

Kamu İdarelerinde Güvenilir Finansal Raporlama Açısından Muhasebe Denetiminde İç Kontrolün Önemi

Ahmet ARSLAN

Muhasebat Başkontrolörü/Maliye Bakanlığı

2000’li yılların başında ABD’de şirketlerdeki yolsuzluk skandalları iç kontrolün önemini ortaya çıkarmış ve bu çerçevede 2002 yılında çıkarılan Sarbanes–Oxley Act olarak anılan yasa, halka açık şirketlere yönelik muhasebe denetimlerinin sözkonusu şirketlerdeki iç kontrol sisteminin yeterliliği ve etkinliği konusunda bir değerlendirme yapıyor. İçerme zorunluluğunu getirmiştir.

Ülkemizde ise 2003 yılında çıkarılan 5018 sayılı Kamu Mali ve Kontrol Kanunu ile kapsama dâhil bütün kamu idareleri (merkezi yönetim, mahalli idareler, sosyal güvenlik kurumları, düzenleyici ve denetleyici kurumlar) hesap verebilirlik ve şeffaflık bağlamında faaliyet sonuçlarını raporlamak ve kamuoyuna açıklamakla yükümlü tutulmaktadır. Finansal raporlamaya esas mali verilerin (istatistiklerin)¹ ise Maliye Bakanlığı’na derlenip kamuoyuna açıklanması esası benimsenmiştir.

Diğer taraftan, adı geçen kanun kapsama dâhil kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin kurulması ve işletilmesi için gereken organizasyon yapısının ve süreçlerin oluşturulmasını öngörmüştür.

Son zamanlarda Yunanistan’da ortaya çıkan finansal kriz güvenilir bir muhasebe sisteminin önemini ortaya çıkarmış ve güvenilir olmayan finansal raporların eninde sonunda gerçek mali durumun ortaya çıkmasına engel olamayacağı gerçeğini göstermiştir.

1. Mali Verilerin Güvenilir Olarak Hazırlanıp Hazırlanmadığının Denetimi

¹ Gerek istatistik kavramının her şeyden önce rakamlar arasında belli matematiksel ilişkiler kurulmak suretiyle oran, yüzde, ortalama, mod, medyan ve standart sapma gibi belli sonuçların ortaya konulmasını ifade etmesi gerekse uygulama Maliye Bakanlığınca yayımlanan muhasebe bilgilerinin mali tablolardan ibaret olması nedeniyle sözkonusu Kanun ve ikincil mevzuata geçen “mali istatistik” kavramının kullanılmasının doğru olmadığı düşünülmektedir. Bu nedenle yazımızda “mali istatistik” yerine “mali veri” kavramını kullanmayı tercih ediyoruz.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun “(Mali İstatistikler) Kapsam, temel ilkeler ve kurumsal çevre” başlıklı 52’nci maddesinde;

“Mali istatistikler, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin mali işlemlerini kapsar.

Mali istatistikler, uluslararası standartlara uygun olarak bütünlük, güvenilirlik, kullanılabilirlik, yöntemsel geçerlilik ve ulaşılabilirlik ilkeleri çerçevesinde; yeterli mesleki eğitimi almış personel tarafından muhasebe kayıtlarındaki verilere dayanılarak ve istatistiksel yöntemler kullanılarak hazırlanır.

Mali istatistiklerin hazırlanmasında kamu idarelerinin yöneticileri uygun kurumsal çevrenin oluşturulması için gerekli önlemleri alır.”

Aynı kanunun “Mali istatistiklerin hazırlanması ve açıklanması” başlıklı 53’üncü maddesinde; “Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait mali istatistikler, Maliye Bakanlığınca derlenir. Merkezi yönetim kapsamı dışındaki kamu idareleri mali istatistiklerini belirlenmiş ilkelere uygun olarak hazırlar ve belirlenen süreler içinde Maliye Bakanlığına gönderir.” denilmektedir. Söz konusu mevzuat hükümlerinden anlaşılacağı üzere kamu idarelerince hazırlanıp Maliye Bakanlığınca gönderilen mali verilerin (Mizan, bilanço, gelir tablosu vb) “güvenilir” olarak hazırlanmış olması gerekmektedir. Eğer idarelerce hazırlanan verilerin güvenilir olarak elde edilip edilmediği bilinmiyorsa Maliye Bakanlığında yayımlanan mali istatistiklerin sıhhati konusunda şüpheler oluşabilir. İdarelerce hazırlanan mali verilerin güvenilir olup olmadığını anlamının tek yolu muhasebe denetimidir. Her ne kadar bu denetimin kimin tarafından yapılacağı Kanunda açık olarak ifade edilmemişse de bu tür bir denetimin konsolidasyon için kendisine mali istatistikler sunulan birim (Maliye Bakanlığı) olması gerektiği düşünülmektedir.

Kanunun “Mali istatistiklerin değerlendirilmesi”

başlıklı 54'üncü maddesindeki "Bir yıla ait mali istatistikler izleyen yılın Mart ayı içinde; hazırlanma, yayımlanma, doğruluk, güvenilirlik ve önceden belirlenmiş standartlara uygunluk bakımından Sayıştay tarafından değerlendirilir ve bu amaçla düzenlenen değerlendirme raporu Türkiye Büyük Millet Meclisine ve Maliye Bakanlığına gönderilir. Bu raporda yer alan değerlendirmelere ilişkin olarak Maliye Bakanı gerekli önlemleri alır." hükmü kamu idarelerinde hazırlanan muhasebe verilerinin güvenilirliğinin denetimine değil Maliye Bakanlığınca derlenen muhasebe verileri konusundaki "değerlendirme"ye işaret etmektedir. Zaten Maliye Bakanlığınca toplu şekilde ve kümülatif olarak derlenmiş bulunan binlerce kamu idaresine ait mali istatistiklerin Sayıştay'ca güvenilirlik bakımından denetlenmesi de teknik olarak mümkün değildir.

Muhasebe denetimi konusunda açık bir hüküm sözkonusu kanuna istinaden yayımlanan "Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği"nde yer almaktadır. Sözkonusu yönetmeliğin "Muhasebe sistemleri ve raporların standartlara uygunluğunun denetlenmesi" başlıklı 146'ncı maddesinde "Kapsama dâhil tüm kamu idarelerinin muhasebe işlemlerinin ve hazırlanan raporların bu Yönetmelikte belirtilen esaslar ile genel kabul görmüş uluslararası muhasebe ilkelerine uygun olarak yapılıp yapılmadığı Bakanlık (Maliye Bakanlığı) tarafından denetlenebilir." hükmü yer almaktadır.

Fakat bu noktada denetimin (audit) tam olarak neyi ifade ettiğini de belirtmekte fayda bulunmaktadır. Denetim, esasında olgu ve olayların gerçek mahiyetlerinin ilgili mevzuat, standart ve ilkelere uygun olarak kayıtlarda yer alıp almadığını araştırıp sonuçlandıran ve bu sonuçları tarafısız olarak delilleri ile ortaya koyarak kanaat beyan eden sistematik bir çalışmadır. Muhasebe denetimi ise bir bilginin geçerliliği ve güvenilirliği konusunda yapılan araştırmadır ve ayrıca iç kontrol konusunda bir değerlendirmeyi de içerir².

Ancak genel yönetim kapsamında bulunan özellikle mahalli idareler "özerklik"lerinin olduğu gerekçesiyle Maliye Bakanlığınca yapılan muhasebe denetimlerinde iç kontrol yapılarının ince-

lenmesini ve varlıklarının fiziki durumunun muhasebe kayıtlarıyla karşılaştırılmasına sıcak bakmamaktadırlar.

Bu idarelerden bazılarının kayıtdışı birçok mali işlem ve varlıklarının olduğu, iş akışı ve mali hizmetlere ilişkin organizasyon yapısının etkili bir iç kontrol sistemiyle uyumadığı dikkate alındığında, bu idarelerce sunulan mali raporların sıhhatinin sorgulanması gerekmektedir. Örneğin mali tablolarında kasa hesabı bulunmayan bir mahalli idarenin nakdi tahsilât yapıp bu tahsilâtını bankaya yatırmadığı durumlarda birçok suiistimalin çıkma ihtimali bulunmaktadır. Aynı şekilde, vevne alındıları ve ödeme emirlerinin kasa veya banka hesabıyla karşılaştırılmaması bu hesapların sıhhati konusunda birçok şüphe uyandırmaktadır. Sosyal tesis veya özel işletmelerinin hesaplarını kendi hesaplarıyla karıştıran bir idarenin büyüklüğü ve sorumlulukları konusunda tam bilgi edinemeyeceği açıktır. Bu tür hususların tespiti ancak yerinde yapılacak denetimle mümkün olabilecektir.

Aslında Maliye Bakanlığı'na Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ile verilen muhasebe denetimi yetkisi sözkonusu Yönetmelikte belirtilen "esaslar"ı da içerdiğinden ve söz konusu esaslarda mali işlem ve varlıkların hesap ve mali tablolara nasıl yansıtılacağı açıklandığından muhasebe denetiminin varlıkların miktar ve değerlerinin muhasebe kayıtlarına uygunluğunun denetimini içermesi gerektiği düşünülmektedir.

Fakat gerek mevzuattaki gerekse teoride yer alan kavramların karar vericilerce tam olarak anlaşıl-mamış olması nedeniyle bu alanda (mahalli idarelerin gerçek anlamda muhasebe denetiminde) boşluklar olduğu aşikârdır.

Amerikan denetim standartlarına (GAAS) göre gerçek anlamda finansal raporlamanın denetimi aşağıdaki unsurların her birinin incelenmesini gerektirmektedir.

1- Açıklama ve Sunum: Hesapların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak ifade edilmiş ve sınıflandırılmış olup olmadığı ve finansal raporlara ilişkin açıklamaların tam, uygun ve açıkça ifade edilip edilmediği,

2- Varlık ve Gerçekleşmiş Olma: Bütün varlık,

yükümlülük ve sermayenin (kamuda net değer hesabı) gerçekten mevcut olup olmadığı ve kayıtlarda yer alan işlem ve olayların gerçekten oluşmuş olup olmadığı,

3- Hak ve yükümlülükler: İdarenin finansal raporlarında yer alan bütün varlık ve yükümlülüklerle sahip olup olmadığı,

4-Tamamlanma ve Dönemsonu: Kaydedilmesi gereken bütün varlık, yükümlülük, sermaye ve işlemlerin kaydedilmiş olup olmadığı ve işlemlerin ilişkin buldukları dönemin finansal tablolarına yansıtılıp yansıtılmadığı,

5- Değerleme, Tahsis ve Doğruluk: Bütün işlem, varlık, yükümlülük ve sermayenin doğru bir şekilde hesaplara kaydedilip kaydedilmediği.

Yukarıda belirtilen unsurlardan 2 ve 5'inci unsurlar gerçek anlamda bir muhasebe denetimi için mali tablolarda yer alan değerlerin gerçekten (fiziken) mevcut olması ve gerçekten var olan şeylerin ise mali tablolarda yer almasını ifade etmektedir.

Diğer taraftan, her ne kadar mali işlemlerin denetimi konusunda 5018 sayılı Kanun'un 68'inci maddesi Sayıştay'a açıkça yetki vermiş ise de gerek mevcut iş yükünün ağırlığı nedeniyle Sayıştay'ın daha çok "kamu zararını tespit" üzerine odaklanması gerekse mali verilerin (istatistiklerin) Maliye Bakanlığına sunulmuş olmasına karşın bunların Sayıştay'ca denetlenmesinin yaratacağı teknik güçlük nedeniyle varlıkların miktar ve değerlerinin muhasebe kayıtlarına uygunluğunun denetimini de kapsayan gerçek anlamda bir muhasebe denetiminin Sayıştay'ca gerçekleştirilmesinin fiilen zor olacağı düşünülmektedir.

2. İç Kontrol-Güvenilir Mali Veri (İstatistik) İlişkisi

İç kontrol bir müessesenin amaçlarına ulaşması yolundaki risklere yönelik olarak gerekli önlemlerin alındığını temin etmeye yardımcı olan çeşitli politika ve prosedürlerden oluşmaktadır. Ulaşılmak istenen sözkonusu amaçlar:

1. Finansal raporlamanın güvenilirliğinin sağlanması,

2. Faaliyetlerin etkililiği ve etkinliğinin artırılması,

3. Düzenleme ve kurallara uyumun sağlanması, olabilir.

Söz konusu amaçlara ulaşmak için gerekli olan politika ve prosedürler ise aşağıdaki unsurlardan oluşmaktadır.

1. Bağımsız performans gözetimi (gerçekleşen performansın bütçe, plan ve öngörülerle karşılaştırılması),

2. Yeterli belge, bilgi ve kayıt (işlemlerin doğruluk, tamamlılık ve yetkilendirme yönünden incelenmesine yönelik kontroller),

3. Fiziki kontroller (varlık ve kayıtların fiziki güvenliğini temin eden kontrol faaliyetleri),

4. Görev ve sorumlulukların dağılımı (yetkilendirme, kayıt ve muhasebe fonksiyonların farklı görevlilere verilmesi).

Finansal raporlama bir müessesenin faaliyetlerinin sonuçlarını finansal olarak ifade etmekte ve buradan hareketle muhataplarına müessesenin geleceği konusunda işaretler (sinyal) vermektedir. Bu açıdan bakıldığında muhasebe verilerinin muhasebe tekniği ve ilkeleri açısından doğru olması yanında bu verilerin güvenilir olup olmadığı da büyük önem taşımaktadır. Bu bağlamda, etkili bir iç kontrol sisteminin mevcudiyeti muhasebe verilerinin güvenilir olması konusunda büyük bir güvence oluşturmaktadır.

Nitekim Amerikan denetim standartlarına (GAAS) göre eğer muhasebe denetiminin başlangıcında denetim elemanı iç kontrol sisteminin yetersiz ve çok zayıf olduğu kanaatine varırsa denetimden çekilme veya finansal raporların sıhhati konusunda hiç görüş beyan etmeme durumunda kalır.

Etkili bir iç kontrol sisteminin mevcudiyeti ise işlemlerin akışı, organizasyon yapısı ve görev ve sorumlulukların dağılımının iç kontrol standartları ile uyumlu olması halinde mümkün olabilecektir.

Nitekim 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve

Kontrol Kanunu'nun "İç kontrolün amacı" başlıklı 62'nci maddesinde (d bendi) iç kontrolün amaçlarından birisi "Karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesi" olarak ifade edilmiştir.

Her ne kadar aynı kanunun iç denetime ilişkin bölümlerinde iç denetçilere iç kontrol sistemine ilişkin denetim yetkisi tanınmış olsa da iç denetçilerin görev yaptıkları idarenin elemanları olması (bağımsız olamamaları) nedeniyle iç denetçilerden iç kontrol ve güvenilir finansal raporlama ilişkin olarak bağımsız bir değerlendirme konusunda güvence beklenemez. Bu değerlendirmenin idareden bağımsız (dış) denetim elemanları tarafından yapılması gerekmektedir.

Kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin zafiyeti ile ilgili olarak 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun "Maliye Bakanlığınca Yürütülecek Hizmetler" başlıklı 75'inci maddesinde "Malî yönetim ve kontrol sisteminin tümüyle zaafa uğradığı, belirgin yolsuzluk veya kamu zararına yönelik emarelerin ortaya çıktığı durumlarda; ilgili bakanın talep etmesi veya doğrudan Başbakanın onayı üzerine Maliye Bakanı, yetkili denetim elemanlarına, kamu idarelerinin tüm malî yönetim ve kontrol sistemlerini, malî karar ve işlemlerini mevzuata uygunluk yönünden teftiş ettirir. Bu teftişler sonucunda düzenlenecek raporların bir örneği İç Denetim Koordinasyon Kuruluna, bir örneği de gerekli işlemlerin yapılması için ilgili bakana gönderilir." şeklindeki düzenleme ile Maliye Bakanlığına bir yetki verilmiştir.

Fakat bu düzenlemenin uygulanması konusunda iki soru işareti bulunmaktadır. Birincisi, idarelerde "Malî yönetim ve kontrol sisteminin tümüyle zaafa uğradığı, belirgin yolsuzluk veya kamu zararına yönelik emarelerin ortaya çıktığı'nın kim tarafından tespit edileceğidir. Adli mercilerin sürekli olarak kamu idarelerini izleyemeyecekleri dikkate alındığında bu tespitin muhasebe denetimi yapanlarca mı yoksa sözkonusu idarelerin kendi denetim elemanlarınca mı yapılacağı belli değildir. İkincisi, bir kamu idaresi amirinin kendi idaresinin iç kontrol sistemindeki yanlışlık ve zafiyetleri tespit ettirip bu konuda kendisi dışındaki bir idareden denetim talep etmesini beklemek pek gerçekçi görünmemektedir.

Daha önceki yazılarımızda da belirttiğimiz gibi Maliye Bakanlığının denetim sürecinde yer alması konusundaki düşüncemizde mahalli idarelere yapılan hazine yardımının Maliye Bakanlı-

ğı tarafından gönderilmesi argümanının etkisi de bulunmaktadır. Nitekim ABD'de mahalli düzeydeki kuruluşlara yapılan federal hazine yardımları bunların finansal tablolarının güvenilirliği konusundaki denetim raporları şartına bağlanmıştır.

Sonuç

İç kontrol bir eylem olmaktan ziyade organizasyon yapısının ve süreç yönetiminin ayrılmaz bir parçasıdır. Bu nedenle iç kontrolün sağlanması için yukarıda belirtilen iç kontrol faaliyetlerinin gerçekleşmesini sağlayan bir organizasyon dizaynı gereklidir. Güvenilir bir finansal raporlama için etkili iç kontrolün önemi kaçınılmazdır.

İdarenin iç kontrol sisteminin incelenmesini ve varlıkların muhasebe kayıtlarıyla uygunluğu kontrolünü içermeyen bir muhasebe denetiminden gerçek anlamda söz edilemez. Mali verileri sadece muhasebe tekniği açısından değerlendiren bir fonksiyon denetim (audit) değil sadece bir inceleme (review) dir. Uluslararası denetim standartlarına göre finansal raporlar üzerindeki inceleme önemli bir güvence teşkil etmemektedir.

Bu nedenle, merkezi yönetim dışındaki idarelerden alınan muhasebe verilerinin güvenilir olup olmadığı makul ölçüde (reasonably) saptanabilmesi için söz konusu mali verilerin,

Ya Maliye Bakanlığı denetim elemanları tarafından fiziki kontroller ve iç kontrolü de içerecek şekilde yerinde denetlenmesi ve bu konuda hazırlanan konsolide raporun söz konusu idarelere ait mali istatistiklerle birlikte kamuoyuna açıklanması,

Ya da bu denetimin Maliye Bakanlığınca yetki verilen ve söz konusu idarelerce hizmet satın alımı şeklinde bağımsız denetim şirketlerince denetlenip ancak bu şirketlerce güvence onayı verildiği takdirde bu mali istatistiklerin genel mali istatistiklere dâhil edilmek üzere Maliye Bakanlığına gönderilmesi gerektiği düşünülmektedir.

Bu iki yöntem dışındaki bir yöntemin hem pratik (uygulanabilir) olmadığı hem de kaynak israfı ve gerçekçi olmayan mali performans görünümüne yol açacağı düşünülmektedir.

Kaynakça

ARENS Alvin A., ELDER Randal J., BEASLEY Mark S.; (2008), *Twelfth Edition, Auditing and Assurance Services*, Pearson-Prentice Hall, New Jersey, USA.