



Cilt:8, Sayı:2, Aralık 2023, 245-258
DOI: 10.51469/kafdagı.1291726

Gönderim Tarihi: 3 Mayıs 2023

Kabul Tarihi: 31 Aralık 2023

SAYIŞTAY DENETİM RAPORLARINDA SOSYAL GÜVENLİK KURUMU'NUN MUHASEBE ZAFİYETİ

Accounting Weakness of the Social Security Institution in the Audit Reports of
the TCA

Mehmet BULUT

Bayburt Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü Öğretim Üyesi
mhmtblt79@gmail.com

ORCID ID: 0000-0003-0157-4906

Çalışmanın Türü: Araştırma

ÖZ

Kamu kurumlarında muhasebe hesaplarının doğru şekilde kullanılması ve mali tabloların finansal durumu saydam ve gerçeğe uygun şekilde yansıtabilmesi oldukça önemlidir. Bu doğrultuda Sayıştay tarafından periyodik olarak kamu kurumlarında denetimler gerçekleştirilmektedir. Mali ve idari bakımdan özerk bir yapıya sahip olan Sosyal Güvenlik Kurumu'nda yürütülen Sayıştay denetimlerinde muhasebe kayıtları açısından önemli bulgulara ulaşılmış ve bu bulgulara raporlarda yer verilmiştir. Alacak ve faaliyet hesaplarına ait tahsilatların emanet hesaplarında izlenmesi, değer hareketleri sonuç hesabının denk olmaması, lisanslar ile taşınmazların muhasebe kayıtlarında hatalı görünmesi bu bulgulardan bazılarıdır. Bu çalışmada Sayıştay'ın Sosyal Güvenlik Kurumu'nda gerçekleştirdiği denetimler sonucunda ortaya koyduğu muhasebe zafiyetine ilişkin bulgular ilk defa bir akademik çalışmada ele alınmış ve değerlendirilmiştir. Bu yönüyle çalışma özgün bir niteliğe sahiptir.

Anahtar Kelimeler: Sayıştay, Sosyal Güvenlik Kurumu, Denetim, Muhasebe

ABSTRACT

It is very important that accounting transactions are used correctly in public institutions and that the financial statements reflect the financial situation in a transparent and truthful manner. In this direction, audits are carried out periodically in public institutions by the Turkish Court of Accounts (TCA). In the audits of the TCA carried out in the Social Security Institution, which has an administrative and financial autonomy, important findings in terms of accounting records were reached and these findings were included in the reports. Monitoring the

Sayıştay Denetim Raporlarında Sosyal Güvenlik Kurumu'nun Muhasebe Zafiyeti

collections of activity and accounts receivable in escrow accounts, inconsistency of value movements result account, erroneous appearance of licenses and immovables in accounting records are some of these findings. In this study, the findings regarding the accounting weakness revealed by the TCA as a result of the audits carried out in the Social Security Institution were discussed and evaluated for the first time in an academic study. In this respect, the study has a unique quality.

Keywords: Turkish Court of Accounts (TCA), Social Security Institution, Audit, Accounting

Giriş

Sosyal güvenlik, kişileri yaşamları boyunca karşılaşılabilecekleri fiziki, mesleki ve ekonomik risklere karşı koruyan ve ortaya çıkması muhtemel zararları bertaraf etmeye çalışan önemli bir sosyal politika aracıdır. Türkiye'de sosyal güvenlik hizmetlerinin yürütülmesinde başrolü Sosyal Güvenlik Kurumu üstlenmiştir ve sosyal güvenlik sisteminin finansmanında sosyal sigorta tekniği benimsenmiştir. Dolayısıyla Sosyal Güvenlik Kurumu'nun harcamaları sigortalı ve işverenlerden toplanan primlerle finanse edilmekte olup bunun yanı sıra yasadan kaynaklanan devlet katkısı ödemeleri ve gelirlerin giderleri karşılayamaması durumunda merkezi bütçeden yapılan transferler ile bütçe dengesi sağlanmaya çalışılmaktadır. Bu itibarla Türkiye'de sosyal güvenlik bütçesi, tutar ve etki alanı göz önünde bulundurulduğunda, oldukça kritik bir görünüme sahiptir. Bu noktada faaliyetlerin ve bütçenin denetimi de üzerinde durulması gereken hususlardır.

Kamu mali yönetiminde denetim sistemini ortaya koymak için öncelikle kontrol-denetim evrimini gözden geçirmek gerekmektedir. Nitekim kamu mali yönetiminde denetim tek elden veya tek makamdan planlanıp organize edilmemekte olup bir silsile dahilinde gerçekleşmektedir. 5018 Sayılı Kanun'da da yalnızca bir iç denetim kavramından bahsedilmemekte olup iç kontrol, iç denetim ve dış denetim kavramları birbirinin içine geçmiş ve birbirini takip eder şekilde ele alınmıştır. Öyle ki uluslararası denetim standartlarında da bu yönde eğilimler görülmektedir. Türkiye'de kamu kurum ve kuruluşlarında gerçekleştirilen dış denetimin en önemli aktörü ise Sayıştay'dır. Sayıştay bu denetimi gerçekleştirirken yasal uygunluk denetimi yanında performans denetimi yapma yetkisine de sahiptir.

Sayıştay her yıl diğer kamu kurum ve kuruluşlarında olduğu gibi Sosyal Güvenlik Kurumu'nda da denetimlerini gerçekleştirmekte ve raporlamaktadır. Söz konusu raporlarda tespit etmiş olduğu bulguları Sosyal Güvenlik Kurumu'na iletmekte ve izleyen yıllarda eksikliklerin giderilip giderilmediğini de kontrol etmektedir. Sayıştay'ın Sosyal Güvenlik Kurumu özelinde tespit ettiği bulgular genel itibarıyla yazılım, muhasebe, tahsilat ve diğer işlemler şeklinde sınıflandırılabilir. Bu çalışmada Sayıştay denetim

raporlarında Sosyal Güvenlik Kurumu'nun muhasebe yapısına ilişkin tespit edilmiş olan hususlar ele alınacak ve değerlendirmelerde bulunulacaktır.

1. Genel Olarak Sayıştay'ın Denetimi

Kamu yönetiminin gerçekleştirdiği faaliyetlerin hukuk sınırları içerisinde olması gerekmekte olup denetim bu zorunluluğun sağlanmasını temin etmektedir (Demir, 2017, s. 211). Kamu kurumlarının faaliyetlerinin mevzuata uygunluğu ve etkinliği noktasında iç denetim önemli bir yere sahiptir. Ancak gerçekleştirilen iç denetimlerin Sayıştay tarafından yürütülen dış denetimlerle de desteklenmesi gerekmektedir. Anayasa'nın 160. maddesine göre; "Sayıştay, merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir". Sayıştaylar, yasama organı adına yürütme üzerinde ortaya koydukları denetimler ve yasamaya sundukları katkılar sebebiyle erkler sisteminde tamamlayıcı nitelikte bir denetim ve denge mekanizması olarak etkin bir işleve sahiptir (Köse, 2019, s. 27).

İç ve dış denetim arasında yapılabilecek bir iş birliği sonuç olarak çok önemli fırsatlar ortaya çıkartabileceği gibi denetimin etkinleştirilmesi açısından da çok önemlidir. İç denetçiler tarafından yapılan denetimlere ilişkin sonuçlar dış denetim faaliyetlerine ve bu faaliyetlerin ne yönde gerçekleşmesi gerektiği hususuna ışık tutar. Ayrıca hem iç hem de dış denetimin amaçlarına hizmet edebilecek ortak çalışmaları gerçekleştirme fırsatı doğabilir. Ayrıca denetlenen organizasyonun bölgesel olarak dağıtık olması durumunda, denetimlerin planlanması konusunda iş birliği yapılabilir. Bu durum hizmetlerinin sunumunda önemli tasarruf sağlar ve denetlenen organizasyonun coğrafi dağılımının getirdiği iş yükünü en aza indirger.

Sayıştay denetimi, kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin mali işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespitini içeren uygunluk denetimidir (Okutan, 2010, s. 41). Ayrıca Sayıştay'ın yargısal görevleri arasında; gelir, gider ve mal işlemlerini ve işlemlere dair sayman hesaplarını incelemek ve sorumlularının hesap ve işlemlerinin yasal düzenlemelere uygunluğuna veya kamu zararının sorumlulardan tazminine karar vermek yer almaktadır (Taytak ve Sakınç, 2018, s. 84). Sayıştay, denetimlerinin sonucunda hazırladığı raporlarla denetlenen kamu idarelerinin mali yönetim ve iç kontrol sistemlerini değerlendirmek, mali rapor ve tablolarının güvenilirliğine ve doğruluğuna ilişkin görüş bildirmek, gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve

işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunu tespit etmekle sorumludur (Sayıştay, 2022, s. 9). Sayıştay raporları bir bakıma kamu idareleri tarafından üretilen bilgi ve çıktılarının doğruluğunun ve güvenilirliğinin teminatı niteliğindedir (Bağlı, 2011, s. 57). Mali saydamlık ve hesap verebilirliğin sağlanmasında Sayıştay raporlarının rolü önemlidir (Aksoy, 2022, s. 206). Yargısal yetki ile donatılmış ve anayasal bir üst yargı organı olarak Sayıştay esas itibariyle denetim, yargılama ve raporlama olmak üzere üç temel görev icra etmektedir (Üstün vd., 2011, s. 388). Ayrıca dış denetimin mali yönetim ve kontrol sistemi içindeki yeri ve işlevinin önemine rağmen, Sayıştay'ın sistemle entegrasyonunun tam olarak sağlanamaması ve dış denetimin öngörülen nitelikte gerçekleştirilmemesi sistemin kendisi bakımından çeşitli riskler barındırmaktadır (Candan, 2009, s. 23).

Denetim kavramı her ne kadar verimlilik, etkinlik, hukukilik gibi kavramlar üzerinden açıklanmaya çalışılsa da kamu yönetimi söz konusu olduğunda bu kavram siyasi otorite ve meşruiyetle ilişkilendirilmek zorundadır (Önder ve Türkoğlu, 2012, s. 198). Bu kapsamda Sayıştay'ın gerçekleştirmiş olduğu denetimlerin dayanağı; 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun yanı sıra uluslararası denetim standartları, Sayıştay ikincil mevzuatı ve denetim rehberleridir. Yapılan denetimler, kamu idaresinin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunu tespit etmek ve mali rapor ve tablolarının kamu idaresinin tüm faaliyet ve işlemlerinin sonucunu doğru ve güvenilir olarak yansıttığına ilişkin makul güvence elde etmek ve mali yönetim ve iç kontrol sistemlerini değerlendirmek amacıyla hizmet etmektedir. Kamu idaresinin mali rapor ve tabloları ile bunları oluşturan hesap ve işlemlerinin doğruluğu, güvenilirliği ve uygunluğuna ilişkin denetim kanıtı elde etmek üzere yürütülen denetimler; uygun denetim prosedürleri ve tekniklerinin uygulanması ile risk değerlendirmesi yöntemiyle gerçekleştirilmektedir. Risk değerlendirmesi sırasında, uygulanacak denetim prosedürlerinin tasarlanmasına esas olmak üzere, mali tabloların üretildiği mali yönetim ve iç kontrol sistemleri de değerlendirilmekte ve denetimin kapsamını, kamu idaresinin mali rapor ve tabloları ile gelir, gider ve mallarına ilişkin tüm mali faaliyet, karar ve işlemleri ve bunlara ilişkin kayıt, defter, bilgi, belge ve verileri (elektronik olanlar dâhil) ile mali yönetim ve iç kontrol sistemleri oluşturmaktadır (Sayıştay, 2022, s. 9).

Sorumlu olarak ifade edilen ve hesap ve işlemleri kesin hükme bağlanan kişilerin ve sorumluluk hallerinin kanunla belirlenmesi, sorumluların hesap ve işlemlerinin yargılanması, hesap ve işlemlerin mevzuata uygunluğuna karar verilmesi gibi hususlar Sayıştay tarafından gerçekleştirilen hesap yargılamasının özellikleri arasında yer almaktadır

(Mutluer vd., 2005, s. 373). Sayıştay hesap yargısında illiyet bağının mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemler ile ortaya çıkan zarar arasında kurulması söz konusudur (Kulukçu, 2014, s. 94). Denetlenen kamu idaresinin yönetimi, tabi olduğu muhasebe standart ve ilkelerine uygun olarak hazırlanmış olan mali rapor ve tabloların doğru ve güvenilir bilgi içerecek şekilde zamanında Sayıştay'a sunulmasından, bir bütün olarak sunulan bu mali tabloların kamu idaresinin faaliyet ve işlemlerinin sonucunu tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir olarak yansıtmasından ve ister hata isterse yolsuzluktan kaynaklansın bu mali rapor ve tabloların önemli hata veya yanlış beyanlar içermemesinden; kamu idaresinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğundan; mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin amacına uygun olarak oluşturulmasından, etkin olarak işletilmesinden ve izlenmesinden, mali tabloların dayanağını oluşturan bilgi ve belgelerin denetime hazır hale getirilmesinden ve sunulmasından sorumludur (Sayıştay, 2022, s. 8).

2. Sosyal Güvenlik Kurumu Muhasebe Altyapısı

Sosyal Güvenlik Kurumu, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği hükümlerine tabi bir kamu kurumudur. Söz konusu yönetmelik, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 49, 50 ve Geçici 3. madde hükümlerine dayanılarak hazırlanmıştır. Bu doğrultuda, Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından 5018 sayılı Kanun'un 49. maddesi ile Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği hükümleri esas alınarak "Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı Muhasebe Yönergesi" hazırlanmıştır. Bu yönerge 01.01.2007 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından uygulanan Muhasebe Yönergesi, Kurumun muhasebe birimlerinin muhasebe kayıt ve işlemlerini kapsamakta ve Yönergede hüküm bulunmayan durumlarda "Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği" hükümleri uygulanmaktadır (Yönerge, md. 77). Ayrıca, Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından "Sosyal Güvenlik Kurumu Muhasebe Yönetmeliği" hazırlanmış olup, bu Yönetmelik de 25.06.2021 tarihli ve 31522 sayılı Resmî Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Söz konusu Yönetmeliğin 263. Maddesinde ise bu Yönetmelikte hüküm bulunmayan hallerde "Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği" hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Sosyal Güvenlik Kurumu'nun muhasebe faaliyetleri, "MOSİP (Mali Otomasyon Sistemi Projesi)" adı verilen sistem temelinde yürütülmektedir. Bu doğrultuda, tüm illerde Kurumun muhasebe işlemlerini gerçekleştirmekle görevli ve yetkili "mali hizmetler sosyal güvenlik merkezleri"

oluşturulmuştur. Söz konusu merkez müdürünün yetkisi doğrultusunda il bazında gerçekleşen mali işlemler MOSİP sistemine kaydedilmektedir. Merkez teşkilatında ise, Sosyal Güvenlik Kurumu'nun muhasebe işlemlerini gerçekleştirmek üzere Strateji Geliştirme Başkanlığı bünyesinde “Gelir/Gider Muhasebe Daire Başkanlıkları” kurulmuştur. Merkez teşkilatında bulunan harcama birimlerince yürütülen mali işlemler, merkez muhasebe birimince MOSİP sistemine işlenmekte ve takip edilmektedir. Taşrada ise il düzeyinde mali raporlar oluşturulabilmekte ve Sosyal Güvenlik Kurumu'nun konsolide (birleştirilmiş) mali raporları, Strateji Geliştirme Başkanlığı'nca MOSİP sisteminden alınmaktadır.

MOSİP'ten gerçekleştirilen mali işlemlerle ilgili olarak aylık ve üçer aylık raporlar alabilmek mümkündür. Sosyal Güvenlik Kurumu Muhasebe Yönetmeliği'nin 251. maddesinde sayılan mali tablolar (mizan cetveli, bilanço, faaliyet sonuçları tablosu, nakit akış tablosu, öz kaynak değişim tablosu, bütçelenen ve gerçekleşen tutarların karşılaştırma tablosu ve diğer mali tablolar) Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nde belirtilen temel ilke ve standartlara uygun şekilde hazırlanmakta ve ilgililerin bilgisine sunulmaktadır.

Sosyal Güvenlik Kurumu'nun hesabı, “Kamu İdaresi Hesaplarının Sayıştay'a Verilmesi ve Muhasebe Birimleri ile Muhasebe Yetkililerinin Bildirilmesi Hakkında Usul ve Esaslar”a göre Sayıştay'a verilmektedir. Söz konusu Usul ve Esaslar'ın 5. maddesi uyarınca, hesap dönemi sonunda Sayıştay'a gönderilmesi gereken birleştirilmiş veriler defteri, geçici ve kesin mizan, bilanço, faaliyet sonuçları tablosu, öz kaynak değişim tablosu, bütçelenen ve gerçekleşen tutarların karşılaştırma tablosu, idare taşınır mal yönetimi ayrıntılı hesap cetveli ile idare taşınır mal yönetim hesabı icmal cetveli üzerinden Sayıştay tarafından gerekli denetim yapılmakta ve raporlanmaktadır.

Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından yürütülen “Bütünleşik Gelir Yönetim Projesi (BGYP)” ile, tahakkuk ve tahsilat sistemine dayalı yeni bir muhasebe sistemi tasarımı gerçekleştirilerek mevcut uygulama yapısının kurumsal standartlar çerçevesinde, yazılım mimarisi bütünlüğünü sağlayan bir yapıya kavuşturulması amaçlanmaktadır (SGK, 2023, s. 18). Bu yapı ile Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından Sayıştay'a sunulan mali raporlarda hesap verebilirliği ve mali saydamlığının artırılması, paydaşlara sunulan hizmetlerdeki aksaklıkların giderilmesi, senkronizasyon ve entegrasyon kaynaklı problemlerin ortadan kaldırılması, günümüz teknolojileri ile geliştirilmesi ve standart muhasebe mimari yapının kurulması amaçlanmakta olup proje çalışmalarına 2021 yılında başlanılmış, pilot uygulama Bayburt,

Hatay, Trabzon, Çankırı ve Düzce illerinde devam etmektedir (SGK, 2023, s. 18).

3. Faaliyet ve Alacak Hesaplarına Ait Tahsilatlarda Sorunlar

Sayıştay'ın Sosyal Güvenlik Kurumu'nda gerçekleştirdiği denetimler sonucunda düzenlediği raporlarda faaliyet ve alacak hesaplarına ait tahsilatların emanet hesaplarında izlenmesi sorununa sıkça değinildiği görülmektedir. Nitekim cari yıl prim gelirleri ve geçmiş dönem alacaklarına ait tahsilatların emanet hesaplarında izlenmesi nedeniyle Sosyal Güvenlik Kurumu'nun varlık ve yükümlülükleri ile faaliyet sonuçları hatalı raporlanmaktadır (Sayıştay, 2022, s. 13).

Sosyal Güvenlik Kurumu Muhasebe Yönetmeliği'nin 126. maddesine göre; "333 Emanetler Hesabının, muhasebe birimlerince emanet olarak nakden veya mahsuben tahsil edilen tutarların izlenmesi için kullanılacağı" hükme bağlanmıştır. Buna karşın Sosyal Güvenlik Kurumu, alacakların takip ve tahsilinde tam olarak tahakkuk esasına geçmediğinden bankalar aracılığıyla yapılan tahsilatlar niteliği araştırılmak üzere önce emanet hesaplarına alınarak muhasebe kayıtlarına yansıtılmakta, daha sonra tahsil edilen tutarlardan tahakkuk kayıtları ile eşleştirilen tutarlar emanet hesaplarından mahsup edilerek ilgili faaliyet ve alacak hesaplarına aktarılmaktadır (Sayıştay, 2022, s. 13). Ancak yapılan tahsilatların tahakkuk kayıtları ile bağlantısının kurulamaması durumunda yapılan tahsilatlar emanet hesaplarından mahsup edilememektedir.

Tablo 1: Sosyal Güvenlik Kurumu 333 Emanet Hesabı Büyüklüğü

Yıllar	Emanet Hesabı Tutarı (Milyar TL)	Emanet Hesabının Aktif-Pasif Büyüklüğüne Oranı (%)
2017	12,0	11,1
2018	20,0	19,2
2019	23,6	7,5
2020	10,4	2,7
2021	13,5	3,3

Kaynak: Sayıştay'ın 2017 ila 2022 Sosyal Güvenlik Kurumu Denetim Raporları ve eki mali tablolarından yazar tarafından derlenmiştir.

Sayıştay raporlarında yer verilen bu durum, hem emanet hesaplarının gereksiz artışına neden olmakta hem de faaliyet ve alacak hesaplarının sağlıklı bir şekilde denetimine imkân vermemektedir. Ayrıca Sosyal Güvenlik Kurumu'nun bir yıllık mali işlemlerinin göstergesi niteliğinde olan bilanço ve

faaliyet sonuçları tablosunun da güvenilirliği zedelenmektedir. Nitekim, Kurumun yıl sonu mali tablolarında 333 Emanetler Hesabının yüksek tutarda bakiye verdiği görülmektedir (31.12.2021 tarihli mali tablolarda bu tutar 13.544.455.790,83 TL'dir). Tablo 1'den de görüldüğü üzere emanet hesaplarının tutarı yıllar itibariyle önemli düşüş göstermiş ve bu durum emanet hesabının aktif-pasif büyüklüğüne oranında da kendini göstermiştir. Nitekim 2021 itibariyle bu oran %3,3 seviyesindedir. Emanet hesaplarına ilişkin bu olumlu seyirde Sayıştay raporlarındaki tespit ve önerilerin yeri büyüktür. Nitekim Sayıştay raporlarında, Kuruma ait varlık ve yükümlülükler ile faaliyet sonuçlarının muhasebe yönetmeliği ile belirlenen standartlara uygun raporlanabilmesi için; Kurum alacaklarının takip ve tahsil süreçlerinin tahakkuk esaslı muhasebe sistemi üzerinden yürütülerek emanet hesaplarının amacı dışında kullanımının engellenmesi ve yapılan tahsilatlardan gelir ve alacaklara ilişkin olanların ilgili hesaplara kaydedilmesi önerilmektedir (Sayıştay, 2022, s. 14).

4. Değer Hareketleri Sonuç Hesaplarında Sorunlar

Sayıştay'ın Sosyal Güvenlik Kurumu'nda gerçekleştirdiği denetimler sonucunda düzenlediği raporlarda değer hareketleri sonuç hesabının denk olmaması sorununa da sıkça değinilmiştir. Nitekim, değer hareketleri sonuç hesabında geçmiş yıllardan devreden tutarların bulunması nedeniyle "519 Değer Hareketleri Sonuç Hesabı" borç bakiyesi vermektedir (Sayıştay, 2022, s. 14).

Sosyal Güvenlik Kurumu Muhasebe Yönetmeliği'nin 169'uncu maddesine göre; "51 Değer hareketleri hesap grubu, Kurumun muhasebe birimleri arasındaki nakit ve nakit dışı değer hareketlerine ait işlemlerin izlenmesi için kullanılmakta olup değer hareketleri, niteliklerine göre bu grup içinde açılacak 510 Nakit Hareketleri Hesabı, 511 Muhasebe Birimleri Arası İşlemler Hesabı, 512 Proje Özel Hesabından Kullanımlar Hesabı ve 519 Değer Hareketleri Sonuç Hesabından oluşur".

"510 Nakit Hareketleri Hesabı", muhasebe birimlerince, nakit fazlası olarak veya diğer muhasebe birimlerine nakit ihtiyacı olarak gönderilen paraların takibinde kullanılırken "511 Muhasebe Birimleri Arası İşlemler Hesabı", muhasebe birimlerinin birbirlerine gönderdikleri para ve kıymetler ile birbirleri adına nakden veya mahsuben yaptıkları tahsilat ve ödemelerin izlenmesi için kullanılır. Ayrıca, değer hareketleri hesap grubu içindeki hesapların yıl sonunda kalan bakiyelerinin izlenmesi için "519 Değer Hareketleri Sonuç Hesabı" kullanılarak malî yıl sonu itibarıyla muhasebe birimlerince bu hesaba kaydedilen tutarlar merkezde birleştirilir. Birleştirme sonucu, hesabın borç veya alacak bakiyesi vermesi durumunda hesabın

denkliğinin sağlanması amacıyla Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından merkezde ve yerinde gerekli incelemeler yapılır (Sayıştay, 2022, s. 14).

Sosyal Güvenlik Kurumu'nun geçici ve kesin mizanları incelendiğinde, 2021 yılında "511 Muhasebe Birimleri Arası İşlemler Hesabı"nın 217.347.724 TL borç bakiyesi verdiği, söz konusu tutarın yıl sonunda "519 Değer Hareketleri Sonuç Hesabı"na atılarak kapatıldığı, "519 Değer Hareketleri Sonuç Hesabı"nın ise 1.402.399.421 TL borç bakiyesi verdiği görülmüştür.

Sayıştay raporlarına göre, "519 Değer Hareketleri Sonuç Hesabı"nın borç veya alacak bakiyesi vermesi durumunda, Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından merkezde ve yerinde gerekli incelemelerin yapılarak geçmiş yıllardan devreden tutarların nedenlerinin araştırılması ve hesabın denkliğinin sağlanması gerektiği halde hesap yıllar itibariyle devrederek borç bakiyesi vermeye devam etmektedir (Sayıştay, 2022, s. 15).

Tablo 2: Sosyal Güvenlik Kurumu 519 Değer Hareketleri Sonuç Hesabı Büyüklüğü

Yıllar	Değer Hareketleri Sonuç Tutarı (Milyar TL)	Değer Hareketleri Sonuç Hesabının Özkaynak Büyüklüğüne Oranı (%)
2019	1,60	0,56
2020	1,18	0,33
2021	1,40	0,36

Kaynak: Sayıştay'ın 2019 ila 2022 Sosyal Güvenlik Kurumu Denetim Raporları ve eki mali tablolarından yazar tarafından derlenmiştir.

Tablo 2'den de görüldüğü üzere "519 Değer Hareketleri Sonuç Hesabı" son üç yılda oldukça yüksek seviyelerdedir ve 2021 yılında yaklaşık 1,4 milyar tutarındadır. Bununla birlikte söz konusu hesabın özkaynak büyüklüğüne oranında 2019 yılına nazaran gerileme olduğu ve 2020'de %0,33 ve 2021'de %0,36 seviyesinde gerçekleştiği görülmektedir.

Muhasebe birimleri arası değer aktarımları hesaplarının yıl sonunda bakiye vermesi; değerlerin muhasebe birimleri arasında tam, niteliklerine uygun ve doğru olarak aktarılmadığını göstermektedir. Nitekim Sayıştay raporlarında, bu grup içindeki hesapların yıl sonunda kalan bakiyelerinin nedenlerinin araştırılarak işlemlerin sonuçlandırılmaması, aktarılan ya da gönderilen değerlerin alınmamasına, muhafaza edilmemesine, dolayısıyla ilgili oldukları hesapların gerçek durumu yansıtmamasına yol açacağı belirtilmiş ve bu itibarla, değer hareketleri sonuç hesabında yer alan ve geçmiş

yıllardan devreden tutarların kaynağının araştırılması ve ilgili hesaplara kaydedilerek hesabın denkliğinin sağlanması önerilmiştir (Sayıştay, 2022, s. 15).

5. Aktif Olarak Kullanılan Lisansların Muhasebe Kayıtlarında Sorunlar

Sayıştay'ın Sosyal Güvenlik Kurumu'nda gerçekleştirdiği denetimler sonucunda düzenlediği raporlarda üzerinde durulan bir diğer sorun aktif olarak kullanılan lisansların muhasebe kayıtlarında hatalı bir şekilde gösterilmesidir. Nitekim Sosyal Güvenlik Kurumu'nun bilişim altyapısı ile ilgili faaliyet gösteren Hizmet Sunumu Genel Müdürlüğü tarafından temin edilip aktif olarak kullanılan lisanslara ait veriler ile muhasebe kayıtları/mali tablolarında yer alan verilerin birbirleri ile uyummadığı görülmektedir (Sayıştay, 2022, s. 16).

Sosyal Güvenlik Kurumu Muhasebe Yönetmeliği'nin 97. maddesinde, “maddi olmayan duran varlıklar hesap grubunun herhangi bir fiziksel varlığı bulunmayan ve kapsama dâhil kamu idarelerinin belli bir şekilde yararlandığı veya yararlanmayı beklediği aktifleştirilen giderlerin kaydı için kullanılacağı belirtilirken bu hesap grubunda yer alan hesap kodları ve adlarına” yer verilmiştir. Yönetmelik'in 98. Maddesine göre; “edinilen maddi olmayan duran varlıkların maliyet bedeli ile hesaplara alınacağı ve kayıtlardan çıkarılmasını gerektiren bir durum ortaya çıkması halinde ise muhasebe birimine bildirilerek muhasebe kayıtlarının güncellenmesi gerekmektedir”. Ayrıca, bu Yönetmelik'in yürürlüğe girdiği tarihte mevcut olup hesaplarda yer almayan maddi olmayan duran varlıklardan envanter ve değerlemesi yapılanlar harcama birimi tarafından bildirildikçe, muhasebe birimince ilgili maddi olmayan duran varlık hesabı ve net değer hesabına kaydedilmek suretiyle hesaplara alınmalıdır (Sayıştay, 2022, s. 16).

Söz konusu Yönetmelik'in 99. maddesinde “260 Haklar Hesabı”nın bedeli karşılığı edinilen hukuki tasarruflar ile belirli alanlarda tanınan kullanma ve yararlanma gibi hak ve yetkiler dolayısıyla yapılan ve ekonomik değer taşıyan harcamaların izlenmesi için kullanılacağı belirtilmiştir. Sayıştay tarafından yapılan incelemelerde, bedeli karşılığı veya bağış suretiyle edinilen ve ekonomik değer taşıyan lisansların “260.03 Lisanslar” yardımcı hesabında takip edildiği görülmüştür (Sayıştay, 2022, s. 16). Sosyal Güvenlik Kurumu'ndan temin edilen belgelerden lisans edinimlerinin toplam maliyetinin yaklaşık 14,1 milyar TL olduğu, buna karşın “260.03 Lisanslar” yardımcı hesabının ise Kurum mizanında sadece 243.848.356 TL olarak görüldüğü belirlenmiş olup, “260.03 Lisanslar” hesabına taşra birimlerinin

sahip olduğu lisansların bedellerinin de dahil olduğu belirlenmiştir (Sayıştay, 2022, s. 17).

Sayıştay'ın 2021 yılına ilişkin raporunda, Hizmet Sunumu Genel Müdürlüğünün bir bedel karşılığında temin etmiş olduğu lisanslardan muhasebe kayıtlarında görünmeyenlerin tespit edilerek envanter kayıtlarının yapılmasını, muhasebe kayıtlarında görüldüğü halde Kurumun envanterinde bulunmayan lisansların sebebinin araştırılarak muhasebe kayıtlarının güncellenmesini ve taşra birimlerinde bir bedel karşılığında veya bağış suretiyle temin edilen lisansların muhasebe kayıtlarına alınmasını önermiştir (Sayıştay, 2022, s. 17).

6. Taşınmazların Muhasebe Kayıtlarında Gösterilmesinde Sorunlar

Sayıştay tarafından gerçekleştirilen denetimlerde Sosyal Güvenlik Kurumu adına tahsis edilen taşınmazlar ile ilgili bazı hatalı/eksik muhasebe işlemleri tespit edilmiştir. İnşaat ve Emlak Daire Başkanlığından alınan tahsise konu olmuş taşınmazlara ilişkin bilgiler ile Kurum muhasebe kayıtlarının karşılaştırılması sonucunda söz konusu tespitler aşağıdaki şekilde sınıflandırılabilir (Sayıştay, 2022, s. 19, 20):

- Sosyal Güvenlik Kurumu adına tahsis edildiği halde muhasebe kayıtlarında görünmeyen taşınmazlar bulunmaktadır. Sosyal Güvenlik Kurumu adına Türkiye genelinde tahsis edilen çeşitli niteliklerde 38 adet taşınmaz bulunmakta olup bunlardan 15 tanesi muhasebe kayıtlarında ilgili hesapların 03 detay kodunda gösterilmekte ancak, geriye kalan 23 tanesi muhasebe kayıtlarında gösterilmemektedir.

- Tahsis edildiğine ilişkin herhangi bir bilgi bulunmamasına karşın muhasebe kayıtlarında Sosyal Güvenlik Kurumu adına tahsis edilmiş olarak görünen taşınmazlar bulunmaktadır. Tahsisli olarak kullanılmadığı halde muhasebe kayıtlarında 252.03 numaralı yardımcı hesapta takip edilen 11 adet bina niteliğinde taşınmaz bulunduğu ve bunların genellikle iz bedeli ile takip edildiği görülmüştür.

- Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından başka kamu kurumlarına bedelsiz bir şekilde tahsis edilmiş taşınmazlar bulunmamasına karşın muhasebe kayıtlarında bu yönde kayıtlar yer almaktadır. Bu nitelikte, muhasebe kayıtlarında "252.02 Kurum Tarafından Tahsis Edilen Taşınmazlar" yardımcı hesabında 13 adet taşınmazın takip edildiği ve yukarıda belirtilen mevzuat hükmü uyarınca Kurum tarafından tahsis edilen taşınmazların 252.02 numaralı hesaba alacak kaydedilecek olması nedeniyle bu hesabın alacak

bakiyesi vermesi gerekirken dönem sonu mali tablolarda bu yardımcı hesabın 2.639.472,00 TL borç bakiyesi verdiği belirlenmiştir.

- Tahsise konu olan taşınmazların kayıtlı değerleri ile taşınmazlara ilişkin ayrılmış amortisman tutarlarının ilgili maddi duran varlık hesaplarıyla birlikte "500 Net Değer Hesabı"nda karşılıklı olarak izlenmesi gerekirken bu hesabın kullanılmadığı ve Kuruma tahsis edilen taşınmazların "600 Gelirler Hesabı"na kaydedildiği tespit edilmiştir.

7. Sonuç

Kamu mali yönetiminin denetimi noktasında karşımıza çıkan iç kontrol, iç denetim ve Sayıştay tarafından gerçekleştirilen dış denetim şeklindeki üçgenin köşelerinin birbiri ile uyumlu ve kurumlarda etkinlik, verimlilik ve performansı artırıcı yönde işbirliği içinde bulunmaları çok önemlidir. Her ne kadar iç kontrol ile iç denetim arasındaki ilişki daha çok "denetlenen-denetleyen" ilişkisine dayansa da iç kontrol sisteminin çalışmalarında mevzuata uygunluk, etkinlik ve yolsuzluğu önleme yönündeki gayreti iç denetimin işini kolaylaştıracak ve daha spesifik alanlarda çalışma yapmalarına yol açacaktır. İç denetim ile dış denetim arasındaki ilişki ise iç kontrol-iç denetim ilişkisinin aksine "denetleyen-denetlenen" şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Bu durum görev, ilke ve amaçları birbirleri ile paralel olan iki organın sadece sorumlu oldukları makamın farklılaşması suretiyle birbirleri ile iş birliği içinde olmalarını kaçınılmaz kılmaktadır. Özellikle yapmış oldukları çalışmaların bir mükerrerlik neticesinde bir de Sayıştay tarafından gözden geçirilebileceği düşüncesinde olan iç denetim sistemi denetimlerinde daha objektif, etkin ve ciddi olmak durumundadır. Nitekim Sayıştay yaptığı dış denetimlerde iç denetçilere ait her türlü raporu isteme ve inceleme yetkisine sahiptir. Bu düşünceye sahip bir iç denetim sistemi sonuç olarak dış denetim sisteminden de mümkün olduğunca yararlanmaya çalışmalı ve kendisini kabul ettirme ve güven aşılama düşüncesi içinde olmalıdır. Türkiye'deki kamu kesimi iç denetim birimleri öncelikle içe dönüklükten kurtulmalı, diyalog ve iş birliği ile bilgi ve deneyimlerini hem birbirleri ve denetlenenlerle hem de dış denetim kuruluşları ve yüksek denetim organlarıyla paylaşma yollarını araştırmalıdır.

Sayıştay tarafından Sosyal Güvenlik Kurumu'nda gerçekleştirilen denetimler neticesinde düzenlenen raporlarda yazılım, muhasebe, tahsilat ve diğer işlemlere ilişkin birçok bulguya yer verilmiş olup bunların içinde muhasebe zafiyetleri dikkat çekmektedir. Bununla birlikte Sayıştay raporlarında tespit edilen hususlar üzerine Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından gerekli çalışmalar ve düzenlemeler yapılmakta olup bu durum istatistiklere de olumlu yönde yansımaktadır. Ancak bu çalışmaların oldukça

yavaş ilerlediğini ve halen istenilen düzeye ulaşmadığını söylememiz mümkündür. Bu itibarla yukarıda da değinildiği üzere Sayıştay tarafından tespit edilen hususların iç denetim faaliyetlerinde de dikkate alınması, tahakkuk ve tahsilat sistemine dayalı “Bütünleşik Gelir Yönetim Projesi”nin (BGYP) kısa sürede hayata geçirilmesi, muhasebe hesaplarının doğru şekilde kullanılmasına özen gösterilmesi ve mali tabloların Kurumun mali durumunu saydam ve gerçeğe uygun şekilde yansıtabilmesi için gerekli düzeltme işlemlerinin yapılması gerekmektedir.

Kaynaklar

Aksoy, M. (2022). Kamu Mali Yönetiminde Mali Saydamlık ve Hesap Verebilirliğin Sağlanmasında Sayıştay Raporlarının Etkinlik Düzeyi. *International Journal of Public Finance*, 7(1), 181-210.

Bağlı, M. S. (2011). Parlamento-Bütçe İlişkilerinde Stratejik Plan ve Faaliyet Raporlarının Önemi, *Yasama Dergisi*, 17(17), 39-80.

Candan, E. (2009). Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Sisteminde Dönüşüm Bekleyen Bir Fonksiyon: Dış Denetim ve Sayıştay. *Denetışim Dergisi*, (2), 6-24.

Demir, K. A. (2017). Türk Kamu Yönetimi Denetim Sisteminde Danıştay ve Sayıştay Kurumlarının Analizi. *Yüzüncü Yıl Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (4), 208-235.

Köse, H. Ö. (2019). Başkanlık Sisteminde Denge ve Denetim: Parlamentonun Yürütmeyi Denetleme İşlevi ve Parlamento Adına Yürütülen Sayıştay Denetiminin Önemi. *Sayıştay Dergisi*, (114), 7-31.

Kuluçlu, E. (2014). Sayıştay Hesap Yargısında İlliyet Bağı Kavramı. *Sayıştay Dergisi*, (93), 87-104.

Mutluer, K., Öner, E. ve Kesik A. (2005), *Bütçe Hukuku*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayını, İstanbul.

Okutan, E. (2016). Sayıştay Denetiminde İnsan Davranışlarının Öneminin Klinik Denetim Varsayımları Açısından Değerlendirilmesi. *Denetışim Dergisi*, (5), 33-43.

Önder, Ö. ve Türkoğlu, İ. (2012). Denetim Anlayışının Değişimi: Yeni Sayıştay Kanunu Üzerine Değerlendirmeler. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 8(17), 197-214.

Sayıştay Başkanlığı (2018). *Sosyal Güvenlik Kurumu 2017 Denetim Raporu*. Ankara.

Sayıştay Denetim Raporlarında Sosyal Güvenlik Kurumu'nun Muhasebe Zafiyeti

Sayıştay Başkanlığı (2019). *Sosyal Güvenlik Kurumu 2018 Denetim Raporu*. Ankara.

Sayıştay Başkanlığı (2020). *Sosyal Güvenlik Kurumu 2019 Denetim Raporu*. Ankara.

Sayıştay Başkanlığı (2021). *Sosyal Güvenlik Kurumu 2020 Denetim Raporu*. Ankara.

Sayıştay Başkanlığı (2022). *Sosyal Güvenlik Kurumu 2021 Denetim Raporu*. Ankara.

SGK (2023). *Sosyal Güvenlik Kurumu 2022 Faaliyet Raporu*. Ankara.

Taytak, M. ve Sakınç, S. (2018). Sayıştay'ın Yargılama Fonksiyonu ve Sayıştay Yargısında Kanun Yolları. *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 5(1), 81-105.

Üstün, Ü. S., Hepaksaz, Y., Kılıç, Y. ve Kuluçlu, E. (2011). Kamu Mali Yönetimi ve Sayıştay Hesap Yargısında Mali Sorumluluk. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 16(2), 379-397.