

TÜRK SİLAHLI KUVVETLERİ'NİN SAYIŞTAY DENETİMİ

Meltem KESKİN KÖYLÜ*

Tülay TELLİOĞLU**

Naciye GÖKÇE***

ÖZ

Türk Silahlı Kuvvetleri mali denetimini iç ve dış denetim olarak ikiye ayırmak mümkündür. Finansal iç denetim, Milli Savunma Bakanlığı bünyesinde bulunan Teftiş Daire Başkanlığı hesap müfettişleri tarafından, yürürlükte bulunan mevzuata uygun olarak yapılan denetimdir. Dış finansal denetim ise, uluslararası standartlar çerçevesinde Sayıştay tarafından yapılan dış denetim oluşturmaktadır.

İç mali denetim ve dış finansal denetim süreçlerinin birbirleri ile uyumlu, tamamlayıcı ve işbirliği içinde olması önemlidir. Kurumların iç ve dış denetim süreçlerinin uyumlu olarak birbirlerini destekleyen bir anlayış içinde sürdürmeleri evrensel kabuldür. Kurumlar bu evrensel anlayışı ve kabulü benimsemekle birlikte, uygulamada eksiklikleri bulunmaktadır. Yapılan çalışma ile Türk Silahlı Kuvvetleri'nin iç ve dış finansal denetimi incelenerek arasında oluşan farklılıklar ve benzerlikler literatür çalışmasıyla ortaya konularak uygulamada var olan eksikliklere çözüm önerileri getirebilecek model önermektedir.

Anahtar Kelimeler: Finansal iç denetim, Finansal dış denetim, Sayıştay, Türk Silahlı Kuvvetleri

AUDIT OF TURKISH ARMED FORCES BY THE COURT OF ACCOUNTS

ABSTRACT

It is possible to separate Turkish Armed Forces financial audit into two; internal and external. Internal audit is carried by account inspectors from the Audit Department, affiliated to the Ministry of National Defense, with following the viable rules. External financial audit is carried by the Court of Accounts, in compliance with universal standards. It is important to make internal and external audit processes coherent and complementary, as it is universally accepted. Although institutions agree to this idea, they have defects in practice. With this study, Turkish Armed Forces external and internal financial audit systems are elaborated, in terms of noting similarities and differences, with a literature survey. Additionally, a model is proposed to solve existing practical defects.

Key Words: *Financial internal audit, Financial audit, Turkish Court of Accounts, Turkish Armed Forces*

Jel Kodu: M42

* Meltem KESKİN KÖYLÜ / Aksaray Üniversitesi, ŞUTİYO, Uluslararası Ticaret ve Lojistik Yönetimi Bölümü - meltemkeskin@aksaray.edu.tr

** Tülay TELLİOĞLU / Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. İşletme Bölümü - fidanci@aku.edu.tr

*** Naciye GÖKÇE / Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. İşletme Bölümü - ngokce@aku.edu.tr

GİRİŞ

Ülkeler için güvenlik ihtiyacı; diğer tüm temel ihtiyaçlarından önde gelir. Vatandaşlarına güvenli bir yaşam alanı sağlayamayan bir devlet, eğitim, sağlık ve sosyal alanda diğer tüm gereksinimleri yerine getirse bile ülke içinde istediği huzur ve güven ortamını sağlayamadığında, istediği istikrarı yakalayamaz.

Karşı karşıya kalınan tehdidin ülke için algılamasının ve o tehdide karşı alınacak caydırıcılık önlemlerinin toplamı, o ülkenin güvenlik algılamasını belirler. Bu tehdit algılamasının büyüklüğü, milli gelirden ayrılacak payla doğru orantılıdır. Bütçeden zaman zaman % 20` sine yakın bir oranda iç ve dış tehditlere karşı savunma sanayisine pay ayrılmaktadır. Dünyanın sayılı silahlı kuvvetlerinden biri olan Türk Silahlı Kuvvetleri (TSK), kendisine tahsis edilen bütçenin yürürlükte bulunan mevzuata göre harcanıp harcanmadığının denetlenmesi de önemli hale getirmiş ve denetim mekanizması da bir o kadar önemlilik kazanmıştır. Bütçe de büyük bir yeri olan askeri harcamalar ülke menfaatleri açısından öncelik ve farklılık içerse de diğer kamu harcamalarında olduğu gibi verimli kullanılması ve bunun uluslararası standartlarla denetlenmesi gerekmektedir.

İç denetim işleminin, MSB` lığına bağlı asker kökenli denetim elemanları ile yapılması konusu, TSK` daki iç denetim işleminin kamuoyunda sorgulanmasına yol açmıştır. Bir kısım görüş, TSK` nın sivil denetim dışında tutulmasının “denetimsizlik” anlamına geldiği ve TSK` nın başta Sayıştay olmak üzere sivil denetim kurumlarınca denetlenmesinin gerekliliğini savunmaktadır. Diğer bir görüş ise; MSB`nin yapmış olduğu denetimin güvenilir olduğunu, birliklerin sivil denetim organlarına açılmasının “güvenlik ve gizlilik” ilkelerini zedeleyeceğini, bu nedenle sivil denetimin “Milli Güvenlik” açısından sakıncalı olduğunu ileri sürmektedir.

TSK kaynaklarının mevzuata uygun bir şekilde ekonomik, etkili, verimli ve hukuka uygun kullanıp kullanmadığını sivil otoritenin denetimi altında dış denetim çerçevesinde Sayıştay Başkanlığı tarafından Türkiye Büyük Millet Meclisi adına yapılmaktadır.

Sayıştay tarafından yapılan kamu denetiminde; harcamaların ihale usulleri ile ilkelerine dayalı olarak açıklık ve rekabetin sağlanıp sağlanmadığı, tüketime yönelik mal ve hizmet alımlarında bütçe ödeneğinin verimli ve ekonomik şekilde kullanılıp kullanılmadığı, ödeme emri belgeleri ve muhasebe işlem fişlerine dayalı olarak ilgililerin hesaplarına aktarılan paralar ile banka hesap özetlerinin uyumlu olup olmadığı, kesin hesap cetvellerinde gösterilen gelir-gider rakamlarının doğru ve denk olup olmadığı, ödenek üstü harcama yapılıp yapılmadığı kontrol edilerek, sonuca bağlanır.

TSK'ı harcamalarının kontrol altına alınması ve bu harcamaların yürürlükteki mevcut mevzuata uygunluğu iç denetimi MSB'lığı bünyesinde bulunan İç Denetim Birimi Başkanlığınca yapılırken dış denetimi, Sayıştay Başkanlığı tarafından da düzenli olarak denetlenmektedir.

1. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

Çalışma ile ilgili yapılan literatür incelemesinde MSB'lık Denetim Birimi Başkanlığı denetçilerin yaptıkları iç denetim ile ilgili kısıtlı çalışmaya rastlanmıştır. Bu çalışmalar içinde "Türk Silahlı Kuvvetleri Sosyal Tesislerinde Muhasebe ve Denetim Organizasyonu" Eski (2004) konusunu içeren bir çalışmanın olduğu görülmüştür. TSK'daki denetim işlevini MSB'nın Denetim Birimi Başkanlığı üstlenmiş ve yapılan çalışmaların muhasebe işlemlerinin denetimi üzerine olduğu anlaşılmıştır (Eski, 2004: 239).

TSK'lerinde iç denetim MSB İç Denetim Birimi Başkanlığına bağlı iç denetçiler tarafından Milli Savunma Bakanlığı Hesap Teftiş Yönergesi (2002) ve Milli Savunma Bakanlığı İç Denetim Yönergesi (2010) bağlı olarak uygulamaktadır. Bu yönetmelikler 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile uluslararası iç denetim standartları doğrultusunda hazırlanmıştır.

Türk kamu mali yönetiminde iç denetim ile ilgili pek çok yayın mevcuttur. "Kamu Mali Yönetimi ve İç Denetim" konulu çalışması ile Gürkan (2009), kamu iç denetçisini, iç denetçinin görevlerini, denetçinin niteliklerini ve atanmasını, iç denetim koordinasyon kurulu ve görevleri sırasıyla 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 63, 64, 65, 66. Maddelerine göre açıklayarak mevcut Türk teftiş ve denetim sisteminin genel değerlendirmesi yapmıştır. Türk kamu mali yönetiminde iç denetimin algısı ile ilgili uygulamayı çalışmasına katarak şu sonuca ulaşmıştır; Ülkemiz mali yönetim ve kontrol sistemine ilişkin yasal çerçevenin, AB müktesebatına (AB Hukuk sistemine verilen isim) uygun olmadığını; Şeffaflık, hesap verebilirlik, mali saydamlık, performans denetimi gibi genel kabul görmüş uluslararası standartların uygulamasının bulunmadığını ortaya konmuştur. Ayrıca ülkemiz iç denetim sisteminin, uluslararası standartlarda yer alan ilkeler ile AB Türkiye İlerleme Raporları, Ulusal Programlar ve Hükümet Programlarında belirtilen hususlar çerçevesinde etkin bir şekilde uygulanabilmesi için iç denetim biriminin fonksiyonel bağımsızlığının tam olarak sağlanması ve iç denetimin uluslararası standartlara göre faaliyette bulunduğu kamu idarelerinin teşkilat yapılarında gösterilecek şekilde yapılandırılması gerekliliği vurgulamıştır (Gürkan, 2009: 128 -192). Güler (2010) ise bunlara ek olarak, Sayıştay'ın kamu mali yönetim ve kontrol sistemi destekler mahiyette faaliyette bulunarak kamudaki iç denetim sistemi-

nin gelişmesinin sağlanacağını değerlendirilmektedir (Güler, 2010: 152). Gökmen (2009) “Kamu İdarelerinde İç Denetim” adlı çalışmasında; geçmişin, olmuştun, bitmişin tespiti şeklinde yürütülmekte olan denetim anlayışı terk edildiğini bunun yerine, faaliyetlerin daha etkili ve verimli ya da ekonomik sürdürülebilmesine yönelik öngörüler geliştirmek, hedeflerden sapmalara neden olabilecek riskleri belirlemek, risklerin yönetilebilir olmasına, hatta risklerin fırsatlara dönüştürülebilmesine imkân verecek yaklaşımları ortaya koyması beklentisini vurgulayarak İç denetimin mevcudu incelemek ve değerlendirmekten ziyade değer katma ve faaliyetleri geliştirmeye yönelik öneriler sunma fonksiyonunu öne çıkarmıştır (Gökmen, 2009: 14).

Mevcut çalışmada TSK’leri iç denetimi ile ilgili denetçi görevinde olan ve/veya görevden ayrıлып başka bir göreve atanmış ya da emekli olmuş denetçilerle görüşmelerde bulunulmuştur. Görüşmelerde, eğitim durumları ile ilgili bilgiler, genel muhasebe ve finansal tablolar analizi bilgileri, denetim bilgisi, risk analizi bilgisi, etkinlik, ekonomiklik ve verimlilik ölçümleri bilgileri, etik davranışa ilişkin bilgiler ile tarafsızlıkla ilgili konularda sorular yöneltilmiştir. Görüşme yapılan komutanlar, Harp Okulları mezunu olup bunun üzerine de bir yıllık eğitim aldıktan sonra TSK’nın çeşitli kademelerinde görev yaptıkları belirtilmiştir. Bununla birlikte denetim görevine başlamadan önce bir aylık hizmet içi eğitim aldıklarını ve yıllar içinde kazanılan tecrübelerle denetledikleri konuların tüm inceliklerini bildiklerini ifade etmişlerdir. Ayrıca kişisel ve mesleki gelişimleri için komutanlardan bazılarının yüksek lisans eğitimi içlerinden bir tanesinin de doktora derecesine sahip olduğunu vurgulanmıştır. Özbek’in (2011) “Kamu İç Denetçilerinin Muhasebe Eğitiminden Beklentileri: Devlet Üniversiteleri Örneği” isimli çalışmasında; kamu iç denetçilerinin muhasebe denetçi niteliğinin kazandırılması ve geliştirilmesinde meslek içi eğitimin çok önemli olduğu sonucuna ulaştığı (Özbek, 2011:65-82) anlaşılmıştır.

MSB Denetim Birimi Başkanlığı ile ilgili denetimin bağımsızlığı konusunda yapılan çalışmalar ise daha çok kamu denetimini kapsamaktadır. Denetimlerin en kritik meselelerinden biri olan bağımsızlıkla ilgili olarak Yavuz (2011) “Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler Üzerinde Kamu Denetimi ve Gözetimi” (Yavuz, 2011:147-162) adlı makalesi ile katkıda bulunmuştur. Bu konuyla ilgili Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan, Bağımsız Denetim Yönetmeliği Taslağı (2012) ile hukuksal boyutunu da tamamlanmıştır. Özellikle bahsi geçen yönetmeliği taslağının 5. Bölüm de bağımsızlık ve bağımsızlığın korunması konusunu içermektedir.

Sayar (2011) ise “Bağımsız Denetimin Gözetiminde Ülke Yaklaşımları” adlı çalışmasında sermaye piyasasına sahip birçok ülke bağımsız dene-

timi yasal zeminlere oturttuğu görüşünü beyan ederek denetim sisteminin işleyişine ilişkin düzenlemeler ve denetim mekanizmaları oluştuğunu söylemiştir (Sayar, 2011: 25).

MSB denetçileri ile denetçi bağımsızlığı konusunda fikirlerini almak için görüşme yapılmıştır. Bu konuyla ilgili yetkili kişiler ve iç denetim birimi, bağımsız ve objektif şekilde faaliyetlerini yürüttüğünü ifade etmektedir. Ancak gözden kaçmaması gereken unsur, bu komutanların denetim görev süreleri bittikten sonra karargâhlarda ya da birliklerde bir başka görevde bulunma durumlarıdır. Hatta zaman içerisinde denetledikleri birliklerin sıralı amirlerinin astları olarak görev yapma olasılıklarının olması, bağımsızlık unsuruna gölge düşüren bir durumu ortaya çıkarmaktadır. Görüşmelerde yine iç denetim görevinde bulunan iç denetim biriminin üst yöneticilik dışında başka bir hiyerarşik kademeye ilişkilendirilmediklerini söyleyen denetçiler, denetim görevleri süresince bağımsızlıklarını Millî Savunma Bakanlığı Teftiş Hizmetleri Yönergesine dayanarak ileri sürmüşlerdir. İç denetçiler denetim birimi başkanlığından tayinle ayrıldıktan sonra çeşitli idari faaliyetlerde de görev alabilirler. Yine denetçiler denetim görevi ile mevcut iç denetim faaliyetinde kuruma değer kattıklarını ifade etmektedir ve iç denetim biriminin danışmanlık fonksiyonunu etkin olarak yerine getirdiklerini de savunmuşlardır. MSB İç Denetim Birimi Başkanlığınca, uluslararası iç denetim standartlarına uygun ölçüde yetkilendirildiklerinin altını çizmektedirler. İç Denetim Birimi Başkanı, iç denetçilerin iş performansı ile ilgili performansı geliştirmeye yönelik olarak, iç denetçilerle düzenli değerlendirme toplantıları ve iç denetim için gerekli yeteneğe, tecrübeye sahip olduklarını iddia etmişlerdir.

İç denetimin yapılması işini, dış kaynaktan sağlama konusu ile ilgili farklı görüşler bulunmaktadır. Marshall (1994) iç denetimin dışarıdan satın alınma kararını organizasyona yarar sağlayacağını vurgularken (Marshall, 1994: 20-21), Acciani (1995) ise dış kaynak kullanımının büyük bir hata olduğunu savunmuştur. Pelfrey ve Peacock (1995) ise iç denetim elemanlarının varlığının gerekliliğine vurgu yaparak bazı proje ve anlaşmalarda dış kaynak kullanımının uygun olabileceğini belirtmişlerdir (Pelfrey ve Peacock, 1995: 26-32). İç denetim hizmetlerinin dışarıdan satın alınması kararını etkileyen faktörler ve bazı nitelikler açısından farklılıkların analizi çalışmasında uyguladıkları anket sonucunda Dinç ve Gerekan (2008); şirket ortak ve yöneticilerinin yaklaşık yarısının iç denetimde dış kaynak kullanmayı düşünmedikleri tespit etmişlerdir. Bu nedenle, iç denetimde dış kaynak kullanımının avantajlarının şirket ortak ve yöneticilerine anlatılması gerektiği üzerinde durmuşlardır (Dinç ve Gerekan, 2008: 86). MSB'liği denetçilerinin büyük bir kısmı bu konuda TSK'lerinin dışarıdan alınacak iç denetim hiz-

metnin güvenlik açısından zafiyet yaratacağı görüşüyle birlikte dışarıdan sağlanacak bir hizmetin birlik özelliklerini de tam olarak kavrayamayacağı görüşü hâkimdir. Ancak denetim sınıfı gibi gruplanma yapısının uygun olacağı görüşünü benimseyen denetçi komutanlara da rastlanmıştır.

MSB'nin kendi içindeki denetiminden başka Sayıştay tarafından da denetlenmesi süreci, iki kurumun bakış açısına göre ayrı ayrı değerlendirilmektedir. Ancak Sayıştay (bazı ülke Sayıştay'larında olduğu gibi) MSB'nin iç denetimlerinin ortaya koyduğu sonuçlarını/çıktılarını kullanabilmesi gerekliliği, yapılan denetimin hem kalitesini hem de bağımsızlığının tam olabilmesi açısından son derece önemlidir.

Sayıştay'ın iç denetim birimleri ile ilişkileri konusunda Sayıştay üyeleri ile kişisel iletişimler yapılmış ve literatür incelemesi sonucu da Karaca (2012) "ASOSAI Araştırma Projesi Işığında İç Denetim ve İç Denetim Birimleri İle Sayıştaylar Arasındaki İlişkiler" adlı çalışmaya rastlanmıştır. Bu çalışmada iç denetim birimleri ve Sayıştaylar arasındaki ilişkilerin mevcut durumunun saptanmasına yönelik değerlendirmeler incelenmiştir. Bu konuda hazırlanan ankete, katılımcılara Sayıştayların yapısı, iç ve dış denetim arasında işbirliği ve koordinasyon alanları ve yöntemleri, iç denetimin Sayıştay tarafından değerlendirilmesine ilişkin sorular sorulmuştur. Bu birimler arasındaki ilişkileri düzenleyen kanun ya da diğer türden düzenlemelerin bulunup bulunmadığı, tarafların belli aralıklarla resmi toplantılar düzenleyip düzenlemedikleri ve hangi alanlarda işbirliği yapıldığı araştırılmıştır. Ankete katılan ülkelere %60'ının iç denetim birimi ile Sayıştay'ın bir araya geldiği toplantıların yapılmasını öngören yasal ya da resmi düzenlemelerin olduğunu saptanmıştır. Katılımcı İç denetimin Sayıştaylar tarafından değerlendirilmesi konusunda ise ankete katılan ülkelerin %80'inden fazlasının, iç denetim raporlarının, dış denetim sırasında gözden geçirildiğini ya da dış denetçiler tarafından iç denetimin değerlendirildiğini belirtmişlerdir. Sayıştaylar, iç denetimi değerlendirirken, özellikle iç denetim biriminin kurumsal yapısı, personelin yeterliliği, denetim planı ve uygulaması, denetim faaliyetlerinin kalitesi ve denetim önerilerinin yerine getirilmesi hususları içermektedir. Sonuçta hazırlanan raporda, iç denetim sisteminin geliştirilmesi için; iç denetim biriminin bağımsızlığının sağlanması; buna yönelik olarak yasal ya da diğer türden bir düzenleme getirilmesi gerekliliği vurgulanmıştır. Diğer taraftan, raporda, iç denetim birimleri ile Sayıştaylar arasındaki işbirliği ve koordinasyonun geliştirilmesi için iç denetim biriminin görevlerini, yetkilerini ve bağımsızlığını açıkça belirten standartlar oluşturulması amaçlanmıştır. Aynı işin tekrar yapılmasının önüne geçmek amacıyla çeşitli yöntemler belirlenmesi, daha iyi iletişim kurulması ve her bir denetim organının kendi rolünün açıklığa kavuşturulması amacıyla top-

lantılar düzenlenmesi, Sayıştay'ın kendi denetim planını tamamlamasından önce göz önünde bulundurması amacıyla iç denetim birimine ait denetim planının Sayıştay'a sunulması, ortak eğitim programları düzenlenmesi, iç denetim biriminin rolünün ve Sayıştay ile işbirliği ve koordinasyon sağlayan resmi bir yapının yasal olarak kabul edilmesi sonuçlarına varılmıştır (Karaça, 2012: 119-121). Türkiye uygulamasına bakıldığında "MSB İç Denetim Birimi Başkanlığı iç denetçilerin yaptıkları denetimler kendilerini bağlar bu konunun Sayıştay ile ilgisi yoktur" S. Büyükbayram (kişisel iletişim, Mart 2012) açıklaması alınmıştır.

Sayıştay'ın TSK denetimi konusu yerel basının dikkatini çekmekte ve bu konu ile ilgili çeşitli haberler gündeme düşmektedir. Örneğin; Baransu 28.11.2011 tarihli Taraf gazetesinde Asker bastırıldı şeffaflık bitti adlı yazında savunma, güvenlik ve istihbaratla ilgili konularda devlet kurumlarının denetimine ilişkin Sayıştay Başkanlığı'na sunulan yönetmelik taslağı, asker baskısıyla değiştirildiğini ifade etmiştir. Ancak bu haber Sayıştay tarafından 03.12.2010 tarih ve 6085 sayılı Sayıştay Kanununun 44 üncü maddesinin ikinci fıkrası dayanak gösterilerek çürütülmüştür. 09 Ağustos 2011 tarihli Milliyet gazetesinde ise orduveine Sayıştay denetimi geliyor başlığı atarak haberi gündemine taşımıştır.

Özellikle savunma harcamalarında Sayıştay denetimi ile ilgili pek çok esere ulaşılmıştır. 'Kamu İktisadi Teşebbüsleri için iç kontrol modeli önerisi çalışmasında Erdoğan (2009) ABD Sayıştay GAO'nun iç kontrol tanımını ve kontrol standartları temel olarak INTOSAI'nin sunmuş olduğu modeli kullandığını, Avrupa Birliği'nde kamu iç mali kontrol (PFIC – Public Internal Financial Control) yaklaşımı esas aldığını ve Türkiye'de literatürde kamu işletmelerine yönelik özel bir iç kontrol modeli tanımlanmamış olmakla birlikte dünyada genel kabul görmüş INTOSAI iç kontrol modellerini hesap verebilirliklerini sağlamak ve kamuoyuna açıklama yapma sorumluluklarını yerine getirmek için kullanabilmesini açıkça tanımlayarak, amaçlarla performansın kıyaslanmasını gerekliliğine vurgu yapmıştır (Erdoğan, 2009: 107-126). Sayıştay denetiminde performans denetiminin gerekliliği ve önemi üzerinde durmuştur ve GAO ve Kıta Avrupa Sayıştaylarının pek çoğu denetiminin büyük bir oranının performans denetimi olarak gerçekleştirdiği açıklamasında bulunmuştur. Akça (2010) "Türkiye'de Askeri-İktisadi Yapı: Durum, Sorunlar, Çözümler" çalışmasında askeri harcamalar söz konusu olduğunda temel sorun alanlarından birisi de askeri harcamalara kimin karar verdiği ve sivil, siyasal ve toplumsal denetim mekanizmalarının olup olmadığı sorularına askeri harcamaların denetimi bağlamında TBMM (yasama), hükümet ve Milli Savunma Bakanlığı (yürütme) ve Sayıştay (yargı) olmak üzere üçayaklı bir değerlendirme yapmak gerekliliğini

vurgulamıştır (Akça, 2010: 20).

Çalışmada, şahsi olarak gerçekleşen T.C. Sayıştay'ın da daire başkanı, grup şefleri ve deneyimli denetim elemanları ile birlikte TSK'de çeşitli kademelerde ve görev yapmış hala iç denetimde görevde olan ve/veya iç denetçi görevlerini tamamlayarak tayin olmuş komutanlarla yüz yüze görüşmeler literatür doğrultusunda yapılmıştır. Çalışmalar sırasında ulusal basında konuyla ilgili kamuoyuna yansıyan haberler de taranmıştır.

3. TÜRK SİLAHLI KUVVETLERİNDE UYGULANAN İÇ DENETİM

Millî Savunma Bakanı adına İç Denetim Birimi Başkanlığı tarafından yapılan iç denetimde, üstsubaylar özellikle yarbay rütbesini tamamlamak üzere olan veya albay rütbeleri ile TSK'de görev yapan komutanlar arasından iç denetim elemanı olarak kendi sınıfları ile ilgili denetim alanlarında ortalama olarak 2-3 yıllık bir zaman diliminde MSB İç Denetim Birimi Başkanlığında görev yapmaktadırlar. Görevleri son bulan rütbeli subaylar tekrar tayin alarak görev yerlerine giderler. Bu açıdan bakıldığında iç denetçi olarak görev yapan rütbeli subay yıllar sonra denetlediği birlikteki komutanın emrinde de görev yapması söz konusu olabilir.

TSK'inde yapılan denetimde; Denetleme planı (hangi iç denetçinin ne zaman ve hangi birimleri denetleyeceği) bir yıl önce yapılan "iç denetim seminerinden" sonra dağıtılır, denetçilerde bu plana göre hazırlık yapmaktadırlar.

İç denetim semineri genellikle Eylül ayında MSB'liğinde tüm denetim elemanlarının katılımı ile her yıl yapılır. Bu seminer, bir önceki denetimlerde görülen hataların örnek olaylarla anlatımı, denetleme usul ve yöntemlerinin göreve yeni katılanlara öğretilmesini, iç denetçilerin denetimler esnasında karşılaşılan zorlukların paylaşılması ile MSB'liğinin iç denetçilere toplu olarak verilen emirlerinin alınmasını kapsar. Denetleme, denetleme yapılacak birimlerin bağlı olduğu o garnizonda ki en üst komutanın ziyaret edilmesi ve MSB'nin denetleme emrinin kendilerine verilmesi ile başlar (Anonim, 2011).

Denetlemeye başlamadan önce, tüm kiler, kasa ve depolar kilitlenerek durum denetlenmesi için hazır edilir. Güncel muhasebe kayıtları ile kilit ve mühür altına alınan devlet malı sayılarak, tartılarak ve ölçülerek güncel muhasebe kayıtları ile karşılaştırılır. Fazlalıklar ve noksanlar hakkında araştırma yapılır. Şüpheli durumlar tutanakla tespit edilerek birlik komutanlığına bildirilir gerektiğinde lüzumlu mahkeme kararı alınır ve ilgililer hakkında yasal işlem başlatılır.

Muhasebe denetlemesi, bir önceki yıl yapılan denetleme dosyası incelenmesi ile başlar. Bir önceki yıl yapılan denetlemede yasal işlem gerektir-

meyen ancak idari bakımdan düzeltilmesi gereken konuların yapılıp yapılmadığı kontrol edilir. Denetleme, denetleme yapılan birimin büyüklüğüne göre 10 ila 20 gün arasında mevcut tüm muhasebe kayıtları, gelir-gider, sarf ve istihsal (üretim) belgeleri ile bunların kayıtlı olduğu defterler yürürlükte bulunan mevzuata uygun tutulup tutulmadıkları detaylı olarak incelenir ve denetleme sonunda döküm haline getirilir.

Denetim sonunda, denetimi yapılan tüm muhasebe kayıtları (işlemi devam edenler hariç, onlar denetimci tarafından denetimi yapılan yere kadar olan kısım mühürlenir imzalanır ve bağlanır) bağlanarak bir sandık içine yerleştirilir. Bu sandık içine denetim raporu dosyasından bir suret de konularak bağlanır ve mühürlenir. Daha sonra bu sandık, anlaşmazlık halinde 5 yıl süre ile saklanmak üzere MSB 'lı Arşiv Müdürlüğü'ne (Lodumlu/ Ankara)'ya gönderilir (Anonim, 2011).

TSK'da düzenlenmiş olan iç denetim sistemi, "ordu malı" esasına dayanır. Ordu malı, TSK envanterine ne şekilde girmiş olursa olsun (hibe, tedarik, düşmandan ele geçme gibi) her türlü taşınır ve/veya taşınmazları kapsamaktadır. Ordu malı bir tek toplu iğneden, yüzlerce dönüm arazi gibi geniş bir yelpazeyi kapsar.

TSK'nin denetim esası, binlerce kalem malı kapsayan bir sistemi en az kayıpla yürütme konusunda uygulayıcılara destek olmak, kontrol altına almak ve karar vericilere sistem hakkında tam ve doğru bilgi vererek, TSK'nın kuruluş amacına uygun kullanılmasını sağlamak modern ordu denetim anlayışıyla örtüşmektedir. Bu anlayış ile faaliyetlere değer katma ön plana çıkarken faaliyetlerin bütün yönleri denetime konu olabilmekte ve sınırlı denetim kaynağı, riski yüksek konu veya birimlere yönlendirilerek maksimum fayda elde etmek de mümkün olacaktır. Böylece TSK'da uluslararası standartlara uygun iç denetim sistemi ile denetlenerek mevzuat odaklı klasik teftiş sisteminden çıkarak uluslararası standartlar ve AB mevzuatı paralelinde geliştirilerek TSK'nın faaliyetlerini etkililik, ekonomiklik ve verimliliği sağlanacaktır. (Güler, 2010: 152).

4. TÜRK SİLAHLI KUVVETLERİNİN SAYIŞTAY DENETİMİ

Türk Silahlı Kuvvetleri'nin bir diğer denetçisi Türk Sayıştay'ı; Türkiye'de kamu yönetiminin denetiminde en üst düzeyde yetkili olan organ, yasama organıdır. Yasama denetimi, parlamenter demokrasinin temelini oluşturur. Anayasa, genel ve katma bütçeli kuruluşları Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) adına denetleme yetkisini Sayıştay'a vermiştir. Sayıştay, bu kuruluşların gelir, gider ve mallarını TBMM adına denetlemenin yanı sıra, sorumluların hesap ve işlemlerini yargı yoluyla hükme bağlamakla görevlendirilmiştir.

TSK'nın harcamalarının büyük bölümü cari harcamalar ve yapım işlerinden oluşmaktadır. TSK bütçesinin ekonomik kodunda yer alan tüketime yönelik mal ve malzeme alımları kaleminde ise ağırlıklı olarak gemi parçaları, radar sistem parçaları gibi yedek parça alımları yapılmaktadır. Milli savunmayı etkileyecek ve gizlilik gerektirecek önemli bütçesi dışında yer alan Savunma Sanayi Müsteşarlığı, Savunma Sanayi Destekleme Fonu, TSK Güçlendirme Vakfı ve Makine Kimya Endüstrisi üzerinden gerçekleştirilmektedir. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu sonrasında Sayıştay'ın denetimine tabi iken TSK Güçlendirme Vakfı ve Makine Kimya Endüstrisi denetim kapsamı dışında yer almaktadır. Dolayısıyla, MSB'nin harcamaları arasında silah ve savunma sistemleri denetimlerde uzman çalıştırmaya ve gizli belgelerin görülmesine ihtiyaç duyulmamaktadır (Binici, 2010: 53).

Sayıştay TSK denetiminde düzenlilik denetimi adı altında mali tabloları, gelir, gider ve mallarının yasal düzenlemeler ile uygunluk ve kamu (yüksek) denetimi yapmaktadır. Denetçiler hesapların ve belgelerin kanunlara ve mevzuatlara uygunluğunu incelemektedir. 6085 sayılı kanunla, daha önce yapılamayan performans, proje ve program denetimleri, bu kanunun 03.12.2010 tarihinde yürürlüğe girmesi ile zorunlu hale gelmiştir.

Sayıştay tarafından her yıl düzenli ve planlı olarak yapılan kamu denetimi faaliyetleri ile, kamu idarelerinden gelen tüm bilgiler ve önceki denetimlerden elde edilen sonuçlar, muhasebe birimi ve kamu idaresi bazında bilgisayara aktarılarak depolanır. Devlet Planlama ve Rapor Grubu (DPRG), Denetim Planı ve Yıllık Denetim Programlarını çıkararak denetime başlar. İlk öncelikle şikayet ve soruşturmalara bakılır. Denetim görevlendirmeleri ve tüm bilgiler değerlendirilir. Taslak program hazırlanır ve Başkanlıkça onaylanarak uygulamaya konur (Durmuşoğlu, 2010) .

Denetim programının kabulünden sonra, merkezde incelenecek TSK hesaplarında görevler 3'üncü Grup (TSK'yı denetlemekten sorumlu grup) şefi tarafından denetçilere dağıtılır. Denetimlerde denetçiler, yıllık muhasebenin tamamını incelemekle yükümlüdürler. Denetimde en yüksek rütbeli asker dâhil uygun görülen her kademedeki kişiden bilgi alınabilir. Denetim tamamlandıktan sonra denetçi gerekli durumlarda "sorgu" düzenlenmektedir. Bir ay içerisinde sorumlular açıklama yapmak zorundadır. Gelen açıklamalar dikkate alınarak yargılamaya esas rapor hazırlanarak başkanlığa sunulur. Hazırlanan rapor Başkanlığın ilgili dairelerine gönderilir. Sayıştay Savcısının incelemesi (tüm raporlar Sayıştay Savcısının incelemesinden geçirilmektedir) ve görüş bildirdikten sonra daire başkanı görüş almak için bir üyeye gönderir. Üyede görüşünü bildirdikten sonra rapor dairede yargılanır. Karar oy çokluğu ile alınır. Raportör yargılanan raporun

ilamını düzenler ve Sayıştay tarafından ilgililere tebliğ edilir (Durmuşoğlu, 2010) .

Sayıştay her yıl, Anayasadan aldığı görevle, TSK'daki tüm genel ve katma bütçeye bağlı harcamalar, bu harcamalarla ilgili yapılan ihaleler ve sonuçları düzenli olarak dış denetime tabi tutarak karara bağladığı sonuçları TBMM'ne sunmaktadır.

Yeni getirilen düzenleme ile TSK içinde döner sermaye birimleri de dış denetim altına alınmıştır. 2012 tarihi itibari ile de bundan sonra Ordu evleri, askeri gazinolar, askeri kamplar, askeri kantinler vs. Sayıştay tarafından denetlenmesi zorunlu hale gelmiştir.

Bu zorunluluğu getiren, 03.12.2010 tarih ve 6085 sayılı Sayıştay Kanuna göre düzenlilik denetimidir; Mali ve uygunluk denetiminin yanı sıra performans denetimi Sayıştay'ın görev alanında yer almaktadır. Bu kanuna göre Sayıştay TSK'da performans denetimi de yapmak durumundadır.

Sayıştay yaptığı MSB denetimde, Teftiş Daire Başkanlığı ve Özel Teftiş Kurulunun yaptığı iç denetim verileri ile ilgilenmez.

5. SAYIŞTAY'IN TÜRK SİLAHLI KUVVETLERİ DENETİM AŞAMASI

Sayıştay Denetçi ve Raportörlerinin Denetim ve Çalışma Usulleri Hakkında Yönetmeliğin 83'ncü maddesiyle Denetim Planlama ve Rapor Grubu (DPRG) kurulmuştur. Sayıştay denetimindeki tüm kamu idarelerinden gelen tüm bilgiler ve önceki denetimlerden elde edilen sonuçlar, muhasebe birimi ve kamu idaresi bazında bilgisayara aktarılarak elektronik ortamda hesap kütüğünde depolanır.

DPRG, Denetim Planı ve Yıllık Denetim Programlarını çıkararak denetime başlar. Yıllık denetim programı hazırlanırken; başkanlık, ilgili yargı daireleri, grup şefleri ve denetçi görüşleri alınır. Geçmiş yıllara ait denetimler gözden geçirilir. Basında çıkan haberler incelenir. Şikâyet ve soruşturmalara bakılır. Denetim görevlendirmeleri ve tüm bilgiler değerlendirilir. Taslak program hazırlanır ve Başkanlıkça onaylanarak uygulamaya konur (Büyükbayram, 2012).

Denetim programın kabulünden sonra, merkezde incelenecek TSK hesaplarında görevler 3'üncü Grup şefi tarafından denetçiler arasında paylaştırılmaktadır. Mevcut durumda denetim programları, muhasebe birimi hesabı esasında hazırlanmaktadır. Denetimlerde denetçiler, yıllık muhasebe birimi hesabının tamamını incelemekle görevlendirilmektedirler. Denetimde kurumun amiri dâhil uygun görülen her kademedeki kişiden bilgi alınmaktadır. DPRG hesap kütüğü ve Kesin Hesap Grubu veri tabanlarında yapılan hesaplamalara göre merkezde yapılan denetimlerin tamamı (ki bu 2008 yılı MSB Sayıştay denetiminin yaklaşık %92'sine tekabül etmektedir)

Sayıştay'da belge üzerinde gerçekleştirilmektedir (Binici, 2010: 52).

Denetleme sonucunda denetçi gerekli durumlarda “sorgu” düzenler. Bir ay içerisinde sorumlular açıklama yapmak durumundadırlar. Gelen cevaplar dikkate alınarak yargılamaya esas rapor hazırlanarak başkanlığa sunulmaktadır. Hazırlanan rapor Başkanlığın ilgili dairelerine gönderilir. Sayıştay Savcısının incelemesi ve görüş bildirdikten sonra daire başkanı görüş almak için bir üyeye gönderir. Üyede görüşünü bildirdikten sonra rapor dairede yargılanır. Karar oy çokluğu ile alınır. Raportör yargılanan raporun ilamını düzenler ve Sayıştay tarafından ilgililere tebliğ eder (Büyükbayram, 2012).

SONUÇ VE ÖNERİLER

TSK'nın denetimini iç ve kamu denetimi olarak iki yönden değerlendirmek gerekir. Birinci yönü MSB'lığı İç Denetim Birimi Başkanlığı tarafından kendi bünyesinde oluşturulan ve denetçileri atama ile göreve getirilen iç denetim, ikinci yönü ise Sayıştay tarafından her yıl düzenli ve planlı olarak yapılan kamu denetimi faaliyetleridir. Bu makalede ele alınmayan ancak TSK'nın bünyesinde bulunan birliklerde üst komutan tarafından görevlendirilen rütbeli askerler tarafından her birliğin kendi içinde yaptığı denetimi de söz konusudur.

TSK, diğer kamu ve kuruluşlarından farklı olarak “yurt savunması” gibi hayati bir görevinin olması, ülkede yaşayan herkesin yaşamlarını huzur ve güvenli sürdürmesi iç ve dış tehditlerden uzak endişesiz bir ortamda gerçekleştirilmesi için düzenlenmiş, eğitilmiş bir kurumdur. Bu kurum, görevlerini yerine getirebilmek ve idamesini sağlamak için ihtiyaç duyduğu tüm malzemeyi devlet bütçesi kanalıyla tedarik etmek zorundadır. Bu zorunluluk, her yıl planlanan Genel Bütçeden belli bir oranda pay alması ve yıl içinde planlı ihtiyaçlarını yerine getirmesidir. Dolayısıyla, devlet bütçesinden almış olduğu her kuruluşun hesabı, (harcamalarının yürürlükte bulunan mevzuata uygun harcanıp harcanmadığının) yine anayasal bir kuruluş olan Sayıştay tarafından denetlenmektedir.

Sayıştay denetim aşamasında, MSB'lığı İç Denetim Birimi Başkanlığınca yaptırılan iç denetim çıktılarının kullanılması ve hatta Sayıştay iç denetim birimi denetimi ile ilgili rapor da hazırlanmalıdır. Sayıştay için bir iş yükü gibi görünse de zaman içerisinde bağımsız iç denetimin gelişmesi ve iç denetim çıktılarının kullanılmasını sağlaması açısından denetime katkı sağlayacaktır. Ayrıca 6085 Sayılı Sayıştay Kanununa göre yapılması gereken performans denetimine de katkı sağlayacaktır. Böylece Sayıştay iç denetimin verilerini kullanmanın yanı sıra iç denetimi de kontrol altına almış olacaktır. Bunun sonucunda kimi zaman kamuoyunda TSK iç denetimi

hakkında oluşan tartışmalı düşünceleri de bertaraf ederek TSK denetiminin kontrolünü tamamen üstüne alacaktır.

İç denetçiden gelen raporu MSB'lığı Sayıştay'ın ilgili dairesine gönderecektir. Sayıştay raporu onaylayacak ve/veya yargılayacak gereklilik halinde adli yargıya intikali sağlanacaktır. Sonuçlar da Sayıştay aracılığı ile hem kamuoyuna hem ilgililere (denetlenen birimler) duyurulacaktır. Ulusal güvenliği ilgilendiren gizlilik derecesindeki rapor sonuçları ise sadece TBMM'de gerekli güvenlik taramasından geçmiş ve yeminli komisyonlarla paylaşılabilir.

Sayıştay'ın MSB 'lığı denetimi ile ilgili olarak Sayıştay baş denetçisi Şahin Binici'ye (2010) göre; "Sayıştay'ın savunma harcamaları denetiminin, birçok konuda çağdaşlarının gerisinde kaldığı gözlenmektedir" demiştir. Bu söylemine ek olarak "MSB Grubu (3.Grup) yeniden şekillenmelidir" diyerek yeni bir grup organizasyonu önerisinde bulunmuştur. Bu öneriye göre; Sayıştay'ın MSB 'lığının denetiminden sorumlu üçüncü grup şefliğine bağlı olarak beş ekip oluşumunu uygun görmekte ve bunlar Performans Denetim Ekibi, Mali Denetim Ekibi, Uygunluk Denetim Ekibi, Bileşim Sistemleri Denetim Ekibi ve Proje Denetim Ekibi olarak sınıflandırmaktadır. Bu oluşuma ek olarak Eğitim Ekibinin de düzenlenmesi uygundur.

TSK'lerinin denetimini yapan Sayıştay 3'üncü Grup denetçilerinin bu konuda uzmanlaşmaması ve başka görevlere gönderilmemeleri gerekmektedir. Böylece performans denetiminde gerçekçi denetimler hayata geçecektir.

Sayıştay Başkanlığı'na bir daire daha eklenmeli, bu daire "denetçi" sınıfından seçilmiş üst rütbeli askerlerden oluşmalıdır. Bu daire sadece Güvenlik, istihbarat ve emniyet konularında açık olmayan, bilinmesi durumunda askeri stratejileri ve planları tehlikeye düşürebilecek harcamalar (silah mühimmat, füze sistemleri, otomasyon ve haberleşme sistemleri gibi) belirtilen harcamaların Sayıştay denetimini yapmaktan sorumlu olmalıdır. Ayrıca Sayıştay Başkanlığı'na ihtiyaç kadar denetçi sınıfından askeri personel denetim kadrolarında görevlendirilmeli, bu personel yine güvenlik, istihbarat ve emniyet gibi hassas konularda (sivil denetim elemanlarının denetim yapmasının sakıncalı olduğu değerlendirilen hallerde) dış denetim görevlerini yapmalıdırlar. Güvenlik ve gizlilik nedenleri ile Sayıştay bu tür bilgileri kamuoyuyla paylaşmasında engel olabilir.

KAYNAKÇA:

- Acciani N., (1995) “Outlaw Outsourcing”, Internal Auditor, February, pp.50-51.
- Akça, İ. (2010). Türkiye’de Askeri-İktisadi Yapı: Durum, Sorunlar, Çözümler, Demokratikleşme Programı Siyasal Raporları Serisi. Güvenlik Sektörü 2 İstanbul: TESEV yayını.
- Binici, Ş. (2010). Savunma Harcamalarının Sayıştay Denetiminde Karşılaştırmalı Bir Analiz: Türkiye, ABD, Fransa ve Almanya Örneği. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Kara Harp Okulu Savunma Bilimleri Enstitüsü, Ankara.
- Binici, Ş., Türkyener, C.M. (2011). Güvenlik Sektörünün Sayıştay Denetimi ve 6058 Sayılı Sayıştay Kanunu’nun getirdiği yenilikler. Dış Denetim Dergisi. Sayı 3, 24-32.
- Büyükbayram, S. (2012). Sözlü kaynak. Sayıştay. Ankara.
- Dinç, E. ve Gerekan. B. (2008). İç Denetim Hizmetlerinin Dışarıdan Satın Alınması Kararını Etkileyen Faktörler ve Bazı Nitelikler Açısından Farklılıkların Analizi. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C.13-3, 67-88.
- Erdoğan, S. (2009). İç Kontrol Sistemi: Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin İç Kontrol Modeli Önerisi. (Yayınlanmış DPT Uzmanlık Tezli), Devlet Planlama Teşkilatı, Ankara.
- Eski, S. (2004). Türk Silahlı Kuvvetleri Sosyal Tesisinde Muhasebe Ve Denetim Organizasyonu. (Yayınlanmış Doktora Tezi). İstanbul Üniversitesi, İstanbul.
- F. Durmuşoğlu, F. (2012). Sözlü kaynak. Sayıştay. Ankara.
- Gökmen, D. (2009). Kamu İdarelerinde İç Denetim, Ankara: Alp Yayınevi.
- Güler, C. (2010). Kamuda Yeni Denetim Sistemi: İç Denetim, Dış Denetim Dergisi, Sayı 3, 145-153.
- Gürkan, N. Z. (2005). İç Denetim, Ankara: Maliye ve Bütçe Kontrolörleri Derneği Araştırma İnceleme Dizisi.
- Karaca, M. (2012). ASOSAI Araştırma Projesi Işığında İç Denetim ve İç Denetim Birimleri İle Sayıştaylar Arasındaki İlişkiler. Sayıştay Dergisi, Sayı:84, 115-121.
- Marshall, A. (1994). How Well Does it Work?, Internal Auditing, November, pp.20-21.
- Milli Savunma Bakanlığı Hesap Teftiş Yönetmeliği, 2002: Resmi Gazete Sayısı: . 24907.
- Milli Savunma Bakanlığı İç Denetim Yönergesi, (2010). MSY 187- İç Dnt., Ankara: Genelkurmay Basımevi.
- Özbek, C. Y. (2011). Kamu İç Denetçilerinin Muhasebe Eğitiminden Bek-

lentileri: Devlet Üniversiteleri Örneği. Muhasebe ve Denetime Bakış, 33(10).2011:65-82).

Özeren, B. (2000). İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları, Ankara: Sayıştay.

Pelfrey, S., and E. Peacock. 1995. A current status report on outsourcing. Internal Auditing (Fall): 26-32.

Sayar, Z. (2011). Bağımsız Denetimin Gözetiminde Ülke Yaklaşımları 1 ABD Modeli. ASMMO Dergisi, Sayı: 195, 25-28.

Yavuz, M. (2011). Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler Üzerinde Kamu Denetimi ve Gözetimi, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 107, 147-162.

GAO Protocols. GAO's Agency Protocols GAO-05-35G, Washington D.C. 21, <http://www.gao.gov/aac/protocolseries.htm..> (Erişim Tarihi: 06.09.2016). 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, (10/12/2003).