

# SAHTECİLİK VE YOLSUZLUĞUN DENETİMİ: JAPON SAYIŞTAYINDA MEVCUT DURUM VE KARŞILAŞILAN GÜÇLÜKLER

Yazan: Nobuo AZUMA\*

Çeviren: Özgür DEMİRBUĞA\*

## GİRİŞ

Sahtecilik ve Yolsuzlukla Mücadeleye İlişkin ASOSAI (Asya Sayıştaylar Birliği) Rehberine göre sahtecilik, esasen yönetim, çalışanlar veya üçüncü kişiler arasından bir veya daha çok bireyin yasadışı mali avantaj elde etmek için hileye başvurusu ve mali verileri kasıtlı olarak yanlış beyan etmesidir. Rehberde göre sahtecilik aynı zamanda (1) kayıt ve belgelerin değiştirilmesi, tahrifi veya manipülasyonunu, (2) varlıkların kötüye kullanımı ve zimmete geçirilmesini, (3) kayıt ve belgelerde menkul kıymet işlemlerinin gizlenmesi veya atlanması, (4) işlemin asıl önemli bölümünün kaydedilmemesini ve (5) muhasebe politikasının yanlış uygulanmasını içerir.

Rehberde yer verilen İngiltere Yeminli Kamu Maliyesi ve Muhasebecilik Enstitüsü tanımına göre, “yolsuzluk, herhangi bir kişinin davranışını etkileyebilecek bir ödül veya rüşvetin teklif edilmesi, verilmesi, istenmesi veya kabul edilmesi olarak tanımlanabilir. Yani bir kişinin doğrudan üçüncü şahsın çıkarı için görevlerinin gerektirdiği davranışların aksi yönünde hareket etmek veya hareketsiz kalmak için, karşılık veya ödül şeklinde rüşvet almasıdır”.

Her bir yüksek denetim kurumunun sahtecilik ve yolsuzlukla nasıl mücadele edeceği hususu, kurumun yetki alanı, ilgili ceza yasaları ve kamu personel mevzuatına bağlı olarak her yüksek denetim kurumunda değişiklik gösterir. Ancak diğer ülkelerdeki sahtecilik ve yolsuzluğun denetimine ilişkin sistemler ve yaklaşımlarla ilgili tecrübelerin bilinmesi, yüksek denetim kurumlarına bu alandaki denetim ve kurumsal çalışmalarını daha verimli ve etkin yönetmeleri açısından büyük yararlar sağlayacaktır.

---

\* Üst Yönetici, Japon Sayıştay Araştırma ve Uluslararası İlişkiler Dairesi

\* Sayıştay Başkanetçisi

Bu yazıda, mevcut durumu ortaya koymak ve Japon Sayıştayının sahtecilik ve yolsuzluğun denetimiyle ilgili karşılaştığı güçlükler konusundaki bilgi ve tecrübelerimizi ASOSAI üyesi diğer Sayıştaylarla paylaşmak istedim. (Bu yazıda yer alan görüşler yazarın şahsi görüşleridir ve Japon Sayıştayının resmi görüşünü yansıtmaz.)

## **A) DENETİMDE MEVCUT DURUM**

### **1. Denetimle İlgili Genel Yetki**

Japon Sayıştayının denetim konusundaki genel yetkisi ile ilgili olarak Japon Sayıştay Yasasında şu hükümler yer almaktadır: “Sayıştay, Japon Anayasasının 90. Maddesinde hüküm altına alınan devletin gelir ve gider hesaplarının ve ayrıca yasal düzenlemelerle yetki alanına dahil edilen diğer hesapların nihai denetimini yapar” (madde 20, 1. fıkra). “Sayıştay kamu hesaplarının uygunluğunu güvence altına almak ve eksiklerini düzeltmek için onları sürekli denetler ve izler” (2. fıkra). “Sayıştay denetimlerini doğruluk, düzenlilik, tutumluluk, verimlilik ve etkinlik açılarından ve denetime ilişkin diğer gerekli açılara göre yürütür” (3. fıkra).

Burada “uygunluk” muhasebenin bütçe, kanunlar, Meclis Talimatları ve benzerlerine uygun olarak tam anlamıyla gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği ile ilgilidir. Bu nedenle zimmete geçirme veya sahtecilik durumlarında olduğu gibi, devlet muhasebesi kapsamındaki bir kurumda kamu zararına sebebiyet verildi ise, konu uygunlukla ilişkili olduğundan, Sayıştay denetimine tabidir.

### **2. Sahtecilik ve Yolsuzlukla İlgili Yetki**

Sahtecilik ve yolsuzlukla ilgili Sayıştay Yasasında yer alan hükümler aşağıda gösterildiği gibidir:

#### **2.1. Denetlenenlerin Sebep Olduğu Suç ve Zararların Raporlanması Yükümlülüğü**

Sayıştayca yapılan denetimin eksiksiz olmasını sağlamak için, muhasebeyle ilgili bir suç veya bir zarar tespit edildiğinde, denetim yükümlülüğü ile ilgili olarak Sayıştay Yasası şu hükmü içermektedir: “Yetkili amir, denetim yetkilisi veya sorumlu kişi, Sayıştay denetimine tabi hesaplarla ilgili aşağıdaki sorunları hemen Sayıştaya rapor eder: (1) muhasebeyle ilgili bir suçun tespit edilmesi, (2) para, menkul kıymetler veya diğer varlıklarla ilgili bir zararın tespit edilmesi” (madde 27).

## **2.2. Disiplin Cezası Uygulanmasını İsteme Yetkisi**

Sayıştayın devlet muhasebe memurları için disiplin cezası uygulanmasını isteme yetkisi ile ilgili olarak Sayıştay Yasasında şu hüküm yer almaktadır: “Sayıştay, bir denetim sonucunda kasten veya ağır ihmali sonucu devleti ciddi bir zarara uğrattığı düşünülen mali işlemlerden sorumlu devlet memuru hakkında, memurun bağlı olduğu birimin amirinden veya onu yönetmekle sorumlu diğer kişilerden disiplin cezası uygulanmasını isteyebilir” (madde 31, 1. fıkra).

## **2.3. Hükme Bağlama**

Muhasebeden veya devlet mallarının yönetiminden sorumlu memurlar hakkında Sayıştayca verilen hükümlerle ilgili olarak Sayıştay Yasasında yer alan düzenlemeler şöyledir:

“Nakit saymanının parasal bir kayba sebep olması durumunda Sayıştay, ilgili memurun gerekli mesleki özeni göstermeyerek devleti gerçek bir kayba uğratarak uğratmadığını inceledikten sonra bu kişinin tazminat ödeyip ödemeyeceğine hükmeder” (madde 32, 1. fıkra).

“Ayniyat saymanının devlet malını kaybetmesi veya devlet malına zarar vermesi ya da Mal İdaresi Yasası hükümlerini çiğneyerek veya aynı yasa hükümlerine uygun hareket etmeyerek malları idare etmesi sonucunda, kamu mallarına zarar vermesi ya da devleti zarara uğratması durumunda Sayıştay, ilgili memurun kasten veya ağır ihmal sonucu devleti gerçek bir kayba uğratarak uğratmadığını inceledikten sonra bu kişinin tazminat ödeyip ödemeyeceğine hükmeder” (2. fıkra).

“Sayıştayın nakit veya ayniyat saymanı hakkında tazmin hükmü vermesi durumunda, memurun bağlı olduğu birimin amiri veya onu yönetmekle sorumlu diğer kişiler, ilgili memura birinci veya ikinci fıkra hükümlerine uygun olarak hükmedilmiş tazminatı ödemesini emreder” (3. fıkra).

## **2.4. Suçu Rapor Etme Görevi**

Adli Makamları bilgilendirme ile ilgili olarak Sayıştay Yasasında yer alan hüküm şu şekildedir: “Sayıştay, devlete ait mali işlemlerden sorumlu memurun görevini yerine getirirken bir suç işlediğini düşünürse Savcılığı durumdan haberdar eder” (madde 33).

### **3. Yıllık Denetim Raporunda Yer Alması Gereken Hususlar**

Yıllık denetim raporunda yer alması gereken hususlarla ilgili olarak Sayıştay Yasası şu hükmü amirdir: “Japon Anayasasınının 90 ıncı maddesine göre hazırlanacak denetim raporu aşağıdaki konuları içerir: (1) Devlete ait nihai gelir ve gider hesaplarının onaylanması, (2) Devlete ait nihai gelir ve gider hesapları tutarlarının Japonya Merkez Bankası tarafından açıklanan tutarlarla uyuşup uyuşmadığı, (3) Yapılan denetimler sonucunda, kanunların, hükümet talimatlarının veya bütçe kanununun ihlal edildiği ya da yanlış uygulandığı düşünülen konular olup olmadığı (4)-(8) (hariç)” (madde 29).

Burada, “kanunların, hükümet talimatlarının veya kabul edilmiş bütçenin ihlal edildiği ya da yanlış uygulandığı düşünülen konular”dan kastedilen, tek tek muhasebe işlemleriyle ilgili olarak tespit edilen, kanunların, hükümet talimatlarının veya bütçe kanununun ihlal edildiği durumlar veya bunların hiçbirinin ihlali söz konusu olmasa bile, tutumluluk, verimlilik, etkinlik ve benzeri kurallara uygun bakış açısına aykırı hareket etme durumlarıdır. Yukarıda bahsedilen kriterlerden herhangi birine dâhil olan her türlü sahtecilik ve yolsuzluk konusu denetim raporunda yer alacaktır.

### **4. Denetim Sonuçları**

Japonya’da, denetimlerde varlık hesaplarında zarara sebep olan sahtecilik durumları tespit edilmiş ve bunlara ilişkin yüksek miktarda kayıt toplanmıştır. Diğer taraftan yolsuzlukla ilgili olarak, varlık hesaplarındaki zarar çoğu zaman net olmadığı için, bilfiil yürütülen denetimler çok azdır; bu nedenle yolsuzluk durumları neredeyse sadece polis ve adli makamların soruşturmasına bırakılmıştır. Bu duruma uygun olarak, bu yazıda Japon Sayıştayının denetim sonuçları bazında sahteciliğin denetimi ele alınacaktır. Aşağıda tartışıldığı gibi, sahtecilikle ilgili yıllık denetim raporundaki durumlar büyük ölçüde iki kategoride sınıflandırılabilir: Kamu kurumu içindekilerce işlenenler ve kamu kurumu dışındakilerce işlenenler. Bunlardan ilki ayrıca iki alt kategoriye daha bölünebilir: Bireylerce işlenenler ve bir bütün olarak kurumlarca işlenenler.

#### **4.1. Kamu Kurumları İçindeki Bireylerce Yapılan Sahtecilik**

Yıllık denetim raporunda, Sayıştay, devlet memurlarının işlediği, görevleriyle bağlantılı, devlet malında zarara sebep olan suçlardan bahseder. Yıllık denetim raporunda belirtilen sahtecilik sayısı, İkinci Dünya Savaşından sonraki kargaşa döneminde çok hızlı artmasına rağmen, geçen son on mali

yılda, yıllık ortalama 30 ile 60 olay arasında gerçekleşmiştir. Bakanlık ve kurum aracılığıyla tasarruflar, hayat sigortaları vb. yöneten ve nakit işlemleri ile ilgili birçok branşı bulunan posta sektörü (Japon Post), sahtecilik olaylarının büyük çoğunluğundan sorumludur. Diğer bakanlıklara gelince, nakit paranın tahsil edilip ödendiği, gelir pullarının piyasaya sürüldüğü, mal alımlarının yapıldığı ve devlet arazilerinin yönetildiği birimlerde yılda yaklaşık 10 farklı sahtecilik olayı rapor edilmektedir. Örneğin 2006 Mali Yılı Denetim Raporunda, Japonya Post 689,730,000 Yen tutarında 50 sahtecilik olayından ve diğer bakanlıklar 50,180,000 Yen tutarında 10 sahtecilik olayından olmak üzere toplamda 733,910,000 Yen tutarında 60 sahtecilik olayından sorumlu tutulmuşlardır.

#### **4.2. Bir Bütün Olarak Kurumlarca Yapılan Sahtecilik**

Yıllık denetim raporunda Sayıştay, kurumların kendi işleriyle bağlantılı hayali koşullara dayanarak ödemeler yaptıkları veya gerçek ödeme tutarlarına ekstra tutarlar ekleyerek para topladıkları ve bütçe dışında para kayıtları tuttukları durumları rapor etmektedir. Japonya’da bu durum genellikle “hayali muhasebe” olarak bilinir. Hayali muhasebe yoluyla toplanan paranın bir kısmı mal alımı gibi işle ilgili giderler için kullanılır, ancak bu paranın büyük kısmı gece-yarısı bar faturaları ve eğlenceli toplantılar gibi personele ait masraflar için kullanılır. Bazı durumlarda, insanların büyük bir kısmı hayali muhasebenin içinde yer alır ve sahte işlemler örgüt tarafından da kabullenilir. Bu nedenle, örgütlerin (kurumların) bir bütün olarak gerçekleştirme eğiliminde olduğu hayali muhasebe, büyük miktarlarda parayı içerir ve uzun yıllar boyunca tespit edilmesi mümkün değildir.

İkinci Dünya Savaşı’ndan sonraki kargaşa dönemini takiben, 1955’te başlayan yirmi yıl boyunca, yıllık denetim raporlarında hayali muhasebeyle ilgili çok az örnek yer almıştır. Bununla birlikte 1970’lerin ikinci yarısından sonra, seyahat harcamaları, personel harcamaları vb. ile ilgili çok sayıda olay rapor edilmiştir. Takiben kısa bir süre için uydurma muhasebe ile ilgili olarak yıllık denetim raporunda yer verilen olay sayısı birkaç mali yıl için bir tane idi. Bununla birlikte son zamanlarda mal alımlarıyla ilgili uydurma muhasebe olayları artıyor, sonuç olarak, her mali yıl için sayı onlara yükseliyor. Örneğin 2006 Mali Yılı Denetim Raporunda, Sağlık, Çalışma ve Kalkınma Bakanlığı’na ait 158,980,000 Yen tutarında 22 sahtecilik olayı ve Ulusal Hastane Örgütü’ne ait 23,160,000 Yen tutarında bir sahtecilik olayı olmak üzere toplamda 182,140,000 Yen tutarında 23 sahtecilik olayı rapor edilmiştir.

### **4.3. Kamu Kurumu Dışındakilerce Yapılan Sahtecilik**

Devlet, kamu kaynaklı şirketler vb. insanların refahını artırma amacıyla, kanunlar ve yönetmeliklerce emredilen belli ihtiyaçlarını karşılayacak insanlara sübvansiyon, fayda ve benzeri imkanlar sağlar veya kredi verir. Bu bağış ve krediler, faydalanacak kişilerin başvurularına bağlı olarak temin edilir. İnsanlardan toplanan vergi gelirleri bu tür idari hizmetlerin sunulması için kullanılır ve vergiler sadece stopaj vergilerini değil aynı zamanda kişisel beyana dayalı vergileri de içerir. Eğer yardım ve vergi ödemesi için yapılan başvurular devlet ve kamu kaynaklı şirketlerce tam olarak incelenmezse, bu tür durumlarda kamu kurumu dışındakilerce yapılan sahtecilik riski yüksek olacaktır.

Yıllık denetim raporunda Sayıştay, kamu istihdamını sağlama bürolarının (*iş ve işçi bulma kurumu*), talepte bulunanların başvurularında yer alan, tekrar işe başladıklarını gizleme gibi dürüst olmayan gerçeğe aykırı beyanlarını uygun bir şekilde kontrol etmediği için işsizlik sigortası ücretlerinin hatalı ödendiğini belirtmiştir. Yıllık denetim raporunda yer alan bir diğer örnek, bilimsel araştırma yardımı alan kişilerin, satıcılara hayali işlemlere dayanan teslimat, fatura vb. sahte belgeler hazırlatarak kuruma, araştırmalarına ilişkin hayali işlemlerine para ödettikleri ve bu para için ayrı bir hesap tuttıkları durumdur.

### **Denetimin Güçlükleri**

Sahteciliğin denetimi sahtekârlara göre yönetildiğinde çok etkindir. Sahtecilik eylemleri 4. bölümde tartışıldığı gibi büyük ölçüde, kamu kurumu içindeki bireylerce işlenenler, bir bütün olarak kurumlarca işlenenler ve kamu kurumu dışındakilerce işlenenler olarak sınıflandırılabilir.

### **1. Kamu Kurumları İçindeki Bireylerce Yapılan Sahteciliğin Denetimi**

Kamu kurumları içindeki bireylerce yapılan sahtecilik olayları ilk olarak ilgili kuruluşlarda oluşturulan iç kontrol prosedürleriyle tespit edilir. Burada, iç kontrol denince, bütün birimler ve işin verimli ve etkin yönetildiği, yüksek oranda güvenilir mali raporların hazırlandığı ve ilgili kanun ve yönetmeliklere uyulduğu konusunda makul güvence verme amacıyla olan kurumun ilgili mensupları tarafından takip edilen prosedürler anlaşılır.

Mevcut kamu muhasebe sisteminde, ilgili bakanlıklar ve kurumlar muhasebe ve iç denetimin ayrılması yoluyla karşılıklı denetim ilkelerine

dayanan kendine özgü kontrol prosedürleri kurmuşlardır. Bunu başarmak için muhasebeye ilişkin kanun ve yönetmelikler aşağıdakileri öngörür: (1) görevlerin ayrılması, (2) prosedürlerin onaylanması, (3) doküman yönetimi (4) prosedürlere garanti verme (5) yeniden inceleme (6) istisnai durumları raporlama (7) erişimi sınırlama (8) prosedürleri karşılaştırma (9) envanter çıkarılması ve benzerleri. Sahteciliği önlemek için iç kontrol sisteminin kurulmadığı veya kontrol sistemi kurulsun bile gerçekten işlemediği durumlarda bireylerce sahtecilik olaylarının işlenmesi muhtemeldir. Sahteciliğin denetiminde sadece iç kontrol prosedürlerinin etkin olarak kurulmasını değil, aynı zamanda bu tür prosedürlerin gerçekten işleyip işlemediğini doğrulamak da çok önemlidir.

## **2. Bir Bütün Olarak Kurumlarca Yapılan Sahteciliğin Denetimi**

Sorumlu kişiler göz yumar ya da kurumun üst yöneticisi gibi idareciler iç kontrol prosedürlerini önemsemezse iç kontrol etkin bir şekilde işlemez. Bu nedenle iç denetim, bir bütün olarak kurumlarca yapılan sahteciliğe karşı faydasızdır. Bazen kurumda çalışan bir işçi tarafından yapılan ihbar bir bütün olarak kurumca yapılan sahteciliği açığa çıkarır. Devlet ve kamu şirketleri gibi denetlenen kamu hesaplarına ya da projelerine ait uygunsuz konuları bildiren ihbarları kabul etme ve denetimde bu ihbarlara başvurma Japon Sayıştay'ının politikasıdır.

Japonya'da Muhbir Koruma Yasası Nisan 2006'da yürürlüğe girmiştir. Bu yasa muhbirlerin irtibat kurabildiği bakanlıklar ve temsilciliklere de uygulanabilir olduğu için, bu kurumların muhbirleri koruma mekanizması geliştirmesi, ihbarcılıktan faydalanması ve sahteciliğin erken tespiti için denetim ve teftişleri güçlendirmesi gereklidir.

## **3. Kamu Kurumu Dışındakilerce Yapılan Sahteciliğin Denetimi**

İnceleme birimi ya da kurumun ilgili bölümü tarafından örnekleme yoluyla yapılan inceleme bazen kurum dışından birisi tarafından işlenmiş bir sahtecilik olayının tespit edilmesine yardımcı olur. İnceleme birimi ya da bölümü, kurumu ilgilendiren, örneğin sosyal güvenlikle ilgili prim ödemesi veya ulusal vergi iadesi gibi bir talebi inceler. Çok sayıda talep olduğu zaman, genellikle ödeme veya iadeye karar vermek için sadece belge incelemesi yapılır ve belgelerde bir eksiklik olmadığı sürece ödeme veya iadeye karar verilir.

Sahtecilik girişimlerini önlemek için, inceleme birimi ya da bölümü, genellikle rastgele veya belli ölçütlere göre seçilmiş başvuruların örnekleme

yoluyla incelenmesini içeren ayrıntılı bir çalışma yürütür. Bu durumda, sahtecilikle ilgili bir denetim yürütülürken, örnekleme yoluyla denetimler için örnek seçme kriterlerinin değerlendirilmesi, örneğin bu kriterlere göre seçilip seçilmediğini araştırmak ve örnekleme yoluyla denetimin doğru yürütülüp yürütülmediğini test etmek için gereklidir.

### **Sonuç**

Japonya'da, kurum hesaplarında zarara sebep olduğu için sahtecilik olayları denetimin daha fazla hedefi haline gelmiştir ve bu nedenle önemli sayıda denetim bulgusu elde edilmiştir. Diğer yandan, yolsuzluk konusuna gelince, bu konuda hemen hemen hiçbir denetim yoktur çünkü kurum hesaplarında meydana gelen zarar genellikle net değildir ve bu konu neredeyse sadece polis ve adli makamlarca yapılan soruşturmaların hedefindedir.

Hesapları denetlemenin temeli ve çekirdeği olarak sahteciliğin denetiminin güçlendirilmesine önem vermeye devam etmek bizim politikamızdır. Bu yazıda, sahteciliğin denetiminin sahtecilik olaylarını işleyenlere göre sürdürülmesinin etkili olduğu gösterilmiştir. Diğer bir ifadeyle, sahteciliğin kurum içindeki bireylerce işlendiği durumlarda iç kontrollerin gözden geçirilmesi ve test edilmesi, sahteciliğin bir bütün olarak kurumlarca işlendiği durumlarda içeriden gelecek ihbarlardan faydalanılması ve kurum dışındakilerce işlenmiş sahtecilik olaylarında inceleme birimi ya da bölümü tarafından örnekleme yoluyla inceleme için kullanılan seçim kriterlerinin değerlendirilmesi önemlidir.

Her bir yüksek denetim kurumunun sahtecilik ve yolsuzlukla mücadeleyi nasıl yürüteceği hususu, sadece o yüksek denetim organının denetim idaresine göre değil, aynı zamanda, ceza yasaları ve kamusal alanı düzenleyen yasalar gibi konu ile ilgili kanunlar ve sistemlere göre değişir. Çeşitli terimlere dayanarak mevcut durumu ve Japon Sayıştay'ının sahtecilik ve yolsuzlukların denetiminde yaşadığı güçlükleri ortaya koydum. Bu yazıda sunulan bilgi ve tecrübelerimizin ASOSAI üyesi Sayıştayların denetimine ve örgütsel yönetimine katkıda bulunması benim için en büyük mutluluktur.