

**TÜRK SİLAHLI KUVVETLERİ'NDE UYGULANAN
DENETİM SİSTEMİNİN ANALİZİ**

Meltem KESKİN KÖYLÜ

Doktora Tezi

Danışman: Yrd. Doç. Dr. Tülay FİDANCI TELLİOĞLU

Aralık 2012

Afyonkarahisar

T.C.
AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
DOKTORA TEZİ

TÜRK SİLAHLI KUVVETLERİ'NDE UYGULANAN
DENETİM SİSTEMİNİN ANALİZİ

Hazırlayan
Meltem KESKİN KÖYLÜ

Danışman
Yrd. Doç. Dr. Tülay FİDANCI TELLİOĞLU

AFYONKARAHİSAR 2012

YEMİN METNİ

Doktora tezi olarak sunduğum ‘‘Türk Silahlı Kuvvetleri’nde Uygulanan Denetim Sisteminin Analizi’’ adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı dűşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve eserlerin kaynakçada gűsterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yaparak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

06/12/2012

Meltem KESKİN KŐYLŐ

TEZ JÜRİSİ VE ENSTİTÜ MÜDÜRLÜĞÜ ONAYI

JÜRİ ÜYELERİ

İMZA

Tez Danışmanı:	Yrd. Doç.Dr. Tülay FİDANCI TELLİOĞLU	.....
Jüri Üyeleri:	Prof .Dr. Veysel KULA	.....
	Prof. Dr. Kerim BANAR	.....
	Yrd. Doç.Dr. Naciye GÖKÇE	.....
	Yrd. Doç.Dr. Bülent ALTAY	.....

İşletme Anabilim Dalı Doktora Öğrencisi Meltem KESKİN KÖYLÜ'nün "Türk Silahlı Kuvvetleri'nde Uygulanan Denetim Sisteminin Analizi" başlıklı tezini değerlendirmek üzere 06/12/2012 günü saat 10.00'da Lisansüstü Eğitim ve Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca değerlendirilerek kabul edilmiştir.

Prof. Dr. Selçuk AKÇAY
MÜDÜR

ÖZET
TÜRK SİLAHLI KUVVETLERİNDE UYGULANAN DENETİM
SİSTEMİNİN ANALİZİ

Meltem KESKİN KÖYLÜ

AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

Aralık 2012

Danışman: Yrd. Doç Dr. Tülay FİDANCI TELLİOĞLU

Türkiye'nin jeopolitik konumu, bölgesindeki istikrarsız gelişmeler ve dünya enerji politikalarının kesişme koridorunda olması yıllardan beri güçlü bir silahlı gücün varlığını zorunlu kılmıştır.

Güçlü bir orduya sahip olmak için, ülkenin öz kaynakları ve ekonomik değerlerinin büyük bir bölümü, her yıl savunma bütçesi adı altında Türk Silahlı Kuvvetleri (TSK)'ne tahsis edilmektedir.

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

Çalışmada, birkaç yabancı ülke silahlı kuvvetlerinin yapmış oldukları finansal denetim incelenmiş ve sonuç olarak TSK için denetim sistemi önerisi yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: İç Denetim, Türk Silahlı Kuvvetleri, Sayıştay, Denetim Sistemi, Diğer Ülke Orduları Mali Denetimi.

ABSTRACT

ANALYSIS OF THE AUDIT SYSTEM APPLIED IN TURKISH ARMED FORCES

Meltem KESKİN KÖYLÜ

**AFYON KOCATEPE UNIVERSITY
THE INSTITUTE OF SOCIAL SCIENCES
DEPARTMENT OF BUSINESS**

December 2012

Turkey's geopolitical location, its unstable surrounding and the fact that it is located in the intersection of the world's energy policies made Turkey to maintain a strong armed force.

For having a strong armed force and maintaining its control, the country's natural resources as well as a great deal of its economical values are supplied to Turkish Armed Forces in the name of defense budget in order to supply the needs of the force as well as the people in it like foods, clothes and any kinds of war equipment.

Internal Inspection Unit Chairmanship, whose internal audit is connected to Ministry Of National Defense, controls the expenses of Turkish Armed Forces and also investigates the coherence of these expenses according to the public act. Also, Court Of Account conducts regular inspections on these issues.

In this study, financial audit made by several foreign armed forces are investigated and as a result, an audit system is proposed for Turkish Armed Forces.

Key Words: Internal Audit, Turkish Armed Forces, Turkish Court of Accounts, Audit System, Other Country Armies Financial Audit.

ÖNSÖZ

Tez çalışmasını yürüttüğüm süre boyunca her konuda bana yol gösterip, emeğini, ışığını esirgemeyen ve çalışmalarımı özgürce sürdürmeme olanak sağlayan tez danışmanım Yrd. Doç. Dr. Tülay FİDANCI TELLİOĞLU'na, engin bilgi ve tecrübeleriyle bana tüm doktora çalışmamda öncü ve destek olan Prof. Dr. Veysel KULA'ya ve kendisinden örnek aldığım Prof. Dr. Kerim BANAR'a, verilerin toplanmasında gösterdikleri ilgi ve çalışmama verdikleri destekleri nedeniyle değerli komutanlar ile emekli Sayıştay 4. Daire Başkanı Feramuz DURMUŞOĞLU ve değerli Sayıştay Grup Şeflerine, her zaman yanımda olan çalışmalarımdaya beni destekleyen aileme ve bu aşamaya gelene kadar bana emeği geçen herkese sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Meltem KESKİN KÖYLÜ

İÇİNDEKİLER

YEMİN METNİ	ii
TEZ JÜRİSİ VE ENSTİTÜ MÜDÜRLÜĞÜ ONAYI	iii
ÖZET.....	iv
ABSTRACT	v
ÖNSÖZ.....	vi
İÇİNDEKİLER	vii
TABLolar LİSTESİ.....	x
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xi
KISALTMALAR DİZİNİ	xii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİMİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ VE İŞLEVİ

1. DENETİM KAVRAMI.....	6
2. DENETİM TANIMI	7
3. DENETİM TÜRLERİ	9
3.1. DENETİMDE ULAŞILMAK İSTENEN AMACA GÖRE DENETİM TÜRLERİ.....	10
3.1.1. Mali Tablolar (Finansal Tablolar veya Muhasebe) Denetimi.....	10
3.1.2. Uygunluk (Yerindelik) Denetimi	11
3.1.3. Performans (Faaliyet veya İşletme) Denetimi	11
3.2. YAPILIŞ ZAMANINA GÖRE DENETİM TÜRLERİ.....	12
3.3. DENETİMİN STATÜSÜNE GÖRE TÜRLER.....	14
3.3.1. İç Denetim	14
3.3.2. Dış Denetim.....	15
3.3.3. Yüksek Denetim	19
4. İÇ DENETİM VE İÇ KONTROL.....	20
4.1. İÇ DENETİM ve İÇ KONTROLÜN KAVRAMSAL YAPISI.....	20
4.2. İÇ DENETİM-İÇ KONTROL İLİŞKİSİ	30

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK SİLAHLI KUVVETLERİNDE UYGULANAN İÇ DENETİM VE SAYIŞTAY DENETİMİ

1. TÜRK SİLAHLI KUVVETLERİN'DE İÇ DENETİM VE İÇ KONTROL.....	32
1.1. TÜRK SİLAHLI KUVVETLERİN'DE İÇ DENETİM SÜRECİ	33
1.2. İÇ DENETÇİ GÖREV, YETKİ VE SORUMLULUKLARI	38
1.3. İÇ DENETÇİNİN BAĞIMSIZLIĞI VE TARAFSIZLIĞI.....	39
1.4. İÇ DENETÇİ/İÇ DENETİM KURULU	41
1.4.1. İç Denetçi.....	41
1.4.2. İç Denetim Kurulu	41
1.5. İÇ DENETİME BAŞLAMADAN ÖNCE YAPILACAK İŞLER	42
1.6. HESAP VE DURUM İÇ DENETİMİ	43
1.6.1. Hesap İç Denetimi	43
1.6.1.1. Ordu Malı Yönünden Muhasebe.....	43
1.6.1.2. Ordu Evi, Kantin Gibi İşletmeler Yönünden Muhasebe.....	44
1.6.2. Durum İç Denetimi	44
1.6.2.1. Mal Saymanlıkları Durum İç Denetimi	44
1.6.2.2. Birimlerin Durum İç Denetimi.....	45
1.7. SAYMANLIKLARIN HESAP VE İÇ DENETİMLERİNDE GENEL	
ESASLAR.....	53
1.7.1. Taşınır Mal Saymanlıkları ve İç Denetimleri.....	53
1.7.2. Taşınmaz Mal Saymanlıkları ve İç Denetimleri.....	54
1.8. İÇ DENETİMİN BORÇLU /BORÇSUZ SONUÇLANMASI.....	55
1.8.1. İç Denetimin “Borçsuz” Sonuçlanması	55
1.8.2. İç Denetimin “Borçlu” Sonuçlanması	56
1.8.3. İç Denetimin “Adli İşlemlerde Borçlu” Sonuçlanması.....	56
1.8.4. İç Denetimin “Adli İşlemlerde Borçsuz” Sonuçlanması	57
2. TÜRK SİLAHLI KUVVETLERİNDE UYGULANAN İÇ DENETİM	58
SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRMESİ VE TÜRK SAYIŞTAYI.....	58
2.1. TÜRKİYE CUMHURİYETİ SAYIŞTAY'I VE TÜRK SİLAHLI KUVVETLERİ'NİN SAYIŞTAY DENETİMİ TARİHİ AŞAMALARI	60

2.2. TÜRKİYE CUMHURİYETİ SAYIŞTAY'I ÖRGÜTSEL YAPISI.....	64
2.3. SAYIŞTAY'IN TÜRK SİLAHLI KUVVETLERİ DENETİM AŞAMASI....	65
2.4. TÜRK SİLAHLI KUVVETLERİNİN DIŞ DENETİMİ	66
2.5. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI	68
2.6. İÇ DENETİMLERDE GÖRÜLEN “ÖRNEK” OLAYLAR (TSK`da görevli iç denetçilerin notlarından anonim olarak alınan örnek olaylar)	75

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

YABANCI ÜLKE SİLAHLI KUVVETLERİNDE DENETİM

1. AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ ORDUSU VE DENETİMİ	80
2. AMERİKAN ORDUSU DENETİM AJANSI.....	81
2.1. GENEL BAKIŞ.....	82
2.2. AMERİKAN ORDUSUNDAKİ DENETİM EVRİMİ.....	84
3. AMERİKAN SAYIŞTAY'I (Government Accountability Office-.GAO).....	88
3.1. FEDERAL SAYIŞTAY'IN ÖRGÜT YAPISI.....	89
3.2. SAYIŞTAY DENETİMİ.....	89
4. RUSYA ORDUSU MALİ DENETİMİ	90
5. RUSYA SAYIŞTAYI	93
6. YUNANİSTAN ORDUSU MALİ DENETİMİ.....	94
7. YUNANİSTAN SAYAYIŞTAY'I	96
DEĞERLENDİRME VE SONUÇ	97
KAYNAKÇA	102
EKLER.....	121
ÖZGEÇMİŞ.....	165

TABLÖLAR LİSTESİ

	Sayfa
Tablo 1. Denetim Türleri ve Kabul Edilen Denetim Kriterleri.....	12
Tablo 2. İç Denetim ve Bağımsız Dış Denetimin Karşılaştırılması.....	18
Tablo 3. MSB İç Denetim İş Akış Şeması.....	35

ŞEKİLLER LİSTESİ

	Sayfa
Şekil 1. T.C. Sayıştay Başkanlığı Organizasyon Şeması.....	65
Şekil 2. ABD Ordusu Denetleme Kurumu Teşkilat Şeması.....	83

KISALTMALAR DİZİNİ

AAA:	U.S. Army Audit Agency (Ordu Denetim Ajansı)
AB:	Avrupa Birliği
ABD:	Amerika Birleşik Devletleri
AICPA:	American Institute of Certified Public Accountants (Amerikan Yeminli Serbest Muhasebeciler Enstitüsü)
ANT:	Akaryakıt İkmal ve Nato Pol Tesisleri
ASOSA:	Asian Organization of Supreme Audit Institutions (Asya Ülkeleri Sayıştayları Birliği)
BDDK:	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
CIA:	Certified Internal Auditor (Uluslararası İç Denetçiler)
CoCo:	The Criteria of Control Board – Guidance on Control
CPA:	Certified Public Accountants (Serbest Muhasebeci Mali Müşavir - SMMM)
DCAA:	Defense Contract Audit Agency (ABD’de, Savunma Sözleşme Denetleme Kurumu)
DOD:	Department of Defense (Savunma Bakanlığı)
DPRG:	Denetim Planlama ve Rapor Grubu
ECIIA:	European Confederation of Institutes of Internal Auditing (Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu)
GAO:	The U.S. Government Accountability Office (Amerikan Sayıştay’ı)
GKMS:	Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları
HEK:	Hurda-Enkaz-Köhne
IAASB:	International Auditing and Assurance Board (Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu)
IIA:	The Institute of Internal Auditors (Uluslararası İç Denetim Enstitüsü)
INTOSAI:	International Standards of Supreme Audit Institutions (Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Organizasyonu)
ISA:	International Standards on Auditing (Uluslararası Denetim Standartları)

KİK:	Kamu İhale Kurumu
KKK:	Kara Kuvvetleri Komutanlığı
MSB:	Milli Savunma Bakanlığı
MSY:	Milli Savunma Bakanlığı Teftiş Hizmetleri Yönergesi
MSYT:	Milli Savunma Bakanlığı Hesap Teftiş Yönetmeliği
NATO:	North Atlantic Treaty Organization (Kuzey Atlantik Paktı)
SAS:	Statement on Auditing Standards (Denetim Standartları Bildiri) Sermaye Piyasası Kurulu
SPK:	Public Internal Financial Control (Avrupa Birliği de Kamu İç Mali
PIFC:	Kontrol)
SEC:	Securities and Exchange Commission (ABD Sermaye Piyasası Kurulu)
SSCB:	Sovyet Sosyalist Cumhuriyetleri Birliği
TBMM:	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TESMER:	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Müşavirler Temel Eğitim Staj Merkezi
TİDE:	Türkiye İç Denetim Enstitüsü
TSK:	Türk Silahlı Kuvvetleri
TSKGV:	Türk Silahlı Kuvvetleri Güçlendirme Vakfı
TÜDESK:	Türkiye Denetim Standartları Kurulu

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 algılanma ve o tehdide karşı alınacak caydırıcılık önlemlerinin toplamı, o ülkenin güvenlik algılamasını belirler. Bu tehdit algılamasını büyüklüğü, milli gelirden ayrılacak payla doğru orantılıdır. İsrail 1948'den itibaren sınırlarını çevreleyen ülkeleri büyük bir tehdit olarak görmesi, savunma ve hatta saldırı sanayine kaynaklarının büyük bir oranda ayırmasına neden olmuştur. Bu davranışı sadece dış saldırılara karşı korunma ve güvenlikten öte, kendisi bir saldırgan olarak topraklarını büyütme ve genişletmeye yönelik olmuştur. Diğer taraftan İsviçre, 1915 Viyana Konferansı'ndan sonra sürekli tarafsız bir ülke olması nedeniyle, savunma ve güvenlik ihtiyaçları minimum düzeye indirgemıştır.

Amerika Birleşik Devletleri dış tehditte açık olmamasına rağmen, bütçesinin büyük bir bölümünü savunma giderlerine ayırmaktadır.

Diğer taraftan günümüzde tehdit, sadece dış tehdit olarak algılanmamalıdır. İç güvenlikte, dış güvenlik kadar önem kazanmış ve bütçeden ayrılacak pay o oranda artmıştır.

Türkiye'nin dünyanın en istikrarsız bölgesinde (Balkanlar, Kafkaslar ve Ortadoğu) konumlanması ve/veya jeopolitik konumu nedeniyle Türk Silahlı Kuvvetleri (TSK) kuruluşundan beri genel bütçeden en büyük payı almıştır. Soğuk savaş döneminde NATO'nun Sovyetler Birliğine karşı Doğu Avrupa'daki büyük rol oynamıştır. SSCB'nin dağılmasından sonrada 1984'den beri iç güvenliğini tehdit eden terör sorunuyla uğraşmaya başlamış ve dolayısıyla Türkiye'nin güvenlik harcamaları, bütçesi diğer kalemlerinden biraz daha fazla olmuştur.

Bütçesinin zaman zaman % 20'sine yakın bir oranda iç ve dış tehditlere karşı savunma sanayisine yatıran, 600 bin kadar silahlı kuvvetleri mensubuna sahip, Dünyanın sayılı silahlı kuvvetlerinden biri olan 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'liğine 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.

Devlet bütçesinden pay alan ve kamu kaynaklarını kullanan her kurum gibi TSK'de, devletin diğer genel ve katma bütçeli kurum ve kuruluşları gibi denetlenerek, harcamaları kontrol altına alınması ve bu harcamaların yürürlükteki mevcut mevzuata uygun olup olmadığı kesin sonuca bağlanması bu güne kadar süre gelen bir iç denetim işlemi şeklinde yapılmaktadır.

TSK'de mali, idari ve harbe hazırlık olmak üzere kendi iç sisteminde uyguladığı denetim yöntemleriyle periyodik zamanlarda iç denetim yapmaktadır. TSK'da iç mali denetim 2000'li yıllara kadar "teftiş" kavramıyla ifade edilmiştir. MSB bünyesinde teşkilatlandırılan "Teftiş Daire Başkanlığı", TSK'ne bağlı tüm birlik ve kurumların mali denetimlerini yapılmasını yıllık planlama ile sonuca bağlamıştır. İç Denetim kavramı kullanılmaya başlanmasından sonra, MSB'nin da bulunan Teftiş Daire Başkanlığı, İç Denetim Birimi Başkanlığına dönüştürülmüştür. İç denetimi MSB bünyesinde yer alan İç Denetim Birimi Başkanlığınca kendi yönetmelikleri doğrultusunda tayinle atanan müfettiş subaylar tarafından yapılmaktadır.

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'nde uygulanan denetim sisteminin analizi ile devletin diğer kurum ve kuruluşlarında olduğu gibi denetlenerek, harcamaları kontrol altına alınması ve bu harcamaların yürürlükteki mevcut mevzuata uygun olup olmadığı kesin sonuca bağlanması, bu güne kadar süre gelen iç ve dış denetimin ne şekilde yapıldığını ortaya konmakta ve ABD, Yunanistan ve Rusya silahlı kuvvetlerinin iç denetimlerini nasıl yaptıkları da araştırılmıştır,

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.

Hiçbir etki veya baskı altında kalmaksızın denetçinin yaptığı denetim faaliyetleri ve faaliyetler sonucu vereceği kararında tamamen yansız davranması anlamına gelen bağımsızlık, TSK'de ayrı açıdan bir değerlendirme konusunu gündeme getirmektedir. MSB bünyesinde İç Denetim Birimi Bakanlığınca tayinle atanan müfettiş subaylarla oluşan iç denetçiler bu görevi tamamlayıp herhangi bir zamanda veya yerde birliğini denetlediği komutanın emrinde göreve başlama ihtimalinin olması bağımsızlıklarına gölge düşürme durumunu ortaya çıkarmaktadır.

Zira halen yürürlükte bulunan terfi, atama yönetmelikleri görevdeki personelin özgürce karar vermesini etkilemektedir. Çünkü bu gün iç denetçi olarak görevlendirilen bir personel, atamayla denetlediği birliğin komutanın emrine de girebilir. O birlik hakkında iç denetçi görevinde hazırlamış olduğu olumsuz rapor bu

subayın gelecekteki terfiini olumsuz etkileme olasılığını ve kaygısını taşımasına neden olacak ve subay denetçinin denetim görevini tam bağımsız olarak yapmasını engelleme olasılığı ortaya çıkabilecektir. MSB'lığı bu durumu yargıda çözmüştür. Hâkim sınıfı subaylar, tüm görevleri boyunca sadece yargı işiyle uğraştığından karar vermede üzerlerinde baskı hissetmeleri söz konusu değildir.

Türk Silahlı Kuvvetleri'nin de uygulanan denetim sistemini inceleyen bu tez çalışması üç bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölüm, “ Denetim Kavramının Kavramsal Çerçevesi ve İşlevi” başlığı altında literatür taranarak denetim ile ilgili teori ve kavramlar üzerinde durularak denetim kavramının evrensel tanımları ve uygulamaları açıklanmaktadır.

İkinci bölümde, “Türk Silahlı Kuvvetlerinde İç Denetim” TSK`da kullanılan yönetmeliklere göre nasıl yapıldığı açıklanarak iç denetçilerin göreve nasıl atandıkları ve denetçi bağımsızlığını sağlamaya ve korumaya yönelik olarak yapılan çalışmalar MSB'lığı Teftiş Hizmetleri Yönergesi doğrultusunda açıklanmaktadır. TSK`da uygulanan denetim sisteminde iç denetimin bağımsızlığı, temelde olması gereken ve MSB Teftiş Hizmetleri Yönergesinde iç denetçinin tarafsız hareket etmesi, denetim görevi dışında başka bir görev almaması ve verdikleri kararlarda istikrar sağlanmasını anlatmaktadır. Ancak Denetimin hassasiyetle üzerinde düşünülmesi ve önem verilmesi gerekli konusu denetimin bağımsızlığında yatan denetimin nasıl yapıldığından başka denetimin hangi şartlar ve düşünce içinde bu süreci gerçekleştirdiği de büyük önem taşıdığı konusu ele alınarak, iç denetçi olarak görev yapan üst subayın, MSB'lığında bu görevi tamamlamasından sonra denetlediği birliğin komutanının emrinde göreve başlama ihtimalinin olması bağımsızlık sağlama düşüncesin nasıl tehlikeye atığı vurgulanarak denetçi bağımsızlığını korumaya yönelik olarak önerilere de yer verilmektedir. Yine bu bölümde Türk Sayıştay'ının genel özellikleri, Sayıştay'ın TSK denetimi üzerinde durularak, denetim sürecinden de bahsedilmekte ve literatür araştırması çalışması da yapılmaktadır.

Üçüncü bölümde ise; “ Yabancı Ülke Silahlı Kuvvetlerinde Denetim” konusu incelenirken Yunanistan, Rusya ve ABD silahlı kuvvetlerini denetleyen ülke Sayıştay'ları da incelenmiştir. TSK ile diğer ülke orduları arasında ki denetim

sistemleri arasındaki fark ve benzerliklere bakılarak Türkiye ordusunda uygulanan denetim sistemi söz konusu ülkelerin ordu denetimleri ile karşılaştırılırken özellikle de ABD ordu denetiminde bağımsız denetim firması ile çalışması nedeniyle bu ülke modeli üzerinde durularak TSK`da uygulanan denetim sisteminin değerlendirilmesi yapıp yeni denetim sistemi önerisinde bulunmaktadır.

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİMİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ VE İŞLEVİ

1. DENETİM KAVRAMI

Amaçlara ve alınan kararlara ulaşabilmek için doğru bilgilerin varlığına sahip olunması gerekliliği vardır. Hangi sektörde olursa olsun tarafsız, doğru bilgi, kanıt toplama ve bu bilgileri, kanıtları ilgili konu için belirlenmiş standartlarla karşılaştırıp bir sonuca ulaşıp bu sonuçları kullanıcıların kararlar almasında ve bu bilgilerin etkin olarak kullanılması aşamasında yapılan çalışmalara ihtiyaç vardır. Bu aşamada bilgilerin güvenli olup olmadığı önem kazanmaktadır.

Karar alıcılar kendilerine sunulan bilgileri doğrudan kaynağında inceleme olanağı bulamazlar. Karar alıcılar başkaları tarafından hazırlanmış bilgileri veri kabul ederek bunların doğruluğuna güvenmek zorundadır. Başkaları tarafından hazırlanan bilgilerin ise kasıtlı olarak veya olmayarak her zaman hata ve yanlışları kapsama olasılığı yüksektir. Özellikle karar alıcılar ile bilgiyi düzenleyen kaynaklar arasında bir çıkar farklılaşması söz konusu ise bilgiyi sunan kaynağın bunları kendi çıkarları doğrultusunda hazırlaması doğaldır. Bunun nedeni iyi veya kötü niyetle bilgi kullanıcılarını yanıltmak amacıyla olabilir. Neden ne olursa olsun her iki durumda da karar alıcıya sunulan bilgi doğru ve güvenilir değildir. Karar alıcıların doğru karar alabilmeleri için açıklanan bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğinin araştırılması zorunludur. Bilgilerin doğruluğunu araştırıp, kanıtlayacak bir inceleme, verilecek kararın sağlığını ve nesnelliğini artıracaktır. Açıklanan iddiaların doğruluk ve güvenilirliklerinin saptanabilmesi için ayrıca bir inceleme yapılması kaçınılmazdır. Bu incelemeyi genellikle karar alıcıların yapması mümkün olamamaktadır (Kenger, 2001:1). Bütünlüğü, doğruluğu ve tarafsızlığı denetlenip doğrulanmış bilgi artık karar işlemi için güvenilir bilgi olarak kabul edilir (Güredin, 2000: 4). Doğruluğu ve tarafsızlığı denetlenerek onaylanan bilgiler karar alıcılar için güvenilir bilgidir.

Açıklanan bilgilerin, iddiaların doğruluk ve güvenilirliğinin araştırılmasında kullanılan genel yöntem ise, bilgilerin ve iddiaların tarafsız ve bağımsız bir kişi/kişiler/örgüt tarafından denetlenerek doğrulanmasıdır. Evrensel kural olarak;

bütünlüğü, doğruluğu ve tarafsızlığı denetlenip doğrulanmış bilgiler, artık karar işlemleri için güvenilir bilgiler olarak kabul edilmektedir (Kenger, 2001: 1).

Örgütlerin ve kişilerin hak ve ödevleri hukuk devletinde tanımlanmış ve anayasa, kanun, yönetmelik, tüzük ve mevzuatlarla düzenlemelere bağlanmıştır. Örgütlerin; faaliyetlerini hukuk düzenine uygun yürütüp yürütmediğini incelemek, açıkladıkları bilgilerin ve iddialarının doğru ve güvenilir olup olmadığını araştırmak ve örgüt yöneticilerinin örgütle çıkar ilişkisi içinde bulunan kişilere/örgütlere, topluma ve devlete hesap verme yükümlülüklerini “accountability” yerine getirmelerini sağlamak üzere tarafsız ve bağımsız bir kişi/ kişiler/ örgüt tarafından denetlenmeleri hukuk devletinde zorunlu tutulmaktadır (Kenger, 2001:1-2). Bu tarafsız ve bağımsız kişi/ kişiler (denetçi), ekonomik faaliyetler ve olaylara ilişkin savlara ait kanıtları ele geçirme durumundadırlar (Erdoğan, 2006: 1). Gelişen bilgi ve iletişim teknolojileri sayesinde globalleşen dünyada ekonomik ilişkiler karmaşıklaşmış, uluslararası para ve mal hareketleri önündeki sınırlar kalkmış, çok uluslu şirketlerin faaliyet alanları alabildiğine genişlemiş ve küresel ekonomide aynı dilin konuşulması bir zorunluluk olmuştur. Büyük, halka açık şirketler bu zorunluluğu çok daha fazla hissetmektedirler. Dolayısıyla söz konusu finansal bilgilerin güvenilir ve doğru olması, gerek ulusal gerekse uluslararası düzeyde genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve standartlarına uygun bir hesap ve kayıt sisteminin varlığı ile mümkündür. Bu doğrultuda; muhasebe ilke ve standartlarının uygulanmakta olup olmadığını araştırarak, ilgili çevrelerin kullanımına sunacak bir sisteme ihtiyaç bulunmaktadır. Bu sistem “Muhasebe Denetimi”dir (Denetim İlke ve Esasları, 1999: 5).

2. DENETİM TANIMI

Denetim kavramı açıklayabilmek için öncelikle denetimle çoğu zaman eşanlamlı olarak kullanılan revizyon, kontrol, ve teftiş kavramlarını tanımlamak gerekir. (Atasoy, 1984: 7-8) Revizyon, kelime kökeni olarak bir daha incelemek, yeniden gözden geçirme, bakım (Yılmaz, 2005: 142) anlamına gelen Latince “revidere” sözcüğünden gelir. Bir işletme veya birimin kendi iç bünyesinde yürütülen işlemlerin düzenli zaman aralıkları ile incelenmesi, gözden geçirilmesi

demektir. Uygulamada revizyon kavramı daha çok muhasebe ile ilgili incelemelerde kullanılmakta, işletme faaliyet ve hesaplarının incelenmesini ve denetlenmesini kapsamaktadır (Atasoy, 1984: 31-32).

Kontrol, Latince karşılaştırma cetveli anlamına gelen “contrarotula” kelimesinden gelip, karşıt veya diğer bir kayıt ve/veya belge aracılığıyla bir şeyin doğruluğunu incelemek, araştırmak ve soruşturmadır. İşletmede ortaya çıkan hataların bulunmasını müteakip bulunan hataları düzeltmek için alınan tedbirleri ile yapılan faaliyetleri anlatan bir kavramdır. Pek çok eserde kontrol kavramı denetim kavramı ile açıklanmaktadır. Bunun sebebi kontrol kavramının denetim kavramını da içine alan çok geniş bir anlamı ifade etmesidir (Yılancı,2003:6; Arkun, 1980:18).

Teftiş, Arapça “fets” kökünden gelmekte olup, bir şeyin aslını, doğrusunu veya işlerin iyi yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan inceleme anlamında kullanılmaktadır. Sözlük anlamı olarak da bir görevin doğru yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan araştırma, denetleme olarak tanımlanmaktadır. Latince bir kelime olan “audit” (denetim) “onaylayan”, “işiten” (yani haberdar olan) anlamına gelmektedir. Aslında denetim onaylamanın, doğrulamanın bir çeşididir. Doğrulama veya onaylama ile kastedilen, bir uzman tarafından başka birinin iddiasının güvenilirliği hakkında bir sonuç bildirebilmektir (<http://www.bilgilidenetim.com/makale> e.t.2012).

Denetim hakkındaki bazı tanımlar ise şöyledir:

Türk Dil Kurumu denetimi, “ bir işin doğru ve yönetime uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, kontrol etmektir” (<http://www.tdk.org.tr>. e.t.2012) diye tanımlamıştır.

Amerikan Muhasebeciler Birliği Temel Denetim Kavramları Komitesi (The Report Of The Committee On Basic Auditing Concepts Of The American Accounting Association), Taylor ve Glezen (1997: 2), denetim kavramını şöyle tanımlamaktadır:

“Denetim, ekonomik faaliyetler ve olaylar hakkındaki beyanlar ile önceden oluşturulmuş kriterler arasındaki uygunluk derecesini belirlemek için bu ekonomik faaliyetler ve olaylar hakkındaki beyanlarla ilgili kanıtların tarafsız elde edilmesi, değerlendirilmesi ve sonuçların ilgili kullanıcılara sunulmasında oluşan sistematik bir süreçtir”.

Denetim tanımının unsurları ve özellikleri şöyle sıralanabilir; Denetim, ekonomik bir birim veya döneme ait bilgilere uygulanır, denetim bir karşılaştırma sürecidir, denetim kanıt toplama ve değerlendirme esasına dayanır ve denetim, konusunda uzman ve bağımsız kişilerce yürütülür (Bozkurt,1999: 23).

Bağımsız dış denetimi ifade etmek üzere, bazen sadece “denetim” terimi kullanılabilir. Muhasebe denetiminde olduğu gibi, bağımsız dış denetim de işletme dışındaki bağımsız denetçiler tarafından yapılan mali tablolar denetimini ifade ettiği için bağımsız dış denetimi ifade etmek üzere yalnızca “denetim” terimini kullanmak uygun olmamaktadır (Yılcı, 2003: 9).

3. DENETİM TÜRLERİ

Denetim; denetleyen kurumlar, denetlenen kurumlar, denetim amacı ve kapsamı ile denetimin kamusal veya özel sektör nitelikli oluşuna vb. yaklaşımlarla çeşitli sınıflandırmalar yapmak olasıdır (Kenger, 2001: 3), Klasik anlamda denetim, denetimde ulaşmak istenen amaca göre mali tablolar (muhasabe) denetimi, uygunluk denetimi, performans (faaliyet) denetimi olarak üçe ayrılmaktadır.

Denetim, statüsüne göre iç ve dış denetim olmak üzere ikiye ayrılırken son zamanlarda Sayıştay’ın parlamento adına kamu kuruluşlarında yaptığı kamu denetimi; denetimin statüsüne göre sınıflandırılmasında Yüksek Denetim olarak üçüncü boyutta incelenmektedir.

Yüksek denetim kurumlarının (Yüksek Denetleme Kurulları, Sayıştay) kamu kuruluşları üzerinde parlamentolar adına yaptıkları denetim geçmişte dış denetim kapsamında değerlendirilirken, günümüzde “Yüksek Denetim” adına üçüncü bir denetim statüsü olarak kabul edilmektedir. Denetimin niteliğine göre yapılan sınıflandırmalar temelinde, denetçinin organizasyonun personeli olup olmasına ve organizasyon dışında ise denetçi ile organizasyonu bir araya getiren hukuki bağa göre biçimlenmektedir (Kenger, 2001: 10).

Ulaşılmak İstenen Amaca Göre Denetim; Mali tablolar (muhasabe) denetimi, uygunluk denetimi, performans (faaliyet ve ekonomik denetim) olarak incelenmektedir.

Uygulama Zamanına Göre Denetim; Devamlık denetimi, ara denetim ve özel denetim olmak üzere incelenebilir.

Denetimin Statüsüne Göre Denetim; Yüksek denetim, iç denetim ve dış denetim olarak üç gruba ayrılmaktadır.

3.1. DENETİMDE ULAŞILMAK İSTENEN AMACA GÖRE DENETİM TÜRLERİ

Denetimde ulaşmak istenen amaca göre denetim sınıflandırması; mali denetim, uygunlu denetimi ve performans (faaliyet) denetimdir.

3.1.1. Mali Tablolar (Finansal Tablolar veya Muhasebe) Denetimi

Denetim türleri içerisinde en çok kullanılan, üzerinde tartışılan tür, finansal tabloların denetimidir. “Finansal tablo (dipnot ve ekleriyle birlikte) içeriklerinin önceden belirlenmiş genel kabul görmüş muhasebe ilke, usul ve esaslarına, düzenlenme ilkelerine ve yasalara uygunluktur”(Denetim İlke ve Esasları, 1999:8). Dolayısıyla finansal tabloların içerdikleri bilgileri kullanacak tarafların güvenini sağlamak ve işletmenin finansal durumunu tüm berraklığıyla görebilme/gösterebilme amacıyla yapılan denetim türüdür. Finansal tabloların denetimi, gerek teoride ve gerekse kamuda veya özel uygulamalarda en yaygın denetim olarak bilinmekle beraber, özellikle denetim mesleğinin gelişmiş olduğu ülkelerde bağımsız denetçilerin başlıca uğraş konusu olmuştur (Gürbüz, 1985: 11-12). Bağımsız denetçinin, “finansal tablolarda hata, hile veya usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlık riskini değerlendirebilmesi ve bu çerçevede yeterli ilave bağımsız denetim tekniklerini tasarlayarak uygulayabilmesi, iç kontrol sistemi de dahil olmak üzere işletmeyi, faaliyet koşullarını ve çevresiyle olan ilişkilerini kavramasını gerektirir” (Seri:X, No:22, 2011 : 2).

Hesaplar ve mali tablolar ile işlemlerin düzenliliğinin ve mevzuata uygunluğunun bir denetçi tarafından incelenmesi ki bu inceleme bir kanaat bildirebilme veya bildirememe ile sonuçlanır S. Yörükler (kişisel iletişim, 05 Haziran 2011).

3.1.2. Uygunluk (Yerindelik) Denetimi

Mali (Finansal) tablo denetimlerine de ışık tutan bu denetim türünde, işletme çalışanlarının kendileri için işletme içi veya dışı üst makamlarca konulmuş her türlü kurala uyup uymadıkları denetlenir. Uygunluk ölçütleri genellikle; ana sözleşme hükümleri, yönetim tarafından belirlenen veya kabul edilen iş ve işlem prosedürleri, yönergeler, özel/genel amaçlı kararlar, teknik düzenlemeler, yasal düzenlemeler ve işletme politikalarıdır. Özellikle devlet müdahalesinin arttığı durumlarda uygunluk denetimlerinin kapsamı da genişler. Denetimlerde ulaşılan sonuçlar geniş bir kitleye değil, işletme içindeki yetkili kişilere genellikle tepe yöneticilere raporlanır (Demirkan, 1998: 10-11). Bu nedenle denetçiler genellikle iç denetçi olur. Ancak yasal düzenlemelere yönelik yapılan denetim, inceleme veya soruşturmalarda kamu denetçisi (Bankalar Yeminli Murakıbbı, SPK Uzman Denetçisi, T.C. Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanı, Sayıştay Denetçisi vb.) uygunluk denetimi yaparlar.

Uygunluk denetiminde ulaşılan sonuçlar geniş bir kitleye değil, sınırlı olarak ilgili, yetkili kişi ve kuruluşlara raporlanır. Bu nedenle çoğunlukla uygunluk denetimini iç denetçiler, gerekli olduğu durumlarda ise dış denetçiler yapmaktadır.

3.1.3. Performans (Faaliyet veya İşletme) Denetimi

Yakın zamana kadar denetimler, finansal tablo ve uygunluk denetiminden ibaretti. Ancak, modern dünyada denetim faaliyetlerinde bilgisayar ve bilgi teknolojilerinin yoğun olarak kullanılması, işletme organizasyonlarının büyümesi, holdingleşmenin artması sonucu denetimin konsepti gelişip, değişerek faaliyet (performans) denetimine doğru kaymıştır (Ünlüsoy, 2002: 5). Performans denetimi, muhasebeden çok işletmenin yönetsel faaliyetlerini, iç kontrol sistemlerini, iş akışlarını ve finansal olmayan her türlü konuyu araştıran, işletme politikası ve stratejileri ışığında yönetimin başarısını, performansını, etkenlik ve verimlilik açısından değerlendiren bir denetimdir. Bu yapılırken en zor olan denetim konularını finansal olmayan konuların oluşturması nedeniyle, etkinliğin ve verimliliğin nesnel olarak saptanmasıdır (Ünlüsoy, 2002: 5).

Performans denetiminin işletmeye bir diğer katkısı da işletmenin gelişme ve büyümesine yönelik tavsiyelerde bulunarak, bir tür yönetsel danışmanlık yapmasıdır.

İç denetimden daha kapsamlı bir denetim olan faaliyet denetimlerinde, işletmeyi çok iyi tanıyan, gerekli her türlü bilgiye sahip iç denetçilerden büyük ölçüde yararlanılır (Demirkan, 1998: 10-11).

Performans denetiminde, faaliyet sonuçları verimlilik standartlarıyla karşılaştırılır ve organizasyonun önceden belirlenmiş amaç ve hedeflere ulaşip ulaşmadığı ölçülür. Denetimin kapsamı, organizasyonun tamamı veya bir bölümü ya da üretim, finans, pazarlama gibi herhangi bir fonksiyonu olabilir.

Performans denetiminin yararları ise yönetimde kalite düzeyini artırır. Verimli, tutumlu yönetimin önünü açar, doğru politikalar oluşmasını sağlamada yönetime etkin fayda sağlar, işletmenin hedeflerine ulaşmasını kolaylaştırır. Yönetimin performansını değerlendirerek yönetimin düzenleme yapması için teşvik eder.

Denetim tamamlandığında sadece önerilerde bulunur. Bu nedendir ki genellikle iç denetçiler tarafından yapılır bununla birlikte kamu kuruluşlarında kamu denetçileri tarafından yapılır. Tablo 1.'de denetim türleri sırasıyla yazılarak kabul edilen denetim kriterleri gösterilmektedir.

Tablo 1. Denetim Türleri ve Kabul Edilen Denetim Kriterleri

DENETİM TÜRÜ	KRİTER
Finansal Tablo Denetimi	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri, Yasa ve Diğer Resmi Mevzuat
Uygunluk Denetimi	Yasalar, Mevzuat ve İşletme Politikaları
Performans (Faaliyet) Denetimi	İşletme Politikaları (Hedefleri)

Kaynak: Yılcı ve Yıldız, 2001: 69.

3.2. YAPILIŞ ZAMANINA GÖRE DENETİM TÜRLERİ

Uygulama zamanına göre denetim çalışmaları; devamlı denetim, ara denetim ve özel denetim olmak üzere üçe ayrılır. Muhasebe çalışmalarının yıl boyunca incelenmesi devamlı denetim, gerektiğinde ve belli aralıklarla incelenmesi ara denetim ve olağan üstü hallerde yapılan denetimdir ise özel denetim denir.

Devamlı denetim, yıllık hesap dönemine ait mali tabloların, gerekli tüm denetim teknikleri kullanılarak, yürürlükteki muhasebe düzenlemelerine ve gerçeğe uygunluğunu tespit etmek üzerine yapılan denetimdir (Seri:X, No:16 sayılı, 2002: Madde 19). Devamlı denetime kamu denetiminden T.C. Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu'nun 233 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname kapsamındaki kamu kurumlarında yaptığı denetimler örnek olarak gösterilebilir. Yine Sermaye Piyasası Kurumu'nun sermaye piyasalarında faaliyet gösteren şirketlerin faaliyetlerinin kamunun aydınlatılması, sermaye piyasasının güven açıklık ve kararlılık içinde çalışması, tasarruf sahiplerinin hak ve menfaatlerinin korunması amacıyla yayımladığı yönetmelikte (19663 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış denetleme Hakkındaki Yönetmelik: Madde 1) “sürekli denetim her yıl yapılan ve gerekli tüm denetim tekniklerini kapsayan denetim türü” olarak tanımlanmaktadır. Devamlılık denetim uygulaması bağımsız denetim raporu tarihine kadar olan süre boyunca denetçinin planladığı aralıklarla denetim tekniklerini kullanarak yapılmaktadır.

Ara denetim, bir yıldan kısa olan ve en az bir aylık dönemi kapsayan hesap dönemlerine ilişkin denetim faaliyetidir. Ara denetim de yine Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)'nın yayımladığı yönetmelikte değinilen ve sürekli denetime tabi ortaklık ve sermaye piyasası kurumlarının ara mali tablolarının denetimi şeklinde tanımlanan denetim örnek gösterilebilir. Bu tür denetimler ağırlıklı olarak “Bilgi Toplama” ve “Analitik inceleme” teknikleri kullanılarak yapılmaktadır (Seri:X, No:16, 2002: Madde 19). Bankacılık Düzenleme ve Denetleme (BDDK) da, SPK benzer şekilde, bankaların bağımsız dış denetim şirketlerince denetlenmesini yayımladığı bir yönetmelikle düzenlemiştir.

Özel denetim de ise işletmeler, süreklilik kavramı uyarınca sınırsız olan yaşam boyunca çeşitli özel durumlarla karşılaşılır. Bu özel durumlar arasında, hisse senetlerinin veya borçlanma senetlerinin halka arzı, başka işletme ile birleşme, devir gibi nedenlerle özel durumlar arasında sıralanabilir. Söz konusu özel durumlarda, tarafların menfaatlerinin korunması için işletmenin mali durumu ve faaliyet sonuçlarının güvenilir olması önemlidir. Bu nedenle, mali tablolarının özel denetime tabi tutulması zorunlu olabilir. Söz konusu mecburiyetlerde gerekli tüm

denetim teknikleri kullanılarak yapılan denetime özel denetim denir (Seri:X, No:16: 2002: madde 19).

3.3. DENETİMİN STATÜSÜNE GÖRE TÜRLER

Denetimin statüsü bakımından yapılan ayırım da denetim türlerini ifade etmede en yaygın kullanılan yöntemlerdendir.

Söz konusu ayırım yapılırken, denetçilerin bağlı oldukları kurum veya birimler de dikkate alınır ve yine denetçilerin bağlı oldukları yönetsel mevzuat ile ekonomik ve yasal roller göz önünde tutularak iç ve dış denetim olarak sınıflandırılır.

Denetçi, denetim faaliyetini yürüten, mesleki bilgi ve deneyime sahip, bağımsız davranabilen ve yüksek ahlaki nitelikleri taşıyan kariyer sahibi uzman bir kişidir (Güredin, 2000: 9). Denetçi belirli bir yetkinlikle ve bilgi birikimiyle denetimi gerçekleştirecek olan en önemli denetim ögesidir (Erdoğan, 2006: 6).

Son zamanlarda; uluslararası literatürde Sayıştay denetimi Yüksek Denetim olarak ayrı statüde incelenmektedir.

Bu doğrultuda denetimin statüsüne göre yapılan ayırımda iç, dış ve yüksek denetim olarak gruplandırılabilir.

3.3.1. İç Denetim

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) iç denetimi; kurum faaliyetlerini geliştirmek ve kuruma değer katmak amacıyla bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. Risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirerek sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur (<http://www.theiia.org>. e.t.2012). Tanım göre “güvence” ve “danışmanlık” ifadelerinden modern iç denetimin yöneticilere sağladığı hizmetlerin, geleneksel iç denetimin “değerleme” fonksiyonunu dışlamaksızın, oldukça geniş kapsamlı bir hale geldiği anlaşılmaktadır. Tanım, ayrıca iç denetimin kapsamı içinde kontrollere yer vermekte ve iç denetçinin iyi yönetim önemli bir rolü olduğunu kabul etmektedir. Böylece, iç denetim biriminin çalışmaları ve sunacakları raporlar, denetim kurulunun ve üst yönetimin karar alma

süreçlerinde kullanacağı önemli veri kaynakları olarak kabul edilmekte ve bu konularla ilgili sorumlulukların paylaşıldığı görülmektedir (Demirbaş, 2005: 174).

İç denetim, işletme de uygulayıcılarının yaptıkları işlem ve işlerin uygunluk ve etkinliğinin, üretilmiş her türlü bilginin güvenilirliğine mevzuat, finansal, muhasebe ve diğer tüm yönlerden iç denetçilerce incelenip üst yönetime rapor edilmesi sürecidir.

İç denetimin finansal denetim yönü, finansal tabloların doğruluğunun araştırılmasından çok, finansal tablolara temel oluşturan muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliği araştırmak ve bu bilgileri elde etme için kullanılan kayıt ortamını ve raporlama sistemini gözden geçirmektir (Kepekçi, 2000: 3).

İç denetim, organizasyon faaliyetlerinin yönetim politikalarına, planlarına programlarına ve kanunlara uygunluğunu ölçerek, iç kontrolün amacına uygun işleyip işlemediğini değerlendirir. İç denetim, organizasyonun iç kontrolün etkinliğini değerlendirdiği için aynı zamanda bizzat kendisi iç kontrol aracıdır. İç kontrolün etkinliğinin gözden geçirilmesi çalışmaları, iç denetimin uygunluk denetimi yönünü oluşturur (Sawyer, 1988: 20).

İç denetçi, iç kontrolünün yeterliliğini inceleyerek, organizasyonun hedeflerine ekonomik olarak ulaşip ulaşamayacağı konusunda iç kontrolün yeterliliğini belirler. Bu ilişki yüksek denetimin ardından ayrıntılı olarak ele alınmaktadır.

3.3.2. Dış Denetim

İşletmenin kendi personeli olmayan denetçilerle kurumla organik bağı bulunmayan bağımsız ve farklı bir tüzel kişiliği olan denetim organı tarafından, bağımsız olarak yapılan denetlemedir. Bağımsız denetim, müşterilerine denetim hizmeti veren, bir denetim kurumuna bağlı olarak faaliyet gösteren denetçiler (sorumlu baş denetçi, kıdemli denetçi, denetçi, denetçi yardımcısı, stajyer denetçi) tarafından işletmenin talebi ile ve bir denetim sözleşmesi çerçevesinde işletmenin finansal tablolarının denetimlerinin yapılmasıdır. Bağımsız denetimde amaç finansal denetimdir.

Bağımsız denetçiler serbest meslek sahibidirler ve kar amaçlı işletmelerdir. Bağımsız denetçiler çalışmalarını bağımsız olarak yaparlar ve hizmetleri karşılığında denetledikleri işletmelerden ücret alırlar.

Bu faaliyet sırasında; dış denetçilerin denetlenen kurumdan bağımsız olması zorunludur. Denetim sonuçları, dış denetçi tarafından kamuoyuna sunulması gerekmektedir.

Bağımsız dış denetçi, denetim çalışmaları sonunda oluşan görüşünden tek başına sorumludur ancak iç denetimin çalıştırıldığı işletmelerde hem dış hem iç denetçi çok önemli bilgilere ulaştıklarında ve bu bilgiler karşı tarafı etkileyecek önemlilikte olduğunda bunları paylaşmak durumundadır.

Dış denetçilerin iç denetçilere güven duyma ihtiyaçları artmaktadır. Denetimin kalitesi de iç ve dış denetçilerin işbirliği ile artacaktır. İç denetçi işletmelerle ilgili ayrıntılı ve sürekli bilgiye sahiptir. Böylece bu bilgilerden yararlanan dış denetçi daha nitelikli olacaktır (Edge,1991: 70).

Kamu kesiminde yer alan dış denetimde, kuruluşların amaç ve fonksiyonlarına bağlı olarak yapılandırılmaktadır. Bu kuruluşların görev alanları ve yetkileri, bünyelerinde yer aldıkları kamu otoritesinin statüsüne, denetim kapsamında olan kamu kuruluşlarına, özel statülü kuruluşlara ve özel işletmelere bağlı olarak değişebilmektedir. Kamu denetim kuruluşları; iç denetim kuruluşu, dış denetim kuruluşu veya aynı anda hem iç hem de dış denetim kuruluşu olabilmektedir. Örneğin bakanlıklar denetim organlarının, bakanlıklarına bağlı kurum ve kuruluşlardaki denetim görev ve yetkileri iç denetim, bakanlıklarına bağlı olmayan kurum ve kuruluşlardaki denetim görev ve yetkileri ise, dış denetim kapsamında değerlendirilmektedir. (<http://www.ydk.gov.tr> e.t.2012).

Amaç ve konu bakımından “finansal denetim- performans denetimi” veya “uygunluk denetimi - performans denetimi” şeklinde yapılan sınıflandırma dış denetim için önemlidir. Çünkü dış denetim bu iki temel üzerinde oturur. İngiltere Kamu Denetim Forumu’nun “Kamu Denetimin Prensipleri” başlıklı tebliğinde belirtildiği gibi, kamu sektöründeki temel denetim prensiplerinden biri: “Denetimin kapsamı, hesaplar hakkında güvence vermenin ötesine geçecek ve

kaynakların kullanılmasına ilişkin kurumsal yönetişimin öğelerinin incelenmesini içerek şekilde anlaşılmalıdır” (<http://www.public-audit-forum.gov.uk> e.t.2012).

Yönetim faaliyetlerin tutumluluğu ile yönetim politikalarına göre denetlenmesi; mali ve diğer kaynakların kullanımındaki verimliliğin, bilgi sistemleri, performans ölçüleri ve gözetim düzenlemeleri ve denetlenen kurumlarca belirlenen eksiklikleri gidermek için izlenen yöntemlerin incelenmesi de dahil olmak üzere denetlenmesi; denetlenen kuruluşların etkinliğinin ve kurum faaliyetlerinin yarattığı gerçek etkinin amaçlanan etkiyle kıyaslanmak suretiyle denetlenmesidir (<http://www.sayistay.gov.tr/yayin/yayinicerik/intosai> e.t.2012) .

Öte yandan Kamu Denetim Forumu'nun (2002) “Dış Denetim, İç Denetim ve Düzenlemenin Farklı Rollerini: Kamu İdaresi Yöneticileri İçin Rehber” başlıklı dokümanına göre;

“Finansal denetim, denetçilerin çalışmalarının finansal öğelerini kapsamaktadır: Hesapların ve bunların dayanağını oluşturan finansal sistemlerin ve süreçlerin (kamu sektörünün spesifik bölümleri dahil olmak üzere, kamu parasının öngörölmüş amaçlar için harcanmış olup olmadığı) ve kurumsal yönetişimin finansal yönlerinin, örneğin iç kontrolün, risk yönetiminin, dürüstlüğün ve iyi davranış kurallarına uygunluğun denetlenmesidir. Performans denetimi, denetçilerin çalışmalarının performans ögesi ile ilgilidir: Hizmetlerin, fonksiyonların, programların veya spesifik projelerin harcanan paranın değerinin karşılığı olması, organ tarafından faaliyetlerini yönetmek ve kaynaklarını kullanmak üzere uygulamaya konan sistemler ve süreçler ile performans bilgilerinin hazırlanması ve yayımlanması bu denetim kapsamındadır.” (Yörüker, 2004: 15).

İç denetim ve dış denetim nitelikleri bakımından tabloda 2 de karşılaştırılmaktadır.

Tablo 2. İç Denetim ve Bağımsız Dış Denetimin Karşılaştırılması

NİTELİKLER	İÇ DENETİM	DIŞ DENETİM
1- Odaklanılan hususlar	Finansal, operasyonel, sigorta, danışmanlık, yönetim ve bilgisayar ile ilgili faaliyetlere odaklanır, buralarda hile ve usulsüzlük olup olmadığı araştırılır.	Öncelikle finansal tabloların tasdiki ile ilgilenir.
2- Yönetim	Her konuda yönetsel raporlar hazırlar	Yönetime öncelikle finansal konularda rapor hazırlar
3- Denetim Kurulu	Denetim kuruluna işlevsel raporlar sunar. İşletme riskleri, finansal raporlar, iç kontrol sistemi ve yasalara, düzenlemelere ve politikalara uyum düzeyi konularında görüş bildirir	Finansal raporların doğruluğu konusunda denetim kurulunu tasdik eder. Muhasebe konularında ve işletmeye etkileri üzerine görüş bildirir
4- Standartlar	IIA'nın iç denetim meslek uygulamalarına yönelik standartları takip eder.	AICPA'nın Denetim Standartları uygulanır
5- Yaklaşım	Verilen görevin en iyi şekilde yapılmasını sağlayacak yaklaşımlar geliştirir.	Genellikle önceki denetime dayanan sabit yaklaşım izlenir
6- Sınırlamalar	Organizasyondan bağımsızlık yerine organizasyon içinde bağımsızlık ve tarafsızlık esastır.	İşletmeden bağımsızdır.
7- Sonuçlar	Problemleri tanımlar, öneri sunar ve sorunların çözümüne yardım eder.	Yasal gereklilikleri yerine getirir ve finansal açıdan doğruluğu sağlamak için zorunlu düzeltmeleri yapar.
8- Kontrol	Finansal ve operasyonel uygunluk kontrollerini değerlendirir.	İç kontrol sistemini ve bu kaynaktan gelen bilgilerin güvenilirliğini değerlendirir.
9- Hile ve usulsüzlük	Denetim planlarında hile ve usulsüzlüklerin belirlenmesi yer alır. Usulsüzlük iddiaları araştırılır.	Hile ve usulsüzlük için her hangi bir araştırma yapmaz.
10- Tavsiyeler	Denetim raporlarında yer alan önerilerin gerçekleşmesi için yönetimle iletişim kurar.	Önerilerin gerçekleşmesi için kontrolörlerle iletişim kurar.
11- İzleme	Problem çözümlerinin yeterliliği konusunda müşterileri temin etmek için izler.	İzlemeyi öncelikle finansal konularla sınırlı tutar.

Kaynak: <http://www.theiia.org/ecm/iiapro.cfm?docId=3648> e.t.2012.

3.3.3. Yüksek Denetim

Klasik anlamda yüksek denetim, dış denetim kapsamında değerlendirilmesine rağmen, dış denetimin yüksek denetim kurumları (Sayıştay) kamu kuruluşları üzerindeki parlamentolar adına yaptıkları denetimi tam olarak kapsamaması nedeniyle, günümüzde uluslararası literatürde ayrı bir denetim statüsü olarak kabul edilmektedir. Uluslararası literatürde yüksek denetim, yargısal yetkilerle donatılmış, bağımsız ve özerk denetim kuruluşları tarafından kamu kurum ve kuruluşlarının tamamı üzerinde parlamentolar adına yapılan denetimdir (<http://www.ydk.gov.tr> e.t.2012).

Sayıştaylarca yürütülen dış denetim diğer dış denetim organlarınca yapılan denetimden farklılığı belirtmek üzere yüksek denetim olarak da nitelendirilmektedir. Sayıştaylar ülkeden ülkeye değişen bir renklilik ve çeşitliliğin yanı sıra, ortak özelliklere de sahiptir. Bu ortak özellikler şöyle sıralanabilir (<http://www.sayistay.gov.tr> e.t.2012):

- Sayıştayların görev ve yetkileri çoğu kez anayasal planda düzenlenmiştir.
- Sayıştaylarca yapılan denetim, genellikle yasama, yürütme ve yargı içine yerleştirilemeyen “nevi şahsına münhasır” bir kamu faaliyeti sayılmaktadır.
- Sayıştayların yaptıkları denetim, parlamento adına yürütülmekle birlikte; planlanmasında, uygulanmasında ve gerektiğinde sonuçlarının parlamentoya ulaştırılmasında tümüyle bağımsız olan bir faaliyettir.
- Sayıştay başkanlarının ve karar verme durumunda olan diğer meslek mensuplarının yargıç teminatları ya da benzeri güvenceleri bulunmaktadır.
- Sayıştaylar yargı yetkilerinin bulunup bulunmadığına göre denetim sonuçlarının ya tamamını ya da bir kısmını raporlar yoluyla parlamentoya sunarlar.

Bu farklı nitelikleri dolayısıyla Sayıştaylarca yapılan denetim, kamu kesimindeki diğer denetimlerden ayrılmakta ve “yüksek denetim” olarak adlandırılmaktadır.

Tüm kamu harcamalarında kaynakların verimli ve etkin kullanılabilmesi için yüksek denetim, hesap verilebilirliği ve şeffaflığı geliştirerek devlet kaynakların

maksimum seviyede kullanılmasını sağlarken, denetlediği kurumunun hedeflerini gerçekleştirmek için ihtiyaç duyduğu bütün plan, politika, prosedür ve uygulamaları gerçekleştirme aracıdır olan iç kontrolün bir parçası olarak iç denetim hem yüksek denetime hem de kuruluşa katkı sağlar.

4. İÇ DENETİM VE İÇ KONTROL

İç kontrol ile iç denetim güçlü bir ilişki içinde olmasına karşın iç denetim iç kontrolün bir boyutu olarak değerlendirilirken her biri ayrı kavramlardır. Bu kavramlar ayrı ayrı incelenerek aralarındaki ilişki açıklanmaktadır.

4.1. İÇ DENETİM ve İÇ KONTROLÜN KAVRAMSAL YAPISI

İç Denetimin; tarih boyunca iç denetim ve dış denetimin geçmişi eski uygarlıklara uzanmaktadır. 20. Yüzyıla da iç denetimin kapsamı değişmiştir. Zengin İngilizler, ABD'de yaptıkları büyük yatırımlarını bağımsız olarak kontrol etme ihtiyacı duydukları için denetim 19. Yüzyıl süresince İngiliz yatırımcılarla birlikte İngiltere'den ABD'ye yönelmiştir. İşletmelerin devamlı denetim hizmetine ihtiyaç duymalarında büyümelerinin yanında konudaki yasal uygulamalarında etkisi olmuştur. Bu ihtiyacın dış denetçilerce sağlanması hem maliyetli hem de yöneticiler detaylı analizlere ihtiyaç duydukları için daha güç olmakta idi. Bu tür ihtiyaç işletmelerde iç denetçilerin çalışmaya başlamasına neden olmuştur. İç denetim son kırk yıl içerisinde gerek önemlilik gerekse etkinlik açısından önemli bir meslek haline gelmiştir. Bu zaman içerisinde mesleki birlik oluşmuş, iç denetimin kapsamı finansal denetimden uygulama denetimi yönünde ilerlemiş, iç denetim konusunda geniş bir literatür oluşmuştur (Wilson ve Root, 1989: 179). Bu ilerleme sürecindeki başlıca aşamalar şöyledir; Endüstri Devrimi sonrası büyük sermaye, örgütlenme, planlama vb. üst düzey teknikleri gerektiren işletme faaliyetleri; hızlı büyüme sonucu işletme faaliyetlerinde suiistimaller; hatalı ekonomik sonuçlar ve sonunda ABD'deki büyük çöküntü; hükümetin getirdiği yasal düzenlemeler ve ekonomik şartların giderek zorlanması sonucu “(Securities and Exchange Commission- ABD Sermaye Piyasası Kurulu) SEC' in kurulmasıdır. Yönetim tekniklerinin gelişmesi

özellikle II. Dünya Savaşı sonrasında işletmeleri ve denetçileri önemli ölçüde etkilemiştir (Wilson ve Root,1989: 10-12).

Modern iç denetimin oluşumu 1941 yılında İç Denetçiler Enstitüsünün (Institute of Internal Auditors) kurulmasıyla gerçekleşmiştir. İç denetimin Sorumlulukları Hakkında Tebliğ İç Denetçiler Enstitüsü tarafından 1947 yılında yayımlanmıştır. İç denetim Mesleki Uygulama Standartları ise aynı Enstitü tarafından 1978 yılında uygulamaya konulmuştur. Avrupa ülkelerinde iç denetçi dernekleri, Avrupa İç denetim Enstitüleri Konfederasyonunun üyesidirler. İngiltere’de Hazine tarafından yayımlanan Kamu Sektörü İç Denetim Standartları (Government Internal Audit Standards) bulunmaktadır. İngiltere Hazinesi tarafından Avrupa Birliğine aday ülkelerin yararlanması için hazırlanan dokümanda iç denetimin tanımı ve yaptığı faaliyetler çok net ve anlaşılır şekilde belirtilmektedir. İç denetim, örgüt bünyesindeki bağımsız bir değerlendirme olup iç kontrol sisteminin etkililiğini ölçmek ve değerlendirmek suretiyle yönetime hizmet sağlamak şeklinde faaliyet gösterir (Yörükoğlu, 2004: 9).

İç denetim, esas itibariyle, organizasyonun kabul edilmiş hedeflerinin gerçekleşmesindeki etkinliği ölçmek ve değerlendirmek suretiyle risk yönetimi, kontrol ve yönetim hakkında Kurum Başkanına bağımsız ve tarafsız bir görüş sunar. Ayrıca, iç denetimin bulguları ve tavsiyeleri denetlenen alanlardaki hat yönetimine yarar sağlar. Risk yönetimi, kontrol ve yönetim; hedeflerin gerçekleşmesini, uygun risk değerlendirmesini, iç ve dış raporlamadaki ve hesap verme sorumluluk süreçlerindeki güvenilirliği, yürürlükteki yasalara ve yönetmeliklere riayeti, organizasyon için saptanan davranışsal ve ahlaki standartlara uymayı sağlamak üzere belirlenmiş politikaları, prosedürleri ve faaliyetleri kapsar. İç denetim, özellikle, organizasyonun risk yönetimini kontrolünü ve yönetiminin geliştirmede hat yönetimine yardımcı olmak üzere bağımsız ve tarafsız bir danışmanlık hizmeti de sağlar. İç denetimin danışmanlık hizmeti; yönetimin organizasyonun hedeflerini gerçekleştirmesini sağlamak üzere uygulamaya koyduğu politikaların, geliştirmeye yönelik tavsiyelerde bulunması yoluyla iç denetim becerilerinden yararlanır. Bu tür danışmanlık çalışması iç denetimin risk yönetimi, kontrol ve yönetim hakkında sunduğu görüşe katkıda bulunur (Korkmaz, 2007: 4) .

İç denetim faaliyetinin varoluş nedeni; işletmenin iç kontrol, risk yönetimi ve yönetsel faaliyetlerinin etkinliğini tespit ederek olası olumsuzlukların telafisi sağlanarak, işletmenin bütün yönleriyle hedeflenen amaçlarına ulaşılacağı konusunda ilgili taraflara (en başta pay sahiplerine ve onların temsilcisi olan yönetim kuruluna) güven vermek şeklinde konulmuştur (Yavuz, 2002: 45).

İç denetim (denetçi), faaliyet süreci, politika ve prosedürlerin geliştirilmesine yönelik tavsiyelerde bulunur. Bu nedenle iç denetçi çalışmalarında bağımsız düşünme yetisine sahip olmalıdır. Günümüzün iç denetimi, işletme faaliyetlerini tüm yönleriyle kapsamı ve geniş bir tabana yayılması nedeniyle çok yönlü bilgi ve deneyimi gerektirmektedir. Böylece iç denetçiler, şirket kültürü, yapısı, mali durumu, politikaları, usul ve esasları ile operasyonel yaklaşımları bakımından iyi eğitilmiş, deneyimli, verimlilik ve etkinlik üzerinde uzmanlaşmış kişiler olmak zorundadır (http://www.theiia.org/ecm/iiapro.cfm?doc_id=3648 e.t.2012). Bu nitelikler onlara finansal tablolardaki bilgilerin doğruluğunu araştırma ve onaylama ile işletme faaliyetlerinin politika, prosedür ve yasalara uygunluğunun tespiti ve işletmenin karşı karşıya olduğu riskleri gözlemlenme, hesaplama ve analiz etmede önemli rol ve görev yüklemektedir. Dahası bu hususlarda görevi ve sorumluluğu bulunan diğer yetkililere (üst yönetim, dış denetçi ve kamu otoritesi) çok yardımcı olmakta, onlarla stratejik iş birliği yapılması konusunda öncülük etmektedir.

İç denetimin kapsamı içerisinde finansal tablo denetimi, uygunluk denetimi ve performans (faaliyet) denetimi yer alır. İç denetimin finansal tablo denetimi, finansal tabloların doğruluğunun araştırılmasından çok, finansal tablolara temel oluşturan muhasebe kayıt ve bilgilerinin doğruluğunu, güvenilirliğini ve bu bilgilerin elde edilmesi için kullanılan kayıt ortamını ve raporlanma sistemini incelemektir.

Kasıtlı olup olmadığına bakılmaksızın hukuka uygun olmayan işlemlerin bulunması ve önlenmesi başka bir ifadeyle “dolandırıcılık eylemlerine karşı hile denetimi” ile şirket varlıklarının fiziki kontrollerinin yapılması, defter kayıtları ile tutarlı olup olmadıklarının incelenmesi ve bunların korunmasına yönelik alınan tedbirler ve yapılan işlemlerin incelenmesi de bu kapsamda değerlendirilmelidir. Ayrıca makine, bina, demirbaş gibi fiziki varlıkların yanında insan kaynakları, bilgi

teknolojisi ve birikimi, pazar payı gibi gayri maddi varlıklar da en az diğerleri kadar şirketler ve denetçiler için önemlidir.

İç denetim, şirket faaliyetlerinin politikalarına, planlarına, programlarına, yasalara, düzenleyici otoritelerin uyulmasını istedikleri konulara ve etik kurallara uygunluğunu ölçerek, iç kontrol sisteminin amacına uygun işleyip işlemediğini değerlendirir. İç denetim, örgütün iç kontrol sisteminin yeterliği ve etkinliğini değerlendirdiği için bizzat kendisi bir iç denetim aracı olmakta ve bu da iç denetimin uygunluk denetimi yönünü oluşturmaktadır (Kepekçi, 1995: 5). Uygunluk denetiminin konusu zamanla önemli değişimler gösterebilmektedir. Denetimin konusu, konulan hedef ve politikalara uyulup uyulmadığının tespiti olmakla birlikte, denetçinin bunu sağlamadan öte, söz konusu politikaların tespiti aşamasında işletmenin genel misyonuna, vizyonuna, kültürüne ne derecede uyulup uyulmadığını inceleme sorumluluğu bulunmaktadır (Uzun, 1999: 68-70).

İşletmenin yönetsel faaliyetlerinin, iş akışlarının, işletme politikası ve stratejileri ile yönetimin başarısının, performansının, etkenlik ve verimlilik açısından değerlendirildiği faaliyet denetiminde iç denetim ve denetçilerin özel bir yeri vardır. İşletmenin gelişme ve büyümesine dönük tavsiyelerde bulunarak, bir tür yönetsel danışmanlık yapan dahası çalışmalara yakından katılarak, birer takım üyesi gibi operasyonlarda karar verici konumda yararlı ve etkin görevler üstlenen denetçilerin; işlerini yaparken tepe yönetimle kontak kurarak işbirliği içerisinde olmaları, işletmenin yakaladığı fırsatlar ile karşı karşıya bulunduğu riskler arasında bir dengenin kurulmasında, oluşabilecek risklerden korunmada ve önemlisi kurumsal yönetimin güçlendirilmesinde önemli rolü bulunmaktadır (<http://www.theiia.org> e.t.2012).

İç denetimin başarıya ulaşmasında iç denetim amaçlarının. İlkelerinin ve fonksiyonlarının bilinip uygulanması önemlidir.

İç denetimin temel amacı işletmedeki varlıkların korunup korunmadığı, yönetimce belirlenen politikalara uyulma derecesi, yasa, yönetmelik ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun kayıt yapılıp yapılmadığıdır. İç denetim sonucu daha çok işletme yöneticilerine raporlanarak, planlanan verimliliğin ne derece gerçekleştirildiğini görmelerine yarar (Sözbilir, 2000: 99).

İç denetim, işletmenin operasyonlarını, düzenlemek ve işletmeye katma değer katmak için bağımsız, objektif ve güvenilir danışmanlık faaliyetinde bulunan sistemdir. İşletmeyi, sistematik ve disiplinli bir yaklaşım ile değerlendirerek ve efektif bir risk yönetimi anlayışı ile kontrol ve yönetim hedeflerini başarmasına yardım eder (Hutchins, 2001: 27).

İç denetimin asıl amacı, örgüte yararlı olmak için denetim faaliyetlerini sürdürmek ve örgütte çalışanların sorumluluklarını etkin şekilde yerine getirmelerinde onlara yardımcı olmaktır. İç denetim amaçlarını uygun maliyette gerçekleştirmeli ve örgütün tamamında etkin bir kontrolü teşvik etmektir.

Sermaye Piyasası Kurulu, vergi dairesi, gibi iç denetimle ilgilenen pek çok potansiyel grup vardır. Fakat tarih boyunca iç denetim yalnızca örgüte yararlı olmak için güvenli ve özel bilgi sağlama üzerine odaklanmıştır. Günümüzde iç denetçiler zamanlarının çoğunu yönetsel kontrollere ve yönetsel başarıyı izlemeye ayırmışlardır. Öyle ki, iç denetim harcamalarının yönetimin başarısını artırıcı etkisi ispatlanmıştır. Dinamik bir yapıya sahip olan işletmenin kontrol sisteminin sürekli izlenmesi sorumluluğu da iç denetim bölümüne aittir (Kell, Boynton ve Ziegler,1989: 801).

İç denetimin kapsamı ve amaçları genellikle yönetimin ihtiyaçlarına, işletmenin yapısına ve büyüklüğüne göre belirlenmektedir (Wilson ve Root,1989: 17-46).

Bözkurt (1999) iç denetçinin yaptıkları başlıca işler şu şekilde sıralamaktadır; işletme varlıklarının yeterince korunup korunmadığını araştırmak, muhasebe belge ve bilgilerinin güvenilir olup olmadığını tespit etmek, işletme tepe yönetimi tarafından belirlenmiş olan politika ve süreçlere uyulma derecesini izlemek, işletme faaliyetlerinin etken ve etkin olup olmadığı konusunda görüş oluşturmak, işletme yönetiminin istediği özel araştırmaları yapmak ve bağımsız denetçilerle işbirliğine girmektir (Bozkurt, 1999: 33).

İç kontrol sisteminin yeterliliğinin ve etkinliğinin değerlendirilebilmesi için önceden belirlenmiş kriterlere ihtiyaç vardır. Bu kriterler: Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları (GKMS), yönetim politika ve yöntemlerini oluşturan planlar, genelgeler ve yöneticilerin emirlerinde yer alan kurallardır (Kepekçi,1982:38). (İç

Denetim Enstitüsü) IIA standartlarına göre iç denetimin amaçlarını yerine getirirken uygulamanın örgütsel politikalara, planlara ve tekniklere uygun olması, kanunlara uygun olması, varlıkların korunmasının değerlendirilmesi, kaynakların etkin ve ekonomik kullanımının değerlendirilmesi, faaliyetler ve programlarda hedeflere ulaşmanın değerlendirilmesidir (Apastolou, Asework ve Strawser, 1993: 112). Bunları sağlarken iç denetimin temel ilkelerin önemlidir.

İç denetim ilkeleri şöyle sıralanabilir; Süreklilik, bağımsızlık ve tarafsızlık, denetim tüzüğü ve profesyonel yeterlik (Özeren, 2000: 12-15) dir.

Süreklilik ile işletmelerde iç denetim yalnız belli bir süreyi kapsamaz. Bu denetim ve iç denetim eğitimi süreklidir.

Bağımsızlık ve tarafsızlık ile denetimin etkinliği için üst düzeyde yönetime (yönetim kurulu veya denetim komitesi vb) raporlar gönderilmelidir. Personel görevlendirmelerinde çıkar çatışması ihtimali dikkate alınmalıdır. İç denetim fonksiyonunun en önemlisi bağımsızlıktır. İç denetim standartlarına göre bağımsızlık, iç denetim bölümünün başarısı örgütsel durumu ve iç denetçilerin objektifliği bağlıdır. İç denetçiler kesinlikle faaliyetlerin uygulanmasında yer almamalıdır (Apastolou, Asework ve Strawser, 1993: 112).

BDDK bağımsız denetimi şöyle tanımlamaktadır: Bağımsız Denetim ilkelerine ilişkin Yönetmelik; 1 Kasım 2006 tarih ve 26333 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır Md.6)

“Bağımsız denetim, bankaların hesap ve kayıt düzeni ile finansal tablolarının doğruluğunun, güvenilirliğinin, bankacılık düzenlemelerine uygunluk derecesinin araştırılması ve sonuçlarının ilgili taraflara bildirilmesi amacıyla kanıt toplanması ve bu kanıtların değerlendirilmesi sonucunda görüş oluşturulması ve rapora bağlanması aşamalarından oluşan süreçtir. Bankaların düzenledikleri konsolide ve konsolide olmayan finansal tablolar bağımsız denetime tabi tutulur.”

Tanımda vurgulanan dürüstlük, denetçinin denetim sonunda hazırladığı raporda kullanıcıları yanıltmaması iken tarafsızlık, kararlarda etki altında kalınmamasıdır. İç denetim birimi işletmenin diğer birimlerden bağımsız olması zorunludur. Aksi takdirde hiçbir görevini objektif davranarak yerine getirmesi mümkün olmayacaktır.

İç denetimin içeriği, niteliği, fonksiyonları ve sonuçları bakımından şirket ile sınırlı olması, iç denetçilerin birer şirket personeli olmaları nedeniyle, söz konusu

bağımsızlığın tam olarak sağlanabilmesi için görevlerini tepe yönetime, yönetim kurulu başkanına veya icra ile ilgisi olmayan bir yönetim kurulu üyesine bağlı olarak yerine getirmeleri gerekir. Kurumdan kuruma organizasyon yapılarında farklılıklar olması nedeniyle özellikle ABD'deki bazı işletmelerde denetim kurullarına da bağlı olduğu görülmektedir. İç denetçilerin bu şekilde yönetim adına görev yapmaları geniş bir hareket serbestisi kazandırsa da bu serbestlik bağımsızlık olarak algılanmamalıdır. Bu nedenle, iç denetçiler yönetime bağlıdırlar (Akgün, 1999: 27).

Denetim tüzüğü ile iç denetim biriminin işletme içindeki konumu, yetkileri, sorumlulukları, amaç ve kapsamı, en üst yetkili merci tarafından onaylanmış, tüzük, yönetmelik, yönerge gibi her hangi bir yazılı belge ile tüm birim ve çalışanlara duyurulmalıdır. Aksi takdirde iç denetim fonksiyonunun yerine getirilmesinde zaman zaman sorunlar yaşanabilir.

Profesyonel yeterlik ile iç denetim şirketlerin bütün faaliyetlerini kapsamaması nedeniyle, iç denetçilerin kendilerine verilen görevi hakkıyla yerine getirebilmesi için mesleki yeterliliklerinin olması kaçınılmaz bir zorunluluktur. Bu zorunluluk aynı zamanda iç denetim biriminin etkinliği için de gereklidir. İç denetim elemanlarının mesleki yeterlilik konusunda en azından belirtilen nitelikleri taşımaları gerekmektedir (<http://www.occ.treas.gov> e.t.2012); iç denetçi uygun eğitim ve/veya mesleki deneyime sahip olunmalı, teknik kabiliyetlerin kendilerine yüklenen sorumluluklarıyla uygun olmalı, sözlü ve yazılı iletişimde yetenekli olmalı, muhasebe ve denetim standartları, ilkeleri ve tekniklerini çok iyi bilmeli, yorumlamalı, iş dünyasının uygulamalarından önemli sapmaları fark edip, bunları değerlendirmeli, mevcut ya da potansiyel problemleri görüp, bunlara karşı uygulanabilir yöntemler geliştirmelidir.

Mesleki yeterliklerin korunması için ise “denetim standartlarındaki, prosedürlerindeki ve tekniklerindeki güncel gelişmelerden sürekli olarak haberdar olunmalıdır. Sürekli bir eğitime konferanslara ve seminerlere katılarak, mesleki kurslara ve kurum içi eğitim programlarına devam ederek ve araştırma projelerine iştirak ederek sahip olunabilir”. Globalleşmenin etkisiyle işletmelerin rekabet seviyelerinin artması, teknolojinin hızla değişerek gelişmesi işletmelerin faaliyet çevrelerini, iş yöntemlerini büyük ölçüde değiştirmiştir. Bütün bu değişimler sonucu

işletmeler müşteri odaklı üretime yönelmiştir. İç denetim elbette bu değişime ayak uydurmaktadır. Bütün bunların sonucunda iç denetimin yeni eğilimlerini şöyle sıralayabiliriz: “İç denetimin ilgi alanı, olguları ortaya çıkaran denetim anlayışından önleyici denetime doğru, başka bir ifadeyle kadavraya otopsi yapma yaklaşımından uzaklaşarak koruyucu hekimliğe doğru kaymaktadır. Risk yönetimi üzerine daha fazla yoğunlaşan, işletmeye zarar verecek risklerin, eğilimlerin ve sapmaların önceden belirlenmesini ve bunun için teknolojik enstrümanların daha fazla kullanılmasını ve uzmanlaşmayı ön planda tutan bir iç denetim konsepti oluşmaktadır (Özeren, 2000: 17-48).

İç denetim fonksiyonunda meydana gelen değişmelere sonucunda; iç denetimin riski göz önünde bulundurularak, iç denetim hizmetinin (özellikle denetim faaliyetlerinin) dışarıdan veya başka firmalarla bazı denetim konularında birlikte çalışmak suretiyle sağlanması tartışılmaktadır. Özellikle ABD’de bazı işletmeler, alternatif bir seçenek olarak, denetim hizmetlerini satın almak konusunda, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (Certified Public Accountants CPA) firmalarını veya başkalarını tercih etmektedir. Cazip görülen bu alternatifin, maliyet avantajına karşın, işletmenin diğer birimleriyle ters düşmesi, kurum kültürüne yabancılaşma çekilmesi veya yeterince uyum sağlanamaması ve iç denetçi ile müşteri arasında oluşturulmuş ilişkilerde devamlılığın sürdürülememesi gibi zorluklar da bulunmaktadır. ABD Sermaye Piyasası Kurulu (Security Exchange Commission of USA SEC) yetkilileri bu konuya fazla sıcak yaklaşmamakla birlikte, bir işletmenin dış denetçisinin aynı zamanda o işletmenin iç denetimini de yerine getirebileceğini vurguluyor (<http://www.theiia.org> e.t.2012).

İç Denetim Enstitüsü, iç denetimin aynı şirketin dış denetimini yapan firma tarafından sağlanması fikrini bağımsızlık ilkesini sekteye uğrattığını söyleyerek tutarlı bulmamaktadır. Ayrıca, işletmeler için çözüm olmadığını da iddia etmektedir.

Aslında makul olanı, iç denetim faaliyeti kapsamında üçüncü bir bakış açısından (ama dış denetçisi olmayan bir kişi veya gruptan) yararlanılmasıdır. Bu yeni yaklaşım eş kaynak “co-sourcing” olarak adlandırılmaktadır. İç denetçiler, denetim mesleğinin temel konularında çok iyi olmalarına karşın, bazı özel alanlarda (örneğin; bilgi teknolojileri, sağlık hizmetleri, türev ürünler gibi), yetenekten de öte

teknik uzmanlık gerektirdiği için, yetersiz kalmaktadırlar. Bu gibi durumlarda iç denetimin etkinliğini daha da geliştiren, zaman ve maliyet açısından cazip bir yaklaşım olan, üçüncü bir kaynağın kullanılması daha rasyonel bir yol olarak düşünülebilir (<http://www.theiia.org> e.t.2012).

İç denetimde hizmetin dışarıdan sağlanması eğilimi sürmeye devam ederse, işletmelerin bağımsızlık ilkesi yok olacak gibi görünse de yansızlığın sürdürüleceğini söylemek mümkündür.

İç denetim ister dış kaynaklardan sağlansın isterse kurum içinden iç kontrol ile yakın ilişki içerisindedir.

İç kontrol ise, bir kurumun yönetimi ve personeli tarafından hayata geçirilen tamamlayıcı bir süreç olup aşağıda sıralanan hedefleri gerçekleştirmek suretiyle; kurumun misyonunu başarması için riskleri göğüslemek ve makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanmıştır (INTOSAI, 2006: 6).

İç kontrolü 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 55. Maddesinde;

“İdarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontroller bütünüdür.” diye tanımlanmıştır.

İşletmenin hedeflerine ulaşmadaki başarısını denetlemek, bu konuda yeterli güvence sağlamak ve amaçlara ulaşmadaki etkinliğini ölçümleyerek iyileştirilmesini sağlamak amacıyla iç kontroller yapılmaktadır (Arnes ve Loebbecke, 1994: 272). “İşletme amaçlarının çalışanlar tarafından anlaşılmasının sağlanması iç kontrolle mümkün olacaktır. Bu nedenle yönetim, kontrolün teşvik edildiği bir ortam oluşturur ve bunu devam ettirir. Bunu sağlamak için yönetim tarafından yapılacak her şey iç kontrol sistemini oluşturacaktır” (Yılancı ve Sevim, 1991: 127).

İşletmeler büyüdükçe, faaliyetleri karmaşıktıkça, yapılan işlemler arttıkça, yönetimin, varlıkların korunması, hataların ortadan kaldırılması ve politikaların değerlendirilmesi gibi amaçlar için zamanında güvenilir veriler elde etmesi zorunlu hale gelmiştir. Bununla birlikte günümüz işletmeleri için kamuyu aydınlatma, yani

ilgili kişilere sürekli bilgi verme konusu önem kazanmıştır. İşletme verileri ve muhasebe bilgileri ekonomik ve etkin şekilde hazırlanmalıdır. Muhasebe sisteminin, muhasebe kayıtlarının güvenilirliğini sağlamak için iç kontrol yordamlarına ihtiyacı vardır. Eğer işletmenin etkin bir iç kontrol sistemi yoksa işletmenin maddi varlıkları çalınabilir veya kolay yaralanabilir, aynı şeyler defter ve belgeler içinde geçerlidir. İşletmelerin özellikle muhasebede bilgisayardan yararlanmaları iç kontrolün önemini daha da artırmıştır (Holmes and Overmyer, 1975: 125).

İç denetçiler yöneticilerin etkili temsilcileri olarak, iç kontrol hedeflerine ulaşmada sorumludurlar. İç denetçiler iç kontrol sisteminin verimliliğini ve yeterliliğini değerlendirirler. Eleştiri yapabilir ve sistemi sürekli olarak gözden geçirebilirler. Ayrıca iç denetçiler, işletmelerde verimli bir iç kontrolün kurulmasından ve işletmede çalışanlar tarafından dolandırılmasının önlenmesinden de sorumludurlar (Holmes ve Overmyer, 1975: 125).

Her işletmede ayrıntılı ve yazılı hale getirilmese bile kendine has bir iç kontrol sistemi vardır. İşletmelerde iç kontrolü oluşturmakla sorumlu olan işletme yönetimidir; ancak yönetimin görevi sistemi oluşturmakla bitmez. Kurulan iç kontrol sisteminin çalışıp çalışmadığını, nerelerde eksiklikleri olduğu belirlemek için işletmede iç denetim bölümü oluşturulur. Her işletmenin coğrafi dağılımı, merkezileşme derecesi, yönetim stili, felsefesi, endüstri tipi vb. farklılık göstermektedir (Uzay, 1999: 15). Bütün işletmelerde uygulanabilecek standart tip iç kontrol sisteminden söz edilemez. İç kontrol sistemleri işletmelerin kendilerine özgü yapılarından dolayı farklılık gösterecektir. İşletmeler büyüdükçe, faaliyetleri gerileştikçe, işlem sayıları arttıkça, yönetimin, varlıkların korunması, hataların ve hilelerin yok edilmesi ve politikaların değerlendirilme, geliştirilmesi gibi amaçlar için zamanında güvenilir bilgi elde etmesi zorunlu olmuştur. Ayrıca günümüzde işletmeleri için kamuyu aydınlatma, yani ilgili kişilere sürekli bilgi verme önem kazanmıştır. İşletme verileri ve muhasebe bilgileri ekonomik ve etkin hazırlanmalıdır. Muhasebe sisteminin, muhasebe kayıtlarının güvenilirliğini için iç kontrol tahminlerine ihtiyacı vardır. Eğer işletmenin etkin iç kontrol sistemi yoksa işletmenin maddi varlıkları çalınabilir veya hatalı kullanılabilir, aynı durum defter ve belgeler içinde geçerlidir (Holmes ve Overmyer, 1975: 125). İşletmelerde yönetimin olmasa olmazı kontroldür. “Yatırımcılara yöneticilerin mülksüzleştirilmesine karşı

kontrol gücü verme kurumsal yönetim tanımlarının ortak noktasıdır. Kurumsal yönetim fonksiyonunun yalnızca bir kelime ile özetlemek gerekirse, bu sözcük ‘kontrol’ olacaktır’’ (Kula, 2006: 21).

İç denetçiler yöneticilerin sağ kolu olarak, iç kontrol amaçlarına ulaşmada sorumludurlar. İç denetçiler iç kontrol sisteminin etkinliğini ve yeterliliğini incelerler. Eleştiri yapabilir ve sistemi sürekli olarak gözden geçirebilirler. Ayrıca iç denetçiler, işletmelerde etkin bir iç kontrolün kurulmasından ve işletmelerin çalışanları tarafından istismar edilmesini önlenmesinden de sorumludurlar (Holmes ve Overmyer, 1975: 125). Yapılan araştırmalar iç kontrol yapılarının hilelerin ortaya çıkartılmasında ve önlenmesinde % 60'lar düzeyinde pay sahibi olduğunu göstermektedir (Söyler,2003; Bozkurt, 2001: 11). İşletme amaçlarının çalışanlar tarafından anlaşılmasının sağlanması iç kontrolle mümkün olacaktır. Bu nedenle yönetim, kontrolün teşvik edildiği bir ortam oluşturur ve bunu devam ettirir. Bunu sağlamak için yönetim tarafından yapılacak her şey iç kontrol sistemini oluşturacaktır (Yılancı ve Sevim, 1991: 127).

İç denetçiler ise çalışanların kontrol sistemine uyup uymadıklarını ve üst yönetim tarafından belirlenmiş yönerge ve kurallara uygun davranıp davranmadıklarını belirlemek amacıyla işletmenin kontrol sistemini sürekli olarak izler ve rapor verirler. Bozkurt (2001) denetçinin iç kontrol sistemine yönelik çalışmalarına esas olan üç temel kavram vardır demiştir. Bunlar; iç kontrol de yönetimin sorumluluğu, iç kontrol sisteminin makul güveni vermesi ve iç kontrol sisteminin etkinliği üzerinde sınırlamalardır (Bozkurt,2001: 11).

4.2. İÇ DENETİM-İÇ KONTROL İLİŞKİSİ

İç kontrol sistemi ile işletme fonksiyonları alt fonksiyonlara ayrılmakta, her fonksiyona farklı kişiler tahsis edilerek kişilerin birbirlerini kontrol etmeleri sağlanmakta, iyi bir belge, kayıt ve rapor sistemi ile kişilerin sorumlulukları belirlenmekte, hata ve hile yapmaları önlenmekte, varlıklara erişim sınırlandırılarak örgütte kayıplara ve kötü niyetli davranışlara izin verilmemektedir (Kaval, 2003: 88).

Etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması, bu sistemin gerektiği şekilde işletilmesi ve izlenmesi yönetimin sorumluluğundadır. Ne kadar ayrıntılı ve özenli bir biçimde tasarlanmış olursa olsunlar, hiçbir iç kontrol mekanizması hataların ortaya çıkarılması ve önlenmesi bakımından yüzde yüz güvence sağlamaz. Bu nedenle, yönetimin iç kontrol yapısının etkinliğini düzenli bir biçimde izlemesi ve gözden geçirmesi gerekir.

Yöneticiler iç kontrollerin kalitesi hakkında periyodik değerlendirme raporları aracılığıyla bilgi edinebilirler. Yöneticiler bu bilgiyi ayrıca, iç kontrol yapısının bir parçası olarak oluşturdukları iç denetim biriminin raporlarından edinebilirler.

İç denetim iç kontrollerle ilgili olarak yönetime bilgiler sağlar, değerlendirmeler yapar ve önerilerde bulunur. Ancak iç denetim yönetime ne kadar değerli bilgiler ve değerlendirmeler sağlamış olursa olsun etkin iç kontrol yapısının ikamesi olarak görülmemelidir. Öte yandan güçlü ve etkin bir iç kontrol yapısı yönetimin olduğu kadar iç denetiminde işini azaltarak bu fonksiyonların daha önemli konularla ilgilenmesine imkan sağlar. İç kontrol, bir organizasyonun karşı karşıya kaldığı değişimlere sürekli bir biçimde uyum gösteren dinamik ve tamamlayıcı bir süreçtir. Yönetim ve her düzeydeki personel kurumun misyonunu ve genel hedeflerini başarması için riskleri karşılayan ve makul güvence sağlayan bu süreç müdahil olmak durumundadır (Özeren, 2000: 5).

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK SİLAHLI KUVVETLERİNDE UYGULANAN İÇ DENETİM VE SAYIŞTAY DENETİMİ

1. TÜRK SİLAHLI KUVVETLERİN'DE İÇ DENETİM VE İÇ KONTROL

1325 sayılı Milli Savunma Bakanlığı “MSB’liği Görev ve Teşkilatı Hakkında Kanun, uygun olarak; TSK bünyesindeki mal saymanlıkları ve denetime tâbi bölümlerin yıllık hesap ve işlemleri ile bütçe uygulamasına ait işlemleri, Milli Savunma Bakanı adına İç Denetim Birimi Başkanlığı tarafından denetlenir. Yapılan bu tez çalışmasında TSK’da MSB’nin yaptığı iç denetim ve Sayıştay denetimi incelenecektir. Ancak her birliğin kendi içinde garnizon komutanı tarafından bir dönem için atanan birlik personeline ek görev olarak yapılan denetim üzerinde durulmayacaktır.

Devlet teşkilatındaki her kurum gibi TSK’da İç Denetim; idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere; idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçlerinde dahil olduğu mali ve diğer kontroller bütünüdür (TSK’da Yönetim ve İç Kontrol Sistemi,2008: 131-141). İç Kontrol ile ayrıca, varlıkları korumada, hataları ve yolsuzlukları önlemede ve ortaya çıkarmada koruyucu etki olarak kullanılmaktadır. Kısacası, yönetim kontrolünün en anlamlı terimi olan iç kontrol, kamu kaynaklarının etkin idaresi aracılığıyla kamu program yöneticilerinin arzulan sonuçları elde etmesine yardımcı olur (Erdoğan, 2009: 14-16).

İç kontrol sisteminin tanımı, amacı, yapısı ve işleyişine ilişkin hükümler içeren 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 5018 sayılı “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu” TSK’da bağlar.

1.1. TÜRK SİLAHLI KUVVETLERİN'DE İÇ DENETİM SÜRECİ

MSB'ı İç Denetim Birimi Başkanlığı; İdari Kısım, Plan ve Koordinasyon Kısmı ile iç denetçilerden oluşmaktadır. İç Denetim Birimi Başkanlığı üst yöneticiye bağlı olarak faaliyetlerini yürütür (MSY 187-İç Dnt, 2010: 2-7).

İç Denetim süreci, İç Denetim Birimi Başkanlığınca Denetim evresinin belirlenmesi ile başlar. Denetim evresi, her mali yılın başlangıcında sonuna kadar geçen süre içinde planlanır. Denetim evreleriyle birlikte denetim alanlarda başkanlıkça belirlenir. Denetim alanları, her mali yılda düzenli olarak denetlenen alanlardır. Risk kriterlerinin belirlenmesi, tanımlanması, derecelendirilmesi ile başkanlıkça yapılan çalışmalar planlamaya eklenir. Planlama aynı zamanda denetleme alanlarındaki önceliğinde belirlemesi bakımından önemlidir. Başkanlık bu hazırlıklarını tamamladıktan sonra bir mali yılı içinde yapılacak alan içi denetleme planını hazırlayarak bakanlık (MSB) onayına sunulur. Bakanlık onayı alındıktan sonra plan, "Denetim Planı" haline getirilir. Denetim Planı yıllık programı şekline dönüştürülür. Bu program görevlendirme yazısı ile denetleyicilere ve bilgilendirme yazısı ile de denetlenecek birimlere yayınlanır (MSY 187-İç Dnt., 2010: 2-7).

Yıllık Denetim Programını alan İç Denetçi, Denetim süre planı ve kontrol listelerinin hazırlanması denetim amaçlarının belirlenmesini sağlar. Denetçi, bilgi toplama ve ön araştırma ile denetleme hazırlıklarına başlar. Eğer gerek duyarsa denetleyeceği birimlerden bilgi ve belge ister. Gelen bu bilgi ve belgelerdeki verileri değerlendirerek risk kontrol matrisini hazırlar ve denetim kapsamını belirler (MSY 187-İç Dnt, 2010: 4-6). .

İç Denetim Başkanlığının göndermiş olduğu bilgilendirme yazısını alan denetlenen birim, denetleme hazırlıklarına başlar. Ayrıca iç denetçi tarafından istenen bilgi ve belgeleri eksiksiz olarak denetçiye gönderilir.

Denetlenen birime gelen İç Denetçi, ilk önce bireysel çalışma planını hazırlar. Denetlemeye başlamadan önce hazırlamış olduğu denetleme testlerini hazırlar ve uygular. Bu testlerle, denetlenen birimin denetime hazırlanma derecesi öğrenilir. Testin neticesinde elde edilen bulguların oluşturularak yapılacak denetleme ile ilgili öneriler geliştirilir böylece risk değerlendirmesi de yapılır. Denetleme süresince yolsuzluk ve usulsüzlük bulgularına rastlanıp rastlanmadığı araştırılır. Eğer

rastlanılırsa, bu bulgular üst yöneticiye ve Bakanlık ile denetlenen birlik ve kuruma gönderilir. Bulgular incelenir ve yasal işlem yapılıp yapılmamasına karar verilerek denetleme kapanış toplantısı yapılır (MSY 187-İç Dnt,2010: 1-3).

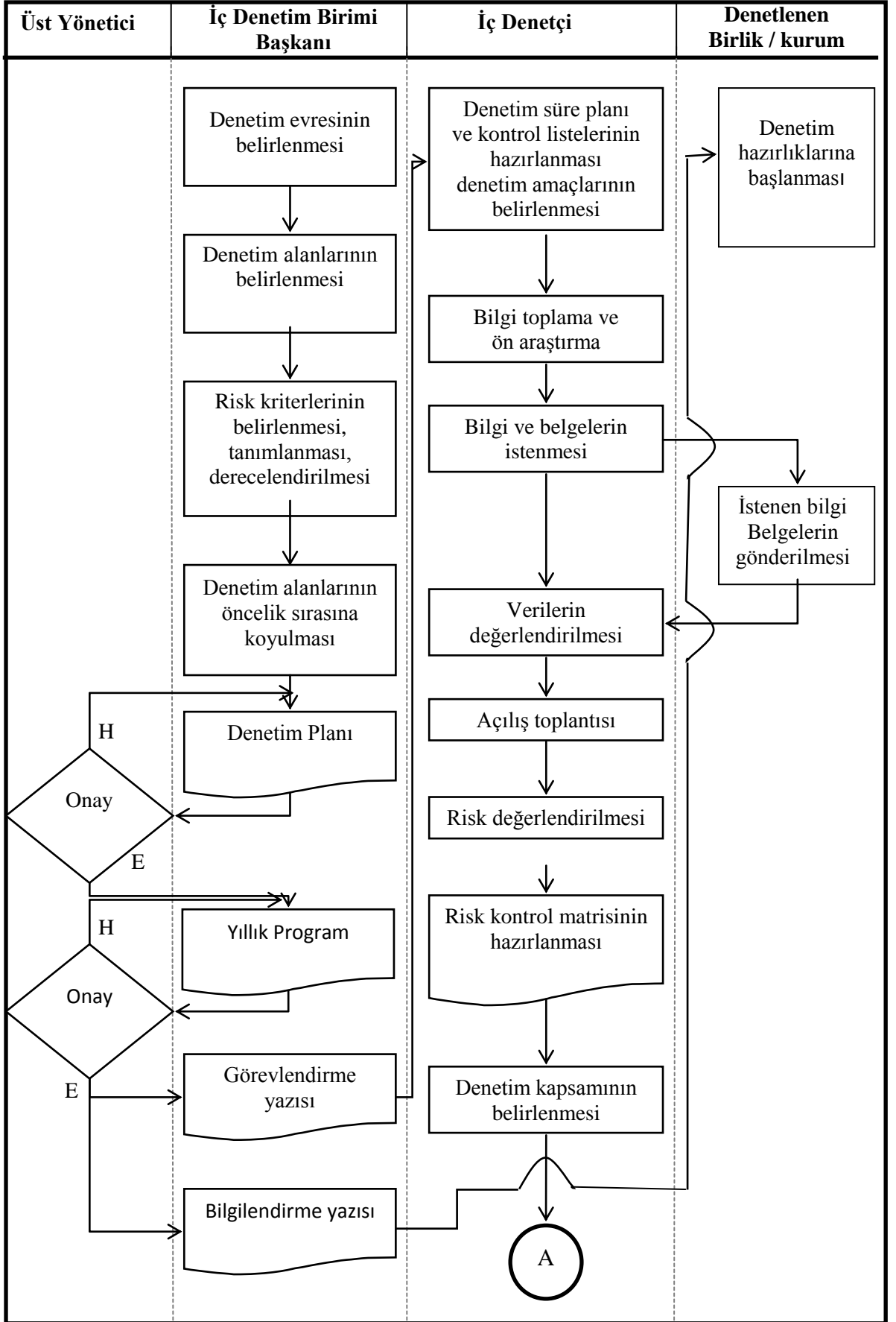
Kapanış toplantısında denetlemenin sonuçları ve eylem planının değerlendirilmesi yapılır. Değerlendirmenin sonunda iç denetçi tarafından iç denetim raporu hazırlanır. Bu rapor İç Denetim Birim Başkanlığına sunulur. İç denetim Birim Başkanlığı iç denetçiden gelen bu raporu üst yöneticiye (Bakanlığa) sunarak bu rapor hakkında değerlendirmesini bekler. Raporun üst yöneticinin değerlendirmesi doğrultusunda ilgili adreslere dağıtımı yapılır. Denetlenen birlik raporda belirtilen hususların uygulanması ve sonuçların periyodik olarak İç Denetim Başkanlığına bildirilmesini sağlar. İç Denetim Başkanlığı, denetlenen birim tarafından kendisine gönderilen sonuçları, izleme değerlendirmeleri de katılarak iç denetim rapor özetinin hazırlanması için iç denetçiye gönderir (MSY 187-3 (B), 2006: 2-8).

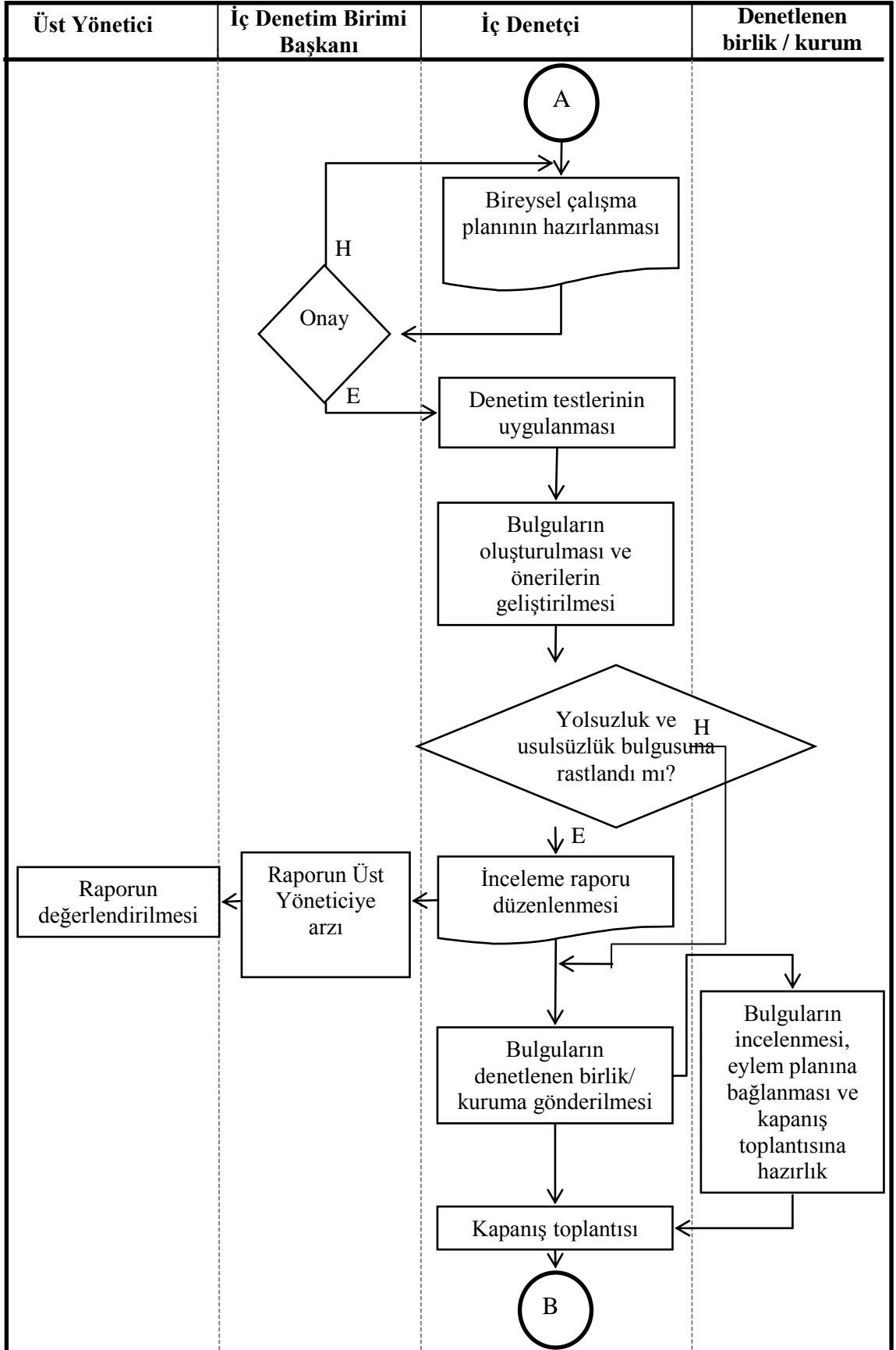
İç denetçi, eylem planı tümüyle sonuçlanana dek uygulamaların izlemesi yaparken diğer taraftan raporun özetini İç Denetim Başkanlığına sunar. İç Denetim Başkanlığı bu özeti üst yöneticiye (Bakanlığa) sunar.

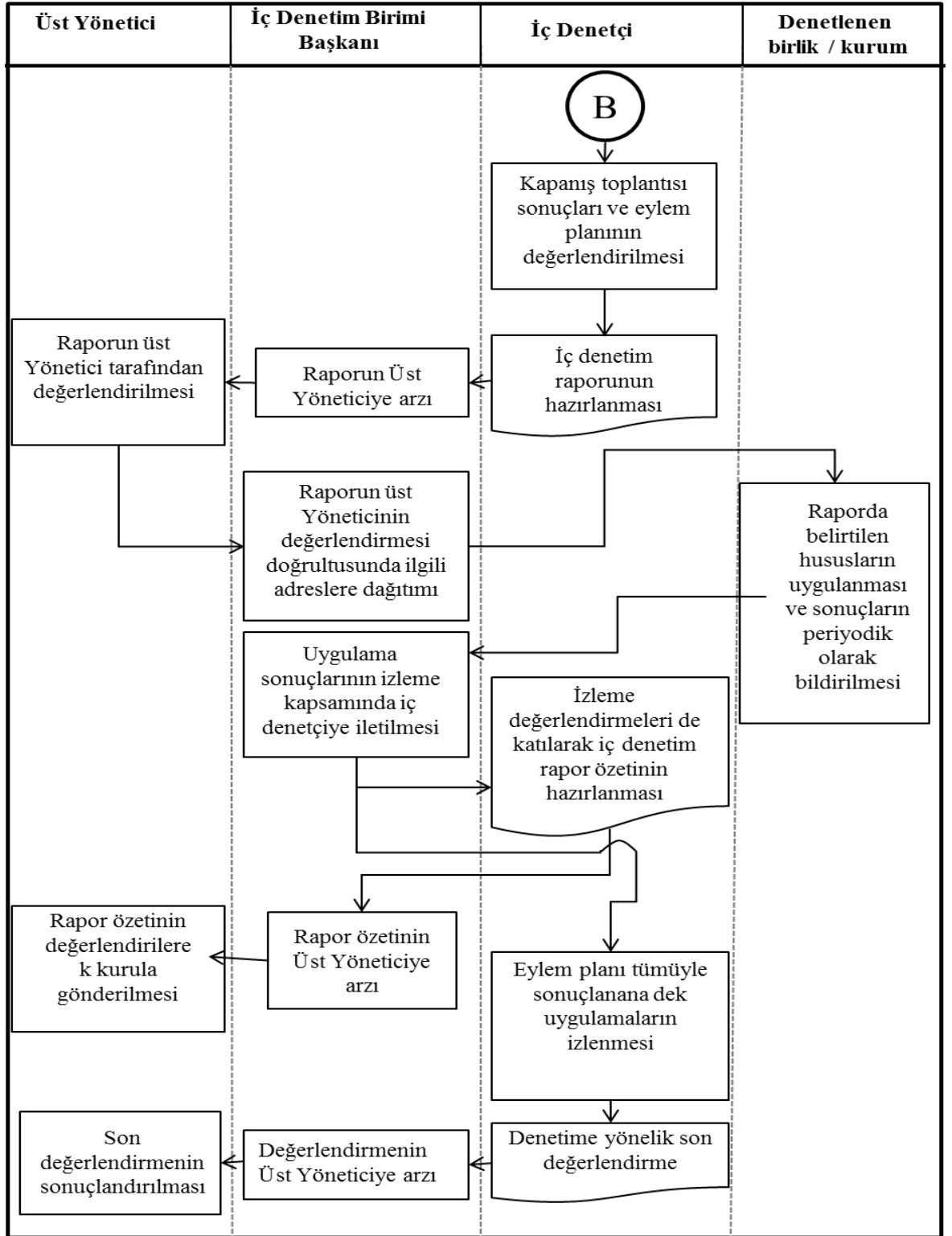
Sonuç olarak iç denetimci tarafından yapılan denetim sonucunda, yolsuzluk ve usulsüzlük dışında denetlemede görülen maddi hatalar denetçi tarafından izlenerek giderilmesi sağlanarak dosya kapanır. Denetlemede görülen usulsüzlükler Sayıştay Başkanlığının ilgili dairelerinde yargılanarak ya yasal yolla dosyanın kapatılması için sorumlular hakkında adliye mahkemelerinde kanuni tahkikat başlatılır ya da dosya Sayıştay'ca yasal takibe gerek olmaksızın İç Denetim Başkanlığına iade edilir (MSY 187-İç Dnt, 2010: 6-7).

TSK'da iç denetim sürecini ve iş akış şeması Tablo 3. de gösterilmektedir.

Tablo 3. MSB. İç Denetim İş Akış Şeması







Kaynak: MSB 4734 SAYILI KAMU İHALE KANUNU İSTİSNALAR (3.B) MAL VE HİZMET ALIMLARI YÖNERGESİ, 2009: 433-435.

1.2. İÇ DENETÇİ GÖREV, YETKİ VE SORUMLULUKLARI

İç denetçi, nesnel risk analizlerine dayanarak idarenin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirebilecek, kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunacak bir karakterdedir. İç denetim uzun eğitim ve sistematik çalışmayla sağlanacak belirli bilgi birikimini gerektirmektedir; mesleğe girmek için uzun ve özel bir eğitime ihtiyaç vardır (Wilson ve Root, 1989: 1-9).

İç Denetçinin temel görevi, harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak, idarenin harcamalarının, mali işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve hedeflere, uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek ve mali yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmaktır (MSB 4734 Sayılı Kanununun İstisna 3/B Maddesi Kapsamındaki Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin İç Tedarik Yönergesi, 2003: 7-15).

İç Denetçi, denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak ve bunları takip etmek, denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlanıldığında, ilgili idarenin en üst amirine bildirmek, idarece üretilen bilgilerin (Faaliyetlere yönelik olarak düzenlenen her türlü raporlar, istatistiki bilgiler, çizelgeler gibi doküman) doğruluğunu denetlemek, suç teşkil eden durumlara ilişkin tespitlerini üst yöneticiye bildirmekten de sorumludur (MSY 187 3(B), 2006: 3.1-.3.2).

İç denetçi, görevlerinin yerine getirirken, denetim her türlü bilgi, belge ve dokümanlar ile nakit, kıymetli evrak ve diğer varlıkların talep edebilirler. Denetlenen birim çalışanlarından iç denetim faaliyetinin gereği olarak yardım almak, yazılı ve sözlü bilgi isteyebilir ve denetim faaliyetinin gerektirdiği imkânlardan yararlanabilirler.

İç denetçi, görevlerini yerine getirirken, mevzuata, belirlenen denetim standartlarına ve etik kurallara uygun hareket etmelidir. Mesleki bilgi ve becerilerini sürekli olarak geliştirir. Yetki ve ehliyetini aşan durumlarda İç Denetim Birimi Başkanını haberdar etmelidir. Verilen görevin tarafsız ve bağımsız olarak yapılmasına engel olan durumların bulunması halinde durumu İç Denetim Birimi

Başkanına bu durum bildirilmektedir. Denetim raporlarında kanıtlara dayanmak ve değerlendirmelerinde tarafsız olmak zorundadır. Denetim esnasında elde ettiği bilgilerin gizliliğini korumalıdır (MSB 4734 Sayılı Kanunun İstisna 3/B Maddesi Kapsamındaki Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin İç Tedarik Yönergesi, 2003: 3-1).

1.3. İÇ DENETÇİNİN BAĞIMSIZLIĞI VE TARAFSIZLIĞI

5018 sayılı Kanunda Kamu İç Denetim Standartlarının belirlenmesinde IIA “Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları” esas alınmış, Millî Savunma Bakanlığı Teftiş Hizmetleri Yönergesi bu doğrultuda hazırlanmıştır.

İç denetimin kalitesinin iç denetçilerin bu görevlerini yerine getrilerken meslek ahlak kurallarının iç denetçiler tarafından uygulanması ve denetim faaliyeti esnasında bu kurallara bağlı kalınması önemi büyüktür.

İç denetim birim yöneticileri ve iç denetçilerin standart ve kurallara uymaları yasa ile de zorunlu kılınmıştır. Standartlarda öngörülmeven durumlarda ise IIA’ın belirlemiş olduğu “Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları”nın uygulama önerilerine uyulması gerekmektedir.

İç denetçilerin uymaları gerekli standartlar ve İç denetimin etkinliği ve başarı sağlanması da IIA'nin belirlediği standartlar temel alınmalıdır (Dittenhofer, 2001: 443). “Bu standartlar beş grup halinde sınıflandırılmıştır. Bunlar: Bağımsızlık, mesleki yeterlilik, çalışmanın kapsamı, denetim çalışmasının faaliyetleri ve iç denetim departmanının yönetimi” (Memiş, 2008: 84).

İç denetçiler görevlerini kanun, yönetmelik, yönerge ve yürürlükteki mevzuat kapsamında tam bir bağımsızlık içinde gerçekleştirir (Uluslararası İç Denetim Standartları, 2008: 19). İç denetçilerle ilgili mevzuatta belirtilen iç denetim faaliyetleri dışında görev verilemez. İç denetçilerin görüşlerini değiştirmeleri istenemez. İç denetçilerin görevlerini bağımsız ve hiç bir etki altında kalmadan yapmaları iç denetim birimi başkanı ve üst yöneticinin sorumluluğundadır. İç denetimin bağımsızlığı, kalite güvence ve geliştirme programı kapsamında kurul tarafından düzenli olarak değerlendirilmektedir (MSY 187- İç Dnt., 2010: 1-5). İç denetçiler görevlerini yerine getirirken tarafsızlık ilkesiyle hareket ederler. İç denetçiler; denetimin belirlenen amaçlarına ulaşılması için gerekli tüm denetim

tekniklerini uygular, ihtiyaç duyacağı tüm bilgi ve belgeleri toplar, tarafsız ve yeterli bilgi ve tecrübeye sahip her denetçinin aynı sonuçlara ulaşmasını sağlayacak şekilde bu bilgi ve belgeleri değerlendirir, denetim kalitesinden ödün vermeden ve başkalarının düşünce ve telkinlerinden etkilenmeden görüşlerini oluştururlar.

İç denetçiler, görevlerini yürütürken bağımsızlık ve tarafsızlıklarını zedeleyebilecek bir durumla karşılaşmaları halinde, bu durumu derhal iç denetim birimi başkanına yazılı olarak bildirirler. İç denetim birimi başkanı, iç denetçilerin görevlendirilmesinde, tarafsızlıklarını zedeleyebilecek hususları dikkate alır. İç denetçiliğe ilk defa atananlar ile idari görevlerde iken iç denetçiliğe dönenler, bir yıl geçmeden daha önce sorumlu oldukları işlerle ilgili olarak iç denetim faaliyeti yürütemez. Yürütülen danışmanlık ve benzeri faaliyetlerle ilgili olarak da bir yıl geçmeden denetim yapılamaz (MSY 187 (3B), 2006: md.1).

MSB İç Denetim Birimi Başkanlığına bağlı iç denetçilerde denetim görevleri azami mesleki özen ve dikkat ile yerine getirilmektedirler ve Millî Savunma Bakanlığı Teftiş Hizmetleri Yönergesine de harfiyen sadık kalmaktadırlar. Ancak IIA belirttiği Amaç, Yetki ve Sorumluluklar 1130.G1 bölümünde (Uluslararası İç Denetim Standartları, 2008: 5) “İç denetçiler, daha önce fiilen sorumlu olduğu veya yönetici olarak görev yaptığı faaliyetlere ilişkin denetim görevi yapmaktan kaçınmalıdır....denetim hizmeti vermesinin, tarafsızlığını bozacağı varsayılır.” demiştir. Bu çerçeveden bakıldığında MSB İç Denetim Birimi Başkanlığına atanan üst subaylar daha önce görev yaptıkları birlikleri denetleme olasılıkları olabileceği gibi denetledikleri birimlerin komutanları ile sonradan çalışma olasılıklarının mevcut olma durumu bağımsızlık ve tarafsızlığı bozan etkenler olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu durumu bertaraf etmek için denetçi sınıfı gibi bir gruplandırmanın oluşturularak denetçi subayların meslek hayatları süresince sadece denetim görevi yapmaları ile birlik komutanları astlık üstlük ilişkisini kesecek sicil amirliği konumunun ortadan kalkması durumu denetçi bağımsızlığı ile tam olarak örtüşecektir.

1.4. İÇ DENETÇİ/İÇ DENETİM KURULU

1.4.1. İç Denetçi

İç denetim dairesi başkanlığınca iç denetim konusunda yetiştirilerek nazari ve ameli bilgileri kazanmış, belli bir iç denetim veya denetim görevini yapması için yetki verilmiş, İç denetim dairesi başkanlığı kadrosunda iç denetçilik görev yerine atanmış üst subay veya ihtiyaç duyulduğunda iç denetim uzmanı kadrosunda sözleşmeli olarak istihdam edilmiş sivil personeldir (MSY 187 (3B), 2006: md.4).

1.4.2. İç Denetim Kurulu

“Rütbe ve nitelikleri iç denetim Dairesi Başkanlığının kadrosunda gösterilen, iç denetçi yetki ve niteliğinde bir başkan ve bir veya daha fazla iç denetçiden meydana gelen en kıdemlisi kurulun başkanı olan teşkildir” (MSY 187 (3B), 2006: md.4).

Jandarma Genel Komutanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığı hariç Silahlı Kuvvetler bünyesindeki mal saymanlıkları ve iç denetime tâbi ünitelerin yıllık hesap ve işlemleri ile bütçe uygulamasına ait işlemleri, Millî Savunma Bakanı adına iç denetim dairesi başkanlığı hesap ve özel iç denetçi iç denetim kurulları tarafından denetlenir. iç denetim dairesi başkanlığında; daire başkanı, şube müdürleri, kısım amirleri, plân program subayları, iç denetçilik sertifikası verilen hesap uzmanları iç denetçi yetki ve niteliğini taşırlar (MSY 187 (3B), 2006: 6) .

İç denetçiler için İç Denetim Birimi Başkanlığınca tanıtma kartı düzenlenir. Bu kart görev süresince kullanılır. İç denetim görevinden ayrılması halinde İç Denetim Dairesi Başkanlığına iade edilir. (MSYT 187-1(A) Madde 5). İç Denetim Dairesi Başkanlığının iç denetim kurullarında görev yapan personeline Millî Savunma Bakanlığının muvafakati alınmadan, nezdinde buldukları garnizon veya birlik komutanlıkları ile kurum amirliklerince görev verilemez (MSY 187 (3B), 2006: md.16).

İç Denetim Dairesi Başkanlığının şubeleri ile İç Denetim kurullarına; meslekte saygınlık elde etmiş, sicilleri olumlu personel dikkate alınarak atama yapılır. İç denetim uzmanı kadrolarında; iç denetçi olarak görev yapmış, bu görevde

başarı sağlamış sicilleri olumlu emekli subaylar ile ihtiyaç halinde hukuk fakültesi ile fakültelerin kamu yönetimi, maliye ve işletme bölümü mezunlarından başvuruları uygun görülen ve yapılacak iç denetçilik sınavında başarılı olanlar, sözleşmeli sivil personel statüsü ile göreve alınırlar.

Millî Savunma Bakanlığı Müsteşarlığı; gerektiğinde, İç Denetim Kurulları veya İç denetçiye uzmanlık isteyen konularda yardımcı olmak üzere, teknik eleman görevlendirebilir. Görevlendirilen teknik eleman, iç denetimin yapılmasından değil, sadece konusu ile ilgili hususların belirlenmesinden sorumludur (MSY 187 (3B), 2006: :md.62).

1.5. İÇ DENETİME BAŞLAMADAN ÖNCE YAPILACAK İŞLER

İç denetçi / iç denetim kurulu, iç denetime başlamadan önce, iç denetimi kolaylaştırmak amacıyla, saymanlık veya birim sorumlusu tarafından iç denetime sunulan tüm belge, kayıtlar gözden geçirerek hesap iç denetimi akışına ait yapacağı plan için muhasebe sistemi hakkında gerekli bilgileri temin eder. İç denetim plânını yapar ve buna göre belge ve kayıtları düzenler. İç denetimi yapılacak hesap devresinde hazine veya birim zararına sebebiyet veren usulsüz işlem ve haksız fiilden dolayı kanuni soruşturmaya gidilmiş bir durum olup olmadığını ilgililere sorar; mevcutsa dava dosyasını inceler; eksiklikleri tamamlar. Adli işlemde borçlu ise o günkü mahkeme safahatını belirlemek amacı ile gerekli temasları yapar (MSY: MSY:187-3 (B),2006: 2-6).

İç Denetime Başlama Tutanağını hazırlarken, MSB Denetleme ve Değerlendirme Yönergesi, (2008) MSY 187-1(A) 25'nci madde esaslarına göre İç Denetim Kurulu/ İç Denetçi ilk yapılacak işler kapsamında, gerektiğinde ordu malı, para, pul ve diğer her çeşit kıymetlerin bulunduğu kasa, depo, ambar, kiler gibi yerleri, ikmali aksatmayacak şekilde mühürleyerek kapalı tutar. Diğer bir saymandan gönderilmiş, satıcısı veya müteahhidinden alınmış olup da belgesi gelmemiş veya belgesi düzenlenmemiş veya bir saymana gönderilmiş, sarfı, kayıt silme ve sair suretle elden çıkarılmış olup da belgesi düzenlenmemiş ordu malı, para, pul ve diğer her çeşit kıymetlerin bulunup bulunmadığını tespit eder. İç denetimi yapılacak yıl içerisindeki mahkemeye verilen personel ve düzenlenen mahkeme dosyası, doğal

afet, yangın, sabotaj, infilak, çalınma, kaza gibi olaylar sebebiyle ordu malı veya diğer maddelerde bir azalma veya niteliğinde değişme olup olmadığını belirler.

Belirtilen hususların yapılmasından sonra sayman, mal sorumlusu, iç denetime tabi birimlerin sorumlu ve ilgililerinin imzaları ve saymanın yakın birlik komutanı veya kurum amirinin onayını kapsayan, "İç Denetime Başlama Tutanağı" düzenlenir.

1.6. HESAP VE DURUM İÇ DENETİMİ

1.6.1. Hesap İç Denetimi

Hesap İç Denetimi, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile uygulanmakta olan özel kanunlar, yönetmelikler ve ikmal talimatlarındaki esaslara bağlı kalmak kaydıyla, devlet bütçesi veya birim bütçesinin usulsüz sarfi ile haksız fiile uğrayıp uğramadığının tespiti ve devre hesabının devlet adına kesin olarak sonuçlandırılması işlemidir (MSY 187 (3B), 2006: md 2).

Hesap iç denetiminde; Millî Savunma Bakanlığı Denetleme ve Değerlendirme Yönergesi (2006). 27'nci maddesine göre; uygulanmakta olan Özel İkmal Talimatlarındaki esaslara bağlı kalmak kaydıyla, genel, belge kayıt kütüğünde kayıtlı bulunan girdi ve çıktı belgeleri, cinslerine göre tasnif edilerek dosyalar haline getirilir ve kontrol edilir. stok kayıt kartlarındaki, bir önceki bütçe yılına ait devirler, o yılın iç denetim dosyasında bulunan devir çizelgelerindeki miktarlar ile karşılaştırılarak kontrol edilir. stok kayıt kartlarındaki girdi ve çıktı miktarlarının ait olduğu belgelerdeki miktarlara uygun olup olmadığı kontrol edilir. stok kayıt kartlarındaki gelecek bütçe yılına ait devirler, iç denetimi yapılan yıl için saymanlıkça hazırlanmış olan devir çizelgesindeki devirlerle kontrol edilir.

1.6.1.1. Ordu Malı Yönünden Muhasebe

Tespit edilip planlanmış ihtiyaçların, ham madde, gayri mamul ve mamul şekilde tedariki, depolanması, bakım, onarım, imalatı, dağıtım, istimal ve istihkakı gibi lojistik faaliyetlerin belgelenmesi, bu belgelerin defterlere veya kartlara kaydedilmesi, bu kayıtlardan hesap devreleri sonunda sonuçların tespit edilmesi usullerini içine alır (MSY 187 (3B), ,2006: 3.3).

1.6.1.2. Ordu Evi, Kantin Gibi İşletmeler Yönünden Muhasebe

Ordu evi, kantin gibi işletmeler ekonomik faaliyetlerinin kullanılan hesaplar yardımı ile defterlere kayıt edilmesi ve bu defter ve kayıtlardan hesap devreleri sonunda işletme faaliyetlerinin sonuçlarının belirlenmesi yöntemlerini içine alır. (Ordu evi, Kantin gibi Sosyal Tesisler; 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Madde 81(c) esasları kapsamında değerlendirilir.)

1.6.2. Durum İç Denetimi

Durum iç denetimi; Hesap ve Özel iç denetimi ile ilgili olup, Saymanlık ve Birimlerin kayıtlarında gösterilen mal, para, pul ve diğer her çeşit kıymetlerin yerinde görülerek bunların yeri, depolama şekli, miktarı ve nitelikleri bakımından kontrol edilmesidir (MSY 187 (3B), 2006: Madde 26).

Kontrol edilen, sayılan, tartılan veya ölçülen her kalem mal veya diğer maddeler için iç denetimi yapılan dönemi izleyen yıl veya yıllara ait bütün giriş ve çıkışlar, belge ve kayıtlardan kontrol edilir ve sonuçta o gün kasa, depo, ambar, kiler ve saymanlıkça desteklenen birlik ve kurumlarda (mutemet, mal sorumluları üzerinde bulunanlar da dahil) bulunması gerekenlerin miktarları tespit edilerek sayımda bulunan miktarlarla karşılaştırılır. (MSYT 187-1(A), 2008: Madde 26).

1.6.2.1. Mal Saymanlıkları Durum İç Denetimi

Depo ve/veya ambarlarda bulunan malın miktarı ve durumu ile bunlara ilişkin kayıtlarının tutulup tutulmadığı, iç denetçi/ iç denetim kurulunca gerekli görülen yeterince malın sayılması ile ilgili kontrol yapılır. Bu durumda, cari yılın hesaplarının bir kısmı da kontrol edilmiş olur. Sayman ve sorumluların önünde yapılan bu sayımların sonucu, "Durum İç Denetiminde Sayılan Tartılan/Ölçülen Malları Gösterir Çizelge" doldurulur. İç denetim de fazla olduğu saptanan mal ve diğer maddeler, içinde bulunan yılın hesabına dahil edilerek sayım düzeltme işlemi yapılmak suretiyle irada alınır. Bulunan noksanlıklar için MSYT 187-1(A), (2008): 26 ncı madde hükmüne göre hareket edilir ve borç işlemi tahakkuk ettirilir. Sayım ile birlikte ordu mallarının her teknik hizmet sınıfının özel talimatları gereğince; düzen, istif ve bakım durumları, yangın, sabotaj ve hırsızlığa karşı gerekli emniyet

tedbirlerinin alınıp alınmadığı ve yeterlilik dereceleri ile doğa tesirlerine karşı korunmalı olup olmadıklarına, malzeme etiketlerinin ve yer bulma kartlarının (bilgisayar destekli saymanlıklar hariç) bulunup bulunmadığına, depolar içinde bulunan ölçü aletlerinin işler, bakımlı olup olmadıklarına, damga ve ayarlarının yapılıp yapılmadıkları izlenir (MSY 187 (3B), 2006: 4-14).

1.6.2.2. Birimlerin Durum İç Denetimi

TSK'da yer alan birimler; ihale komisyon başkanlıkları, İç Tedarik Dairesi Başkanlığı Satınalma Sekreterliği, dış tedarik birimleri, yapım işleri ihaleleri, İnşaat Emlâk ve Nato Enfrastrüktür Bölge Başkanlığı İnşaat Şube Müdürlükleri, Muayene Ve Kabul Komisyon Başkanlıkları, Ordu Evleri, Kadrolu Askeri Gazinolar ve Sosyal Tesislerin, Türk Silahlı Kuvvetleri Özel Eğitim Merkez Komutanlıkları (askeri. kamplar), askeri dergiler, Milli Savunma Bakanlığı Öğrenci Yurt Müdürlükleri, Dernekler, Milli Savunma Bakanlığı ve bağlı kuruluşlar bünyesindeki vakıflar, döner sermayeli birlik veya kurum döner sermaye saymanlıkları, kantinler, kadrosuz askerî gazinolar ile kadrosuz sosyal tesisler ve askeri müzelerdir.

Bu birimlerin denetimlerinde denetçiler MSB Teftiş Hizmetleri Yönergesi (MSY 187, 2006) doğrultusunda yapmaktalar. Ayrıca denetçiler birimlerin özelliklerine göre MSB tarafından hazırlanmış yönergelerde göz önünde bulundurmaktalar.

Birimlerin hesap ve durum iç denetimlerinin genel esaslarına aşağıdaki gibidir.

• İhale Komisyon Başkanlıkları

İhale Komisyonları, Silahlı Kuvvetlerin tedarik işlemlerini yapmak üzere 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu hükümlerine göre kurulan komisyonlardır.

İhale komisyonu, 4734 Sayılı Kamu İhale Kanununda özelliği bulunan işler için ihale yapılmalıdır. Bu kanunun 22'nci maddesi gereğince doğrudan temin usulü ile yapılan alımlarda;

“ Kamu İhale Kurumu (KİK) ve Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan İkincil mevzuat esaslarına uygun olup olmadığı incelenir. Bu alım usulünde ; Onay Belgesi, Piyasa Fiyat Araştırması Tutanağı, Sözleşme, Fatura, muayene ve kabul

komisyonu tutanağı, kabul işleminin idarece yapılması halinde ise idarece düzenlenmiş belge, mal ve malzeme alımlarında, taşınır işlem fişi, ödeme belgesine bağlanır.

Muayene ve Kabul Komisyonu üyesi ile mal sorumlusu ve alımın durumuna göre teknik üyenin komisyona katılıp katılmadığı ve yeterli teklif mektubu alınıp alınmadığı incelenir. Komisyon üye sayısı en az beş kişi olmalıdır. Komisyonun tüm üyeleri ve diğer görevliler tarafından yapılan işler kanun ve mevzuata uygun olmalıdır. ihale evrakları işlemde önce ve işlemde sonra güvenlik altına alınmış olmalıdır. Teklif zarflarının alım işleri, isteklilere kanun ve mevzuatlara uygun şekilde duyurulmalıdır. İlanlar 4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 24'ncü maddesine uygun olmalıdır.”

MSB.lığı İç Denetim Birimi Başkanlığı denetçileri 4734 sayılı kanun ve buna ek olarak MSB.lığı Teftiş Hizmetleri Yönergesi'ne (2006) göre denetimlerini yaparlar.

Yapılan durum iç denetimini sonucunda “İhale Komisyon Başkanlığı İç Denetim Raporu” düzenlenir. İhale komisyon başkanlıklarının hesap iç denetimi sonunda "İhale ve Muayene ve Kabul Komisyonları İç denetim dosyası içinde bulunacakları gösterir çizelge" Ek-4 ihale, muayene ve kabul komisyonları teftiş dosyası içinde bulunacakları gösterir çizelge de yer alan belge ve dokümanlar hazırlanır. (MSY: 187 – 3 (B), 2006: 2-10).

- **İç Tedarik Dairesi Başkanlığı Satınalma Sekreterliği**

İç denetçi birimi, 4734 Sayılı Kanunun ve hizmet alımlarına ilişkin İç Tedarik Yönergesine göre (MSY 310-4(B), 2003) denetler.

- **Dış Tedarik Birimleri**

1325 sayılı MSB. Görev ve Teşkilatı Kanununun verdiği yetkiye dayanılarak 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu çerçevesinde, 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu, 4735 Sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu ve 4734 sayılı Kanunun istisnalar 3b. Maddesi uyarınca çıkarılan 24 Aralık 2002 gün ve 2002/5143 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı gereğince, MSB.lığı ve Kuvvet Komutanlıklarınca her türlü usulle yapılacak yurtdışı kaynaklı mal ve hizmet tedarik faaliyetlerinde uygulanır (MSY 310-1(B), 2009: 15-16). Yapılan iç denetimde MSB 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu İstisnalar (3.B) Mal Ve Hizmet Alımları Yönergesinde belirtilen hususları kapsayacak şekilde denetçiler işlemlerin yapılıp yapılmadığını denetlerler.

İç denetim tamamlandıktan sonra Dış Tedarik Birimlerinin Teftiş Raporu” (EK-15) düzenlenir. Dış Tedarik Birimlerinin hesap teftişinde komisyon başkanlıklarının hesap teftişi sonunda kullandığı ve “İhale, Muayene ve Kabul Komisyonları Teftiş Dosyası İçinde Bulunacakları Gösterir Çizelge" (EK-4)'de yer alan yazı, belge ve dokümanlar hazırlanır (MSYT 187-3(B), 2006: 101).

- **Yapım İşleri İhalelerinin Durum Teftişi**

Denetçiler, Yapım İşlerinin Kamu İhale Kanunu ve Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu ve bu kanunlarda değişiklik yapan 4964 sayılı kanun ile bunlara ait yönetmelikler de belirtilen hususlara uygunluğunu denetlerler.

- **İnşaat Emlâk ve Nato Enfrastrüktür Bölge Başkanlığı İnşaat Şube Müdürlükleri**

İnşaat Şube Müdürü; TSK'nın hareket ihtiyaçlarını destekleyecek bina ve tesislerin inşaat ve onarım hizmetlerini yürütmek, proje değişikliklerini uygulamak, ilgili kanun, yönerge ve emirlere uygun bir şekilde yürütmek ve idame etmekten, yetkili denetçilere hesap vermekten sorumlu kişidir. (MSY 187, 2006; 104). İç denetçiler denetimlerini ilgili kanun ve yönergelere göre yaparlar.

- **Muayene Ve Kabul Komisyon Başkanlıklarının Hesap Teftişi**

Muayene ve Kabul Komisyonları, Türk Silahlı Kuvvetlerine teslim edilen mal ve hizmetin muayene ve kabul işlerini yapmak üzere kurulan komisyonlardır.

Muayene ve Kabul Komisyon başkanlıklarının hesap denetiminde; Kamu İhale Kanunu”, “Gıda Hususi Vasıflarını Gösteren Tüzük”, “Ölçüler Tüzüğü”, “Muayene ve Kabul İşlemlerine Ait Yönetmelik”, “Ordu Mal Yönetmeliği, MSYT 310-3”, “Ordu Malı Kayıt Silme Yönetmeliği, MSYT 59-1”, “TSK taşınmaz Mal Yönetmeliği MSTY 319-1(A)”, “TSK Harita ve Askerî Coğrafya Belgeleri İkmal Yönergesi MY 45-3”, “Levazım İkmal ve Hizmetler Yönergesi, KKY 10-5”, “TS.2756 Numune Alma Usulleri”, “MSY 319-10 MSB’liğinin Kabul İşlemlerine Ait Özel Yönerge”, ”MSY 319-2 MSB’liğinin İnşaat Hizmetleri Yönergesi”, “MY 33-3(A) TSK Gıda Kontrol Yönergesi”, “MSY 202-12(A) Teknik Şartname Hizmetleri Yönergesi”, “MSY 310-1(B) Dış Tedarik Yönergesi”, “MSB. Kalite Güvence Hizmetleri Yönergesi MSY 202-4(A)”, “MSB Lâboratuar Hizmetleri

Talimatı”, “TSK Akaryakıt ve Muayene Yönergesi”, Türk Silahlı Kuvvetleri Mal Alımları, Denetim, Muayene ve Kabul İşlemleri Yönergesini (MSY 331-1(B)) ile Kanun, Tüzük, Yönetmelik, Yönerge ve Talimat esaslarına göre yapılır (MSY-187:2006: 107-109).

Denetimde EK-18, 18A, 19, 20, 22, 23 formlarında ki maddeler denetlenir. Yapılacak durum denetimi sonrası “Muayene ve Kabul Komisyon Başkanlığı Teftiş Raporu” (EK-10) denetim kurulu/denetçi tarafından düzenlenir.

- **Ordu Evleri, Kadrolu Askerî Gazinolar ve Sosyal Tesislerin Hesap İç Denetimi**

Ordu Evleri, Askerî Gazinolar ve Sosyal Tesislerin tanımı; 211 Sayılı Türk Silahlı Kuvvetleri İç Hizmet Kanununun 99’ncü Maddesinde göre;

“Silahlı Kuvvetler mensupları arasında dayanışmayı arttırmak, mesleki ve kültürel gelişimi, sosyal ve moral ihtiyaçları sağlamak amacı ile büyük garnizonlarda (Tümen ve eşiti askeri kurumlar bulunduğu yerlerde) "Ordu Evleri" kurulabilir. Bu yerlerde astsubaylar içinde birer "Ordu Evi" kurulabilir. Daha küçük birlik ve kurumların buldukları yerlerde subay ve astsubaylar için birer askerî gazino oluşturulabilir.”

Sosyal tesisler; misafirhaneler, kış sporları eğitim merkezi, dinlenme tesisleri, özel ve yerel eğitim tesis ve kampları ile benzer işletmeleri kapsamına alır.

Ordu evleri kadrolu askerî gazinolar ve sosyal tesislerin işletilmesi muhasebe ve denetimleri, Ordu Evleri, Askerî Gazinolar ve Sosyal Tesisler Yönetmeliğine (MY 58-4) göre yürütülür (MSY: 187 – 3 (B), 2006: 110).

Bazı Özel Eğitim Merkez Komutanlıklarında gerek uygulama kolaylığı, gerekse tesis içindeki tüm reyon ve birimlerde para sirkülasyonunu ortadan kaldırmak amacıyla ön ödemeli/kredili satış sistemi uygulanmakta ve muhasebe sistemleri de buna göre oluşturulmuş bulunmaktadır. Özel Eğitim Merkez Komutanlıklarına gelen kişilerin harcayabilecekleri miktar için önceden nakit yâda kredi kartı ile yaptıkları ödeme, kart hesabına aktarılmakta ve emanet kasa hesabına kaydedilmektedir. Ön satış sistemi ile işletmenin kullandığı muhasebe programının entegrasyonu sağlanmış olmalıdır. İşletmenin hesap planında alınan ön ödemelerin görüldüğü ve her an iç denetimi alınabilecek düzenlemeler yapılmalıdır. Harcama yapıldıkça yapılan harcama miktarı muhasebe sistemi içerisinde kasa hesabına geçirilmektedir. Bu tür uygulamaların hesap iç denetimleri bu akışa uygun olarak

alınmaktadır (MSY 187 3(B), 2006:110). MSB'lığı denetçilerin asıl ilgilendikleri, finansal tabloları etkileyen önemli olaylardır (Eski,2004: 239).

"Ordu evi işletmeler aylık gelir-gider tablosu" ile değer tablo-cetvel ve beyanlara belirtildiği şekilde muhasebenin tespit ve kontrollerini yaparlar. Ayrıca "Yıllık Hesap Döküm ve Muvazene Çizelgesi" (EK-13) "İşletmeler Aylık Gelir-Gider Tablosu", "Aylık Genel Giderler Tablosu", "Demirbaş Hesabı Beyanı"; "Kâr-Zarar Cetveli" ve "Sermaye Beyanı", "Ünite Stokları" değerleri iç denetim kurulu/iç denetçi tarafından bulunan değerlere eşit olmalıdır (MSY 187, 2006: 131). Demirbaş Hesabı Beyanı ise demirbaş hesabı iç denetimi daha önce açıklanan esaslara uygun olarak yapılır. Yılı içinde alınan miktar için "...Yılı İçerisinde Ordu evi, Askerî Gazino ve Sosyal Tesis Gelirlerinden Alınan ve İrat Kayıtlarına Geçen Kalıcı Malların Kuruşlu Döküm Çizelgesi" (EK-14) düzenlenir; bu çizelgenin yekûnunda gösterilen miktar ile beyanda gösterilen miktar eşit olacaktır. Yine beyandaki gelecek yıla devreden miktar "Gelecek Takvim Yılına Devri Gereken Malların Kuruşlu Devir Çizelgesi" (EK-8) yekûnlara eşit olacaktır. İç denetimlerde iç denetim dosyalarına konan devir çizelgelerinin kuruşlu olduğuna ve toplam yekûnun, yıllık bilânçonun aktifinde demirbaş hesabı değerine eşit olduğuna dikkat edilir. Aksi bir durum açık veya fazlanın doğmasına sebep olabilecektir. Demirbaşlardan tespit edilip irata alınan fazlalar ile ordu evi, kadrolu askerî gazinolara hibe edilip demirbaş kaydına alınan malların, değer yekûnları günlük (yevmiye) defterinde açılan kayıtla, kâr-zarar hesabının alacağına demirbaşın borcuna alınacaktır. Yani kâr, sermayeyi çoğaltan hesaptır. Yıl içinde kaydı silinen ordu evi/askerî gazino mallarının değer yekûnları, demirbaş hesabı beyanındaki ve kâr-zarar cetvelinin aktifindeki değerlere eşit olacaktır Yapılacak durum iç denetimini sonunda "Ordu Evleri, Kadrolu Askerî Gazinolar ve Sosyal Tesisler iç denetim Raporu" (EK-9) düzenlenir (MSY 187, 2006: 134-135).

- **Türk Silahlı Kuvvetleri Özel Eğitim Merkez Komutanlıkları (Askeri Kamplar) Hesap İç Denetimi**

22nci maddesine göre muhasebe işleri ve denetimi; Ordu Evleri, Askerî Gazinolar ve Sosyal Tesisler Yönetmeliği ile Askerî Kantin Yönetmeliğine uygun olarak yürütülür.

Özel eğitim merkezleri TSK Özel Eğitim Merkez Yönergesinin (MY 164-2A), Türk Silahlı Kuvvetleri İç Hizmet Yönetmeliği, Hesap İç Denetim Yönetmeliği, MSYT 187-1(A), Ordu evleri, Askerî Gazinolar ve Sosyal Tesisler Yönetmeliği, Askerî Kantin Yönetmeliği, Özel Eğitim Merkezi Yönergesi, K.K.K. Özel ve Yerel Eğitim Merkezi Yönergesi, Deniz Kuvvetleri Komutanlığı Özel Eğitim Merkezi Yönergesi, Hava Kuvvetleri Komutanlığı Özel Eğitim Merkezi Yönergesi dahilinde iç denetimleri yapılır (MSY 187, 2006: 134-135).

- **Askerî Dergilerin Hesap Denetimi**

Askerî dergilerin hesap denetimi; Silahlı Kuvvetler Dergisi Yayın Yönergesine göre yapılır.

Denetçiler, askeri dergi hesabının “Aylık Bilânço” (EK-24)’ların doğruluğu gelir ve gider belgeleri ile işletme defteri, kasa defteri, banka hesabı kayıt ve takip defteri ile malzeme kayıtları kontrol eder (MSY 187, 2006: 133).

Yıllık Gelir ve Giderler; belgeler ve ilgili defterler kontrol edilir ve “Yıllık Gelir ve Gider Özet Çizelgesi” (EK-26) denetim kurulu/denetçi tarafından doldurulur.

Denetçi dergi teftiş çizelgesinin aralık ayında bir sonraki aya devir (Bir sonraki yıla devir) sütununda bulunan miktar ile aralık ayı bilânçosunun bir sonraki yıla devri karşılaştırılır. Çizelgenin devir beyanı bölümüne nakittin bankada, kasada olan miktarları ile aralık ayı mal değeri miktarı denetlenerek dergi teftiş çizelgesinde aralık ayı mal değeri ile “Gelecek Takvim Yılına Devri Gereken Malların Kuruşlu Devir Çizelgesi” (EK-8) denetler. Yapılan durum denetimi sonunda denetim kurulu/denetçi "Askerî Dergi Teftiş Raporu" (EK-24) düzenler.

Askerî dergileri hesap denetimi sonunda "Askerî Dergi Hesabı Denetim Dosyası İçinde Bulunacakları Gösterir Çizelge" (EK-3)'nde yer alan yazı, belge ve dokümanlar hazırlanır (MSY 187, 2006: 134).

- **Milli Savunma Bakanlığı Öğrenci Yurt Müdürlüklerinin Hesap Denetimi**

Türk Silahlı Kuvvetleri Mensupları Çocuklarının Tahsiline Yardım Vakfı Öğrenci Yurtları Yönergesi (MSY 58-5) uyarınca vakfa bağlı olarak hizmet veren

öğrenci Yurt Müdürlüklerinin hesap denetimi, Milli Savunma Bakanı adına Milli Savunma Bakanlığı İç Denetim Birimi Başkanlığı Yıllık Denetim Programların da yer almaktadır.

Öğrenci Yurt Müdürlüklerinin Hesap Denetimleri içeriği şöyledir; “Ödeneklerin kullanılması ,aidatlara yapılan işlem, depozitolara yapılan işlem, ihale komisyonu ve muayene ve kabul komisyonlarının faaliyetleri, kantin/büfe hesabı, döşeme-demirbaş, malzeme eşya hesabı, durum denetimi öğrenci yurt müdürlüklerinde tutulan defter, belge ve kayıtlar” iç denetçilerce denetlenir (MSY 187, 2006: 134).

Milli Savunma Bakanlığı Öğrenci Yurt Müdürlüklerinin hesap denetlemede aranacak önemli konular şöyledir (MSY 187, 2006: 134-135):

Öğrenci Yurt Müdürlüğünce her ay için düzenlenmekte olan “MSB Öğrenci Yurdu Aylık Ödenek ve Gider Çizelgesi” (EK-27), “MSB. Öğrenci Yurdu Aylık Ödenek ve Gider Çizelgesi” (EK-27), “Öğrenci Yurdu Ödenek Teftiş Çizelgesi” (EK-28), “Öğrenci Mali Bilgi Formu”, “Öğrenci Aidatı ve Konaklama Ücreti Çizelgesi” (EK-29)’ ve “Öğrenci Depozito Hesap Özeti Çizelgesi“ (EK-30), bununla birlikte “İhale Komisyonu Karar ve Sözleşmeleri Döküm Çizelgesi“ (EK-16), “İhale Komisyon Kararlarının Alım Şekline Göre Tutarları ile Yüzde Oranları Özet Çizelgesi“(EK-17), “Muayene Muhtırası ve Muayene Komisyonu Kararları Döküm Çizelgesi“ (EK-21) ile “Kantin/Büfe Teftiş Çizelgesi” (EK-11) i denetçi tarafından doldurulur.

Öğrenci Yurt Müdürlüklerinin Denetim Dosyaları, İç Denetim Birimi Başkanlığına gönderilir.

- **Derneklerin Hesap Denetimi**

Derneklerin hesap denetiminde denetçiler (MSY: 187 – 3 (B), 2006: 136); Alınan yardım ve bağışların 2847 Sayılı Asker kökenli dernekler kanununa ve dernek tüzüğüne uygunluğu kontrol edilir, dernek gelirleri, bağışlar ve yardımlar için “Alındığı Belgesi” düzenlenip düzenlenmediği ve yapılan harcamalar için harcama belgesi olup olmadığı ile birlikte derneğin MSB bütçesinden ödenek alıp almadığı alınıyorsa bu paranın nasıl kullanıldığı denetlenerek yapılan denetiminden sonra denetçi “Dernekler Teftiş Raporu” (EK-22) düzenler.

- **Milli Savunma Bakanlığı ve Bağlı Kuruluşlar Bünyesindeki Vakıfların Durum Denetimi**

TC Devlet Bakanlığının (vakıflardan sorumlu) 28 Nisan 2000 gün ve Sayı: B.02.1.VGM.060.00.00.00-350.2000-64 sayılı yazısı ile 28 Aralık 1999 tarih ve 4494 sayılı 2000 Malî Yılı Bütçe Kanununun 15nci Maddesi gereği MSB. ve Gayri Kuruluşların bünyesinde bulunan Vakıfların denetlenmesini istemiştir.

Denetlenmesi söz konusu vakıflar; TSK Güçlendirme Vakfı (TSKGV), TSK Mehmetçik Vakfı, TSK Rehabilitasyon ve Bakım Merkezi Vakfı (ELELE), TSK Dayanışma Vakfı (TSKDV), TSK Mensupları Çocuklarının Tahsiline Yardım Vakfı, Gülhane Sağlık Vakfı (GÜLSAV), Kartal Vakfı'dır. 2001 yılından bu tarafa bahsedilen vakıflar Hesap Teftişi, Millî Savunma Bakanı Denetim Birimi Başkanlığının yıllık teftiş programlarına göre yapılmaktadır.

Vakıfların hesap denetimi mali tablolar ve uygunluk denetimi çerçevesinde yapılmaktadır. Vakfın aynı bağlıların ve nakdi gelirlerin muhasebeleştirilmesi denetlenir (MSY 187, 2006: 137-139).

MSB. ve bağlı kuruluşlar bünyesindeki vakıfların durum denetleme sonunda "M.S.B. ve Bağlı Kuruluşlar Bünyesindeki Vakıflar Teftiş Raporu düzenlenir. "M.S.B. ve Bağlı Kuruluşlar Bünyesindeki Vakıflar Teftiş Dosyası İçinde Bulunacakları Gösterir Çizelge" (EK-3)'de yer alan yazı, belge ve dokümanlar hazırlanarak, denetim dosyası düzenlenir (MSY: 187 – 3 (B), 2006: 138).

- **Döner Sermayeli Birlik veya Kurum Döner Sermaye Saymanlıklarının Durum Denetimi**

Döner Sermayeler, Millî Savunma Bakanlığı ile Kara, Deniz ve Hava Kuvvetleri Komutanlığı'na bağlı kurumlarda atıl kapasitenin ülke ekonomisinin yararına değerlendirilmesi amacıyla kurulmuştur. İç denetimlerinde performans denetimi hariç finansal denetim ve uygunluk denetimi yapılmaktadır (MSY 187 3(B), 2006: 140).

- **Kantinler, Kadrosuz Askerî Gazinolar, Kadrosuz Sosyal Tesisler ve Askeri Müze Gelirleri Hesap İç Denetimi**

Askerî Kantinin tanımı ve açıklamaları, 211 Sayılı Türk Silâhlı Kuvvetleri İç Hizmet Kanununun 106ncı Maddesinde göre; "Her kışlada, askerlerin çeşitli ve zaruri ihtiyaçlarının daha ucuz ve kolaylıkla sağlanmasını temin maksadıyla bir kantin kurulur"; Kantinlerin işletmesinden elde edilen kâr, kışla komutanının emriyle, ödeneği olmayan veya ödeneği olup da yeterli olmayan gerekli işlerde kullanılabilir.

MSB.lıgınca her yıl yayımlanan limitin üzerindeki Bilanço Esası (Tek Düzen Hesap Planı) uygulayan kantinler, kadrosuz askeri gazino, kadrosuz sosyal tesis ve askeri müze gelirlerinin muhasebe iç denetimi Ordu Evleri, Askerî Gazinolar ve Sosyal Tesisler Yönetmeliği MSYT 58-2(A) esaslarına göre yapılır (MSY 187, 2006: 119). kantinler, kadrosuz askerî gazinolar, kadrosuz sosyal tesisler ve askeri müze gelirleri hesap iç denetimi Ek-32 belgelerin tamamlanması ile son bulur

1.7. SAYMANLIKLARIN HESAP VE İÇ DENETİMLERİNDE GENEL ESASLAR

Saymanlık; Bütçe ile verilen yetkiye dayanılarak, gelirlerin toplandığı, giderlerin hak sahibine ödendiği hesap işlerinin yürütüldüğü dairelerdir.

Ordu Mal Yönetmeliğinin MSYT 310-3 (2002) 1'nci bölüm 2'nci Maddesine göre "Ordu Malı, Silahlı Kuvvetler elinde bulunan her çeşit devlet malıdır." şeklinde tanımlanmıştır. Aynı Yönetmeliğin 1'nci Bölüm 3'cü Maddesine göre Türk Silahlı Kuvvetlerindeki mallar, menkul ve gayri menkul olarak iki grupta toplanmıştır. Bu doğrultuda taşınır ve taşınmaz mal saymanlıkları oluşturulmuştur.

1.7.1. Taşınır Mal Saymanlıkları ve İç Denetimleri

Bir yerden diğer yere nakledilebilen eşya, canlı-cansız mal ve diğer her çeşit kıymetler ile taşınmaz mülkiyetine dahil olmayan ve şahısların hakimiyet altına alarak istifade ettikleri doğal kuvvetlerdir ve iç denetime bağlı ordu mal saymanlıkları tarafından idare edilirler. Bu saymanlıklar; I-III ncü sınıf ikmal maddeleri mal saymanlıklar (Yiyecek-yakacak saymanlıkları). II-IVcü sınıf ikmal

maddeleri mal saymanlıkları; istihkam mal saymanlıkları, muhabere mal saymanlıkları, ordu donatım mal saymanlıkları, levazım (eşya) mal saymanlıkları, akaryakıt mal saymanlıkları, mühimmat mal saymanlıkları, karışık mal saymanlıkları, ana malzeme ve HEK (Hurda Enkaz Köhne) mal saymanlıkları, tüketim malzemeleri saymanlıkları, ana malzeme ve yedek parça saymanlıkları, ulaştırma mal saymanlıkları, kitle mal saymanlıkları, harita mal saymanlıkları, sıhhiye/veteriner mal saymanlıkları, stok malzeme mal saymanlıkları, ikmal, demirbaş teçhizat mal saymanlıkları, onarım mal saymanlıkları, imalat mal saymanlıkları, HEK saymanlıkları, birlik mal saymanlıkları, maliye mal saymanlıkları, neşriyat mal saymanlıklarıdır.

Her saymanlık için müşterek konuların incelenmesi Hesap iç denetim Yönetmeliğinin (MSYT 187-1(A) (2008) 26'ncı Maddesi ile bu yönergenin 1'nci Kısım 2'nci Maddesinde yazılı "Saymanlıkların Hesap ve Durum İç Denetimlerinde Genel Esaslarda belirtildiği şekilde yapılır (MSYT 187-1: 2006: md. 26).

Hesap iç denetimi süresince, "Saymanlık İç Denetim Rapor'da belirtilen konular ayrıntılı olarak incelenir. İç denetim kurulu/ iç denetçi tarafından "Saymanlık iç denetim raporu" düzenlenir. Özel durumlar iç denetim kurulunun/iç denetçi görüşünü belirtir.

Hesap iç denetimi sırasında "Mal Saymanlıkları İç Denetim Dosyası İçinde Bulunacakları Gösterir Çizelge (Ek-1)" de yer alan belge ve dokümanlar hazırlanır. İç denetim dosyaları düzenlenir (MSY 187-1: 2006: md. 35).

1.7.2. Taşınmaz Mal Saymanlıkları ve İç Denetimleri

Taşınmaz mal saymanlıkları istihkâm sınıfına ait olup Türk Silahlı Kuvvetleri Taşınmaz Mal Yönetmeliğinin MSY 319-1(A), (1996) 4'ncü maddesine göre; "arazi, binalar ve sabit tesisler taşınmaz mallarıdır".

TSK'leri açısından taşınmaz mal, askeri hizmetlerde kullanılmak üzere, kamulaştırma, satın alma, devir, trampa, bağış, tescil davaları, inşaat vb. gibi yollar ile hazine adına tescil edilerek tahsisi sağlanan, kiralanan, irtifak hakkı tesis edilen arazi ve binalardır.

Taşınmaz mal saymanı; Türk Silahlı Kuvvetleri Taşınmaz Mal Yönetmeliğinin MSY 319-1 (A) (1996) 4'ncü maddesine göre; “Taşınmaz malın teslim alınmasını, saklanmasını, mevzuat hükümlerine göre kullanıcılara verilmesini veya verdirilmesini sağlamak ve bunlara ilişkin işlemleri yapmak ve yaptırmakla, hesaplarını vermek ve kayıtlarını tutmakla sorumlu olan kişidir.”

Taşınmaz mal saymanlıklarında her taşınmaz mal için bir sicil dosyası tutulur; bu taşınmaz mal sicil dosyasında bulunacak belgeler; araziye ait bilgiler, bina ve tesisin üzerinde bulunan araziye ait bilgiler, bina ve tesise ait proje bilgileri ile ihale ile ilgili bilgilerdir (MSY:187-3B, 2006: 9).

İç denetçiler MSB Teftiş Hizmetleri Yönergesi doğrultusunda kayıtların ve sicil dosyası içeriğinin tam olup olmadığını denetlerler. Ayrıca taşınmaz malların kayıt silme işlemlerinin Ordu Malı Kayıt Silme Yönetmeliğine göre yapılıp yapılmadığını da iç denetçilerce denetlerler.

MSB'lığı iç denetçileri yaptıkları denetim sonucunda görüş bildirirken borçsuz, borçlu, adli işlemde borçsuz ve adli işlemde borçlu olarak dört şekilde denetimi sonuca bağlarlar.

1.8. İÇ DENETİMİN BORÇLU /BORÇSUZ SONUÇLANMASI

1.8.1. İç Denetimin “Borçsuz” Sonuçlanması

İç denetimin “Borçsuz” sonuçlanması durumu MSB Teftiş Hizmetler Yönergesinin madde 33-38-39 belirlenmiştir. İç denetçiler tarafından yapılan Durum ve Hesap iç denetimleri sonunda; herhangi bir hazine zararı ve açık bulunmadığının anlaşılması durumunda, tespit edilen ve suç bulunmadığına düşüncesi oluşması, az miktardaki fazla ordu malları için gelir kaydı yapılıp, kanuni soruşturmaya gerek görülmemesi durumunda ve iç denetimi yapılan ünitenin bağlı bulunduğu komutanlık veya kurum amirliğince, iç denetimden daha önce herhangi bir açıktan dolayı sorumlu veya sorumluların mahkemeye intikal ettirilmesi ve mahkemenin sonuçlanarak sorumlular hakkında kesinleşmiş karar çıkması halinde ve iç denetimi alınan yıl ile ilgili bir borç söz konusu değil ise dosya “Borçsuz” kapatılır.

1.8.2. İç Denetimin “Borçlu” Sonuçlanması

İç denetimin “Borçlu” sonuçlanması MSB Teftiş Hizmetler Yönergesinin madde 36 belirlenmiştir. İç denetçiler tarafından yapılan durum ve hesap iç denetimleri sonunda; ordu malı ve diğer kıymetlerde eksik tespit edilmiş ise, ordu malının tedariki, depolanması, dağıtımı, sarfi, muhafazası, elden çıkarma ve kayıt silme işlemleri, ilgili mevzuata uygun yapılmamış ve bu sebeple malzemenin miktar ve niteliğinde hazine aleyhine bir değişme meydana gelmiş ise, çeşitli nedenlerle mallarda ve diğer maddelerde hasar ve zarar meydana gelmiş ise, yapılan harcamalar veya elden çıkartmaların mevzuata aykırı olması nedeniyle hazine zararı meydana gelmiş ise, durum denetiminde, cari yılın hesaplarında bir açıkla karşılaşılması halinde. denetim dosyası ve sandık “Borçlu” kapatılarak Arşiv Müdürlüğüne gönderilir ve Adli İşlem başlatılır. İçinde bulunulan Bütçe Yılıının denetimi sonraki yıl alınırken, Denetim Sandığı Arşiv Müdürlüğünden istenir ve o yıla ait Denetim Dosyası ile birleştirilerek Tek Dosya ve Tek Sandık şekline dönüştürülür. Borç devam ediyorsa Dosya ve Sandık “Borçlu” düzenlenir.

İç Denetim Dosyası ve Sandığı “Borçlu” düzenlenir ve iç denetim dosyasına ve/veya sandığına aşağıdaki evraklar konur (MSYT 187-3B, 2006: 145): “Adli Mercilere İntikal Ettirilen Hesap Açığı/Fazlası Yazısı”, “Borç/Hesap Fazlası Tutanağı”, “Hesap Döküm Çizelgesi”, “Borç/Hesap Fazlası Tutanağı ve Hesap Döküm Çizelgesi”, “Gerekçeli Rapor” ve varsa borçlu ve/veya borçluların itiraz dilekçesi.

1.8.3. İç Denetimin “Adli İşlemden Borçlu” Sonuçlanması

MSYT.187-3(B) Md.35 ye göre; iç denetim sırasında iç denetimi alınan hesap yılına ait tespit edilen hazine zararı veya açık ilgili birlik komutanlığı ve kurum amirliğince hesap iç denetiminden önce mahkemeye iletilmiş ve dava sonuçlanmamış ise iç denetçi tarafından aşağıdaki işlemler yapılır:

Açığın mahkemeye intikal ettirilmesine ait evrak ve belgeler incelenir.

Savcılığa yazı yazılarak (aciliyetten) “Mahkemenin Gidişatı Hakkında Bilgi” istenir. (Dava sonuçlanmış olabilir veya yeni sayımlar neticesinde borcun durumunda değişimler olabilir.)

Yapılan inceleme ve Savcılıktan gelen cevap üzerine eksik yapılan işlemler tamamlanır. Bu durumda davanın seyri ve borç değişmemiş ise iç denetim dosyası “Adli İşlemden Borçlu”, sandık “Borçlu” düzenlenir. İç denetim dosyasının her bir nüshası içerisine aşağıda yazılı belgeler konur; “Borç/Hesap Fazlası Tutanağı ve Hesap Döküm Çizelgesi” EK:5A/B-6A/B, “Hesap Döküm Çizelgesi” EK-7A/B, Borcun birlik komutanlığınca Askeri Savcılık/Mahkeme bulunan komutanlığa iletiildiğine dair yazı, İddianame, Duruşma Tutanağı, Savcılık/ Mahkemeden alınacak Soruşturmanın/Duruşmanın esas numarası ve tarihini gösterir yazı hazırlanır (Resmi Gazete Sayısı: 24907).

1.8.4. İç Denetimin “Adli İşlemden Borçsuz” Sonuçlanması

MSYT.187-1 (A) Md.37 ye göre; iç denetim esnasında yapılan sayımlarda veya belge karşılaştırmaları sonucunda dikkati çekecek derecede fazla mal tespit edilmiş ve İç Denetçi tarafından suç unsuru bulunduğuna kanaat getirilmiş ise; sayım düzeltme belgesi düzenlenerek fazla mallar irada alınarak içinde bulunulan yıla dahil edilir, iç denetim dosyası “Adli İşlemden Borçsuz”, sandık “Borçsuz” düzenlenir. Bu durumda iç denetim dosyası içerisine aşağıda yazılı belgeler ilave olarak konur. Bu belgeler şunlardır: “Adli Mercilere İntikal Ettirilen Hesap Açığı/Fazlası Yazısı” EK-31, “Borç/Hesap Fazlası Tutanağı ve Hesap Döküm Çizelgesi” EK-5, “Gerekçeli Rapor”, Gerekli görülen diğer belgeler.

2. TÜRK SİLAHLI KUVVETLERİNDE UYGULANAN İÇ DENETİM SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRMESİ VE TÜRK SAYIŞTAYI

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, genelde 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 gerektirmeyen ancak idari bakımdan düzeltilmesi gereken konuların yapılıp yapılmadığı kontrol edilir.

Denetleme, denetlemesi 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 'lığı 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). Aslında TSK'leri de bu gelişmelerin dışında kalmamak için çaba göstermektedir. Bu konuyla ilgili gazetelerde gündeme düşen haberden bir tanesinde "Genelkurmay Başkanı Orgeneral Necdet Özel, kamu mali yönetimi reformu ve AB uyum çalışmaları kapsamında askere "şeffaflık" emri verdi. Hedef: Sivil denetim standartlarına uyum ve şeffaflık" (Sabah, 2012 erişim: <http://www.sabah.com.tr/arsiv>). Ayrıca TSK'de

uygulanacak tam bağımsız iç denetimin uluslararası alanda kabul edilmiş evrensel kriterler çerçevesinde gerçekleştirilecek olması kuruma değer katacaktır.

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.

Kıta Avrupa'sı ve özellikle Fransa modelinden esinlenilerek kurulan Sayıştay kurullar şekilde organize edilmiş ve yargı yetkisi ile donatılmış "hesap mahkemesi" olarak vasıflandırılır (<http://www.sayistay.gov.tr/yayin> e.t.2012) 1996 yılında 832 sayılı Sayıştay Kanununa yapılan eklerle Sayıştay'ın geleneksel uygunluk denetiminin yanı sıra çağdaş denetim yöntemlerinden yararlanmanın önü açılarak performans denetimi ve denetime tabi idarelerin hesap dönemleri ile bağlı kalmaksızın sektör, program, proje, konu veya alt birimler itibariyle kısmi inceleme ve denetim yapma yetkisi hukuki dayanak kazanmıştır (Damar, 2007: 24-25). Böylece kamu yönetiminde şeffaflık ve kamu görevlilerinin hesap verme sorumlulukları belirginleşmiştir.

2.1. TÜRKİYE CUMHURİYETİ SAYIŞTAY'I VE TÜRK SİLAHLI KUVVETLERİ'NİN SAYIŞTAY DENETİMİ TARİHİ AŞAMALARI

Müslüman Türk devletlerinde de Sayıştay benzeri kurumlar divan adı ile 1040 lı yıllar da Büyük Selçuklular devlet yapısında yer almıştır. Bu divanlar umumi devlet işlerini yürüten Divan-ı Sultan adı verilen büyük divanın yanı sıra devletin mali, askeri, adli gibi işlerini yürüten ikinci derecede divanlardı.

“...Anadolu Selçuklularının devlet yapısında yer alan “Divan-ül İşraf” ya da “Divan-ı Müşrif” adı verilen kurumun işlevi, bugünkü Sayıştay'ın işlevine oldukça benzemektedir. “İşraf-ı Memalik”, “Müşrif” gibi isimlerle anılan bu Divan başkanı, “Naib” adı verilen denetçilerini gerektiğinde şehir ve kasabalara göndererek mali ve idari işlemlerin denetlenmesini sağladı... Sayıştay, Osmanlı İmparatorluğunda 1839'da başlayan “ıslahat” çabalarının bir ürünü olarak, “her devlette olduğu gibi umur-u hesabiyenin bir mahkeme-i kübraya havalesi” gereğinden hareketle, devlet parası ve mallarına tasarruf edenlerin hesaplarının her yıl denetlenmesi ve

yargılanması amacıyla hem Meclis-i Mebusan'dan, hem de hükümdar ve hükümetten bağımsız bir denetim ve yargı mercii olarak 1862 yılında Divan-ı Ali-i Muhasebat adıyla kurulmuştur” (Köse, 2007: 209-210).

1862 yılında Divan-ı Ali-i Muhasebat'ın ilk başkanlığına Evkaf Nazırı Ahmet Vefik Paşa getirilmiştir. İlk kuruluş statüsü bir nizamname olan Sayıştay 1876 Anayasasında yer alarak anayasal bir kuruluş haline gelmiştir ve Anayasal bir kurum olma niteliğini günümüze kadar sürdürmüştür (Gürhan, 1997: 37). Sonuçta 1924 Anayasasının (Teşkilat-ı Esasi) 100-101'inci maddelerinde, Sayıştay'dan bahsedilmiş. Ancak bu düzenlemede Silahlı Kuvvetlerin ya da askeri harcamaların denetimine ilişkin herhangi bir istisna bulunmamaktadır.

Silahlı Kuvvetler denetimi ile ilgili ilk yasal düzenleme, 26.05.1927 tarih ve 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun 99'uncu maddesiyle yapılmıştır. Bu maddede aynen; “Devletin kara, deniz ve hava savunma kuvvetlerine ait teçhizat, harp malzemesi, giyecek, yakacak ve yiyecekler ve askeri fabrika ve bunlara bağlı kuruluşlar Milli Savunma ve Deniz Bakanlıklarınca düzenlenip Bakanlar Kurulunca onaylanacak yönetmeliğe göre teftiş ve denetime tabi olup bunlar için kesin hesap düzenlenmeyeceği gibi Sayıştay'a hesap da verilmez” hükmü yer almıştır.

“16.06.1934 tarihinde TBMM'de kabul edilen 2514 sayılı Divanı Muhasebat Kanunu'nda Türk Silahlı Kuvvetleri'nin Sayıştay tarafından denetimine ilişkin ayrık bir hüküm ya da farklı bir usul yer almamıştır”. Buna karşın, 12.11.1934 tarih ve 2586 sayılı Kanun'un 1'inci maddesiyle yapılan değişiklikle Jandarma Genel Komutanlığı ve 25.12.1935 tarih ve 2875 sayılı Kanun'un 81 inci maddesiyle yapılan değişiklikle de Gümrük Muhafaza Genel Komutanlığı'na bağlı askeri kurumlar 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun 99 uncu maddesi hükmünden yararlandırılmış ve Sayıştay denetimine ilişkin muafiyet kapsamı genişletilmiştir (Altındal, 2010: 11-12).

1961 Anayasasının 127'nci maddesinde de Sayıştay: Sayıştay, genel ve katma bütçeli dairelerin 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 yapmakla görevlidir. Sayıştay'ın kuruluşu, işleyişi, denetim usulleri, mensuplarının nitelikleri, atanmaları, ödev ve yetkileri, hakları ve yükümleri ve diğer özlük işleri, Başkan ve üyelerinin teminatı kanunla düzenlenir. Kamu İktisadî Teşebbüslerinin Türkiye Büyük Millet Meclisince denetlenmesi kanunla düzenlenir hükmüne bağlanmıştır (<http://www.sayder.org.tr/tarihcesi-68s.htm>. e.t. 2010).

TSK denetiminde ise, 04.01.1961 tarih ve 211 sayılı Türk Silahlı Kuvvetleri İç Hizmet Kanunu'nun 104 üncü maddesinde; "Orduvevleri, askeri gazino, kışla gazinoları, askeri müzeler ve bunların yönetmelikte gösterilecek her türlü müştemilatı, sarfiyat ve muameleleri bakımından 1050 sayılı Muhasebei Umumiye Kanunu ile 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu hükümlerine ve Sayıştay'ın vize ve denetimine tabi değildir" hükmüne yer verilerek 1050 sayılı Kanun dışında ilk defa bir kısım askeri tesisler ve bu tesislerin mal ve işlemleri Sayıştay denetimi dışında bırakılmıştır.

1961 Anayasası sonrasında hazırlanan 21.02.1967 tarih ve 832 sayılı Sayıştay Kanunu'nda 1050 sayılı Kanun'un 99 uncu maddesi şu şekilde değiştirilmiştir "Askeri kadrolarla askeri teçhizat, levazım, ayniyat, fabrika ve müesseseler, Sayıştay denetimine tabidir" şeklinde başlayan 38 inci maddesinin son fıkrası; "Ancak, bunların denetim usulleri, Sayıştay'ın görüşü alındıktan sonra Milli Savunma ve Maliye Bakanlıklarınca yapılacak bir yönetmelikte belirtilir" şeklinde bir istisna hükmü eklenmiştir. Böylece askeri mallar Sayıştay denetiminde olmakla birlikte denetim usullerinin hazırlanacak bir yönetmelikle belirlenmesi kabul edilmiştir. Bu durumla ortaya Silahlı Kuvvetlerin Sayıştay'ca denetimi açısından tartışmalı bir durum söz konusu olmuştur.

832 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 38 inci maddesinde söz edilen yönetmelik MSB tarafından, Askeri Kadroların ve Ordu Mallarının Denetimi Yönetmeliği adıyla 05.08.1969 tarihli Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Yönetmeliğin 4'üncü maddesine göre "askeri kadrolar için vize şartı aranmaz ve gerektiğinde personel miktarını gösteren bir çizelge Maliye ve Sayıştay'a verilir". Aynı yönetmeliğin ordu mallarının denetim usullerini düzenleyen 5'inci maddesinde askeri mal saymanlıklarının denetimi yetkisi de MSB Teftiş Kurulları ile Jandarma için ise İçişleri Bakanlığı'nın ilgili Teftiş Kurulu'na verilmiş ancak Sayıştay'dan bahsedilmemiştir. Yönetmeliğin Denetleme Sonuçları Hakkında Yapılacak İşlem başlıklı 6'ncı maddesinde de, "yapılan teftiş sonucunda saymanın açığı bulunması durumunda teftiş dosyasının BORÇLU olarak düzenleneceği ve dairesince lüzumlu bilgilerin Sayıştay'a intikal ettirileceği" şeklinde yer almıştır. Bu durum ile Sayıştay evrak üzerinde denetim yapması anlamına gelmektedir.

1970 yılında 1270 sayılı Yasa ile harcamadan önce vize işlemi kaldırılmıştır. 1971 yılında savunma harcamaları denetimi ile ilgili 127'nci maddeye ek hükümler eklenmiştir. TSK'nın elinde bulunan devlet mallarının TBMM adına denetlenmesi usulleri, milli savunma hizmetlerinin gerektirdiği gizlik esaslarına uygunluk gözetilerek düzenlenme esası benimsenmiştir.

1982 Anayasasına kadar Sayıştay'ın mali niteliği ağır basan bir kurum olarak algılandığı ve yargısal işlevinin değil de, mali konulara ilişkin bölümlerde yer aldığı görülmektedir. 1982 Anayasasında Sayıştay, "Cumhuriyetin Temel Organları" başlıklı üçüncü kısmın, "Yargı" başlıklı bölümünde düzenlenmiştir. Ancak, yargı başlığı altında düzenlenmiş olmakla birlikte, Yüksek Mahkemeler arasında sayılmamıştır.

1996 yılında 832 sayılı Sayıştay Kanunu'na ve 4149 sayılı Kanun'un 8'nci maddesine eklenen ek 9-10'uncu maddeler ile Sayıştay'a kamu kaynaklarının verimli, etkin ve tutumlu harcanıp harcanmadığını (performans denetimi) denetleme yetkisi verilmiştir.

2003 yılında 4963 sayılı Kamunu 7'inc maddesine gelen ek 12'inci madde ile (25192 Sayılı Resmi Gazete, 2003);

"Silahlı Kuvvetlerin elinde bulunan Devlet mallarının denetlenmesi, millî savunma hizmetlerinin gerektirdiği gizlilik esaslarına uygun olarak yapılır. Bu denetimin yapılmasına ilişkin esas ve usuller, Genelkurmay Başkanlığının ve Sayıştay'ın görüşü alınmak şartıyla Millî Savunma Bakanlığı tarafından hazırlanarak Bakanlar Kurulunca kabul edilen "GİZLİ" gizlilik dereceli bir yönetmelikle düzenlenir",

denmiştir. Söz konusu kanun ile Sayıştay'ın görev alanı genişlemiştir.

"Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığının talebi üzerine Sayıştay, tüm kamu kurum ve kuruluşlarının hesap ve işlemleri ile aynı usule bağlı olarak, kullanılan kamu kaynak ve imkânlarından yararlanma çerçevesinde her türlü kurum, kuruluş, fon, işletme, şirket, kooperatif, birlik, vakıf ve dernekler ile benzeri teşekküllerin hesap ve işlemlerini denetleyebilir. Denetim sonuçları, ilgili komisyonlarda değerlendirilmek üzere Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına sunulur."

2003 tarih ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Sayıştay'ın vize ve tescil işlevi son bulmuştur.

2004 yılında 5170 sayılı kanunun 10. maddesinde yapılan Anayasa değişikliği ile TSK'nin elinde bulunan devlet mallarının denetimine sınırlama getiren hüküm AB uyum sürecinde Anayasadan çıkarılmıştır.

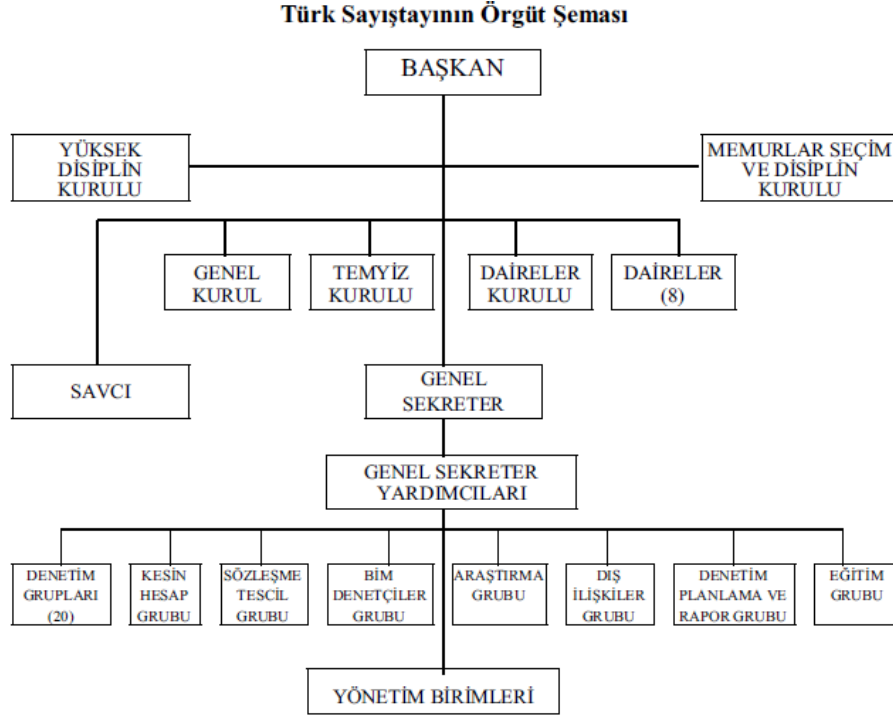
03.12.2010 tarih ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile 832 sayılı Sayıştay Kanunu'nu yürürlükten kaldırdığı gibi diğer tüm kanunlarda 6085 sayılı Kanun'a aykırı hükümlerini de yürürlükten kaldırmıştır. Bu nedenle 211 sayılı Kanun'un orduvevleri, askeri gazino, kışla gazinoları, askeri müzeler ve bunların yönetmelikte gösterilecek her türlü müştemilatı, sarfıyat ve muamelelerini Sayıştay denetimi dışında bırakan 104 üncü maddesinin yürürlüğü kalmamıştır (Altındal, 2010: 20). Ordu Mallarının Denetiminde ise 6085 sayılı kanunun çıkmasından öncesi çıkmasından sonrası arasında uygulama açısından bir fark yoktur.

2.2. TÜRKİYE CUMHURİYETİ SAYIŞTAY'I ÖRGÜTSEL YAPISI

832 Sayılı Sayıştay Kanunu'na göre Sayıştay kurullar şeklinde organize edilmiştir. Denetçiler denetim fonksiyonunu yerine getirirken daireler ve temyiz kurulu yargı yetkisini kullanır. Sayıştay'ın organizasyon yapısı, yargı ve karar organları Daireler Kurulu, Temyiz Kurulu, Genel Kurul, Yüksek Disiplin Kurulu ve Memurlar Seçim ve Disiplin Kurulundan oluşmaktadır. Sayıştay Başkanı, TBMM tarafından yedi yıl için seçilir. Görev süresi biten başkan Meclis tarafından yeniden seçilebilir. Sayıştay üyeleri de TBMM tarafından atanır. Sayıştay daire başkanları da Sayıştay üyeleri arasından dört yıllığına seçilir. Ne Sayıştay Başkanı ne de üyeler kendileri istemedikçe 65 yaşından önce görevden alınamaz. Sayıştay Savcı ve savcı yardımcıları Maliye Bakanlığınca yapılan teklif ile ortak kararname ile atanırlar Hazine temsilcisi sıfatıyla görevini yürütürler.

Denetçiler Başkan tarafından yetiştirilmiş en az iki yıl deneyimli Denetçi yardımcılardan atanırlar. Denetçiler, Başkan ve üyeler gibi yargıçların sahip olduğu güvencelerle donatılmıştır.

Türk Sayıştay'ının örgütsel yapısı şeması aşağıda verilmiştir.



Şekil 1: T.C. Sayıştay Başkanlığı Organizasyon Şeması (<http://www.sayistay.gov.tr> e.t. 2012)

Sayıştay denetim fonksiyonunu gerçekleştirirken 20 grup ile gerçekleştirilir. Bu gruplardan, 3. Grup MSB’liğinin denetimini gerçekleştirmektedir. Her grupta ki görev dağılımı, Başkanlık tarafından belirlendiği için zaman zaman değişiklik göstermektedir.

2.3. 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. Şikayet ve soruşturmalara bakılır. Denetim

görevlendirmeleri ve tüm bilgiler değerlendirilir. Taslak program hazırlanır ve Başkanlıkça onaylanarak uygulamaya konur S. Büyükbayram (kişisel iletişim, Mart 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 dahil 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 S. Büyükbayram (kişisel iletişim, Mart 2012).

2.4. TÜRK SİLAHLI KUVVETLERİNİN DIŞ DENETİMİ

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 denetine 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 aktararak 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 F. Durmuşoğlu (kişisel iletişim, Aralık 2010) .

Denetim programının kabulünden sonra, merkezde incelenecek TSK hesaplarında görevler 3'üncü Grup (TSK'yu denetlemekten sorumlu grup) şefi tarafından denetçilere dağıtılır. Denetimlerde denetçiler, yıllık muhasebenin tamamını incelemekle yükümlüdürler. Denetimde en yüksek rütbeli asker dahil 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 F. Durmuşoğlu (kişisel iletişim, Aralık 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.

2.5. LİTERATÜR ARAşTIRMASI

Çalışma ile ilgili yapılan literatür incelemesinde MSB'lığ 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 görölmüştür. 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 Millî Savunma Bakanlığı İç Denetim Yönergesi (2010) bağlı olarak uygulamaktadır. Bu yönetmelikler 5018 Sayılı 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 sisteminin 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 yönetilmiştir. 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 Eğitiminin 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, 2022:147-162) 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 denetimi yasal zeminlere oturttuğu görüşünü beyan ederek denetim sisteminin işleyişini 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 karargahlarda 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 kademeyle 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 gerekliliği üzerinde durmuşlardır (Dinç ve Gerekan , 2008: 86). MSB'lığı denetçilerinin büyük bir kısmı bu konuda TSK'lerinin dışarıdan alınacak iç denetim hizmetinin güvenlik açısından zafiyet yaratacağı görüşüyle birlikte dışarıdan sağlanacak bir hizmetin birlik özelliklerini de tam olarak kavrayamayacağı görüşü haklidir. 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 ülkelerden %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 toplantılar 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 (Karaca, 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 orduevine 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 tanımı 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). S. Yörüker (kişisel iletişim, 09 Haziran 2012) 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 üç ayaklı bir değerlendirme yapmak gerekliliğini vurgulamıştır (Akça, 2010: 20).

Göksu (2010) ise Sayıştay 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu gereğince dış denetim organı olarak askeri/savunma harcamaları da dâhil kamu harcamalarını denetlemektedir. Güvenlik harcamalarının denetimi üzerinde hassasiyetle durulması gereken konu olduğunu (ülkemizde) milli gelirin yaklaşık %5 savunma harcamalarına ayrıldığını bu oran ABD gibi ülkemizden daha büyük bir orduya sahip ülke için sadece %3 olduğunu ifade etmiştir. Askeri amaçlı savunma harcamalarının şeffaf olmasının daha doğrusu denetlenebilir olmasının vazgeçilemez bir zorunluluktur olduğunu savunma harcamaların denetiminde “gizliliğinde göz önünde tutulması gereken bir kavram olduğunu” vurgulanmıştır. Bu tür denetimlerde gizliliğinde esas olduğunu, ancak denetime tabi işlem ve eylemlerin kapsamının ve denetimin gerçekleştirilme sürecinde değil, süreç sonunda, hazırlanacak raporların kamuya duyurulması aşamasında değerlendirilmesinden bahsetmiştir (Göksu, 2011: 52-54). Binici ve Türkyener (2011) ise 6085 Sayılı Kanun’un güvenlik sektörüne getirdiği yenilikler arasında, askeri sosyal tesis, orduevi ve askeri kantinlerin Sayıştay denetimi kapsamına alınması konusunu gündeme getirmişler bu kanundan önce Sayıştay denetimi dışında kaldığına vurgu yapmışlardır (Binici ve Türkyener , 2011: 29-30).

2.6. İÇ DENETİMLERDE GÖRÜLEN “ÖRNEK” OLAYLAR (TSK`da görevli iç denetçilerin notlarından anonim olarak alınan örnek olaylar)

MSB İç Denetim Birimi Başkanlığı denetçilerinin finansal tablolar ve uygunluk denetimleri sonucunda ortaya çıkarılan döner sermaye hesap açığı, kantin açığı, askeri gazino açığı, zimmet açığı ile ilgili örnek olaylar aşağıda verilmektedir.

• Örnek Olay 1: Döner Sermaye Hesap Açığı

Denetimi sonucu iç denetçiler tarafından, döner sermaye birimi parasının, 2009 yılı içerisinde T.C. Ziraat Bankası Şubesinde açılan biri vadesiz ikisi vadeli hesap olmak üzere toplam üç hesapta tutulduğu görülmüştür. Yapılan harcamaların tamamına yakını için çek düzenlendiği, düzenlenen çeklerin büyük bölümünün muhasebe yetkilisi adına düzenlendiği, çeklerde imzaların olmadığı ve sahte imzanın bulunduğu, çekin dip koçanı bilgileri ile çek arasında uyumsuzlukların olduğu, çek dip koçanlarındaki bilgilerin genellikle boş bırakıldığı, çekler üzerinde oynamaların yapıldığı, bankadan çek karşılığı alınan paraların ödenmesi gereken yerlere yatırılmayarak zimmete geçirildiği tespit etmişlerdir. Ön ödeme (avans) kullanılacak kadar acil olmayan bazı alımlarda ön ödemenin kullanıldığı, Döner sermaye faaliyetleri kapsamında; hastane tarafından sağlanan tedavi hizmetlerinin ilgili kurumlara fatura edilmesi için bastırılan faturalarda seri ve fatura numarasının bulunmadığı, faturaların bilgisayar ortamında doldurulduktan sonra alınan çıktı üzerine numaraların elle yazıldığı, veznedarın ilgi yönetmelik maddelerini bilmediği, muhasebe yetkilisince veznedarın aslı görevinden uzak tutulması, muhasebe yetkilisinin veznedar gibi görev yapması nedeniyle mevcut veznedarın aslı görevlerini tam olarak yapamadığı, muhasebe yetkilisinin; kısa bir süre önce bir miktar dokümanı yaktığı konusundaki şikayetlerde dikkate alınmış. Yapılan denetimde hasar gören dokümandan arta kalan ve okunabilenlere ulaşılmış, dokümanların yakılması işlemi ile delillerin yok edilerek gerçeğin ortaya çıkmasının engellenmek istendiği kanaati olmuş, denetlenen birimden döner sermaye muhasebe birimi işlemlerine ait bilgisayar ortamındaki bilgiler incelenmek amacıyla talep edilmiş, bu bilgilerin muhasebe yetkilisinin şahsi bilgisayarında olduğu, Askeri Hastanesi kayıtlarında yer almadığı beyan edilmiş, 2009 yılı banka hesaplarının gerçek durumunun tespiti amacıyla; denetçi tarafından T.C. Ziraat Bankası

Şubesiinden banka hesap özetleri alınmış, hesap özetlerinin incelenmesinde bir önceki yıldan (2008) devreden 5001 numaralı vadesiz hesap bakiyesinin 2008 yılı teftiş dosyasındaki banka hesap özeti ile uyuşmadığı tespit edilmiştir. Konu araştırıldığında; 2008 yılı banka hesap özetlerinin muhasebe yetkilisi tarafından oluşturulduğu ve gerçeği yansıtmadığı tespit edilmiştir. Bu durum üzerine, idaredeki mevcut kayıtlar, geriye doğru incelenmiş, 2003 yılı banka devirlerinden itibaren banka hesaplarında oynamalar yapılarak gerçeğin gizlendiği, bu yolla hem idarenin hem de hesap teftişine gelen denetçinin yanıltıldığı tespit edilmiştir (Anonim, 2011).

- **Örnek Olay 2: Kantin Açığı**

Bir diğer iç denetçi denetim notunda, Temmuz 2007 ayında büfe reyonu sorumlusu er tarafından ay içerisinde oluşan hâsılatın 2.507.15 TL eksik teslim edilmesi; Kasım 2007 ayında gıda reyonu sorumlusu tarafından aylık hâsılatın 8.340.69 TL eksik teslim edilmesi ile kantin hâsılatlarının günü gününe düzenli alınmaması sebebiyle sürekli oluşan kasa açığı sonucunda kantin zararı oluşmuştur. Günlük hâsılat geçmiş dönemlerdeki hâsılatlar ile karşılaştırılmamış ve düşük hâsılatın gerekçesinin kasa sorumlusu, muhasebeci ve kantin başkanı tarafından sorgulanmadığı görülmüştür. Konu incelendiğinde kantin heyetinde görevli personel günlük hâsılatları düzenli alınmamış olduğu ve ay sonu kapanış kayıtlarına uygun olarak yapılmadığı anlaşıldığı (Anonim, 2011) vurgulanmıştır.

- **Örnek Olay 3: Askeri Gazino Açığı**

İç denetçi, askeri gazino 2007 yılı muhasebe kayıtları sermaye beyanında; 108 Diğer Hazır Değerler Hesabı içerisinde muhasebeleştirilen pos hesabında görülen 8.083,23 TL'nin, yapılan banka döküm incelemesi neticesinde gerçekte 7.784,47 TL olduğu tespit edilmiştir, teftiş sırasında alınan banka dökümleri ile sermaye beyanı arasındaki tutar (298,76 TL) farkının; bankaların her ay pos hesabı işletme gideri adı altında (yaklaşık 5-6 TL) kesinti yapmasından kaynaklandığı görülmüştü, hatanın, diğer yıllarda da oluşmasını engellemek amacıyla; bilanço dönemlerinde banka hesap hareketleriyle sermaye beyanında belirtilen miktarın döküm alınarak karşılaştırması yapılmalıdır, pos hesabının çalıştırılması kapsamında, işletme gideri olarak alınan bu tutarın geri dönüşünü sağlamak amacıyla, banka ile görüşme neticesinde olumlu yanıt alındığı takdirde, her ay kesilen (5-6 TL) tutarın, o

yıl içerisinde irad kayıtlarına alınması sağlamalıdır ve karşılıklı mutabakat sağlanmadığı takdirde bu tutar diğer olağandışı giderler hesabında banka işletme gideri olarak gösterilmelidir (Anonim, 2011) şeklinde görüş bildirmiştir.

- **Örnek Olay 4: Zimmet Açığı**

Birliğin lağv ve kuruluş değişikliği nedeniyle, birlik zimmetinde bulunan ordu malları başka birliklere tertip edilmiş, sorumlu personel zimmetini tam olarak devredememiş, kayıtlara göre zimmet açığı tespit edilerek ilgililer hakkında yasal işlem başlatılmıştır. Yasal mevzuat doğrultusunda söz konusu malzemeler için kayıt silme işlemi uygulanmış, bu nedenle saymanlık hesap teftişi “Adli İşlemlerde Borçlu” olarak sonuçlanmıştır. Birlik mal sorumlularınca; zimmet kayıtları tam ve doğru tutulmalı, periyodik sayımlar zamanında ve doğru yapılarak sayım sonuçları saymanlık ile koordine edilmeli, malzeme sarfları zamanında yapılarak sarf belgeleri saymanlığa gönderilmelidir. Birlik Komutanlığınca; birlik lağvı nedeniyle birlik mallarının tertibinde, birlik ikmal sorumlusu/saymanlık ile koordineli olarak mal alışverişi yapılmalı ve bu işlemler için mal sorumlularına yeterli süre verilmeli, aceleyle getirilmemelidir (Anonim, 2011) diyerek iç denetçi kararını açıklamıştır.

İç denetçi Askeri Kantine Yönergesi (MSYT 58-1(A), 2002) ve Teftiş Hizmetleri Yönergesi (MSY 187,2006) doğrultusunda yaptığı denetleme sonucu kantinde yolsuzlukla karşılaşmıştır. Bu örnek olayın gelişimi şöyledir.

- **Örnek Olay 5: Kantinde Yolsuzluk Yapılması**

MSB İç Denetim Birimi Başkanlığı Denetçinin 2007 hesap yılı denetim yaptığı kantinde; muhasebe kayıtlarının düzgün tutulduğu, kasa sayımının kayıtlara uygun olduğu görmüş, ancak muhasebe işletme sisteminin sadece sözleşmeli muhasebeci tarafından bilindiği ve muhasebe programının eski olduğu ifade etmiştir. Ayrıca denetçi yaptığı gayri resmi görüşme ve incelemede muhasebecinin genç olmasına rağmen mal varlığının iyi durumda olduğu anladığını ifade etmiştir.

Denetçi/denetçiler tarafından, muhasebe programının değiştirilmesi (kantin başkanının da daha önce istemesine bağlı olarak) ısrarla ve öncelikle istenmiştir. Bu safhadan sonra birlik komutanlığınca görevlendirilen bilgisayar programcısının da yardımı ile eski programda gizli alt programlar olduğu ve hesabın bunun yardımı ile

denk getirildiği tespit edilip ilgili şahıslar hakkında, ilgili komutanlıkça adli işlem başlatılmasının sağlamıştır. (Anonim, 2011).

Denetçi denetim sonucunda kantinde hırsızlık olayını notlarına aşağıdaki gibi almıştır.

- **Örnek Olay 6: Kantinde Hırsızlık**

Denetçi, kışla kantin mallarının bir kısmı çalınmış. Bu kapsamda yapılan sayım sonucu 4.834,05 TL tutarında kantin malının eksik olduğu, söz konusu hırsızlık olayına bağlı olarak birlik tarafından mahkeme dosyasının düzenlenerek Askeri Savcılığa dosyanın gönderildiği tespit edilmiştir (Anonim, 2011) açıklamasında bulunmuştur.

İç Denetçi denetimi esnasında muhasebe kaydında ve banka hesabında yapılan hatalarla tespiti ile ilgili örnek olay çalışması aşağıdaki gibidir.

- **Örnek Olay 7: Banka Belgeleri ve Hesapları İle İlgili Yapılan Hatalar**

İç denetçi, orduevi 2007 yılı muhasebe kayıtları sermaye beyanında 102 Bankalar hesabı kapanış devri 10.807,04 TL görülmektedir. Teftiş esnasında yönetimden banka dökümlerinin alınması istenmiştir. Banka dökümlerinde iki ayrı banka ve üç ayrı hesapta toplam 9.413,62 TL bulunduğu tespit edilmiştir. Tutarlar arasındaki 1.393,42 TL lik farkın; yıl içerisinde Pos hesabının muhasebe kayıtlarına yanlış aktarılması, hesap takibinin ayrı olarak Pos defteri ile yapılmaması ve bilanço dönemlerinde banka hesap hareketleriyle karşılaştırılmaması sonucu olduğu kanaatine varmıştır. Yine iç denetçi, oluşan 1.393,42 TL açık orduevi heyetinden tahsil edilerek 1255 numaralı tahsil fişi ile kasaya nakit olarak, 21.04.2008 tarihli 2433 numaralı yevmiye kaydı ile 100 kasa hesabına girilerek sermayede gösterilmiştir. Devir teslimlerde ve aylık bilançoların sermaye beyanında bulunan 102 Bankalar hesabı kapanış devirleri mutlaka bankalardan alınan hesap döküm listeleri ile kontrol edilerek miktarın doğruluğu araştırılmalıdır (Anonim, 2011) demiştir.

İhalede yolsuzluk konusu özelliği olan bir durumdur. Bu yolsuzluğu tespiti düzenlik denetimiyle ortaya çıkarılabilecek bir konu değildir. İç denetçi ihaleye fesat karıştırma ile ilgili delil sağlama ve çalışma tarzını örnek olay 8'de anlatmaktadır.

- **Örnek Olay 8: İhaleye Fesat Karıştırmak**

İç denetçi; iletişim dinlenmesi ve gizli izleme sonucu aralarında dönemin Bölge Başkanı ve Şube Müdürünün yer aldığı şüpheliler hakkında, Suç İşlemek amacıyla örgüt kurmak, suç işlemek amacıyla kurulan örgüte üye olmak ve Kamu Kurum veya kuruluşlarının ihalesine fesat karıştırmak suçlarını işlemiş olabilecekleri nedeniyle tutuklama kararı çıkarılmış, Başbakanlık personeli olan 3 sivil memur hakkında da görevden uzaklaştırma kararı verilmiştir. Bu tür görevlere personel atamalarında daha hassas ve seçici davranılmalıdır. Yaklaşık Maliyetin gizliliği sağlanmalıdır. Yapılacak olan ihalelerin ilanları, Kurum sayfasında da yer almalıdır. Rekabet ortamı oluşturulmalı, verilen ilanların yılı geçse bile çıktılar alınarak saklanmalıdır. Şartnameler için niteliğine göre benzer işlerde standart sağlayacak şekilde hazırlanmalı, bazı firmalar için avantaj sağlamamalı, şartlar yapılacak ihaleye özgü olmalıdır. Rekabetin artırılması için, konu hakkında yayınlanmış olan tebliğlere uyulmalıdır (Anonim, 2011) açıklaması yapmıştır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

YABANCI ÜLKE SİLAHLI KUVVETLERİNDE DENETİM

1. AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ ORDUSU VE DENETİMİ

Bağımsız denetim konusunda Amerika Birleşik Devletleri (ABD) deneyime sahiptir. Bu deneyimden Avrupa Birliği ve birçok ülkede faydalanmıştır. ABD sivil denetim alanında olduğu gibi ordusu denetim alanında güçlü bir geleneğe sahiptir.

ABD ordu denetimi ile ilgili birimler; ABD Savunma Bakanlığı (Department of Defense, DOD), ABD’de, Savunma Sözleşme Denetleme Kurumu (Defense Contract Audit Agency DCAA) , Ordu Denetim Ajansı (U.S. Army Audit Agency AAA) ve ABD Sayıştay’ı da (Govmment Accountability Office, GAO) dır. AAA bağımsız ordu iç denetim şirketi olup GAO ise AAA’nın denetim verileri ile dış denetimini yapar.

ABD Savunma Bakanlığı (Department of Defense, DOD) ordusunda yapılan harcamaları koordine etme ve askeri yönetimin temel organıdır (<http://www.defense.gov/about> e.t. 2012).

ABD’de, Savunma Sözleşme Denetleme Kurumu (Defense Contract Audit Agency DCAA) ise; birincil olarak kamu çıkarına hizmet ederken, Savunma Bakanlığı için gerekli tüm sözleşme denetimleri yerine getirir ve tüm Savunma Daire Başkanlığının ihale ve sözleşme yönetimi sorumlu sözleşmelere ilişkin muhasebe ve mali danışmanlık hizmetleri vermektedir (www.dcaa.mil e.t. 2012).

Amerikan Ordusunun iç denetiminden sorumlu olan Ordu Denetim Ajansı (U.S. Army Audit Agency- AAA) ise, Ordu Denetim Başkanı, Denetim Başkanı Baş Yardımcısı ve her biri alanındaki operasyonlarının belirli yönlerinden sorumlu olan üç yardımcı denetçiler (Genel, Tedarik ve Lojistik) ile ordunun Mali Denetim ve Politikası, Operasyon Yönetimi, uygunluk ve performans denetimini yapar (www.hqda.army.mil/.../USAAA_Strategic e.t 2012).

ABD Sayıştay’ı da (Govmment Accountability Office, GAO) Savunma Bakanlığını mali ve performans denetiminden programları değerlendirmelerinden,

düzenlilik denetimine ve politika analizine kadar çok geniş bir denetim yapar (GAO Protocols, 2004: 23).

ABD, askeri personel sayısı bakımından en büyük silahlı birliğe sahip ülkedir. 2010 yılı itibariyle, ABD askeri kuvvetlerinin, askeri harcamaları yılda yaklaşık 692 milyar dolardır (<http://fpc.state.gov/documents/organization/9665.pdf> e.t. 2012). Halihazırda ABD de savunma harcamaları artmaya devam ediyor.

ABD Gayri Safi Milli Hasıla oranı (özellikle 1940 sonrası) Amerika Birleşik Devletleri olan dünyanın en büyük savunma bütçesi oluşturmaktadır (<http://www.pc.state.gov/documents/organization/9665.pdf> e.t. 2012). Bu konu ile ilgili değişik görüşler bulunmaktadır. Bunlardan bir tanesi de Doruk (2008) ve Binici'ye (2010) aittir. Bu görüşe göre; ABD ve Avrupa ülkelerindeki yüksek savunma harcamalarının nedenlerinden biri bu ülkelerin diğer ülkelere daha fazla tehdit altında olması değil ülkelerin savunma harcamalarını artırarak ekonomik büyümelerini destekleme istekleridir (Binici, 2010:13; Doruk, 2008: 32).

31 Mart 2008 tarihi itibariyle, ABD silahlı kuvvetlerinin en az 135 ülkede 820 tesislerde konuşludur. Birliklerinin en büyük olanı 71000 askeri personel ile konuşlanmış olan Irak, 50000 personelle Afganistan, 52440 personelle Almanya, 35.688 in Japonya, 28500 personelle Kore Cumhuriyeti ve 9660 personelle İtalya ve 9015 personelle İngiltere`de bulunmaktadır. Bu rakamların sık sık düzenli birimlerinin dağıtımını nedeniyle değişir. Tamamen, 77.917 askeri personel 141 Avrupa, bulunan eski Sovyetler Birliği 47236 yılında, Doğu Asya ve Pasifik, içinde 3362 Kuzey Afrika , Yakın Doğu ve Güney Asya'da bulunmaktadır (http://en.wikipedia.org/wiki/United_States_Armed_Forces e.t 2012).

Ordu Denetim Ajansı dünyanın birçok yerine yayılmış ABD ordusunu üç yurt dışı (Kore, Hawaii, ve Almanya Cumhuriyet) merkez bürolarından denetlemektedir.

2. AMERIKAN ORDUSU DENETİM AJANSI

2.1. GENEL BAKIŞ

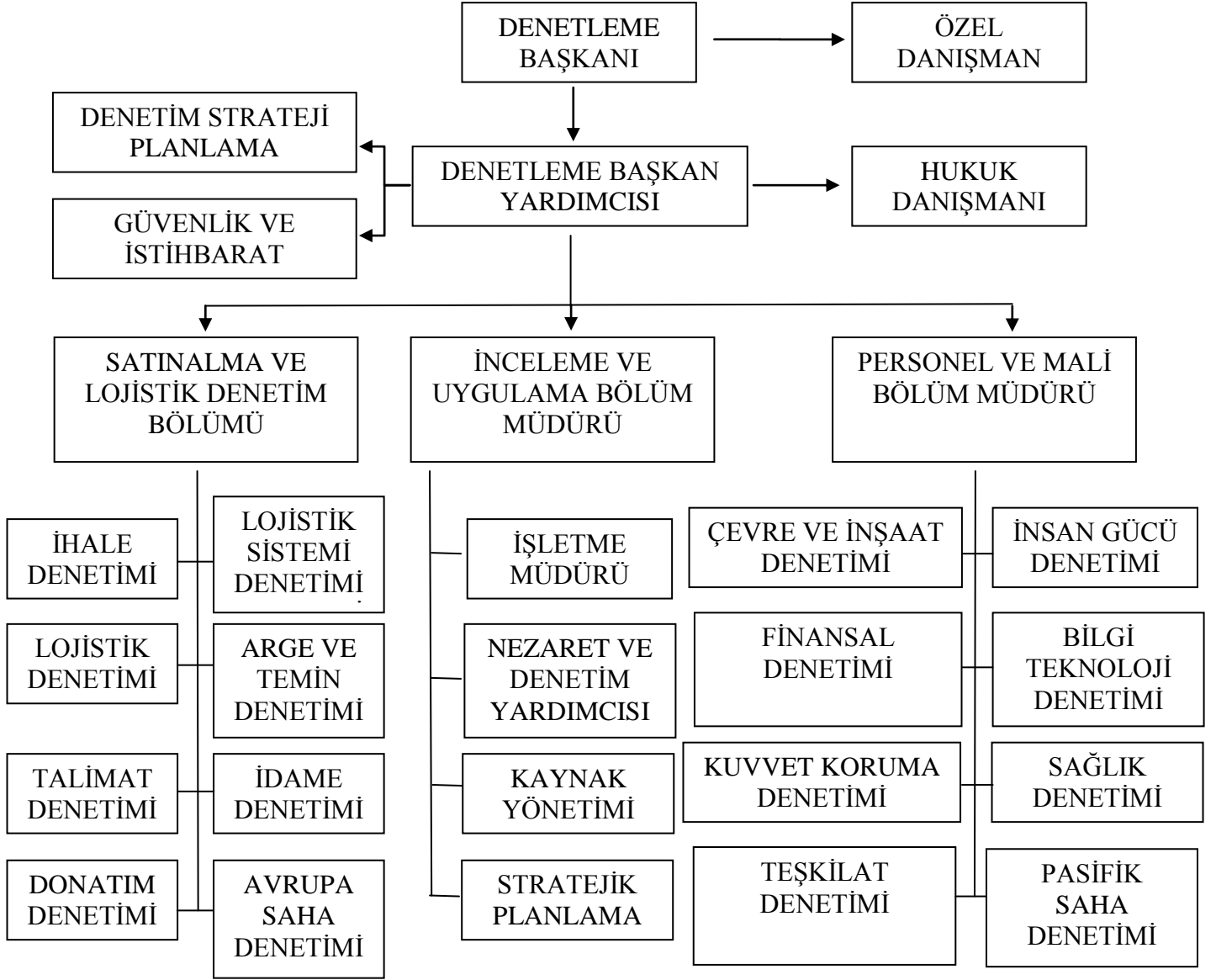
Savaş Müsteşarının talebi üzerine Amerika Birleşik Devletleri Ordu Denetleme Ajansı, 135 No.lu karar ile 12 Kasım 1946 tarihinde kurulmuştur. Denetleme Ajansı Maliye Başkanı yetkisine verilmiştir. Görevi askeri tesislerin ve birliklerin denetimi ve muhasebe hesaplarını korunmasını bağımsız hizmet vererek hem kamuoyuna hem de Amerikan ordusuna hizmet vermektedir (<http://www.hqda.army.mil/aaaweb/> e.t. 2012).

Denetim Ajansı 1986`da yenilenen Goldwater-Nichols Yasası ile Ordu Sekreterine yetkisi altında kurulmuştur. Denetim Ajansının sonraki görevleri, Sayıştay Başkanlığı denetim ilkesine bağlı olarak, eğitim de dahil olmak üzere ordunun tüm bölümlerinde iç denetim hizmetlerini yürütmekti aynı zamanda dış denetim kuruluşlarının denetimlerini takip ve onlarla irtibat sorumluluğunu taşımaktadır. (<http://www.hqda.army.mil/aaaweb/history.htm> e.t:2012). A.A.A. denetimini ordudan bağımsız olarak yapmaktadır.

Ordu Denetim Ajansı Genel Müdürlüğü Fort Belvoir, Virginia'dadır. Amerika Birleşik Devletleri'nde 19 ve 3 yurt dışı olmak üzere 22 saha ofisine sahiptir. Ajansda (607 sivil ve 1 askeri) 608 personel denetim konusunda yetkilidir (http://en.wikipedia.org/United_States_Army_Audit_Agency e.t. 2012).

Ordu Denetim Kurumu Organizasyon Şeması ise şöyledir;

Şekil 2. ABD Ordusu Denetleme Kurumu Teşkilat Şeması



Kaynak: (http://www.hqda.army.mil/aaaweb/newemployee/Org_Chart. e.t. 2012)

2.2. AMERİKAN ORDUSUNDAKİ DENETİM EVRİMİ

Amerika ordu mali denetimine pek çok ülkeden daha önce konuya önem vermiş ve bu konuda büyük aşamalar kaydetmiştir. AAA'nın günümüze gelinceye kadar geçirdiği evrim örnek teşkil etmesi açısından önemlidir.

Her yıl Amerikan ordusunun denetim işlevi ve görevin büyümeye devam ediyor olması denetim bağımsızlığı ve kapsamında büyümesi ve gelişmesi gerekliliğini birlikte getirmektedir (<http://www.hqda.army.mil/aaaweb/>, e.t. 2012).

• **Yüzde Yüz Denetim Dönemi**

George Washington, Kongrede yaptığı bir konuşmada: "Ben, kongrenin zamanın çoğunun çeşitli konuları kapsadığını biliyorum. Fakat ordu denetim konuları için bir ofisin kurulması, kamu yararına olan bir konudur." (http://www.en.wikipedia.org/wiki/George_Washington e.t. 2012) demiştir.

Ordu denetiminde hesaplarının incelenmesi için bir Maliye İdare ve Hazine Bölümü 1789 yılında kuruldu. Sayman Subay, Kongreden sorumluluk alarak, mali işlerde denetçi sorumluluğunu, hesapları incelemesi için Mali İşler Genel Muhasebe Bürosu kurulmasını sağladı. Bu büro, 1921 Bütçe ve Muhasebe Kanunu kadar Hazine Bölümü altında çalıştı ve Yasama Organına karşı sorumluluk taşımaktaydı (<http://www.hqda.army.mil/aaaweb/> e.t. 2012).

18. ve 19. ve 20. yüzyılın geri kalan döneminde, denetim kurallara uygun olarak % 100 yapılmıştır (<http://www.hqda.army.mil/aaaweb/history.htm>. e.t. 2012).

• **II. Dünya Savaşında Amerika Ordusu Denetiminde Değişiklikler**

İkinci Dünya Savaşına girmek için büyük bir silahlı kuvvet kurulacağı göz önüne alındığında bunu mali denetimi pratik olması gerektiği ortaya çıktı. Denetim ofisi, mevcut gücünü aşan bu durumu çözmek için büyük bir ordu için uygulanabilir bir sistem önerdi. Bu öneride; Mal denetimleri ile ilgili hesap devir zamanlarında ve mülkiyetin ayrıntılı bir listesini hazırlama gereksiniminin giderilmesi, muhasebede sadeleştirilmiş sistemin kullanılması ile kapsamlı denetim yer almaktaydı (www.scribd.com/doc/1838463/US-Army-USAAA-History, e.t. 2012).

1942 yılı sonu itibariyle, denetim süreci daha da basitleştirilmesi gerektiği ortaya çıktı. ABD Ordusu Kuvvetleri Komutanlığı tarafından yapılan bir çalışma ile Askeri Kuvvetler Komutanlığı, ekipman ve sarf malzemeleri gibi operasyonel ihtiyaçların basitleşmiş bir denetim ile yapılması konusu Mart 1943 onaylanmıştı. Ancak zamanla denetim sonrası hazırlanan denetim raporların komutanlık tarafından düzeltilmiş olabilme ihtimali nedeniyle denetimler zayıfladı. Mali İşler Genel Kurulu, denetim ve muhasebedeki sisteminin ciddi bozulmasından dolayı Savunma Bakanlığı eleştirildi. Mali İşler Genel Kurulu, denetimin temel prensiplerinin tamamen ilgisiz kişiler tarafından yapıldığına ve merkezi olmayan ilgisiz denetim grupları tarafından verimsiz boşa insan gücü harcandığını dikkati çekti. Bu gelişmeler üzerine Genel Muhasebe Ofisi, Ordunun denetim fonksiyonunu tek bağımsız denetim ajansı ile güçlendirmeyi önerildi (<http://www.hqda.army.mil/aaaweb/history.htm>. e.t .2012).

Çok tartışma ve müzakere sonra Savunma Bakanlığı Müsteşarı, bağımsız bir denetim Ajansı kurulmasına için onay veren bir yönerge yayınladı. 12 Kasım 1946 günü, Savaş Bakanlığı (Genel Emir No 135), Maliye Dairesi, ve Savaş Bakanlığı Müsteşarı sorumlu olarak “Ordu Denetleme Ajansı” kuruldu. Bu kurumun denetim konuları; askeri mal ve satış hesaplarını, sivil bordo kayıtlarını, endüstriyel mal hesaplarını, mevcut tamamlanmamış ve yüklenici hesapları dahil olmak üzere sona eren sözleşmeleri, savunma dairesi hesapları ile sivil fonksiyonlar için ödenek altındaki tüm faaliyetlere ilişkin hesaplar olmuştur (<http://www.govinfo.library.unt.edu/npr/library/studies/aaacase.pdf>, e.t. 2012).

30 Ağustos 1947 tarihinde yayımlanan genelge ile, denizaşırı komutların denetim faaliyetlerinin teknik denetim sağlanması dahil Ajansın rolünü genişletti (<http://www.govinfo.library.unt.edu/npr/library/studies/aaacase.pdf>, e.t.2012).

• 1950 ve 1960`larda Denetim Değişiklikler Süreci

Ordu'nun mali kontrol ve hesap denetimi 1950 ve 1960`lar da denetim fonksiyonun merkezileşerek genişlemesine devam edilmiştir. 1950 yılında Ordu Denetim İç Denetim alanında kapsamlı bir çalışma yaptı. Çalışma sonucunda Ordu İç Denetim Yönetmeliği 36-5 hazırlanması 30 Haziran 1952 sonuçlandı. Yönetmelik, ödenek, fon muhasebe, makbuz, nakit, askeri ücret ödemeleri, satın alma ve işletme

sermayesi fonlarının mali yönlerine Ajansın denetim sorumluluğuna vererek ve sorumluluğu genişletildi. Yapılan değişiklikler şöyledir (<http://www.hqda.army.mil/aaaweb/history.htm>, e.t. 2012); Mahiyetine göre sözleşme yapılan müteahhitlerin kayıt ve kontrolü kapsamlı değerlendirme altına alınmıştır. Endüstriyel malların mülkiyet denetimi, maliyet denemeleriyle entegre edilmiştir. "Müteahhit İşletme Denetimi" kavramı ortaya atılarak ihale yetkililerine yeni bir boyut getirildi. Denetimler iki aşamadan oluşturuldu: Birinci aşamada, müteahhitlerin fiyat tekliflerinin analizi ve fiyat tekliflerinin denetimi sistemi getirildi. İkinci aşamada ise sözleşmede yüklenici tarafından iddia edilen maliyetlerin bir değerlendirmesini yapmaya başladı.

Denetimlerde bir diğer önemli değişiklik ise denetim kuruluşuna yapıldı. Bu noktaya kadar, Ordu Denetim Ajansı bireysel denetimler yapmıştır. Mayıs 1953 yılından itibaren Ajans ilk kurum denetimlerini yapmaya başladı. "Genişletilmiş denetim misyonu" gibi çabalarla denetim fonksiyonunun merkezileştirmesine devam edildi. Aralık 1954, Savunma Bakanlığı Ordu Denetleme Ajansı'na yurtdışı denetim faaliyetleri için denetim sorumluluğu verdi. Bundan önce, her yurtdışı komutanlığının kendi denetim faaliyeti vardı. 20 Ağustos 1965 günü Bakanlık, her departmanın iç denetimini bağımsızlık ve kapsamlı denetim kapsama sağlamak için merkezi bir denetim kuruluşu tarafından yapılmasını şartını getirdi (<http://www.hqda.army.mil/aaaweb/history.htm>, e.t. 2012).

- **Amerika Ordu Denetim Ajansı'nın 1970'lerde ki Denetim Misyonunda Değişiklikler**

1970'lerde ki önemli fark, Ordu kulüplerinde başlayan usulsüzlükler Kongre komitelerinin incelemesine verildi. Kongre tarafından yapılan soruşturmanın yetersiz olduğunu fark eden Ordu Sekreteri, Ordu kulüplerinde anket yapmak için Sayıştay Başkanlığından yardım istedi. Anket sonucunda, Ordu kulüpleri yüzde 75'i performans denetimi için ABD Ordusu Denetim Ajansı sorumluluğuna geri kalan yüzde 25 yıllık denetimler Ordu Sekreteri atadığı yükleniciler tarafından yapılması ile sonuçlandı. Bu, 70'ler boyunca ve 1980 de devamında denetim firması için önemli bir iş yükü yarattı. Denetim fonksiyonu 1970'li yıllarda önemli örgütsel uyum değişikliklerinden de geçti. Ağustos 1974 yılında, Genel ve Sayıştay Genel Müfettiş

yetkisi Ordu Denetim Ajansına aktarıldı (<http://www.hqda.army.mil/aaaweb/history.htm>, e.t.2012).

- **1990`larda Denetim Misyonundaki Değişiklikler**

Nispeten istikrarlı olan 1980'lerde, denetim fonksiyonunun tek önemli değişiklik 1986`da “Goldwater Nichols” Kanunu ile Ordu Denetim Ajansı bağımsızlığı artı. 1990`daki değişiklikler “Chief Financial Officer’s” Kanunu'nun çıkarılmasıyla başladı. Bu kanun, federal ajansların finansal tablolarını denetlenmesi için gerekiyordu. Bu, Ordu Denetim Ajansı denetim yükünü değiştirdi. Bu kanunun öncesi, Ajansın mali denetimler asgari bir miktarı yapıyordu. Artık, Ordu Denetim Ajansı, girişim danışmanlık hizmetlerinde yürütmeye başladı (<http://www.hqda.army.mil/aaaweb/history.htm>, e.t. 2012).

- **Ordu Denetim Ajansı Bugün**

Ordu Denetim Ajansı, ABD Ordusunda sadece iç denetim yapan bir kuruluştur. Ajansın misyonu, tarafsız ve bağımsız denetim hizmetleri sağlayarak Amerikan Ordusuna hizmet etmektir. ABD Ordusu, kullanılan kaynakları bilinçli kararlar etkin ve verimli kullanarak yasal sorumluluklarını yerine getirmektedir. Bu misyonu gerçekleştirmek için, Ajans genel kabul görmüş devlet denetim standartları ile bir ordunun varlığını sürdürme, fonksiyon, program ya da etkinliğe uygun olarak, bağımsız, kapsamlı ve objektif değerlendirmeler yapmaktadır. Bu standartlara uygun olarak, Ajans denetimler üç temel şekilde yapar (<http://www.hqda.army.mil/aaaweb/career.htm> e.t. .2012):

Bunlardan ilki performans denetimi; ajansı, programı, faaliyeti ve fonksiyonlarının performansının bağımsız bir değerlendirmesini yapmak, kamusal hesap verme sorumluluğunu geliştirmek ve tarafından alınan kararları kolaylaştırmakta bilgi sağlamak için objektif ve sistematik kanıt incelemesidir (Government Auditing Standards, 1999:6). Bu denetim Ajansın iş yükünün çok büyük kısmının kapsar. Program etkinliğini denetler. Bu denetimlerde odak ölçen bir program belirlemede amaç ve hedeflerin ve ekonomi ve verimlilik-denetiminin sağlanması, en verimli şekilde kaynakların kullanılmasını sağlamak için program yapmaktır.

İkincisi mali denetim: Bu denetimler öncelikle konusunda makul bir güvenceyi sağlamak için mali tablolar sunulmaktadır. Ajans, yıllık mali tablolar Genel Fonu, Çalışma Sermayesi Fonu ve Ordu İnşaat İşleri Destek Fonuna mali denetim desteği sağlar. Bu, Ordunun güvenilir finansal veri üretmesini sağlayacak mali kontrol ve finansal sistemler sağlanmasını içerir.

Son olarak, uygunluk denetiminin: AAA kayda alınan işlemlerin doğru olup olmadığına bakılır Bir mali işlemin doğru olması, mevzuatta kendisine yetki veren kurallara uygun ve maddi hatadan arınmış olmasını sağlamaktadır (Bayar, 2008: 5). AAA bu doğrultu da denetimini sürdürür.

TSK'nın tüm birimlerinin iç denetimini MSB'liğine bağlı İç Denetim Birimi Başkanlığı denetçileri ile yapılmaktadır. Denetçiler yoğunlukla düzenlilik denetimi üzerinde çalışmaktadırlar. Ayrıca söz konusu denetçilerin çoğunluğu rütbeli personelin tayinle atanmasıyla oluşmaktadır.

Orduların dış denetimini bizim ülkemizde olduğu gibi Sayıştay tarafından gerçekleştirilmesi nedeni ile ordu iç denetimleri ile birlikte ülke Sayıştay'ları da incelenmektedir.

3. AMERİKAN SAYIŞTAY'I (Government Accountability Office-GAO)

50 Eyaletten oluşan Amerika Birleşik devletlerinde her eyalette görev yapan Federe Devlet Sayıştaylarının yansıra Washington'da, 1921 yılında kurulan, bağımsız bir organ olan ve Federal düzeyde denetim yapan bir Federal Sayıştay bulunmaktadır (Köse, 2007: 165).

Federal Sayıştay ve Eyalet Sayıştayları birbirlerinden bağımsız olarak denetim yapmakta ancak birbirleriyle işbirliği içinde bulunmaktadır (Alptürk 1991: 42).

3.1. FEDERAL SAYIŞTAY'IN ÖRGÜT YAPISI

ABD, İngiliz sisteminden etkilenmiş bir yapıya sahiptir (Köse, 2000: 120). Federal yönetim denetiminde sorumlu yüksek denetim sistemi ise Anglosakson modeli yani parlamento adına denetim yapıp ve sonuçları parlamentoya raporlamaktadır.

Federal Sayıştay'ın en yüksek yönetim kademesi başkanlıktır. Başkanlığın üç Başkan yardımcısı vardır. Sayıştay'da her birimin başında bir başkan yardımcısı ve bir idari işlemlerden, diğeri ise denetime ilişkin planlarına ve raporlama işlemlerinden sorumlu iki başkan yardımcısı vekilinin bulunduğu yedi bölüm vardır. Bu bölümlerden dört tanesi program bölümleri, diğeri üçü ise teknik bölümlerdir. Program bilimleri faaliyet alanlarına göre belirlenmekte her bölüm belli alanları denetiminden sorumlu olmaktadır. Denetim alanları bu bölümler arasında şu şekilde dağıtılmıştır (Alptürk, 1991: 43). Genel Hükümet Konularının Denetimiyle İlgili Bölüm, İnsan Kaynaklarının Denetimiyle İlgili Bölüm ve Milli Güvenlik ve Uluslararası İlişkilerin Denetimiyle İlgili Bölüm, Bu bölümün sorumlu olduğu konuların başlıkları ise Kara, Hava ve Deniz Kuvvetleri, Kara, Hava ve Deniz Kuvvetleri İkmal İşleri, Ulusal Ticaret, Güvenlik ve uluslararası ilişkiler, Araştırma, geliştirme, ihale ve satın alma ile Kaynaklar, İletişim ve Ekonomik Gelişme Konularının Denetimiyle ilgili bölümdür.

3.2. SAYIŞTAY DENETİMİ

Merkezi Yüksek Denetim Parlamento adına denetim yapan bağımsız bir organ olup % 90 oranında performans denetimi gerçekleştirmektedir. Merkezi Yüksek Denetim hükümete ait kaynak ve harcamalım girdiği her alanı denetlemektedir. Denetim kapsamı işine ilahtan, silah kontrolüne, çevre korumasına kadar her şey girmektedir. Denetimleri sonucu Sayıştay (<http://www.gao.gov/about/paststratplanning.html>, e.t. 2012):

Hükümet programlarının mevcut yasa ve düzenlemelere uygun olarak yürütüp yürütülmediğini ve Kongre'ye bu programlara ilişkin olarak sunulan verilerin doğru olup olmadığını, kamu kaynaklarındaki israfı ve verimsizliği önleyecek uygulamaların mevcut olup olmadığını, kaynakların yasalara uygun olarak sarf edilip sarf

edilmediğini ve bunlar için tutulan kayıtların doğru olup olmadığını, programların istenilen sonuçlara ulaşip ulaşmadığı ve hükümet politikasında ve programların yönetiminde değişikliğe gidilmesine gerek olup olmadığını, daha düşük maliyetle hükümet programlarını uygulama imkanı olup olmadığını araştırır. Alptürk (1991) bunlara ek olarak kongrenin ilgili konuda alması gereken acil durumlar bulunup bulunmadığını araştırır (Alptürk; 1991: 47) demiştir.

Amerika Sayıştay'ı (GAO), Savunma Bakanlığını denetimi esnasında mali, performans, düzenlik denetiminden politika analizlerine kadar geniş bir denetim gerçekleştirir. Sayıştay'ın Savunma Bakanlığını denetimi sonucunda hazırladığı raporlar ve açıklamalar bakıldığında denetim gerçekleştirilirken tüm denetim türlerini bir arada, ihtiyaç duyulan ölçülerde kullanıldığı kapsamlı denetim yapmaktadır (Walsh, 1996: 233). GAO'nun yaptığı denetim aşamasında AAA'nın yaptığı iç denetim çıktıları da kullanır.

Sayıştay denetimini kongrenin adına yapmaktadır. Görev alanı yasa ile belirlenmiştir. Kongrenin görev verdiği her konuyu denetlemekle yükümlüdür. Kongreye hizmet ve destek vermek Sayıştay'ın en büyük sorumluluğudur.

T.C. Sayıştay'ı TBMM adına denetimini yapmaktadır. Sayıştay organizasyon yapısı içinde gruplarda uzmanlaşmıştır. Sayıştay'ın bu uzmanlaşmada TSK'nın denetimini yapan uzman grubu 3'üncü gruptur. Binici'nin (2010) açıklamasına göre; T.C. Sayıştay'ı MSB denetimini merkez ofiste yapmakta ve denetimin %92'sin evrak üzerinde yapılmaktadır (Binici, 2010: 120) demiştir. Ayrıca T.C. Sayıştay'ı iç denetim birimi denetim raporlarını veri olarak kullanmamaktadır.

4. RUSYA ORDUSU MALİ DENETİMİ

Uluslararası denetim uygulamaları, gelişmekte ve gelişmiş piyasa ekonomileri olan ülkelerin Amerika Birleşik Devletler, İsveç, Fransa vs. denetim faaliyetleri çalışmaları ile ilgili konularda Rusya denetim firmalarının oluşumunda bu çalışmaları incelemiştir. Denetim faaliyetleri için standartlar 2000'li yılların başlarında oluşturulmuştur (Danilevsky, 2000: 31).

Silahlı Kuvvetlerin mali ve ekonomik faaliyetleri, tahsis edilen fonların kullanımının meşruiyet ve etkinlik elde etmek için analizi, mali ve ekonomik otoritelerin faaliyeti ulusal savunma için devlet yetkilileri, komuta kademeleri ve yönetimi tarafından sistematik denetime tabi tutulurlar. Silahlı Kuvvetlerin karakteristiği olan mali kontrol fonksiyonları objektif bir organizasyon dahil memurları tarafından kontrol edilir (<http://www.dslib.net/voen-teoria/gerasimov.html> e.t. 2012).

Mali denetim kamu otoritelerinin yasal standartlar etkinlikleri ile düzenlenir Mali denetim işlevi genel ve özel olarak iki gruba sınıflandırılabilir. Genel işlev; askeri bütçenin uygulanması sürecinde görev izleme, Silahlı Kuvvetler içinde mali ve ekonomik faaliyetleri düzenleyen yasal düzenlemelerin yürütme üzerinde kontrol işlevi ile uyum ve devletin silahlı kuvvetlerde mali disiplin uygulanmasıyla, hesap verebilirlik böylece Rus silahlı kuvvetlerinin mali kontrol bilgi fonksiyonuyla her zaman Silahlı Kuvvetler korumak, finansal güçler, askeri tesis ve federal mülkiyet güvencesini sağlamak. Özel işlevler ise; finansal planlama, denetim çalışmalarının kullanım fonksiyonu izlenmesi, finansal ve ekonomik faaliyetler, silahlı kuvvetlerin verimli ve finansal aktifleri üzerinde rehberlik ve kontrol doğrulama yönetimi örgütsel çalışma durumunu kontrol etmek; personel, mali, ekonomik hizmetler ve mali denetim, doğrulama çabalarıdır (Gerasimov, 2000: 63-65).

Bu bağlamda Silahlı Kuvvetlerinin mali kontrol, belirli kişilerin doğrulama faaliyetlerinin yanı sıra kararların değerlendirilmesi ve fonlarının kullanımı ile ilgilidir. Rusya Savunma Bakanlığı mali kontrol, kamu ve sosyal olarak üç kısma ayrılmıştır. Devletin mali kontrol ve ekonomik faaliyetleri (kurumsal kontrolü) izlemek için yasama ve yürütme makamları, komuta ve mali yetkililer tarafından uygulanır (<http://www.mabico.ru/lib/2022.html> e.t. 2012).

Kamu mali kontrol komuta veya üst askeri ve mali yetkililerin planladıkları denetimler ve kontroller, askeri ve sivil personel temsilcileri tarafından yürütülmektedir. Ayrıca görevleri gereği askeri birimlerin komutanları da mali-ekonomik faaliyetlerini kurdukları denetimi komisyonu ile her altı ayda bir kez denetimini yapmaktadırlar. Devlet, gücü ve yönetimi ile (Rusya Federasyonu Başkanı, Vergi Görevlileri, Rus Savunma Bakanlığı ve Denetim Ofisi Odası Başkanı

vb) en üst organları tarafından da mali kontrol uygulanır (http://www./planetadisser.com/see/dis_197260.html. e.t. 2012).

Denetçiler yüksek eğitim görmüş ve devlet denetimi, ekonomi ve maliye alanlarında deneyim sahibi kişiler arasından atanmaktadır. Denetçiler dışında denetimin yönetsel işlemlerinden sorumlu müfettişler ve levazım personeli de denetimde görev yapmaktadır. Bu denetçiler iç denetimle desteklememekteler. Rus Sayıştay'ı mali denetim sisteminin tamamının sorumluluğuna sahiptir. Bu sistem kominizim (SSCB) döneminde merkezi teşkilatlanmanın güçlü olduğu dönemden kalma "güvensizlik" esasına dayalı bir sistem olarak devam etmektedir. Devasa SSCB ordusu yine devasa bir merkezi yönetim tarafından denetlenmekte ve kontrol edilmekteydi. Bu sistem günümüzde de devam etmektedir.

Doğu Avrupa, Varşova Paketi'nin çökmesiyle, Sovyetler Birliği ve onun Silahlı Kuvvetleri'nin kendi askeri doktrin geliştirmek ve yeni mali güvenlik sistemi geliştirmek durumunda kalmıştır.

Rusya Anayasası uyarınca, Cumhurbaşkanı Rusya Federasyonu Silahlı Kuvvetlerinin Baş Komutanıdır (Madde 87). Hükümetin en önemli görevlerden biri de milli savunma uygulama önlemlerini, kamu güvenliğini sağlar (madde 114, fıkra "g") (<http://www.mabico.ru/lib>. e.t. 2012).

Rusya Ordusu için demokratik devlet, doğru kamu finansmana entegre anayasal normlarının uygulanması, temel unsurlarından biri olarak öngörür. Rusya Federasyonu Savunma alanında Haziran 1997 "№.725 Devlet Başkanı Kararnamesi ile Silahlı Kuvvetler reform gibi acil önlemler, savunma ve askeri hizmet mevzuatı ile yapısı ve yönetimi sürecinin iyileştirilmesi uygun olarak gerçekleştirilmeye başlanmıştır (<http://www.rusconsult.ru/glossary> e.t. 2012).

Rusya Federasyonu Silahlı Kuvvetleri'nde personel sayısını azaltarak savunma harcamalarında önemli azaltma sağlamaktadır. Rusya Federasyonu Silahlı Kuvvetleri'ndeki bu değişim, devletin daha fazla denetim ihtiyacını arttırmaktadır. Henüz, Rus ordu reformu ve denetimi tam olarak oturmamıştır (<http://www.rusconsult.ru/glossary> e.t. 2012).

Rusya Federasyonu'nun Silahlı Kuvvetleri ve ordunun muhasebe denetimi konular, Anayasa, yasalar, tüzükler doğrultusunda Savunma Bakanlığının direktifleri

ile yapılan teorik çalışmalar ile düzenlenmektedir sistemin şekillenmesinde yerli ve yabancı bilim adamlarının yazılarında yer alan bulgular sonucunda oluşturulmaktadır (http://www.rusconsult.ru/glossary e.t. 2012).

Rusya henüz ordusuna tam olarak mali güvenceyi sağlamayı başaramamışken Ordu denetiminde de boşluklar bulunması doğaldır. Rusya Devlet Başkanı Dimitri Medvedev'in 12 Ocak 2011 yılında yaptığı açıklamaya göre “bütçe harcamalarında yapılan yolsuzluklara mücadelenin yoğunlaşması gerektiğini” ifade etmekte ve ayrıca Rusya Sayıştay Başkanı Sergey Stepaşin'de 2010'da Rusya genelinde kamuda 19 milyar dolarlık yolsuzluk tespit ettiklerini açıkladı (http://www.haberrus.com/yasam/7064-Rusya-Sayistayi e.t. 2012) . Rusya henüz temel problemlerini çözememişken, ordu denetimi ile ilgili büyük atılımlar yapmasını beklemek şimdilerde imkânsız gibi görünüyor.

Rus Ordusunun mali denetiminde Rus Savunma Bakanlığı doğrulama ve fonların kullanımı ile ilgilenir. TSK'dan farklı iç denetim sistemi ile desteklenmemektedir. Rus Sayıştay'ı mali denetim sisteminin tamamının sorumluluğuna sahiptir. Bu sistem kominizim SSCB döneminde merkezi teşkilatlanmanın güçlü olduğu dönemden kalma “güvensizlik” esasına dayalı bir sistem olarak devam etmektedir. Devasa SSCB ordusu yine devasa bir merkezi yönetim tarafından denetlenmekte ve kontrol edilmekteydi. Bu sistem günümüzde de değişim çabaları göstermekle beraber devam etmektedir.

5. RUSYA SAYIŞTAYI

Köklü bir sistem değişikliğinden sonra radikal değişim içine giren Rusya Federasyonu bu bağlamda yüksek denetimde de değişimler yaşamıştır. 1995 yılında Sayıştay yasası yürürlüğe girmiştir. Yasanın ilk maddesinde yasal sınırlar içerisinde Sayıştay bağımsızdır denmiştir. Sonraki maddede ise Sayıştay'ın amaçları belirtilmiştir. Bu amaçlar arasında Federal bütçenin ve fonların gelir ve gider miktar, nitelik ve amaçlar yönünden gerçekleşmesini incelemek, devlet fonlarının ve malların etkinlik ve uygunluğunu saptamak, bütçe tasarısında gelir ve giderlerin geçerliliğini değerlendirmek (http://www.ach.ru/. e.t. 2012) Sayıştay'ın görevidir.

Sayıştay başkan ve başkan vekili, Duma tarafından, üyelerin oy çokluğu ile altı yıl için atanır. Denetçiler ise yüksek eğitim görmüş ve devlet denetimi, ekonomi ve maliye alanlarında deneyim sahibi kişiler arasından atanmaktadır. (Köse, 2007: 205).

Sayıştay, yaptığı çalışmalarla ilgili olarak kamuoyuna bilgi vermek zorundadır. Sayıştay aylık olarak bir bülten yayınlama zorunluluğunda vardır. Sayıştay yaptığı çalışmalara ilişkin yıllık raporu Federal Meclise ve Duma'ya sunar ve kamuoyuna yayın yoluyla duyurur. Devlet sırlarını içeren raporlar sadece Meclisin gizli oturumunda incelenir (<http://www.ach.ru/>. e.t. 2012).

T.C. Sayıştay'ının Rusya Sayıştay'ından daha köklü kurumsal gelenekten geldiği açıktır.

6. YUNANİSTAN ORDUSU MALİ DENETİMİ

Yunan Devleti Ordusu için öncelikle, hızlı teknolojik gelişmeler ışığında, ekipmanlarının sürekli modernizasyonu gerekliliğine inandıkları için, harp ekipmanlarında sürekli değişim ve modernizasyona yerine getirmeye çalışmaktadırlar. Bununla birlikte Silahlı Kuvvetler için daha fazla yatırıma zorlama imkanlarını en geniş ölçüde yararlanmak için de ekonomik sorunlara çözümler üretmekte, mali kaynakların tahsisi için her türlü olanağı sağlamaya çalışmaktadır (<http://www.typos.com.cy/> e.t. 2012) .

Askeri okullarda ki eğitimlerde temel bilimsel eğitim dışında, çeşitli ve önemli mali kuruluş görev kaynaklanan görevleri karşılamak üzere askeri personeli eğitilmektedir. Ayrıca Yunanistan Yükseköğretim Kurumları yüksek lisans başta olmak üzere yurt içi ve yurt dışında, özellikle maliyet, yöneylem araştırması, bilgisayar, gibi konularında askeri personel eğitilmektedirler. Ancak Yunanistan yıllardan sonra özellikle son dönemlerde ekonomide daralmalar nedeni ile ordu, tasarruf ederek yatırımlarda kara geçmeye çalışılmaktadırlar (<http://www.ssas.gr> e.t. 2012).

Ordu iç denetimi Ekonomi Odası (Bölümü) sorumluluğundadır. Bu görevi yerine getirirken (<http://www.army.gr>. e.t. 2012):

Kamu ve Askeri Hesaplar denetimi ile devlet bütçesi ve hassas uygulama ilkelerine bağlılık esastır. Bütçe yönetimi, bütçe ödeneklerini kullanılmasına ilişkin mali iş ve işlemlerin yerine getirilmesi, bütçenin korunması, gelir ve alacakların takip ve tahsili, devlet mallarının korunması ve idaresi, bunların muhasebesinin tutulması ve yetkili merciler önünde hesabının verilmesini görev tanımını içinde yer alır.

Muhasebe, ekonomik refah, hizmetler ile ekonomik lojistiği içeren mali kontrol işlemlerinin yapar. Mali konuların akılcı kullanımı ve yönetimi konusunda (maliyet fayda) genel analizi için rehberlik sağlar. Ordu Bakım yakıt ikmali ve tüm harcama faturalarını kontrol eder. Ordu harcama ve hesaplardan sorumludur.

Mevcut tüketim malzemeleri ve gereçleri usul ve kurallara uygun olarak kullanılabilirliği, ordu, herhangi bir kaynaktaki gelirin düzenli ve yasallığını doğrulamak için destekleyici belgelerin eksiksiz olması yanı sıra onları kontrolünü sağlar.

Uygunluk denetimleri ile birlikte mevcut kural ve prosedürlerine uygun olarak malzeme tüketimine rehberlik eder ve denetler.

Ordu kurumların genel işleyişi ve ekonomik ve lojistik kaynaklanan anormal, düzensiz, usulsüzlük veya yasadışı eylemleri önlemek için atfedilen hesapları, denetim ve muhasebe verileri, düzenli olarak denetimin yanı sıra, habersiz de denetimler yürütür.

Ordu kurumlarının mali operasyonlarından sorumlu olmanın yanı sıra nihai hesap vermekten de sorumludurlar. Ordu Mahkemesi ise toplam devlet bütçesini harcamasından sorumlu ve kurumlar üzerinde son sözü söylemektedirler.

Kıbrıs'ta, İktisat Müdürü (Ekonomi Subayı) Albay rütbesine Yunanistan'da ise .Tümgeneral rütbesiyle görev yapmaktadır. Ayrıca, Ekonomi Subayına, rehberlik etmek denetlemek ve Ordu mali sorumluluk sisteminin uygulanmasını izlemek sorumludurlar.

Yunanistan Silahlı Kuvvetleri ile TSK denetimi büyük benzerlikler göstermektedir. Yunan Silahlı Kuvvetleri iç denetimi, TSK`ya benzer bir iç yapı sistemi ile denetlenmektedir bazı yönetsel ve teşkilat farklılıklarına rağmen Yunanistan Silahlı Kuvvetlerinin mali denetimi ile TSK`nın mali denetimi arasında

işlevsel benzerlikler diğer incelenen ordu denetim sistemlerine göre daha çok olduğu gözlenmektedir.

Yunan Silahlı Kuvvetleri Ekonomi Bölümü Maliye Bakanlığı ile birlikte çalışır. Son ve yüksek denetleyici Sayıştay'dır.

7. YUNANİSTAN SAYAYIŞTAY'I

Yunanistan Sayıştay'ı mahkeme türü yüksek denetim kurumları olarak görev yapmaktadır. Sayıştay yargı kurumları arasında yer almakta ve anayasal olarak diğer mahkemelerle eşit sayılmaktadır (Bayar, 2005: 63-65).

Yüksek denetim kurumu yönetimi sıklıkla kurum içinden atanmaktadır. Üst görevlere aday genellikle politik olmayan yöntemlerle göreve atanır ve yargıçlık statüsü onlara bağımsızlıklarını gerektirir.

Yüksek denetim kurumunun temel işlevi, kamu kurum ve kuruluşlarının denetlenmesi ve ulaşılan sonuçların raporlanmasıdır. Yüksek denetimin temel inceleme alanı merkezi yönetim kurumudur. Bu denetimler bakanlıkları ve bunlara bağlı kuruluşları kapsamaktadır (<http://www.elsyn.gov.gr/> e.t. 2012).

Yüksek denetim kurumu (Türkiye'de olduğu gibi) saymanlar (kamu muhasebecileri) harcamaların tertibine uygunluğunu inceler, yasal düzenlemeler açısından kontrol eder ve ödemeye izin verir. Yıllık hesapları, destekleyici belgelerle birlikte Sayıştay'a sunarlar. Sayıştay bu hesapları denetler ve hesapların düzgünlüğü konusunda bir yargıya varır. Eğer hesaplar yeterli ve güvenilir ise sorumlulukları kaldırır. Eğer Yunan Sayıştay'ı hata saptarsa yargıçlar kişisel sorumluluk açısından ilgilileri yargılar (<http://www.elsyn.gov.gr/audit/audit.nsf/> e.t. 2012).

Yunanistan Sayıştay'ı (Yüksek denetim kurumu), Türkiye'de olduğu gibi, mahkeme türü yüksek denetim kurumları olarak görev yapmaktadır. Sayıştay yargı kurumları arasında yer almakta ve anayasal olarak diğer mahkemelerle eşit sayılmaktadır. Avrupa Birliği Sayıştay'ının isminde mahkeme kelimesi yer almasına rağmen Yunanistan Sayıştay'ında olduğu gibi yargısal bir işleve sahip değildir.

DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

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 tezde 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 için 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. Kamuoyunda oluşturulan yanlış algının tersine TSK, devlet tarafından denetlenemeyen bir kurum değildir.

Bu çalışma ile TSK'nın denetim kapasitesinin, yapılan ve yapılması düşünülen yasal değişiklikler sonucunda hangi durumda olduğunu inceleyerek, sistemdeki yetersizlikler belirlenmiş ki bu yetersizlikler denetçinin bağımsızlığın sağlanabilmesi için yetkili bir organ tarafından yapılmasına yöneliktir. Etkin iç ve dış denetim için çözüm önerileri sunmak amaçlanmıştır. Ayrıca çalışmada teori, mevzuat, uygulamalar ve standartlar bir bütün olarak ele alınmış, uygulamayı standartlara yaklaştırmanın yanı sıra önerilen standartlar ve farklılıkları da ulusal imkân ve özelliklerimiz doğrultusunda yeniden şekillendirme imkânına kavuşması sağlanmaya çalışılmıştır. İncelenen ülkeler arasında özellikle ABD örneği baz alınmıştır.

TSK'leri uygulanan iç denetim sistemi ile birlikte Yunanistan, Rusya ve ABD silahlı kuvvetlerinin iç denetim sistemleri incelenmiştir. Yunanistan örneği Kurtuluş savaşımız ile başlayan askeri ve politik rekabet ve komşu ülke ordusu olması nedeni ile alınmıştır. Rusya'nın NATO'nun karşısında olması, batı Avrupa'da güçlü olması ve dağılma sürecinden sonrada yaptıkları ordu iç denetimi bakımından Rusya örneği kullanılmıştır. ABD, dünyanın en büyük savunma bütçesini kullanması, denetim de köklü bir deneyime sahip olması ve ordu iç denetimini de bağımsız iç denetim ajansına yaptırması yönüyle seçilmiştir. ABD Sayıştay'ı da bağımsız iç denetim ajansının yaptığı denetim bilgilerini ve raporlarına tam güven duymakta ve kullanmaktadır.

ABD ordu iç denetiminde bağımsız denetim firması olan Ordu Denetim Ajansını kullanmaktadır. Bu durum ordu iç denetiminde farklı bir bakış açısı getirmektedir. Denetleme Ajansı Maliye Bakanlığı yetkisine verilmiştir. Görevi askeri tesislerin ve birliklerin denetimi ve muhasebe hesaplarını korunmasını bağımsız hizmet vererek hem kamuoyuna hem de Amerikan ordusuna hizmet vermektir.

Halen TSK'da uygulanan sistemde iç denetim, askeri personel tarafından, dış denetim ise, Sayıştay'ın sivil personeli tarafından yapılmaktadır. İç denetimci, TSK'nın çeşitli kademelerinde çalışmış, tecrübeli personellerden atanır ve bir aylık süreli bir kurs verilerek göreve başlarlar. Bu personel, genelde iki ve ya dört yıl süre ile görev yapar. Bu personelin yapacağı denetime getirebilecek en büyük ve haklı eleştiri, "tarafsızlıkları" konusunda olmaktadır. Zira TSK atama sistemi gereği bu personel, denetledikleri birliklerde ya çalışmış ya da çalışma ihtimalinin olmasıdır. Bir iç denetçinin çalışmış olduğu birliği bir sonraki yıl denetlenme ihtimalinin olması, denetlemenin özüne aykırı olduğu gözükmektedir.

Bu sisteme getirilen diğer bir eleştiri ise "emir komuta ilişkisinin" denetlemenin tarafsızlığına gölge düşürmesi ihtimalinin olmasıdır. Çünkü her denetlenen birliğin bir üst birliği aynı zamanda denetleyicilerin sıralı amirleri olabilme durumudur.

Bütün bu olumsuzluklar ne kadar sağlıklı bir denetleme yapılırsa yapılsın, denetlene ve denetleyici üzerindeki şaibeyi ve şüpheleri yok edememektedir. Bu nedenle asker için güvenlik ve istihbarat konularında zafiyet yaratmayacak, sivil toplum içinde askeri harcamaların denetiminde tatmin edici sonuçları için bir sistemin veya yeni düzenlemelerin getirilmesi gerekli görülmektedir.

Bu olumsuzlukları giderebilmek için, TSK'nin ordu iç denetiminde, MSB'liğindeki, askeri hâkim sınıfı gibi bağımsız bir askeri sınıf kurmalıdır. Bu sınıf "denetçi" adı altında ya üniversitelerde TSK nam ve hesabına okutulmalı ya da bu tür eğitim almış üniversite mezunlarından denetçi temin edip temel askeri eğitimden sonra yemin ettirerek MSB'liği iç denetim dairesinde istihdam ettirilmelidir. Bu personel, idari bakımdan MSB'liğine bağlı olmakla beraber denetim bakımından ise Sayıştay'ın kontrolünde bağımsız çalışmalıdır. Atama, terfi ve sicil konularında askeri amirlerden soyutlanmalı, emir komuta baskısı üzerlerinden kaldırılmalıdır.

Bir başka açıdan sorunu giderilebilmesi için, MSB'liğinin İç Denetim Birimi Başkanlığı askeri personelin yanı sıra güvenlik taramaları yapılmış konusunda uzman, rotasyona tabi tutulmayacak sivil elamanlar denetimde kullanılabilir.

Bu aşamada öngörülen TSK'nın denetimi ile ilgili taslak denetim planı ise şöyledir, denetim aşamasında Sayıştay, TSK denetimini yaparken işlem aşamaları arasına iç denetim çıktılarının kullanılmasını da eklemelidir ve hatta iç denetim birimi denetimi ile ilgili rapor da hazırlamalıdır. Sayıştay için bir iş yükü gibi görünse de zaman içerisinde bağımsız iç denetimin gelişmesine 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.

ABD Sayıştay'ı modelinde olduğu gibi, iç 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 yapmasında sakıncalı olduğu değerlendirilen hallerde) dış denetim görevlerini yapmalıdırlar.

Güvenlik ve gizlilik nedenleri ile Sayıştay bu tür bilgileri kamuoyuyla paylaşmasında engel olabilir. Bu tür raporlar kamuoyuna açık değildir. Amerika

Sayıştay'ı bu gibi durumlarda ulusal güvenlik raporlarını özel güvenlik soruşturmalarından geçmiş kongre üyeleri ile paylaşmaktadır.

Bahsedilen yeni tasarı ile Sayıştay evrak üzerinde denetimden kurtularak yerinde denetim yaparken performans denetimine gerekli önemi verecek TSK denetiminden tamamen sorumlu ve haberdar olacaktır. Böylece vergisini ödeyen vatandaşın vergilerine sahip çıkma hakkı yerine teslim edilecektir.

Eğer uluslararası standartlarda verimli, etkin, etkili, güvenilir, daha az maliyetli ve zamandan tasarruf sağlayan bir iç denetim sistemi için ordu iç denetiminde tecrübe sahibi olan ülke deneyimlerinden faydalanarak ordu iç denetim firması gibi bir teşkilatlanma yasalarla oluşturula bilirse TSK'nın denetim sistemi bağımsız ve işlerliği olan bir özelliğe kavuşmuş olacaktır.

KAYNAKÇA

- AICPA, Codification of Statements on Auditing Standarts, (1990). Relneved August 8. 2012, from <http://www.aicpa.org/.../Standards/Audit>
- Akça, İ. (2010). Türkiye’de Askeri-İktisadi Yapı: Durum, Sorunlar, Çözümler, Demokratikleşme Programı Siyasal Raporları Serisi. Güvenlik Sektörü 2 İstanbul: TESEV yayını.
- Akgün A. B. (2002). İç Denetimde Yeni Yaklaşımlar, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt 4, Sayı 3, 19-29.
- Akgün, A.,İ. (1999). İşletmelerde İç Denetim Uygulaması, Vergi Dünyası: (Mayıs, 1999), sayı:212, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayın.
- Akın, A., (2001). 21. Yüzyılda Muhasebe Eşliğinden Beklenen Görevler Neler Olmalıdır, 5. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, İstanbul.
- Albaş, C. (2006). Avrupa Birliğinde Sayıştay Denetimi ve Türk Sayıştay’ı. (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). Hacettepe Üniversitesi, Ankara.
- Aldhizer, R., Cashell, J.D. & Saylor, J. (2003). Ten Months Later: Internal Audit Directors Assess the Impact of The Sarbanes- Oxley Act, Internal Auditing, 18, 3-9.
- Alptürk, G. (1991). Amerikan Sayıştay’ı ve Performans Denetimi. Sayıştay Dergisi, Sayı :4 (Özel Sayı), 43-55.
- Altındal, H. (2010). Türk Silahlı Kuvvetleri’nin Türkiye Büyük Millet Meclisi Adına Sayıştay Tarafından Denetimi: Değişen Anayasa ve Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde Bir Değerlendirme, Sayıştay Dergisi, Sayı 79, 3-30.
- Altınok, T. (2008). Maliye Teftiş Kurulu ve Kamu Mali Denetimi., Maliye ve Finans Yazıları Dergisi, SAYI 80, 19-36.
- Apastolou, B. ve Strawser, J.,R. (1993). The Effects of Senior Internal Auditor Behaviour on Staff Performance And Satisfaction. Accounting and Business Research, Vol :23, No : 90. 110-122.

- Arcagök, M. S. ve Erüz, E. (2006). Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi, Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul.
- Arcagök, M.,S.,ve Yörük, B., (2004). Yönetim Kontrolü, İç Kontrol, Maliye Dergisi, Sayı 145, 2004, Ankara: Maliye Yayını.
- Arens, A., ve Loebbecke, J. (1994). Auditing An Integrated Approach, New Jirsey: Prentice-Hall Inc. Sixth Edition.
- Arkun, O. F. (1980), İşletmelerde Muhasebe Denetimi, İstanbul: İ.İ.T.İ.A. Nihat Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayın No:317-550. İkinci Baskı.
- Aslan, B. (2008). Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim. Sayıştay Dergisi, Sayı 77, 63-77.
- ASOSAI, (Asya Sayıştayları Birliği), (2002). Performans Denetimi Rehberi, (S. Yörüker ve B. Özeren çeviri), Ankara: :T.C. Sayıştay Başkanlığı Yayını.
- Ataman A, B, (2002). İç Denetimde Yeni Yaklaşımlar; MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt 4, Sayı 3, 19-29.
- Ataman, Ü. Hacırüstemoğlu, R. ve Bozkurt, N. (2001). Muhasebe Denetimi Uygulamaları, İstanbul: Alfa Yayınevi.
- Atasoy, Ö. A. (1984). Anonim Ortaklıkların Denetlenmesinde Hakim Olan Esaslar ve Türk Hukukunda Denetleme Organının Görevleri, Eskişehir: No:65, Anadolu Üniversitesi Yayınları
- Atiyas, İ. ve Sayın, Ş. (2000). Devletin Mali ve Performans Saymanlığı, Kamu Maliyesinde Saymanlık, İstanbul: TESEV.
- Bahran, G., Özey, E. ve İvgin, E. (2002). Anayasa'nın 160'ncü Maddesine Aykırılık Teşkil Eden Düzenlemelerin Tespit Hakkında Rapor. Ankara: Sayıştay Dergisi, Sayı, 46-47, 141-148.
- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'ndan; Bağımsız Denetim ilkelerine ilişkin Yönetmelik; (01.11.2006) tarih, 26333 Mükerrer sayılı Resmi Gazete.
- Basel Bankacılık Denetleme Komitesi, (Eylül 2000). Bankalarda İç Denetim. 23 Nisan .2012, erişim www.tbb.org.tr.

- Baransu, M. (28 Kasım 2011). Asker Bastırdı Şeffaflık Bitti. Taraf. (22 Ocak 2012), <http://www.taraf.com.tr/haber/asker-bastirdi-seffalik-bitti.htm>.
- Baş, H. (2005). Kamu Yönetiminde etkili Arayışlar Çerçevesinde Mali Yönetim ve Sayıştay. (Yayınlanmış Doktora Tezi). İstanbul Üniversitesi, İstanbul.
- Başpınar, A.(2006). Kamuda İç Denetim ve Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu, Maliye Dergisi, Sayı 151. 23. Mayıs .2012, erişim <http://www.sgb.gov.tr/Maliye%20Dergisi/Forms/AllItems.aspx>.
- Bayar, D .(2008). Mali Denetim Nedir. Maliye Dergisi, Sayı 155. 23. Nisan 2012, erişim <http://www.sgb.gov.tr/Maliye%20Dergisi/Forms/AllItems.aspx>.
- Bayar, D. (2005). Sayıştay'ın Anatomisi. Maliye Dergisi, Sayı 148. 23. Nisan 2012, erişim <http://212.174.133.188/calismalar/maliyederigisi/maliyederigisi.asp?>
- Bayazıtlı, E. (1991) Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartları ve Türkiye Uygulaması. (Yayınlanmış Doktora Tezi). Ankara Üniversitesi, Ankara.
- Bektöre. S. Sözbilir, H. ve Banar, K. (2010). Genel Muhasebe, Ankara: Nisan Kitapevi.
- 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.
- Bozkurt, N. (1985). Muhasebe Denetiminde Parasal Birim Örneklemesi Yönetim ve Bir Uygulama, İstanbul: Marmara Üniversitesi Yayınları Yayın No:419.
- Bozkurt, N. (1999). Muhasebe Denetimi, İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım, Yayın No:457.
- Bozkurt, N. (1995). Bağımsız Denetimde İç Kontrol Yapısının Tanınması ve Kontrol Riskinin Değerlendirilmesi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 1, Sayı 2. 29-34.
- Bozkurt, N. (2001). Muhasebe Denetimi Uygulamaları, İstanbul: Alfa Yayınları.

- Bozkurt, Ö. Ergun T. ve Sezen, S.(1998). Kamu Yönetimi Sözlüğü, Ankara: TODAIE Yayını.
- Brink, V. Z.(1986). Internal Auditing- A Historical Perpespective and Future Directions, New York: Mc. Graw-Hill Book Company. Fourth Edition.
- Candan, E. (2007). Türk Bütçe Sistminde Performans Denetimi, Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No:2007/374.
- Chambers, A. D., Selim, G. M., Vinten, G.(1987). Internal Auditing, London: Pitman Publishing. Second edition.
- Comptroller's Handbook, (July 2000). Internal and External Audits, Comptroller of The Currency Administration of National Banks., Washington: June 11. 2012, from <http://www.occ.gov/publications/publications-by-type/comptrollers-handbook/IntrlExtrlAdtTrans.pdf>
- Çaldağ, Y. (2003). Denetim ve Raporlama Finansal Tablolar ve Analiz Teknikleri, Ankara: Türmob Yayınları.
- Çelebi, A. (2002). Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Çonkar, K., Uluşan, H. ve Öztürk, M. (2006) Genel Muhasebe, Ankara: Nobel Yayın.
- Çölgeçen, M. (24.Ocak 2012). TSK'da Şeffaf Dönem Geliyor. Sabah. 25 Ocak 2012, erişim :<http://www.sabah.com.tr/> arşiv.
- Damar, M.(2007), Türkiye Cumhuriyeti Sayıştay Başkanı Sayın Mehmet Damar'ın Açılış Konuşması. Sayıştay Dergisi, Sayı: 65 (145. Yıl Özel Sayısı) . 21-33.
- Danilevsky, Y.,Gutzeit, E.M., Ostrovsky, O.M. (2000). , Denetim Faliyetlerinin Tüm Rusya Standartları Gelişimi. Moskova: Muhasebe No:6. S.31-58. Ocak, 2011 , erişim: www.lawmix.ru/bux/150752/.
- Demirbaş, M. (2005). İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler. İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Yıl:4, Sayı:7. 167-188.

- Demirbaş, T. (2001). Sayıştaylar Tarafından Gerçekleştirilen Performans Denetimleri ve Türkiye Sayıştay'ı Uygulaması, Ankara: T.C. Sayıştay Başkanlığı, Araştırma-İnceleme-Çeviri Dizisi, Yayın No:17.
- Demirkan, Ş. (1998). Türkiye'de Bağımsız Dış Denetimin Vergi Gelirlerinin Artırılmasında Etkinliği. (Yayımlanmış Doktora Tezi). 9 Eylül Üniversitesi, İzmir.
- Denetim İlke ve Esasları; (1999). İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını ,Genişletilmiş 2. Baskı.
- Diamond, L. ve Plattner, M. F. (1996). Civil-Military Relations and Democracy, , London: The Johns Hopkins University Pres.
- 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.
- Dinç, Y. (2001). Uluslararası Denetim Standartlarının Türkiye Uygulamaları Açısından İncelenmesi ve Değerlendirilmesi. (Yayınlanmış Doktora Tezi). Gazi Üniversitesi, Ankara: Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Dittenhofer, M., (2001), Internal Auditing Effectiveness:An Expansion of Present Methods. Managerial Auditing Journal, Vol. 16 Iss: 8, .443 – 450.
- Doyrangöl, N, (2002). İşletme Çevresindeki Olumsuz Gelişmeler Karşısında İç Denetimin Yeri ve Önemi, Mali Çözüm Dergisi, Cilt 12, Sayı 60, 33-42.
- Dunn, J. (1991). Auditing Theory and Practises, Great Britain UK: Prentice Hall.
- ECIIA, (2005). (European Confederation of Institutes of Internal Auditing- Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu), Konum Raporu Avrupa'da İç Denetim, 25.04.2012, erişim [http://www.tide.org.tr/tideweb/resimler/upload/Documents/ECIIAKonumRaporuSubat2005%0\(2\).pdf](http://www.tide.org.tr/tideweb/resimler/upload/Documents/ECIIAKonumRaporuSubat2005%0(2).pdf).
- Edge, W.R. Farley, A.A. (1991). External Auditor Evaluation of Internal Audit Function. Accounting and Finance, Volume 31, Issue 1, 69-83.

- 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.
- Ekinci ,M. Özeren, B. (2004). İngiltere Kamu Sektöründe İç Denetim Standartları, Sayıştay Çeviri. 25 Mayıs 2012, erişim www.sayistay.gov.tr/yayin/yayinicerik/aras37KamuIcDenStand.pdf.
- Elitaş, C. (2003-2004). Kontrol Önlem ve Yordamlarının İç Denetçi Açısından Rolü ve Önemi. İç Denetim Dergisi, Sayı 8, 35-36.
- Erdoğan, M. (2006). Denetim, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Erdoğan, S. (2009). İç Kontrol Sistemi: Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin İç Kontrol Modeli Önerisi. (YayınlanmışUzmanlık Tezi). DPT Müsteşarlığı Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü, Planlama, Ankara.
- Eser, R. (15 Şubat 2001). Finansal Piyasalarda Düzenleme ve Sermaye Piyasasında Düzenleyici Kurumlar, Sermaye Piyasası Kurulu Araştırma Raporu. 25 Mayıs 2012, erişim www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage...yes.
- EUROSAI, (1995). Federal Law on the Accounts Chamber of the Russian Federation, Eurosai Puublications. Relneved May 8. 2012, from http://www..fcinfo.ru/allfiles/SP_RF_2005_ENG.DOC.
- Fermani, M. (1998). Stratejik Denetim. Anadolu Üniv. İ.B.F. Dergisi, Cilt 6, Sayı 1. 135-136.
- GAO.(Goverment Auditing Standards). (1999). United States General Accounting Office By the Comptroller General of the United States. Washington D.C. 23 Nisan 2012, erişim <http://www.gao.gov/special.pubs/ai00021p.pdf>.
- GAO Protocols. GAO's Agency Protocols GAO-05-35G, Washington D.C. 21 (2004). 26 Nisan 2012, from <http://www.gao.gov/aac/protocolseries.htm>.

- Gerasimov, A. S. (2003). Rusya Federasyonu (Hukuk İşleri) Silahlı Kuvvetlerin Mali Kontrol. (Yayınlanmış Tez), Moskova Devlet Üniversitesi, Moskova.
- Gökmen, D. (2009). Kamu İdarelerinde İç Denetim, Ankara: Alp Yayınevi.
- Göksu, H. T. (2010). Savunma Harcamalarının Denetimi: Teorik Gerekçe Ve Türk Sayıştay'ının Normatif Konumu. Sayıştay Dergisi, Sayı: 76, 47-61.
- Gören, İ. (2000). Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılanması ve Denetim, Parlamento ve Sayıştay, İstanbul: Tesev Yayınları.
- Güler, C. (2010). Kamuda Yeni Denetim Sistemi: İç Denetim, Dış Denetim Dergisi, Sayı 3, 145-153.
- Gürbüz, H. (1985). Muhasebe Denetimi, İstanbul: 4. Baskı, Bilim ve Teknik Yayınevi.
- Güredin, E. (2000), Denetim, İstanbul: Beta Yayınları.
- Gürhan, H. H. (1997), Sayıştay'ın Tarihi Gelişimi. Sayıştay Dergisi, 25. Özel Sayı. 37-42.
- Gürkan, N. Z. (2005). İç Denetim, Ankara: Maliye ve Bütçe Kontrolörleri Derneği Araştırma İnceleme Dizisi.
- Holmes, A. ve Overmyer, S.W. (1975). Muhasebe Denetimi Standartları ve Yöntemleri, (O.Göktürk çev.), İstanbul: Bilimsel Yayınlar.
- Hubbord, T. ve Johnson, J.R. (1991). Auditing, Fourth Edition, California: Dame Publications Inc.,
- Hutchins, G. (March 2001). The State of Quality Auditing, Quality Progress, Vol 34, Issue: 3, .25-29.
- INTOSAI: Denetim Standartları, (1997). Ankara: Sayıştay Başkanlığı. 03 Mayıs 2012, erişim <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/yayinicerik/intosai>.
- INTOSAI: Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi, (2006). Sayıştay Yayınları, (B. Özeren Çeviren). 05 Mayıs.2012. erişim <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/sbn53IcKontStanReh.pdf>.

- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan; (2012). Bağımsız Denetim Yönetmeliği (Taslak).
- Karaca. M, (2012). ASOSAI Araştırma Projesi Işığında İç Denetim ve İç Denetim Birimleri İle Sayıştaylar Arasındaki İlişkiler. Sayıştay Dergisi, Sayı:84, 115-121.
- Karakaş, M. (2005). Kamu Mali Yönetiminde Yeniden Yapılanma Aracı Olarak Hesap Verme Sorumluluğu ve Saydamlık. Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Yayını, Cilt 10, Sayı 2, 292-333.
- Karayalçın Y. (1988). Muhasebe Hukuku, Ankara: Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayını.
- Kaval, H. (2003). Muhasebe Denetimi, Ankara: Akademik denetim.
- Kavut, L. (2000). Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Türkiye'deki Durumu. Modav, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:2, Sayı: 4, 9-28.
- Kaya, S. (2003). Hesap Verme Sorumluluğu, Parlamento ve Sayıştay, Kamu Mali Yönetimi Reformu Arenası. 01 Mayıs 2012, erişim http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/39ikmyra_sk.pdf.
- Kell, W. G., Boynton , W. ve Ziegler, R. E. (1989). Modern Auditing, London : John Wiley & Sons Inc., Fourth Edition.
- Kenger, E. (2001). Denetçi yardımcıları Eğitim Notu, 10 Mart 2012, erişim www.ydk.gov.tr
- Kepekçi, C. (2000). Bağımsız Denetim, Ankara: Siyasal Kitabevi, 4.baskı.
- Kepekçi, C. (1995). Denetim, Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Kepekçi, C. (1982). İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü, Eskişehir: İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Yayınları No: 251/171.
- Kesim, E. (2010). Bir Etik Davranış İlkesi Olarak Hesap Verebilirlik (Hesap Verme Sorumluluğu), 21 Mart 2012 erişim <http://www.etikturkiye.com/etik/kamu/4ErdoganKesim.pdf>.

- Korkmaz, U. (2005). İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları ve Etik Kurallar, (Yayınlanmış Uzmanlığı Araştırma Raporu). Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Ankara.
- Korkmaz, U. (2007). Kamuda İç Denetim, Bütçe Dünyası Dergisi, Cilt 2. Sayı 25, 4-15.
- Köksal, S. (1973). Sayıştay'ın Görev Alanı, Cumhuriyetin 50. Yılında Sayıştay, Ankara: Başbakanlık Basımevi.
- Köse, Ö. (2007). Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim,. Ankara: 145Yıl Yayınları.
- Kula, V. (2006). Kurumsal Yönetim, İstanbul: Papatya Yayımcılık.
- Kurt, P. ve Whittington, R. (1992). Principles of Auditing, ,California: Irwin Inc., Tenth Edition.
- Marshall, A. (1994). How Well Does it Work?, Internal Auditing, November, pp.20-21.
- Memiş, Ü. (2008). Etkin ve Başarılı bir İç Denetim İçin Gerekli Koşullar. Mali Çözüm Dergisi, Sayı 85, 75-91.
- Milli Savunma Bakanlığı Yayın Yönetmeliği, (1968). Resmi Gazete Sayısı: 12912.
- Milli Savunma Bakanlığı 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu İstisnalar (3.B) Mal ve Hizmet Alımları Yönergesi, (2009). Ankara: Genelkurmay Basımevi.
- Milli Savunma Bakanlığı Askerî Kantin Yönetmeliği, (2002). MSYT 58-1(A). Ankara: Genelkurmay Basımevi.
- Millî Savunma Bakanlığı Denetleme ve Değerlendirme Yönergesi (2006). MSY 187-3(B).
- Milli Savunma Bakanlığı Denetleme ve Değerlendirme Yönergesi, (2008). MSY 187-1(A).
- Milli Savunma Bakanlığı Dış Tedarik Yönergesi (2009). MSY 310 – 1B, Ankara: Genelkurmay Basımevi.
- Milli Savunma Bakanlığı Hesap Teftiş Yönergesi (2002). MSY 187-1(A)

- Milli Savunma Bakanlığı Hesap Teftiş Yönetmeliği, (2002), MSY 187-3(A), Ankara: Genelkurmay Basımevi.
- Milli Savunma Bakanlığı Hesap Teftiş Yönetmeliği, (2002). MSYT 319-1. Ankara: Genelkurmay Basımevi.
- Milli Savunma Bakanlığı Hesap Teftiş Yönetmeliği, 2002: Resmi Gazete Sayısı: . 24907.
- Millî Savunma Bakanlığı İç Denetim Yönergesi, (2010). MSY 187- İç Dnt., Ankara: Genelkurmay Basımevi.
- Millî Savunma Bakanlığı İç Tedarik Yönergesi, (2003). MSY 310-4 (B).
- Milli Savunma Bakanlığı ile Kara, Deniz ve Hava Kuvvetleri Komutanlıklarına bağlı Kurumlardaki Döner Sermayelerin İşletilmesine İlişkin Yönetmelik (1986). Ankara: Genelkurmay Basımevi.
- Milli Savunma Bakanlığı Ordu Mal Yönetmeliği, (2002). L 101, Ankara: Genelkurmay Basımevi.
- Milli Savunma Bakanlığı Taşınmaz Mal Yönergesi, (2009). MSY: 319–11, Ankara: Genelkurmay Basımevi.
- Milli Savunma Bakanlığı Tedarik Yönergesi (2010). MSY 310 – 10, Ankara: Genelkurmay Basımevi.
- Milli Savunma Bakanlığı Teftiş Hizmetleri Yönergesi, (2006). MSY:187-3(B) Ankara: Genelkurmay Basımevi.
- Milli Savunma Bakanlığı, Bazı Askerî Hastanelerde Döner Sermayenin İşletilmesine ve Hizmetlerden Yararlanacaklara İlişkin Yönetmelik, (2007). Ankara: Genelkurmay Basımevi.
- Milli Savunma Bakanlığı, Ordu Mal Yönetmeliğinin, (2002): MSYT 310-3.
- Millî Savunma Bakanlığından Ordu Evleri, Askerî Gazinolar ve Sosyal Tesisler Yönetmeliği, (2000). MY 58-4, Ankara: Genelkurmay Basımevi. Resmi Gazete Sayısı: 24146 .
- Türk Silahlı Kuvvetleri Mal Alımları Denetim, Muayene ve Kabul İşlemleri Yönergesi (2011). MSY 331 – 1 (C), Ankara: Genelkurmay Basımevi.

- Orduvevleri, Askeri Gazinolar Ve Sosyal Tesisler Yönergesi, (2000): MY: 58- 4.
- Ordu Mali Kayıt Silme Yönetmeliği, (2002). MSYT 59-1, Ankara: Genelkurmay Basımevi.
- O'reily, V.M., Defliese, P.L.ve Jaenicke, H. (1990). Montgomery's Auditing, London: Eleventh Edition, John Wiley&Sons Inc.
- Ökten, G. (2004). İç Kontrol Sistemi Yönetimi ve Operasyonel Risk Yönetimi ile Entegrasyon. İç Denetim Dergisi, Cilt 3 Sayı 10. 30-31.
- Özer, H. (1997). Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi. 01 Mayıs 2012, erişim www.sayistay.gov.tr/yayin/yayinicerik/135.k4kamper.pdf.
- Özeren, B. (2000). İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları, Ankara: Sayıştay.
- Özkan, Y. (2008). 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu Kapsamında İç Denetimin Değerlendirilmesi Ve Öneriler, (Yayınlanmış Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Public Audit Forum. (1998). The Principles of Public Audit. May 7. 2012. form <http://www.public-audit-forum.gov.uk>.
- Ridley, A. J. & Burnham, L. (1998). Where Are the Auditors ? The Directors & Boards magazine. 01 Mayıs 2012 from: <http://www.theiia.org>.
- Richards, D.A. (2002) “Internal and External Auditors – Inside and Out”, Corporate Board, 01 Mayıs 2012 from <http://www.theiia.org/ecm/iiapro.cfm?docId=3648>.
- .Seri:X, No:22, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” Çerçevesinde Bağımsız Denetim Çalışmalarında Dikkat Edilmesi Gerekli Hususlar, (2011). 12 Ağustos 2012 erişim <http://www.spk.gov.tr/duyurugoster.aspx?aid=2011326&subid=0&ct>.
- Savunma Bakanlığı Mali Denetim Arşivi. (1997). Rusya federasyonu Silahlı Kuvvetlerinin Mali Kontrolü. Relneved May 3.2012. www.mabico.ru/lib/830.html.

- Sawyer, L.B. (1988). Sawyer's Internal Auditing, The Practice and Modern Internal Auditing, Revised and Enlarged, Florida: The Institute of Internal Auditors.
- Sawyer, L.B., Dittenhofer, M. A. and Scheiner, J. H. (2003)., The Practice of Modern Internal Auditing, Florida: The Institute of Internal Auditors, . 01 Haziran 2012, from http://www.amazon.com/Sawyers-Internal-Auditing-Practice-Modern/dp/0894135090#reader_0894135090.
- Sayar, Z. (2011). Bağımsız Denetimin Gözetiminde Ülke Yaklaşımları 1 ABD Modeli. ASMMO Dergisi, Sayı: 195, 25-28.
- Sayıştay Araştırma ve Tasnif Grubu, (2001). Hükümet Hesap Verme Sorumluluğu, Çeviren: (S. Yörüker çev.), 11 Haziran 2012 Erişim <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/ekutupana2.asp?id=280> from Kanada Alberta Eyalet Sayıştay'ının internet sitesindeki <http://www.oag.abca/html/government-accountability.shtml>).
- Sayıştay Başkanlığı İsveç Sayıştay'ı Performans Denetimi El Kitabı Teori ve Uygulama (2001). 02 Mayıs 2012 erişim <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/yayin2.asp?id=>.
- Seri:X, No:16 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ (2002). 12 Ağustos 2012 erişim www.spk.gov.tr/duyurugoster.aspx?aid=2003319&subid=0&ct.
- Seri:XI, No:25 sayılı Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliği (2005). 12 Ağustos 2012 erişim <http://www.spk.gov.tr/duyurugoster.aspx?aid=20041221&subid=0>.
- Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik (1987). 19663 Sayılı Resmi Gazete.
- Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış denetleme Hakkındaki Yönetmelik, (13.12.1987).
- Sevgener, S.A. (1984). İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim İşlevi Bağlantısı. Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Cilt 10, Sayı 36, .62-63.

- Sevk Muhtıraların Basılması, Muhafazası, Kullanılması, İdarî Kontrolü ve İç Denetimine Ait Yönerge, (2006). [MY 55-5(A)], Ankara: Genelkurmay Basımevi.
- Söyler, H. (2003). İşletme Çalışanları Tarafından Yapılan Hileler. Maliye 02 Mayıs 2012 erişim http://www.alomaliye.com/halil_soylerisletmelerdeyaphileler2.htm.
- Sözbilir, N. (2000). Türkiye’de Muhasebe Uygulamalarında Etiksel Boyutlar, Afyon: Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayını Yayın No 26.
- Sözbilir, N., Kaymaz, A.R.ve Fidancı, T. (2003). Maliyet Muhasebesi, Ankara: T.C. Afyon Kocatepe Üniversitesi Eğitim Sağlık ve Bilimsel Araştırmalar Vakfı Yayını.
- Statement on Auditing Standards No. 65, (n.d.). Relneved May 5. 2012 http://www.findarticles.com/p/articles/mi_m4153/is_n2_v49/ai_12263849/.
- Tarmur U. S. (1997). Türkiye’de Bağımsız Denetim, Bağımsız Denetim Şirketleri ve Sorunları. (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul, İstanbul Üniversitesi.
- Taylor, D. H., Glezen, G. W. (1997). Auditing:An Assertions Approach, New York: John Wiley & Sons.
- TC Devlet Bakanlığının (Vakıflardan Sorumlu) Malî Yılı Bütçe Kanununu, (28 Nisan 2000). Sayı: B.02.1.VGM. 060.00.00.00-350.2000-64.
- Tek, Z. ve Çetinkaya, E.M. (2004). İç Denetim, Bütçe Dünyası Dergisi, Sayı 20.05 2010. <http://www.butce.org/html/dergi/pdf/sayi20.pdf>.
- TESMER Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Müşavirler Temel Eğitim Staj Merkezi. 2006 Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Sınav Soru ve Cevapları Tesmer Yayın No: 64, (2006). 5 Mayıs 2012.
- Thomas, W.C., Ward, B. H. and Henke, O. E., (1991). Auditing: Theory and Practice, Third Edition, Boston: PWS Kent Publishing Company.
- Tosun, H. ve Cebeci, A.U. (2006). 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu / Açıklamalı ve Karşılaştırmalı / İkincil Mevzuat, Ankara, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını.

- TSK İlaç Hizmetleri Yönergesi, (2006). (MY 435-6 A), Ankara: Genelkurmay Basımevi.
- TSK Sıhhi İkmal Yönergesi, (1986). (MY 45-2 A), Ankara: Genelkurmay Basımevi.
- TSK'da Yönetim ve İç Kontrol Sistemi (2008), Ankara: Genelkurmay Basımevi.
- Türedi, H. (1992). Muhasebe Denetimi, Trabzon: KTÜ Basımevi, KTÜ Yayınları No:158.
- Türedi, S. (Haziran, 2008). Mevzuat Dergisi, Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Bilgi Sistemi İle İç Kontrol Sistemi Arasındaki İlişkiler, Yıl: 10, Sayı:126, Mart, 2010 erişim: <http://www.mevzuatdergisi.com/2008/06a/03.htm>.
- Türk Silahlı Kuvvetleri Eğitim Merkezi Yönergesi, (5 Ocak 2004). MY:58-2(A), Ankara: Genelkurmay Basımevi.
- Türk Silahlı Kuvvetleri Eğitim Yönergesi, (1995). MY 164-2 A,
- Türk Silahlı Kuvvetleri Harita ve Askerî Coğrafya Belgeleri İkmal Yönergesi, (1986). MY 45-3, Ankara: Genelkurmay Basımevi.
- Türk Silahlı Kuvvetleri İç Hizmet Kanunu, (1961) Tarih : 10/1/1961 Sayı : 10703 Resmi Gazete.
- Türk Silahlı Kuvvetleri Mal Alımları Denetim, Muayene ve Kabul İşlemleri Yönergesi, (2006). Ankara: Genelkurmay Basım Evi.
- Türk Silahlı Kuvvetleri Mal Alımları Denetim, Muayene Ve Kabul İşlemleri Yönergesi, (22 Mart 2011). MSY 331 – 1 (C), Ankara: Genelkurmay Basımevi.
- Türk Silahlı Kuvvetleri Mal Alımları, Denetim, Muayene ve Kabul İşlemleri Yönergesi, (2002). MSY 331-1(B), Ankara: Genelkurmay Basımevi.
- Türk Silahlı Kuvvetleri Mensupları Çocuklarının Tahsisine Yardım Vakfı Öğrenci Yurtları Yönergesi, (22 Ocak 2004). MSY: 58-5 (A). Ankara: Genelkurmay Basımevi.
- Türk Ticaret Kanunu, (13/1/2011). Kanun No: 6102. 20.05.2012. <http://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k6102.html>.

- Türkiye İç Denetim Enstitüsü, (2004). Uluslararası İç Denetim Standartları-Mesleki Uygulama Çerçevesi,. 20 Mayıs 2012. erişim http://www.tide.org.tr/page.aspxnm=mesleki_uygulama_cercevesi.
- Uğur, O. (1999). Türkiye’de Bağımsız Dış Denetim Uygulamaları, Vergi Dünyası, Sayı:214, 38-56.
- Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi No:3, (2010). Türkiye İç Denetim Enstitüsü, İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları.
- Ulusoy, Y. (2005). Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetimin Fonksiyonları ve Denetçi Bağımsızlığı, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt: 7, Sayı :2, 265-300.
- U.S.A.A.A. FYs 11–15 Strategic Plan, (2010), Fort Belvoir, Virginia Relneved August 8. 2012, from www.hqda.army.mil/.../USAAA_Strategic.
- Uzay, Ş. (1999). İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, Ankara : Sermaye Piyasası Kurulu Yayın No: 132.
- Uzay, Ş. (2003). İç Denetimin Geleceği ve Yeni Eğilimler, 22. Türkiye Muhasebe Eğitim Sempozyumu, Antalya: 21-25.
- Uzun, A. K. (1999). Organizasyonlarda İç Denetim Fonksiyonu ve Önemi, Active Bankacılık ve Finans Dergisi, Sayı:6, .68-70.
- Ünlüsoy, E. (2002). BDD Bir Tercih Değil, Zorunluluk, Proactive Active Bankacılık ve Finans Dergisi Özel Eki, 5-7.
- Vergi Usul Kanunu, (04.01.1961). 213 sayılı.
- Walsh, A. H. (1996). Performance Auditing and Legislative Oversight in the Context of Public Management Reform: The US Experience. Performance Auditing and the Madernization of Government, OECD Publication Service, Paris.
- Ward, D.D. & Robertson, J.C. (1980). Reliance on internal auditors: Can independent auditors use more extensively the work of their internal counterpart. Journal of Accountancy (Autumn). 62-66.

- Wilson, J. D., Root, S. J. (1989). Internal Auditing Manuel, Second Edition. New York: Macmillan.
- Woolf, E. (1990). Auditing Today, Fourth Edition, New York: Prentice Hall.
- Yavuz, M. (2011). Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler Üzerinde Kamu Denetimi ve Gözetimi, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 107, 147-162.
- Yavuz, S. T. (2002). İç Kontrol Fonksiyonunun Bileşenleri. Bankacılar Dergisi, Sayı:42, 39-56.
- Yılancı, M, ve Sevim, Ş. (1991). İşletmelerde İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim Fonksiyonu, İşletmecinin El Kitabı, Ankara: Eğitim Yayınları.
- Yılancı, M. (2003). İç Denetim (Türkiye'nin 500 Büyük Sanayii İşletmesi Üzerine Bir Araştırma), Eskişehir: T.C. Osmangazi Üniversitesi Yayınları No:086.
- Yılancı, M. ve Yıldız, B. (2001). Yeminli Mali Müşavir –Bağımsız Denetçi ve Tasdik – Mali Tablo Denetim Çelişkisi: Mesleğin Gelişmesine Etkileri, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı:5, 67-77.
- Yıldız, B. ve Azılı, O. (2008). 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'na Göre Yapılması Gereken Uygunluk Denetimi. 20 Mayıs 2012, erişim <http://www.bilgilibidenetim.com/makale/goster/121>.
- Yörüker, S. (2004). Başka Ülke Örnekleri Temelinde Kontrol, Denetim, Teftiş ve Soruşturma: Kavramsal Bir Çerçeve, TESEV Denetim Çalıştayı İkinci Toplantısı. 21 Mayıs.2012, erişim, http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/sbn55_Kavramsal_CerceveTebliğ.pdf.
- Yurtsever, G. (2009). Teftişten İç Denetime Banka Müfettişliği, Yayın no:265, İstanbul: Graphis Matbaa San. ve Tic. Ltd Şirketi.
- 1 Seri Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, (26/12/1992).
- 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu, (26/05/1927).
- 1325 Sayılı Milli Savunma Bakanlığı "MSB"liği Görev ve Teşkilatı Hakkında Kanun (Kabul Tarihi: 31/07/1970) Resmi Gazete Sayısı: 13572.
- 1952 Sayılı Askerî Tayinat ve Yem Kanunu, (12 Eylül 1930).

- 211 Sayılı Türk Silahlı Kuvvetleri İç Hizmet Kanununun (04/01/1961).
- 2429 sayılı Ulusal Bayram ve Genel Tatiller hakkındaki kanuna ve Tören Yönergesine, (17/03/1981).
- 2528 Sayılı “Er Kazanından İaşe Edilecekler Dair Kanun, (25/09/1981).
20.05.2012. <http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/html.asp?id=3988>.
- 26040 Sayılı 3’ncü mükerrer Resmi Gazetede yayımlanan İç Kontrol ve Ön Mali Kontrol Yönetmeliği (31 Aralık 2005).
- 2847 Sayılı Asker Kökenli Dernekler Kanunu, (19 Haziran 1983).
- 3202 Sayılı Köye Yönelik Hizmetler Hakkında Kanun (9/5/1985).
- 3225 Sayılı Kanun. Milli Savunma Bakanlığı İle Kara, Deniz ve Hava Kuvvetleri Komutanlıklarına Bağlı Kurumlarda Döner Sermaye Teşkili ve İşletilmesine İlişkin Kanun, (10/06/1985).
- 4494 Sayılı 2000 Mali Yılı Bütçe Kanunu (Kabul Tarihi : 28.12.1999).
- 4734 Sayılı Kamu İhale Kanun, (04.01.2002).
- 477 Sayılı Disiplin Mahkemeleri Kuruluşu, Yargılama Usulü Ve Disiplin Suç ve Cezaları Hakkında Kanun, (16/6/1964).
- 4963 Nolu Çeşitli Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun, (30/07/2003).
25192 sayılı Resmi Gazete.
- 4964 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (30.07.2003).
- 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, (10/12/2003).
- 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu, (03.12.2010). 27790 sayılı Resmi Gazete.
- 7471 Sayılı Kanun, Türkiye Cumhuriyeti Ordusu Subay ve Astsubaylarının Giyecek ve Teçizatına Dair, (06/05/1960).
- 10.01.1961 Tarih ve 10703 Sayılı Resmi Gazete.
- 31.05.1968 Tarih ve 12912 Sayılı Resmi Gazete.
- 05.08.1969 Tarih ve 13267 Sayılı Resmi Gazete.
- 31.07.1970 Tarih ve 13572 Sayılı Resmi Gazete.
- 13.12.1987 Tarih ve 19663 Sayılı Resmi Gazete.

20.08.2000 Tarih ve 24146 Sayılı Resmi Gazete.
31.01.2002 tarih 24657 Sayılı Resmi Gazete.
15.10.2002 Tarih ve 4907 Sayılı Resmi Gazete.
07.08.2003 Tarih ve 25192 Sayılı Resmi Gazete.
24.12.2003 Tarih ve 25326 Sayılı Resmi Gazete.
31.12.2005 Tarih ve 26040 Sayılı Resmi Gazete.
01.11.2006 Tarih ve 26333 Sayılı Resmi Gazete.
03.12.2010 Tarih ve 27790 Sayılı Resmi Gazete.
<http://www.ydk.gov.tr> (20.05.2012).
<http://www.army.gr>. (01.05.2012).
<http://en.wikipedia.org/> (01.08.2012).
<http://www.ach.gov.ru/audit/audit.nsf/> (23.04.2012).
<http://www.audit.gov.cy/audit/audit.nsf/> (23.04.2012).
<http://www.bilgilidenetim.com/makale> (23.04.2012).
<http://www.dcaa.mil> (23.04.2012).
<http://www.defense.gov/about> (23.04.2012).
<http://www.dslib.net/voen-teoria/gerasimov.html> (23.04.2012).
<http://www.elsyn.gr/>(23.04.2012).
http://www.en.wikipedia.org/wiki/United_States_Armed_Forces).
<http://www.fpc.state.gov/documents/organization/9665.pdf> (28.04.2012).
<http://www.govinfo.library.unt.edu/npr/library/studies/aaacase.pdf> (28.04.2012).
<http://www.haberrus.com/yasam/7064-Rusya-Sayistayi> (28.04.2012).
<http://www.hqda.army.mil/> (29.08.2012).
<http://www.mabico.ru/lib> (29.04.2012).
<http://www.occ.treas.gov> (29.04.2012).
<http://www.pc.state.gov/documents> (01.08.2012).
<http://www.public-audit-forum.gov.uk> (29.04.2012).

<http://www.rusconsult.ru/glossary> (29.04.2012).

<http://www.sayistay.gov.tr> (29.04.2012).

<http://www.scribd.com/doc/1838463/US-Army-USAAA-History> (01.05.2012).

<http://www.ssas.gr> (01.05.2012).

<http://www.supcourt.ru/>. (01.05.2012).

<http://www.tekbim.tsk.mil.tr> (01.05.2012).

<http://www.theia.org> (01.05.2012).

<http://www.tide.org> (01.08.2012).

<http://www.typos.com.cy/> (29.04.2012).

http://www.planetadisser.com/see/dis_197260.html. (20.05.2012).

EKLER

EK -1 İÇ DENETİM DOSYASI İÇİNDE BULUNACAKLARI GÖSTERİR ÇİZELGE						
SIRA NU.	EK NU.	C İ N S İ	TEFTİŞ DOSYALARI NÜSHASINDA BULUNMASI GEREKEN MİKTAR			
			Daire	Arşiv	Kurul	Birlik
1	9	Teftiş Dosyasının Gönderildiğine Dair Yazı.	1	1	1	1
2	10	Teftiş Sandığı Tesellüm Senedi .	1	1	1	1
3	129	Sandık Ambalaj Tutanağı	1	1	1	1
4	11	Teftişe Başlama Tutanağı.	1	1	1	1
5	13	Saymanlık Teftiş Raporu.	1	1	1	1
6	47	İmza Sirküleri.	1	1	1	1
7	33	Saymanlık Personeli Kimlik Çizelgesi	1	1	1	1
8	14	Özel Rapor . (Gerekliğinde)	1	1	1	1
9	15	Durum Teftişinde Sayılan / Tartılan / Ölçülen Malları Gösteren Çizelge.	1	1	1	1
10	84	Saymanlar Arası Yapılan Devir ve Teslim Belgesi. (L-101-26)(Ekleri Teftiş Sandığına Konulur)	1	1	1	-
11	16	Stok Kayıt Kartı Hesap Teftiş Raporu.	1	1	1	1
12	17	Erzak Fazlalıkları Listesi. (1)	1	1	1	1
13	19 A	Gönderme Belgesi Teftiş Çizelgesi.	1	1	1	1
14	19 B	Kuruşlu Belge Teftiş Çizelgesi.	1	1	1	1
15	137A	Yıl İçinde teslim alınan akaryakıtta ait kuruşlu belge döküm çizelgesi (Akaryakıt Saymanlıkları için)	1	1	1	1
16	19 C	Personel ve Yük Sevk Muhtırası Teftiş Çizelgesi. (2)	1	1	1	1
17	19 Ç	Yeşil / Kırmızı Reçete Teftiş Çizelgesi.(7)	1	1	1	1
18	20 A	Posta Pulu Teftiş Çizelgesi.	1	1	1	1
19	20 B	Köprü Geçiş Ücreti Teftiş Çizelgesi.	1	1	1	1
20	20 C	Paralı Otoyol Ücreti Teftiş Çizelgesi	1	1	1	1
21	20 Ç	Otomatik Geçiş Sistemi Teftiş Çizelgesi	1	1	1	1
22	20 D	Akaryakıt Çeki Teftiş Çizelgesi.	1	1	1	1
23	21	Çıktı Gönderme (Dz.K.K. Gönderme Alma) Belgelerinin Karşılaştırmaları İçin Yazılan Yazıların Birer Nüshası.	1	-	1	-

EK-1 in Devamı						
SIRA NU.	EK NU.	C İ N S İ	TEFTİŞ DOSYALARI NÜSHASINDA BULUNMASI GEREKEN MİKTAR			
			Daire	Arşiv	Kurul	Birlik
24	26 A	Saymandan Alınarak Teftiş Sandığına Konan Çift Sıfırlı ve Değiş Kartlarını Gösterir Çizelge.	-	1	1	1
25	26 B	Devir Çizelgesinde Yer Almış Sıfırlı Mal (Devirli) Stok Kayıt Kartlarının İki Yıl Evveline Ait Eklerinin (Akordeon) Alınp Teftiş Sandığına Konması Halinde Bunları Gösterir Çizelge.	-	1	1	1
26	27	Devir Çizelgesi. (5)	-	1	1	1
27	27A	Gelecek Takvim Yılına Devri Gereken Malların Kuruluşlu Devir Çizelgesi (1)				
28	153	Taşınmaz Mal (Arazi) Devir Çizelgesi (6)	-	1	1	1
29	154	Taşınmaz Mal (Bina / Sabit Tesis) Devir Çizelgesi. (6)	-	1	1	1
30	160	Devir Çizelgesi. (7)	-	1	1	1
31	162	İlaç Reçetesi Kontrol Çizelgesi (7)	1	1	1	1
32	162C	Sivil Eczanelere Reçete Dağıtım Çizelgesi (7)	1	1	1	1
33	58	Borcun İlgili Adli Mercie İntikal Ettirildiğine Dair Yazılan " Hesap Açığı " Yazısının Bir Nüshası. (3)	1	1	1	1
34	23	Borç Tutanağı. (3)	1	1	1	1
35	24	Hesap Döküm Çizelgesi. (3)	1	1	1	1
36	22	Borç Tutanağı ve Hesap Döküm Çizelgesi. (3)	1	1	1	1
37	48	Gerekçeli Rapor . (3)	1	1	1	1
38	64	Vezne Alındısı. (Borç Toptan Ödenmişse) (3)	1	1	1	1
40	60 A	Borç Takip Çizelgesi (4)	1	1	1	1

NOT : 1. I-III Sınıf İkmal Maddeleri (Yiyecek) Mal Saymanlıklarının Teftişinde Kullanılır.
2. Ulaştırma ve Kitle Mal Saymanlıklarının Hesap Teftişinde Kullanılır.
3. Teftiş Borçlu Sonuçlanmışsa Tanzim Edilir.
4. Önceki yıllardan devreden borç varsa düzenlenir.
5. Otomatik Bilgi İşlem Cihazları İle Çalışan Saymanlıklarda EK- 106' dan EK-115' e Kadar Olan Çizelge, Belge ve Dökümanlardan Gerekli Olanlar CD'ye Kaydedilir. Teftiş Dosyasının Daire ve Kurul Nüshalarına CD, Arşiv ve Birlik Nüshalarına Bilgisayar Çıktısı olarak konulur.
6. Taşınmaz Mal Saymanlıklarının Hesap Teftişinde Kullanılır.
7. Sıhhiye-Veteriner Mal Saymanlıkları Hesap Teftişinde Kullanılır.

.....Nu.lıTef.Krl.Bşk. Nu.lıTef.Krl.Müf.

İmza ve Mühür :
Adı ve soyadı :
Sınıfı ve Rütbesi :
Görevi :

**EK-2 ORDU EVLERİ, KADROLU ASKERİ GAZİNOLAR, SOSYAL TESİSLER VE KADROLU
ÖZEL EĞİTİM MERKEZLERİ TEFTİŞ DOSYASI İÇİNDE BULUNACAKLARI GÖSTERİR
ÇİZELGE**

SIRA NU.	EK NU.	C İ N S İ	TEFTİŞ DOSYALARI NÜSHASINDA BULUNMASI GEREKEN MİKTAR			
			Daire	Arsiv	Kurul	Birlik
1.	9	Teftiş Dosyasının Gönderildiğine Dair Yazı.	1	1	1	1
2.	10	Teftiş Sandığı Tesellüm Senedi .	1	1	1	1
3.	130	Teftiş Sandığı Ambalaj Tutanağı.	1	1	1	1
4.	12	Teftişe Başlama Tutanağı.	1	1	1	1
5.	28	.... Teftiş Raporu.	1	1	1	1
6.	177	TSK Kadrolu Özel Eğitim Merkezi Teftiş Raporu.	1	1	1	1
7.	47	İnza Sirküleri.	1	1	1	1
8.	33	Kimlik Çizelgesi.	1	1	1	1
9.	168	Aylık Doluluk Oranları Döküm Çizelgesi.	-	1	1	1
10.	165	Teftiş Yapılan Bütçe Yılına Ait Bilanço.	1	1	1	1
11.	164	Yıllık Kar ve Zarar Çizelgesi .	1	1	1	1
12.	166	Yıllık Kesin Mizan.	1	1	1	1
13.	163	Yıllık Hesap Döküm ve Muvazene Çizelgesi.	1	1	1	1
14.	175	Genel Gider Tevhit Çizelgesi	1	1	1	1
15.	169	Aylık Masraf Belgeleri Döküm Çizelgesi. (12 Aylık)	1	1	1	1
16.	170	Yılı İçerisinde Gelirlerinden Alınan Kalıcı Mallara Ait Kuruşlu Döküm Çizelgesi.	1	1	1	1
17.	27A	Gelecek Takvim Yılına Devreden Malların Kuruşlu Devir Çizelgesi.	1	1	1	1
18.	172E	Firmalardan Alınan Promosyon Döküm Çizelgesi	1	1	1	1
19.	58	Borcun İlgili Adli Mercie İntikal Ettirildiğine Dair Yazılan "Hesap Açığı " Yazısının Bir Nüshası. (1)	1	1	1	1
20.	202A	Yılı İçerisinde Kaydı Silinen Malzemelerin Döküm Çizelgesi.	1	1	1	1
21.	23	Borç Tutanağı (1)	1	1	1	1
22.	24	Hesap Döküm Çizelgesi. (1)	1	1	1	1
23.	22	Borç Tutanağı ve Hesap Döküm Çizelgesi. (1)	1	1	1	1
24.	48	Gerekçeli Rapor. (1)	1	1	1	1
25.	64	Vezne Alındısı . (Borç Toptan Ödenmişse) (2)	1	1	1	1
26.	60 A	Borç Takip Çizelgesi.(2)	1	1	1	1

NOT : (1) Teftiş borçlu sonuçlanmışsa tanzim edilir.

(2) Önceki yıllardan devreden borç varsa düzenlenir.

..... Nu.lıTef.Krl.Bşk.

.....Nu.lıTef.Krl.Müf.

İmza ve Mühür :
Adı ve Soyadı :
Sınıfı ve Rütbesi :
Görevi :

EK-3 VAKIFLAR TEFTİŞ DOSYASI İÇİNDE BULUNACAKLARI GÖSTERİR ÇİZELGE

SIRA NU.	EK NU.	C İ N S İ	TEFTİŞ DOSYALARI NÜSHASINDA BULUNMASI GEREKEN MİKTAR		
			Daire	Kurul	Birlik
1	9	Teftiş Dosyasının Gönderildiğine Dair Yazı	1	1	1
2	10A	Teftiş Dosyası Tesellüm Senedi	1	1	1
3	12	Teftiş Başlama Tutanağı	1	1	1
4	209	Vakıflar Teftiş Raporu	1	1	1
5	-	Vakıf Senedi	1	1	1
6	47	İmza Sirküleri (Yöneticilerin ad ve adresleri)	1	1	1
7	210	Yıl İçersinde Bağışlanan ve Satın Alınan Gayrimenkul Çizelgesi	1	1	1
8	217	Yıl İçersinde Elden Çıkarılan Gayrimenkul Çizelgesi	1	1	1
9	211	Gayrimenkul Devir Çizelgesi	1	1	1
10	170	Yıl İçersinde Alınan ve Bağışlanan Döşeme/Demirbaş Kuruluş Döküm Çizelgesi	1	1	1
11	-	Yıl İçersinde Elden Çıkarılan Döşeme/Demirbaş Çizelgesi	1	1	1
12	27A	Döşeme Demirbaş Kuruluş Devir Çizelgesi	1	1	1
13	212	Yıl İçersinde Alınan ve Bağışlanan Araç Çizelgesi	1	1	1
14	216	Yıl İçersinde Elden Çıkarılan Araç Çizelgesi	1	1	1
15	213	Araç Devir Çizelgesi	1	1	1
16	214	Yıl İçersindeki Menkul Değer Değişimi Döküm Çizelgesi	1	1	1
17	215	Menkul Değerler Devir Çizelgesi	1	1	1
18	220	Muhasebeleştirilen Aynı Bağışlar Kuruluş Döküm Çizelgesi	1	1	1
19	218	Vakıf Senedi Amaç Maddesine Yönelik Harcamalar Dökümü	1	1	1
20	219	Vakıf Genel Gider Fatura Döküm Çizelgesi	1	1	1
21	-	Vakıf Gelirleri Ayrıntılı Döküm Çizelgesi	1	1	1
22	164	Vakıf Yıllık Kâr-Zarar Cetveli	1	1	1
23	166	Vakıf Yıllık Kesin Mizan	1	1	1
24	165	Vakıf Yıllık Bilanço	1	1	1
25	-	Sermaye Beyanı	1	1	1
26	221	Maddi Duran Varlıklar Beyanı	1	1	1
27	-	Vakfın İktisadi İşletme, Şirket, İştirak ve Kuruluşları Çizelgesi	1	1	1
28	-	İşletmelerin Kâr-Zarar Cetvelleri, Bilançoları	1	1	1

NOT: Daireye gönderilen 3 nüsha dosyanın 1 sureti teftiş heyet Başkanlığınca Daire Arşivinde saklanacak, diğer 2 nüshadan 1'i Genelkurmay Başkanlığına 1'i de Vakıflar Genel müdürlüğüne gönderilmek üzere Plân Şubesi Müdürlüğüne teslim edilecektir.

... Nu.lıTef.Krl.Bşk.

... Nu.lıTef.Krl.Müf.

İmza ve Mühür
Adı ve Soyadı
Sınıf ve Rütbesi
Görevi

EK-4 İHALE, MUAYENE VE KABUL KOMİSYONLARI TEFTİŞ DOSYASI İÇİNDE BULUNACAKLARI GÖSTERİR ÇİZELGE						
SIRA NU.	EK NU.	C İ N S İ	TEFTİŞ DOSYALARI NÜSHASINDA BULUNMASI GEREKEN MİKTAR			
			Daire	Arşiv	Kurul	Birlik
1.	9	Teftiş Dosyasının Gönderildiğine Dair Yazı.	1	1	1	1
2.	10	Teftiş Sandığı Tesellüm Senedi.	1	1	1	1
3.	130	Teftiş Sandığı Ambalaj Tutanağı.	1	1	1	1
4.	12	Teftişe Başlama Tutanağı.	1	1	1	1
5.	30	İhale Komisyonu Teftiş Raporu.(1)	1	1	1	1
6.	31	Muayene ve Kabul Komisyonu Teftiş Raporu.(2)	1	1	1	1
7.	31A	Sıcak Yemek Muayene ve Kabul Komisyonu Başkanlığı Teftiş Raporu (3)	1	1	1	1
8.	47	İmza Sirküleri.	1	1	1	1
9.	33	Kimlik Çizelgesi.	1	1	1	1
10.	182	İhale Komisyon Başkanlığının ... Yılına Ait Yapılan İhale Karar ve Sözleşmeleri Döküm Çizelgesi. (1)	1	1	1	1
11.	182A	MSB.İği Dış Tedarik Dairesi Başkanlığı Satınalma Sekreterliğinin ... Yılına Ait Yapılan İhale Komisyonu İhale Karar ve Sözleşmeleri Döküm Çizelgesi.	1	1	1	1
12.	182B	... Kuvvet Komutanlığı ... nın ... Yılına Ait Yapılan İhale Komisyonu İhale Karar ve Sözleşmeleri Özet Çizelgesi.	1	1	1	1
13.	182 C	... Kuvvet Komutanlığı ... nın ... Yılına Ait Yapılan İhale Komisyonu İhale Karar ve Sözleşmeleri Özet Çizelgesi.	1	1	1	1
14.	181	İhale Komisyonu Kararlarının Alım Şekline Göre Tutarları ile Yüzde Oranları Özet Çizelgesi.	1	1	1	1
15.	181 A	MSB.İği Dış Tedarik Dairesi Başkanlığı Satınalma Sekreterliğinin ... Yılı İhale Kararlarının Alım Şekline Göre Tutarları ile Yüzde Oranları Özet Çizelgesi.	1	1	1	1
16.	181 B	... Kuvvet Komutanlığı ... nın ... Yılı İhale Kararlarının Alım Şekline Göre Tutarları ile Yüzde Oranları Özet Çizelgesi.	1	1	1	1
17.	181 C	MSB.İği İç Tedarik Bölge Başkanlığı İhale Komisyonlarının ... Yılı İhale Kararlarının Birliklere ve Alım Şekline Göre Tutarları ile Yüzde Oranları Özet Çizelgesi.	1	1	1	1
18.	181 Ç	MSB.İği İç Tedarik Daire Başkanlığı Satınalma Sekreterliğinin ... Yılı İhale Kararlarının Alım Şekline Göre Tutarları ile Yüzde Oranları Özet Çizelgesi.	1	1	1	1
19.	183	İhale Kararı Önceki Yılda Olan ve Sözleşmesi Yapılanların Döküm Çizelgesi. (1)	1	1	1	1
20.	183A	Gelecek Yıl Sözleşmesi Yapılacak İhale Kararları Döküm Çizelgesi. (1)	1	1	1	1
21.	183 B	MSB.İği Dış Tedarik Dairesi Başkanlığı şubelerinin Yılına Sari Sözleşme Özet Çizelgesi	1	1	1	1
22.	183 C	MSB.İği Dış Tedarik Dairesi Başkanlığı şubelerinin Yılına Sari Toplam Sözleşme Özet Çizelgesi	1	1	1	1

**EK-4'ün Devamı İHALE, MUAYENE VE KABUL KOMİSYONLARI TEFTİŞ DOSYASI İÇİNDE
BULUNACAKLARI GÖSTERİR ÇİZELGE**

SIRA NU.	EK NU.	C İ N S İ	TEFTİŞ DOSYALARI NÜSHASINDA BULUNMASI GEREKEN MİKTAR			
			Daire	Arşiv	Kurul	Birlik
23.	200	Teftişi Alınan Yılın Muayene Muhtırası ve Komisyon Kararları Döküm Çizelgesi.(2) (3)	1	1	1	1
24.	200A	..... Yılı Sıcak Yemek Hizmet İşleri Kabul Tutanakları Döküm Çizelgesi.(3)	1	1	1	1
25	201	Muayene ve Kabul Komisyonu Muayene Muhtırası ve Komisyon Karar Türlerine Göre Miktarları İle Yüzde Oranları Özet Çizelgesi.(2) (3)	1	1	1	1
25.	202	Kayıdı Silinecek Malzemelerin Muayene Raporları Döküm Çizelgesi.(2)	1	1	1	1
26.	58	Borcun İlgili Adli Mercilere İntikal Ettirildiğine Dair Yazılan ".....Hesap Açığı Yazısının Bir Nüshası. (4)	1	1	1	1
26	23	Borç Tutanağı. (4)	1	1	1	1
27.	24	Hesap Döküm Çizelgesi. (4)	1	1	1	1
28.	22	Borç Tutanağı ve Hesap Döküm Çizelgesi. (4)	1	1	1	1
27	48	Gerekçeli Rapor. (4)	1	1	1	1
29.	64	Vezne Alındı. (Borç Toptan Ödenmişse) (4)	1	1	1	1
30.	60A	Borç Takip Çizelgesi. (5)	1	1	1	1

NOT : (1) İhale Komisyonu teftişinde kullanılır.
(2) Muayene ve Kabul Komisyonu teftişinde kullanılır.
(3) Sıcak Yemek Muayene ve Kabul Komisyonu Başkanlığı teftişinde kullanılır.
(4) Teftiş borçlu sonuçlanmışsa tanzim edilir.
(5) Önceki yıllardan devreden borç varsa düzenlenir.

..... Nu.lıTef.Krl.Bşk.

..... Nu.lıTef.Krl.Müf.

İmza ve Mühür

Adı ve Soyadı

Sınıfı ve Rütbesi

Görevi

EK-5 BORÇ/HESAP FAZLASI TUTANAĞI VE HESAP DÖKÜM ÇİZELGESİ (SAYMANLIKLAR)

SAYMANLIĞIN ADI NUMARASI : _____
SAYMANLIĞIN KİMLİĞİ : _____
BÜTÇE - TAKVİM YILI : _____
BORÇ/HESAP FAZLASI SORUMLUSUNUN
KİMLİĞİ : _____
ŞİMDİKİ ADRESİ : _____
BORÇ/HESAP FAZLASI SEBEBİ : _____

<u>MALIN CİNSİ</u> <u>VE STOK</u> <u>NUMARASI</u>	<u>GEÇEN</u> <u>YILDAN</u> <u>DEVİR</u>	<u>YIL</u> <u>İÇİNDE</u> <u>GİRENLERİN</u> <u>TOPLAMI</u>	<u>TOPLAM</u>	<u>YIL</u> <u>İÇİNDE</u> <u>ÇIKANLARIN</u> <u>TOPLAMI</u>	<u>GELECEK</u> <u>YILA</u> <u>DEVREDEN</u> <u>MİKTARI</u>	<u>AÇIK/FAZLA</u> <u>OLARAK</u> <u>TESBİT</u> <u>EDİLEN</u> <u>MİKTAR</u>	<u>MALIN</u> <u>BİRİM</u> <u>FİATİ</u>	<u>AÇIK/FAZLA</u> <u>ÇIKARTILAN</u> <u>MALIN</u> <u>TUTARI</u>
---	---	--	---------------	--	--	---	--	---

..... Nu.lTef.Krl.Bşk. Nu.lTef.Krl.Müf.

İmza ve Mühür :
Adı ve Soyadı :
Sınıf ve Rütbesi :
Görevi :

EK-6 BORÇ/HESAP FAZLASI TUTANAĞI (SAYMANLIKLAR)

Saymanlığın Adı Numarası Yeri :

Mal Saymanın Kimliği :

Bütçe Takvim Yılı :

Borç/Hesap Fazlası Sorumlusunun

Kimliği :

Şimdiki Adresi :

S.NU.	MALIN CİNSİ VE STOK NUMARASI	MİKTAR	BİRİM FİYATI	TUTARI
-------	------------------------------	--------	--------------	--------

Borç/Hesap Fazlası Sebebi :

.....Nu.lıTefiş Krl.Bşk.Nu.lıTefiş Krl.Müf.

İmza ve Mühür :

Adı ve Soyadı :

Sınıfı ve Rütbesi :

Görevi :

Not :

1. Mal saymanın ve borçlunun kimlikleri, Adı, Soyadı, Sınıfı, Rütbesi; Sicil No., şeklinde yazılacaktır.
2. Borç/Hesap Fazlası sebebi ekseriye gerekçeli bir raporda detaylı olarak belirtileceğinden bu kısma “ Ekteki gerekçeli raporda” şeklinde bir ibare yazılmakla iktifa edilir.
3. Borç/Hesap Fazlası miktarı fazla olursa ek bir liste düzenlenebilir.

EK-7 HESAP DÖKÜM ÇİZELGESİ (SAYMANLIKLAR)

Saymanlığın Adı, Numarası Yeri :
Saymanın Kimliği :
Açık/Fazla Çıkarılmanın Kimliği :
Açığın/Fazlalığın Hangi Bütçe Yılına Ait Olduğu :
Açık/Fazla Çıkarılan Malın Cinsi Stok No. :
Açık/Fazla Çıkarılan Malın Miktarı :
Açık/Fazla Çıkarılan Malın Birim Fiyatı :
Açık/Fazla Çıkarılan Malın Tutarı :

Geçen Yıdan Devir.	
Yılı içerisinde girenlerin toplamı. (Belgenin Cinsi, Cilt ve Takım No., belgede yazılı olan malın miktarı ekli listede.)	
TOPLAM	
Yılı içerisinde çıkanların toplamı. (Belgenin Cinsi, Cilt ve Takım No., belgede yazılı olan malın miktarı ekli listede.)	
Gelecek yıla devri gereken miktar.	
Gelecek yıla devreden miktar.	
Açık/Fazla olarak tesbit edilen miktar.	

..... Nu.lıTef. Krl. Bşk. Nu.lıTef. Krl. Müf. Sayman

İmza ve Mühür :
Adı ve Soyadı :
Sınıf ve Rütbesi :
Görevi :

AÇIKLAMA :

1. Döküm çizelgesi; teftişte, kurul (müfettiş) tarafından çıkarılan Açık/Fazla için; Borç/Fazla tutanağında gösterilen her kalem mala ait olmak üzere ayrı ayrı düzenlenir.
2. Hesap döküm çizelgesi borç tutanağının EK'idir.

EK-7A HESAP DÖKÜM ÇİZELGESİ (BİRİMLER)

Ünitenin Adı, Numarası Yeri :
Ünite Sorumlusunun Kimliği :
Açık/Fazla Çıkarılann Kimliği :
Açığın/Fazlalığın Hangi Bütçe Yılına Ait Olduğu :
Açık/Fazla Çıkarılan Tutar :

Geçen Aydan Devreden Mal.	
Ay İçerisinde Giren Mal.	
TOPLAM	
Gelecek Aya Devreden Mal.	
Teslim Etmesi Gereken Miktar.	
Teslim Ettiği Miktar.	
Açık/Fazla olarak tesbit edilen miktar.	

..... Nu.lıTef. Krl. Bşk. Nu.lıTef. Krl. Müf. Sayman

İmza ve Mühür :
Adı ve Soyadı :
Sınıf ve Rütbesi :
Görevi :

**EK-8 GELECEK TAKVİM / BÜTÇE YILINA DEVİRİ GEREKEN MALLARIN
KURUŞLU DEVİR ÇİZELGESİ**

BİR ÖNCEKİ YILIN DEVİR ÇİZELGESİNDEKİ SIRA NU.	SIRA NU.	KART NU.	MALIN STOK NUMARASI VE FENNİ İSMİ	ÖLÇÜ BİRİMİ	MIKTARI	TUTARI LIRA

//// Yalnız Kalemdir.////

..... Bütçe/Takvim yılı teftişine ibraz edilen bu devir çizelgesi kalem mal ve kalem sıfır devirli malı kapsar.

..... Nu.lıTef. Krl. Bşk. Nu.lıTef. Krl. Müf. Sorumlu Personel

İmza ve Mühür :
Adı ve Soyadı :
Sınıf ve Rütbesi :
Görevi :

**EK-9 ORDU EVLERİ , KADROLU ASKERİ GAZİNOLAR VE SOSYAL TESİSLER
TEFTİŞ RAPORU**

Birimin ; Adı ve Yeri :
Bütçe Yılı :
Raporun Tanzim Tarihi :
Md/ Bşk. Kimliği :

SIRA NU.	TEFTİŞ EDİLECEK KONULAR	DURUM VE DÜŞÜNCELER
1.	Teftişi alınacak birimin personeli, hizmeti yürütebilecek nitelikte mi?	
2.	Ücretleri teftişi alınacak birimin gelirlerinden karşılanmak üzere sözleşmeli personel var mı? Varsa kaç kişidir?	
3.	Teftişi alınacak birimin ayrıca döşeme demirbaş saymanı var mı?	
4.	Teftişi alınacak birimde her yıl Garnizon Komutanı tarafından görevlendirilen yönetim kurulu var mı? Kaç kişidir?	
5.	Teftişi alınacak birimde yapılan işler yönetim kurulu kararlarına dayanıyor mu?	
6.	Yönetim kurulu en az iki ayda bir defa yönetim kurulu başkanının çağrısı üzerine salt çoğunlukla toplanmış mı?	
7.	Envanter defteri usulüne uygun tutuluyor mu?	
8.	Teftişi alınan birimdeki malların sorumluları arasında devir teslimi ile ilgili devir-teslim senetleri var mı?	
9.	Gelir belgeleri usulüne uygun olarak tutuluyor ve muhafaza ediliyor mu?	
10.	Kasa defteri muntazam tutulmuş mu? Günü gününe işlenmiş mi?	
11.	Teftişi alınan birimin muhasebesi, Bilanço Esası(Tek Düzen Hesap Planı)'na göre tutuluyor mu?	
12.	Büyük defter (Defterikebir) usulüne uygun olarak tutulmuş mu?	
13.	Her cins ve model malzeme için ayrı ayrı döşeme-demirbaş kayıt kartı tutulmuş mu?	
14.	Aylık bilanço yapılmış ve ilgili makama onaylatılmış mı?	
15.	Teftişi alınan birimin muhasebesinde, belge ve kayıtlar mevzuata uygun olarak tutulmuş mu?	
16.	İdari denetlemeler her ayın son haftasında yapılmış mı? Bu idari denetlemelere ait raporlar mevcut mu?	
17.	Özel teftiş yapılmış mı? Buna ait rapor var mı?	

SIRA NU.	EK-9'un Devamı TEFTİŞ EDİLECEK KONULAR	DURUM VE DÜŞÜNCELER
18.	Teftişi alınan birimin demirbaş yenileme, bina ve tesisin büyük onarım ve tadilat gibi yıllık ihtiyaçları, her yılın Aralık ayında idare heyeti ve yönetim kurulunca müştereken tespit edilerek, yönetim kurulunca yıllık ikmal planı yapılmış mı?	
19.	Alımlar; piyasa hareketleri gözönüne alınarak senelik veya altı aylık gibi uzun süreli sözleşmelere bağlanmak kaydıyla yapılıyor mu?	
20.	Teftişi alınan birimlerde ihtiyaç maddelerinin; hiper-marketler, toptancı halleri, kamu iktisadi teşebbüslerinden alımına öncelik veriliyor mu? Bu mümkün olmadığı takdirde perakende alım yapılıyor mu?	
21.	Teftişi alınan birimlerde alımlar; en az iki kişiden oluşan "Satınalma Heyeti" marifeti ile yapılıyor mu? Alımlarda müdürün onayı var mıdır?	
22.	Teftişi alınan birimlerin müdürüne yönetim kurulunca verilen harcama yetkisi ne kadardır?	
23.	Sermayelerinde görülen ve demirbaş hesabında yer alan malzemelerin kayıt silme işleri L-103 (MSYT 59-1)'e uygun yapılmış mı?	
24.	Teftişi alınan birimlere ait eşyalar yerinde kullanılıyor mu?	
25.	Teftişi alınan birimlerin kasasından diğer kurum ve kuruluşlar ile şahıslara borç para verilmiş mi?	
26.	Teftişi alınan birimlerin gelirlerinden fazla harcama yapılmış mı?	
27.	Firmalarla yapılan sözleşmeler gereği alınan promosyon ve hibe gelirlerinin tamamı mal veya nakit olarak tesis sermayesine (nakit alımlar kasa hesabına, mal olarak alınanlar demirbaş veya kiler hesabına) girilmiş mi?	
28.	Teftişi alınan birimlerin işletmelerinden elde edilen gelirler ile üye aidatları ve teberruların, bu tesislerin yenilenmesi idamesi, modern hale getirilmesi ile bu tesislerde kurulmuş veya kurulacak kitaplıkların tesis ve zenginleştirilmesi maksadı dışında hiçbir yerde kullanılmayacağı biliniyor ve uygulanıyor mu? "Ancak, söz konusu gelirlerle alınmış zamanla kullanım dışı kalmış, kullanılabilir durumdaki ihtiyaç fazlası malzemeler, tanzim edilecek bir tutanakla orduevinin bağlı olduğu komutanlığın izniyle diğer birlik, karargah, kurum ve kuruluşlara devredilmiş mi? Teslim alan birlikçe irada alındığını gösteren belge kayıt numarası, hesap teftişinde gösterilmek üzere malı veren orduevi saymanlığına bildirilmiş mi?"	
29.	Teftişi alınan birimde görevli personel göreve başlamadan önce Mal Beyanında bulunmuş mu?	

SIRA NU.	EK-9'un Devamı TEFTİŞ EDİLECEK KONULAR	DURUM VE DÜŞÜNCELER
30.	İşletmelerde kullanılan her türlü defter, cetvel, fatura, fiş, bilet ve markalar teftişi alınan birimin müdürünün emriyle muhasebede veya nakit ile ilgili bir başka kişi veya kurul tarafından kullanılmış ve boş nüshalarının seri, sıra ve cilt numaralarının tespiti yapılmış mı?	
31.	Mahkemeye intikal etmiş bir borç olup olmadığı, varsa hangi safhada olduğu.	
32.	Mahkemelik alacaklar: a. Borç takip dosyası var mı? Mahkemelik şüpheli alacağına ait evraklar bu dosyada muntazam olarak muhafaza ediliyor mu? b. Yönetimler arasında muhteviyatı belirtilerek senetle devir teslim yapılmış mı? c. Mahkemelik şüpheli alacakların yönetime geri dönmesi için ilgili mercilerle yılda en az bir defa periyodik yazışma yapılmış mı?	
33.	Bir önceki teftişte belirtilen aksaklıklar giderilmiş midir?	
34.	Teftiş Kurulunun(müfettişin) Kanaati :	
	..... Nu.lı .....Tef. Krl. Bşk. Nu.lı .....Tef. Krl. Müf.	
	İmza ve Mühür : Adı ve Soyadı : Sınıfı ve Rütbesi : Görevi :	
	NOT : 1. Kanaat hanesi kâfi gelmediği takdirde EK rapor düzenlenir. 2. Kadrolu Özel Eğitim Merkezleri Teftiş Raporunda 6 ve 22 nci maddeler dikkate alınmayacaktır.	

EK-10 MUAYENE VE KABUL KOMİSYONU BAŞKANLIĞI HESAP TEFTİŞ RAPORU

Kom.Bşk.lığının; Adı, Nu.sı ve Yı :		
Bütçe Yılı :		
Raporun Tanzim Tarihi :		
Komisyon Başkanının Kimliği :		
SIRA NU.	TEFTİŞ EDİLECEK KONULAR	DURUM VE DÜŞÜNCELER
1.	Teftişi yapılan muayene ve kabul komisyonunun MSY 331-1(A)'ya uygun olarak kurulup kurulmadığı; Personelin tamam olup olmadığı; Numune ve Rapor Kayıt Defterinin mevzuata uygun tutulup tutulmadığı,	
2.	Başkan tarafından muayene hizmetinin gerektiği gibi yürütülmesini sağlayıcı tedbirlerin alınıp alınmadığı; muayene araç ve gereçlerinin her an vazife görebilecek durumda olup olmadığı,	
3.	Geçmiş yılların işlemlerine ait belgeler ile numunelerin korunmasının sağlanıp sağlanmadığı,	
4.	Muayene işlemine yüklenicinin baş vurmasını takiben en fazla 10 gün içinde başlanmış mı?	
5.	Muayeneye arz edilen malların muayene esnasında ve kati tesellüm yapıncaya kadar malların karışmaması, değiştirilmemesi için tedbir alınıp alınmadığı,	
6.	Muayene Muhtırasında yazılı hususların ihale komisyonu Bşk.lığınca gönderilen sözleşme hükümlerine uygun olup olmadığı,	
7.	a. Teslimat miktarında, b. Teslim tarihinde, c. Muayene edileceği tarih veya diğer hususlarda aykırılık görüldüğünde; muayene edilmeden sebebi tesbit ettirilip, red edilip edilmediği veya cezai şartların uygulanıp uygulanmadığı,	
8.	Numune alınmasında yüklenici veyahut kanuni vekili bulunmadığının tutanakla tevsik edilip edilmediği, numunelerin değiştirilmemesi için gerekli tedbirlerin alınıp alınmadığı,	
9.	Muayene ve Kabul Komisyonu Muayene Raporu tanziminde; Sözleşmede yazılı nitelik ile muayene sonucu bulunanların aynen rapora yazılıp yazılmadığı,	
10.	a. Numune ve Rapor Kayıt Defterinin tanzim edilip üsulüne uygun işlenip işlenmediği, b. Raporlarda imza noksanlığı olup olmadığı, c. Raporlara tarih ve sayısının yazılıp yazılmadığı. ç. Raporların yazı eki ile ilgililere zamanında verilip verilmediği. d. Mal Muayene işlemleri Kontrol Formu uygun şekilde düzenlenip düzenlenmediği,	

EK-10un Devamı		
SIRA NU.	TEFTİŞİ YAPILACAK KONULAR	DURUM VE DÜŞÜNCELER
11.	Alımın özelliği nedeniyle geçici kabul yapılmış mı? Şartnamesine uygun mu?	
12.	Ara denetim yapılması gereken alımlar var mı? Uygun şekilde yapılmış mı?	
13.	Teftişi yapılan yıl ile durum teftişi yılı teknik şartnameleri arasında fark olup olmadığı, fark sebeplerinin uygun görülüp görülmediği,	
14.	Raporlara itiraz eden başkan veya üyeler varsa itiraz şerhi verilip verilmediği,	
15.	Raporlarda yapılan düzeltmelerin ayrıca belirtilip imza ve mühürle tastik edilip edilmediği,	
16.	Muayene ve Kabul Komisyonlarına taşıt aracı tahsis edilmiş mi? Yüklenici aracından faydalanılıyor mu? Muayene faaliyetini icra için görevlendirilen personelin yolluk ve yevmiyeleri Birlik/Kurum tarafından karşılanıyor mu?	
17.	Bir yıl içinde muayene edilen mallara ait aşağıda başlıkları belirtilen çizelge tanzim edilip edilmediği; a. Sıra numarası. b. Muayeneye arz edilen malın cinsi c. Muayeneye arz edilen malın miktarı. ç. Rapor tarih ve numarası. d. Netice. e. Yüklenicinin adı. f. Düşünceler.	
18.	Tesbit edilen teknik özelliklerin yürürlükteki mevzuata uygun olup olmadığı çeşitli anlam taşıyan kelimelerin teknik şartnamede kullanılıp kullanılmadığı, birbirini bozan ifadelerin mevcut olup olmadığı,	
19.	Muayene ve Kabul Komisyonunda görevli personel göreve başlamadan önce mal beyanında bulunmuş mu?	
20.	Kabulünde sakınca olmayan teknik şartnamedeki şartlar için tolerans kabul edilip edilmediği ve ceza konulup konulmadığı,	

EK-11 KANTİN TEFTİŞ ÇİZELGESİ

AYLAR	GEÇEN AYDAN DEVİR	KANTİN KÂRI	DİĞER TESİSLER KÂRI	TOPLAM	AYLIK GİDER	GELECEK AYA DEVİR
OCAK	(*)					
ŞUBAT						
MART						
NİSAN						
MAYIS						
HAZİRAN						
TEMMUZ						
AĞUSTOS						
EYLÜL						
EKİM						
KASIM						
ARALIK						
TOPLAM	(*)					

HEYETİN DEVRETTİĞİ SERMAYE

HESAP AÇIĞI/FAZLASI ()**

KANTİN HEYETİ DEVİR BEYANI :

Yeni yıla devreden malın Alış Tutarı : _____ Satış Tutarı : _____
 Yeni yıla devreden para miktarı : _____
 Mahkemelik kantin alacağı (varsa) : _____
T O P L A M : _____
 (..... Yılına Devreden Sermaye)

.....nın /..... Takvim

Yılı kantin teftiş hesabı yukarıdaki gibidir.

..... Nu.lıTef. Krl.Bşk. Nu.lıTef. Krl.Müf. Muhasebeci

İmza ve Mühür : _____
 Adı ve Soyadı : _____
 Sınıf ve Rütbesi : _____
 Görevi : _____

* Geçen yıldan devir aynen yazılır.

** Müfettiş Açıklaması :

EK-12 HESAP AÇIĞI-FAZLASI

T.C.

MİLLÎ SAVUNMA BAKANLIĞI

..... NUMARALITEFTİŞ KURUL BAŞKANLIĞI

.....

TEF. : 7510- - /

...../...../20..

KONU : Hesap Açığı/Fazlası.

İLGİ :MSB.lığının/...../...../20 gün ve MİY: 2052 - - / Tef. D. PL.Proğ. sayılı 20.... Yılı Teftiş Programı.

1. İlgili programın sırasında kayıtlı saymanlığının / biriminin

Yılı hesap teftişinde EK-A listede isimleri yazılı personele hizmetlerinde gösterilen miktar kadar borç/hesap fazlası çıkartılmıştır.

2. Sorumlu / sorumlular hakkında hazırlanan mahkeme dosyasına esas olacak belgeler

EK-....'da gönderilmiş olup, gerekli yasal işlemlerin yapılmasını ve açılacak davanın

tarikh ve esas numarasının MSB Teftiş Dairesi Başkanlığı (Bakanlıklar / ANKARA) ile

Kurul Başkanlığına bildirilmesini

arz / rica ederim.

...Nu.lıTef.Krl.Bşk.

EKLER :

EK-A (Borçlu/Hesap Fazlası Sorumluları Listesi).

EK-B (Borç/Hesap Fazlası Tutanağı).

EK-C (Hesap Döküm Çizelgesi)

EK-Ç (Gerekçeli Rapor)

EK-D (Borç/Hesap Fazlası ile İlgili Diğer Evraklar)

DAĞITIM :

Gereği :

..... K.lığına

MSB. Tef. D. Bşk.lığına Bakanlıklar / ANKARA

MSB.Arşiv Md.lüğüne Lodumlu / ANKARA

.....Saymanlığın veya Birimin Bağlı Olduğu K.lığa

EK-14 ORDU EVİ, KADROLU ASKERİ GAZİNO VE SOSYAL TESİSLERİN GELİRLERİNDEN ALINAN VE İRAD KAYITLARINA GEÇEN KALICI MALLARIN KURUŞLU DÖKÜM ÇİZELGESİ

SIRA NO.	FATURANIN							İRAD KAYDI	
	NUMARASI	TARİHİ	CİNSİ	MİKTAR I	BİRİM FİYATI	TUTARI	NEREDEN ALINDIĞI	KART KAYIT NO.	DEFTER SIRA NO.

..... Nu.lıTef.Krl.Bşk. Nu.lıTef.Krl.Müf. Muhasebeci Müdür

İmza ve Mühür :
Adı ve Soyadı :
Sınıfı ve Rütbesi :
Görevi :

**EK-15 MSB.LİĞİ VE KUVVET KOMUTANLIKLARI ANA KARARGAH DIŞ
TEDARİK BİRİMLERİNİN TEFTİŞ RAPORU**

Kurumun; Adı ve Yeri :		
Bütçe Yılı :		
Raporun Tanzim Tarihi :		
Sorumlunun Kimliği :		
SIRA NO.	TEFTİŞ EDİLECEK KONULAR	DURUM VE DÜŞÜNCELER
1.	İhale Komisyonları 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu esaslarına uygun şekilde teşkil edilmiş mi ?	
2.	İhtiyaç Bildirim Formları(İBF) usulüne uygun olarak, ihtiyaç makamı tarafından düzenlenip tedarik birimine gönderilmiş mi ?	
3.	İhtiyaç Makamlarınca tedarik makamlarına gönderilmesi gereken diğer belge ve dokümanlar(teknik şartname, Doğrudan Temin Usulü Alımı için Kuv.K.ları/ Gnkur. Bşk.lığının uygun görüşü,teslimat ve montaja ilişkin İlave hususlar vb.)gönderilmiş mi? Bu hususların tümü talebe uygun şekilde ihale dosyasına ithal edilmiş mi ?	
4.	İhale dokümanları işlem öncesinde ve sonrasında güvenlik altına alınmış mı ?	
5.	İhale dokümanlarının tedarike uygunluk inceleme ve değerlendirmesi yapılmış mı ?	
6.	Her alıma ayrı bir proje kod numarası verilmiş mi?	
7.	Farklı ihtiyaç makamlarının aynı tip ihtiyaçları aynı alım projesinde birleştirilmiş mi ?	
8.	Onay belgesi usulüne uygun olarak hazırlanmış mı ?	
9.	İhalelerde esas alınacak para birimi onay belgesinde belirtilmiş mi ?	
10.	Avans verilip verilmeyeceği,avans verilecek ise oranı onay belgesinde ve idari şartnamede belirtilmiş mi ?	
11.	İBF'de belirtildiği şekilde, yaklaşık maliyet ilgili birimlerce usulüne uygun olarak hazırlanmış mı? Yaklaşık maliyet tespitinin mümkün olmadığı durumda bu husus onay belgesinde belirtilmiş mi ?	
12.	Gerekli ödenek/kaynak tahsisi yapılmış mı ?	
13.	Gerekli durumlarda yeterlilik kuralları (ekonomik, mali, teknik ve mesleki yeterlilikler) ilgili Yönergesine uygun olarak ihale dokümanında belirtmiş mi ?	

EK-15'in Devamı		
SIRA NO.	TEFTİŞ EDİLECEK KONULAR	DURUM VE DÜŞÜNCELER
14.	İhaleye katılmayacak olanlardan (yasaklı,ihalelerde görevli vb.)ihaleye katılım var mı ? Bu durumda olanların katılımının önlenmesi için gerekli tedbirler alınmış mı ?	
15.	Alımlarda kullanılan teknik şartnameler ve teknik şartnameler yerine geçen katalog, prospektüs, ihtiyaç listesi (stok numaralı/parça numaralı) usulüne uygun olarak hazırlanmış ve yetkili makamlarca (MSB Tek.Hiz.D.Bşk.lığı) onaylı mı?	
16.	Teknik şartname hazırlanmadan stok numarası ile çıkılan alımlarda bu husus onay belgesinde belirtilmiş mi ?	
17.	İdari şartnamelerde yer alması zorunlu hususlar MSY 310-1(B)'de belirtildiği şekilde yer almış mı ?	
18.	İBF'nda alım usulü uygun şekilde belirtilmiş mi ?	
19.	İhale ilanları uygun şekilde yapılmış mı ?	
20.	Teklifler,ihale dokümanında belirtilen son teklif verme saatine kadar sıra numaralı alındılar karşılığında alınmış mı ?	
21.	Teminat alınması zorunlu olan ihalelerde,geçici ve kesin teminatlar uygun şekilde alınmış mı ?	
22.	Tekliflerin açılması ve değerlendirilmesi uygun şekilde yapılmış ve ve tutanakla tespit edilmiş mi ? (Zarf açma ve değerlendirme tutanakları)	
23.	İhale sonucu uygun şekilde karara bağlanmış ve ihale yetkilisince süresi içinde onaylanmış mı ?	
24.	İptal edilen ihalelerde iptal nedenleri ilgili kanun, yönetmelik ve yönergelere uygun mu ?	
25.	İhale sonucu , Yönerge gereği onaylanmasını izleyen süre içinde tüm isteklilere tebliğ edilmiş mi ?	
26.	Yapılan sözleşmelerde, MSY 310-1(B)'de belirtilen tüm hususlar yer almakta mı ?	
27.	Uygulanmış mücbir sebep hali var mı ? Varsa kanunda belirtilen şartlara uygun hareket edilmiş mi?	

EK-15 in Devamı		
SIRA NO.	TEFTİŞ EDİLECEK KONULAR	DURUM VE DÜŞÜNCELER
28.	Muayene ve kabul işlemleri ile garanti işlemleri MSY 331-1(B)'ye uygun mu ?	
29.	Sözleşme değişikliği,sözleşme devri,sözleşmenin feshi ve tasfiyesi gibi hususlar mevcut mu ? Mevcut ise kanunda belirtilen şartlara uygun mu ?	
30.	İhaleler ile ilgili yazılı başvuru var mı ? Varsa uygun şekilde işlem yapılmış mı ?	
31	Malzemenin teslimi ve navlun ücretlerinin ödenmesi uygun şekilde yapılmış mı ?	
32.	Sigorta işlemleri MSY 310-1(B)'ye uygun mu ?	
33.	Gümrük işlemleri MSY 310-1(B)'ye uygun mu ?	
34.	Teslim alınan mal/hizmete yönelik kuruşlu belge/hizmet ifa tutanağı ile muayene raporları mevcut mu ?	
35.	Ödeme işlemleri sonuçlanmış alımlara ait teminatlar usulüne uygun olarak iade edilmiş mi ?	
36.	Bir önceki teftişte görülen aksaklıklar giderilmiş midir?	
37.	Teftiş Kurulunun/Müfettişin Kanaati :	
	..... Nu.lı .....Tef.Krl Bşk.	..... Nu.lı .....Tef.Krl.Müf.

EK-18 MUAYENE BAŞLAMA TUTANAĞI

SAYFA NO / SIRA NO :
TARİH / MUAYENE SAATİ :
AİT OLDUĞU BİRLİK :
MUAYENENİN YAPILDIĞI YER :
MALIN ADI :
ALIM MİKTARI :
YÜKLENİCİNİN ADI/TİCARİ UNVANI:
SÖZLEŞME TARİH - NOSU :
YAPILAN İŞLEMLER VE
ALINAN NUMUNELER : (Bu bölüme muayenenin başlangıcından itibaren inceleme, muayene ve numune alma safhaları özetlenir. İzlenecek yöntem, usul ve sonuç belirtilir.)

S O N U Ç :

MUAYENE VE KABUL KOMİSYONU

Görevi Yüklenici	BŞK.	ÜYE	ÜYE
İmzası :			(Muayeneye katılmışsa)
Adı Soyadı :			
Rütbesi :			
Sicil No. :			
Birliği :			

NOT :⁽¹⁾ Bu tutanak elle doldurulduğu zaman yazılar okunacak ve anlaşılacak şekilde olacaktır.

⁽²⁾ Bu form örnek olup malın cinsine göre ilâve özellikler eklenip, çıkarılabilir.

EK-18.A MUAYENE VE KABUL KOMİSYONU MUAYENE RAPORU

AİT OLDUĞU BİRLİK :
MUAYENENİN YAPILDIĞI YER :
MALIN ADI :
ALIM MİKTARI :
YÜKLENİCİNİN ADI/TİCARİ UNVANI :
SÖZLEŞME TARİH-NOSU :/...../..... - xxxxx
İLGİLİ REFERANS NOSU ve TARİHİ : (TEK.H-xxxx-x AĞUSTOS 2010)
TAKSİT NO/GRUP NO/KAFİLE NO : (1)
STOK NO/PARÇA NO/CASE NO : (1)
FAT./FORM-625 NO. : (1)
MANİF/KONŞ.NO : (1)

(2)

SIRA NO	TEKNİK ŞARTNAME MADDE NO	MUAYENE EDİLEN ÖZELLİKLER	ŞARTNAME DEĞERLERİ	BULUNAN DEĞERLER	SONUÇ

Mal numune.....TkxHer takımında..... Çf.Ad.....Çf.Ad							
Numune		Mua.Kom.	Lâboratuvar Md.	Mal Sor.	Üniversite	Fonksiyon	
Dağıtım							

Açıklama : Bu kısım sadece mal numunesi tutulması gereken durumlarda kullanılacaktır.

KARAR : Mal; şartnamesi ve esas numunesine göre yapılan muayenesinde, Muayene Başlama Tutanağında ve yukarıda belirtilen maddeler itibariyle,

MUAYENE NETİCESİ: FİZİKSEL NİTELİKLERİNE UYGUNDUR /
..... madde(sine/lerine) göre FİZİKSEL NİTELİKLERİNE UYGUN
DEĞİLDİR.

MUAYENE TARİHİ :/...../.....

Görevi **MUA.KOM.BŞK.** **ÜYE** **ÜYE** **ÜYE** **ÜYE**

İmzası :
Adı Soyadı :
Rütbesi :
Sicil No. :
Birliği :

Not : (1) Malın cinsine göre sadece gerekli kısımlar doldurulacaktır.

(2) Bir sayfa yeterli olmaz ise ikinci ve üçüncü sayfalara aynı başlıklar altında devam edilir.

EK-19 MAL MUAYENE İŞLEMLERİ KONTROL FORMU (ÖRNEKTİR)			
MALIN ADI		MUA.TARİH VE SAATİ	
SÖZLEŞME TARİH - NO		MİKTARI	

S.N.	İ Ş L E M L E R		SONUÇ
1.	Muayene muhtırası	Geldi mi?	
		Gelen evrak defterine kayıt edildi mi?	
		Doğruluğu kontrol edildi mi?	
		Taksitle alınan malların, hangi takside ait olduğu ve ne çeşit bir muayene olduğu düşünceler hanesine yazılmış mı?	
		Geç getirme, eksik getirme, itiraz veya ceza bilgileri kayda geçirilmiş mi?	
2.	Yüklenici veya vekili	Muayenenin tarih ve saati yükleniciye yazılı olarak bildirildi mi?	
		Muayeneye katıldı mı?	
		Kimlik kontrolü yapıldı mı? Vekili ise, noter tasdikli vekaletnamesi alındı mı?	
3.	Muayeneye sunulan Malın	Sözleşmesi incelendi mi?	
		AQAP, ISO, TSE, Lâboratuvar Uygunluk Belgesi, vb. gibi muayenede aranacak belgeler mevcut mu ?	
		Mal Numunesi alımı için gerekli alet edevat hazır mı?	
		Tamam olup olmadığı kontrol edildi mi?	
		İstif şekli muayeneye uygun mu?	
		Ambalaj şekli tespit edildi mi? Ambalajın fiziksel muayenesi yapıldı mı?	
		Ambalaj-Etiket-Barkod bilgileri kontrol edildi mi?	
		Parti, çeşit, miktarı tespit edildi mi?	
		Birim ambalaj ağırlığı tespit edildi mi?	
		Mal Numunesi alma yöntemi belirlendi mi?	
		Mal Numunesi etiketleri hazırlandı mı?	
4.	Muayene Esnasında (Malın Cinsine Göre)	Hava şartları ve aydınlık durumu muayene için uygun mu?	
		Mal numuneleri (varsa yüklenici veya kanuni temsilcisinin huzurunda) malın bütününe temsil edecek şekilde alındı mı?	
		Alınan mal numunesi miktarı sözleşmesine uygun mu?	
		Yöntem ve usuller Teknik Şartnameye veya TS 'ye göre belirlendi mi?	
		Görünüş, renk, tat, koku, kitle ve yapı bakımından muayenesi yapıldı mı?	
		Fiziki ölçümleri yapıldı mı?	
		Alım Esas Numunesi ile Mal Numunesinin mukayesesi yapıldı mı?	
		Malın süzme ağırlık oranı TS 'ye uygun olarak tespit edildi mi?	
		Yabancı madde, canlı, cansız parazit ve bunların aksamaları görüldü mü?	
		Pişirme, kaynatma, dinlendirme vs. gibi deneyler yapıldı mı?	
		Küçük, büyük ve kritik özürler tespit edildi mi?	
		Fonksiyon testleri yaptırıldı mı?	
		Malda birörneklilik (Marka veya şekil farklılığı açısından) tespit edildi mi?	
		Farklı parti seri numaralarından numuneler ayrı ayrı alındı mı?	
		İmal ve son kullanma tarihi sözleşmesine uygun mu?	
5.	Muayene Raporları	Mal numunesi talimatlara uygun olarak ve gerektiğinde hijyenik koşullarda hazırlandı mı?	
		Lâboratuvar muayeneleri için numuneler ve nitelik çizelgeleri uygun olarak teslim edildi mi?	
		Ara Denetim raporu var mı?	
		Ara Denetim sonucu uygun mu?	
		Muayene edilen mala ait alım dosyasında yer alan nitelikler ile tespit edilen nitelikler, ayrı ayrı yazıldı mı?	
		Eklenmesi gereken tutanak ve raporlar eksiksiz eklenerek kayda geçirildi mi?	
		Giden evrak defterine kayıt edildi mi?	
		Kayıt numarası verildi mi?	
Yüklenici dahil imzalar tamamlandı mı?			
Yüklenici veya vekilin Muayene Başlama Tutanağına imzası alındı mı?			

Not : ⁽¹⁾ Bu form ihale dokümanında yer alan hususlar yönüyle değerlendirilecektir.

⁽²⁾ Bu form örnek olup, malın cinsine ve ihale dokümanında belirtilen isteklere göre forma ilâve özellikler eklenip, çıkarılabilir.

EK-21..... YILI MUAYENE MUHTIRASI VE KOMİSYON KABUL KARARLARI DÖKÜM ÇİZELGESİ

SIRA NU.	MUAYENE EDİLEN MALLARIN					MUAYENE NETİCESİ				YÜKLENİCİ ADI	DÜŞÜNCELER	
	CİNSİ	MİKTAR	NUMUNE VE RAPOR KAYIT DEFTER NU.	MUAYENE TARİHİ	RAPORUN		KABUL EDİLEN MİKTAR	RED EDİLEN MİKTAR	TENZİL EDİLEN MİKTAR			BİRLİKTE TESLİM ALINAN MİKTAR
					TARİHİ	NUMARASI						

... Nu.lı Tef.Krl. Bşk. ... Nu.lı ... Tef.Krl.Müf. Muayene ve Kabul Kom.Bşk.

İmza ve Mühür :
Adı ve Soyadı :
Sınıf ve Rütbesi :
Görevi :

-23 MUAYENE VE KABUL KOMİSYONLARINCA TUTULAN EKMEK RANDIMAN RAPORU						
FIRININ ADRESİ						
RAPOR TARİHİ						
RANDIMAN TESPİTİ İÇİN KULLANILAN UNUN						
İMALATÇI FABRİKA İSMİ	İMAL TARİHİ	MİKTARI			SICAKLIĞI	
RANDIMAN TESPİTİ İÇİN KULLANILAN SUYUN						
KİMYA VE BAKTERİ RAPORU TARİH VE SAYI NETİCESİ	EK-1 SUYUN SICAKLIK TAYİNİ CETVELİNDEN AYARLANAN ISISI			NET HAMURA KONAN MİKTARI		
HAMURA KATILAN MADDELER						
YAŞ VEYA KURU MAYA CİNSİ VE MİKTARI	TUZUN MİKTARI	KATKI MADDESİ MİKTARI	KULLANILAN DİĞER MADDELER CİNS VE MİKTARI			
YOĞURULAN HAMURUN						
HAMURHANE SICAKLIĞI	NEREDE YOĞRULDUĞU	YOĞURULMA SÜRESİ	DİNLENDİRME SÜRESİ	2 NCİ YOĞURMA SÜRESİ	KESİMDEN ÖNCEKİ DİNLENDİRME SÜRESİ	DİNLENDİRME SICAKLIĞI
DİNLENDİRİLEREK KESİME ALINAN HAMURUN						
NASIL KESİLDİĞİ	KAÇ GRAMDAN KAÇ ADET KESİLDİĞİ	ŞEKİL VERME NASIL YAPILDIĞI	PASALARDA BEKLEME SÜRESİ	FERMANTASYON ODASINA KONDUMU		
HAMURUN PİŞİRİLMESİNDE						
KULLANILAN FIRIN TİPİ	FIRIN SICAKLIĞI	PİŞİRME SÜRESİ			PİŞEN EKMEĞİN DURUMU	
PİŞİRİLEN EKMEĞİN 6 SAAT SONRA TARTISI :						
RANDIMAN TESPİT FORMÜLÜ						
Z KG.UNDAN		Y Kg Ekmek elde edilirse			X=100XY/Z	
100 KG UNDAN		X Kg Ekmek elde edilir				
Yukarıdaki randıman formülüne göre elde edilen RANDIMAN						
MUA.KOM.BŞK.	ÜYE	ÜYE	FIRIN MÜD.	VARDIYA ŞEFİ		

EK-24 ASKERİ DERGİ TEFTİŞ RAPORU

Derginin; Adı, Numarası, Yeri :

Bütçe Yılı :

Raporun Tanzim Tarihi :

Sorumlunun Kimliği :

SIRA NU.	TEFTİŞ EDİLECEK KONULAR	DURUM VE DÜŞÜNCELER
1.	GKY 66-4, TSK MY 66-1(A), KKY 66-6, DKY66-3 ve HKY 66-6 Dergi yayım ve yönergeleri var mı ?	
2.	Dergi yönetim kurulu kaç kişiden oluşmaktadır?	
3.	Dergi için reklamların alınması , Askeri Tarih ve Stratejik Etüt Başkanlığınca hazırlanan özel yönergeye (GKY 202-1 A) uygun mu? Reklamların seçimi GK Y 66-4 madde II-D ' de belirtilen esaslara uygun mu ?	
4.	Sahibi tarafından başka bir yerde yayımlanmadığı bildirilen, ancak dergi yöneticilerince başka bir yerde yayımlandığı saptanan yazıların yazarlarının listesi var mı ?	
5.	Yayımlanan yazıların telif ücretleri GK Y 66-4 Md. IV ncü bölümde belirtilen esaslara uygun olarak ödenmiş mi ? (MY 66 - 1(A) 3 ncü bölüm madde 9 ve KKY 66-6 madde 4 (c) 3)	
6.	Abone çizelgesi yapılmış mı ? Abone ücretleri ile ilgili işlemler GK Y 66-4 Md.VI B(9) ve KKY 66-6 madde 4(d),(e),(f) esaslarına göre yapılmış mı?	
7.	Dergi basımında zayıf payı % 1 'i geçmiş mi ? Geçmişse nedeni ?	
8.	Dergi dağıtımı GK Y 66-4Md.VI (c) ve KKY 66-6 Md.4(g) esaslarına uygun yapılmakta mı?	

SIRA NU.	TEFTİŞ EDİLECEK KONULAR	DURUM VE DÜŞÜNCELER
9.	Yayın ihtiyaç miktarları MY 66-1(A) ikinci bölüm. altıncı kısım Md.19 esasına uygun mu?	
10.	Yayınların satışı ve komutanlıklar arası transferi MY 66-1(A) ikinci bölüm altıncı kısım madde 21'e göre mi yapılıyor ?	
11.	Baskıda kullanılacak ve bozulmayacak malzemenin tedariki nasıl yapılmakta?(Yıllık alım)	
12.	Zamanla bozulabilecek malzeme basımdan önce bozulma süresi dikkate alınarak tedarik edilmekte mi ? (Basımdan önce)	
13.	Piyasadan tedarik edilecek malzemeler 4734 Sayılı Kanun esaslarına uygun olarak tedarik edilmekte mi?	
14.	Doğrudan temin usulü ile yapılacak alımlar KKY 66-6 Md. 8 (e),(f), uyarınca yapılmakta mı?	
15.	Dergi parası makbuzları bir dosyada geliş sırasına uygun olarak bulunduruluyor mu? Abone bedel defterine işleniyor mu? (KKY 66-6 Md. 9)	
16.	Posta pulu hesabı uygun tutulmuş mu?	
17.	Aylık bilançolar uygun tutulmuş mu?	
18.	Bir önceki teftişte görülen aksaklıklar giderilmiş midir?	
19.	Teftiş Kurulunun(müfettişin) Kanaatı :	
<p style="text-align: center;">..... Nu.lı .....Tef.Krl.Bşk. Nu.lı .....Tef.Krl.Müf.</p> <p>İmza ve Mühür : Adı ve Soyadı : Sınıf ve Rütbesi : Görevi : NOT : Kanaat hanesi kâfi gelmediği takdirde EK rapor düzenlenir.</p>		

EK-25.....DERGİSİ'NİN YILI.....AYI BİLANÇOSU

AKTİF (VARLIKLAR +ALACAKLAR)

PASİF (SERMAYE+BORÇLAR)

KASA	:	SERMAYE	:
BANKA	:	BORÇLAR	:
MAL	:		
ALACAKLAR	:		
TASARRUF BONOSU	:		

İmza ve Mühür :
Adı ve Soyadı :
Sınıfı ve Rütbesi :
Görevi :

Yayın Şube Müdürü

Muhasebeci

Redaktör

ONAY
Kurum Amiri

**EK-26 ASKERİ DERGİ
YILLIK GELİR VE GİDER ÖZET ÇİZELGESİ**

AYLAR	GELİRLER				GİDERLER				
	ABONE	SATIŞ	BANKA FAİZİ	TOPLAM	MALZEME	POSTA PULU	GENEL GİDER	TELİF ÜCRETİ	TOPLAM
OCAK									
ŞUBAT									
MART									
NİSAN									
MAYIS									
HAZİRAN									
TEMMUZ									
AĞUSTOS									
EYLÜL									
EKİM									
KASIM									
ARALIK									

	..... Nu.lı	Tef.Krl.Bşk.	..... Nu.lı	Tef.Krl.Müf.	Muhasebeci
İmza ve Mühür	:		:		
Adı ve Soyadı	:		:		
Sınıfı ve Rütbesi	:		:		
Görevi	:		:		

EK-27 M.S.B. ÖĞRENCİ YURDU

ÖDENEK VE GİDER ÇİZELGESİ

	ÖDENEĞİN CİNSİ	TOPLAM		DÜŞÜNCELER		
		DEVİR	ÖDENEĞİ		GİDERİ	DEVİR
1	Yiyecek					
2	Personel					
3	Öteberi					
4	Onarım					
5	Demirbaş					
6	Elektrik					
7	Yakacak					
8	Çamaşır					
9	Su					
10	Telefon					
TOPLAM						
..... Banka Faizi						
GENEL TOPLAM						

YURT MÜDÜRÜ

MUHASEBE ŞEFİ

MUHASEBE MEMURU

EK-28 ÖĞRENCİ YURDU ÖDENEK TEFTİŞ ÇİZELGESİ

AYLAR	GEÇEN AYDAN DEVİR	ALINAN ÖDENEKLER	BANKA FAİZİ	TOPLAM	AYLIK GİDER	GELECEK AYA DEVİR
	LİRA	LİRA	LİRA	LİRA	LİRA	LİRA
OCAK						
ŞUBAT						
MART						
NİSAN						
MAYIS						
HAZİRAN						
TEMMUZ						
AĞUSTOS						
EYLÜL						
EKİM						
KASIM						
ARALIK						
TOPLAM	(*)					

DEVİR BEYANI

.....nın 20.... takvim yılınca alınan ödenekler ile bu ödeneklere ait giderler yukarıdaki gibidir.

İmza, Mühür :
Adı, Soyadı :
Sınıfı ve Rütbesi :
Görevi :..... No.lu..... Müfettişi Muhasebe Şefi Muhasebe Memuru

NOT: Sorumlu : Muhasebe İşlemlerini yürütenlerdir.
(*) OCAK Ayındaki Devir Aynen Yazılacak.

EK-31 BORÇU DOSYASI

T.C.
MİLLİ SAVUNMA BAKANLIĞI
ANKARA

TEF : 7511 - - //20..
KONU : Borçlu Dosya.

MALİYE BAKANLIĞI BAŞ HUKUK MÜŞAVİRLİĞİ VE MUHAKEMAT
GENEL MÜDÜRLÜĞÜNE/İL MUHAKEMAT MÜDÜRLÜĞÜNE/İL
DEFTARDARLIĞINA/MAL MÜDÜRLÜĞÜNE/ ASKERLİK ŞUBE
BAŞKANLIĞINA

.....
İLGİ : (a).....K.lığı As.Savcılığınıngün ve
..... sayılı yazısı.
(b).....K.lığı As.Savcılığının evrak /esas /
/ ve karar sayılı kovuşturmaya yer olmadığına dair kararı.

1.K.lığı saymanlığı (birim) 20.. Yılı hesabından
..... TL'sı borçlu hakkında İlgı (a) ile gönderilen İlgı (b)
kararla hazine (birim) alacağı takip hakkı saklı kalmak üzere cezai yönden
kovuşturmaya yer olmadığına karar verilmiştir. Alacağın takibi için dosya suretleri
çıkılarak K.lığı Askeri Savcılığının gün
ve sayılı yazısı ile
.....'ne gönderildiği bildirilmiştir.

2. Dairede bulunan borçlu dosya hakkında yapılacak işleme esas olmak üzere; adı
geçen borçlu (borçlular) aleyhine açılan davanın son durumu ve sonucundan bilgi
verilmesini, dava (davalar) kesinleşmiş ise mahkeme kararından bir suretinin Milli
Savunma Bakanlığı Teftiş Dairesi Başkanlığına gönderilmesini arz/rica ederim.

TEFTİŞ DAİRESİ BAŞKANI

EK-32 KANTINLER, ASKERİ GAZİNOLAR, SOSYAL TESİSLER, ÖZEL EĞİTİM MERKEZLERİ, ASKERİ MÜZE GELİRLERİ TEFTİŞ DOSYASI İÇERİSİNDE BULUNACAKLARI GÖSTERİR ÇİZELGE						
SIRA NU.	EK NU.	C İ N S İ	TEFTİŞ DOSYALARI NÜSHASINDA BULUNMASI GEREKEN MİKTAR			
			Daire	Arsiv	Kurul	Birlik
1	9	Teftiş Dosyasının Gönderildiğine Dair Yazı.	1	1	1	1
2	10	Teftiş Sandığı Tesellüm Senedi .	1	1	1	1
3	130	Teftiş Sandığı Ambalaj Tutanağı.	1	1	1	1
4	12	Teftişe Başlama Tutanağı.	1	1	1	1
5	32	Kantin Teftiş Raporu.	1	1	1	1
6	29	Kadrosuz Askeri Gazino ve Sosyal Tesisler Teftiş Raporu.	1	1	1	1
7	178	TSK Kadrosuz Özel ve Yerel Eğitim Merkezi Teftiş Raporu.	1	1	1	1
8	228	Askeri Müze Gelirleri Teftiş Raporu.	1	1	1	1
9	47	İmza Sirküleri.	1	1	1	1
10	33	Kimlik Çizelgesi.	1	1	1	1
11	84A	Kantin/Askeri Gazino Heyetleri Arası Yapılan Devir ve Teslim Belgesi. (Ekleri Teftiş Sandığına Konulur)	1	1	1	-
12	20 E	Askeri Müze Giriş Bileti Teftiş Çizelgesi	1	1	1	1
13	167	Yıl İçerisinde Kantin Gelirinden Alınan ve İlgili Mal Saymanlıklarının İrad Kayıtlarına Geçen Kalıcı Malların Kuruluşlu Döküm Çizelgesi.	1	1	1	1
14	172	Teftiş Yapılan Bütçe Yılıın Son Ayma Ait Bilanço.	1	1	1	1
15	175	Yıllık Genel Gider Tevhit Çizelgesi.	1	1	1	1
16	169	Aylık Masraf Belgeleri Döküm Çizelgesi. (12 Aylık)	1	1	1	1
	169/A	Harcama Özet Bilgileri Çizelgesi	1	1	1	1
17	174	Diğer Tesisler Gelir (Kâr) Çizelgesi.	1	1	1	1
18	34	... Kar Oranları Çizelgesi.	1	1	1	1
19	35	... Teftiş Çizelgesi.	1	1	1	1
20	172E	Firmalardan Alınan Promosyon Döküm Çizelgesi	1	1	1	1
21	58	Borcun İlgili Adli Mercie İntikal Ettirildiğine Dair Yazılan "Hesap Açığı " Yazısının Bir Nüshası. (1)	1	1	1	1
22	23	Borç Tutanağı. (1)	1	1	1	1
23	24	Hesap Döküm Çizelgesi. (1)	1	1	1	1
24	22	Borç Tutanağı ve Hesap Döküm Çizelgesi. (1)	1	1	1	1
25	48	Gerekçeli Rapor. (1)	1	1	1	1
26	64	Vezne Alındı. (Borç Toptan Ödenmişse) (1)	1	1	1	1
27	60 A	Borç Takip Çizelgesi.(2)	1	1	1	1

NOT : (1) Teftiş borçlu sonuçlanmışsa tanzim edilir.
(2) Önceki yıllardan devreden borç varsa düzenlenir.

..... Nu.lıTef.Krl.Bşk. Nu.lıTef.Krl.Müf

İmza ve Mühür :
Adı ve Soyadı :
Sınıfı ve Rütbesi :
Görevi :

ÖZGEÇMİŞ

MELTEM KESİN KÖYLÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

Kişisel Bilgiler

Doğum Yeri ve Yılı: Sivas, 27 Kasım 1965

Eğitim

Yüksek Lisans: 2003, Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü,
İşletme AD

Lisans: 1989, Gazi Üniversitesi, Mesleki Eğitim Fakültesi, İş Yönetimi ve Ticaret
Bölümü

İş/İstihdam

1989-1993 Özel Sektör

1994- 1996 T.C. Milli Eğitim Bakanlığı Ticaret ve Turizm Öğretim Genel
Müdürlüğü Ezine Çok Programlı Lisesi ve Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi
Ezine Meslek Yüksek Okulu

1996- 2012 Milli Eğitim Bakanlığı Okulları

Yabancı Dil

İngilizce