

SAVUNMA, İSTİHBARAT VE GÜVENLİK KURUMLARINDA TAŞINIR MAL YÖNETİMİ VE SAYIŞTAY DENETİMİ

Şahin BİNİCİ*
Sinan ÇALIKOĞLU**

ÖZET

Kamuda hesap verilebilir ve saydam bir yapının oluşması adına yapılan yasal düzenleme ve uygulamaya konan bazı yenilikler sonucu mali sistem şeffaflaşmaya başlamıştır. Bu sürecin tamamlayıcısı da kamuda tek dış denetim organı olan Sayıştay tarafından gerçekleştirilecek denetimlerdir. 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile kamu kaynağı kullanan tüm birimlerin denetimi, istisna kabul etmeyecek şekilde düzenlenmiştir. Fakat yapılan mevzuat değişiklikleri ile mali sistemin temel mantığına aykırı bazı istisnalar ortaya konmuştur. Savunma, istihbarat ve güvenlik kurumlarında taşınır yönetimine ilişkin uygulamalar bunların başında gelmektedir. Bu kurumlarda ayrı bir taşınır mal yönetmeliği yürürlüğe konularak, tüm kayıtların ayrıntılı ve şeffaf bir şekilde mali tablolara yansımaları güçleştirilmiştir. Getirilen düzenlemelerle eski ayniyat sistemi uygulamaları devam ettirilmiştir. Gerek dış denetime gerekse iç kontrole uygun olmayan bir kayıt ve muhasebe sistemi oluşturan bu tür uygulamaların mali tabloların güvenilirliği ve doğruluğu hakkında Sayıştay görüşü oluşturulurken önemli bir risk alanı olarak ortaya çıkması kaçınılmazdır.

Anahtar Kelimeler: Sayıştay Denetimi, Savunma, İstihbarat ve Güvenlik Kurumları, Taşınır Mal, Hesap Verilebilirlik, Mali Denetim

MOVEABLE PROPERTY MANAGEMENT IN DEFENCE, INTELLIGENCE AND SECURITY INSTITUTIONS AND AUDIT OF TURKISH COURT OF ACCOUNTS

ABSTRACT

Financial system has started to become transparent as a result of some new arrangements and regulations aiming at forming an accountable and transparent structure in the public sector. The essential component of this process is the audit by Turkish Court of Accounts (TCA), which is the sole external audit body in public sector. Audit of all entities using public resources, without any exemptions, is regulated in the

* Sayıştay Başkanetçisi

** Sayıştay Başkanetçisi

Law no: 6085 on Turkish Court of Accounts. However, through legislative amendments, a number of exemptions have been granted, which conflict with the basic logic of the financial system. Exemptions to movable property management in defense, intelligence and security institutions are the primary ones. It has rendered more difficult to reflect all records on financial statements in a detailed and transparent manner as a separate regulation on movable property management was approved specifically for these institution. With this regulation, the old system related to property management has remained in operation. It is evident that these arrangements, which set forth a record and accounting systems that do not fit for the external audit and internal control purposes, will constitute a significant risk area while providing a TCA opinion on the true and fair view of the financial statements.

Keywords: TCA Audit, Defence, Security and Intelligence Institutions, Moveable Property, Accountability, Financial Audit

I. GİRİŞ

Mali yönetim ve kontrol sistemini yeniden düzenleyen 5018 sayılı Kanun sonrasında kamu mali yönetim sistemi büyük bir değişim ve dönüşüm içerisine girmiştir. Türk Silahlı Kuvvetleri (TSK), Milli İstihbarat Teşkilatı (MİT) ve Emniyet Genel Müdürlüğü (EGM) de bu değişimin içerisinde yer almışlardır. Anılan kurumların mali sistemlerinin hesap verebilirlik ve saydamlık genel prensipleri üzerinde yeniden yapılandırılması amacıyla birçok ikincil düzenleme hayata geçirilmiştir. Bu önemli düzenlemelerden birini de 25 Temmuz 2010 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan Türk Silahlı Kuvvetleri, Milli İstihbarat Teşkilatı ve Emniyet Genel Müdürlüğü Taşınır Mal Yönetmeliği¹ oluşturmaktadır.

Ülke güvenliğinde kritik öneme sahip olan ve doğası gereği gizlilik unsurunu barındırması gereken savunma, istihbarat ve güvenlik kurumlarına ilişkin olarak yapılan düzenlemelerde, diğer kamu kurumlarından farklı olarak güvenlik ve gizlilik hassasiyetlerine dikkat edilmeye çalışılmaktadır. Ancak bu hassasiyetin Kanunun özü olan mali saydamlığı ve hesap verebilirliği etkileyecek şekilde zuhur etmemesi gerekmektedir. Zira Sayıştay’ın TBMM adına yaptığı denetimler, ancak mali sistemin saydam ve hesap verebilir bir yapıya kavuşturulması ile anlamlı ve etkin olabilecektir.

¹ Bundan sonra TSK, MİT ve EGM Taşınır Mal Yönetmeliği şeklinde kısaltılarak ifade edilecektir.

Bu çalışmada ilk olarak TSK, MİT ve EGM Taşınır Mal Yönetmeliği öncesi bu kurumlarda gerçekleştirilen aynıyat işlemleri incelenecek; ardından bu yönetmeliğin 18 Ocak 2007 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan Taşınır Mal Yönetmeliği ile 5018 sayılı Kanun temelinde karşılaştırması yapılacak ve Sayıştay denetimine etkisi ele alınacaktır. Mal kavramının bir unsurunu oluşturan taşınır mallarla ilgili olarak savunma, istihbarat ve güvenlik kurumlarının sistemden uzaklaşmasının nasıl gerçekleştiği ve bu durumun denetime, muhasebeye ve mali tablolara etkisi üzerinde durulmaya çalışılacaktır. Son olarak 5018 sayılı Kanun, 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ve muhasebenin temel ilkeleri dikkate alınarak TSK, MİT ve EGM Taşınır Mal Yönetmeliği ile ilgili önerilerde bulunulacaktır.

II. SAYIŞTAY DENETİMİ, KAMUDA SAYDAMLIK VE İSTİSNASI

Anayasamızın 160. maddesinde Sayıştay’ın görevi; merkezî yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmak şeklinde ifade edilmiştir. Anayasa metninden Sayıştay denetiminin gelir, gider ve mal kavramlarından oluşan üçlü bir sacayağı üzerine inşa edildiği anlaşılmaktadır. Ancak 832 sayılı Mülga Sayıştay Kanunu döneminde, taşınır ve taşınmazların denetimine daha az ağırlık verilmiştir. Yapılan denetimlerde de taşınır ve taşınmazların giriş, saklanma, kullanım ve çıkışları ile bunların mevcudiyeti hususları yasal düzenlemeler çerçevesinde incelenmiştir (Köse, 2007: 235).

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ve alt mevzuat düzenlemeleri ile devletin taşınır ve taşınmaz tüm varlıklarının kaydının tutulduğu ve bu kayıtların muhasebe sisteminde izlendiği bir döneme geçilmiştir. Saydamlığın ve hesap verilebilirliğin sağlanmasında çok önemli olan bu süreçte, ayrıntılı oluşturulan kod numaraları ve idarelerin yaptığı envanter çalışmaları ile devletin mal varlığı kayıt altına alınmaya çalışılmıştır. Zira artan ihtiyaçlar karşısında aynı hızda artmayan kaynaklar, ülkeleri özellikle kamusal alanda etkin kaynak kullanımı konusunda baskı altına almakta ve kamu yönetimleri yeni arayışlara girmektedir. Bu bağlamda özel sektörde sıkça kullanılan hesap verebilirlik ve saydamlık gibi kavramlar, kamu sektöründe de esas alınmaktadır (Tüğen ve Özen, 2010: 1).

Mali saydamlık, devletin hedefleri ile bu hedeflere yönelik uygulanan politikaları ve sonuçlarını izlemek için ihtiyaç duyulan bilginin düzenli, tutarlı, anlaşılabilir ve güvenilir biçimde sunulması şeklinde ifade edilmektedir (Atiyas ve Sayın, 2000: 28). Kamu mali yönetiminde saydamlığın sağlanması için ise mali raporlamanın büyük bir önemi bulunmaktadır. Mali saydamlık açısından kamuya ait hesap ve verilerin ilgili taraflarca izlenebilmesi için mali raporlama şarttır. Vatandaşlar, kamu hesaplarının açıklığına inanmaları ve güvenmeleri nispetinde iktisadi ve siyasi kararlarını şekillendirmektedirler. Siyasilerin kamu hesap ve verilerine istedikleri anda ulaşabilmeleri ve seçmenlerine bunları anlatabilmeleri ancak mali raporlama ile mümkün olmaktadır. Yabancı kurum ve kuruluşlar (IMF, Dünya Bankası vb.) ülke ekonomilerini değerlendirirken mutlaka devletlerin ürettikleri raporlardan faydalanmaktadır. Bu kuruluşların kararları, yabancı yatırımcı ve sermayedarları o ülkeye yatırım yapma konusunda yönlendirmektedir. Özellikle uluslararası kredilendirme kuruluşlarının (Stand&Poor, Moody&Fitch vb.) değerlendirmelerini yakından takip eden yabancı yatırımcılar, bu veriler neticesinde o ülkeye olan bakış açılarını netleştirmektedirler (Avcı, 2005: 33).

Mali saydamlık, verilerin ulaşılabilirliğini, kapsamlılığını, zamanlılığını, anlaşılır olmasını ve devlet faaliyetlerinin uluslararası düzeyde karşılaştırılabilir olmasını sağlamaktadır. Böylece devletin mali durumu seçmenlerce ve mali piyasalarca doğru bir şekilde değerlendirilebilmekte; devlet faaliyetlerinin ekonomik ve sosyal etkileri de dâhil fayda ve maliyetleri doğru olarak hesaplanabilmektedir. Dolayısıyla mali saydamlık, demokratik bir yönetimin temel şartlarından biridir. Nitekim yönetenlerin ekonomik ve mali programlarını ve öngörülerini en şeffaf şekilde kamuoyuna ve seçmenlere açıklamaları demokrasinin sağlanması adına bir zorunluluktur. Bu zorunluluk, seçme hakkının kullanılmasında kararları etkileyen en önemli unsurların başında gelmektedir (Güner, 2010: 7-8).

Sayıştayların temel görevlerinden biri, hesap verilebilirliğin ve saydamlığın istisnasız tüm devlet birimlerinde uygulanmasını temin etmektir. INTOSAI (Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü) 1.0.6 nolu standardında, kamu bilincinin artmasıyla birlikte kamu kaynaklarını yöneten kişi ve kuruluşlardan beklenen hesap verebilirliğin giderek arttığı ve bu sürecin etkin bir şekilde uygulanması gerektiği belirtilmiştir (INTOSAI, 1998).

ABD, Fransa, Almanya Sayıştayları incelendiğinde istisnasız tüm kamu idarelerini denetim kapsamına aldıkları ve hesap verebilir, saydam bir mali yapının oluşması için çok farklı alanlarda denetimlerini gerçekleştirdikleri gözlenmektedir. Savunma ve güvenlikle ilgili gerçekleştirilen işlemler de Sayıştayların raporlarında yer almaktadır. Amerikan Sayıştay'ı (GAO) savunma bakanlığı denetiminde düzenlilik denetiminden politika analizine kadar çok kapsamlı denetimler gerçekleştirmektedir (Binici, 2011: 115). GAO 2010 – 2015 Stratejik Planında belirlenen stratejik hedefler arasında “askeri faaliyetlerin güçlendirilmesi ve savaşa hazırlanması” başlığı altında JSF (Joint Strike Fighter) savaş uçağı projesi, birinci sınıf denizaltı, helikopter (Apache, Blackhawk) gibi büyük projeler ele alınmış; projelerin zamanında tamamlanamaması başarısızlık olarak ifadesini bulmuş ve iki yıllık gecikmenin maliyeti ortaya konulmuştur (GAO, 2010). Devletin rutin faaliyetlerini raporlamanın yanı sıra GAO, politika yapımcıları ve kamuoyunu hem ulusun karşı karşıya olduğu mevcut ve muhtemel tehlikeler, hem de çok farklı yüksek riskli alanlar hakkında uyarmaktadır. Örneğin GAO, ülke savunması ve güvenliği, sosyal güvenlik, eğitim, çevre, sağlık hizmetleri, beşeri sermaye, posta hizmetleri ve özel emeklilik sistemi gibi çok geniş alanları etkileyen gelişmeleri yakından izlemeye devam etmektedir. GAO, aynı şekilde politika yapımcılarını devletin mali durumu, soğuk savaş sonrası yeni güvenlik tehditleri, yaşanan Amerika ve bunun sağlık hizmetlerine ve emeklilik sistemine etkisi, değişen ekonomik şartlar ve otoyollardan su sistemine kadar artan altyapı talepleri gibi uzun dönemli tehlikeler hakkında bilgilendirmektedir (Walker, 2005: 139).

Almanya, Amerika ve Fransa'da savunma bakanlıklarının Sayıştayları tarafından yapılan denetimlerinde herhangi bir sınırlandırma bulunmamaktadır. Askeri mallardan, silah sistemlerine, savunma sağlık hizmetlerinden, büyük projelere ve savunma bakanlığının güncel sorunlarına kadar her şey Amerikan, Fransız ve Alman Sayıştayları tarafından denetlenmektedir (Binici, 2011: 116).

Danimarka örneğinde saydamlık ve hesap verilebilirliğin sağlanması konusunda farklı bir uygulama ortaya konulmuştur. Danimarka Sayıştayının tüm bilgi ve belgelere erişim hakkı bulunmaktadır. “Bakanların Sorumluluğu Kanunu”na göre, kamu kaynaklarının yasadışı kullanımı söz konusu olduğunda Bakanın cezai kovuşturmayaya uğrayabileceği ifade edilmiştir.

Ayrıca, denetim faaliyetleriyle ilgili tüm dokümanlar kamuoyunun bilgisine açıktır (Güner, 2010: 62).

Kamu yönetiminde mali hesabın tutulması, bütçeleme ve Sayıştay denetimi hesap verebilirliğin temel öğelerini oluşturmaktadır. Türkiye örneğinde ise mali saydamlığı ve hesap verilebilirliği sağlayacak uygulamalar yeni kamu yönetimi anlayışı ile ortaya konulurken 5018 sayılı Kanun sürecinin tamamlayıcısı olan Sayıştay denetimine Aralık 2010 tarihine yani 6085 sayılı Sayıştay Kanunu yürürlüğe girinceye kadar işlerlik kazandırılmamıştır (Çalıkoglu, 2011: 6). 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nda düzenlilik denetimi ile Türk Sayıştay'ının genel kabul görmüş uluslararası denetim standartlarına uygun bir denetim gerçekleştirmesi hedeflenmiştir. Bu noktada saydamlık ve hesap verilebilirliğin sağlanması için öncelikle tüm mali işlemlerin kayıt altına alınması, bunların mali raporlara belirlenen kriterlerde yansıtılması ve bu raporların Meclis adına Sayıştay tarafından denetiminin gerçekleştirilmesi ve denetim sonuçlarının kamuoyuyla paylaşılması gerekmektedir. Nitekim hem 5018 sayılı hem de 6085 sayılı Kanunlarda Meclis, kamuda istisnasız her idarenin millettten toplanan kaynaklarla yaptığı harcamaların hesabını verir hale gelmesini temel prensip olarak benimsemiştir. Bu bağlamda 2003 yılında başlayan ve devam eden süreçte devlet muhasebesine, uluslararası standartlarda mali rapor ve tablo üretebilen tek düzen muhasebe sistemine benzer bir yapı getirilmeye çalışılmıştır.

Tahakkuk esaslı muhasebe, devlet muhasebe standartları, devlet envanterinin çıkarılıp taşınır ve taşınmazlar için tüm idarelerde (savunma, istihbarat ve güvenlik kurumları hariç) uygulanacak kod sistemi, taşınırlarla ilgili uygulanacak sistem ve tüm mali işlemlerin kayda alınması yapılan değişikliklerden bazılarını oluşturmuştur. Devlet önceden elinde bulundurduğu mamelekin sayısını bilemezken anılan değişiklikler ve kurulan sistem sayesinde bütün varlıklarının envanteri yapılarak kayıt altına alınmış ve bundan sonra da taşınırları ile ilgili yapacağı tüm işlemler, muhasebe sisteminde yer alarak mali tablolarda görülebilir hale getirilmiştir. Lakin kamu idarelerinin hepsinde uygulanacak tek düzen bir muhasebe, raporlama ve denetim sistemi oluşturulurken kanun, yönetmelik veya yönergelere konulan hükümlerle getirilen bazı istisnalar sonucunda; savunma, istihbarat ve güvenlik kurumlarının elinde bulunan malların kayıt, takip ve raporlanmasında genel sistemden uzaklaşmıştır.

III. SAVUNMA, İSTİHBARAT VE GÜVENLİK KURUMLARINDA TSK, MİT VE EGM TAŞINIR MAL YÖNETMELİĞİ ÖNCESİ AYNİYAT İŞLEMLERİ

TSK hariç MİT ve Emniyet Genel Müdürlüğü'nde Ocak 2011 öncesinde taşınır işlemleri 1 Haziran 1939 tarihinde yürürlüğe giren mülga Ayniyat Talimatnamesi'ne uygun olarak yürütülmüştür. TSK'nın elindeki taşınırlar ise bu Talimatname ile kapsam dışında tutulmuştur. TSK'nın taşınır işlemleri ise başta Ordu Mal Yönetmeliği olmak üzere Ordu Malları Kayıt Silme Yönetmeliği ve bunlara ilişkin yönergelerle sürdürülmüştür. Ayniyat Talimatnamesi de dâhil sayılan tüm bu mülga yönetmeliklerin temel dayanağını Mülga 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu oluşturmuştur.

Mülga 1050 sayılı Kanun'un genel sistematığı ve mal muhasebesini düzenleyen dokuzuncu faslı dikkate alındığında, nakit ve mal muhasebesinin birbirinden kesin hatlarla ayrıldığı ve aralarında çok sınırlı bir ilişki olduğu görülmektedir. Kanun'un 134. maddesine göre nakit saymanları Maliye Bakanlığınca atanırken, mal saymanları dairelerince atanmaktadır. Aynı Kanun'un 123 ve 124. maddelerinde de nakit ve mal saymanlarının Sayıştay'a birbirinden bağımsız olarak verecekleri yönetim dönemi hesapları ayrı ayrı sayılmıştır. Mülga 832 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 39, 40 ve 41. maddeleri de 1050 sayılı Kanun'u desteklemiş ve sonuç olarak nakit ve ayniyat hesapları birbirinden bağımsız bir şekilde hazırlanmışlardır.

Nakit ve ayniyat işlemlerinin birbirinden ayrı muhasebeleştirilmesi temel anlayışının ürünü olarak mülga 1050 sayılı Kanun dayanak gösterilerek ayrı ayrı nakit ve mal muhasebe yönetmelikleri çıkarılmıştır.² 14 Haziran 1990 tarihli Resmî Gazete yayınlanan mülga Devlet Muhasebesi Yönetmeliği'nin (1050 sayılı Kanun'u dayanak alan son nakit muhasebe yönetmeliği) 1. maddesinde yönetmeliğin amacının mal muhasebesi hariç uygulanacak muhasebe kayıt ve işlemlerinin yürütülmesine ilişkin usul ve esasları düzenlemek olduğu belirtilmiştir. Mal muhasebesi ise daha önce belirtildiği gibi Ayniyat Talimatnamesi ve Ordu Mal Yönetmeliği gibi diğer yönetmeliklerle düzenlenmiştir. Bu iki muhasebe sistemi arasındaki çok sınırlı ilişki ise kendini mülga Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliği'nin 39. maddesinin getirdiği

² Nakit Muhasebe Yönetmelikleri sırasıyla Hazine Usulü Hesabiyesine Dair Talimatname, Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği ve Devlet Muhasebesi Muamelat Yönetmeliği ile Devlet Muhasebesi Yönetmeliği iken taşınır muhasebesi Ayniyat Talimatnamesi ile şekillendirilmiştir.

zorunluluğun sonucu olarak taşınırların alımında göstermiştir. Bu maddeye göre taşınırların alımında kanıtlayıcı belge olarak ayniyat tesellüm makbuzu (TSK için kuruşlu belge) ve faturanın aslı tahakkuk müzekkeresi ve verile emrine bağlanması gerekmektedir. Ayrıca Mülga Ayniyat Talimatnamesi'nin "Demirbaş Eşyanın Ne Şekilde Kaydolunacağı" başlıklı 6. maddesinde yer aldığı üzere taşınırların alımında düzenlenen faturanın sureti, aslı ile birlikte nakit saymanına gönderilmekte ve nakit saymanının tasdikinden sonra fatura sureti eşya girişinin müspit evrakı olarak ayniyat saymanlığında saklanmaktadır (Turguter, 1997: 75). Nakit saymanı da mülga Devlet Muhasebesi Yönetmeliği'nin 100. maddesi uyarınca taşınır alımını giderler hesabında muhasebeleştirilmiştir. Taşınırla ilgili diğer tüm işlemler ayniyat muhasebesinde takip edilmiştir. Nitekim 11 Mart 1969 tarihli Sayıştay Genel Kurul Kararında ayniyat saymanlıklarının hesap devreleri ilk defa tespit edilmiştir. Bu kararla idarelerin kaç yılda bir Sayıştay'a ayniyat hesabı vereceği hüküm altına alınmış ve nakit hesabı ile ayniyat hesabı iki farklı ve birbirinden bağımsız hesap olarak kabul edilmiş ve denetlenmiştir.

1050 ve 832 sayılı mülga Kanunlar döneminde MİT ve Emniyet Genel Müdürlüğü'nün elinde bulunan taşınırların denetimi, anılan kanunlar gereğince Sayıştay tarafından gerçekleştirilmiştir. Ancak mülga 832 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 38. maddesi gereğince Sayıştay denetiminin usulünü belirlemesi gereken ve 5 Ağustos 1969 tarihli Askerî Kadroların ve Ordu Mallarının Denetimine İlişkin Yönetmeliğin 5. maddesinde, ordu mallarının denetimini MSB ve İçişleri Bakanlığı Teftiş Kurullarının gerçekleştireceği ifade edilmiştir (Binici, 2011: 59). Dolayısıyla bu mülga yönetmeliğe göre TSK'nın elinde bulunan devlet mallarının denetimi, 1969'dan TSK, MİT ve EGM Taşınır Mal Yönetmeliğine kadar geçen sürede Sayıştay değil MSB Teftiş Kurulu tarafından gerçekleştirilmiştir.

IV. TAŞINIR MAL YÖNETMELİKLERİNİN KARŞILAŞTIRMASI VE SAYIŞTAY DENETİMİNE ETKİSİ

5018 sayılı Kanun sonrasında tahakkuk esaslı devlet muhasebesi ile taşınırlarla ilgili tüm faaliyetlerin muhasebe sistemi içinde kayıt altına alınmasına imkan tanınmıştır. İki ayrı hesap olan taşınır ve nakit hesabı yerine tüm faaliyetlerin tahakkuk esasına göre kaydını sağlayan tek bir hesap ve buna ait muhasebe sistemi kurgulanmış ve uygulamaya geçirilmiştir. Bu sisteme uygun Taşınır Mal Yönetmeliği çıkarılarak her bir taşınırın ayrı kod

numarası oluşturulmuş ve kamuda adeta tekdüzen muhasebe sistemi uygulanmaya başlamıştır. Bununla birlikte güvenlik ve gizlilik gerekçeleriyle başlangıçta ayrı bir yönetmelik çıkarılması ihtiyacı sadece “savunma ve güvenlik amaçlı” taşınırlara ilişkin olarak 5018 sayılı Kanun’a yansıtılmışsa da, Kanun değişikliği ve TSK, MİT ve EGM Taşınır Mal Yönetmeliği sürecinde savunma, istihbarat ve güvenlik kurumlarının elindeki tüm taşınırlar için 5018 sayılı Kanun’un getirdiği muhasebe sisteminden uzaklaşmıştır. TSK, MİT ve EGM Taşınır Mal Yönetmeliği ile diğer kamu kurumlarında uygulanan Taşınır Mal Yönetmeliği karşılaştırıldığında gerek tahakkuk esaslı muhasebe sistemi gerek 5018 sayılı Kanun’da getirilmek istenen sistem gerekse 6085 sayılı Sayıştay Kanunu’ndaki denetim mantığı ile çelişen hükümlerin bu Yönetmelikte yer alması, denetimi güçleştirecek bir yapıyı ortaya çıkarmıştır.

A) Görev ve Sorumlulukların Farklılaştırılması

TSK, MİT ve EGM Taşınır Mal Yönetmeliğinin 4. maddesi ile Taşınır Mal Yönetmeliğindeki taşınır kayıt ve kontrol yetkilisinin görevleri, taşınır mal sorumlusu ve taşınır mal kayıt sorumlusu arasında paylaştırılmıştır. Ayrıca TSK, MİT ve EGM Taşınır Mal Yönetmeliğinde diğer kamu idarelerinde bulunmayan taşınır mal yönetim yetkilisi veya taşınır mal saymanı diye bir kadro ihdas edilmiştir. Buna göre taşınır mal saymanı, taşınırların yönetiminden yani taşınır malların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak kullanılması, depolanması, bakım ve onarımlarının yaptırılması, elden çıkarılması ile bu işlemlere ilişkin kayıtların tutulmasından sorumludur. TSK, MİT ve EGM Taşınır Mal Yönetmeliğinin 6. maddesine göre de düzenlenen belge, cetvel ve defterleri denetime hazır bulundurmakla yükümlüdür. Fakat Taşınır Mal Yönetmeliğinin 5. maddesine göre taşınır yönetim hesabının ilgili mercilere gönderilmesi harcama yetkilisinin görevidir. Dolayısıyla savunma, istihbarat ve güvenlik kurumlarında taşınır hesabını denetime hazır bulundurmak 5018 sayılı Kanun 31. maddesi ile yetkisini devreden harcama yetkilisinin değil taşınır mal saymanının görevi olsa da 6085 sayılı Kanun’un 8. maddesi gereği harcama yetkilisinin mali sorumluluğu ortadan kalkmamaktadır. Sayıştay Kanunu’nun 8. maddesine göre hesapların denetime hazır bekletilmesi ve hesapların verilmemesinden doğan sorumluluk üst yönetici veya görevlendireceği harcama yetkilisi ile muhasebe yetkilisine aittir. Kanun’un belirlediği bu sorumluluktan TSK, MİT ve EGM Taşınır Mal Yönetmeliğinde daha alt birimlerdeki görevlilere yetkiyi devretmek suretiyle beri olunamayacağı açıktır.

B) Taşınırların Konsolidasyonu

Taşınır Mal Yönetmeliğinin 7. maddesi kamu idarelerinin merkez ve taşra harcama birimlerinin taşınır hesaplarının, ilçe, il, bölge, dış temsilcilik ve merkez teşkilatları itibarıyla konsolide edilmesi işlemlerini yürütmek üzere merkez, bölge, il ve gerek görülmesi halinde ilçe teşkilatlarında birer taşınır konsolide görevlisi görevlendirmektedir. Merkezdeki taşınır konsolide görevlileri ise taşınır hesap cetvellerini konsolide ederek idarenin Taşınır Kesin Hesap Cetveli ile Taşınır Hesabı İcmal Cetvelini hazırlamaktadırlar. Ancak TSK, MİT ve EGM Taşınır Mal Yönetmeliğinde savunma, istihbarat ve güvenlik kurumları için böyle bir görevlendirme yapılmamakta, konsolide görevini kimin ne şekilde yapacağından bahsedilmemekte veya “Bu yönetmelikte hüküm bulunmayan hallerde Taşınır Mal Yönetmeliği hükümleri geçerlidir” şeklinde genel bir atıf da yapılmamaktadır. Yani savunma, istihbarat ve güvenlik kurumlarının her biri için tüm idarenin bütüncül verilerini gösterecek İdare Taşınır Kesin Hesap Cetveli düzenlenemeyecektir. Savunma, istihbarat ve güvenlik kurumlarının taşra teşkilatı dahil elindeki taşınırların tamamını konsolide bir cetvelde görme imkanı kalmamaktadır. Bu durum hem 5018 hem de 6085 sayılı Kanunların genel mantığına aykırı bir durum oluşturmakta ve temel muhasebe kavramlarından tam açıklama ilkesi zedelenmiş olmaktadır. Çünkü idarelerin elinde bulunan tüm taşınırları gösteren bir konsolide cetvel yerine parça parça cetvellerin idare hesabını tam ve detaylı olarak göstermesi mümkün gözükmemektedir. Bununla birlikte Sayıştay, idarelerle ilgili olarak dış denetimini konsolide edilmiş cetvel ve tablolar üzerinden idare bazında gerçekleştirmektedir ve hesaplar mülga 1050 sayılı Kanun’da olduğu gibi saymanlıklar bazında değil idarenin tamamı bazında ele alınmakta ve raporlar oluşturulmaktadır.

C) Taşınır İşlemleri ve Muhasebe İlişkisi

Taşınır Mal Yönetmeliğinde TSK, MİT ve EGM Taşınır Mal Yönetmeliğinin aksine taşınır işlemlerinin muhasebe³ ile ilişkisi net bir şekilde belirtilmiş, muhasebe yetkilisinin taşınır ile ilgili sorumluluğu açık bir şekilde ifade edilmiş ve muhasebe kayıtlarının hangi düzenlemelere dayanılarak tutulacağı

³ 5018 sayılı Kanun sonrasında ayrı ayrı nakit ve ayniyat muhasebesinin aksine tek bir muhasebenin varlığı ve taşınır işlemleri dahil tüm işlemlerin bu nakit muhasebesinde muhasebeleştirildiği unutulmamalıdır.

belirlenmiştir. Zira Taşınır Mal Yönetmeliğinin 8. maddesinde taşınır işlemlerine ilişkin muhasebe kayıtlarının, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğine dayanılarak çıkarılmış ilgili muhasebe düzenlemeleri çerçevesinde muhasebe yetkilileri tarafından yapılması kararlaştırılmıştır. Aynı şekilde Yönetmeliğin 13. maddesine göre satın alma suretiyle edinilen taşınırların maliyet bedelinin tespitinde, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin ilgili hükümleri uygulanmaktadır. Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin 'Maddi Duran Varlıkların Kayıt Değerleri' başlıklı 24. maddesinde bu husus düzenlenmiştir. Ancak TSK, MİT ve EGM Taşınır Mal Yönetmeliğinin 4. maddesinde birim maliyet bedeli, muhasebe yönetmeliği ile ilişkilendirilmeden tanımlanmıştır.

Taşınır Mal Yönetmeliğine göre muhasebe yetkilileri, harcama birimlerince hazırlanan Harcama Birimi Taşınır Yönetim Hesabı Cetvelinde gösterilen tutarların muhasebe kayıtları ile uygunluğunu kontrol ederek onayladıktan sonra, harcama yetkilisine göndermekle görevli ve sorumludurlar. Ayrıca 30. maddeye göre taşınır kayıt ve kontrol yetkilileri tarafından, kamu idarelerinin muhasebe kayıtlarında ilgili stok ve maddî duran varlık hesaplarında izlenen taşınırlardan; satın alma suretiyle edinilenlerin giriş işlemleri ile değer artırıcı harcamalar için düzenlenen Taşınır İşlem Fişlerinin bir nüshası ödeme emri belgesi ekinde, muhasebe birimine gönderilmektedir. Diğer şekillerde edinilen taşınırların girişleri ve maddî duran varlık hesaplarında izlenen taşınırların çıkışları için düzenlenen Taşınır İşlem Fişlerinin birer nüshasının, düzenleme tarihini takip eden en geç on gün içinde ve her durumda malî yıl sona ermeden önce muhasebe birimine gönderilmesi zorunludur. Muhasebe yetkilileri, taşınır giriş ve çıkış işlemlerine ilişkin olarak kendilerine gönderilen Taşınır İşlem Fişlerinde gösterilen tutarları II. düzey detay kodu itibarıyla ilgili hesaplara kaydetmektedir. 34. maddeye göre de Taşınır Yönetim Hesabı hazırlanırken muhasebe yetkilisi, gönderilen cetvellerdeki kayıtları muhasebe kayıtlarıyla karşılaştırıp uygunluğunu onaylamakta ve harcama yetkilisine geri göndermektedir. Ancak, TSK, MİT ve EGM Taşınır Mal Yönetmeliğinin 9. maddesinde taşınır kayıt işlemlerinin muhasebe kayıtlarında da tutulacağı ifadesi haricinde, taşınır işlemlerinin muhasebeleştirilmesi sorumluluğunun kime ait olduğu veya taşınır işlemlerinin ne şekilde ve ne kadar zamanda muhasebe birimine gönderileceği ve bunun kimin sorumluluğunda olduğu belirtilmemiştir. TSK, MİT ve EGM Taşınır Mal Yönetmeliğinin 10. maddesinde Ayniyat Talimatnamesinde olduğu gibi satın alınan taşınır mallar

için düzenlenen taşınır mal işlem belgelerinin birinci nüshasının ödeme emrine bağlanması gerektiği düzenlenmektedir ki bu Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliğinin bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Ayrıca TSK, MİT ve EGM Taşınır Mal Yönetmeliğinin 33. maddesine göre hazırlanacak Taşınır Mal Yönetim Hesabı cetvellerinin muhasebe verileriyle karşılaştırılması yapılmamaktadır. Bir nevi eski Ayniyat Talimatnamesinde olduğu gibi taşınır işlemleriyle muhasebe işlemleri arasındaki bağlantı koparılmaktadır. 5018 sayılı Kanunun gereği olan ve Taşınır Mal Yönetmeliğinde var olan sistemin kendi içerisindeki otokontrolü TSK, MİT ve EGM Taşınır Mal Yönetmeliğinde ortadan kalkmaktadır.

D) Muhasebede Ayrıntılı Taşınır Kaydının Olmaması

02.02.2011 tarihli ve B.07.0.MGM.049-220.06.01.08 numaralı Muhabat Genel Müdürlüğü'ne ait genelgede Maliye Bakanlığınca belirlenen taşınır kodlarına Emniyet, TSK, Jandarma, Sahil Güvenlik ve MİT'in uymasına gerek olmadığı ve ödemelerinin de 630 Giderler Hesabına borç kaydıyla yapılması gerektiği bildirilmiştir. Taşınırlarla ilgili 150, 250'li kodların kullanımı tamamen ortadan kaldırılmıştır. Artık alınan bu tür malzeme, cihaz, taşıt ve diğer taşınırlar muhasebe sisteminde yer almamaktadır. Yukarıda bahsedildiği üzere muhasebe birimi ile ilişkiler de dikkate alındığında bu durum, savunma, istihbarat ve güvenlik kurumlarında taşınırlarla ilgili şeffaf, hesap verilebilir ve kontrole elverişli bir yapıdan uzaklaşmış olduğunu göstermektedir. Şöyle ki; kamu idarelerinin mali tablolarından biri de geçici ve kesin mizanlardır. Bunlar muhasebe yetkililerinin başında olduğu muhasebe birimlerince oluşturulmaktadır. Sayıştay'ın yapacağı mali denetim, kurumların bütün mali durumlarını ortaya koyan geçici mizanlar ve yıl sonunda çıkacak kesin mizanlar üzerinden yapılacaktır ve uygulamalar da şu an itibarıyla o yönde gerçekleşmektedir. Hatta daha denetime başlanmadan geçmiş mizanlar esas alınarak hesap kodları üzerinde bir planlama yapılmaktadır. Örneğin 150 kodlu hesap planı ayrıntılı ele alınmakta ve denetleme bu çerçevede yürütülmektedir. Lakin savunma, istihbarat ve güvenlik kurumlarında 150 numaralı hesap ve 25 kodlu hesaplar mizanda görülemeyecektir. Çünkü bu koda sahip hesaplar eski ayniyat sisteminde olduğu gibi doğrudan 630 kodlu hesap çalıştırılarak giderleştirilmektedir. Dolayısıyla mali denetimde denetçi, taşınır mallarla ilgili denetime ilişkin verileri muhasebe sisteminin içinde bulamayacaktır. Mizanlarda 150, 250-259 numaralı

hesaplar görünmeyecek bunun yerine kümülatif bir 630 Gider-ler Hesabı yer alacaktır. Dolayısıyla idarenin elindeki verilerle muhasebedeki verilerin örtüşüp örtüşmediğini kontrol etme imkanı da olamayacaktır.

TSK, MİT ve EGM Taşınır Mal Yönetmeliğinin 36 ve 37. maddeleri eski Ayniyat Talimatnamesinde olduğu gibi her bir kuruma kendi taşınır kod sistemini oluşturma yetkisi vermektedir. Neticede savunma, istihbarat ve güvenlik kurumlarının kullandığı kod numaraları diğer idarelerden farklı olduğu gibi kendi içerisinde de farklılaşmaktadır. Dolayısıyla söz konusu kurumların kendi içerisinde dahi Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin amacına aykırı olarak kod numaralarında tekdüzelik ve standartlaşma sağlanamamaktadır. Her bir kurum için farklı farklı kodlar kullanılarak taşınır kayıt sistemi oluşturulacaktır. Neticede Sayıştay tarafından “savunma, istihbarat ve güvenlik kurumlarındaki taşınırlar”a ilişkin genel bir denetim gerçekleştirilmek istendiğinde, taşınırları farklı kod sisteminde kayıt altına alan idarelerin verilerini birleştirmek mümkün olmayacak ve bu durum denetimi güçleştirecektir. Ayrıca farklı kod sisteminin kullanılması, aynı taşınırı satın alan idareler arasında denetimde fiyat karşılaştırması yapılmasını da güçleştirecektir.

V. SONUÇ

5018 sayılı Kanun, hesap verebilirlik ve saydamlık ilkelerini esas almasına rağmen uygulamada bazı idareler, ikincil düzenlemelerle eski yapı ve anlayışlarını koruma ve sürdürme yoluna gitmektedir. Nitekim TSK, MİT ve EGM Taşınır Mal Yönetmeliği ile mülga Ayniyat Talimatnamesine benzer bir yapı oluşturulmuştur. Savunma, istihbarat ve güvenlik kurumlarında taşınır işlemlerinin muhasebe işlemleri ile bağlantısı kurulmamış ve her kurum kendi kod numarasını oluşturmuştur. Taşınırlara ilişkin giderlerin 630 numaralı hesapta giderleştirilmesiyle de eski kuruşlu belge uygulamasına geri dönmüştür. Bu durum, yukarıda da bahsedildiği üzere 5018 sayılı Kanun’un getirdiği muhasebenin tek olması gerekliliğine ve Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği’nin hesap ve kayıt düzeninde saydamlık, hesap verebilirlik ve tekdüzenin sağlanması, faaliyetlerinin gerçek mahiyetlerine uygun olarak sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, yönetimin ve ilgili diğer kişilerin bilgi ihtiyaçlarını karşılaması ve kesin hesabın çıkarılmasına temel olması amacına aykırılık teşkil etmektedir. Ayrıca 6085 sayılı Kanun gereği denetimin amaçlarından biri de idarelerin mali tablolarının güvenilirliği ve

doğruluğu hakkında görüş vermektir. Taşınırların mali tablolarda yer almaması Sayıştay denetimleri sonucu idarenin mali tablolarının güvenilirliği ve doğruluğu konusunda görüş oluştururken önemli bir risk alanı olarak ortaya çıkacaktır. Zikredilen eksiklikleri giderecek şekilde TSK, MİT ve EGM Taşınır Mal Yönetmeliğinde, Taşınır Mal Yönetmeliğinde olduğu gibi, taşınır işlemleri ile muhasebe birimi arasındaki ilişki açık bir şekilde tesis edilmelidir. Denetimi ve şeffaflığı zorlaştıran taşınırlara ilişkin giderlerin kümülatif bir hesapta muhasebeleştirilmesi uygulamasından vazgeçilmelidir. Diğer kamu idarelerinden ayrı olacak şekilde fakat en azından tüm savunma, istihbarat ve güvenlik kurumlarında ortak kullanılacak taşınır kodları oluşturulmalıdır.

TSK, MİT ve EGM Taşınır Mal Yönetmeliğinin 6. maddesi ile hesabın denetime hazır bulundurulması konusunda taşınır mal saymanına yapılan yetki devri 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 8. maddesi ile çalışmaktadır. TSK, MİT ve EGM Taşınır Mal Yönetmeliğinin sorumluluğu düzenleyen 5. maddesi Taşınır Mal Yönetmeliği ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 8. maddesi ile uyumlu hale getirilmeli ve harcama yetkilisinin düzenlenen belge, cetvel ve defterlerin denetime hazır bulundurulması konusundaki hesap verme sorumluluğu açıkça ifade edilmelidir.

5018 ve 6085 sayılı Kanunlar çerçevesinde ve temel muhasebe ilkelerinden tam açıklama ilkesinin gerçekleştirilmesi için TSK, MİT ve EGM Taşınır Mal Yönetmeliğinde taşınır mal konsolide görevlisinin görevlendirilmesine ve Taşınır Kesin Hesap Cetvelinin hazırlanmasına yönelik düzenlemeler yapılmalıdır. Konsolidasyonun özellikle idarelerin kendi depo ve ambarları arasındaki aktarmalarda bir oto kontrol görevi göreceği de unutulmamalıdır.

Son olarak TSK, MİT ve EGM Taşınır Mal Yönetmeliğinde yukarıda anlatılan düzenlemelerin arkasında yatan saik güvenlik ve gizlilik çekincesi ise bu yönetmeliğin savunma, istihbarat ve güvenlik kurumlarındaki tüm taşınırları kapsamaması gerekmektedir. Bu amaçla, 5018 sayılı Kanun'un 44. maddesinin ikinci fıkrasının 2008 yılında değiştirilmeden önceki halinin muhafaza edilmesi uygun olacaktır. Yani TSK, MİT ve EGM Taşınır Mal Yönetmeliğinde yer alan özellikli uygulamaların gerçekten istisna kapsamında değerlendirilmesi gereken savunma ve güvenlik amaçlı taşınırlarda uygulanması gerektiği düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- Atiyas, İzak ve Şerif Sayın (2000), “Devletin Mali ve Performans Saydamlığı”, Kamu Maliyesinde Saydamlık, TESEV, İstanbul.
- Avcı, M. Alpertunga (2005), “Türkiye’de Ve Dünyada Kamu Mali Yönetiminde Mali Saydamlık Kavramının Gelişimi Ve Önemi”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.
- Binici, Şahin (2011), Savunma Harcamalarında Sayıştay Denetimi, Seçkin Yayınları, Ankara.
- Çalıkoğlu, Sinan (2011), “6085 Sayılı Sayıştay Kanunu’nun Getirdiği Yenilikler”, Dış Denetim Dergisi, Sayı 3.
- GAO (2010), “GAO Strategic Plan 2010-2015”, <http://www.gao.gov/new.items/d10559sp.pdf> (Erişim: 18.11.2011).
- Güner, N. Emre (2010), “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanununun Mali Saydamlık ve Yolsuzlukla Mücadele Açısından Değerlendirilmesi” (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- INTOSAI (1998), “Code of Ethics and Auditing Standards”, www.intosai.org/blueline/upload/1codethaudstande.pdf (Erişim Tarihi: 21.11.2011).
- Jandarma Genel Komutanlığı Taşınır Mal Yönergesi, Jandarma Genel Komutanlığı Basımevi, Ankara, 2010.
- Köse, H. Ömer (2007), Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim, Sayıştay Yayınları, Ankara.
- T.C. Sayıştay Kararları. Genel Kurul Kararı 3357/2, Ankara, 11 Mart 1969.
- Turguter, Necip (1997), Ayniyat Yönetmeliği, Feryal Matbaacılık, Ankara.
- Tüğen, Ahmet ve Kamil Özen (2010), “Bütçe Uygulamalarında Saydamlık ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi” Kamu Maliyesinde Seçme Yazılar, (Der. Tolga Saruç, Temel Gürdal, Nurullah Altun), Sakarya Üniversitesi, Sakarya.
- Walker, Dawid M. (2005), “Amerika Birleşik Devletleri Sayıştayı”, (Çev. Müslüm Parlak) Sayıştay Dergisi, Sayı: 58 (Temmuz-Eylül).