapacağı yasal değişiklikler ile Sayıştay Başkanlığı üyelik kontenjanlarında denetim elemanları ve üst düzey yöneticilere yer verilen mevcut sistemi, Anayasa Mahkemesi örneğinde olduğu gibi, geliştirerek, muhasebe, finans, denetim ve hukuk gibi bilim alanlarında hizmet veren öğretim üyelerine de yer verecek şekilde yeniden

düzenlemesi önerilmektedir. Öğretim üyelerinin de Sayıştay üyeliklerinde görevlendirilmesinin, denetim raporlarının kalitesinin artmasına katkı sağlayacağı değerlendirilmektedir.

Sayıştay Başkanlığı İçin Öneriler

Altı yıllık mali denetim sonuçlarına bakıldığında mali mevzuata uyum konusunda kamu kurumlarına verilmiş denetim görüşlerinde olumlu görüş türünün artması konusunda herhangi bir iyileşme sağlanamadığından Yüksek Denetim Kurumu'nun çalışmalarının durum tespiti yapmak ve bunu duyurmakla sınırlı kaldığı görülmüştür. Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporlarında benzer sorunların her yıl tekrar etmesi de bu tespiti pekiştirmektedir. YDK mali sistemin mevzuata ve standartlara uygun olarak işleyişinden de sorumlu tutulduğu için mali hukuka sürekli olarak uymayan, YDK tespitlerine rağmen tekrar tekrar aynı ihlallerde bulunan üst yönetici, harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlisi ve diğer uygulayıcı kamu personeli için eğitimler ya da farklı idari tedbirler alınması konusunda çözümler üretmesi önerilmektedir. Buna yönelik düzenlemeler, teklifler sunması önerilmektedir.

YDK'nın kendi kurumsal kapasitesi ile ya da her ilimizde mevcut olan farklı yükseköğretim kurumları ile yapacağı işbirlikleri sayesinde; muhasebe, denetim ve hukuk alanında üst yöneticilere, harcama yetkililerine ve gerçekleştirme görevlilerine görev yerlerinde ihtiyaç duyulan eğitimleri sağlayacak projeler üretmesi önerilmektedir. Bu projelerle kamu kaynaklarını yönetenlerin ve kullananların mali mevzuatlarda yapılan sürekli değişimleri takip etmelerinin, anlamalarının ve uygulayabilmelerinin sağlanabileceği düşünülmektedir.

YDK'nın kamu kaynaklarını yönetenlere ve kullananlara yönelik karmaşık ve dağınık olan mali mevzuatı anlamaları ve uygulayabilmeleri konusunda sadeleştirilmiş ve her kurum türüne göre gerekli ihtiyaçları karşılayan rehberler üreterek mali reformlara uyum sürecine katkı sağlaması önerilmektedir. Denetçiler için hazırlanan denetim rehberleri örneğinde olduğu gibi kamu kurumları yöneticilerine ya da diğer personellere yönelik, iç denetim birimleri ile yapacağı işbirliği ile mali mevzuat uygulama rehberleri hazırlanmasına katkı sağlayabilir.

YDK'nın her yıl gerçekleştirmiş olduğu mali denetimler sonucunda vermiş olduğu denetim görüşleri ile elde ettiği bulguları konu ve kurum bazında sınıflandırarak sayısal veriler halinde TBMM'ye, kamuoyuna ve araştırmacıların bilgisine sunması önerilmektedir. Bu sayede geniş bir kesim tarafından ulaşılabilir bir veri seti yayımlanmış olacağından bu alanda yapılan araştırmaların sayısı ve niteliği artacaktır. Bu alanda araştırmaların sayısının ve niteliğinin artması denetim raporlarının ve kurumların yönetiminin kalitesine katkı sunacaktır.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu örneğinden ve İngiltere uygulamasından istifade edilerek tüm kamu kaynaklarının denetimini sağlamak adına bağımsız denetim şirketleri ile yapılacak işbirliği ile kamu sektöründe dış denetime bağımsız denetim firmalarının da dâhil edildiği bir sistem için çalışma yapılması faydalı olabilir.

İç Denetim Koordinasyon Kurulu ve Kamu Kaynaklarını Yönetenler İçin Öneriler

Kamu kaynaklarının ve varlıklarının yönetiminde etkin işleyen bir iç kontrol sisteminin kurulamaması durumunda dış denetim sağlıklı bir şekilde yürütülemeyecektir. Dış denetimin tüm unsurları ile gerçekleştirilebilmesi için iç denetimin varlığı gereklidir. Denetim bulgularına bakıldığında kamu sektöründe iç denetim sisteminin gerektiği gibi işletilemediği görülmüştür. İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun, iç denetim birimleri ile yaptığı işbirliğini TBMM, idarelerin üst yönetimi ve Sayıştay Başkanlığı gibi paydaşları da kapsayacak şekilde genişleterek kamu idarelerinde iç denetimin etkin bir biçimde işlemesine yönelik tedbirler alması faydalı olabilir.

Kamu kaynaklarının yönetimine getirilen üst yöneticilerin güncellenen ve sürekli değişen mali mevzuat konusunda asıl kaynaklardan ve yardımcı kaynaklardan azami ölçüde yararlanan bir danışma ekibi ile çalışarak, asgari gereklilikteki öz bilgilere hâkim olacak donanımda olmaları önerilmektedir. Bu durum üst yöneticiye altında görev yapan yöneticileri ve diğer personeli kontrol etme imkânı sağlayarak, kurumsal yönetime ve kaynaklar ile varlıkların mevzuata uygun yönetilmesine katkı sağlayacaktır.

Kamu kaynaklarının kullanımında görev alan harcama yetkilileri ve gerçekleştirme görevlileri üstünden aldığı emirleri ve talimatları mevzuat süzgecinden geçirmeleri, mevzuata uygunluk konusunda oluşan tereddütleri doğrudan ilgili kurumlardan görüş alarak

kaynağında çözümlemeleri önerilmektedir. Böylelikle kamu kaynakları kullanılırken birincil ve ikincil mevzuatın taksirle dahi olsa ihlal edilmemesi sağlanacaktır.

Kamu kaynaklarının yönetimine getirilen kamu görevlilerinin mali konularda ihtiyaç duydukları eğitimleri kendileri ve altında görev yapan personelleri için zamanında ve eksiksiz bir biçimde sağlamaları önerilmektedir. Böylelikle personel niteliği artırılarak hatalı uygulamalar önlenecek, zaman ve kaynak israfının önüne geçilmesi sağlanacaktır.

YÖK, Üniversiteler ve Araştırmacılar İçin Öneriler

İşletme bölümleriyle özdeşleşmiş ve doğrudan özel sektöre yönelik eğitimlerin verildiği muhasebe ve denetim derslerinin kamu sektörüne yönelik insan gücü yetiştiren kamu yönetimi, maliye, iktisat, hukuk gibi bilim alanlarında lisans, yüksek lisans ve doktora düzeyinde öğretime yönelik tedbirler alınması ve çalışmalar yapılması ülkenin mali sisteminin kurulmasına ve denetlenmesine yönelik yakın zamanda oluşturulan devlet muhasebesi standartları ile uygulanması istenen uluslararası yüksek denetim kurumları standartlarını kapsayacak şekilde ders içeriklerinin gözden geçirilmesi önerilmektedir.

Sonraki çalışmalarda denetim görüşlerine dayanak olarak duyurulan denetim bulgularının nitelikleri, görüş türüne etkilerine yönelik çalışmalar yapılabilir. Rapor Değerlendirme Kurulu ile denetim ekibi arasında denetim bulguları ve denetim görüşü türüne ilişkin yetki ve tasarrufların kapsamını ve sınırını belirleme konusunda teorik olarak incelemeler ve ülke uygulamaları araştırılabilir. Sayıştay Başkanlığı ile gerçekleştirilecek işbirliği ile veri setlerine ulaşılabilmesi halinde YDK tarafından yıllar itibarıyla sağlanan ekonomik fayda analizlerine yönelik çalışmalar yapılmasının faydalı olacağı değerlendirilmektedir.

YDK tarafından yapılan çalışmaların sonucu olan denetim raporlarının şekil, içerik ve oluşum süreçlerine yönelik yapılacak akademik çalışmaların bu raporların kalitesine katkı sunacağı düşünülmektedir. Bu denetim raporlarının niteliğinin artırılması ile şeffaflık, mali saydamlık ve hesap verebilirlikte gelişme sağlanacaktır.



KAYNAKLAR

- Aaskoven, L. (August, 2016). "Fiscal Transparency, Elections and Public Employment: Evidence from the OECD". *Economics & Politics*, 28 (3), Web: <https://doi.org/10.1111/ecpo.12080> adresinden 8 Eylül 2018 tarihinde alınmıştır.
- Accounts Chamber of the Russian Federation (2019). *About the Accounts Chamber of the Russian Federation*. <http://www.ach.gov.ru/en/about/> adresinden erişilmiştir.
- Akgün, A. İ. (Temmuz, 2016). "The Reliability of Financial Reporting within Corporate Governance: Evidence from Turkey". *Journal of Accounting & Finance*, 71, Web: <https://dergipark.org.tr/download/article-file/427841> adresinden 9 Mart 2018'de alınmıştır.
- Akyel, R. (Mart, 2016). "Sayıştay Raporlarının Kamu Mali Yönetimine Katkısı". *Amme İdaresi Dergisi*, 49 (1), Web: <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=uvt&AN=208218&lang=tr&site=eds-live> adresinden 9 Ocak 2019'da alınmıştır.
- Akyel, R. (Mayıs, 2010). "Günümüz Kamu Denetimi Anlayışının Uluslararası Düzeyde Oluşumu ve Gelişimi". *Çankaya University Journal of Humanities and Social Sciences*, 7 (1), <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/45332> adresinden 9 Ocak 2019'da alınmıştır.
- Akyel, R., Köse, H. Ö. (Haziran, 2013). "Auditing and Governance: Importance of Citizen Participation and the Role of Supreme Audit Institutions to Enhance Democratic Governance". *Journal of Yasar University* 8 (32). Web: <https://dergipark.org.tr/download/article-file/179417> adresinden 15 Şubat 2019 tarihinde alınmıştır.
- Arı, M. (2015). "Finansal Raporlama Skandalları ve Mali Tabloların Güvenirliliği". *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 23. Web: <http://dergipark.ulakbim.gov.tr/dpusbd/article/view/5000126351> adresinden 9 Mart 2018'de alınmıştır.
- Arslantürk, Z., Arslantürk E. H. (2010). *Uygulamalı Sosyal Araştırma* (Dördüncü Baskı). İstanbul: Çamlıca Yayınları, 299.
- Asian Organization of Supreme Audit Institutions (2018). *About us*. <http://www.asosai.org/asosai/about/> adresinden erişilmiştir.
- Atuılık, W. A. (2013). *The Relationship Between the Adoption of International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) by Governments and Perceived Levels of Corruption* (Doctoral Dissertation, Capella University, 2013). ProQuest Dissertations Publishing, 2013, 3556715.

- Avcı, M. (2015). *Mali Saydamlık: Türkiye’de Büyükşehir Belediyeler Uygulaması*, Doktora Tezi, Bülent Ecevit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Zonguldak, 1.
- Ayanoğlu, Y., Sultankhanova, G., Yanık, S. (Temmuz, 2019). “Rusya’da Muhasebenin Tarihsel Gelişimi”. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 21 (2), Web: <https://dergipark.org.tr/mbdd/issue/46764/507747> adresinden 10 Temmuz 2019’da alınmıştır.
- Aydın, S. (2010). *Belediyelerde Performans Denetimi ve Mali Denetim*, Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya, 7.
- Bayazıtlı, E. (2015). “Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartlarının Türkiye Uygulaması”. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 46 (3) Web: <https://dergipark.org.tr/download/article-file/38254> adresinden 9 Mart 2018’de alınmıştır.
- Bilge, S., Küçükaycan, D. (Ekim, 2014). “Belediyelerde Bütçe Saydamlığı: Mali Hizmetler Birim Yöneticileri Üzerine Bir Araştırma”. *Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar*, 51 (596), Web: <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=uvt&AN=196669&lang=tr&site=eds-live> adresinden 9 Mart 2019’da alınmıştır.
- Bilge, S., Küçükaycan, D. (Temmuz-Aralık, 2013). “Yerel Yönetimlerde Bütçe Saydamlığı: Büyükşehir Belediyeleri ve Büyükşehir İl Özel İdareleri Üzerine Bir Araştırma”. *Maliye Dergisi*, (165). Web: <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=uvt&AN=167592&lang=tr&site=eds-live> adresinden 9 Mart 2018’de alınmıştır.
- Bilginoğlu, M. A., Maraş, G. (Aralık, 2011). “Avrupa Birliği ve Türkiye’de Mali Saydamlığın Panel Veri Yöntemi ile Analizi”. *Ege Akademik Bakış*, 11 (ÖS), Web: <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=73984393&lang=tr&site=eds-live> adresinden 9 Mart 2018’de alınmıştır.
- Board of Audit of Japan (2019). *Status of the Board*. <http://www.jbaudit.go.jp/english> adresinden erişilmiştir.
- Bringselius, L. (January, 2014). “The Dissemination of Results from Supreme Audit Institutions: Independent Partners with the Media?” *Financial Accountability & Management*, 30 (1), Web: <https://doi.org/10.1111/faam.12028> adresinden 9 Ocak 2019’da alınmıştır.
- Brook, D. A. (2001). *Business -Style Financial Statements Under The Cfo Act: An Examination of Audit Opinions* (Doctoral Dissertation, George Mason University, 2001). ProQuest Dissertations Publishing, 2001. 9996965.
- Bundes Rechnungshof (2019). *About Bundes Rechnungshof*. <https://www.bundesrechnungshof.de/en> adresinden erişilmiştir.

- Burkins, A. G. (2014). *The Possible Impact of International Financial Reporting Standards For Local Government Entities* (Doctoral Dissertation, Walden University, 2014). ProQuest Dissertations Publishing, 2014. 3625753.
- Chouvel, R. (March, 2017). "External Financial Auditing of Local and Regional Governments by Regional Audit Institutions in the European Union". *Croatian and Comparative Public Administration*, 17 (1), Web: <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=edshol&AN=edshol.hein.journals.hkju17.8&lang=tr&site=eds-live> adresinden 9 Ocak 2019'da alınmıştır.
- Cicatiello, L., Simone, E., Gaeta, G. (November, 2017). "Political determinants of fiscal transparency: a panel data empirical investigation". *Economics of Governance*, 18 (4), Web: <https://doi.org/10.1007/s10101-017-0192-x> adresinden 9 Ocak 2019'da alınmıştır.
- Cornelia, D. (July, 2012). "Great Britain and Germany Supreme Audit Institutions". *Annals of the University of Oradea: Economic Science*, 1 (1), Web: <https://doaj.org/article/5165e76071bb4857a3fc92c69093e0cb> adresinden 9 Ocak 2019'da alınmıştır.
- Corte Dei Conti (2019). *About us*. <http://www.corteconti.it/istituto/> adresinden erişilmiştir.
- Cour des comptes (2019). *Who we are and what we do*. <https://www.ccomptes.fr/en/> adresinden erişilmiştir.
- da Cruz, N. F., Tavares, A. F., Marques, R. C., Jorge, S., de Sousa, L. (June, 2015). "Measuring Local Government Transparency". *Public Management Review*, 18 (6), Web: <https://www.tandfonline.com/doi/full/10.1080/14719037.2015.1051572#aHR0cHM6Ly93d3cudGFuZGZvbmxpbmUuY29tL2RvaS9wZGYvMTAuMTA4MC8xNDcxOTAzNy4yMDE1LjEwNTE1NzI/bmVlZEFjY2Vzcz10cnVlQEBAMA==> adresinden 8 Mart 2019'da alınmıştır.
- Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu (2018). *Kurul hakkında*. <http://www.dmsk.gov.tr/> adresinden erişilmiştir.
- Din, M., M., Ghazali, I., Achmad, T. (January, 2017). "The Follow Up of Auditing Results, Accountability of Financial Reporting and Mediating Effect of Financial Loss Rate: An Empirical Study in Indonesian Local Governments" *European Research Studies Journal*, 20 (4), Web: <https://ideas.repec.org/a/ers/journal/vxxy2017i3ap443-459.html> adresinden 9 Mart 2019'da alınmıştır.
- Economic Co-operation Organization Supreme Audit Institutions (2018). *About us*. <http://www.ecosai.org.pk/> adresinden erişilmiştir.
- Eroğlu, E., Demirbaş, T. (Nisan, 2016). "Mali Saydamlığın Önemi ve Türkiye'de Kamu Mali Yönetiminin Mali Saydamlık Açısından Değerlendirilmesi". *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 20 (1). Web:

<http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=ir00559a&AN=tuda.article.257934&lang=tr&site=eds-live> adresinden 8 Ağustos 2018’de alınmıştır.

Ersöz, M. (Nisan-Haziran, 2017). “Kamu Kurumlarında Mali Tablo Analiz Yöntemlerinin Uygulanabilirliği”. *Sayıştay Dergisi*, 105, (1). Web: <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=uvt&AN=308376&lang=tr&site=eds-live> adresinden 9 Ocak 2019’da alınmıştır.

Esendemir, E. (Temmuz, 2011). “Finansal Bilginin Güvenilirliği ile İlgili Bağımsız Denetimin Amacı ve Bağımsız Denetim Süreci ile İlgili Son Gelişmeler”. *Journal of Yasar University*, 23 (6). Web: <https://dergipark.org.tr/download/article-file/179332> adresinden 9 Eylül 2018’de alınmıştır.

Esteller-Moré, A., Otero, J. P. (July, 2012). “Fiscal Transparency”. *Public Management Review*, 14 (8), Web: <https://doi.org/10.1080/14719037.2012.657839> adresinden 9 Eylül 2018’de alınmıştır.

European Organisation of Supreme Audit Institutions (2018). *About EUROSAI*. <https://www.eurosai.org/en/> adresinden erişilmiştir.

Gherai, D. S., Tara, I. G. (December, 2015). “Analysis of Institutional Capacity of Supreme Audit Institutions in the European Union in Terms of Its Mandate”. *Annals of the University of Oradea, Economic Science Series*, 24 (2), Web: <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=117725759&lang=tr&site=eds-live> adresinden 9 Ocak 2019’da alınmıştır.

Gherai, D. S., Tara, I. G., Matica, D. E. (December, 2016). “The Supreme Audit Institution Can Control the Corruption or Not?”. *Annals of the University of Oradea, Economic Science Series*, 25 (2), Web: <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=120823172&lang=tr&site=eds-live> adresinden 15 Şubat 2019 tarihinde alınmıştır.

González Díaz, B., García Fernández, R., López Díaz, A. (August, 2011). “Estudio Empírico Sobre la Auditoría de las Fundaciones Públicas Estatales Para el Período 2001-2007”. *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Socialy Cooperativa*, (71), Web: <http://eds.b.ebscohost.com/eds/pdfviewer/pdfviewer?vid=3&sid=52fa6538-3515-448e-afff-3c4a5443d93b%40pdc-v-sessmgr05> adresinden 15 Şubat 2019 tarihinde alınmıştır.

Guillamón, M.D., Bastida, F., Benito, B. (August, 2011). “The Determinants of Local Government’s Financial Transparency”. *Local Government Studies*, 37 (4), Web: <https://doi.org/10.1080/03003930.2011.588704> adresinden 8 Mart 2019’da alınmıştır.

Gürsoy, İ. (Ağustos, 2019) “Finansal Tabloların Doğruluğu ve Güvenilirliği: Belediyeler Üzerine Bir Araştırma”. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 21 (2).

- Heald, D. (November, 2003). "Fiscal Transparency: Concepts, Measurement and UK Practice". *Public Administration*, 81 (4), Web: <https://doi.org/10.1111/j.0033-3298.2003.00369.x> adresinden 8 Mart 2018'de alınmıştır.
- Husnatarina F., Halim A. (2013). "Relationship Between The Type of Auditor Opinions With The Difference of Local Government Forms in Indonesia" *Review of Integrative Business & Economics Research*, 2 (1), Web: https://sibresearch.org/uploads/2/7/9/9/2799227/riber_k13-026_102-119.pdf adresinden 9 Mart 2019'da alınmıştır.
- International Association for Accounting Education and Research (2018). *About*. <https://www.iaaer.org/about> adresinden erişilmiştir.
- International Federation of Accountants (2018). *Who we are*. <https://www.ifac.org/about-ifac> adresinden erişilmiştir.
- International Organization of Supreme Audit Institutions (2018). *About us*. <http://www.intosai.org/about-us> adresinden erişilmiştir.
- Istrate, C. (December, 2018). "Financial Auditing and Financial Reporting For Romanian State-Owned Companies-Modified Opinions and Observations". *Journal of Accounting and Management Information Systems*, 17 (4), Web: https://www.researchgate.net/publication/330195156_Financial_auditing_and_financial_reporting_for_Romanian_state-owned_companies_-_modified_opinions_and_observations/citation/download adresinden 19 Ocak 2019 tarihinde alınmıştır.
- Izedonmı, F. I. O., Akhıdime. A. E. (2012). "Challenges of Supreme Audit Institutions:Perspective of Auditor-General of Nigeria". *USV Annals of Economics and Public Administration*, 12 (1(15)), Web: <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=edsdoj&AN=edsdoj.677264324454469d8a7f05e3dbf54751&lang=tr&site=eds-live> adresinden 15 Şubat 2019 tarihinde alınmıştır.
- James E. ALT, David Dreyer Lassen, & Shanna Rose. (January, 2006). "The Causes of Fiscal Transparency: Evidence from the U.S. States". *IMF Staff Papers*, 53 (30), Web: <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=edsjsr&AN=edsjsr.30036021&lang=tr&site=eds-live> adresinden 8 Mart 2018'de alınmıştır.
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (2018). *Tanıtım*. <http://www.kgk.gov.tr/> adresinden erişilmiştir.
- Karakurt, B., Şentürk, S. H., Öztürk, O. (Ocak, 2015). "Mali Saydamlık Açısından Türkiye ve Şangay İşbirliği Örgütü Ülkelerinin Değerlendirilmesi". *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Elektronik Dergisi*, 6 (12), Web: <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=a9h&AN=101063638&lang=tr&site=eds-live> adresinden 8 Mart 2018'de alınmıştır.

- Karasar, N. (2009). *Bilimsel Araştırma Yöntemi* (Yirmi Dördüncü Baskı). Ankara: Nobel Yayıncılık, 77.
- Kartalcı, K. (Ocak, 2019). “Türkiye’de Devlet Muhasebesi Reformunda Güncel Gelişmeler”. *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 29 (1), Web: <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=ir00559a&AN=tuda.article.538693&lang=tr&site=eds-live> adresinden 8 Mayıs 2019’da alınmıştır.
- Kartiko, S. W., Rossieta, H., Martani, D., Wahyuni, T. (December,2018). “Measuring Accrual-Based IPSAS Implementation and its Relationship to Central Government Fiscal Transparency”. *BAR-Brazilian Administration Review*, 15 (4), Web: <https://doi.org/10.1590/1807-7692bar2018170119> adresinden 8 Mayıs 2019’da alınmıştır.
- Kaval, H., Karapınar A., Bayırlı, R., Altay, A., Torun, S. (2015). *Türkiye Denetim Standartları Uygulama ve Yorumları* (Birinci Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi, 3.
- Kendirli, S., Başaran, M. Ş., Turan, H. (Haziran, 2014). “Belediye İşletme ve Şirketlerinin Dış Denetimi”. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 16 (1), Web: <https://dergipark.org.tr/download/article-file/287231> adresinden 15 Şubat 2019 tarihinde alınmıştır.
- Kranacher, M. J., Brand, H. (June, 2013). “The GAO’s Annual Audit of the U.S. Government”. *CPA Journal*, 83 (3), Web: <http://eds.b.ebscohost.com/eds/detail/detail?vid=0&sid=7674c35d-912d-4e01-93c2-82fc0647deb8%40sessionmgr101&bdata=Jmxhbm9dHmc2l0ZT1lZHMtG12ZQ%3d%3d#AN=90022914&db=bth> adresinden 9 Mart 2019’da alınmıştır.
- Łyszkiewicz, M. (February, 2013). “Control Over Local Government in England”. *Research Papers of the Wrocław University of Economics*, 283, Web: <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=edb&AN=90041365&lang=tr&site=eds-live> adresinden 9 Ocak 2019’da alınmıştır.
- Maclean, S. (June, 2014). “Examining Auditing as an Essential Element of Financial Management and Good Governance in Local Government”. *Africa’s Public Service Delivery & Performance Review*, 2 (2), Web: <https://doaj.org/article/e1d557c095ed473b998f26969be26da7> adresinden 9 Ocak 2019’da alınmıştır.
- Mazur, J. (September, 2016). “Contribution of the Supreme Audit Office of Poland to Legislation and Experiences of Some Other SAIs”. *Public Finance Quarterly* 61 (3), Web: <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=123367368&lang=tr&site=eds-live> adresinden 9 Ocak 2019’da alınmıştır.
- Mead, D. M. (Winter, 2002). “The Role of GASB 34 in the Citizen-Government Accountability Relationship”. *State & Local Government Review*, 34 (1), Web: https://www.jstor.org/stable/4355306?seq=1#metadata_info_tab_contents adresinden 9 Mart 2018’de alınmıştır.

National Audit Office (2019). *About us*. <https://www.nao.org.uk/about-us/> adresinden erişilmiştir.

Ocak, M. (Temmuz, 2016). “Kâr Yönetimi, Bağımsız Denetim Görüşü ve Denetim Firması Değişimi Arasındaki İlişkiler: Borsa İstanbul İmalat Sektörüne Yönelik Bir Araştırma”. *Business & Economics Research Journal*, 7 (3), Web: <https://doi.org/10.20409/berj.2016321810> adresinden 9 Ocak 2019’da alınmıştır.

Office of the Auditor General of Canada (2019). *About OAG*. <http://www.oag-bvg.gc.ca/> adresinden erişilmiştir.

Oksay, S., Acar, O. (2005). *Sigorta Sektöründe Uluslararası Finansal Raporlama Standartları: Kurumlar ve Standartların Özetleri*. <https://www.tsb.org.tr/iasb.sayfasından> erişilmiştir.

Oțetea, A., Bătușaru, C. M. T., Ungureanu, M. A. (November, 2015). “The Performance Impact of the Supreme Audit Institutions on National Budgets. Great Britain and Romania Case-Comparative Study”. *Procedia Economics & Finance*, 27, Web:<http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=edo&AN=110680895&lang=tr&site=eds-live> adresinden 9 Ocak 2019’da alınmıştır.

Özekicioğlu, S. (Aralık, 2017). “Türkiye’de Dış Denetim Mevzuatı ve Kamu Mali Yönetimine Yansımaları”. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 39 (2), Web: <https://dergipark.org.tr/muiibd/issue/33569/372675> adresinden 9 Ocak 2019’da alınmıştır.

Özyürek, H. (Aralık, 2012). “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Açısından Bağımsız Denetimin Önemi”. *Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 4 (2). Web: <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/151030> adresinden 9 Eylül 2018’de alınmıştır.

Pamungkas B., Ibtida R., Avrian C., (October, 2018). “Factors Influencing Audit Opinion of the Indonesian Municipal Governments’ Financial Statements” *Cogent Business & Management*, 5, (1) Web: <https://www.tandfonline.com/doi/citedby/10.1080/23311975.2018.1540256?scroll=top&needAccess=true> adresinden 9 Mart 2019’da alınmıştır.

Pierre, J., de Fine Licht, J. (March, 2019). “How Do Supreme Audit Institutions Manage Their Autonomy and Impact? A Comparative Analysis”. *Journal of European Public Policy*, 26 (2), Web: <https://doi.org/10.1080/13501763.2017.1408669> adresinden 9 Ocak 2019’da alınmıştır.

Reichborn-Kjennerud, K., Carrington, T., González-Díaz, B., Jeppesen, K. K., (2015, June). *Supreme Audit Institutions’ Role in Fighting Corruption a Comparative Study Between SAIs with Different Institutional and Public Administrative Structures And Cultures*. Paper Presented at the 15th Biennial CIGAR Conference, Valletta, Malta.

- Rini, R., Adhariani S.. (April,2015). “Opini Audit Dan Pengungkapan Atas Laporan Keuangan Pemerintah Kabupaten Serta Kaitannya Dengan Korupsi Di Indonesia”. *Etikonomi*, (1). <https://doi.org/10.15408/etk.v13i1.1875> adresinden 9 Ocak 2019’da alınmıştır.
- Santiso, C. (2007). *Auditing For Accountability? Political Economy of Government Auditing and Budget Oversight in Emerging Economies* (Doctoral Dissertation, The Johns Hopkins University, 2007). ProQuest Dissertations Publishing, 2007. 3262371.
- Sayıştay Başkanlığı (2018). *Sayıştay hakkında*. <https://www.sayistay.gov.tr/tr/> adresinden erişilmiştir.
- Shahan, A. M. (2015). *From Autonomy to Relevance: The Evolution of The Government Accountability Office* (Doctoral Dissertation, George Mason University, 2015). ProQuest Dissertations Publishing, 2015, 10027077.
- Steve, M., La Shonda S. (July, 2014). “Local Government Staff Involvement in the External Audit Process: Reassessing Independent Auditee Satisfaction Levels among Professionally Administered County Governments”. *Public Administration Quarterly*, 38 (2), Web: <https://www.jstor.org/stable/24372054> adresinden 9 Ocak 2019’da alınmıştır.
- Sudderth, T. L. (1999). *An Empirical Analysis of The Usefulness of Financial Ratios in Predicting Fiscal Stress of State and Local Governments* (Doctoral Dissertation, Walden University, 1999). ProQuest Dissertations Publishing, 1999. 9942370.
- Sutopo, B., Wulandari, T. R., Adiati, A. K., Saputra, D. A.,(January, 2017) “E-Government, Audit Opinion, and Performance of Local Government Administration in Indonesia”, *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 11 (4), Web: https://www.researchgate.net/publication/321639784_E-Government_Audit_Opinion_and_Performance_of_Local_Government_Administration_in_Indonesia adresinden 8 Ağustos 2018’de alınmıştır.
- T Sevim, Ş., Bozdoğan, T., Toprakkaya, A. (Temmuz, 2009). “Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Perspektifinden Düzenlenen Devlet Muhasebesi Standartları ve Standartların Uygulanmasına İlişkin Bazı Öneriler”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (42) 43. Web: <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=uvt&AN=99344&lang=tr&site=eds-live> adresinden 8 Ağustos 2018’de alınmıştır.
- The IFRS® Foundation (2018). *About us*. <https://www.ifrs.org/about-us> adresinden erişilmiştir.
- The International Auditing and Assurance Standards Board (2018). *About IAASB*. <https://www.iaasb.org/> adresinden erişilmiştir.

- The International Public Sector Accounting Standards Board (2018). *About IPSASB*. <https://www.ipsasb.org/about-ipsasb> adresinden erişilmiştir.
- U.S. Government Accountability Office (2019). *Overview*. <https://www.gao.gov/about> adresinden erişilmiştir.
- Yamamoto, K., Kim, M. J. (January, 2019). “Stakeholders’ Approach on Government Auditing in the Supreme Audit Institutions of Japan and Korea”. *Financial Accountability and Management*. 35 (3), Web: <https://doi.org/10.1111/faam.12187> adresinden 15 Şubat 2019’da alınmıştır.
- Yanık, S. S. ve Öztürk, C. (Aralık, 2018). “Devlet Muhasebesinde Muhasebe Sistemleri ve Tam Tahakkuk Sisteminin DMS 1-Mali Tabloların Sunulması Standardı Açısından Değerlendirilmesi”. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20 (ÖS), Web: <http://eds.a.ebscohost.com/eds/pdfviewer/pdfviewer?vid=5&sid=eeee2729-d6f4-48d4-900e-63b75212d7d2%40sessionmgr4008> adresinden 9 Mart 2019’da alınmıştır.
- Yıldız, H. (2015). *Büyükşehir Belediyelerinde Mali Hesap Verme Sorumluluğu*, Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 26.
- Zuccolotto, R., Teixeira, M. A. C. (May, 2014) “Budgetary Transparency and Democracy: the Effectiveness of Control Institutions”. *International Business Research*, 7 (6), Web: https://pesquisa-eaesp.fgv.br/sites/gvpesquisa.fgv.br/files/arquivos/marco_antonio_-_budgetary_-_34772-126577-1-pb.pdf adresinden 15 Şubat 2019’da alınmıştır.



ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler

Soyadı, adı : GÜRSOY, İsmail

Uyruğu : T.C.

Doğum tarihi ve yeri : 05/08/1985

Medeni hali : Evli

Telefon : 05443167330

e-mail : smlgrsy@hotmail.com



Eğitim

Derece	Eğitim Birimi	Mezuniyet Tarihi
Yüksek Lisans	Gazi Üniversitesi Muhasebe	2014
Lisans	Gazi Üniversitesi İşletme	2007
Lise	Rekabet Kurumu Anadolu Öğretmen Lisesi	2003

Yabancı Dil

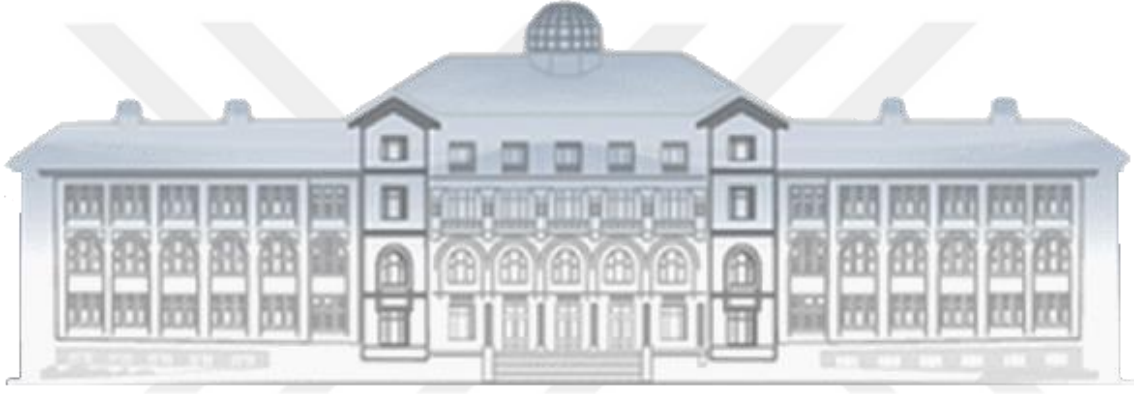
İngilizce

Yayınlar

Kamu İhalelerine Katılmaktan Yasaklama, Mali Hukuk Sayı: 172, (2014)

Kamuda Yapım İşi İhalesi Kazanan ve Kamu İhalelerine Katılmaktan Yasaklanan İşletmelerin Raporlama Sorumlulukları TMS/TFRS Öncesi ve Sonrası, Gazi İktisat ve İşletme Dergisi, 2 (2), (2016)

Finansal Tabloların Doğruluğu ve Güvenilirliği: Belediyeler Üzerine Bir Araştırma, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 21 (2), (2019)



GAZİLİ OLMAK AYRICALIKTIR..

