

TURKIYE'DE MUHASEBE FINANSAL RAPORLAMA VE DENETİM HİZMETLERİNİN GELİŞTİRİLMESİ VE SAYIŞTAY

Hikmet IŞIK (*)
Sayıştay Uzman Denetçisi

GİRİŞ

1993 yılı Ocak ayında Dünya Bankası'na "Türkiye'de Muhasebe Finansal Raporlama ve Denetim Hizmetlerinin Gelişimi" başlıklı bir rapor hazırlanmıştır.

Raporda muhasebe, finansal raporlama ve denetim hizmet sektörünün ülkemizdeki geçmişi ve bugünü ele alınmakta; özel ve kamu sektörlerinde muhasebecilik mesleğinin işlemlerini engelleyebilecek başlıca sorunlar tartışılmakta; her iki sektörde söz konusu hizmetlerin gelişimini sağlayacak bir strateji önerilmektedir.

Bu strateji, özel ve kamu sektörlerindeki muhasebe, finansal raporlama ve denetim hizmetlerini geliştirmek amacıyla muhasebecilik ve denetçilik mesleklerinin içinde bulunduğu sorunlara çözüm getirmeyi ve muhasebe alanında birliği sağlamayı hedeflemektedir.

Raporda bu stratejiyi, desteklemek üzere bir "entegre öneriler paketi" getirilmiştir. Öneriler bu paket içinde bir bütünlük arz etmekte olduğundan, bağlantısından soyutlanarak değerlendirilmesi kuşkusuz doğru olmayacaktır. Bununla birlikte, Rapordaki önerilerin çoğu tek tek ele alınıp irdelenmeyi gerektirecek ağırlıktadır.

Bu vazıda Sayıştayla ilgili olarak Raporda yer alan bazı önemli öneriler değerlendirilmektedir. Bu değerlendirmenin gerektiği gibi yapılabilmesi için öncelikle Sayıştayların biçimlenişinin ve ortak temel özelliklerinin ele alınmasının uygun olacağı düşünülmüştür.

DÜNYADA SAYIŞTAYLARIN BİÇİMLENİŞİ

Kuruluş tarihleri değişik olmakla birlikte, dünyada Sayıştaylar, ülkelerinin seçtiği hukuk anlayışları doğrultusunda biçimlenmiştir. Sözgelimi ABD, İngiltere ve İsrail Sayıştayları, kodifikasyonlara yer vermeyen; örf, adet ve teamülün ağır bastığı Common-Law Sistemi ile malî, ekonomik ve

(*) 12-14 Ocak 1994 tarihinde sözü edilen rapor ile ilgili olarak düzenlenen sempozyumda yapılan konuşma yazılı metin haline dönüştürülmüştür.

teknolojik dinamizmin telifi sonucu doğmuşlardır. Bu ülke Sayıştayları yargısal yetki kullanmaktan uzak, parlamentolarına yardımcı kurumlar olmaya yakındır. Bu Sayıştayların örgüt yapıları monokratik bir özellik gösterir.

Kıta Avrupasında Romano-Germanik ya da Civil-Law sistemi geçerlidir. Bu sistem kuralları yazılı biçimde Anayasalardan başlayarak düzenler. Kıta Avrupasındaki bu hukuk anlayışı; Sayıştayları, klasik güç üçlüsünün dışında, yargı yetkisiyle donatılmış nevi kendine özgü kuruluşlar olarak ortaya çıkarmıştır. Fransa, İtalya, Belçika Sayıştayları bu türün tipik örnekleridir.

Kıta Avrupası tipi Sayıştaylar kurumsal ağırlıklı bir örgüt yapısına sahiptirler.

Ülkemizde Sayıştay, hukuk sisteminin tarihsel kökeni ve iç dinamiklerin de etkisiyle Kıta Avrupası Sayıştaylarının bir varyantı olarak 1862 yılında kurulmuştur. Kuruluşundan bu yana Anayasalarda yer almıştır.

SAYIŞTAYLARIN ORTAK TEMEL ÖZELLİKLERİ

İster yargı yetkisi olsun ister olmasın Sayıştayların ortak temel özellikleri vardır.

1. Sayıştaylar Yasama Organı adına denetim yapan bağımsız kuruluşlardır. Gerçekten Sayıştayın yasama ve yürütme organından yeterli ölçüde bağımsız olması, denetimin yürütülmesi, ve denetim sonuçlarının inanırlılığı ve objektifliği açısından yaşamsaldır. Bağımsızlık kavramı, denetim görevinin planlanması, programlanması ve yürütülmesi sırasında, yasama organından veya başka herhangi bir makamdan talimat almamayı da içerir. Başka bir deyişle Sayıştay önceliklerini tespit ederken, işini görevine uygun biçimde planlarken ve yapacağı denetimlere uygun metodolojileri kabul ederken tamamen serbest olmalıdır. Bu nitelik Sayıştaylara Yüksek Denetim Kurumu (Supreme Audit Institution) vasfı verir. Ayrıca bağımsızlık kavramı; kurumsal bağımsızlığı, mali bağımsızlığı ve meslek mensuplarının teminatını kapsar. Türk Sayıştay bu üç vasfı tümüyle haizdir.

2. Sayıştaylar günümüzde kamu fonlarının bulunduğu her alanda denetim yapan kuruluşlar haline gelmişlerdir.

Devletin ekonomik alandaki faaliyetlerinin artması ve çeşitlenmesi Sayıştayları yalnızca klasik bütçeleri denetleyen kurumlar olmaktan çıkarmıştır. Bu konuda çeşitli ülkelerden örnekler verilmesi uygun olacaktır.

Anglo-Saxon sisteminin en gelişkin temsilcisi ABD Sayıştayını, federal hükümete ait kaynak ve harcamaların girdiği her alanı denetlemektedir. İn-

giltere Sayıştayı, yerel yönetimlerin öz kaynakları hariç, tüm kamu fonlarını (Subvanse edilen kuruluşlar ve KİT'ler dahil) denetler.

Fransız Sayıştayının denetim alanına, Bakanlıklar, kamu teşebbüsleri, sosyal güvenlik kuruluşları ile sermayesinin çoğu yukarıdaki dairelerin elinde bulunan şirketlerle bunların finanse ettiği şirketler girer. Burada önemle belirtilmesi gereken nokta Fransa'da 1976 yılında yapılan yasal değişiklikle Kamu İşletmeleri Hesaplarını İnceleme Komisyonunun kaldırılarak sınaî ya da ticari karakterdeki kamu teşebbüslerinin Sayıştay denetimi kapsamına alınmış olmasıdır. İtalyan Sayıştayını da Bakanlıklar ve bağlı kuruluşlar ile bunlar tarafından finanse ve subvanse edilen kamu kurumları ve yerel idareleri denetlemektedir.

3. Sayıştay denetimi her ülkede ilkin gelir ve giderlerin mevzuata uygunluğunu araştırmakla başlamıştır. Ancak ekonomik ve mali yaşamın git-tikçe karmaşıklaşması ve yürütme organlarının kullandıkları tekniklerin değişmesi sonucu (Plan-program-program bütçe) Sayıştaylar denetim anlayış ve tekniklerine yeni boyutlar katmak zorunluluğunu duymuşlardır. Önceleri Anglo-Saxon tipi Sayıştaylarda başlayan bu yeni anlayış genelde performans denetimi olarak bilinmektedir. Bu yeni denetim anlayışı Kıta Avrupası tipi Sayıştaylara nispeten gecikmeyle girmiştir. Kıta Avrupası tipi Sayıştaylarda bu denetim biçimi geleneksel misyonlarına eklenmiştir. Bu denetim, kendine özgü bir prosedür içerisinde yürütülmekte ve elde edilen denetim bulguları raporlarla yasama organına ve diğer ilgili mercilere iletilmektedir.

Sözgelimi, Fransada performans denetiminin sonuçları Parlamento'ya sunulan ve kamuoyuna açıklanan Yıllık Genel Rapor içinde yer almaktadır. İtalya Sayıştayını da devlet bütçesinin yönetimi, devletin düzenli bir biçimde katkıda bulunduğu kuruluşlar ve yerel yönetimler hakkında Parlamento'ya sunduğu raporlarda performans denetimi sonunda elde ettiği bulguları göstermektedir.

Söz açılmışken şu noktayı da vurgulamakta yarar vardır: Gerek, Kıta Avrupası tipi Sayıştayların gerekse Anglo-Saxon tipi Sayıştayların uyguladığı performans denetimi hiç bir zaman siyasi tercihleri değil, bu tercihlere dayanan program ve faaliyetlerin ne ölçüde verimli, etkin ve tutumlu olarak yürütüldüğünü araştırır. Performans denetiminin amacı, bu faaliyetlere ilişkin doğru ve tarafsız bilgilerin elde edilmesi, yorumlanması; varılan sonuçların ve varsa tavsiyelerin Parlamento'ya ve diğer ilgililere bildirilmesidir.

Bu bağlamda belirtilmesi gereken bir başka konu da, performans denetiminin hukuka uygunluk denetiminin alternatifi olmadığıdır. Her ülke Sayıştayını her iki denetim anlayışını ülke koşulları içerisinde birlikte yürütmekte ve aralarındaki dengeyi gözetmektedir.

4. Sayıştay denetiminin uluslararası denetim standartları oluşmuştur. Kısa adı INTOSAI olan Yüksek Denetim Kurumları Uluslararası Örgütü,

yargısal yetki kullanan Sayıştayların ihtiyaçlarına da cevap verecek şekilde denetim standartlarını Ekim/1991 tarihinde belirlemiştir. Bu standartlar denetim metodolojisi ve uygulamasına ilişkin en yeni düşünceleri, eğilimleri ve konuları yansıtan önemli ve deyim yerindeyse "yaşayan" bir belge niteliğindedir.

INTOSAI denetim standartları "Devlet Denetiminde Temel Önermeler", "Devlet Denetiminde Genel Standartlar", "Devlet Denetiminde Çalışma Standartları" ve "Devlet Denetiminde Raporlama Standartları" ana başlıkları altında formüle edilmiştir.

5- Sayıştaylar, denetimin yöntem ve tekniklerinin türü, kapsam ve sınırlarına karar verirken denetlenen kurumun iç kontrol sistemlerini gözden geçirmekte ve değerlendirmektedirler. İç kontrol sisteminden maksat, işlerin etkin ve düzenli yürütülmesi, mevcut varlıkların muhafazası, usulsüzlük ve yolsuzlukların belirlenerek önlenmesi, muhasebe kayıtlarının doğru, düzenli ve tam olması, bilgilerin zamanında ve güvenilir olarak elde edilmesi için denetlenen kurumun oluşturduğu örgüt yapısı, işleyişi ve bunlara ilişkin tüm yöntemlerdir.

Yine INTOSAI'nin iç kontrol için hazırlayıp yayımladığı standartlar bulunmaktadır.

RAPORDA SAYIŞTAYLA İLGİLİ OLARAK YER ALAN ÖNERİLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

1. Raporda, Sayıştayın, Devlet Kurum ve kuruluşlarının iç kontrol mekanizmalarının iyi bir biçimde tesis edilmesini ve etkili çalışmasını sağlaması önerilmektedir.

Günümüzde dış denetimde, iç kontrol mekanizmalarının etkinliğinin ölçülmesine ve buna dayalı sistem tabanlı denetim tekniklerinin uygulanması giderek ağırlık kazanmaktadır. Bununla denetimin maliyetinin azaltılması, mükerrerliğin önlenmesi ve denetimin daha etkin ve verimli olması amaçlanmaktadır. Somut olarak ifade etmek gerekirse, iç kontrol sisteminden, yetki ve sorumlulukların dağıtılarak otokontrolün tesisi, hata ve yolsuzlukları en aza indireyecek işlem prosedürlerinin getirilmesi gibi konular anlaşılmaktadır.

Esasen Sayıştayımız, mevcut denetim uygulamasıyla sistem hatalarını bulup idarelere bildirerek, eğitici denetim anlayışı ile personel kalitesini yükseltmeye çalışarak ve mali nitelikli tüm yönetmelikler hakkında istişari görüş vererek, bir ölçüde iç kontrol sistemlerini tesise ve iyileştirmeye yardımcı olmaktadır. INTOSAI denetim standartlarında, iç kontrol sistemlerinin tesisine ve geliştirilmelerine Sayıştayların katkıda bulunması, bir genel ilke olarak benimsenmiştir.

Bu bakımlardan, raporda yer alan öneri olumlu karşılanmaktadır.

2. Raporda Sayıştayın, Devlet faaliyetlerinin verimlilik, etkinlik ve tutumluluğunu ölçme esaslarına dayalı performans denetimleri yapması teklif edilmektedir.

Raporda da belirtildiği gibi, Sayıştayımız yasasındaki mevcut hükümlerden de yararlanarak, denetimine tabi kuruluşların faaliyetlerinin kuruluş amaçlarına uygunluğu konusunda TBMM'ye rapor verme kapsamı içerisinde, performans denetimi çalışmalarına başlamıştır. Performans denetiminin kapsamı ve teknikleri ile ilgili olarak teorik ve metodolojik bilgi birikimimiz de belli bir düzeye ulaşmıştır. Bu bilgi birikiminin uygulamaya geçirilmesi için bu yılbaşında çalışma düzenimizde gerekli değişiklikler yapılmıştır.

Bütün bunlara karşın, performans denetiminin geniş çapta uygulanması ve geliştirilmesi için bu denetime yasal taban oluşturulmasına ihtiyaç duyulmaktadır.

Özetle rapordaki öneri, çağdaş denetimin bir gereği olarak algılanmakta ve desteklenmektedir.

3. Raporda:

- Sayıştayın milli denetim standartlarını belirlemesi ve yürütmesi; kamu ve özel sektör için geçerli olacak bir denetim rehberi çıkarması,
- Sayıştay Başkanının da denetim kalitesi ve performansı ile ilgili bütün ülke çıkarlarını gözetecek bir Milli Denetim Komitesine başkanlık etmesi,

önerilmektedir.

Her ne kadar bu öneriler raporun değişik bölümlerinde yer almakta ise de; birbirleriyle olan yakın ilişkileri nedeniyle bunları tek bir öneri olarak algılanmaktadır.

Sayıştay, denetim standartları konusunda azımsanamayacak ölçüde bir meslekî bilgi birikimine sahiptir.

Bununla birlikte, ülke çapında genel kabul gören, dinamik ve uygulanabilir denetim standartları ve denetim rehberi oluşturma görevinin, katılımcı bir yaklaşımla hazırlanması, daha gerçekçi ve daha uygun olacaktır. Bu bakımdan, raporda Sayıştay Başkanının başkanlığında oluşturulması önerilen Milli Denetim Komitesinin bu çalışmalar için yararlı ve elverişli bir mekanizma olacağı düşünülmektedir.

4. Raporda, Sayıştayın özel sektör denetim firmalarının standart ve performanslarının verimliliği ve etkinliği konusunda Meclise rapor sunması; özel sektör denetim firmalarının yabancı kaynaklardan sağlanan imkânlarla gerçekleştirilen tüm projelerin denetimlerine dair raporlarını inceleyerek görüşünü belirtmesi teklif edilmektedir.

Raporun bütünlüğü içerisinde muhasebe ve denetim mesleğinin ilke ve standartlara dayalı, bağımsız ve çağdaş tekniklerle donatılmış bir düzeye ulaşması amaçlanmaktadır. Bu gelişmeler sağlandığında Sayıştay, sistem bütünlüğü içerisinde, anılan konularda da üzerine düşeni yapma sorumluluğunun idraki içindedir.

5. Raporda, muhasebe, finansal raporlama ve denetim mesleğinin geliştirilmesinin bir stratejisi olarak Sayıştayın uzun vadede Türk Genel Denetim Birimi tarzında yapılması önerilmektedir.

Dünya Sayıştayları bağlamında Kıta Avrupası tipinde kurulmuş, anayasa ve pozitif hukuk sisteminin bir parçası olan Türk Sayıştayının adını ve temel çatısını değiştirmeksizin, bazı yasal düzenlemelerle ve kısmen de yasal düzenlemelere gerek kalmaksızın raporda önerilen görev ve fonksiyonların çoğunu üstlenebilecektir.

6. Raporda, uzun vadede, gerekli yasal değişiklikleri takiben Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulunun bilgi ve becerisiyle Sayıştaya katılması; böylece tüm kamu kurum ve kuruluşlarının finansal ve performans denetimlerinin tek ve bağımsız bir Yüksek Denetim Kurumunca, yani Sayıştayca, yapılması önerilmektedir.

Esasen, başta da belirtildiği gibi, yasama organı adına yapılan Sayıştay denetimi bağımsız olmalı ve kamu fonlarının kullanıldığı her alanı kapsamalıdır.

Elbette, ticari isterlere göre çalışan KİT'lerin Sayıştayca denetimi mekanizması da ona göre kurulmalıdır. KİT'lere ait denetim bulgularının Sayıştayın yargısal fonksiyonuna konu olmayacağı aşikârdır.

Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulunun uzun yıllara dayanan bir tecrübesi ve bilgi birikimi ve ayrıca çok değerli uzman personeli vardır. Kurulun statüsünden kaynaklanan eksikliğin giderilmesini sağlayacak birleşmeye, bugün için de kamu denetiminin sağlıklı yapılması ve etkinliği açısından ihtiyaç ve hatta zaruret vardır.

Bu birleşme sonunda, raporda önerilen tarzdaki bir eğitim programının da desteğiyle, tüm kamu kaynaklarının etkin bir denetime kavuşturulması mümkün olacaktır.

SONUÇ

Rapor Sayıştayımızın çağdaş denetim anlayışı içinde görev yapmasını öngörmektedir. Esasen, bu, ülkemizdeki muhasebe, finansal raporlama ve denetim hizmetlerinin gelişmesi için de gereklidir. Sayıştayımızı bu sorumluluğun idraki içinde, son yıllarda bu doğrultuda çaba göstermektedir. Dünya Bankası Raporu bu yönde yapılan çalışmaların isabetini göstermektedir.