



29.TÜRKİYE MALİYE SEMPOZYUMU

“Kamu Maliyesinde Denetim”
16-20 Mayıs 2014 / Antalya

TEBLİĞLER KİTABI

**Sakarya Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
Maliye Bölümü**

29. TÜRKİYE MALİYE SEMPOZYUMU

“KAMU MALİYESİNDE DENETİM”

16-20 Mayıs 2014 / Antalya

Editörler

**Prof. Dr. Fatih SAVAŞAN
Prof. Dr. Temel GÜRDAL
Doç. Dr. Fatih YARDIMCIOĞLU
Doç. Dr. Mehmet Emin ALTUNDEMİR**

TEBLİĞLER KİTABI

2016



29. Türkiye Maliye Sempozyumu: Kamu Maliyesinde Denetim
Sakarya Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü

1. Baskı, 2016

Editörler

Prof. Dr. Fatih SAVAŞAN

Prof. Dr. Temel GÜRDAL

Doç. Dr. Fatih YARDIMCIOĞLU

Doç. Dr. Mehmet Emin ALTUNDEMİR

Beşiz Yayınları

Adnan Menderes Cd. 22/A Adapazarı / SAKARYA

Tel: 0264 273 52 53

ISBN: 978-605-9974-19-6

Baskı: Sakarya Gelişim Ofset Tanıtım Mat. Yay. Rek. Tic. ve San. Ltd. Şti.

Adnan Menderes Cd. 22/A Adapazarı / SAKARYA

Tel : 0264 273 52 53

e-mail : info@sakaryagelisim.com

Web : www.sakaryagelisim.com

Her hakkı saklıdır. Bu kitabın tamamı veya bir kısmı 5846 sayılı yasanın hükümlerine göre **Sakarya Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü'nündür**. Önceden izin almaksızın elektronik, mekanik, fotokopi veya herhangi bir sistemle basılamaz, çoğaltılamaz ve bilgisayar ortamında tutulamaz.

Kongre Web Sayfası: www.maliyesempozyumu.sakarya.edu.tr

Sakarya Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
Maliye Bölümü

29. TÜRKİYE MALİYE SEMPOZYUMU
“KAMU MALİYESİNDE DENETİM”

İÇİNDEKİLER

Düzenleme Kurulu	vii
Bilim Kurulu	ix
Hakem Kurulu	x

AÇILIŞ KONUŞMALARI

Prof. Dr. Fatih SAVAŞAN	xv
Prof. Dr. Muzaffer ELMAS	xvii
İsmail İlhan HATİPOĞLU	xvii
Prof. Dr. Selahattin TUNCER	xxv

1. OTURUM: VERGİ DENETİMİ

Uluslararası Alanda Gerçekleştirilen Vergi Denetimi	2
<i>Doç. Dr. Ramazan Kılıç</i>	
Alman Vergi Sisteminde Vergi İncelemesi	17
<i>Yrd.Doç.Dr. Ali Değirmendereli</i>	
Vergi Denetim Birimlerindeki Değişikliğin Vergi Müfettişleri Gözüyle Değerlendirilmesi: Bir Alan Araştırması	37
<i>Prof. Dr. Fatih Savaşan, Araş. Gör. Kadriye İzgi Şahpaz, Araş. Gör. Tunç İnce</i>	
Bir Vergi İncelemesi Yöntemi: Randıman Analizi ve Vergi Gayretine Muhtemel Katkılarının Tartışılması	59
<i>Prof. Dr. Ersan Öz, Mehmet Yolcu</i>	
1. Oturum Soru-Cevap	83

2. OTURUM: BÜTÇE DENETİMİ

Türkiye’de Kamu Denetiminde Saydamlık Sorunu ve Genel Bütçeli Kuruluşlar Açısından Bir Değerlendirme	91
<i>Yrd. Doç. Dr. Musa Gök, Araş. Gör. Dr. Sevdâ Akar</i>	
Kamu Hizmetlerinde Performans Denetimi ve Memnuniyet: Asayiş Hizmetlerinde Memnuniyetin Bulanık Mantık Temelli Analizi	115
<i>Yrd. Doç. Dr. Alparslan A. Başaran, Doç. Dr. Murat Alper Başaran, Öğr. Gör. Dr. Serkan Erkam, Dr. Murat Çetinkaya</i>	
Kamu Mali Denetiminde İstatistiksel Bir Yaklaşım: Benford Yasası	133
<i>Öğr.Gör. Uğur Dünder</i>	
Sosyal Güvenlik Sistemlerinde Denetimin Rolü ve İşlevleri	145
<i>Doç. Dr. Metin Meriç, Dr. Siddık Topaloğlu</i>	
2. Oturum Soru-Cevap	177

3. OTURUM: İÇ DENETİM

Mali Yönetim Reformunun Belediyelerde Harcama Yönetimi ve Denetimi Üzerindeki Etkileri: Seçilmiş Belediyelerden Kesit Veri Analizi	183
<i>Doç. Dr. Murat Demir, Prof. Dr. Abuzer Pınar</i>	
Kamu Kesiminde İç Denetimin Etkinliği	205
<i>Doç. Dr. Temel Gürdal, Veysel Çıplak</i>	
Yerel Yönetimlerde İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma	243
<i>Doç. Dr. Semih Bilge, Arş. Gör. Nurten Daşkaya</i>	
Kamu Kurumlarında İç Denetim Faaliyetinin Etkinliği: Ege Bölgesi Alan Araştırması	269
<i>Prof.Dr. İbrahim Atilla ACAR, Yrd.Doç.Dr. Elif Ayşe Şahin İpek</i>	
Belediyelerde Bütçe Saydamlığı: Mali Hizmetler Birim Yöneticileri Üzerine Bir Araştırma	295
<i>Doç. Dr. Semih Bilge, Arş. Gör. Dürdane Küçükaycan</i>	
3. Oturum Soru-Cevap	324

4. OTURUM: PERFORMANS DENETİMİ VE DIŞ DENETİM

Yüksek Denetimin Bağımsızlığı: “Türk Sayıştayı Örneği”	329
<i>Yrd.Doç.Dr. Hüseyin Güçlü Çiçek, Araş. Gör. Süleyman Dikmen, Faruk Güngören</i>	
Kurumsal Performans Denetimi ve Türkiye’de Uygulanabilirliği: Yeni Kamu Mali Yönetim Sistemi ve Sayıştay’ın Değişen Rolü	351
<i>Doç. Dr. Hakkı Hakan Yılmaz</i>	
Ofis Tipi Sayıştay Örnekleri Işığında Türk Sayıştayı’nın Değerlendirmesi	369
<i>Yrd. Doç. Dr. Mehmet Alpertunga Avcı</i>	
Sayıştay Sunumu	399
<i>Zekeriya Tüysüz</i>	
4. Oturum Soru-Cevap	403

5. OTURUM: MALİYE BAKANLIĞI PANELİ

Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomiye Mücadele Stratejisi ve Uygulamaları	415
<i>Faruk GÖZÜBÜYÜK</i>	
Gelir İdaresi Başkanlığı e- Dönüşüm Projeleri	421
<i>Abdullah Kiraz</i>	
Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Gönüllü Uyum ve Mükellef Odaklılık Yaklaşımı	427
<i>Ayşe Ceceli, Mehmet Ceylan</i>	
5. Oturum Soru-Cevap	433

6. OTURUM: DENETİMDE ETKİNLİK	
Vergi Denetiminde Bir Etkinlik Sorunu Olarak Mükellef Seçimi <i>Prof. Dr. Mehmet Arslan, Yrd. Doç. Dr. Mine Biniş</i>	443
Vergilendirmede Elektronik Belgelerin Hukuki Geçerliliklerinin Değerlendirilmesi <i>Yrd. Doç. Dr. Memduh Aslan</i>	463
Kalkınan Ekonomi Türkiye’de Denetimin Etkinleştirilmesi <i>Prof. Dr. Güneri Akalın</i>	491
Türkiye’de Bölgesel Vergi Yüküne “Formül Yöntemi ile Vergi Tahsisi” ile Farklı Bir Bakış <i>Prof. Dr. İsa Sağbaş, Prof. Dr. Naci Tolga Saruç</i>	505
6. Oturum Soru-Cevap	519
7. OTURUM: KAMU GÖZETİM KURUMU PANELİ	
Bağımsız Denetim ve Kamu Gözetimi Konusundaki Dünyadaki Gelişmeler <i>Mehmet Kaya</i>	529
Türkiye’de Bağımsız Denetim ve Kamu Gözetimi Kurumu <i>Osman Dereli</i>	535
Türkiye Denetim Standartları <i>Mehmet Şirin</i>	541
Bağımsız Denetim ve Tasdik Denetiminin Karşılaştırılması <i>Mehmet Nadi Abbasoğlu</i>	545
7. Oturum Soru-Cevap	549

29. TÜRKİYE MALİYE SEMPOZYUMU DÜZENLEME KURULU ÜYELERİ

Prof. Dr. Fatih SAVAŞAN	Düzenleme Kurulu Başkanı
Doç. Dr. Mehmet Emin ALTUNDEMİR	Düzenleme Kurulu Başkan Yardımcısı
Yrd. Doç. Dr. Fatih YARDIMCIOĞLU	Düzenleme Kurulu Başkan Yardımcısı
Doç. Dr. Temel GÜRDAL	Düzenleme Kurulu Üyesi
Prof. Dr. Naci Tolga SARUÇ	Düzenleme Kurulu Üyesi
Prof. Dr. Habib YILDIZ	Düzenleme Kurulu Üyesi
Yrd. Doç. Dr. Nurullah ALTUN	Düzenleme Kurulu Üyesi
Yrd. Doç. Dr. Cahit ŞANVER	Düzenleme Kurulu Üyesi
Dr. Hakan YAVUZ	Düzenleme Kurulu Üyesi
Arş. Gör. Furkan BEŞEL	Düzenleme Kurulu Üyesi
Arş. Gör. Tunç İNCE	Düzenleme Kurulu Üyesi
Arş. Gör. Kadriye İZGİ ŞAHPAZ	Düzenleme Kurulu Üyesi
Arş. Gör. Işıl AYAS	Düzenleme Kurulu Üyesi
Arş. Gör. Gonca GÜNGÖR	Düzenleme Kurulu Üyesi
Arş. Gör. Mustafa BALCI	Düzenleme Kurulu Üyesi

29. TÜRKİYE MALİYE SEMPOZYUMU BİLİM KURULU ÜYELERİ

Prof. Dr. Aykut HEREKMAN	Emekli Öğretim Üyesi
Prof. Dr. Naci Birol MUTER	Emekli Öğretim Üyesi
Prof. Dr. Beyhan ATAÇ	Anadolu Üniversitesi
Prof. Dr. Turgay BERKSOY	Marmara Üniversitesi
Prof. Dr. Nurettin BİLİCİ	Çankaya Üniversitesi
Prof. Dr. Nihat FALAY	Emekli Öğretim Üyesi
Prof. Dr. Abuzer PINAR	Harran Üniversitesi
Prof. Dr. Mircan TOKATLIOĞLU	Uludağ Üniversitesi
Prof. Dr. Ahmet Burçin YERELİ	Hacettepe Üniversitesi
Prof. Dr. Yusuf KARAKOÇ	Dokuz Eylül Üniversitesi
Prof. Dr. Mustafa Ali SARILI	Adnan Menderes Üniversitesi
Prof. Dr. Ahmet ULUSOY	Karadeniz Teknik Üniversitesi
Prof. Dr. İstiklal Savaş VURAL	Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi
Prof. Dr. Elif SONSUZOĞLU	İstanbul Üniversitesi
Doç. Dr. Tekin AKDEMİR	Erciyes Üniversitesi
Doç. Dr. Semih BİLGE	Eskişehir Osmangazi Üniversitesi
Doç. Dr. Serpil AĞCAKAYA	Süleyman Demirel Üniversitesi
Doç. Dr. Hakkı ODABAŞ	Uşak Üniversitesi
Doç. Dr. Tarık VURAL	Abant İzzet Baysal Üniversitesi
Yrd. Doç. Dr. Ahmet UTKUSEVEN	İzmir Katip Çelebi Üniversitesi
Yrd. Doç. Dr. Volkan YURDADOĞ	Çukurova Üniversitesi
Yrd. Doç. Dr. Memduh ASLAN	Hasan Kalyoncu Üniversitesi

29. TÜRKİYE MALİYE SEMPOZYUMU BİLDİRİ HAKEM KURULU ÜYELERİ

Prof. Dr. Abuzer PINAR	Harran Üniversitesi
Prof. Dr. Adnan GERÇEK	Uludağ Üniversitesi
Prof.Dr. Ahmet Burçin YERELİ	Hacettepe Üniversitesi
Prof. Dr. Ahmet KESİK	Yıldırım Beyazıt Üniversitesi
Prof. Dr. Ahmet ULUSOY	Karadeniz Teknik Üniversitesi
Prof. Dr. Ali ÇELİKKAYA	Eskişehir Osmangazi Üniversitesi
Prof. Dr. Ayşe GÜNER	Marmara Üniversitesi
Prof. Dr. Doğan ŞENYÜZ	Uludağ Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Prof. Dr. Engin ATAÇ	Anadolu Üniversitesi
Prof. Dr. Erdal GÜMÜŞ	Eskişehir Osmangazi Üniversitesi
Prof. Dr. Fatih SAVAŞAN	Sakarya Üniversitesi
Prof. Dr. Fethi HEPER	Anadolu Üniversitesi
Prof. Dr. Figen ALTUĞ	İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi
Prof. Dr. Filiz GİRAY	Uludağ Üniversitesi
Prof. Dr. Habib YILDIZ	Sakarya Üniversitesi
Prof. Dr. Hakan UZELTÜRK	Galatasaray Üniversitesi
Prof. Dr. Hasan Hüseyin BAYRAKLI	Afyon Kocatepe Üniversitesi
Prof. Dr. İbrahim Attila ACAR	İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi
Prof. Dr. İbrahim ORGAN	Pamukkale Üniversitesi
Prof. Dr. İsa SAĞBAŞ	Afyon Kocatepe Üniversitesi
Prof. Dr. İstiklal Yaşar VURAL	Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi
Prof. Dr. Kâmil TÜĞEN	Dokuz Eylül Üniversitesi
Prof. Dr. Mehmet YÜCE	Uludağ Üniversitesi
Prof. Dr. Muhlis BAĞDİĞEN	Bülent Ecevit Üniversitesi
Prof. Dr. Mustafa Ali SARILI	Adnan Menderes Üniversitesi
Prof. Dr. N. Semih ÖZ	Ankara Üniversitesi
Prof. Dr. Naci Birol MUTER	Celal Bayar Üniversitesi
Prof. Dr. Naci Tolga SARUÇ	Sakarya Üniversitesi
Prof. Dr. Nevzat SAYGILIOĞLU	Gazi Üniversitesi
Prof. Dr. Nezih VARGAN	Anadolu Üniversitesi
Prof. Dr. Nihat FALAY	İstanbul Üniversitesi
Prof. Dr. Nurettin BİLİCİ	Çankaya Üniversitesi
Prof. Dr. Osman PEHLİVAN	Karadeniz Teknik Üniversitesi
Prof. Dr. Ömer Faruk BATIREL	Marmara Üniversitesi

Prof. Dr. Selami SEZGİN	Eskişehir Osmangazi Üniversitesi
Prof. Dr. Süreyya SAKINÇ	Celal Bayar Üniversitesi
Prof. Dr. Şükrü KIZILOĞ	Gazi Üniversitesi
Prof. Dr. Yusuf KARAKOÇ	Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Doç. Dr. Ahmet ÖZEN	Dokuz Eylül Üniversitesi
Doç. Dr. Cemil RAKICI	Karadeniz Teknik Üniversitesi
Doç. Dr. Emrah FERHATOĞLU	Eskişehir Osmangazi Üniversitesi
Doç. Dr. Engin HEPAKSAZ	İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi
Doç. Dr. Erhan GÜMÜŞ	Eskişehir Osmangazi Üniversitesi
Doç. Dr. Gülsüm GÜRLER HAZMAN	Afyon Kocatepe Üniversitesi
Doç. Dr. Hakan AY	Dokuz Eylül Üniversitesi
Doç. Dr. Hakan YILMAZ	Ankara Üniversitesi
Doç. Dr. İlhami SÖYLER	Turgut Özal Üniversitesi
Doç. Dr. Mehmet TUNÇER	Karadeniz Teknik Üniversitesi
Doç. Dr. Metin MERİÇ	Gazi Üniversitesi
Doç. Dr. Mustafa Erkan ÜYÜMEZ	Anadolu Üniversitesi
Doç. Dr. Özhan ÇETİNKAYA	Uludağ Üniversitesi
Doç. Dr. Semih BİLGE	Eskişehir Osmangazi Üniversitesi
Doç. Dr. Serpil AĞCAKAYA	Süleyman Demirel Üniversitesi
Doç. Dr. Tarık VURAL	Abant İzzet Baysal Üniversitesi
Doç. Dr. Tekin AKDEMİR	Erciyes Üniversitesi
Doç. Dr. Temel GÜRDAL	Sakarya Üniversitesi
Doç. Dr. Tolga DEMİRBAŞ	Uludağ Üniversitesi
Yrd. Doç. Dr. Cahit ŞANVER	Sakarya Üniversitesi
Yrd. Doç. Dr. Harun KILIÇASLAN	Adnan Menderes Üniversitesi
Yrd. Doç. Dr. Nurullah ALTUN	Sakarya Üniversitesi

29. TÜRKİYE MALİYE SEMPOZYUMU PROGRAMI

SAKARYA ÜNİVERSİTESİ İİBF MALİYE BÖLÜMÜ
29. TÜRKİYE MALİYE SEMPOZYUMU

“KAMU MALİYESİNDE DENETİM”

16 Mayıs 2014 - Cuma

KAYIT

(Otele giriş saat 14.00’dadır. Uygun olması halinde odalara erken girilebilir)

17 Mayıs 2014 - Cumartesi

AÇILIŞ

SAAT		
09:30-09:45	Maliye Bölüm Başkanı	Prof. Dr. Fatih SAVAŞAN
09:45-10:00	SAÜ Rektörü	Prof. Dr. Muzaffer ELMAS
10:00-10:15	BÜMKO Genel Müdürü	İsmail İlhan HATİPOĞLU
10:15-10:45		Prof. Dr. Selahattin TUNCER
10:45-11:00		KAHVE ARASI

17 Mayıs 2014 - Cumartesi

1. OTURUM: VERGİ DENETİMİ

SAAT	Oturum Başkanı: Prof. Dr. Mecit EŞ	
	KONUŞMACI(LAR)	KONU
11:00-12:30	Doç. Dr. Ramazan Kılıç	Uluslararası Alanda Gerçekleştirilen Vergi Denetimi
	Yrd.Doç.Dr. Ali Değirmendereli	Alman Vergi Sisteminde Vergi İncelemesi
	Prof. Dr. Fatih Savaşan Araş. Gör. Kadriye İzgi Şahpaz Araş. Gör. Tunç İnce	Vergi Denetim Birimlerindeki Değişikliğin Vergi Müfettişleri Gözüyle Değerlendirilmesi: Bir Alan Araştırması
	Prof. Dr. Ersan Öz Mehmet Yolcu	Bir Vergi İncelemesi Yöntemi: Randıman Analizi ve Vergi Gayretine Muhtemel Katkılarının Tartışılması
12:30-14:00		ÖĞLE ARASI

17 Mayıs 2014 - Cumartesi

2. OTURUM: BÜTÇE DENETİMİ

SAAT	Oturum Başkanı: Prof. Dr. Sabri TEKİR	
	KONUŞMACI(LAR)	KONU
14:00-15:30	Yrd. Doç. Dr. Musa Gök Araş. Gör. Dr. Sevdâ Akar	Türkiye’de Kamu Denetiminde Saydamlık Sorunu ve Genel Bütçeli Kuruluşlar Açısından Bir Değerlendirme
	Yrd. Doç. Dr. Alparslan A. Başaran Doç. Dr. Murat Alper Başaran Öğr. Gör. Dr. Serkan Erkam Dr. Murat Çetinkaya	Kamu Hizmetlerinde Performans Denetimi ve Memnuniyet: Asayiş Hizmetlerinde Memnuniyetin Bulanık Mantık Temelli Analizi
	Öğr.Gör. Uğur Dünder	Kamu Mali Denetiminde İstatistiksel Bir Yaklaşım: Benford Yasası
	Doç. Dr. Metin Meriç Dr. Sıddık Topaloğlu	Sosyal Güvenlik Sistemlerinde Denetimin Rolü ve İşlevleri
15:30-15:45		KAHVE ARASI

17 Mayıs 2014 - Cumartesi

3. OTURUM: İÇ DENETİM

SAAT	Oturum Başkanı: İsmail İlhan HATİPOĞLU	
	KONUŞMACI(LAR)	KONU
15:45-17:15	Doç. Dr. Murat Demir Prof. Dr. Abuzer PINAR	Mali Yönetim Reformunun Belediyelerde Harcama Yönetimi ve Denetimi Üzerindeki

		Etkileri: Seçilmiş Belediyelerden Kesit Veri Analizi
	Doç. Dr. Temel Gürdal Veysel Çıplak (İç Denetçi, YMM)	Kamu Kesiminde İç Denetimin Etkinliği
	Doç. Dr. Semih Bilge Arş. Gör. Nurten Daşkaya	Yerel Yönetimlerde İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma
	Prof.Dr. İbrahim Atilla ACAR Yrd.Doç.Dr. Elif Ayşe Şahin İpek	Kamu Kurumlarında İç Denetim Faaliyetinin Etkinliği: Ege Bölgesi Alan Araştırması
	Doç. Dr. Semih Bilge Arş. Gör. Dürdane Küçükaycan	Belediyelerde Bütçe Saydamlığı: Mali Hizmetler Birim Yöneticileri Üzerine Bir Araştırma
	SERBEST ZAMAN	
18:00-19:30	HOŞ GELDİNİZ RESEPSİYONU	
18 Mayıs 2014 - Pazar		
4. OTURUM: PERFORMANS DENETİMİ VE DIŞ DENETİM		
SAAT	Oturum Başkanı: Prof. Dr. Mehmet ARSLAN	
	KONUŞMACI(LAR)	KONU
09:30-11:00	Yrd.Doç.Dr. Hüseyin Güçlü Çiçek Araş. Gör. Süleyman Dikmen Faruk Güngören (Mali Hizmet Uzmanı)	Yüksek Denetimin Bağımsızlığı: “Türk Sayıştay’ı Örneği”
	Doç. Dr. Hakkı Hakan Yılmaz	Kurumsal Performans Denetimi ve Türkiye’de Uygulanabilirliği: Yeni Kamu Mali Yönetim Sistemi ve Sayıştay’ın Değişen Rolü
	Yrd. Doç. Dr. Mehmet Alpertunga Avcı	Ofis Tipi Sayıştay Örnekleri Işığında Türk Sayıştay’ının Değerlendirmesi
	Zekeriya Tüysüz (Sayıştay Üyesi)	Sayıştay Sunumu
11:00-11:15	KAHVE ARASI	
18 Mayıs 2014 - Pazar		
5. OTURUM: MALİYE BAKANLIĞI PANELİ		
SAAT	Oturum Başkanı: Semi Okumuş (GİB Başkan Yardımcısı)	
	KONUŞMACI(LAR)	KONU
11:15-12:45	Abdullah Kiraz	Gelir İdaresi Başkanlığı e- Dönüşüm Projeleri
	Faruk Gözübüyük	Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomiye Mücadele Stratejisi ve Uygulamaları
	Ayşe Ceceli, Mehmet Ceylan	Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Gönüllü Uyum ve Mükellef Odaklılık Yaklaşımı
11:00-11:15	KAHVE ARASI	
SERBEST ZAMAN		
19 Mayıs 2014 - Pazartesi		
6. OTURUM: DENETİMDE ETKİNLİK		
SAAT	Oturum Başkanı: Prof. Dr. Ahmet ULUSOY	
	KONUŞMACI(LAR)	KONU
09:30-11:00	Prof. Dr. Mehmet Arslan Yrd. Doç. Dr. Mine Biniş	Vergi Denetiminde Bir Etkinlik Sorunu Olarak Mükellef Seçimi
	Yrd. Doç. Dr. Memduh Aslan	Vergilendirmede Elektronik Belgelerin Hukuki Geçerliliklerinin Değerlendirilmesi
	Prof. Dr. Güneri Akalın	Kalkınan Ekonomi Türkiye’de Denetimin Etkinleştirilmesi
	Prof. Dr. İsa Sağbaş Prof. Dr. Naci Tolga Saruç	Türkiye İçin Formül Yöntemiyle Vergi Tahsisi Önerisi
11:00-11:15	KAHVE ARASI	

19 Mayıs 2014 - Pazartesi		
7. OTURUM: KAMU GÖZETİM KURUMU PANELİ		
SAAT	Oturum Başkanı: Prof. Dr. Asuman ALTAY	
	KONUŞMACI(LAR)	KONU
11:15-12:45	Mehmet Kaya	Bağımsız Denetim ve Kamu Gözetimi Konusundaki Dünyadaki Gelişmeler
	Osman Dereli	Türkiye’de Bağımsız Denetim ve Kamu Gözetimi Kurumu
	Mehmet Şirin	Türkiye Denetim Standartları
	Mehmet Nadi Abbasoğlu	Bağımsız Denetim ve Tasdik Denetiminin Karşılaştırılması
12:45-13:30	GENEL KURUL	
	SERBEST ZAMAN	
20 Mayıs 2014 – Salı (Otelden Çıkış)		

AÇILIŞ KONUŞMALARI

Sayın Rektörüm, Sayın Dekanım, Sayın Genel Müdürüm, Sayın Sayıştay üyelerim, Maliye Bakanlığı’nın değişik birimlerinden değerli katılımcılar, saygı değer bilim insanları ve değerli misafirler,

Sakarya Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü tarafından organize edilen “**Kamu Maliyesinde Denetim**” konulu 29. Türkiye Maliye Sempozyumu’na hoş geldiniz.

Sakarya Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölüm Başkanı Sayın Prof. Dr. Fatih SAVAŞAN hocamızı kürsüye davet ediyoruz.

Prof. Dr. Fatih SAVAŞAN (Sakarya Üniversitesi, Maliye Bölümü Başkanı)

Sayın Rektörüm, Sayın Sayıştay üyeleri, değerli maliye bilim insanları ve saygı değer katılımcılar,

Sakarya Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü olarak düzenlediğimiz 29. Türkiye Maliye Sempozyumu’na hoş geldiniz. Bu kısa açılış konuşmasında öncelikli olarak Soma’daki elim maden kazasında hayatını kaybedenlere rahmet, yakınlarına ve tüm halkımıza baş sağlığı dilerim. Tabi tüm ölümler acı; bazı ölümler daha da acı. Ve ma’şeri vicdan bunu zaten takdir ediyor. Şu anda Türkiye tamamıyla yasta.

Değerli misafirler,

29. Türkiye Maliye Sempozyumu’nun konusu 1. Bilim Kurulu toplantısında “Kamu Maliyesinde Denetim” olarak belirlendi. İlk aşamada 41 adet bildiri özeti geldi. 41 kere maşallah dedik. Zira maliye alanında çok sayıda konu var. Kamu maliyesinde denetim dediğimiz zaman onlarca ana başlıktan bir tanesiydi. Ve bu kısa zamanda bu sayıda bildiri gelmesi memnuniyet vericiydi. Bildiri gönderenlerin tamamına teşekkür ederiz. Bilim Kurulu 2. toplantısında bildiri sayısını 32’ye indirdi. Tam metin gönderen 27 bildirinin de 20 tanesi Maliye Sempozyumu’nda sunulmak üzere kabul edildi. 3 günlük süre içerisinde bu bildirimleri dinleyeceğiz. Ve tartışmalarını hep birlikte yapacağız. Sakarya Üniversitesi’nde yapılan 3 Bilim Kurulu toplantısında, bilim kurulu üyelerimizi ağırladık. Bu aşamada Sayın Rektörümüz Prof. Dr. Muzaffer ELMAS ve Genel Sekreterimiz Prof. Dr. Kadir ARDIÇ misafirlerimize en iyi şekilde ağırlamak üzere bize her türlü katkıyı sağladı. Kendilerine teşekkür ederiz.

Sempozyum Düzenleme Kurulu olarak bölümümüz tam bir uyum içerisinde çalışmalarını sürdürdü. Tabi yüksek bütçeli bir sempozyumdan bahsediyoruz. Bu bir sır değil, yani benzeri sempozyumlara kıyasla yüksek bir bütçeye sahibiz. Dolayısı ile biz bunun bilincinde olarak hem bilimsel ayağının sağlam olmasını hem de buraya gelen misafirlerimizi en iyi şekilde rahat ettirmek üzere gayret ettik. Burada konuşma onuru bana verildi. Fakat tüm ekip olarak çalışmalarımızı yürüttük.

Bundan sonraki sempozyumları düzenleyecek üniversitelere şunu söylemek isterim: Eğer Fatih YARDIMCIOĞLU gibi bir yardımcınız yoksa işiniz çok zor. Dolayısı ile Yard. Doç. Dr. Fatih YARDIMCIOĞLU’na çok çok teşekkür ederim. Her aşamada çok büyük fedakârlıklar yaptı. Doç. Dr. Emin ALTUNDEMİR her zaman ince ayar gerektiren, titizlik gerektiren işleri yürüttü. Doç. Dr. Temel GÜRDAL defalarca Ankara’ya İstanbul’a gitti; Antalya’ya geldi. Sayısını ben de bilmiyorum. Bunların sadece bir kısmına ben katılabildim. Prof. Dr. Naci Tolga SARUÇ Antalya’ya geldi otel bakmak için. Ve zamanlı müdahalelerle, logosundan diğer bazı detaylara varana kadar zamanlı müdahalelerde bulundu kendisine teşekkür ederim. Yard. Doç.

Dr. Cahit ŞANVER yine hem seyahatlere katıldı hem de gereken her yerde destek sağladı. Yard. Doç. Dr. Nurullah ALTUN validesinin rahatsızlığına rağmen tüm destekleri sağladı. Ve asistan arkadaşlar her zaman olduğu gibi bazen bize düşen işleri de onlara pasladık. Onlar da fedakârca her yükün altından kalktılar. Dr. Hakan YAVUZ’a, Furkan BEŞEL’e, Mustafa BALCI’ya, Tunç İNCE’ye, Kadriye İZGİ ŞAHPAZ’a ve Işıl AYAS’a katkılarından dolayı teşekkür ederiz.

Maliye Bakanlığı bürokrasisine, özellikle Müsteşar Yardımcısı Dr. Genç Osman YARAŞLI’ya ve BUMKO Genel Müdürü İsmail İlhan HATİPOĞLU’na çok çok teşekkür ederiz. Kamu Gözetim Kurumu da promosyonlara destek sağlayarak bizim yüzümüzü güldürdü. Başkan Seyit Ahmet BAŞ’a ve Başkan Yardımcısı Osman DERELİ’ye katkılarından dolayı çok teşekkür ederiz. Sayıştay üyeleri Zekeriya TÜYSÜZ ve Ahmet Okur aramızdalar. Kendilerine katkılarından dolayı çok teşekkür ederiz.

Tabi takdir edersiniz ki kusursuz bir maliye sempozyumu organizasyonu peşinde olduk. Tıpkı, hani kusursuz cinayet filmini izlemiştinizdir, kusursuz cinayet olmadığı gibi biz de kusursuz sempozyum organizasyonuna ulaşamamış olabiliriz. Fakat 3 günlük süre içerisinde sizi rahat ettirmek için ve sempozyumda bilimsel anlamda önemli bir seviyeyi yakalamak için gayret sarf edeceğiz. Kusurumuz olur ise şimdiden affınızı dileriz. Tabi biz maliyeciler olarak bazı şeylerin sıfırlanamayacağını bildiğimiz için genelde minimize etmekten bahsederiz. Biz de hatalarımızı minimize etmeye çalışıyoruz. Sizin katkılarınızı bu anlamda bekleriz. Her türlü eleştiriye açık olduğumuzu belirtmek isteriz. 29. Türkiye Maliye Sempozyumu’nun konusu “Kamu Maliyesinde Denetim”. Oldukça bilimsel anlamda dolu geçeceğini umduğum ve bildiri özetlerini ve bildiri tam metinlerine vakıf olduğum için söyleyebilirimki bu beklenti sadece bir umuttan ibaret değil.

Sempozyumun başarılı geçmesini dilerim. Hepinize bu üç günlük süre içerisinde iyi günler dilerim.

Teşekkür ederim.

Prof. Dr. Muzaffer ELMAS (Sakarya Üniversitesi Rektörü)

Çok değerli katılımcılar hepinizi saygı ve sevgiyle selamlıyorum. Tabi demin başta bölüm başkanımız Fatih hocamızın ifade ettiği gibi dört beş gündür çok yoğun farklı bir atmosferdeyiz. Buradan sempozyum ve bu anlattığımız konulara geçmek için bir ara geçiş gerekiyor çünkü zihnimiz her tarafımız orayla meşgul oldu.

Tabi madenler konusunda bu konuda birkaç cümle söylemek istiyorum. Ben de depremle ilgili mühendis olduğum için hani biraz konumuzla da bağlantılı birkaç cümle söylemek istiyorum. Zaten madenler hem açılışı hem kapatılması hem yürütülmesi ülkemizin sorunu olan bir şey. Biz rahmetli Özal zamanından başlayan bu Zonguldak'daki olayları falan da çok yakından o zaman açılış kapatılış yürütülsün böyle bir sorunlu bir iş. Fakat bazen olaylar hani olabilecek en kötü senaryo da olabiliyor. Mesela biz 99 depremini yaşadık Sakarya'da afetin olabileceği en iyi zamanda oldu diyelim, yaz tatiliydi, gece yarısıydı fındık zamanıydı. Mesela Sakarya için okullar tatildi belki 15 bin kişinin ölebileceği depremde biz 3 bin kişiyle kurtardık. Yani biz 30 kişilik bir apartmanda 2-3 kişilik bir zamana denk geldi. Buradaki afetler ise maalesef olabilecek en olumsuz koşulda, işte vardiyalı işin olduğu zamanlarda oldu. Tabi afetler sonrası yapılanlar ülkemizde bunu Van depreminde de gösterildi biz afet olduktan sonraki operasyonlarımız işlerimiz gerçekten çok uluslararası düzeyde diyebilirim. Çünkü Van depreminde de aynısı oldu oraya müdahale sonraki katılımlar 3-5 ayda oranın imar edilmesi dünyada belki eşine az rastlanacak bir motivasyonla oldu bu. Soma'da da benzer şeyleri görüyoruz afetten sonraki durumun organizasyonunun yapılması ifadeler konuşmalarda bir düzen var ama öncesini biz pek başaramıyoruz. Depremde de aynı şeyi söyleyeceğim birbirine bağlantılı söylüyorum. Türkiye'de şuanda yaşadığımız evlerin %80'i yeni deprem yönetmenliğine uygun değil ve yıkılmaya aday ve hepimiz içinde oturuyoruz. Yıkıldıktan sonra muhtemelen bizler de şuanda olduğu gibi çok sayılı uzman içinde oturan dışında oturan görüşü söyleyeceğiz ama şöyle bir gerçeğimiz var. Bu konuda yasal bir eksikimiz var mı? Kesinlikle yok hani depremlerle ilgili biz şuanda dünyanın en iyi yönetmeliğine sahibiz ama uygulayabiliyor muyuz bu süreç alacak işte bu kentsel dönüşüm şuanda bu konularla ilgili önemli bir adım diye düşünüyorum. Bunun sebebi de şu; her şeyde olduğu gibi bir toplumsal toplu bir eğitim bilgi kültür ve seviyeyle alakalı bir iş. Çünkü her paydaş aynı duyarlılıkta olmazsa bir yerde yaptığınız iki yerde yaptığınız işin başarısı maalesef tam olmuyor. Bu tür afetler bunlarda önemli dönüşüm sağlıyor. İnşallah bunlar ülkemiz için son olur hepimiz için son olur diye bu temenni ile konuşmama geçeyim. Tekrar hayatını kaybedenlere Allah'tan rahmet diliyorum. Tabi bundan sonraki duyarlılık çok fazla oldu bizim üniversitemizde de öğrencilerimizden çok yoğun duyarlılık oldu. Onları da yine kutlamak istiyorum. Yardım kampanyaları güdenler bu tarafta bir sorunumuz yok diğer tarafta da düzelir.

Şimdi bana dediler 15'er dakika sürem varmış. Tabi hepimiz akademisyen olduğumuz için aslında hepimizin bildiği şeyleri biz üniversite olarak yaptığımız bunları nasıl yönetiyoruz kapsamında yenilik saydığımız şeylerden burada bahsetmek istiyorum. Hepimizin bildiği şeylerle çok fazla vaktinizi almak istemiyorum. Az önce de gördünüz slaytta da biz 70 bin öğrencisi, 3 bine yakın çalışanı olan, 325 farklı programı olan büyük bir üniversite sayılırız. Türkiye'de bu sayısal büyüklükler açısından ilk 3'te 4'teyiz. Bu konuda böyle bir üniversite yönetmek eski metotlarla, geleneksel metotlarla çok zor. Biz buraya yeni bir yöntem geliştirdik iyi yönetebilmek için. Bundan kısaca bahsedeceğim. Bizde üniversitelerde dönüşüm için 2 tane çok önemli parametre var. Bir tanesi mezun olduktan sonraki iş hayatının veya çalışma hayatının getirdiği baskı. İkincisi de bilgi dünyasıyla ilgili baskı. Bunlarla ilgili şöyle bir slayt var günümüzde yapılan gelişmiş ülkelerde insanlar işini değiştirmek istemekte farklı işlerde çalışmayı düşünmekte %50'si 5 yıldan az çalışmaya başlamakta uluslararası şirketlerde. Bu

Amerika’da yapılmış bir istatistik. 30 milyondan fazla Amerikalı daha önceki yıllarda var olmayan işlerde çalışmakta. Şimdi bu slayttan gördüğümüz şey şu biz üniversitelerde öyle bir öğrenci yetiştirmeliyiz ki bir labirent içine sıkışmış değil değişime dönüşüme açık öğrenci yetiştirmeliyiz. Bunu yetiştirmenin şart olduğu burada gösteriliyor. Yeni iş alanları çıkıyor insanlar işini değiştirmek istiyor biz öğrencilerimizi şuanda henüz olmayan mesleklerde çünkü sürekli yeni meslekler çıkıyor icat edilmemiş yeni teknoloji kullanmaları için ve bilmediğimiz problemleri çözmek için yetiştireceğimizi biliyoruz. İkincisi bilişim dünyasındaki değişim ile ilgili bir slaytımız var megabayttan zettabayta kadar giden bir gelişim var. Bilişim dijital atmosferdeki bilgide. Bunu mesela 2003’e kadar olan 5 eksabaytmış tüm dijital dünyadaki bilgi. Şuanda her 2 günde bir bu kadar bilgi geliyor dijital atmosferde. 2011’de bir onda sekiz eksabayt büyüklüğünde bir bilgi dijital ortamda tahmin edilen 2005’te 2 günde bir zettabayt yani 2 tane şey çok dikkat çekiyor. Bir tanesi farklı iş alanlara farklılıklara farklı disiplinlere uygun yani esnek bir öğrenci yetiştirmek, ikincisi bilişim dünyasına kesinlikle adapte olan bilgi yetiştirmek. Burada bir slayt var hani bunu da gösterelim. Bu iki tane slaytta şunu gösteriyor bize bilgi çağından dolayı eğitim öğretim sınıf içinde yapılan bir iş olmaktan çıktı artık sınıf dışındaki atmosferlerde farklı yerlerde hayat boyunca ve evde tek başına yani bir kişi bugün üniversitede tam bizim hele bizim ülkemizde olduğu gibi tam sınırlı programları okuyarak mezun olabilir. Evinde tek başına bir yerde mezun da olabilir. Bu ikisi arasında şuanda fark yok gibi. Yani eğitim öğretimin mantığı da bu ikisi arasında gelişmekte. Şimdi bunları tüm bu değişimi yönetebilmek için akreditasyon ve kalite çok öne çıkmakta. Tabi bu iki konu bildiğiniz gibi kalite, akreditasyon, stratejik planlama çok farklı algılanmakta. Ama bunların algılanış biçimi dünyada daha çok belirli bir raya oturmakta. Burada bu iki slaytta şunu göstermek istiyorum ben sizlere. Dünyada kalite, üniversitede kalite akreditasyon dendiğinde ne anlaşılıyor. Mesela Amerika’da 6 tane farklı kalite ajans belgeleri var ağırlıklı konu öğrenciler programlar buraya yoğunlaşmış artık. Bizde bu kongrelere her yıl katılan bir üniversiteyiz dünyadaki en büyük yükseköğretim kongrelerine, öğrenciler ve programlar yani derslerin verilme biçimi öğrencilere kazandırılacak yetkinlikler ağırlıklı dünyada, Amerika’da. Türkiye’de kalite güvencesi ağırlıklı. Yani henüz öğrencilere işin özüne Türkiye’de inememişiz henüz sistem üzerinde uğraşmaya çalışıyoruz plan yapalım. Avrupa’da kalite ajansında yine bizim gibi kalite ajansı kalite süreçleri daha çok öne çıkmakta. Yükseköğretimde dünyada bugün için en çok ağırlık verilen konuların ortalaması alındığında eğitim öğretim %15’lere çıkmış. Eskiden bu, bu kadar yoktu yükseköğretimin kalitesinde ve paydaşların görüşü. İki tane görüş çok öne çıkmış bakın yönetim bütünlük amaçlar hedefler koymak yerine bu tür süreçler dünyada öne çıkmakta. Bunun sonucunda da üniversitelerde şu temel kavramlar daha çok konuşulmakta. Bireysel performans, programların bölümlerin performansları, kurumsal performans, öğrenci merkezli eğitim öğrencinin merkezde olduğu bir eğitim sistemi, programların ve bölümlerin akreditasyonu, bir de kurumların akreditasyonu değerlendirilmesi. Bu kavramları ortaya çıkan bu kavramları biraz daha özetleyebiliriz. Aslında bu kavramların ortasında şu var; üniversiteler temel misyonlarını belirleyecek ve ne kazandıracağını öğrencilere açıkça beyan edecekler. Yani biz bu öğrencimize maliye okutacağız ama maliye okuturken bu öğrencimiz iyi bir grup çalışmasına yatkınlık olacak. İyi bir problemi çözmeye yatkın olacak, kendini ifade edebilecek, bilişim yatkınlığı olacak, analitik düşünme yatkınlığı alacak gibi bunlara günümüzde yetkinlik deniyor ama Amerika’da Asya’da veya Türkiye’de farklı farklı algılanıyor. Bunlar 7-8 tane olabilir. Yani biz öğrencimize ancak bunun özü de şu biz öğrencilerimize kendi alanı dışındaki bu tür bilgileri verebilirsek öğrencimiz yarın maliyeyi bitirdiğinde kamu yöneticisi, işletmeci, sosyolog, kolayca olabilsin. Bunun özü de bu bir alana bir labirente takılı kalmasın. Bunun tabi öğrencilerle ilgili akademisyenlerle ilgili kaynaklarla ilgili etik değerler çok öne çıktı. Bilişim çağında etik önemli bir husus ve bunların yönetimi işte

tüm yapılan bir üniversitedeki durumlar bunlardan ibaret. Bunların ayrıntısını da çok kısa söyleyelim misyonlar açıkça ifade edilmeli, öğrenme kazanımları ile eleştirel düşünme, yaratıcı düşünme, disiplinler arası düşünme bunlar çok öne çıktı. Türkiye’dekinde farklılık var. Amerika’daki biraz farklı. Bunu şunun için söylüyorum. Öğrenme çıktıları baştan tanımlanıyor biz şu yetkinliklere sahip öğrenci yetiştirmek istiyoruz. Açıkça tanımlanmalı.

Öğrencilerin biz neyi bilmemiz lazım bunu yönetmek için sayısını, giriş kalitesini, mezuniyet kalitesini, mezunları izlememiz lazım. İş bulmalarını izlememiz lazım. Akademisyenler ne olmasını lazım bunu destekleyici; sayısı, kalitesi, performansı, araştırma gücü bilinmesi lazım. Eğitim öğretimde aslında burası çok önem kazandı. Öğrenci merkezli eğitim hocanın buna bir koç gibi rehber gibi bir sistem olmalı artık sınıf içinde sınıf dışında başka yerlerde buralarda müfredat tasarımı var. Eğitim öğretim yöntemleri hepsi neyi besleyecek bir öğrencinin kendi alanı dışında bilgi dışında yetkinlik kazanmasını destekleyecek. Bütün bu işler, bunların ölçülmesi anketleri. Bir de son kısım var önceden öğrenilenlerin değerlendirilmesi. Bu da üniversitede bizim de şuanda yeni çıkardığımız bir yönetmelik.

Avrupa’da çıktı Türkiye’de henüz YÖK bunu çıkaramadı. İki senedir çıkarmaya çalışıyor. Bu da şu bir kişi eğitim hayatı yani standart klasik eğitim dışında bir öğrenci bir bilgi bir yetkinlik kazanmışsa bunun da sayılması önem kazandı hayatta. Yani bir kişi bizim okuttuğum maliye bölümünde ben maliyeden örnek vereyim veya inşaattan örnek vereyim. Diyorsa ben bu yazın kendi kendime deprem hesabı yapmayı öğrendim dese, hoca da onu imtihan edip bu dersten geçirebilir, yani biz bu sisteme senatodan bir ay önce kabul ettik ve öğrencileri esnek öğrenmeye destek edici bir sistem. İlk defa yaptığımız hususlardan biri YÖK duyana kadar biz uyguluyoruz, sonra YÖK de yasayı çıkarır diye düşünüyorum. Çünkü bazen öyle oluyor. Burada kaynaklar da aslında bunu destekleme durumunda. Üniversitelerin kampüslerinin yapısı planlaması da değişiyor artık. Bir kere bilişim altyapısının çok güçlü olması gerekiyor, kütüphanelerin diğer çalışma ortamlarının 7 gün 24 saat her zaman açık olması lazım. Biz bu yaptıklarımız olduğu için bunları ifade ediyorum. Tüm kaynakların bu kazanımları desteklemeye yönelik olması lazım.

Etik değerleri biliyoruz hepimiz bugün için önemli bir sorun. Yönetimde de planlama, liderlik, stratejik plan bunlar önem kazanıyor. Yani biz bunların tamamını belirli bir standartta dış gözlemci bir üniversitede baktığında gelip üniversitemize bölümümüze tek tek baktığında buna akreditasyon diyoruz zaten dediğimiz bu. Bazı alanda var. Bunların yönetimi de tüm kurum içinde kalite akreditasyon liderlik kurum kalitesi de ortaya çıkıyor. Kalite dediğimiz de işte stratejik plan, etkinlik, uygulama, değerlendirme, performans, bütçe yönetimi, bütçe değerlendirmesi tüm değerler bu stratejik planın içinde. Şimdi tabi burdan sonra şu şeyi sormak gerekiyor. Üniversitelerde yapılacak olan tüm bu işleri kim yapacak. Asıl bütün bu cümleler, bunu yapacak olan öğretim üyesi. Görüyorsunuz bir öğretim üyesi üniversitelerimizde öğrencilerle uğraşır, araştırmalarla uğraşır, uğraşmak zorunda yani. Uğraşır uğraşmaz o ayrı BEK raporu hazırlar MÜDEK bilimsel faaliyet raporu var YÖKSİS’e bilgi girer, bilgi tazeler ADEK raporu var kalite raporu... Tabi böyle olunca da bu hepinizin bildiği bir şey bürokrasi bunun bu süreçlerin yapılmasını önemli ölçüde engelleyen bir iş olur.

Biz tabi üniversite olarak şöyle bir karar verdik bilişim fakültesi var bizde. Fakülte dekanımızla birlikte o da aramızda bu işte çok önemli bir katkısı var. Dedik ki biz kalite akreditasyon gibi dünyanın vazgeçemeyeceği bugünün de olan bu işleri nasıl basitleştirebiliriz. Yani biz bir sistem kuralım bunun da yolu şu üniversitede olup biten her şeyi otomatik ve bir merkezden yönetilebilir bir hale getirdik. Bunun için tüm çalışan programlarımızı içeride ve dışarıda tekbir merkezde kullandık ve böyle bir ara yüz yaptık. Yani biz şimdi üniversiteyi

buradan yönetmeye başladık. Buradaki menülerin tamamı şuanda az önce söylediğimiz kalite, akreditasyon tüm süreçleri yönetmeye yönelik. Mesela bireysel performanslar otomatik hesaplanıyor, hocanın hiç haberi yok. Bunlar veri bankalarına bunlar çekiliyor.

Web of Science'dan tutun işe YÖK, ULAKBİM'e kadar her yerden. Ders değerlendirmeleri otomatik yapılıyor, ders plan programları da aynı şekilde. Bir kere bölüm başkanı otomatik olarak yapıyor. Senatodan fakülte kurulundan uygulanan para ödenen o program oluyor biz de on kere değişirdi eskiden. Ek ders ücreti ödemelerine kadar olan tüm kısımda otomatik sistem üzerinden. Üniversitenin tüm bilgileri yine bir sistem üzerinde yine bu bilgiler sayesinde fakülte web sayfaları, bölüm web sayfaları, kişisel web sayfaları tamamı otomatik çalışıyor. Yani bu şöyle bugün bir öğrenci bizden ayrılrsa bölümün sayfasında o öğrenci sayısı o gece ikide değişir ve yenilenir veya bir kişi mesela bölüm başkanı atandı o gece kendi web sayfasıyla birlikte otomatik olarak o bölüm sayfasında gözükür. Yani sistemin çalışma biçimi zaten bilgi çağında artık günümüzde bilgilerin sürekliliği önemli. Yoksa bilgi çöplüğüne dönebilir sisteminiz.

Kurumsal performans hepimizi çok yoran bildiğiniz gibi ADEK raporu BEK raporu hazırlıyoruz kendimiz CV hazırlıyoruz bunların hepsi de sistemde otomatik hale gelmiş oluyor. Yani şunu söylüyorum günümüzde kalite akreditasyon, stratejik planlama süreçlerini yapan bir üniversitede hocaların bürokrasini %30'a kadar indirdik şuanda. Bu süreci devam ettiriyoruz yani bu sefer bu süreçlerde aslında hepimiz biliyoruz kalite, akreditasyon, stratejik planlama süreçleri. Biz evrakları doldurmayı bu süreçleri yapmak sayıyoruz aslında. Çoğu üniversitede de öyle asıl işin özü kaçıyor asıl işte ne yaptığımızda göremeden çünkü evraklarla bir şekilde bürokrasiyle canımız çıkıyor. İşin aslına dönemiyoruz. Bizim kurduğumuz sistem burada ayrıntısı var açılış toplantısında yormayayım. Evet, bu konuda kurduğumuz sistemin özü de şu SABİS. Kurduğumuz sistemin ismi bu. Kalite akreditasyon süreçlerinde hangi bilgiye ihtiyacımız varsa biz burada bu sayede otomatik olarak çok çabuk ulaşabiliyoruz. Bunları web sayfamızdan ve üniversitemizin sayfalarından izleyebilirsiniz bu konuda tabi bunları yaparak üniversite olarak bir iki özelliğimizden de bahsedelim. Mesela Bologna sürecinde iki kere üst üste Avrupa eğitim ödülü alan tek üniversiteyiz Türkiye'de. İkincisi geçen hafta aldık bu ödülü daha, basınla da paylaşmadık Amerika'da eğitim kurumu var AECT diye Amerika'da en meşhur yükseköğretim gelişmesinde, oradan uluslararası ödül aldık. Ekim ayında ödül törenine gideceğiz inşallah. Yani bunlar uluslararası alanda da yaydığımız bir proje bu, bu konuda iddialıyız. Türkiye'de bir rakibi yok dünyada da belki böyle bu iddiamızı da dile getirelim. Çünkü çok kıyaslıyoruz biz nereye gitsek dünyanın her yerinde bütünleşik bir sistem çok az, bu sistemde işimizi kolaylaştırmak için yapıyoruz tabi. Araç olarak bunu düşünüyoruz. Bir de bildiğiniz gibi Türkiye'de kalite alanlarına verilen süreklilik ve mükemmellik ödülünü de geçen ay aldık 5-6 ay oldu tabi. Yani bu dış gözlemlerde de bunların faydalarını görüyoruz.

Tabi asıl faydası öğrenciye ve mezuna olan etkisi. Bunu da söyleyerek kapatmak istiyorum. Tabi biz bu süreçleri yaparken şunu fark ettik. Bütün bu işleri aslında öğrenci bu nitelikleri kazanıyorsa bir anlamı vardır. Ona dersi anlatan hocanın ve öğrencinin bu etkinin içine sokabiliyorsak bu süreçlerin bir faydası vardır. Bunun çok zayıf olduğunu Türkiye'de gördük, üniversitemizde gördük en azından. Bunu genişletmek için sırayla mesela ders sayılarımız çok fazlaydı bizde maksimum 5 tane ders var. Üniversite seçimli dersleri aldık, bu sene son sınıf derslerinin tamamını seçimli yaptık yani bunları yaparken şunu yapıyoruz: öğrenci daha çok kendi aktivite yapabilsin, ona vakit olsun, hocalar bunları değerlendirsın, izlensin, yani asıl öğrenci etkisini görmeye çalışıyoruz ve sürekli her yıl sistemimiz otomatik olduğu için her yıl dersler planlar sürekli yenileme yapıyoruz. Bu sene de yapıyoruz tabi

hocalarımız bu konuda üniversitemizin avantajı şu genç bir üniversite olduğumuz için yardımcı doçent ağırlıklı daha dinamik hareket edebiliyoruz daha bu işleri kolay yapabiliyoruz. Bizim en büyük avantajımız genç dinamik insan kaynağımız. Onlara da buradan teşekkür ediyorum

29.su yapılan bu kongrenin üniversitemiz tarafından üniversitemiz organizasyonu ile yapılması bizi mutlu etmiştir. Ben organizasyonun başarıyla süreceğine inanıyorum tabi böyle tedirgin oluyor arkadaşlar ben de dedim ki açılışta mikrofon bilgisayar çalışırsa gerisi gelir dedim. Hepsi çalıştığına göre çok başarılı bir kongre olacağına inanıyorum.

Hepinize sevgi saygı sunuyorum.

İsmail İlhan HATİPOĞLU (Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürü)

Sayın Rektörüm, kamu idarecilerimizin değerli temsilcileri, değerli maliye bilim insanları, değerli katılımcılar hepinizi Maliye Bakanımız Mehmet ŞİMŞEK ve şahsım adına saygıyla selamlıyorum.

Öncelikle Soma’da kaybettiğimiz emekçi kardeşlerimize Allah’tan rahmet diliyorum ailelerine ve tüm milletimize baş sağlığı diliyorum. Maliye Bakanımız aslında Maliye Sempozyumu’na katılmayı çok istemişlerdi ve hafta başına kadar da programında vardı ama çok zorunlu olmayan tüm programlarını iptal ettiler malum gelişmelerden dolayı. Kendisinin selamlarını sempozyumun başarılı geçmesine ilişkin iyi dileklerini iletmemi istediler ve ben de bu vesileyle sayın bakanımızın mesajını iletmek istedim.

Doğrusu Maliye Sempozyumu bu yıl konusu itibari ile bakanlığımızı son derece yakından ilgilendiren bir konu seçmiş, çok başarılı bir organizasyon bu vesileyle maliye bölüm başkanımız Fatih hocamızı, Temel Gürdal hocamızı ve diğer tüm sempozyum hazırlama heyetinde olan bilim kurulunda olan hocalarımızı tebrik ediyorum, Rektörümüzü de sunumundan gerçekten etkileyici bir üniversite yönetim yaklaşımı sergiliyorlar ve ben de izliyorum Rektörümüzü de bu vesileyle tebrik ediyorum.

Tabi maliye çok geniş bir alan ve tespit edilen sempozyum konusu kamu maliyesi daha da özelde “Kamu Maliyesinde Denetim” de daha da özelde stratejik bir konu tespit edilmiş. Son on yıl içerisinde ülkemize baktığımızda kamu maliyesi alanında çok köklü reformlar yapıldı. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim Kontrol Kanunu’yla aslında 2003 yılında kabul edilen ama tüm hükümleriyle 2006’da yürürlüğe giren Kamu Mali Yönetim Kontrol Kanunu’yla kamu maliyesi alanının tamamı yeniden düzenlenmiş oldu.

Daha sonraki süreçte gelir idaremizin yeniden yapılandırılması gibi, kanun hükmünde kararname ile Kamu Gözetimi Muhasebe Denetimi Standartları’nın kurulması gibi, vergi denetiminin tamamen yeniden yapılandırılıp çok başlılığın giderilip tek çatı altında toplanması gibi, Sayıştay kanununun yeniden ele alınıp 5018 sayılı kanuna uyumlu bir şekilde yeniden düzenlenmesi gibi çok köklü reformlar yapıldı. Bu alanların tamamının sempozyumdaki oturumlarda irdelendiğini görmekten çok mutluluk duydum doğrusu. İşte vergi denetimi, kamu gözetimi ile kamu gözetimi muhasebe denetim standartları konumuzun sunumları, bütçe denetimi, iç denetim, dış denetim, Sayıştay denetimi bütüm bunlar oturumlarda ele alınıyor bu anlamda bilim kurulunu ve maliye bölümünü de bu son gelişmeleri, son on yıldaki ülkemizde kamu maliyesi alanında ve kamu maliyesinde denetim alanındaki tüm gelişmeleri değerlendiren bu oturumları ve içeriğine de baktığımızda bu alanda söz söyleyebilecek tüm hocalarımızın büyük ölçüde yer aldığını gördüm büyük bir memnuniyet duyuyorum.

Bu alan kamu kaynaklarının etkili ekonomik verimli kullanımı açısından çok önemli bir alan. Kamu maliyesindeki denetim konusu da tüm kamu kaynaklarının ülkenin ihtiyaçlarına kullanımındaki etkinliği artıracak çoklu stratejik bir alan, bu alandaki tartışmaların bakanlığımızın çalışmalarına, ülkemizdeki önümüzdeki düzenlemelere ışık tutacağına inanıyorum.

Doğrusu alan çalışmalarının da yapıldığını vergi denetiminde, iç denetimde, dış denetimde alan çalışmalarının da yapıldığını memnuniyetle gördüm. Bu alanda ciddi araştırmalara ihtiyacımız var. Önemli bir reform yaptık kamu mali yönetimi reformu ama bunun alandaki yansımalarıyla ilgili çok fazla bir değerlendirme yapma imkânımız olmadı ülke olarak.

Reformlar malumunuz sürekli dir aslında. Yapılan reformların sonuçlarının analiz edilip, değerlendirilip önümüzdeki dönemin planlanması açısından bu alanın araştırmalarını çok değerli buluyorum. Bu vesile ile sempozyumun başarılı geçmesini diliyorum, tüm katılımcıları ve sunumları ilgi ile izleyeceğiz ve çıktılarından da istifade edeceğiz. Bakanlık olarak da sunumlarımız var. Tekrardan Rektörümüzü, maliye bölüm başkanımızı ve bilim komitesini tebrik ediyorum.

Saygılar sunuyorum.

Prof. Dr. Selahattin TUNCER (Emekli Öğretim Üyesi)

Değerli meslek arkadaşlarım bu hitapta hem akademisyen arkadaşlarım dahil, hem de maliye bürokratları ile Sayıştay mensupları da dahil ikinize birden hitap ediyorum.

Bu sürpriz bir konuşma oldu çünkü ben 1920 doğumluyum 94 yaşındayım ve bu yaş kıdemi dolayısıyla birçok hasıllarımı kaybettim, bunlardan bir tanesi konuşamıyorum iyi konuşamıyorum ve ayrıca diksiyonum da bozuk. Fakat böyle olduğu halde beni sürpriz olarak kürsüye davet ettiler ben de zorunlu olarak bir konuşma yapmak zorunda kaldım.

Ben aslında 1941 yılında Siyasal Bilgiler okulundan mezun oldum. 2. Dünya Savaşı'nın en kanlı günleriydi ve bu yüzden mali şubeden mezun olur olmaz hemen bizi askere aldılar. Ben 36 ay askerlik yaptım, as teğmen girdim üst teğmen terhis oldum ve bütün gençlik yıllarımın önemli bir kısmı asker ocağında geçti. O yüzden terhis olduktan sonra memuriyete yeniden başladık ve o zaman İstanbul Üniversitesi'nde doktora okulları yeni açılmıştı sene 1944-45.

Ben Prof. Neumark'ın yanında doktora öğrencisi olarak girdim ve 1 sene kadar okullara kadar devam ettik ve 44-45 te her şey olandan sonra nazari imtihanları geçerek tez yazma aşamasına geldim ve Prof. Neumark'ın yanında "Vergilerin Tahsili ve Türkiye'de Tahsilat Sistemi" diye bir doktora tezi yazdım. 1947 senesinde bunu savundum ve Veysi Seviğ arkadaşımın dediği gibi benim doktoramı hep o bir marka olarak sayar. Fakat ondan sonra maliye bürokrati olarak 15 sene kadar çalıştım Maliye Bakanlığı'nın servislerinde ve bunun uzun senesi de hesap uzmanı olarak geçti onun için bazı arkadaşlarımı da burada görüyorum.

Ondan sonra Eskişehir Üniversitesi o zamanlar İktisadi ve Ticari Bilimler Akademisi Orhan Oğuz Bey beni kürsüye davet etti ve ben 1964-65 yılında Eskişehir İktisadi ve Ticari Eğitimler Akademisi'nde maliye kürsüsünü Feridun Ergin beyden devraldım ve kürsüye 45 yaşında deneme dersi verdim, yani geç başladık akademik hayata, akademik hayatım 15 sene sürdü.

Hem Marmara'da hem de İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi'nde İstanbul'da. Bu duruma göre tabi akademik hayatım belki daha kısa ama çok verimli oldu bu çalışma hayatı ve 64-65 ders yılında başladığım hocalık devam etti. Kürsümüzden evvela asistanım Yılmaz Büyükerşen'di. O çırak çıktı yanımda. Yani doktorasını ve doçentliğini bana, asistanlığını ve doçentliğini yanımda yaptı ondan sonra ben onu profesörlüğe inha ettim ve 55 yaşında kürsüyü ona bıraktım, emekliye ayrılarak. Aynı kürsüde daha sonra bu Osman Gazi Üniversitesi'nin Rektörü olan Fazıl Tekin yanında devam etti. Aykut bu sempozyumların kurucusu olan Aykut da benim yanımda yetişti. Benim kürsüm iki tane Rektör bir tane de Dekan yetiştirdi. Aykut'da bunların arasında. Bu Maliye Sempozyumlarının Uludağ'da yapılan ilk toplantısına katıldım ben ve "Türkiye Maliye Eğitimi" başlıklı bir grupta bir tebliğ de sundum hatta. Türkiye'de maliye eğitiminin durumuyla ilgili. O tarihten sonra aşağı yukarı toplanan bütün maliye sempozyumlarına iştirak ettim.

Ve şöyle, demek ki; 29 sempozyumun aşağı yukarı %60-70'ine katıldım. Ve bir özelliği de her katıldığım sempozyumun özetini çıkardım bir değerlemesini ve onu "Vergi Dünyası" diye mesleki bir dergimizde yayımladım.

Bu maliye sempozyumuyla çok içli dışlıyız ve yaşıyorum bu hayatı neredeyse. Çok yaşlı ve konuşma havsalamı kaybettiğim halde bu sempozyumu bir kadirşinaslık olarak çok teşekkür ederim Sakarya Üniversitesi'ne. 1. Oturumu açma görevini bana verdi ve gördüğünüz gibi zar zor bir konuşma yapabildim. Bana verilen görev; 1. Oturum yani "Türkiye'de Mali Denetim" başlıklı sempozyumun 1. Oturumu yani "Vergi Denetimi". Ben yirmi sene vergi denetiminde çalıştım zaten. Bu da yaşadığım bir konu, tabi bu da isabetli hoş bir tesadüf oldu.

Şimdi bu oturumu açacak olan meslektaşına başarılar diliyorum ve kendilerini heyecanla yine de dinleyeceğim. Ben umumiyetle yaptığım konuşmaları bir şiir okuyarak tamamlıyorum. Konuşmamı burada keseceğim. Şimdi Orhan Veli'nin "Güzel Havalar" diye bir şiiri var, izin verirsiniz onu okuyayım ve kürsüden ineceğim sonra.

GÜZEL HAVALAR

Beni bu güzel havalar mahvetti,
Böyle havada istifa ettim
Evkaftaki memuriyetimden.
Tütüne böyle havada alıştım,
Böyle havada aşık oldum;
Eve ekmekle tuz götürmeyi
Böyle havalarda unuttum;
Şiir yazma hastalığım
Hep böyle havalarda nüksetti;
Beni bu güzel havalar mahvetti.

Orhan VELİ

Teşekkür Ederim.

17 Mayıs 2014 - Cumartesi
1. OTURUM: VERGİ DENETİMİ

Oturum Başkanı
Prof. Dr. Mecit EŞ

KONUŞMACILAR

Doç. Dr. Ramazan Kılıç
Uluslararası Alanda Gerçekleştirilen Vergi Denetimi

Yrd.Doç.Dr. Ali Değirmendereli
Alman Vergi Sisteminde Vergi İncelemesi

Prof. Dr. Fatih Savaşan
Araş. Gör. Kadriye İzgi Şahpaz
Araş. Gör. Tunç İnce
Vergi Denetim Birimlerindeki Değişikliğin Vergi Müfettişleri Gözüyle Değerlendirilmesi: Bir Alan Araştırması

Prof. Dr. Ersan Öz
Mehmet Yolcu
Bir Vergi İncelemesi Yöntemi: Randıman Analizi ve Vergi Gayretine Muhtemel Katkılarının Tartışılması

Soru-Cevap

ULUSLARARASI ALANDA GERÇEKLEŞTİRİLEN VERGİ DENETİMİ

Doç. Dr. Ramazan KILIÇ

Özet

Vergi denetimi beyan esasına dayanan modern vergi sistemlerinin işleyebilmesinde önemli yere sahiptir. Ülkelerin kendi ulusal sınırları içerisinde gerçekleştirilen bu işlem, aynı zamanda vergisel bağımsızlığın da bir sonucudur. Ancak ekonomik işlemler birden fazla ülkeyi kapsadığında vergi idaresinin denetim yetkisini kullanabilmesinde bazı sıkıntılarla karşılaşılır. Zira normal durumlarda, vergi incelemesi yabancı ülke sınırları içerisinde gerçekleştirilemez. Bu sorun ancak ilgili diğer ülke vergi idareleri ile birlikte eş zamanlı ve koordineli olarak gerçekleştirilen vergi denetimleri ile ya da bilfiil yabancı ülkeye giderek icra edilecek vergi kontrolü ile çözümlenebilir. İlk bakışta vergi bağımsızlığının ihlali gibi görünen bu yöntemler, OECD ve Avrupa Konseyinin hazırladığı, ülkemizin de imzaladığı fakat henüz onaylamadığı Çok Taraflı Vergi Anlaşması, OECD'nin Çift Taraflı Vergi Anlaşması Modelleri ve Avrupa Müktesebatı tarafından öngörülmüştür. Böylece ülkeler vergi alanındaki yardımlaşmalarını işbirliği boyutuna taşıyabilmektedirler. Çalışmamızın amacı ülkemizde pek tartışılmayan, ancak yakın gelecekte taraf olacağımız uluslararası vergi anlaşmasının da öngörmesi nedeniyle gündeme gelmesi kaçınılmaz olan “eş zamanlı vergi kontrolleri” ve “yabancı ülkede vergi kontrolü” yöntemlerini tanıtmaktır. Söz konusu uygulamalara izin veren hukuki kaynaklar incelendikten sonra, hangi kurallar çerçevesinde uygulandığı, vergi idareleri için taşıdığı önem, ülkelerin çekinceleri, uluslararası vergilemede ortaya çıkan sorunların çözümü açısından taşıdıkları önem ortaya konacaktır.

Anahtar Kelimeler: Uluslararası Vergisel İşbirliği, Yabancı Ülkede Vergi Denetimi, Eş zamanlı Vergi Denetimi

TAX AUDITING IN THE INTERNATIONAL AREA

Abstract

Tax auditing has an important place in the modern tax system based on self-declaration. The process which is carried out within the national borders of the countries is also a result of tax independence. However, when the economic transactions include more than one country, tax administration faces difficulties in wielding its audit authority. Forasmuch as, in normal circumstances tax audit cannot be carried out abroad. The solution to this problem is the simultaneous and coordinated tax audits involving the other countries or conducting the audit abroad. These methods seem to be violations of tax independence at first glance, yet they are incorporated in the Multilateral Tax Treaty prepared by the OECD and European Council, and signed but not currently approved by our country and the Bilateral Tax Treaty Models prepared by the OECD and European Union acquis. Hence, the countries move beyond supporting to enhancing cooperation in taxation efforts. The purpose of this study to introduce "simultaneous tax controls" and "foreign country tax control" methods which are currently overlooked but would be likely to come into vogue as Turkey will be the part of international tax treaty including these methods. Reviewing the legal foundations that allow the aforementioned practices, the framework for their enforcement, the importance for the tax administration, their role in terms of resolving problems that come out in the international taxation, and the reservations of the countries are discussed.

Keywords: International Tax Collaboration, Foreign Country Tax Auditing, Simultaneous Tax Audit.

JEL Classification Codes: H21, H26, H87, K34

GİRİŞ

Modern vergi sistemleri beyan esasına dayalı tarhiyatı esas alır. Vergi denetimi de beyan esasına dayanan modern vergi sistemlerinin uygulanabilmesinde önemli yere sahiptir. Vergi idareleri, beyan edilen bilgilerin doğruluğunu ortaya koymak, beyannamelerde gerçek bilgilere yer verilmesini sağlamak amacıyla, mükelleflerini belirli programlar dâhilinde denetlemeye tabi tutar. Ülkelerin kendi ulusal sınırları içerisinde gerçekleştirilen bu işlem aynı zamanda vergisel bağımsızlığın bir sonucudur. Ancak ekonomik işlemler birden fazla ülkeyi kapsadığında veya bir mükellef birden fazla ülkede vergiyi doğuran olaya karıştığında, yabancı ülkelerde gerçekleştirilen bu faaliyetlerle, vergi idaresinin aktif denetim alanı dışına çıkmış olur. Zira normal durumlarda vergi incelemesi yabancı ülke sınırları içerisinde icra edilemez. Her ulusal vergi idaresi benzer sorunlarla karşılaşabilir. Bu sorun ancak ilgili diğer ülke vergi idareleri ile birlikte eş anlı ve koordineli olarak gerçekleştirilen vergi denetimleri ile ya da bilfiil yabancı ülkeye giderek icra edilecek vergi kontrolü ile çözümlenebilir. İlk bakışta vergi bağımsızlığının ihlali gibi görülen bu yöntemler Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD) ve Avrupa Konseyinin hazırlamış olduğu, bizim de imzaladığımız fakat henüz onaylamadığımız “Çok Taraflı Vergi Anlaşması”, OECD’nin hazırlamış olduğu Model Anlaşma ya da Avrupa Müktesebatı tarafından öngörülmüştür. Bu yöntemlerle, ülkeler vergi alanındaki yardımlaşmalarını işbirliği boyutuna taşıyabilirler.

Eş zamanlı vergi kontrolleri, birden fazla ülkenin vergi idaresi tarafından aynı anda gerçekleştirilen ve elde edilen bilgilerin teati edilmesiyle vergi matrahını bütüncül görme imkânı veren bir yöntemdir. Özellikle yabancı ülkeden elde edilen bilgiye dayalı olarak yönlendirilmeye muhtaç vergi incelemelerinde oldukça faydalıdır. Bu uygulamada, iki veya daha fazla ülkenin vergi idaresi vergi incelemesine tabi tutulan mükellef nezdinde elde edilen bilgilerden ortak fayda sağlayacaklarını düşünürler. Her biri kendi sınırları içerisinde bağımsız olarak vergi incelemesini gerçekleştirirler. Özellikle birden fazla ülkede faaliyet gösteren çok uluslu şirketlerin kendi aralarında yapmış oldukları işlemlerin ortaya çıkartılmasında, transfer fiyatlaması yoluyla kar transferi yapılmasında, vergi cennetleri ile mücadelede eş zamanlı vergi kontrolü önem kazanır.

Yabancı ülkede vergi kontrolü ise, ülkelere ihtiyaç duydukları bilgileri elde etmede kendi denetim elemanlarını kullanma imkânı veren bir yöntemdir. Bu uygulamada, klasik anlayışın ötesine geçerek, vergi bağımsızlığına bir istisna teşkil edecek şekilde, yabancı bir ülkenin vergi denetim elemanlarına kendi topraklarında vergi incelemesi yapma izni vermesi söz konusudur. Oldukça sıkı kurallara bağlanan yabancı ülkede vergi denetiminin aktif veya pasif olarak hayata geçirilen iki farklı uygulaması bulunmaktadır.

Çalışmamızda, ülkemizde pek tartışılmayan, ancak yakın gelecekte taraf olacağımız uluslararası vergi anlaşmasının öngörmesi nedeniyle gündeme gelmesi kaçınılmaz olan bilgi değişimi uygulamasının ileri safhaları olarak nitelendirilebilecek söz konusu uygulamalar üzerinde durulacaktır. Bu uygulamalara izin veren hukuki kaynaklar tanıtıldıktan sonra, hangi kurallar çerçevesinde hayata geçirildiği, vergi idareleri için taşıdığı önem, ülkelerin çekinceleri, uluslararası vergilemede ortaya çıkan sorunların çözümü açısından taşıdıkları önem ortaya konacaktır.

1. Uluslararası Vergi Denetimine İzin Veren Hukuki Belgeler

Vergi idareleri, uluslararası alanda gerçekleştirilen vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı ile daha etkin bir şekilde mücadele edebilmek için, aralarındaki işbirliğini geliştirebilirler. Daha güçlü bir şekilde uygulanabilen bu işbirliği özellikle vergi cennetleri ile mücadelede oldukça etkilidir (Kılıç, 2010: 387).

Uluslararası vergi hukukunun kaynakları arasında yer alan ve uluslararası vergi denetimine izin veren hukuki belgeler, ülkelerin imzalamış oldukları çift taraflı (bilatérale) ve çok taraflı (multilatérale) vergi anlaşmaları olarak karşımıza çıkar. Bu şekilde bir hukuki belgeye dayanmaksızın hiçbir ülke kendi sınırları içerisinde bir vergi incelemesine izin vermeyeceği gibi, bu faaliyetleri sonucunda elde etmiş olduğu bilgi ve belgeleri de başka herhangi bir ülkeyle paylaşmayacaktır.

1.1. Çift Taraflı Vergi Anlaşmaları

Ülkelerin vergilendirme ile ilgili ilişkileri, aralarında imzaladıkları vergi anlaşmaları vasıtasıyla düzenlenir. Uluslararası vergi anlaşmaları, ülkeleri birbirine bağlayan ve vergilendirme ile ilgili olarak milli sınırları aşan düzenlemelerden kaynaklanan sorunları çözüme kavuşturmayı amaçlayan anlaşmalardır. Uluslararası vergi anlaşmaları başlangıçta hukuki çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırmayı asıl hedef olarak belirlemişler ve vergilendirme yetkilerinin akit ülkeler arasında paylaştırılması yoluyla bu sorunla mücadele etme yoluna gitmişlerdir. Anlaşma hangi vergiler üzerine uygulanacaksa ismi de bu şekilde belirlenmiştir. Daha sonra vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı ile mücadelenin önem kazanması ile birlikte, vergi anlaşmalarının isimlerinde bu konu vurgulanmaya başlanmıştır. Günümüzde vergi anlaşmalarını, ismi sadece “A ülkesi ile B ülkesi arasında imzalanan uluslararası vergi anlaşması” olarak belirlenebilen genel vergi anlaşmaları ile bazı ülkelerin (vergi cennetleri) hassasiyetleri nedeniyle ortaya çıkan ve vergilendirmenin hangi alanını kapsadığını belirten özel vergi anlaşmaları olarak iki grupta toplamak mümkündür.

1.1.1. Genel Vergi Anlaşmaları

Ülkeler OECD’nin ilkini 1963 yılında yayınladığı ve belli aralıklarla güncellediği modellerini baz alarak vergi anlaşmalarını imzalama yoluna giderler. Kendi hassasiyetlerini dikkate alarak modelde yapılmasını istedikleri değişiklikleri taraf ülke ile müzakere ederek bir sonuca varmaya çalışırlar. Konumuzla ilgili uluslararası alanda vergi denetimi yapılabilmesine imkan veren düzenleme, bu model anlaşmanın 26. maddesini oluşturan “bilgi değişimi” (Kılıç, 2006:74) konusu içerisinde yer alır. Bu maddede metninde ve açıklamalarında (commentaire), son olarak, 17 Temmuz 2012 tarihinde yapılan güncelleme, OECD Konseyi tarafından kabul edilmiştir.¹

Revize edilen son hali de dahil olmak üzere, madde metninde, ne bizim üzerinde durduğumuz, eşanlı vergi kontrollerine ve yabancı ülkede vergi incelemelerine, ne de klasik bilgi değişim yolları arasında yer alan, otomatik bilgi değişimi ve spontane bilgi değişimine yer verilmediğini belirtmek gerekir. Bu yöntemler, Model anlaşmanın uygulamasının anlatıldığı OECD Vergi İşleri Komitesinin açıklamalarında geçmektedir (paragraf 9). Dolayısıyla, OECD’nin hazırlamış olduğu modeli esas alarak vergi anlaşması imzalayan ve bu anlaşmada “bilgi değişimi” maddesine yer veren ülkeler, vergi incelemelerini diğer ülkeye taşıyabilecek hukuki imkana sahip olacaklardır.

1.1.2. Özel Vergi Anlaşmaları

Vergileme konusunda hassasiyeti yüksek olan vergi cenneti gibi ülkeler genel vergi anlaşmalarının ülke çıkarlarına ters düşeceğini değerlendirerek böyle bir anlaşmaya taraf olmak istemeyebilirler. Veya bazı ülkeler vergi alanındaki işbirliklerini daha ileriye taşımak isteyebilirler. İşte bu gibi ülkeler için OECD belli bir alanı düzenleyen, özel vergi anlaşma modelleri hazırlamıştır. Vergi cenneti ülkeler için 18 Nisan 2002 tarihinde sadece bilgi değişimini öngören vergi anlaşması modeli yayınlanmıştır (Kılıç, 2011:400). Böylece “işbirliğine” gitmeyi kabul eden vergi cennetleri için özellikle normal vergi rejimine sahip ülkelerin ihtiyaç duydukları vergilendirmeye ilgili bilgileri değişebilmek mümkün hale gelmiştir. Diğer taraftan birbirleri ile koordineli olarak eş zamanlı vergi incelemesi gerçekleştirmek isteyen ülkeler için 23 Temmuz 1992 tarihinde, vergi alacağının tahsili konusunda işbirliğine gitmek isteyen ülkeler için ise 29 Ocak 1981 tarihinde yine OECD tarafından sözleşme modelleri yayınlanmıştır (Kılıç, 2010:273). Bu şekilde akdedilen özel vergi anlaşmaları aracılığı ile de vergi incelemelerini uluslararası ölçekte gerçekleştirmek mümkündür.

1.2. Çok Taraflı Vergi Anlaşmaları

Vergi hukukunda çok taraflı anlaşmalara pek sık rastlanmaz. Zira ülkeler mali bağımsızlıklarından fedakârlık anlamına gelebilecek düzenlemelerden yararlanacak ülkeleri

¹ http://www.oecd.org/fr/ctp/echange-de-renseignements-fiscaux/120718_Article%2026-FR.pdf (19.02.2014).

tamamen kendileri belirlemek isterler. Bununla birlikte, bilgi değişimi veya işbirliği gibi bazı alanlar çok taraflılığı gerekli kılmaktadır. Bu bağlamda karşımıza OECD ile Avrupa Konseyi'nin birlikte hazırladıkları “Çok Taraflı Vergi Anlaşması” ile Avrupa Birliği müktesabata çıkar. Her iki düzenleme de birbirleri ile sıkı ekonomik ilişki içerisinde bulunan/bulunması gereken ülkeler için bir “mecburiyet” olarak değerlendirilir.

1.2.1. OECD/Avrupa Konseyinin Hazırlamış Olduğu Çok Taraflı Vergi Anlaşması

“Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Anlaşması” 1988 yılında OECD Vergi İşleri Komitesinin hazırladığı proje baz alınarak, Avrupa Konseyi ile OECD tarafından ortaklaşa gerçekleştirilen bir projedir. 1 Nisan 1995 tarihinde, Finlandiya'nın beşinci ülke olarak anlaşmayı onaylaması ile İsveç (20 Nisan 1989), Norveç (5 Mayıs 1989), Amerika Birleşik Devletleri (28 Haziran 1989) ve Danimarka (16 Temmuz 1992) arasında uygulamaya konmuştur. Anlaşmanın imzaya açıldıktan ancak yedi yıl sonra yürürlüğe girebilmesi, vergi alanındaki çok taraflı uluslararası düzenlemelerdeki güçlüğü gözler önüne sermektedir. Başlangıçta, sadece bu iki uluslararası organizasyona (OECD ve Avrupa Konseyi) üye olan gelişmiş ülkeler anlaşmanın tarafı olabilirken, 2009 yılından itibaren çok taraflı anlaşma, üye olmayan azgelişmiş ülkelere de açılmıştır. 2010 yılında, OECD'nin hazırlamış olduğu anlaşma modelinin bilgi değişimini düzenleyen 26. maddesi ile uyumlu hale getirebilmek için revize edilmiş ve yapılan değişiklik 1 Haziran 2011 tarihinde kabul edilen protokolle yürürlüğe girmiştir². 29 Ağustos 2013 tarihinde Çin'in de katılımıyla, çok taraflı anlaşmayı imzalayan ülke sayısı 64'e yükselmiştir. Bu ülkeler şunlardır (OECD, 2014):

Güney Afrika, Arnavutluk, Almanya, Andorra, Suudi Arabistan, Arjantin, Avustralya, Avusturya, Azerbaycan, Belçika, Belize, Brezilya, Kanada, Şili, Çin, Kolombiya, Güney Kore, Kosta Rika, Hırvatistan, Danimarka, İspanya, Estonya, Amerika Birleşik Devletleri, Rusya, Finlandiya, Fransa, Gürcistan, Gana, Yunanistan, Guatemala, Macaristan, Hindistan, Endonezya, İrlanda, İzlanda, İtalya, Japonya, Kazakistan, Letonya, Lihtenştayn, Litvanya, Lüksemburg, Malta, Meksika, Moldavya, Fas, Hollanda, Yeni Zelanda, Nijerya, Norveç, Polonya, Portekiz, Slovakya Cumhuriyeti, Çek Cumhuriyeti, Romanya, İngiltere, San Marino, Singapur, Slovenya, İsveç, İsviçre, Tunus, Türkiye, Ukrayna. Ayrıca söz konusu çok taraflı anlaşmanın uygulama alanı Danimarka tarafından Faroe Adaları ve Grönland, Hollanda tarafından Aruba, Curaçao ve Saint Martin, İngiltere tarafından da Kayman Adaları, Monserrat ve Turks & Caicos adalarını kapsayacak şekilde genişletilmiştir. Anlaşma her ne kadar 64 ülke tarafından imzalanmış olsa da, aralarında Türkiye'nin de bulunduğu birçok ülke tarafından henüz onaylanmamış, dolayısıyla da bu ülkeler anlaşmanın henüz tarafı olmamışlardır³.

Çok taraflı anlaşma vergisel alanda mümkün olan bütün idari işbirliği yollarını yani gerek vergi matrahının tespit edilmesinde yararlanılan bilgi değişimini, gerekse tahsilatta yardımlaşmayı, hem de tüm vergileri kapsayacak şekilde hazırlanmıştır. İlk maddenin ikinci fıkrası idari yardımlaşmanın kapsamına “eş zamanlı vergi incelemelerini” ve “yabancı ülkede yapılan vergi incelemelerine katılmayı” açıkça ilave etmiş, 8. ve 9. maddelerinde de izlenecek prosedürü detaylandırmıştır. Dolayısıyla, diğer ülke sınırları içerisinde de vergi kayıp ve kaçığı ile mücadeleyle imkân vermiştir.

Çok taraflı vergi anlaşması, anlaşmaya dahil edilen vergileri 2. maddenin 1. paragrafında saymıştır. İlk olarak (a) merkezi idare adına tahsil edilen ve anlaşmaya taraf olan ülkelerin üzerinde rezerv koyamayacakları (madde 30) gelir veya kârlar üzerinden alınan vergiler, bunlardan ayrı olarak toplanan sermaye geliri üzerinden alınan vergiler ve net aktif üzerinden alınan vergiler gelmektedir. Bu grupta vergi sistemlerinin esasını oluşturan vergilerin yer aldığı görülür. Daha sonra (b) aynı grup vergilerden, yerel yönetimler adına veya devletlerin politik alt birimleri adına toplanan vergileri ve sosyal sigorta primlerini de ilave ederek, gümrük vergileri haricindeki tüm vergileri (dolaylı vergiler, veraset ve intikal vergileri, menkul sermaye iratları

² Anlaşma metni için bkz: http://www.oecd.org/fr/ctp/echange-de-renseignements-fiscaux/Convention_modifi%C3%A9e.pdf (18.02.2014).

³ Anlaşmayı onaylayan ve henüz onaylamayan ülkelerin listesi için bkz: http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf (18.02.2014).

vs.) anlaşmada öngörülen işbirliği kapsamına almıştır. (B) bendinde yer alan vergiler üzerine ülkelerin rezerv koyma hakkı vardır. Gümrük vergileri anlaşmaya dahil edilmemiştir çünkü bu vergilerde işbirliğini öngören ayrı bir anlaşma vardır. Görüldüğü gibi anlaşmanın uygulanacağı vergiler çok geniş tutulmuş ve OECD'nin yayınladığı bültendeki tüm vergiler kapsama alınmıştır.

Anlaşmaya taraf olan her ülke, anlaşma ekinde yer alan listeye hangi vergileri üzerinde işbirliğine gitmek istediğini belirtir. Anlaşmayı uygulamaya koymuş olsalar bile, ülkelerin listedeki vergileri değiştirme hakları her zaman vardır. Ancak bu düzenlemelerden ve söz konusu vergilerle ilgili iç kanunlarında yapmış oldukları değişikliklerden Avrupa Konseyi'ni veya OECD'yi haberdar etmeleri gerekir.

1.2.2. Avrupa Birliği Müktesebatı

Avrupa Birliği özelinde, topluluk mevzuatı da üye ülkeler arasında bilgi değişimini düzenlemektedir. İdari yardımlaşma, bütçe kayıplarına yol açan, vergi adaletini bozan ve ekonomik düzen içindeki sermaye hareketlerinde ve rekabet şartlarında eşitsizliklere yol açan vergi kaçakçılığı ile mücadelede önemli bir araç olarak görülmektedir. Bu nedenle, 19 Aralık 1977 tarihli Direktif⁴ vergi kaçakçılığı ile mücadele amacıyla üye ülkeler vergi idareleri arasında, karşılıklı bilgi değişimi konusunda yardımlaşma öngörülmüştür (Bilici, 2010:218). Söz konusu direktif dolaysız vergiler (gelir ve servet) alanında idari yardımlaşmayı öngörmektedir. Bu direktifin uygulama alanı 6 Aralık 1979 tarih ve 79/1070/CEE, 79/1071⁵ numaralı direktiflerle, dolaylı vergileri de kapsayacak şekilde genişletilmiştir. Avrupa Birliği Konseyi 1977 tarihli bu Direktifi 15 Şubat 2011 tarihinde kabul ettiği “vergi alanında idari işbirliğine ilişkin” 2011/16/UE numaralı yeni bir Direktif⁶ yürürlükten kaldırmıştır. Katma değer vergisi (KDV) alanında idari yardımlaşmayı öngören özel düzenleme ise, Avrupa Birliği Konseyi'nin 218/92 numara ve 27 Ocak 1992 tarihli kararı ile kabul edilen tüzük (règlement)⁷ aracılığı ile yapılmıştır. Böylece topluluk içerisinde gerçekleştirilen alım satımlarla ilgili olarak ortak bir bilgi alışverişi sistemi kurarak 79/1070 numaralı direktifi tamamlamıştır. KDV için geçerli olan bu iki düzenleme Avrupa Birliği Konseyinin 1798/2003 numaralı tüzüğüyle birleştirilmiş ve 1 Ocak 2004 tarihinden itibaren yürürlüğe konmuştur⁸. Böylece Avrupa Birliği ülkeleri içerisinde KDV uygulamasını etkin hale getirmek ve vergi kaçakçılığı ile daha iyi mücadele edebilmek için üye ülkeler arasında bilgi değişimini ve idari işbirliğini öngören ortak bir sistem uygulamaya konmuştur. Yeni düzenleme, eş zamanlı vergi incelemesi (madde 12-13) ve yabancı ülkede vergi incelemesi (madde 11) de dahil olmak üzere bütün bilgi değişimi metodlarını öngörmüştür. Söz konusu düzenleme, son olarak 7 Ekim 2010 tarihli Avrupa Konseyinin kararı ile güncellenmiştir⁹. Ayrıca, tasarruflardan elde edilen faiz gelirleri ve royalty (telif hakkı, lisans) ödemeleri ile ilgili olarak bilgi değişimini öngören Direktif 3 Haziran 2003 tarihinde kabul edilmiş¹⁰ fakat, Avrupa Konseyi'nin kararıyla¹¹ ancak 1 Temmuz 2005 tarihinden itibaren kısmen uygulanmaya başlanabilmiştir.

Halihazırda Avrupa Birliği'ne üye olan ülkelerde vergi alanında idari işbirliğini düzenleyen 2011/16/UE sayılı Direktifin 11. ve 12. maddeleri ile, KDV'de kaçakçılıkla mücadeleyi ve işbirliğini öngören 907/2010/UE numaralı Tüzük 'ün 28 ve 29. maddeleri incelediğimiz konuya ayrılmıştır. Buna göre üye ülkeler, uygulama biçimini aralarında yapacakları bir sözleşme ile belirleyerek, diğer üye ülkenin vergi inceleme elemanlarını kendi ülkelerine kabul edebilmektedirler (11 ve 28. maddeler). Yine üye ülkeler, birden fazla ülkede aynı anda gerçekleştirilecek bir vergi incelemesinin daha yararlı olacaklarını düşündükleri her

⁴ Avrupa Topluluğu Resmi Gazetesi, n°L 336, 27 Aralık 1977.

⁵ Avrupa Topluluğu Resmi Gazetesi, n°L 331, 27 Aralık 1979.

⁶ Avrupa Birliği Resmi Gazetesi, n°L 64/1, 11 Mart 2011.

⁷ Avrupa Topluluğu Resmi Gazetesi, n°L 24, 1 Şubat 1992.

⁸ Avrupa Birliği Resmi Gazetesi, n°L 264, 15 Ekim 2003.

⁹ Avrupa Birliği Resmi Gazetesi, n°L 268, 12 Kasım 2010.

¹⁰ Avrupa Topluluğu Resmi Gazetesi, n°L 157, 26 Haziran 2003.

¹¹ Avrupa Topluluğu Resmi Gazetesi, n°L 257, 4 Ağustos 2004.

durumda, eş zamanlı (simultané) vergi incelemesine başvurabilmektedirler (12. ve 29. maddeler).

2. Uluslararası Vergi Denetimi Yöntemleri

Kısaca yukarıda işaret etmiş olduğumuz hukuki düzenlemeler, vergi denetimlerinin ulusal sınırları aşacak şekilde uygulanabilmesine imkân tanımaktadır. Konuya olumlu yaklaşan ülkeler, küresel ekonominin avantajlarını kullanarak uluslararası alanda gerçekleştirilen vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma ile böylece daha etkin mücadele edebileceklerdir. Ulusal vergi idareleri bu amaçla, her biri kendi sınırları içerisinde kalmak kaydıyla, birbirleri ile koordineli olarak, aynı anda vergi incelemesi yapabilecekleri gibi, partneri olduğu diğer ülkenin topraklarında da vergi incelemesini gerçekleştirebileceklerdir.

2.1. Eş zamanlı Vergi İncelemesi

Eş zamanlı vergi incelemesi ulusal vergi idareleri arasında daha sıkı bir işbirliğini gerektirir. Özellikle yabancı kaynaklardan elde edilecek bilgilerin yapılan vergi incelemesini etkilediği hallerde oldukça yararlıdır, zira bilgi değişimini hızlandırıcı ve kolaylaştırıcı özelliği vardır (OECD, 1995: 55). Bu vergi denetimi yolu, birden fazla ülkede faaliyette bulunan çok uluslu şirketin her bir vergi idaresi tarafından aynı anda vergi incelemesine tabi tutulmasını ifade eder. Her ülkenin vergi müfettişleri, önceden birlikte kararlaştırdıkları aynı zaman diliminde kendi ülkelerinde vergi incelemesini gerçekleştirirler. Bu şekilde elde ettikleri bilgileri diğer ülke vergi denetim birimleri ile paylaşırlar. Bizim de imzaladığımız ancak henüz uygulamaya konmayan Çok Taraflı Vergi Anlaşması eş zamanlı vergi incelemesini 8. maddesinin ikinci fıkrasında tanımlamıştır. Buna göre eş zamanlı vergi incelemesi, “iki veya daha fazla devletin, her biri kendi sınırları içerisinde kalarak, kendileri için ortak çıkarlarının bulunduğu veya tamamlayıcı bilgilere ulaşacaklarını düşündükleri bir veya daha fazla mükellef üzerinde, topladıkları bilgileri değişmek üzere yaptıkları vergi incelemesidir”. Bu uygulamanın ne şekilde hayata geçirileceği, yine ülkelerin kendi aralarında imzalayacakları bir sözleşme ile belirlenecektir. Yani, hem Çok Taraflı Anlaşma, hem çift taraflı anlaşmalar, hem de Avrupa Birliği mevzuatı eş zamanlı vergi incelemesini uygulamak isteyen ülkelerin ayrı bir sözleşme ile tüm detaylar belirlendikten sonra hayata geçirebileceklerini ifade etmişlerdir.

Bu işbirliği yönteminin OECD üyesi ülkeler arasında gittikçe artan bir şekilde uygulanmak istenmesi üzerine, OECD Vergi İşleri Komitesi bir sözleşme (accord) modeli hazırlamıştır¹². Hazırlanan bu modelde hukuki ve uygulama yönünden uyulması gereken prensipler belirlenmiş ve 23 Temmuz 1992’de OECD Konseyi tarafından üye ülkelere eş zamanlı olarak yapacakları vergi incelemelerinde kullanmaları tavsiye edilmiştir¹³. Bu sözleşmede, eş zamanlı vergi kontrolleri ile ulaşılması gereken hedefler, transfer fiyatlandırması yoluyla ya da vergi cennetlerinde bulunan firmalarla yapılan işlemlerin ortaya çıkarılarak, vergi matrahının ve mükellefin ödeyeceği vergi borcunun doğru hesaplanması ve bilgi değişiminin kolaylaştırılması olarak belirtilmiştir. Bu işbirliği yolunun amacı, mükellefin ekonomik durumunun tam olarak kavranabilmesi için ülkeler arasında hızlı bilgi değişimini gerçekleştirmektir.

Eş zamanlı gerçekleştirilen vergi denetimleri ile idareler aynı anda incelemeye başlamakta ve elde ettikleri bulguları birbirleri ile paylaşmaktadırlar. Her ülkenin vergi idaresi, operasyonlarını kendi memurları eliyle kendi mevzuatları ve teamülleri çerçevesinde yürütür. Ancak bu memurlar aralarında haberleşmekte ve gerek denetim boyunca gerekse denetimden sonra ulaştıkları bilgileri birbirlerine iletmektedirler. Bu şekilde gerçekleştirilen hızlı ve etkili bilgi değişimi sayesinde, vergi idareleri bir mükellefin ekonomik durumunu tam olarak kavrayabilmektedir. Ülkeler elde ettikleri bilgilere dayanarak, diğer ülkeye danışmaksızın, tek taraflı olarak vergileme yapmakta serbesttirler (Melot, 2004:758). Ancak, bu durum çifte vergilemeye sebep olabileceğinden, ülkelerin yapacakları ek tarhiyattan da birbirlerini haberdar etmeleri yerinde olacaktır.

¹² Sözleşme metni için bkz: <http://www.oecd.org/fr/ctp/echange-de-renseignements-fiscaux/2666503.pdf> (23.02.2014).

¹³ Recommandation C(92)81 du Conseil de l’OCDE.

Eş zamanlı vergi incelemesi, uluslararası ticaretin önemli sorunlarından olan çok uluslu şirketlerin vergilendirilmesinde ve özellikle transfer fiyatlandırması veya vergi cennetleri ile ilgili güçlüklerin aşılmasına imkân veren oldukça önemli bir işbirliği yöntemidir (Orsoni, 2002: 52). Diğer taraftan, bağımsız olan, fakat aralarındaki sıkı ekonomik bağlantılarla rahatça vergi kaçakçılığı yaparak kuruldukları ülkelere zarar veren şirketlere dönük olarak da gerçekleştirilebilir (Lambert, 219).

Eş zamanlı vergi incelemesi, çok taraflı olarak ta uygulanabilir. Nitekim “Dörtler Grubu” olarak anılan Fransa, İngiltere, Almanya ve Amerika Birleşik Devletleri’nden müteşekkil oluşum (Kılıç, 2006: 77) imzalanacak özel sözleşmeler aracılığıyla dört ülkede aynı anda vergi denetimini öngörmüştür. Bu sözleşmeler, dört ülke içinde de faaliyette bulunan bir grup nezdinde aynı anda yapılacak bir operasyonu ve denetim sırasında ilgili ülkelerde uyulması gereken kuralları önceden tanımlamıştır (Levine-Pirson, 1985:295).

Dörtler Grubu’nu oluşturan ülkelerde de görüldüğü gibi, eş zamanlı vergi incelemesini uygulamaya koyacak olan ulusal vergi idareleri, buna izin veren bir anlaşmanın yanında, izlenecek süreci detaylı olarak belirten bir özel sözleşme de imzalarlar. Zaten daha öncede ifade ettiğimiz gibi, tüm hukuki kaynaklar, detayların bu şekilde belirleneceği sözleşmelerle bu vergi denetiminin uygulanacağını, madde metninde yapmış oldukları atıfla belirtmişlerdir. Yani, ne bilgi değişimine izin veren 26. maddenin yer aldığı OECD modeline göre imzalanan çift taraflı vergi anlaşması, ne OECD/Avrupa Konseyi’nin hazırladığı Çok Taraflı Anlaşmayı kabul etme, ne de Avrupa Birliği’ne üye olduktan sonra müktesebatta yer alan ilgili direktif ve tüzükler, otomatik olarak böyle bir denetimin hayata geçmesini öngörmemektedir. Devletlerin vergilendirme alanındaki hassasiyetleri nedeniyle tüm hukuki metinler, bu alanda ayrıca hazırlanacak özel bir sözleşme ile detayların belirleneceğini ifade etmişlerdir. Yukarıda kısaca değindiğimiz OECD’nin hazırladığı özel sözleşme modeli bu ihtiyaçtan doğmuştur. Bu model hukuki ve uygulama açısından uyulması gereken genel prensipleri ortaya koymaktadır.

Vergi idareleri, eş zamanlı vergi incelemesini doğru ve etkin bir şekilde yürütmeyi garanti altına almak için özel olarak bu işle ilgili denetim elemanı görevlendirme yoluna gidebilirler. Ayrıca atanan bu müfettişlerin izleyecekleri aşamalar da belirlenir.

2.1.1. Eş zamanlı Vergi İncelemesinde Yer Alan Görevliler

Ülkeler eş zamanlı vergi incelemesini, dikkatlice seçtikleri ve kendileri için oldukça önemli olan durumlarda uygulamaya koyarlar (OCDE, 1987: 53). Aynı anda vergi kontrolü yapılması kararlaştırılan dosya seçildikten sonra, vergi elemanları diğer ülkelerdeki meslektaşları ile bir araya gelir, denetim planını hazırlar ve eş zamanlı kontrolün koordineli olarak uygulanmasını ve sonuçlarını yakından izlerler. Özellikle transfer fiyatlandırması gibi karışık olan işlemlerle ilgili görüşmelerine, bazı noktaların aydınlatılması için mükellef de davet edilebilir (OCDE, 1995: 56).

OECD, eş zamanlı vergi kontrolünün uygulamasına dönük olarak hazırlamış olduğu rehberde (OCDE, 2006:7) dört ayrı personel grubunun oluşturulmasını tavsiye etmektedir, bunlar; koordinatör, temsilciler, müfettişler ve bilgisayar koordinatörleridir.

Eş zamanlı vergi denetimlerinin koordinatörü, vergi idaresinin kabul etmiş olduğu program dâhilinde ve vergi hukuku disiplini altında vergi denetiminin yapılmasından sorumludur. Pratik faydasından dolayı koordinatörün yabancı meslektaşları ile bilgi değişimine gidebilmesine izin verilmelidir. Koordinatör yetkili otorite olarak belirlenebileceği gibi, kendisine yetki devri de yapılabilir. Ancak ülkeler bilgi değişiminin merkezi olarak yapılması konusunda oldukça hassastırlar (Kılıç, 2006: 78).

2.1.2. Uygulama Aşamaları

Eş zamanlı vergi incelemesini gerçekleştirmek için belirlenen personelin atanmasından sonra, aşama aşama uygulamanın nasıl olacağı ortaya konur. OECD Vergi İşleri Komitesi'nin bu alanda ilgililer için hazırlamış olduğu rehber 10 ayrı etap öngörmüştür (OCDE, 2006:9-20). Ülkelerin kendilerinin de bağımsız olarak belirleyebilecekleri bu aşamalar, uygulama kolaylığı ve birlikteliği olması açısından OECD tavsiyeleri doğrultusunda gerçekleştirilir.

1. aşama; Öncelikli olayların seçimi:

İlk aşamada, eş zamanlı vergi denetiminin koordinatörleri, bağımsız olarak vergi denetimine alınacak olayları tespit ederler. Bu kapsamda, vergi kaçakçılığından şüphe duyulan haller ile saldırgan yapıda olan uluslararası vergi planlaması uygulamaları ele alınabilir.

2. aşama; İnceleme kararının alınması:

İkinci aşamada, koordinatörler, vergi idaresindeki ilgili diğer personelle birlikte, birinci aşamada belirlenen olay özelinde, eş zamanlı vergi denetimine katılıp katılmayacaklarına karar verirler. Şayet katılma yönünde karar almışlarsa, eş zamanlı vergi incelemesinin koordinatörleri bilgi değişimi taleplerini birbirlerine iletebilecekleri gibi, aralarında bilgi değişimini düzenleyen madde uyarınca birbirleri ile kendiliklerinden bilgi paylaşımına da gidebilirler.

3. aşama; Ön inceleme:

Bu aşamada vergi müfettişleri, tespit edilen mükelleflerin finansal durumlarını ve vergi beyannamelerini inceler ve yabancı meslektaşları ile eş zamanlı vergi denetiminin planlaması amacıyla yapacakları toplantı öncesinde işletmenin organizasyon yapısını analiz ederler.

4. aşama; Mükelleflerle iletişime geçilmesi:

OECD Vergi İşleri Komitesi, eş zamanlı vergi denetimine konu edilecek mükelleflerle irtibat kurularak, onlara eş zamanlı vergi incelemesine tabi tutulacaklarının bildirilmesini tavsiye etmektedir. Mükellef hakları açısından değerlendirdiğimizde, bu prosedüre başlamadan önce mükellefin bilgilendirilmesi olumludur. Bununla birlikte, yapılan bilgilendirmenin, bazı delillerin yok edilme riskini de beraberinde getireceği açıktır. Bu yönde şüphesi olan ülkeler, eş zamanlı vergi denetimine başlanılmadan önce mükellefi haberdar etmemeyi tercih edebilirler.

5. aşama; İlk planlama toplantısı:

Bu toplantı daha önceden atanmış olan temsilciler arasında yapılır. Gündem eş zamanlı vergi incelemesinin hedeflerinin ve stratejilerinin belirlenmesidir.

6. aşama; Vergi mükellefleri ile görüşmeler

Atanan temsilcilerin, daha ilk görüşmeden itibaren, vergi mükelleflerine eş zamanlı vergi incelemesi hakkında bilgi vermeleri, hangi hukuki dayanaklara göre bu işlemi yaptıkları ve özellikle de vergi idarelerinin bu denetimler sonucunda elde ettikleri bilgileri paylaşacaklarının bildirilmesi gerekir.

7. aşama; Detaylı inceleme:

Bu aşamada vergi mükellefi ile görüşmenin dışında derinlemesine, detaylı olarak vergi incelemesi yapılır. Vergi müfettişlerinin denetim programları arasındaki uyumun sağlanması ve diğer ülkedeki görevli vergi inceleme elemanları ile sıkı bir işbirliğinin sergilenmesi gereken aşamadır.

8. aşama; İncelemenin tamamlanması:

Ülkeler simultane vergi incelemesinden hedefledikleri amaçlara ulaştığında belirlenen temsilciler aralarında yaptıkları toplantı sonrasında bu işbirliğini sona erdirirler. Diğer taraftan, prosedürün herhangi bir safhasında, yani henüz tamamlanmadığı bir zamanda da, ülkeler eş zamanlı vergi kontrolünü sonlandırdıklarını diğer tarafa bildirebilirler. Tabiri diğerle, ülkelerin her an eş zamanlı vergi kontrolünden vazgeçmeleri mümkündür.

9. aşama; Nihai rapor:

Eş zamanlı vergi kontrolünün sonunda temsilcinin bir rapor hazırlaması gerekir. Bu raporda, ulaşılan sonuçların özeti ve geliştirilmesi gereken hususlarla, izlenmesi gereken yollar ortaya konur.

10. aşama; Tavsiyelerin uygulamaya konulması

Uygulamanın daha faydalı olabilmesi için, eş zamanlı vergi kontrolünün koordinatörlerinin, program değişikliği alternatiflerini araştırdıkları ve nihai raporda tavsiye edilen hususları ne şekilde uygulayabilecekleri konusunun değerlendirildiği aşamadır.

Eş zamanlı vergi incelemesinin ülkelerin vergi idareleri arasında güçlü bir işbirliğini gerektirmesi ve bu yöntemin uygulanmasındaki hassas durumlar nedeniyle, OECD bütün safhaları detaylı olarak açıklamayı gerekli görmüştür. Elbette ki, ülkeler farklı yollar veya safhalar belirlemek ve bunları uygulamak noktasında serbesttirler. Kuzey Avrupa ülkeleri (Norveç, İsveç, Danimarka, Finlandiya, İzlanda) 1972 yılında imzalamış oldukları anlaşma ile (Convention Nordique) kendi aralarında eş zamanlı vergi denetimleri yapılabileceğini kabul etmişlerdir. Bu ülkelerde olduğu gibi, söz konusu yöntem uygulandığında, hem dolaysız vergilerde hem de dolaylı vergilerde oldukça etkili ve verimli bir kontrol aracı olduğu görülecektir (OCDE, 2006:4).

2.1.3. Eş zamanlı Vergi İncelemesinin Uluslararası Vergi Hukukunda Karşılaşılan Önemli Sorunlar Açısından Değerlendirilmesi

Eş zamanlı vergi incelemeleri, ulusal vergi idareleri arasındaki idari yardımlaşmanın işbirliğine taşınması adına önemli bir uygulamadır. Bu yolla, grupların kendi bünyelerinde bulunan farklı şirketlerin yaptıkları işlemlerden doğan vergileme sorunlarının çözülmesi, özellikle transfer fiyatlandırması uygulamaları veya vergi cennetlerinin karıştığı işlemlerin tespit edilmesi gibi uluslararası vergi hukukunda karşılaşılan sorunların çözümü amaçlanır. Vergi kaçakçılığının önlenmesi açısından da etkili olan bu yöntem, aynı zamanda çifte vergilendirmenin (özellikle ekonomik çifte vergilendirmenin) de önüne geçer, bu yönüyle de mükellefler açısından faydalıdır.

Çok uluslu şirketlerin vergilendirilmesinde, ilgili ülkelerin vergi idarelerine, her iki tarafta gerçekleştirilen vergi mevzuatına aykırı uygulamaları tespit etme imkânı verir. Çok uluslu şirketler, maliyetlerin paylaşılması veya karların dağıtılmasında oldukça karmaşık işlemleri, küresel ölçekte kolayca uygulayabilirler. Dijital ekonominin sağladığı avantajlardan yararlanarak, hiçbir ülkenin vergi sistemine yakalanmadan, boşluklardan yararlanarak vergi planlamasına gidebilmektedirler. Böylece vergi matrahlarının aşınması ve ödemeleri gereken vergileri ödemeyerek hem kamu gelirlerinde azalmaya yol açmakta hem de ülke içindeki ağır vergi yüküne maruz kalan mükelleflere göre daha rekabetçi hale gelmektedirler. OECD konu ile ilgili olarak “Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarmaya Karşı Eylem Planı” (Base Erosion and Profit Shifting, BEPS) hazırlamış ve ülkeleri daha sıkı bir vergisel işbirliğine davet etmiştir¹⁴. Eş zamanlı gerçekleştirilen vergi kontrolleri sayesinde, vergi idareleri çok uluslu şirketlerin bu faaliyetlerinden daha iyi haberdar olarak, karşılaştırma yapma ve uluslararası işlemleri inceleme fırsatı bulurlar. Bu prosedür sayesinde, transfer fiyatlandırması konusunda karşılaşılabilecek uyuşmazlıklar daha erken farkına varılarak minimize edilebilir. Eş zamanlı vergi kontrolü aracılığıyla elde edilen bilgilerle, vergi idareleri transfer fiyatının belirlenmesi konusundaki alternatifleri değerlendirip, farklılıkları ortadan kaldırabilir (OCDE, 1995: 58). Vergi sistemleri arasındaki fay hatları kapatılarak vergi matrahının aşınmasının önüne de geçilebilir.

Vergi idareleri, eş zamanlı vergi incelemeleri sırasında, transfer fiyatı üzerinde anlaşamamış dahi olsalar, mükellef, çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması amacıyla “karşılıklı anlaşma usulü” prosedürünün uygulanmasını isteyebilir. OECD’nin hazırlamış olduğu model anlaşmasının 25. maddesinde düzenlenen karşılıklı anlaşma usulü (*procédure amiable*) bir vergi anlaşmasına taraf olan devletlerin aralarındaki uyuşmazlıkların yetkili

¹⁴ OECD’nin Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarmaya Karşı Eylem Planı için bkz: <http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf> (09.04.2014)

makamlarının bir araya gelerek yaptıkları görüşmeler sonucunda ortak bir mutabakata ulaşarak çözmelerine izin veren bir yoldur (Ferhatoğlu, 2010: 38). Bu durumda, eş zamanlı vergi kontrolü, vergi idaresi tarafından yapılacak düzeltme işlemi ile karşılıklı anlaşma usulünün uygulamaya konması arasında geçecek sürenin ciddi olarak azaltılmasına izin verir. Zaten OECD'nin eş zamanlı vergi kontrolü için hazırlamış olduğu sözleşme modeli, bu uygulamanın karşılıklı anlaşma usulünü kolaylaştıracağı, çünkü vergi idarelerinin yapacakları düzeltmeye ilişkin tüm bilgilere eş zamanlı vergi denetimi yoluyla ulaşabilecekleri fikri üzerine kurulmuştur (OCDE, 1992). Vergi idarelerinin elde ettikleri bu bilgilere dayanarak yapmış oldukları vergi tarhiyatlari, işlemlerin gerçek yapısı ve uygulanacak vergisel hükümler, karşılıklı anlaşma usulünün uygulanmasını kolaylaştıracak ve yetkili vergi idareleri daha kolay bir şekilde anlaşmaya varabileceklerdir (OCDE, 1995: 57).

Ayrıca, eş zamanlı vergi incelemeleri, taraf ülke vergi idareleri arasında tesis etmiş olduğu koordinasyon sayesinde mükelleflerin yerine getirmek zorunda oldukları vergisel ödevlerinde hissedilir ölçüde azalma sağlar. Böylece, çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması gibi problemlerin çözüme kavuşturulması sürecini hızlandırır. Eş zamanlı vergi kontrolleri sürecinde, her iki vergi idaresine gerekli açıklamaları ve belgeleri sunan mükellef te aktif rol oynar. Böylece ortaya çıkabilecek yanlış anlaşılmalara giderilerek farklı iki vergi idaresinin eşgüdüm içerisinde çalışarak doğru vergilendirme yapabilmelerinin önü açılmış olur.

2.2. Yabancı Ülkede Vergi İncelemesi

Uluslararası alanda vergi denetimi konusunda hukuki kaynakların öngördüğü ikinci uygulama yabancı ülkede vergi incelemesidir (le contrôle fiscal à l'étranger). Bu yolla, bilgiye ihtiyacı olan ülke, kendi vergi müfettişlerini kullanarak yabancı bir ülkenin sınırları içerisinde vergi incelemesi yapabilir. Yabancı ülkede vergi kontrolü uygulaması, bilgiye ihtiyacı olan ülkenin vergi müfettişlerinin, diğer ülkedeki meslektaşlarına kıyasla dosyayı daha iyi bildikleri hipotezine dayandırılır (Thomas, 2004:172).

Bu yöntemin kullanılabilmesi öncelikle yukarıda üzerinde durduğumuz hukuki kaynakların kabulüne bağlıdır. Ayrıca, konunun öneminden dolayı özel bir sözleşme yapılmakta ve iç hukukta da yabancı ülkenin denetim elemanlarının uyması gereken kurallar detaylı olarak belirlenmektedir. OECD model anlaşmasının 26.maddesinin metninde aynen eş zamanlı vergi denetiminde olduğu gibi, yabancı ülkede vergi incelemesinden de bahsedilmemiştir. Ancak bu maddenin yorumunda, “iç mevzuattaki şartlar dâhilinde ve karşılıklılık esasına göre, anlaşmaya taraf olan bir ülkenin, diğer akit devletin görevlendirdiği personeline, kişileri sorgulamak, dosyaları incelemek ve kaydetmek veya ilk devletin kendisinin yapacağı denetim ve soruşturmalarda bulunmak amacıyla, aralarında yapmış oldukları özel sözleşmeye dayanarak, kendi topraklarına girmesine izin verebileceği” (OCDE, 2005: 332) belirtilmiştir. Türkiye'nin de içinde yer aldığı birçok gelişmiş ya da gelişmekte olan ülkenin imzaladığı vergi anlaşmalarında referans aldığı bu model, yabancı ülkede vergi denetimini, detayları ve şartları ancak ve ancak özel anlaşma ve iç hukukta belirlenmek şartıyla öngörmektedir. Ülkelerin bağımsızlıklarının ihlal edilmemesini garanti altına almayı hedefleyen bu yorum yine de bazı ülkeleri tatmin etmemekte ve bu prosedürü hayata geçirmekte çekingen davranmalarını önleyememektedir.

Çok taraflı vergi anlaşması (9. madde) ve Avrupa Birliği Direktifi (2011/16/UE, 11. Madde) vergi inceleme elemanının yabancı bir ülkede vergi incelemesine katılabilmesini öngörmektedir. Söz konusu “ziyaret” yabancı ülkenin belirleyeceği tarih, yer ve şartlar dâhilinde vereceği izinle gerçekleşir. Bu düzenlemeler de yabancı ülkede gerçekleştirilecek vergi kontrolünün tamamen bu ülkenin (yabancı vergi denetim elemanını kabul eden ülkenin) inisiyatifinde gerçekleşebileceğini belirtmişlerdir.

Yabancı bir ülkede gerçekleştirilecek vergi incelemesine aktif veya pasif olarak katılma hakkı veren bu yöntemin bütün aşamalarının detaylı olarak belirtilmesi gerekir.

2.2.1. Yabancı Ülkede Aktif veya Pasif Vergi İncelemesi

Yabancı ülkede vergi incelemesinin iki farklı uygulaması vardır. Bu farklılıklar, vergi denetimi için anlaşma ile bağlı olunan ülkeye gönderilen müfettişlere tanınan yetkilerden kaynaklanmaktadır. Ülkelerin konuya yaklaşımları, aralarındaki, ticari, ekonomik, mali ilişkilerin yoğunluğu ve iç hukuk hükümleri uygulamanın içeriğini belirlemektedir. Şayet bir ülke, yabancı denetim elemanlarının yerli denetim elemanları tarafından gerçekleştirilen vergi denetiminin sadece bazı aşamalarına gözlemci olarak katılmalarına veya kendi denetim elemanları ile kontak kurmasına izin veriyorsa, yabancı ülkede “pasif” vergi denetiminden söz edilir. Pasif olarak tanımlanan bu uygulamada, “ziyaretçi” müfettişler, “yerli” meslektaşlarının sıkı markajı altındadır. Yabancı vergi memurlarının, vergi mükellefleri veya ilgili diğer kişilerle serbestçe görüşmelerine izin verilmez. Yabancı ülke sınırları içerisinde gerçek bir vergi incelemesi yapmaları söz konusu değildir. OECD’nin hazırlamış olduğu, bilgi değişiminin hukuki ve genel prensiplerinin değerlendirildiği rehberde, bu uygulama “Yetkili otorite tarafından görevlendirilen temsilcilerin ziyareti” şeklinde tanımlanmıştır ki, bu haliyle anlaşmaya taraf ülkeler açısından çok daha kolay kabullenilebilmektedir (OCDE, 2006:8). Zira vergi bağımsızlığı konusunda hassasiyeti yüksek olan ülkeler, yabancı ülkede vergi denetimi adı altında bir uygulamaya baştan karşı çıkmaktadır ve bunu kendi bağımsızlıklarının ihlali olarak görebilmektedir. Ancak daha kabul edilebilir bir isimlendirme ile bu uygulamaya izin verilebilir. Her hâlükârda daha yumuşak ifade edilen bu “ziyaretin” de ancak verilecek bir ön izinle gerçekleştirilebileceğini ifade etmek gerekir.

Yabancı ülkede aktif vergi denetimi uygulamasında ise, akit ülkenin vergi inceleme elemanlarına, mükellefle görüşme, belgeleri inceleme izni verilir. Bu tip vergi kontrolleri, özellikle, mükellefe muhasebe kayıtlarını yabancı ülkede tutma izni veren ve mükellefin de yabancı ülkede vergi incelemesini kabul ettiği ülkeler için yararlıdır. Böylece mükellefin ikametgâhının bulunduğu ülke vergi idaresine, tutmak zorunda olduğu defter ve belgeleri gönderme külfeti ortadan kalkar (OCDE, 2006:4).

2.2.3. Uygulama Aşamaları

Yabancı ülkede vergi incelemesi, aynen eş zamanlı vergi incelemelerinde olduğu gibi, aşama aşama OECD Vergi İşleri Komitesinin hazırlamış olduğu rehberde detaylandırılmıştır (OCDE, 2006:9-16). Ülkelerin konu üzerindeki hassasiyeti ve taşıdığı önem böyle bir çalışmayı gerekli kılmıştır. Vergisel alandaki yardımlaşmalarını işbirliğine taşımak isteyen devletlerin vergi idareleri, OECD’nin hazırlamış olduğu bu rehberi baz alarak ayrı bir sözleşme imzalamak suretiyle akit ülkenin denetim elemanlarının, kendi ülkelerinde vergi denetimi yapmalarına izin verirler. Rehber, yabancı ülkede vergi incelemesinin sekiz aşamada gerçekleştirilmesini öngörür:

1. aşama; Bilgi değişimi kurallarına göre bilgi talebinde bulunma:

Kendi vergi inceleme elemanları ile anlaşmaya taraf olan diğer ülkede vergi incelemesi yapmayı düşünen ülkenin vergi idaresi, öncelikle “bilgi değişimi prosedürü” (Kılıç, 2006:80) çerçevesinde, ihtiyaç duyduğu bilgileri talep eder. Şayet acil bir durum varsa, aynı anda bilgi talep ettiği ülkede vergi kontrolü yapmak istediğini de bildirebilir. Yabancı ülkede vergi denetimi en son başvurulması gereken bir yoldur. Bir ülkenin vergi idaresi, öncelikle, iç hukukun kendisine vermiş olduğu yetkileri kullanarak ihtiyacı olan bilgilere ulaşmaya çalışır. Şayet bu bilgilere ulaşamamışsa ve yabancı meslektaşlarının bu bilgilere sahip olduklarını veya ulaşabileceklerini düşünüyorsa, onlara müracaat eder. Yoksa ilk iş olarak diğer ülkede kendi personelinin inceleme yapmasını isteyemez. Ancak, bilgilerin istenmesi ve gönderilmesi zaman alacaksa, bilgi talebine vergi incelemesi alternatifini de ekler.

2. aşama; Yabancı ülkede vergi incelemesine katılma talebine ilişkin karar alınması:

Kendisinden bilgi talep edilen ülke, istenilen bilgilerin ancak gerçekleştirilecek bir vergi incelemesi ile elde edilebileceğini bildirmişse, bilgi talebinde bulunan ülkenin bu vergi incelemesine katılıp katılmayacağına karar vermesi gerekir. Tabiidir ki, diğer ülke, bu katılımın sağlanabileceğine dair bir sözleşmenin önceden imzalanmış ve bu izni vermeyi kabul etmiş

olması ön şarttır. Bu aşamada, bilgiye ihtiyacı olan ülke, dosyanın önemini ve denetim elemanlarını diğer ülkeye göndermenin kendisine sağlayacağı avantajları ve maliyetlerini düşünerek kendi kararını verir.

3. aşama; Yabancı ülkede vergi incelemesine katılma talebinde bulunma:

Yabancı ülkede vergi incelemesine katılma yönünde karar alan ülke, bir an evvel, yazılı olarak bu talebini ilgili ülkeye bildirmelidir. Bu müracaatında, vergi denetim elemanlarının kendilerini kabul edecek ülkeye gitmelerinin gerekçelerini de belirtir. Ayrıca, vergi incelemesine konu edilecek olay, incelemeyi yapacak personel ve bu kontrolün hangi tarihlerde yapılması istendiği de bildirilir.

4. aşama; Yabancı ülkede vergi incelemesine katılma talebinin kabul veya reddine ilişkin karar verilmesi:

Yabancı ülkede vergi incelemesinin uygulamaya konabilmesi muhakkak bu ülkenin vergi idaresinin vereceği olumlu cevaba bağlıdır. Aralarında bilgi değişimine izin veren bir vergi anlaşmasının olması, yabancı ülkede vergi denetimi yapılmasına izin veren bir sözleşmenin yapılmış olması, çok taraflı vergi anlaşmasına imza koymuş ve onaylamış bulunması veya AB'ye üye bir ülke olarak konuyla ilgili Direktif ve Tüzükleri kendi iç mevzuatına dahil etmesi, otomatik olarak kendi sınırları içerisinde partner ülke vergi idaresi müfettişlerinin vergi incelemesine katılabilecekleri sonucunu doğurmaz. Ancak bu aşamada verilecek olumlu karar neticesinde yabancı meslektaşların ülkeye gelmeleri mümkün olur. Bu talebin iletildiği vergi idaresi, ülkesinin vergilendirme alanında uygulanan işbirliği politikasını, bu ülke ile olan ilişkilerini (karşılıklılık) ve dosyada belirtilen olayın önemini dikkate alarak talebi kabul veya reddeder.

5. aşama; Kendisine müracaat edilen ülkenin, vergi incelemesinin yapılacağı tarihi ve uyulması gereken kuralları bildirmesi:

Bu aşamada, kendi ülkesinde yabancı vergi denetim elemanlarını kabul etmeye karar veren ülkenin hem bu kararını, hem de uyulması gereken kuralları, karşı tarafa en kısa sürede bildirmesi gerekir. Yabancı ülkede vergi denetimi uygulamasında, tamamen ev sahibi ülkenin kuralları geçerlidir. Bu kapsamda, denetimin ne zaman ve nerede gerçekleştirilebileceğini, altyapının kullanılmasında uyulacak kuralları, vergi denetimini yönlendirmek amacıyla belirlenen kurum ya da görevlendirilen memuru, son olarak ta kendi iç mevzuatlarında konu ile ilgili uyulması gereken hususları, yerine getirilmesi gereken şartları diğer ülkenin vergi idaresine bildirir.

6. aşama; Müracaat eden ülkenin vergi müfettişlerinin vergi incelemesine katılması:

Vergi denetimine katılmak için kendisine müracaat edilen ülkenin yetkilendirdiği sorumlu müfettiş, kendi ülkesinin mevzuatı ve idari uygulamalarına göre, yapılacak vergi incelemesine katılmasına izin verilen yabancı ülke vergi inceleme elemanlarının hareket alanını belirler. Aktif veya pasif olarak vergi kontrolüne iştirak edilebilmesi mümkündür. Örneğin aktif olarak vergi incelemesine katılıp mükellefe soru sorabilmelerine ya da defter ve belgelerine bakmalarına izin verilebileceği gibi, pasif bir katılım çerçevesinde, sadece, vergi kontrolünü yapan o ülke müfettişlerinin yanında bulunmalarına izin verebilirler.

7. aşama; Prosedürün sona ermesi ve nihai raporun yayınlanması:

Yabancı ülkede gerçekleştirilen vergi incelemesi sona erdiğinde, bu denetime katılan yabancı vergi müfettişleri, detaylı bir rapor hazırlayarak ulaştıkları sonuçları özet halinde belirtirler. Ayrıca raporlarında bu uygulamanın daha iyi bir aşamaya getirilebilmesi için yapılması gerekenleri de belirtirler.

8. aşama; Değerlendirme ve yabancı ülkede vergi incelemesi uygulamasının geliştirilmesi için önerilen tedbirlerin uygulamaya konulması

Bu aşamada, hazırlanan raporda belirtilen hususlar her iki ülkenin sorumlu personeli tarafından dikkatle incelenerek, prosedürün iyileştirilmesi için gayret sarf edilir.

Ülkeler kendi aralarında imzalayacakları anlaşmalarda OECD'nin hazırlamış olduğu bu rehberde yer alan hususları aynen benimseyebilecekleri gibi kendilerine göre bazı değişiklikler de yapabilirler. Nitekim Fransa ile Amerika Birleşik Devletleri arasında 31 Ağustos 1994 tarihinde imzaladıkları, “Gelir ve servet üzerinden alınan vergilerde çifte vergilendirmeyi önleme ve vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma ile mücadele anlaşmasının metninde¹⁵ konuyu düzenlemişlerdir. Bu anlaşmanın 27. maddesinin 4. paragrafının c bendi “her iki ülke vergi müfettişlerinin diğer ülke sınırları içerisinde vergi mükellefi ile görüşmesine, defter, kayıt ve belgelerinin fotokopilerinin alınmasına” izin verilmiştir. Ülkelerin vergi egemenlik hakları üzerinde ciddi bir istisna teşkil eden böyle bir uygulama iki şarta bağlanmıştır. İlk olarak hem mükellef hem de kendi sınırları içerisinde yabancı vergi müfettişini kabul edecek ülke ile anlaşılması gerekmektedir ki söz konusu ülke kendi müfettişini de bu görüşmeye dahil edebilir. İkinci olarak ta, böyle bir işbirliği ancak diplomatik yollarla, karşılıklı prensibine göre elde edilecek ön izin çerçevesinde gerçekleştirilebilir.

SONUÇ

Türkiye'nin de içinde yer aldığı “normal vergi rejimine” sahip ülkeler vergileme alanında uluslararası ölçekte karşılaştıkları sorunları çözebilmek amacıyla vergi anlaşmaları imzalama yoluna giderler. Çünkü tek taraflı olarak kendi iç hukuklarına koyacakları düzenlemeler çoğu zaman bu sorunları ortadan kaldırmaya ya da bu sorunlarla etkin biçimde mücadele etmeye kafi gelmez. Ülkelerin imzalamış oldukları vergi anlaşmaları bilgi değişimini öngören maddeye de yer verir. Bu madde sayesinde ulusal vergi idareleri birbirleri ile yardımlaşır. Bu alanda bazı ülkelerin daha istekli davranırken, bazı ülkelerin çekingen tavrı dikkat çekmektedir. Özellikle, aynı geçmişi, kültürü, dili, ekonomik düzeyi paylaşan ülkeler (İskandinav ülkeleri gibi) vergi alanında idari işbirliğini aktif olarak uygulamaktadır. Yine İskandinav ülkelerinin yanında, Fransa ile Belçika'nın, Almanya ile Avusturya'nın, Amerika Birleşik Devletleri ile Kanada'nın da bu alanda başarılı uygulamalarının olduğunu belirtmek gerekir (Gangemi, 1990:96).

Fransız vergi idaresi (Direction Générale des Finances Publiques), imzalanan vergi anlaşmalarında öngörüldüğü üzere, yapmış olduğu sözleşmeler doğrultusunda eş zamanlı vergi incelemelerine katılabilmektedir. Bu sözleşmelerde, hangi aşamalara riayet edileceği belirtilmiştir. Örneğin Amerika Birleşik Devletleri ile 1979 yılında imzalanan sözleşmede ilk olarak eş zamanlı vergi incelemesine tabi tutulacak işletmelerin belirleneceği, bu seçimin hangi kriterlere göre yapılacağı, hangi hukuki kuralların uygulanacağı tespit edilerek, eş zamanlı vergi incelemelerinin koordinasyonunun sağlanıp bilgilerin değişildikten sonra denetimlerin sona erdirileceği ve böylece prosedürün tamamlanacağı ifade edilmiştir (Levine-Pinson:1985:295). İspanya ile olduğu gibi, daha yakın zamanda imzalanan sözleşmelerde ise, eş zamanlı vergi incelemelerinin aşamaları bir ekte (annexe) belirtilmiştir (BOI, 2002). Ayrıca, 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren, Fransız Vergi Usul Kanununa (Livres des Procédures Fiscales) Avrupa Birliği'ne üye olan ülkelerle, dolaylı vergiler ve sigorta primleri üzerinden alınan vergilere dönük eş zamanlı vergi incelemesine gidilebileceğine dair düzenleme eklenmiştir (Lamarque, 2008:191). Fransa'da, yabancı bir ülkenin vergi denetim elemanlarının vergi incelemesine katılabilmelerine, 1999 yılından itibaren izin verilmeye başlanmıştır (Lamarque, 2000:2). Belçika ile imzalanan “vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınmanın önlenmesi amacıyla, bilgi değişimi ve idari işbirliğini amaçlayan sözleşme”nin 5. maddesi, vergi inceleme elemanlarının diğer ülkeye her türlü bilgiyi toplamak için gidebilmelerini öngörmüştür. Uygulamanın ne şekilde olacağı vergi idarelerinin aralarında yapacakları sözleşme ile belirlenecektir. Ayrıca KDV alanında işbirliğini düzenleyen AB Tüzüğü'nün 28. maddesinde ifade edilen kurallar çerçevesinde, AB üyesi olan ülkelerin vergi denetim elemanlarının da Fransa topraklarında vergi incelemesi yapmalarının (ilgili ülke ile yapılan sözleşme doğrultusunda) mümkün olduğunu belirtmek gerekir.

Türkiye'ye gelince, ülkemiz, her ne kadar imzalamış olduğu hemen hemen tüm vergi anlaşmalarında bilgi değişimi maddesine yer vermiş olmasına rağmen (Kılıç, 2010:393-399), uluslararası vergi denetimi alanında, ne eş zamanlı vergi incelemelerini ne de yabancı ülkede

¹⁵ http://www.impots.gouv.fr/portal/deploiement/p1/fichedescriptive_1835/fichedescriptive_1835.pdf (03.03.2014).

vergi incelemesini detaylandıran özel bir sözleşme imzalamamıştır. Sadece, 2010 yılında Jersey, 2012 yılında ise Bermuda ile bilgi değişimi anlaşması imzalanmış ve “yurtdışında vergi incelemeleri” öngörülmüştür (6. ve 7. maddeler). Vergi cennetleri ile mücadelede oldukça önemli yeri olan bilgi değişimi anlaşmalarının diğer vergi cenneti ülkelerle de imzalanması ve uluslararası vergi incelemelerine izin veren maddelerin bu anlaşmalara konulması gerekmektedir. Belçika ile akdedilen vergi anlaşmasının 26. maddesi, akit ülkelerin vergi denetim elemanlarının diğer ülkede gerçekleştirilen vergi incelemelerine gözlemci olarak katılabileceklerini hükme bağlamıştır. Ancak buna ilişkin uygulamanın nasıl olacağına dair ayrı bir sözleşme imzalanmadığı gibi, Vergi Usul Kanununda da yabancı ülkelerin vergi denetim elemanlarının ülkemizde bulunmalarının önünü açacak bir düzenleme yoktur. Özellikle ekonomik ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkelerle bu tip sözleşmelerin imzalanması ve hayata geçirilmesi uluslararası vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma ile mücadelede vergi idaremizin elini güçlendirecektir. Vergi Usul Kanunu’na da, Gelir İdaresi Başkanlığı’nın uluslararası vergi denetimine, partner ülke vergi idareleri ile imzalayacağı özel sözleşmelere göre katılabilmesini öngören düzenleme eklenmelidir. Ayrıca söz konusu prosedürlerin zamanaşımını durduran bir diğer neden olarak Vergi Usul Kanunu 114. maddesine ilave edilmesi de yerinde olacaktır.

Uluslararası alanda gerçekleştirilecek vergi incelemesi, çok sıkı şartlara bağlanmış ve de sınırlı olarak başvuru bir metot olarak gözüke de, çoğu zaman bazı ülkelere bir tabu olarak değerlendirilen vergi alanındaki işbirliğinin etkisini ve önemini ortaya koyması açısından önemlidir. Ülkemizin de vergisel alandaki idari yardımlaşma uygulamalarını bilgi değişimi seviyesinden, uluslararası vergi incelemesine yükseltmesi ve yabancı meslektaşları ile gerçek bir işbirliğine gitmesi gerekmektedir. Böylece, son yıllarda Maliye’nin gündemini meşgul eden yurtdışı varlıkların kavranması konusu da, daha mümkün hale gelebilecektir.

KAYNAKÇA

- Bilici, Nurettin (2010), *Avrupa Birliği ve Türkiye, (Temel Bilgiler, İktisadi-Mali Konular)*, Seçkin yayıncılık, Ankara.
- BOI (Bulletin officiel des impôts) (2002), Accord signé entre la France et l’Espagne, 28 janvier 2002, K-3-02, n:59, 26 mars 2002.
- Ferhatoglu, Emrah (2010), *Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Tahkim Yoluyla Çözümlemesi*, Beta, İstanbul.
- Gangemi, Bruno (1990), « Echange des informations dans le cadre de l’assistance administrative internationale », *Cahier de Droit Fiscal Internationale*, Volume, LXXVb, Kluwer, Rotterdam.
- Kılıç, Ramazan (2006), “Gelir İdarelerinin Modernizasyonunda Uluslararası Alan: Ulusal Vergi Yönetimleri Arasındaki İdari İşbirliği”, 21. Türkiye Maliye Sempozyumu: Kamu Maliyesinde Güncel Gelişmeler”, 10-14 Mayıs, Antalya.
- Kılıç, Ramazan (2011), “Vergi Cennetleri ile Mücadelede Bilgi Değişimi Anlaşmaları”, 25. Türkiye Maliye Sempozyumu: Kriz Ortamında Vergi Politikalarının Değerlendirilmesi, 24-28 Mayıs, Antalya.
- Kılıç, Ramazan (2010), *La Coopération Administrative Internationale en Matière Fiscale*, Edition Universitaires Européennes, Saarbrücken, Germany.
- Lamarque, Jean (2008), *Code de Procédure Fiscale*, Dalloz, Paris.
- Lamarque, Jean (2000), *JurisClasseur Procédure Fiscal*, Fasc.116-20, LexisNexis SA, Paris.
- Lambert, Thierry (2000), “Un aspect méconnu du contrôle fiscal : l’assistance fiscale internationale”, *Bulletin Francis Lefebvre*, avril, Paris, p.215-220.
- Levine, Pierre – Pinson Pierre (1985), “L’Entraide fiscale: de la collaboration a la coopération, *DPCI*, tome 11, n:1, Masson, Paris, p.267-297.
- Melot, Nicolas (2004), *Territorialité et Mondialité de l’Impôt*, Dalloz, Paris.

- OCDE (Organisation de Coopération et de Développement Economiques) (1987), *Question de Fiscalité Internationale, Quatre études, n:1*, Paris.
- OCDE (1992), Accord modèle pour entreprendre des contrôles fiscaux simultanés, Paris.
- OCDE (1995), *Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales*, Document de travail de l'OCDE, Paris.
- OCDE (2005), *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, Version abrégé*, Paris.
- OCDE (2006), *Manuel de l'OCDE sur la mise en oeuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements, Module sur la Conduite des Contrôles Fiscaux Simultanés, Module sur les Aspects généraux et juridiques de l'Echange de Renseignement, Module sur les contrôles fiscaux à l'étranger*, Paris.
- OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development), (2014), Exchange of Information, <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information> (18.02.2014).
- Orsoni, Gérard (2002), “La coopération des Administrations Fiscales”, *Petites Affiches*, n°97, 15 mai, Paris, p.50-53.
- Thomas, Jérôme Nirmal (2004), *Le contrôle fiscal des opérations Internationales*, Collection Finances Publiques, Edition l'Harmattan, Paris.

ALMAN VERGİ SİSTEMİNDE VERGİ İNCELEMESİ**Yrd. Doç. Dr. Ali DEĞİRMENDERELİ****Özet**

Bu çalışmanın amacı Alman Vergi Sistemindeki vergi incelemesi hakkında bilgi vermek ve yararlanılabilecek hususların altını çizabilmektir. Alman vergi incelemesi uygulamasının kapsam olarak geniş bir vergi mükellefi kitlesini kapsadığı görülmektedir. Özellikle büyük işletmeler bakımından sürekli ve kesintisiz bir denetim modelinin öngörülmüş olması ufuk açıcıcıdır. İncelemede idareye önemli yetkilerin verilmiş olmasının yanında mükelleflerin de inceleme sırasında oldukça önemli haklara sahip olduğu görülmektedir.

Anahtar Kelimeler: Vergi İncelemesi, Alman Vergi Sistemi, Vergi İncelemesi, Mükellef Hakları.

JEL Classification Codes: H2, K34

GİRİŞ

Vergi incelemesi, vergi mevzuatına uygun bir vergilendirme sürecinin gerçekleştirilmesi için gerekli olan araçların içinde en önemlilerinden birisidir. Vergi incelemesi ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak amacıyla yapılan bütün faaliyetleri kapsamaktadır ve hem vergi geliri boyutu açısından hazineyi ama yapılabilen müdahaleler açısından da mükellefin haklarını yakından ilgilendirmektedir. Bu çalışmada vergi incelemesi kurumu, Almanya örneğinde ele alınmıştır. Alman Vergi Sisteminde genellikle konular çok detaylı ele alındığı bilinmektedir. Bu ayrıntılı ele alma geleneği hem mevzuatta hem de yargı kararlarında göze çarpmaktadır. Bu nedenle çalışmanın sınırlı kapsamı açısından sadece Alman Vergi Sistemindeki vergi incelemesi kurumu (Außenprüfung) önemli görülen ve örnek oluşturabilecek bazı ayrıntılarıyla ortaya konulmaya çalışılmıştır.

1. Vergi İncelemesi (Außenprüfung) Kurumunun Gelişimi, Alman Sistemi İçindeki Yeri ve Hedefleri**1.1. 1977 Tarihli Yeni Alman Vergi Usul Kanunundaki (AO) Gelişimi ve Sistemdeki Düzenlenişi**

Alman sisteminde şu anda uygulanmakta olan Vergi Usul Kanunu (Abgabenordnung, bundan sonra AO olarak anılacaktır) 1977 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Ondan önce, Weimar Cumhuriyeti'nin kuruluşu yılı olan 1919 yılında yürürlüğe giren, 1977 yılına kadar uygulanmış olan ve “imparatorluk vergi usul kanunu” olarak adlandırabileceğimiz Reichsabgabenordnung (RAO)’da detaylı bir vergi incelemesi düzenlemesi yer almamaktaydı. RAO’ daki düzenleme, idarenin mükellefin temel olarak sadece şekli yükümlüklerini kontrol etme ve daha çok muhasebe kayıtları ile sınırlı bir denetimi öngörmekteydi. Ayrıntılı bir vergi incelemesi kurumundan çok, bir kayıt ve muhasebe denetimi söz konusu idi ve uygulamada da zaten adı “işletme denetimi (Betriebsprüfung) olarak geçmekteydi (Schübler, 2010: 3).

Vergi incelemesi kurumu ancak 1977 yılında yürürlüğe giren yeni AO ile gerçek kimliğine kavuşmuştur. Vergi incelemesine AO’da ayrı bir başlık altında yer verilmiş olması, yeni AO’ nun inceleme kurumuna ayrı bir önem verdiğini göstermektedir. AO’ nun yanı sıra inceleme ile daha teknik detayların yer aldığı ilave düzenleyici işlemler de çıkarılmıştır. Bunlar içinde en önemlisi kuşkusuz, Alman Eyalet Temsilciler Meclisi’nin çıkarmış olduğu “Allgemeine Verwaltungsvorschrift für die Betriebsprüfung- Betriebsprüfungsordnung- (BpO

2000) (bundan sonra BpO olarak anılacaktır)” isimli idari işlem yönergesidir. Anılan bu BpO, hem eyalet maliye makamlarını hem de Federal Merkez Vergi İdaresini bağlayıcı niteliktedir. Alman sistemindeki vergi incelemesiyle ilgili bağlayıcı kurallar, temel olarak bu metinlerde yer almaktadır (Buck ve Klopfer, 2011: 17). İnceleme kurumunun bu şekilde ele alınmış olması, incelemenin artık sadece RAO’ daki gibi şekilsel ve muhasebe denetimi ile sınırlı kalmayacağını, vergi incelemesinin etkin, yoğun ve kapsamlı bir denetim aracı haline getirilmiş olduğunu göstermektedir (Başaran Yavaşlar, 2013: 249).

1.2. Vergi İncelemesinin Hedef ve Amacı

AO 85 inci maddesi, mali makamlara (Finanzbehörden) çok temel bir görev vermiştir. Buna göre mali makamlar, kanunların emrettiği şekilde “eşit (gleichmäßig)” bir vergilendirme sürecini gerçekleştirmekle yükümlüdürler. İşte vergi incelemesi, mali makamlara yüklenen bu önemli görevin yerine getirilmesine hizmet eden özel ve en önemli idari işlemlerdendir. Vergi incelemesi öncelikle, vergi kanunlarının adil ve eşit bir uygulamasını sağlamak suretiyle vergi adaletinin tesisi hedefinin gerçekleşmesine hizmet eder (Seer, 2003: 40).

Yukarıda belirtilen ana hedefinin yanında AO’ nun kendisi de vergi incelemesi ile güdülen amacı açıkça dile getirmiştir. AO 194/1 inci maddesinin ilk cümlesi: “*Vergi incelemesi, vergi ödevlisinin¹ (Steuerpflichtiger), vergisel durumlarının/ilişkilerinin araştırılmasına hizmet eder*” şeklindedir. Bu bakımdan vergi incelemesi, vergilendirme sürecinin vazgeçilmez bir unsurudur. Bu araç ile kamusal denetim gerçekleştirilir. Alman sisteminde ayrı bir yargı kolu olarak örgütlenmiş olan mali yargının en tepesinde yer alan Federal Alman Yüksek Mali Mahkemesi (Bundesfinanzhof, bundan sonra BFH) da eski tarihli bir kararında, vergi incelemesinin, bugünkü karmaşık iktisadi hayatın içinde, olay ve ilişkilerin gerçek mahiyetini tatmin edici şekilde ortaya çıkarmaya yarayan en etkili, en uygun ve en gerekli araç olduğunu, adil bir vergi pratiği için de artık vazgeçilmez bir önemde bulunduğunu belirtmiştir (BFH v.02.09.1988, BStBl. 1989 II, 4)

Yine Alman Anayasa Mahkemesi (Bundesverfassungsgericht, bundan sonra BVerfG) önemli yön verici ve sistem oluşturucu kararında, eğer bir vergi stopaj yolu ile doğrudan kaynağından alınmıyorsa, verginin tarhı büyük ölçüde vergi mükellefin beyanına bağlı kaldığı, böyle bir durumda da, kanun koyucunun, gerçek bir vergi yükü eşitliğini sağlamak için ilave denetim mekanizmaları ihdas etmesi gerektiği vurgulanmıştır. Sonuç olarak bildirim ilkesi (Deklarationsprinzip), bildirimlerin doğruluğunu denetim ilkesi (Verifikationsprinzip) ile tamamlanmalıdır (BVerfG v. 27.06.1991, BStBl. 1991 II, s.654/666).

2. Vergi İncelemesinin Çeşitleri

Alman Hukukunda vergi incelemesi genel olarak şu şekilde sınıflandırılabilir (Buck ve Klopfer, 2011: 20):

2.1. AO’daki Vergi İncelemesi

Bu çalışmanın konusun oluşturan ve uygulamada çoğunlukla halen eski tabir olan “işletme denetimi (Betriebsprüfung)” ile anılan en yaygın ve en etkili inceleme türüdür. Bu

¹Alman vergi hukukunda, vergi ilişkisinde devletin karşısında yer alan kişi/ler için çok farklı kavramlar kullanıldığı görülmektedir. AO’nun bu yerinde kullanılan ve vergi ödevlisi olarak tercüme edilen “Steuerpflichtiger” kavramının, Türk Hukuku’ndaki vergi mükellefini de içerecek şekilde, bütün bu kişileri kapsayıcı bir üst kavram olarak kullanılmaktadır. Örnek olarak vergi borçlusu, vergi sorumlusu, vergi kesmekle sorumlu kişi, vergi beyannamesi ödevlisi gibi. Biz de bu çalışmanın Alman Sistemi kısmında bu kavramı kullanmayı yeğledik. Kavramın Alman Sistemindeki yeri konusunda daha ayrıntılı bilgi için Başaran Yavaşlar, 2013: s.39 vd. bakılabilir.

inceleme türünün en önemli karakteristik özelliği, geleceğe yönelik vergisel sonuçların çıkarılabilmesinde yatmaktadır (Marfels, 2009: 32).

2.2. Çeşitli Vergi Yasalarında Yer Alan Diğer İnceleme Türleri

Bunlar içinde ilk dikkati çeken KDV'ye özgü özel denetim (Umsatzsteuer-Nachschau) kurumudur. 2002 yılından itibaren uygulanmaya başlanan bu özel inceleme mekanizmasına göre, mali makamlar, KDV için önem taşıması durumunda, önceden hiçbir bildirim yapmadan mükelleflerin mülkleri ve işyerlerini mesai saatleri içinde teftiş etme yetkisine sahip kılınmışlardır. Bir diğer inceleme türü de Alman Gelir Vergisinin 42 inci maddesinde düzenlenmiş olan ve sadece işverenin stopaj yükümlülüğü ile ilgilenen ücret vergisi incelemesidir (Lohnsteueraußenprüfung) (Pahlke/Koenig, 2009: §193, Rz.7; Mösbauer ve Theresia Mösbauer, 2005: 31-32).

3. İncelemede Yetki

Vergi incelemesindeki yetki düzenlemesi, AO 195 inci maddesinde ve bu maddeye paralel bir şekilde BpO 5/1 inci maddesinde yer verilmiştir. Bu iki düzenlemede de, inceleme yetkisi vergilendirme yetkisine bağlantılı olarak düzenlenmiş ve vergilendirme bakımından yetkili daire hangisiyle, inceleme yetkisinin de o dairede olduğu açıkça vurgulanmıştır. Bilindiği üzere Almanya federal bir devlettir. Vergiler üzerindeki yetkiler ve yetkililer de bu federal anlayışa göre düzenlenmiştir. Bu açıdan yetki, konu ve yer bakımından ayrılmıştır.

3.1. Konu Bakımından Yetki (Sachliche Zuständigkeit)

Konu bakımından vergilendirme yetkisi, hangi idarenin hangi vergi çeşidi üzerinde yetkili olduğuyla ilgilidir. Federalizmde bu bölümün önemi açıktır ve anayasal düzeyde yapılmaktadır. Alman Anayasası'nın (Grundgesetz, GG) oldukça ayrıntılı 108 inci maddesi temel olarak bu konuyu düzenlemiştir. Vergilerin idaresiyle ilgili bu temel düzenlemeye, inceleme yetkisini de içermiş olması dolayısıyla, ana hatları itibariyle yer verilmesi gerekmektedir.

GG 108/1 inci maddesi öncelikle merkezi idarenin bir başka ifadeyle Federal Maliye İdaresinin (Bundesfinanzbehörden) tekelinde bulunan vergileri saymıştır. Buna göre, gümrükler, mali tekeller, federal yasalarla düzenlenmiş bulunan tüketim vergileri, ithalat işlem/muamele vergileri, Avrupa Birliği çerçevesinde alınan mali yükümlülükler, 2009 yılındaki değişikliklerle motorlu taşıtlar vergisi ve geliri eyaletlere bırakılmış olmasına rağmen bira vergisi sadece Federal Maliye İdaresinin yönetimine bırakılmış, tek yetkili idare olarak Federal idare belirlenmiş, eyaletlere bu vergilerle ilgili hiçbir yetki verilmemiştir (Başaran Yavaşlar, 2013: 182; Mösbauer ve Theresia Mösbauer, 2005: 80).

Yukarıda değinilen önemli anayasa maddesinin devamında yani GG 108/2 inci maddesinde, merkezi idarenin ismen zikrederek kendi yetkisine aldığı vergilerin dışında kalan bütün vergilerde tek yetkili makamın Eyalet Maliye İdareleri (Landesfinanzbehörden) olduğu açıkça belirtilmiştir. Eyaletlere bu konuda çok geniş görevler ve yetkiler verilmiştir. Dolayısıyla bu vergilerin incelenmesinde de yetkili makam, temel olarak eyalet düzeyindeki maliye makamları olacaktır.

Genel olarak konu bakımından yetki düzenlemesinin AO'daki varlığı 16ıncı maddesinde yer bulmuştur. Anılan 16 ıncı madde açıkça bir başka önemli kanuna Maliye İdaresi Kanununa (Gesetz über die Finanzverwaltung (Finanzverwaltungsgesetz - FVG) atıf yaparak, bu kanundaki kurallarına geçerli olduğunu vurgulamıştır. Adı geçen FVG, yukarıda değinilen GG 108 inci

madde uyarınca çıkarılması zorunlu olan ve yetki konusunda nihai sözü söyleyen temel kanun özelliğini taşımaktadır (Mösbauer ve TheresiaMösbauer, 2005: 81).

3.2. Yer Bakımından Yetki (ÖrtlicheZuständigkeit)

Yer bakımından yetki genel olarak AO 17 inci maddesinde düzenlenmiştir. Yetki kurallarının vergi çeşitleri itibariyle düzenlenişi şu şekilde olmuştur:

- AO 19 uncu maddesindeki genel kurala göre, gerçek kişilerin gelir ve serveti üzerinden alınan vergilerde (SteuernvomEinkommenundVermögennatürlicherPersonen) gerçek kişinin ikametgahının (Wohnsitz) ya da oturma yerinin (gewöhnlichenAufenthalt) bulunduğu yerdeki vergi dairesi yetkilidir. Kanun buna “ikametgah vergi dairesi” (Wohnsitzfinanzamt) adını vermiştir. Birden fazla ikametgahın olması durumunda mükellefin ağırlıklı olarak bulunduğu yerdeki vergi dairesi yetkili olacaktır. Birden fazla ikametgahı olan ve sürekli ayrı yaşamayan evli çiftlerde ise yetkili daire, ailenin bulunduğu yerdeki daire olacaktır. Eğer bir ikametgah/oturma yeri belirlenmesi mümkün değilse, servetin en değerli kısmının bulunduğu yerdeki vergi dairesi yetkili olacaktır.

- AO 20 inci maddesine göre kurumların, şahıs ve varlık/kıymet birliklerinin vergisinde ana belirleyici unsur işlerin idare edildiği idare merkezinin (Geschäftsleitung) bulunduğu yerdir.

- 21 inci maddede ise KDV için yetki düzenlemesi yapılmıştır. Burada da yetkili daire, işletmenin işletildiği yere göre belirlenmiştir.

- İşletme vergisi (Gewerbesteuer) için düzenlenen 22 inci maddede yetki, işletmenin işletildiği yere göre belirlenmiştir.

- Gümrük kodeksinin 4 üncü maddesi bağlamındaki ithalat ve ihracat vergileriyle tüketim vergilerinde yetkili vergi dairesi, AO 23 üncü maddesine göre vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği gümrük dairesi (Hauptzollamt) yetkili olacaktır.

3.3. Başka Bir Mali Makamın Görevlendirilmesi

Vergi incelemesinde yetkiyi düzenleyen AO 195 inci maddesinin 2 inci cümlesi, konu ve yer bakımından yetkili bir mali makamın bir başka mali makamı, incelemeyi gerçekleştirme konusunda görevlendirilebilmesine (andereFinanzbehörden mit der Außenprüfungbeauftragen) imkan tanımıştır. Bu tarz bir görevlendirme ancak münferit olaylar için söz konusu olabilir. Külli bir yetki devri mümkün değildir. Dolayısıyla her görevlendirme için ayrıntılı kapsam ve zamansal sınırların açıkça belirtilmesi şarttır (Beermann /Gosch 2013: §195, Rz.58).

3.4. Belediyelerin İncelemeye Dahil Olabilme İmkânı

Maliye İdaresi Kanununun (FVG) 21/III üncü maddesine göre belediyelerin yürütülmekte olan bir vergi incelemesine katılma hakları bulunmaktadır. Dikkat edilirse anılan yasa maddesi sadece bir vergi incelemesine katılımdan bahsetmektedir. Buradan anlaşılan husus, belediyelerin kendi başına bir vergi incelemesi yapabilme yetkilerinin ve bunun yanında ilave olarak incelemeye müdahil olma haklarının da olmadığıdır (Ax ve diğ., 2010: 572). Uygulamada bu şekildeki belediye katılımı, geliri belediyelere bırakılan işletme vergisiyle (Gewerbesteuer) alakalı incelemelerde görülmektedir (Klein, 2012: §195, Rz.7).

4. İnceleme Yetkisinin Kullanımı: İncelenebilecek Durum ve Kişiler

4.1. Vergi İncelemesinde Takdir Yetkisinin Kullanımı

Bir incelemeye başlanıp başlanmayacağına, başlanırsa ne zaman, hangi dönem, hangi mükellefleri ve vergileri kapsayacağına ilişkin karar, idarenin takdir yetkisi içinde yer

almaktadır. Genel kural olarak bir incelemeye başlanması için özel bir ön şart bulunmamaktadır. Durum bu şekilde olmakla birlikte, anılan takdir yetkisinin sınırsız olduğu, bir hukuk devleti için elbette ki düşünülemez. Bu nedenle burada, idarenin kendi kendini bağlaması/sınırlaması (Der Grundsatz der Selbstbindung der Verwaltung) ilkesi devreye girmektedir. İdarenin, kendi koymuş olduğu kuralların (konumuzla ilgili temel bağlayıcı düzenlemelerin ne olduğuna yukarıda değinilmişti) dışına çıkmaması ve özellikle de takdir yetkisini kullanırken kendi amaç ve sınırlarına uygun hareket etmesi, bu ilkeyle sağlanmaya çalışılmaktadır (Buck ve Klopfer, 2011: 17).

BpO 2/1 inci maddesinde inceleme kararı verilirken ve inceleme yapılırken ölçülülük ilkesine (Verhältnismäßigkeitsprinzip) uyulmasını ve ayın zamanda da incelenen kişiye en az yük yükleyecek ve müdahale gerektirecek (PrinzipdesgeringstmöglichenEingriffs) şekilde yapılmasını da emretmektedir. Dolayısıyla buradan bir başka önemli sonuç daha çıkmaktadır. Eğer somut olayda vergi incelemesine gerek olmadığı halde inceleme aracına başvurulmuşsa, ödevlinin vergisel durumlarını açığa çıkarmak vergi incelemesinden daha “hafif” araçlarla mümkünken incelemeye başvurulmuş böylece inceleme ölçüsüz bir şekilde kullanılmışsa, incelemeye başvurmak hukuka aykırı hale gelecektir (Başaran Yavaşlar, 2013: 251). Bütün bu sınırlamalara karşın maliye makamlarının inceleme konusundaki karar yetkileri oldukça geniş olduğu söylenebilir.

Vergi ödevlisinin, bir vergi incelemesine başlanması için idareye başvurma hakkı olmadığı gibi, çok sık incelendiği için, incelemelere ara verilmesi yönünde de bir hak iddia etmesi de mümkün değildir (Tipke ve JoachimLang, 2008: §21, Rz.233).

4.2. Vergi İncelemesine İzin Verilmeyen Haller

Somut olay karşısında daha en başından itibaren, herhangi bir vergisel sonucun çıkmayacağı belli ise, vergi incelemesine başlanması mümkün değildir. Bunun en bariz örneği zamanaşımı süresinin dolmuş olması durumudur. İncelenecek somut olayda zamanaşımı süresinin dolduğu baştan biliniyorsa vergi incelemesine başlanması mümkün değildir (BFH, v. 10.4.2003, BStBl. 2003 II 827).

Salt bir vergi suçunun araştırılmasına yönelik olarak vergi incelemesi yapılması, izin verilmeyen bir diğer durumdur. Bunun yanında maliye makamlarının daha önce hiç bilmediği durumların ortaya çıkarılması için de vergi incelemesinin kullanımına izin verilmemiştir. Maliye makamları, ancak bilinen durumların gerçek mahiyetini ortaya çıkarmak amacıyla vergi incelemesine başvurabileceklerdir. Sözü edilen bu iki durumda, vergi incelemesi yerine, Alman Vergi sisteminde bulunan ve AO 208 inci maddesinde düzenlenmiş bulunan arama (Steuerfahndung) aracının kullanılması gerekmektedir (Klein, 2012: §193, Rz.21; Mösbauer ve TheresiaMösbauer, 2005: 52). İncelemenin mümkün olmadığı bir diğer durum da daha önce incelenmiş ve herhangi bir vergi kaçakçılığı bulgusuna rastlanmamış olması durumunda, tekrar aynı gerekçeyle bir incelemeye girişilmesi durumudur (Tipke veJoachimLang, 2008: §21, Rz.231).

Durumun gerektirmesi halinde ilgili 3.kişiler de incelemenin kapsamına alınabilirler. Ancak bir inceleme, sırf bir 3.kişinin durumunu araştırmak amacıyla yapılamaz. Bir başka ifadeyle, bir vergi ödevlisinin üzerinden bir başka ödevlinin incelemesine izin verilmemiştir (BFH, v.18.02.1997, BStBl. 1997 II 499).

Vergi incelemesinin daha sonra da değinileceği üzere iş yerinde yapılması bir zorunluluk olarak belirlenmiştir. Bu hükmün mefhumu muhalifinden çıkarılan önemli bir sonuç bulunmaktadır. O da eğer bir konunun aydınlatılması için iş yerinde bir inceleme gerekli

değilse, daha basit bilgi alma yöntemleri ile (sadece az sayıda belgenin ibrazını talep etmek gibi) konunun aydınlatılması mümkünse, inceleme yapılamaz (Mösbauer ve TheresiaMösbauer, 2005: 53).

Eşlerden birinin inceleniyor olması durumunda, öteki eşin de incelemeye dahil edilebilmesi ancak durum bunu gerektiriyorsa mümkündür. Bir başka anlatımla, eşlerin her birinin incelenebilme koşullarını taşıyor olmaları şarttır. Aksi durumda sırf eş diye incelemeye dahil edilemez. Aynı durum şirket ortakları için de geçerlidir (Mösbauer ve TheresiaMösbauer, 2005: 55).

4.3. Vergi İncelemesinin Öngörüldüğü 4 Temel Durum

Vergi incelemesinin kapsamına giren 4 temel durum AO 193 üncü maddesinin 1 inci ve 2 inci paragraflarında şu şekilde düzenlenmiştir (Başaran Yavaşlar, 2013: 252):

- İşletmelerde, işletme incelemesi.
- Vergi kesintilerinin denetimi amacıyla.
- Vergilendirme için önem taşıyan durumların açıklanması ihtiyacının hasıl olması ve incelenecek durumun yapısı ve kapsamı gereği incelemenin resmi dairede/vergi dairesinde yapılmasının amaca uygun düşmemesi durumunda.
- AO 90/2 inci maddesi uyarınca vergi ödevlisinin, Almanya ile anlaşması ve bilgi değişiminde bulunmayan ülkelerde iş ilişkilerinin olması durumunda yerine getirmesi gereken birlikte etki ödevini (Mitwirkungspflicht) yerine getirmemesi durumunda.

Bu yasal düzenlemeden, yukarıda da değinildiği üzere, 1977 tarihli AO'nun incelemeyi, sadece işletmeler için değil neredeyse bütün vergi ödevlilerini kapsayacak genişlik ve etkinlikle bir kurum olarak gördüğü tekrar daha net bir şekilde anlaşılmaktadır.

4.4. İncelemenin Kapsamında Bulunan Kişiler

AO 193 üncü maddesi kendi içinde iki paragraftan oluşmaktadır. Bu iki paragraf, vergi incelemesine tabi olabilecek kişileri saymış aynı zamanda da, şartlı/şartsız inceleme imkanı açısından, sınıflandırmıştır.

4.4.1. Özel Bir Gerekçe/Şart Gerektirmeden Vergi İncelemesine Tabi Tutulabilecek Kişiler, Sınırsız İnceleme Yetkisi(AO 193/1)

AO 193 üncü maddesinin birinci paragrafında, incelemede öncelik verilmesi gerekenleri de vurgulamak açısından, ticari ve zirai işletme işletenler, serbest meslek erbabı ve (en son 2009 yılında eklenen) ticari, zirai ve serbest meslek geliri dışında bir yıl içinde 500.000 eurodan fazla safi gelir elde etmesi hasebiyle AO 147a maddesi uyarınca kayıt, defter ve belgelerini 6 yıl saklamak mecburiyetinde bulunan vergi ödevlileri.

Yukarıda anılan kişilerin vergi incelemesine tabi tutulabilmesi için hiçbir şart ve gerekçeye ihtiyaç yoktur. Bir başka ifade ile idare bu kişileri hiçbir özel sebep göstermeden inceleyebilme yetkisine sahiptir. Uygulama ve yüksek mahkemenin yerleşik içtihatları bu yöndedir (BFH v. 13.3.1987, BStBl. 1987 II, 664; BFH, v. 02.10.1991, BStBl. 1992 II, 220).

2009 yılında yürürlüğe giren Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Yasası (Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz) ile sözü edilen 193 üncü maddeye, şartsız vergi incelemesine alınabilecekler listesine, bir yıl içinde 500 bin Euro'yu geçen net gelir sahipleri de eklenmiştir. Bu düzenlemeden önce istisna en ve özel bir gerekçeyle incelenebilen bu kişiler,

özellikle vergi cennetleri ve beraberinde meydana gelen kaçakçılık olayların artması üzerine, kapsama alınmışlardır (Klein, 2012: §193, Rz.39a).

Bir kişinin baştan vergi ödevlisi olduğu bilinmese bile, olabileceğine yönelik somut dayanak noktalarının olması durumunda, incelenbilmesi mümkündür. Ancak inceleme sırasında vergi ödevlisi olmadığının anlaşılması üzerine incelemeye son verilir (Beermann/Gosch 2013: §193, Rz.22). Dolayısıyla burada inceleme için sınır somut dayanak noktalarının varlığıdır. Bunlar olmadan “körü körüne” bir incelemeye girilmesinde hukuka uyarlılık bulunmamaktadır (Pahlke/Koenig, 2009: §193, Rz.35). İşletmelerin denetimi için işletmenin halen varlığını devam ettiriyor olması şart değildir. İşletmenin devredilmiş olması, faaliyetine son vermiş olması ya da ortaklarının ölmüş olması durumunda bile, özel bir gerekçeyle gerek duymadan vergi incelemesine girilmesi mümkündür (BFH v. 11.08.1994, BStBl. 1994 II, 936).

4.4.2. Şarta Bağlı Olarak İncelenebilecekler, Sınırlı İnceleme Yetkisi (AO 193/2)

AO 193/2inci maddesi, 3 tane alt fıkra halinde, şarta bağlı olarak inceleme yapılabilecekleri şu şekilde saymıştır:

- (1) vergi kesmek (stopaj) zorunda olanlar,
- (2) vergilendirme açısından önem taşıyan durumlarının açıklanması/aydınlatılması gereken (Aufklärungsbedürfnis) ve incelemeye tabi tutulacak konunun çeşidi ve kapsamı bakımından, incelemenin vergi dairesinde yapılmasının amaca uygun düşmeyeceği vergi ödevlileri,
- (3) AO 90/2incimaddesi uyarınca vergi ödevlisinin, Almanya ile anlaşması ve bilgi değişiminde bulunmayan ülkelerde iş ilişkilerinin olması durumunda yerine getirmesi gereken birlikte etki ödevini (Mitwirkungspflicht) yerine getirmeyen vergi ödevlileri.

Görüldüğü üzere anılan madde kendi içinde 3 ayrı grup vergi ödevlisinden bahsetmektedir. Bu ödevlilerin, ilk paragraftakinin aksine, ancak bazı şartlara bağlı olarak incelenbilmesi mümkün olduğundan bu daha net olarak ifade edilmesinde yarar bulunmaktadır.

AO 193/2inci maddesinin 1 numaralı cümlesinde adı geçen ödevli, stopaj yapmak zorunda olanlardır. Bu gruptakiler için ilk akla gelen elbette ki işverenler olacaktır. Alman sisteminde önemine binaen Gelir Vergisi içinde ayrı bir vergi olarak düzenlenen “Ücret Vergi (Lohnsteuer)” kesintisi yükümlülüğü işverenlere yüklenmiştir. Bunun yanında yine Gelir Vergisi içinde düzenlenmiş bulunan “sermaye kazancı vergisi (Kapitalertragsteuer) ile “denetim kurulu vergisi (Aufsichtsratssteuer)” ve sigortacıların yapmak zorunda olduğu kesintiler burada anılması gereken en önemli vergi kesme yükümlülükleri olarak göze çarpmaktadır. Eğer sayılan bu vergi ödevlileri yukarıda değinilen 193/1inci maddesinin kapsamına giriyorlarsa ki uygulamada genel durum böyle olmaktadır, zaten vergi incelemesine bu madde uyarınca tabi olmaları doğaldır. Ancak girmiyorlarsa, o zaman incelenilmeleri için, stopaj yapmak zorunda olan kişilerden olmaları şarttır (Pahlke/Koenig, 2009: §193, Rz.77).

AO 193/2inci maddesinin 2 numaralı cümlesinde adı geçen ödevlilerin incelenbilmesi için üç şartın aynı anda sağlanması gerekir:

- AO 193/1 inci maddesinin kapsamındakilerden olmaması,
- vergilendirme açısından önem taşıyan durumların açığa kavuşturulması, aydınlatılması gerekiyor olması (Aufklärungsbedürfnis),

- incelemeye tabi tutulacak konunun çeşidi ve kapsamı bakımından, incelemenin vergi dairesinde yapılmasının amaca uygun düşmemesi.

Görüldüğü üzere bu kapsamdaki ödevlilerin incelenebilmesi için daha fazla/ağır şartlar öngörülmüştür. Yukarıda zikredilen *açığa kavuşturulma/aydınlatılma gereği (Aufklärungsbedürfnis)*, bu maddenin en can alıcı kısmıdır. Çünkü böyle bir ihtiyacın olup olmadığına karar verilmesi, idarenin takdir yetkisine kalmaktadır. İdare her münferit olayda bu ihtiyacın hasıl olup olmadığına bakmak zorunda ve somut olayın özelliklerine göre karar vermelidir. Bu bağlamda yüksek mahkeme, idarenin sırf deneyimlerine dayanarak somut olayın şartları, oluş biçimi ve ödevlilerin davranışlarına bakarak, böyle bir ihtiyacın varlığına karar verebileceğine, dolayısıyla da vergi incelemesine başlanabileceğine, hükmetmiştir (BFH v. 17.11.1992, BStBl. 1993 II, 146).

Doktrinde idarenin bu konudaki takdir yetkisini kullanırken yine de bazı somut ve objektif dayanak noktalarına dayanması gerektiği vurgulanmıştır. Bunlara örnek olarak da; olası bir vergi borcunun varlığı, bir vergi kaçakçılığı ihtimali, hakkedilmeyen vergi avantaj ve indirimlerinden yararlanılmış olması, beyannamenin verilmemiş olması ya da eksik/yanlış beyanda bulunulmuş olması izlenimi sayılabilir (Kruse, 1991:332; Andrascek-Peter vd., 2009:264; Klein, 2012: §193, Rz.40-41).

AO 193/3 üncü maddesinin 3 numaralı cümlesi, 193 üncü maddeye, 2009 yılındaki Vergi Kaçakçılığıyla Mücadele Yasası (Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz) ile eklenmiştir. Almanya ile bilgi değişiminde bulunmayan devletlerdeki kredi kuruluşlarıyla iş ilişkilerinde olan kimselerin, bu ülkelerdeki vergisel durumlarının tespit edilmesi yeni düzenlemenin ana amacını oluşturmaktadır. Bu kimselerin bir işletmesi veya serbest meslek faaliyeti bulunmaması dolayısıyla 193/1 kapsamına girmemektedirler. O nedenle bu kimselere, iş ilişkileri hakkında bilgi verme, idarenin ihtiyaç duyduğu kredi kuruluşlarından gerekli bilgileri alma konusunda yetkilendirme ve böylece birlikte etki görevlerini yerine getirme yükümlülükleri yüklenmiştir. İşte bu yükümlülüğün yerine getirilmemiş olması, anılan kimselerin incelemeye alınabilmesi için aranan şarttır. Yerine getirmeyen vergi ödevlileri bundan dolayı incelemeye tabi tutulabilecektir (Başaran Yavaşlar, 2013: 256).

4.5. İncelemeye Tabi Tutulacak Olan Mükelleflerin Belirlenmesi

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılabileceği üzerine, idarenin incelenebilecek ödevliler konusundaki yetkisi iki ana başlığa ayrılmaktadır. İşletmelerin incelenebilmesi için herhangi özel bir gerekçeye gerek görülmemiş, idarenin salt olarak AO 193/1inci maddesine dayanıyor olması yeterli görülmüş, böylece işletmelerin sürekli ve yoğun bir denetime tabi tutulma isteğinin varlığı açıkça ortaya konulmuştur. Diğer vergi ödevlileri içinse yukarıda anlatılan gerekçelerden birine dayanma zorunluluğu bulunmaktadır. İşte bu noktada hangi ödevlilerin incelemeye alınacağını belirlemek çok önemli bir husus olarak belirmektedir. Vergi incelemesiyle ilgili olarak şu husus çok açıktır ki, AO 193 üncü maddenin izin verdiği her durumda bir incelemenin yapılması mümkün değildir. Bunun için mali idarelerin personel ve teknik kapasiteleri yeterli değildir. Bu nedenle, kimlerin inceleneceğine ilişkin karar verilmesi yani bir elemanın/seçimin yapılması bir zorunluluk olarak belirmektedir. Bu da idarenin takdir yetkisini kullanması gerektiği anlamına gelmektedir (Kruse, 1991:331).

4.5.1. İdarenin Takdir Yetkisi Somut Olarak Kullanması ve Sınırları

İdare kimi, hangi aralıklarla ve hangi kapsamda inceleyeceğine karar vermek zorundadır. Dolayısıyla bu kararı verirken, yasal sınırlamalara ve genel ilkelere dikkat etmek zorundadır. Hatta seçim konusundaki bu takdir yetkisi, her şeyden önce, kanun koyucu

tarafından bilinçli bir şekilde, yukarıda değinildiği üzere, belli ölçülerde sınırlandırılmıştır. Bu bilinçli sınırlandırmanın altında, idarenin bütün ödevlileri denetlemesinin mümkün olmadığı ve bundan dolayı da sınırlı kapasitesini en verimli şekilde kullanımına yöneltmesi gerektiği gerçeği yatmaktadır (BFH v. 2.10.1991, BStBl. 1992 II 220). Ancak kanun koyucunun, işletmeler ve serbest meslek erbapları için sürekli bir inceleme şeklini öngördüğü de açıkça görülmektedir.

İdarenin takdir yetkisini hukuka aykırı şekilde kullandığı iddiası, ancak keyfi (Willkürverbot) ya da bilinçli zarar verme amacıyla (Schikane) kullanıldığının ispatı durumunda hukuken geçerli olacaktır. Böyle bir iddianın da ispatı vergi ödevlisine düşecektir (Beermann /Gosch 2013: §195, Rz.35). Ödevlinin, başka ödevlilere göre daha sık denetlendiği, yeni bir vergi incelemesinin henüz vakti dolmadığı için daha erken olduğu, öncelikle başka ödevlilerin denetlenmesi gerektiği, yönünde yapacağı itirazların haklılığı bulunmamaktadır. Aynı şekilde yapılan bir incelemenin genişletilmesine yönelik da itirazı haklı bulunmayacaktır (Klein, 2012: §194, Rz.18a).

4.5.2. Pratikte İnceleme Kararının Verilişi

İnceleme kararı verilirken idare AO'daki yasal düzenlemelerin yanı sıra, BpO'yu da dikkate almak zorundadır. Bu metindeki düzenlemeler, idarenin takdir yetkisinin sınırlarını belirleyici önemli kurallar içermektedir ve idare bunlara uymak durumundadır (Jakop, 1991:133).

İdarenin imkanlarının sınırlı olması dolayısıyla, BpO hani durumlara öncelik verilmesi gerektiğini belirtmiştir. Buna göre, vergi kayıp, iade ve avantajların görüldüğü veya yüklü kazanç transferlerinin söz konusu olabileceği durumların incelenmesine öncelik verilmesi istenmiştir. Bu alanların belirlenmesinde daha fazla vergi geliri sağlama olasılığının önemli rol oynadığı kuşkusuzdur. İdareyi bağlayıcı/yol gösterici düzenlemelerle çok hayati ağırlık noktalarının önceden belirlenmesinin isabetli olduğu çünkü vergi kayıp ve kaçığın çoğunlukla bu noktalarda meydana geldiği ileri sürülmüştür (Buck ve Klopfer, 2011: 31; Mösbauer ve TheresiaMösbauer, 2005: 61-62). Bütün bu ilkeler ışığında nihai kararın yine idarede olduğu ve takdir yetkisi ile somut ödevliyi belirleme görevini taşıdığı aşikardır.

4.5.3. İşletmeler İçin Öngörülen Özel Düzenlemeler, İşletmelerin Sınıflandırılması

AO 193/1inci maddesinde işletmelere özel bir önem verilmiş olduğu görülmekte ve bu gayet doğal karşılanmaktadır. İşletmelerin AO 193/1inci maddesinde yer zikredilmiş olmalarından dolayı, bir vergi incelemesine alınabilmeleri için herhangi bir inceleme gerekçesine gerek yoktur. Yerleşik Yüksek Mahkeme içtihatlarına göre, idarenin sadece anılan yasa maddesine dayanması yeterlidir (BFH, v. 02.10.1991, BStBl. 1992 II, 220).

Alman sisteminin işletmelerin incelemesi konusunda göze çarpan en önemli özelliklerden biri, işletmelerin büyüklüklerine göre sınıflandırılmış olmalarıdır. BpO 3 üncü maddesinde işletmeler büyük, orta, küçük ve en küçük işletmeler olarak 4 grupta sınıflandırılmışlardır. Bir işletmenin hangi sınıfa dahil olduğunun belirlenmesini, Federal Maliye Bakanlığı (Bundesministerium der Finanzen) ile birlikte her bir eyaletin en üst maliye idaresi (oberstenFinanzbehörden der Länder) tarafından beraberce yapılmaktadır. İncelemeye yetkili makamlar (Betriebsprüfungsstellen), her bir işletme için bir "işletme kartı (Betriebskartei) düzenleyip, işletmeleri bu kartta takip etmeleri ve onunla sınıflandırmaları öngörülmüştür. Sınıflandırma kural olarak her 3 yılda bir gözden geçirilmekte, işletmelerden de kendilerini hangi sınıfa dahil ettiklerini beyannamelerinde belirtmeleri istenmekte ve bu belirleme tarh sonuçlarına göre kontrol edilmektedir. İşletmenin bu 3 yıllık süreç içinde,

büyüklik sınıfının değişimini gerektirecek değişiklikleri, ancak 3 yılın sonunda yapılacak olan yeniden gözden geçirmede dikkate alınacaktır. İşletmelerin incelenme sıklığı, bu şekilde yapılan büyüklik sınıflandırmasına göre belirlenmektedir ve pratikte çok büyük bir öneme sahiptir. İncelemenin zamansal kapsam ve sıklığına aşağıda ayrıca değinilecektir.

BpO 34 üncü maddesine göre, işletmeler bakımından nelerin inceleneceği düzenli aralıklarla belirlenen ve idarenin yapmak zorunda olduğu inceleme planlarıyla belirlenmektedir. Eyalet maliye makamları, büyük işletmeler için hazırlamış olduğu inceleme planlarını, incelemenin başlamasından en geç 10 gün önce Federal Merkez Vergi Dairesine (Bundeszentralamt für Steuern) sunarlar ve beraberinde eyalet makamlarını da bilgilendirir. Bunun yanı sıra Merkez Vergi Dairesi, planlarda yer almayan ismini kendisinin belirlemiş olduğu işletmelerin incelenmesini de talep edebilir (Başaran Yavaşlar, 2013: 262).

BpO 34 üncü maddesine göre, hiçbir özel gerekçeyle gerek duymadan sadece AO 193/1inci maddeye dayanarak büyük işletmelerin düzenli olarak belli aralıklarla incelenmesi bir zorunluluktur. Bu aralıkların en az 6 en çok 12 ay olması yine aynı maddede öngörülmüş bulunmaktadır. Diğer işletmeler için özel bir zaman dilimi öngörülmemiş olmasına karşın, kapasitenin verimli kullanılması açısından, somut kriterler ve nedenler arandığı görülmektedir. Dolayısıyla görülmektedir ki inceleme seçimi belli bilgiler temelinde ya da tesadüfen yapılması öngörülmüştür. İncelenecek işletmenin tesadüfi olarak belirlenmesinde, idarenin o işletmeyi neden seçtiğini özel olarak gerekçelendirmek zorunda olmamasında ve büyük işletmeler dışında kalanlarda inceleme sıklığının takdiri olarak belirlenmesinde hukuka aykırılık görülmemiştir (BFH, v. 02.10.1991, BStBl. 1992 II, 220; BFH v. 7.2.2002, BStBl. 2002 II, 269).

4.5.4. İnceleme Sıklığı Konusundaki Düzenlemeler

Yukarıda değinildiği üzere, işletmelerin 4 büyüklik grubuna ayrılmasının inceleme sıklığı üzerinde önemli bir etkisi bulunmaktadır. Buna göre özellikle büyük işletmelere ayrı bir önem verildiği gözlerden kaçmamaktadır. Ana kural olarak büyük işletmelerin, konsernlerin (bir anlamda holdinglerin) ve uluslararası bağlantılı işletmelerin hiçbir vergilendirme döneminde denetimsiz kalmaması hedeflenmektedir. Her bir inceleme döneminin önceki inceleme dönemini takip etmesi istenmektedir. Dolayısıyla bu anılan işletmelerde inceleme sıklığı, ideal olarak 3 yıllık vergilendirme dönemlerini kapsayacak şekilde, aralıksız olması öngörülmüştür (Anschlussprüfung). Özellikle büyük işletmeler için bu şekildeki bir aralıksız denetimin öngörülmüş olması, hem literatürde hem de içtihatlarda, Anayasanın eşitlik ilkesine aykırı görülmemiştir (Seer, 2003:40; BFH v. 7.2.2002, BStBl. 2002 II, 269).

Öteki işletmelerde ise belirli bir inceleme sıklığı/periodyu konusunda emredici bir hüküm bulunmamaktadır. Dolayısıyla burada idarenin takdir yetkisi incelemenin sıklığını belirleyecek ve gerekli görülürse aynen büyük işletmelerde olduğu gibi aralıksız ya da devam incelemesine tabi tutulmaları, inceleme kapsamı olarak da 3 vergilendirme dönemini aşılması da mümkün olacaktır (BFH v. 02.10.1991, BStBl. 1992 II, 274).

Bu başlık altında anlatılan işletmelerin büyükliklerine göre inceleme sıklıklarının/yoğunluklarının değişiklik gösteriyor olması da Anayasaya aykırı bulunmamıştır (Schnell, 1998:1563). Uygulamada, vergi ödevlilerin bazılarının aralıksız ötekilerin ise fasıllarla denetleniyor olması, yasanın öngörmüş olduğu bir “avantaj, ayrıcalık” değil, pratikte ortaya çıkan ve önlenmesi mümkün olmayan bir yetersizlik/ yetișemezlik durumudur. Bu nedenle ortaya çıkan farklılıklar eşitlik ilkesine aykırılık olarak yorumlanamaz. Vergi ödevlisinin bu yönde yapacağı bir itirazda haklı bulunma ihtimali bu nedenle bulunmamaktadır (Jakop, 1991: s.134; Klein, 2012: §194, Rz.23).

Alman Federal Maliye Bakanlığının yayınladığı resmi istatistik rakamlarında, inceleme sıklığı ile ilgili uygulamada gerçekleşen çok çarpıcı sonuçlara rastlanmaktadır. Buna göre, 2012 rakamları baz alınarak, işletmelerin sayısı, büyüklük dağılımı ve incelenme oranları şu şekildedir:

Büyüklük Sınıfı	Toplam İşletme Sayısı	İncelenen İşletme Sayısı	Toplam İçindeki Oranı
Büyük	191.335	41.365	%21,6
Orta	799,135	52.544	%6,6
Küçük	1,189,727	38.950	%3,3
En Küçük	6,391,015	62.832	% 1
Toplam	8,571,212	195.691	% 2,3

Kaynak: Bundesministerium der Finanzen, Datensammlung zur Steuerpolitik Ausgabe 2013, (31.01.2014), s.74.

Yine aynı kaynaktan 2012 yılı baz alınarak, en büyük işletmelerin her 4,63 yıl, orta işletmelerin her 15,21 yıl, küçük işletmelerin 30,54 yıl ve en küçük işletmelerin ise her 101,72 yılda bir incelenmiş olduğu görülmektedir.

İnceleme sonucunda ise bulunan matrah farkları şu şekildedir:

Büyüklük Sınıfı	Bulunan Matrah Farkı (Milyar Euro)	İncelenen İşletme Başına Düşen Matrah Farkı (Euro)
Büyük	14,6	354,012
Orta	1,3	24,144
Küçük	0,8	21,355
En Küçük	1,0	16,521

Kaynak: Bundesministerium der Finanzen, Datensammlung zur Steuerpolitik Ausgabe 2013, (31.01.2014), s.74.

Bakanlığın resmi yayından, 2012 yılında bütün Almanya çapında toplam 13.271 denetçinin vergi incelemesi yaptıkları anlaşılmaktadır. Bu incelemeler sonucunda yaklaşık 19 milyar Euro'luk (yukarıdaki tabloda yer alan matrah farkı toplamına, işletmeler dışında kalanların incelenmesi sonucu bulunan yaklaşık 1.2 milyar Euro eklenince) bir matrah farkı tespit ettiklerini, bunun da her denetçi başına yaklaşık 1.43 milyon Euro ettiği görülmektedir.

5. Vergi İncelemesinin Kapsamı, İncelenebilecek Durum ve Vergiler

5.1. Vergi İncelemesinin Genel Kapsamı

Vergi incelemesinin kapsamını belirlemek üzere AO doğrudan bu başlıkta (Sachlicher Umfang) 194 üncü maddeye yer vermiştir. Bir vergi incelemesinin kapsamı için çok genel olarak en başta vergi ödevlisinin bütün vergisel ilişkileridir denilebilir. Ancak AO 194 üncü maddesinin bu genel hükmünü 193 üncü maddeyle birlikte değerlendirmek gerekir. Çünkü 194 üncü maddenin kapsayabileceği konular, nihayetinde 193 üncü maddenin incelenmesine izin verdiği alanın içindeki konular olmak zorundadır. Bir başka ifade ile 193 üncü maddenin incelenmesine izin vermediği vergisel durumlar, 194 üncü maddenin kapsam sınırını da oluşturacaktır (Mösbauer ve Theresia Mösbauer, 2005: 59).

İncelemenin hangi vergi türlerini ve hangi vergi dönemlerini kapsayacağı tamamen idarenin takdir yetkisi içindedir. İdare, incelemeye tek bir vergi üzerinden yürütebileceği gibi, birden fazla vergi türünü tek bir incelemenin kapsamına alabilir. Pratikte, vergi türleri itibarıyla genelde tek vergi yerine, gelir veya kurumlar vergisi, KDV ve işletme vergisini birlikte incelendiği görülmektedir (Andrascek-Peter vd., 2009:265).

BpO idareye, büyük işletmeleri aralıksız denetleme görevi vermiştir. Ancak BpO 4/3 üncü maddesinde, diğer işletmeler için, incelemenin dönem kapsamını 3 bağlantılı vergilendirme dönemi ile sınırlandırmıştır. Bir başka ifade ile ana kural olarak idare, büyük işletmeler dışında kalan diğer işletmeler için ancak 3 dönemi inceleme kapsamına alabilir. Personel ve kapasite tasarrufu için getirilen bu sınırlamanın, yine BpO’ nun aynı maddesindeki istisna düzenlemesiyle 3 dönemi geçerek gerektiği kadar dönemi inceleyebilmesine imkân tanımıştır. Daha fazla dönemi inceleyebilmesi için madde iki şarttan birinin varlığını yeterli görmüştür. O da matrahta azımsanmayacak/ küçümsenmeyecek bir değişikliğin ortaya çıkarılabilmesi ihtimali ile vergi suç ya da kabahati şüphesi (Tipke ve JoachimLang, 2008: §21, Rz.234). İdare, incelemenin zaman yönünden takdir yetkisini en başından tamamen sınırlandıran tek unsur zamanaşımıdır (Webel, 2009:190).

5.2. Daraltılmış İnceleme İmkânı: Kısaltılmış/Daraltılmış İnceleme (AbgekürzteAußenprüfung)

AO 203üncü maddesinde düzenlenen kısaltılmış vergi incelemesi, idarenin, mevcut olayın şartları gereği, düzenli zaman aralıkları şeklinde incelenmesine gerek görülmeyen vergi ödevlileri nezdinde uygulayabileceği bir araç olarak düzenlenmiştir.

Bu inceleme türüne kısaltılmış inceleme denmesinin sebebi, kapsam ve içeriğinin daraltılmış olmasıdır. Vergisel durumların ve matrahın sadece belli yönleriyle baştan sınırlanmak zorunda olunması, bu incelemenin en önemli özelliğini oluşturmaktadır. Sadece iki yönden normal incelemeden ayrılmaktadır. Bu incelemede idare, daha sonra incelenecek olan, son görüşmeyi (Schlußgespräch) yapma zorunluluğu ve inceleme raporunu incelemenin bitiminden önce yollanması durumu bulunmamaktadır. Burada daha çok inceleme sonucunda meydana gelecek değişiklikler, inceleme bitmeden, şifahi olarak ödevliye bildirilir ve daha sonra da vergi bildirimisiyle yazılı olarak yollanır. Onun dışında bu inceleme de normal incelemenin bütün hukuki sonuçlarına haizdir. Bu aracın özellikle, küçük ve en küçük işletmelerin incelenmesinde kullanıldığı görülmektedir (Rose, 2003:66).

5.3. İncelenecek Kişiler Açısında Kapsamın Genişletilmesi: Çapraz İnceleme İmkânı

Vergi incelemesinin temel amacı vergisel ilişkileri açıklamak olduğundan, bu açığa çıkarma fonksiyonuna hizmet eden ilave denetim mekanizmalarından yararlanması kaçınılmazdır. Bunlar içinde, 3.kişilerin durumlarının araştırılması bir başka anlatımla çapraz incelemelerin yapılması ilk akla gelebilecek olanlardandır. Bu doğrultuda AO’ nun 194 üncü maddesinin ilgili fıkralarında, idarenin belli şartlar çerçevesinde, incelemenin kapsamını “ortakları (Gesellschafter), öteki kişileri (andere Personen) ve hatta 3.kişileri” kapsayacak şekilde genişletmesine, yasal dayanak vermiştir.

İlk olarak, şahıs şirketlerini (Personengesellschaft) ilgilendiren bir hükmün konulduğunu görüyoruz. Bu işletmelerin, yukarıda izah edilen 193/1inci madde kapsamında gerekçesiz olarak incelenebileceği bilinmektedir. 194 üncü madde duyulan ihtiyaca binaen, bu işletmelerin ortaklarının (Gesellschafter) da, ortağı oldukları şirketin incelemesi sırasında bu incelemenin kapsamına alınabileceğini düzenlemiştir. Bu madde kapsamına özellikle Alman Gelir Vergisinin 15.maddesinde düzenlenen “ortakların şirketten elde ettikleri özel gelirler ve yaptıkları giderler (Sonderbetriebseinnahmen, Sonderbetriebsausgaben) girdiği görülmektedir. (Schwarz, 2008: §194, Rz.27). Bir ortağın bu şekilde incelenebilmesi için inceleme sırasında halen ortak olması gerekmez, incelenen dönemde ortak olmuş olması yeterlidir.

Bir diğer önemli çapraz inceleme imkânı vergi keseme durumunda söz konusudur. Buna göre, eğer incelenen vergi ödevlisinin başka kişilerin adına vergi kesme yükümlülüğü var idiyse

veya halen varsa, adına vergi kesilmesi gereken o kişilerin inceleme kapsamına alınması mümkündür. Bu noktada dikkat edilmesi gereken husus, kapsama dâhil edilen bu öteki kişilerin, yürütülmekte olan esas vergi incelemesinin bir parçası olmadıkları, sadece incelenen durumun aydınlatılması amacıyla dâhil edilmiş olduklarıdır. İdarenin yürütmekte olduğu inceleme dolayısıyla oluşan idari sürecin bir parçası değildirler. İncelemenin başlamasıyla birlikte oluşan hukuki sonuçlar (aşağıda bahsedilecektir) bu “öteki” kişiler için söz konusu olmayacaktır (Schwarz, 2008: §194, Rz.7).

5.4. Elde Edilen Bilgilerin İdareler Arasında Paylaşımı: Kontrol Bildirimleri (Kontrollmitteilungen)

Vergi incelemesinin ana amacı hakkında inceleme kararı verilen kişinin vergisel ilişkilerini açığa çıkartmaktır. Durum böyle olmakla birlikte, bir vergi incelemesi kapsamında, incelemeye dâhil olmayan ya da asıl olarak incelenmeyen kişiler hakkında da idare bilgileri edinebilir. Asıl amaç, incelemenin doğrudan konusu olmayan bu kişileri araştırmak olmasa da, bir vergi incelemesinin doğal yapısı gereği, idare, o alakasız kişiler hakkında, vergisel açıdan önem taşıyan bilgilere ulaşabilir. İşte AO 194 üncü maddesinin son paragrafı ve BpO’ nun 9uncu maddesi, bu bilgilerin kullanımına izin vermekte ve idareler arasında paylaşımını emretmektedir. Literatürde bu duruma “Kontrol Bildirimleri (Kontrollmitteilungen)” adı verilmektedir (Rose, 2003:66; Pahlke/Koenig, 2009: §19, Rz.54; Klein, 2012: §194, Rz.28).

6. Vergi İnceleme Sürecinin İşleyişi: Öncesi ve İncelemenin Gerçekleştirilmesi

6.1. İnceleme Öncesi: Yazılı İnceleme Kararının (Prüfungsanordnung) Hazırlanması ve Önemi

İdare inceleme kararını kendi içinde verdikten sonra bunu somutlaştırması ve yapılacak incelemenin hukuki temelini oluşturacak olan inceleme kararını hazırlaması gereklidir. AO 196 ncı maddede yer alan bu inceleme kararını düzenleme zorunluluğu, vergi incelemesi sürecinin başlangıcı ve hukuka uygunluğu açısından hayati bir öneme sahiptir. Bu bağlamda inceleme kararı, incelemeye ilişkin temel detayların yer aldığı yazılı ve düzenlenmesi zorunlu bir idari işlem olarak belirlemekte ve inceleme elemanı ve vergi ödevlisi için, tabiri caizse, incelemenin “magnacarta” sını oluşturmaktadır (Jakob, 1991:136).

İnceleme kararını düzenleme yetkisi, inceleme yapmaya yetkili mali idaredir. Karar açık, net, anlaşılır olmalı ve içermesi gereken bütün hususları eksiksiz içeriyor olmalıdır. Eğer inceleme yukarıda da izah edilen 193/2 ye göre yapılıyorsa, kararda, inceleme gerekçesinin açıkça gösterilmesi zorunludur. Bütün bunlara ilaveten, vergi ödevlisinin inceleme sırasındaki hak ve ödevlerinin de kararda zikredilmesi şarttır. İnceleme kararının yazılı olarak ödevliye ya da yetkilendirilmiş mali müşavir veya avukatına bildirilmesi şarttır, ancak AO 87ncimaddede yapılan düzenleme ile, belirlenen şartlar çerçevesinde, artık elektronik ortamda da bildirimin yapılması mümkün hale gelmiştir (Tipke ve JoachimLang, 2008: §21, Rz.238; Ax ve diğ., 2010: 569; Apitz, 2003:239).

AO’nun 196 ve 197 inci maddeleriyle BpO’nun 5 inci maddesinde, önemine binaen inceleme kararının taşınması gereken özellikler ayrıntılı olarak belirtilmiştir. İnceleme kararının, yukarıda belirtilenlere ilave olarak, taşınması gereken özellikleri bu maddeler uyarınca şu şekilde sıralamak mümkündür:

- İnceleme kararının içeriğinin, belirsizlik ve soru işaretlerine yer vermeyecek kadar net ve ayrıntılı olması gerekmektedir. Eğer yapılacak inceleme bir kısa inceleme ise bunun gerekçeleri ile belirtilmesi gerekir (BpO 5/2 inci maddesi).

- İnceleme kararında, incelemeyi gerçekleştirecek memurun ve yardımcılarının adlarının yazılması gerekip gerekmediği tartışmalıdır. AO' nun 197 inci maddesi açıkça bunu zorunlu görürken, BpO 5 inci maddesi ise mümkün olabileceğini belirtmiştir. Bu noktada Alman sisteminde yer alan dikkat çekici bir düzenlemeye değinilmesi gerekmektedir. AO' nun 84 üncü maddesine göre, mükelleflerin, idari bir işlemi yürüten memurları reddetme hakları bulunmaktadır (Ablehnung von Mitgliedern eines Ausschusses). Ret talebi için, memurun, ya AO' nun 82 inci maddesinde sayılan ve idari süreçte görev almalarına yasal olarak izin verilmeyen kişilerden olması (idari işlemin tarafı olması, akrabalık veya yakınlık bulunması gibi) veya memurun tarafsız davranacağına dair ciddi şüphelerin (Besorgnis der Befangenheit) bulunması gerekmektedir. Özellikle bu ikinci gerekçeye dayanarak, incelemeye tabi tutulacak kişi, incelemeyi yapacak memurları ret edebilmesi mümkündür. Bunun için de isimlerinin biliniyor olması gerekeceği açıktır (Ax ve diğ., 2010: 570; Rose, 2003:67; Carlé, 2003:55).

- BpO' nun 5/4 üncü maddesine göre, inceleme amacına ters düşmemek şartıyla inceleme kararı, vergi ödevlisine, inceleme başlamadan uygun bir süre öncesinde verilmek zorundadır. Bu sürenin büyük işletmelerde dört hafta, diğer durumlarda ise iki hafta olmasının uygun olacağı belirtilmiştir. Buradaki amaç, ödevlinin incelemeye hazırlık yapılabilmesine imkan tanımadır (Kruse, 1991:334).

- Vergi ödevlisi, incelemenin daha erken başlamasına da izin verebileceği gibi incelemenin ertelenmesini, ileri bir tarihte başlamasını da talep edebilir.

Bir vergi incelemesine başlanılabilmesi ancak yazılı inceleme kararının anlatıldığı şekilde düzenlenmesine ve tebliğ edilmesine bağlıdır. İnceleme kararı olmadan veya tebliğ edilmeden vergi incelemesine başlanması hukuka aykırıdır. Burada dikkati çeken husus, vergi incelemesi ile inceleme kararının birbirinden ayrı idari işlemler olduğudur. Bir başka ifade ile inceleme kararı dava konusu yapılabilen icrai nitelikte bir idari işlemdir. İnceleme kararına karşı dava açılmış olması, vergi incelemesinin yapılmasına engel teşkil etmez (Andrascek-Peter vd., 2009:267).

Eğer bir inceleme kararı hiç düzenlenmemişse, ödevliye tebliğ edilmemişse, itiraz üzerine yargı tarafından hukuka aykırılığı tespit edilmişse incelemeye girilemez ve başlanmış olan incelemeye devam edilemez. Bu durumda başlanmış olan bir inceleme sırasında elde edilen bulgular için değerlendirme yasağı (Verwertungsverbot) söz konusu olacaktır. İnceleme kararına karşı açılan dava sonuçlanmadan vergi incelemesi sona ermiş ve buna dayanarak bir tarh gerçekleşmişse, inceleme kararı hukuka aykırı bulunsa dahi, yapılan tarhı geçersiz olmaz. Ödevlinin bu noktada yapılan tarha karşı tekrar ayrıca bir dava açması gerekmektedir (Başaran Yavaşlar, 2013: 279).

6.2. İncelemenin Fiilen Yapılmaya Başlanması

6.2.1.İncelemenin Yapılacağı Yer ve Zaman

AO' nun 200/2 ve BpO' nun 6 ıncı maddesi uyarınca vergi incelemesinin iş yerinde yapılması zorunludur. Çünkü vergi ödevlisi, inceleme için gerekli olan defter ve belgeleri inceleme yerinde sunmak zorundadır. Dolayısıyla, vergi ödevlisinin iş yerinde incelemenin yapılabileceği uygun bir yerinin olması durumunda, incelemenin başka bir yerde yapılmasına imkan tanınmamıştır. Ödevlinin incelemeyi başka bir yerde mesela mali müşavirinin bürosunda yapılmasına yönelik talebi, idarenin ölçülülük ve uygunluk kriterleri açısından yapacağı değerlendirmeye bağlıdır. İnceleme nerede yapılırsa yapılsın, ödevlinin AO' nun 200/2 inci maddesine göre uygun mekan ve gerekli araçları ücretsiz sunmak zorunluluğu bulunmaktadır (Klein, 2012: §200, Rz.16; Tipke ve JoachimLang, 2008: 21, Rz.243).

İnceleme esnasında görevliler işletmenin her yerine girme (arsa, diğer yerler gibi) yetkisine haizdirler. Bu ve bütün inceleme sırasında işletme sahibinin veya görevlendireceği kimsenin görevlilerin yanında bulunması şarttır. İncelemenin mutlak olan çalışma saatleri içinde gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Ödevlinin rızası bulunuyorsa, bu saatlerin dışında da incelemeye devam edilmesi mümkündür.

6.2.2. Vergi İncelemesine Başlanılma Anı ve Sonuçları

İnceleme memurunun “kapıda” gözükmesi, incelemeye başlandığı anlamına gelmez. İncelemeye başlanılmış olduğunun kabul edilmesi için, memurun, inceleme kararında belirtilmiş hususlara yönelik ciddi, somut ve anlaşılabilir davranışlarda bulunuyor olması gereklidir. Yüksek Mahkeme, inceleme kararının ödevliye tebliğ edilmiş olmasının, inceleme niyetini açıkça ortaya koymuş olduğunun göstergesi olarak kabul edilmesi gerektiğini, belge ve defterlerin ibrazının istenmesini ise incelemeye başlandığını gösterdiğini kabul etmiştir (BFH v.19.06.2007, BStBl. 2008 II, 7).

Yasanın 198 inci maddesindeki açık emriyle incelemenin başlangıcı tarih ve saat olarak kayıt altına alınması gerekmektedir. Çünkü vergi incelemesine sadece başlanılmış olmasının bile mükellef için önemli hukuki sonuçları vardır. Bir vergi incelemesine başlanması ve sonuçlandırılmasının mükellef üzerinde doğurabileceği olası hukuki etkileri, altta, maddeler olarak şu şekilde sıralamak mümkündür (Ax ve diğ., 2010: 562; Başaran Yavaşlar, 2013: 280; Buck ve Klopfer, 2011: 74-75)

- Mükellef, artık pişmanlık hükümlerinden yararlanamaz. AO 371inci maddesine göre, inceleme elemanının inceleme için gelmiş olması, cezadan kurtarıcı şekilde pişmanlıktan yararlanmanın önünü kapatır.

- Vergi incelemesine, sürenin dolmasından önce başlanılmış olması durumunda, tarh zaman aşımı (AO’da “Festsetzungsfrist” kavramı kullanıldığından literatürde bu süreye “vergi tespit zaman aşımı” adı da verilmektedir) durur.

- Alman sisteminde mükellefin beyanı üzerine gerçekleşen tarh, ana kural olarak, gerekli şartlar oluşmadıktan sonra, değiştirilmez. Bunun önemli istisnalarından biri vergi incelemesidir. Vergi incelemesi sonucu oluşan tarh, ancak ve ancak inceleme sırasında yeni olgu ve delillere dayanarak bir vergi kaçakçılığı (Steuerhinterziehung) ya da taksirle vergi kaybı (leichtfertige Steuerverkürzung) tespiti yapılmışsa, tamamen kaldırılması ya da değiştirilmesi mümkün olmaktadır.

- Alman sisteminde idare sıklıkla vergi tarhında, AO 164/1inci maddesindeki yetkisini kullanarak, daha sonra yapılacak denetim üzerine değiştirme kaydıyla tarh (Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung) veya daha kısa bir ifadeyle inceleme kaydıyla tarh olarak adlandırılan yöntemi kullanmaktadır. Burada idare vergiyi tarh eder, mükellefe bildirir, ancak bu tarhın kesinleşen bir denetim olmadıktan sonra geçici tarh niteliğinde olduğunu ve denetimler sonucunda tarhta değişiklik yapma yetkisinin elinde bulunduğunu açıkça belirtir. İşte vergi incelemesinin bitimi üzerine, daha önce düşülmüş bulunan bu “geçici tarh” kaydı kaldırılmak zorundadır.

- Mükellefin sahip olduğu haklardan birisi de “bağlayıcı bilgi edinme/taahhüt alma hakkı” dır (verbindliche Zusage). Maliye, AO 204üncü maddede açıkça düzenlendiği üzere, geçmişte incelenmiş ve inceleme raporunda belirlenmiş vergisel durumun gelecekte nasıl ele alınacağına dair, mükellefin talebi üzerine, bağlayıcı bir açıklama yapmak zorundadır.

Mükellefin önemli haklarından biri olan bu bağlayıcı bilgi/taahhüt isteme hakkı, ancak bir vergi incelemesi sonucunda talep edilebilir hale gelir.

6.2.3. İncelemenin Usulü ve Ödevlinin Birlikte Etki Etme Zorunluluğu (MitwirkungspflichtendesSteuerpflichtigen)

Vergi incelemesinin adım adım akış şeklini maddeler halinde şu şekilde göstermek mümkündür (Hemmer, 2007:68):

- 1) İdarenin kendi içinde inceleme konusunda karar alması.
- 2) Yazılı resmi inceleme kararının tanzimi ve ödevliye tebliği.
- 3) İnceleme memurunun kendini tanıtmayı, incelemenin başlama tarih ve saatini kayıt altına alarak incelemeye başlanması
- 4) İnceleme memurunun, inceleme kararında belirtilen kapsam ve konularda gerekli bütün araştırma ve incelemeleri gerçekleştirmesi
- 5) İnceleme bitiminde kapanış görüşmesinin yapılması ve inceleme raporunun tanzimi
- 6) İnceleme sonucunda gerek görülmesi durumunda, matrahın/vergi beyannamesinin değiştirilmesi.

AO 200 üncü maddesi, vergi incelemesi sırasında vergi ödevlisine yüklenen görevler bakımından oldukça önemlidir. Yasanın ödevlinin yapmak zorunda olduğu şey için kullandığı kavramın “yardımcı olmak (beihilflichsein)” değil, “birlikte etki etmek (Mitwirkung)” olduğuna dikkat çekilmelidir. AO’nun 90ıncı maddesi bu ödevin asıl ana çerçevesini oluşturmaktadır. O maddede, vergi ilişkisine taraf/katılımcı olan herkesin (DieBeteiligten), olayların açıklanmasında, etki etmeleri yükümlülüğünün bulunduğunu düzenlemiştir. Konumuzu esas ilgilendiren 200 üncü maddesi ise, bu ödevi inceleme bağlamında daha da genişletmekte, modifiye etmekte ve incelemenin selameti için tamamlamaktadır (Klein, 2012: §200, Rz.1). Bahse konu olan 200 üncü maddede ve onu tamamlayıcı olarak getirilen BpO’nun 8 inci maddesinde yer alan birlikte etki ödevlerini maddeler halinde şu şekilde sıralamak mümkündür:

- İncelemeye başlandığında, incelenen kişiye, bilgisine başvurulabilecek kişilerin isimlerini verebileceği belirtilir ve bu isimler kayıt altına alınır.

- Vergi ödevlisi, inceleme başladığında, sahip olduğu belge ve kayıtlarla ilgili olarak geniş bir görev listesi ile muhataptır. Buna göre, bilgi vermek, kayıt, defter diğer belgeleri ibraz etmek, istendiğinde bu belge ve kayıtların anlaşılması için açıklamalar yapmak, AO 147/6 ıncı maddeye yapılan gönderme ile de kayıtların elektronik ortamda olması durumunda bu kayıtlara bakabilmesine ve gerektiğinde de kayıtların aktarılabilir bir başka veri saklayıcısında hazır tutmak zorundadır.

- İnceleme esnasında memurlar, işletmenin bütün mekanlarına (arsa, diğer yerler gibi) girme yetkisine haizdirler. Bu ve bütün inceleme sırasında işletme sahibinin veya görevlendireceği kimsenin görevlilerin yanında bulunması şarttır. İncelemenin mutlak olan çalışma saatleri içinde gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Ödevlinin rızası bulunuyorsa, bu saatlerin dışında da incelemeye devam edilmesi mümkündür.

6.3. İncelemenin Bitirilmesi: Kapanış Görüşmesi (Schlussbesprechung)

AO 201 inci maddeye göre vergi incelemesi bittiğinde, incelenen kişi ile memur arasında, inceleme hakkında karşılıklı bir görüşme yapılması zorunludur. Bu görüşme ile inceleme raporunun düzenlenişinden önce vergi ödevlisinin hukuki olarak bilgilendirilmesi

sağlanmış olur. Her ne kadar zaten ödevlinin inceleme sırasında bilgilendirilmesi gerekiyorsa da, bu kapanış görüşmesi ile bütün inceleme sonuçları hakkında kapsamlı ve nihai bilgi sahibi olması sağlanmış olur. Anılan bu görüşmenin, kısa incelemeler hariç, yapılması zorunlu olup, idarenin bu konuda takdir yetkisi bulunmamaktadır. Ancak matrahta inceleme sonucunda bir değişiklik meydana gelmeyecekse veya ödevli bu görüşmeyi yapmaktan feragat etmişse, görüşme yapılmaz.

BpO 11/1 inci maddesine göre kapanış görüşmesinin gerek tarih ve saati gerekse de bu görüşmede üzerinde durulacak hususlar, ödevliye makul bir süre öncesinden tebliğ edilmek zorundadır. Böylece ödevliye bu görüşmeye hazırlanmak için yeterli sürenin verilmesi sağlanır. Görüşme genelde incelemenin yapıldığı yerde gerçekleşir.

Görüşmenin içeriğinde ihtilaf çıkabilecek konular, inceleme bulgularının ne tür hukuksal sonuçlar doğurabileceği ve bunların ödevli üzerindeki etkileri 201/1 maddesi uyarınca, ödevliye izah edilmek zorundadır. Kapanış görüşmesinin ne ödevliyi ne de mali makamları bağlayıcı bir yönü vardır (Andrascek-Peter vd., 2009:270; Pahlke/Koenig, 2009: §201, Rz.17).

Kapanış görüşmesinde mutlaka değinilmesi gereken son husus suç/kabahat bulgusu durumunda olacaklardır. 201 inci maddenin 2 inci paragrafında, yapılmış olan vergi incelemesi sonucunda bir suç/kabahat soruşturması yapılma zorunluluğu doğmuşsa, bunun kendine özel ceza/kabahat soruşturma süreç ve usulü içinde ayrıca tahkik edileceği, incelenen kişiye yazılı olarak bildirilmesi zorunludur.

6.4. İnceleme Raporunun İçeriği ve Açıklanması

AO 202/1 inci maddesi uyarınca vergi incelemesinin sonunda, kısa inceleme olmuş olsa bile, bir inceleme raporunun (Prüfungsbericht) düzenlenmesi yasal zorunluluktur. İncelenen kişinin raporun düzenlenmesini talep etme hakkı vardır. Söz konusu olan rapor ile incelemenin tamamen sona erdiği kabul edilir. Eğer inceleme sonucunda matrahta hiçbir değişiklik söz konusu değilse, rapor yerine durumun keyfiyetini bildiren bir yazı ile ödevliye haber verilir. Bir başka ifade ile inceleme raporu sadece değişiklik varsa düzenlenmek zorundadır. Matrahi etkileyen bir hususun olmaması durumunda, rapor yerine, değişikliğin olmadığını belirten bir yazı yetinilir ama bunun da düzenlenip ödevliye verilmesi zorunluluktur.

Anılan yasa maddesi raporun içeriğiyle ilgili emredici kurallar da içermektedir. Buna göre raporda, vergilendirme süreci açısından oldukça önem taşıyan inceleme bulguları ile matrahtaki değişikliklerin, somut dayanakları ve hukuki gerekçeleri ile ortaya konulması gerekmektedir. BpO 12/1 inci maddesine göre özellikle, idareyi bağlayıcı bilgi verilmesi ihtimali varsa, inceleme sonucu ortaya çıkan durumların daha da ayrıntılı bir şekilde ortaya konulması gerektiğinin altı çizilmiştir.

AO 202/2 inci maddesinde vergi ödevlisine önemli bir hak tanınmıştır. Buna göre ödevlinin yazılı talebi olması halinde, inceleme raporu kendisine, rapora dayanarak daha herhangi bir işlem yapmadan yollamak zorundadır. Böylece ödevliye hukuki güvence sağlanmakta ve rapora karşı hukuki pozisyonunu alma imkanı verilmektedir. Raporun bu şekilde önceden yollanması için dava yoluna başvurusu bile mümkündür. Ödevlinin böyle bir talebi olması durumunda, işlem yapılmadan makul bir süre öncesinde yollanması zorunludur. Sürenin ne kadar olduğu durumun karışıklığı, ihtilaflı konuların çokluğu ve yapılan inceleme kapsamının genişliğine göre belirlenecektir (uygulamada genellikle 4 haftalık sürenin verildiği görülmektedir) (Schwarz, 2008: §202, Rz.18; Beermann /Gosch 2013: §202, Rz.33).

BpO 12/2 inci maddesi, yapılan işlemten haberdar edilmesi bağlamında ödevliye bir başka güvence daha sağlamaktadır. Buna göre eğer idare, inceleme raporundaki değerlendirmelerden, ödevlinin aleyhine olacak şekilde çok önemli sapmalar gerçekleştirecekse, bunu hem ödevliye bildirme hem de bu husus hakkında vergi ödevlisinin karşı görüşlerini sunma imkanını tanıma zorunluluğu getirilmiştir.

İnceleme raporu bir idari işlem değildir. Bu nedenle o rapordaki tespitler, ne idareyi ne de vergi ödevlisini bağlamaktadır. Bundan dolayı rapordaki tespitlere ödevlinin itirazı varsa, raporu dava konusu yapamaz, ancak o rapor üzerine yapılacak işlemleri dava konusu yapabilir.

6.5. Vergi İncelemesi Sonucunda İdareden Bağlayıcı Bilgi Talep Edebilme Hakkı (verbindlichenZusage)

AO 204 üncü ve devamındaki maddelerinde düzenlenen bu kurum, daha sonra ortaya çıkabilecek olası ihtilafları önlemek amacıyla ihdas edilmiştir. Uygulamada idarenin yaptığı bir incelemede, daha önce yapmış olduğu önceki incelemede vardığü sonuç ve buna dayanarak geliştirdiğı davranışından cayma isteğine rastlanabilmektedir. Açıktır ki, böyle bir cayma isteğı ödevli için oldukça sıkıntı verici bir durumdur ve ciddi hukuki ihtilaflara sebebiyet vermektedir. Getirilmiş bulunan bağlayıcı bilgi isteme hakkı ile idarenin bu konudaki davranış değışikliğine gidebilme yetkisi önemli ölçüde daraltılmıştır (Rose, 2003:67; Ax ve diğ., 2010: 580; Andrascek-Peter vd., 2009:273):

SONUÇ

Vergi incelemesi kurumu bağlamında Alman Vergi Sisteminde ilk dikkat çeken husus, hukuk devleti ilkesinin hayata geçirilmesi konusunda gösterilen hassasiyettir. Hukuk devleti ilkesine bağılı olarak eşitlik ilkesi ve vergi ilişkisinin kamu gücü karşısında zayıf tarafı olan mükelleflere hukuksal güvenlik sağlama ilkelerine gösterilen önem dikkat çekicidir. Hele de mükelleflerin birçok alanına müdahale edebilen ve haklarını ihlal edebilecek güç ve niteliğe sahip olan vergi incelemesi uygulamasında gösterilen ilave hassasiyet anılmaya değerdir. Hukuk devleti ilkesine hassasiyetle bağılılığı, hem mevzuatta hem de çalışma sırasında yeri geldiğinde yer verilmeye çalışılan yargı kararlarında açıkça görmek mümkündür.

Kamu gücü karşısında zayıf taraf olan mükellefi koruma zorunluluğı hukuk devletinin en önemli amaçlarından biri olduğı açıktır. Vergi incelemesinin ayrıntılarını ortaya koyan mevzuat irdelenirken, mükellefe hukuki güvenlik sağlanmasına özel bir önem verilmiş olduğı hemen fark edilmektedir. Daha dikkat çekici olan kamu gücü-mükellef hakları ve güvencesi dengesinin başarılı bir şekilde kurulmuş olduğudur.

Bir taraftan inceleme için idareye gerekli olan kamusal güç verilmiş, gerekli araçlarla donatılmış ve inceleme imkanları geniş tutulmuştur. Ama öteki taraftan da mükellefi koruyucu yönde düzenlemeler ihmal edilmemiştir. Bu bağlamda gerekli görüldüğünde idarenin yetkileri sınırlandırılmış/şarta bağlanmış ve mükellefe geniş bir hak talep etme listesi sunulmuştur. İncelemeye başlanmadan belli bir süre önce inceleme kararının tebliğ edilmek zorunda olunması böylece sürpriz/ani incelemenin önünün kapatılması, mükellefin inceleme memurlarını ret edebilme hakkı, inceleme sonucunda bağlayıcı karar isteyebilme hakkı, mükellef hakları arasında verilebilecek bazı dikkat çekici örneklerdendir. Bu geniş hukuki güvenceler ve hakların verilmiş olmasının, incelemenin etkinliğı üzerinde olumsuz bir etki meydana getirmediğı de söylenebilir. Dolayısıyla Alman Sisteminin, hem etkili bir denetim hem de güçlü bir hukuk devleti güvencesinin birlikte sağlanabileceğine, ikisinin aynı anda büyük oranda hayata geçirilebileceğine güzel bir örnek oluşturmaktadır.

Alman maliye idaresinin inceleme konusunda oldukça sonuç alıcı davrandığı da bir gerçektir. İşletmelerin incelenme sıklığının büyüklük sınıflandırılmasına göre yapılması ve büyük işletmelerin sürekli denetime tabi tutulma zorunluluğu buna bir işarettir. Bu nokta literatürde eşitlik ilkesi açısından eleştiriliyor olsa da, ekonomik hayatın pratik gerçeklerine oldukça uygun olduğu açıktır. En büyük işletmelerin denetimi, en yüksek vergi geliri sağlayacağından (hem kaçağın önlenmesi hem matrah farkları bakımından), mali idarenin elindeki kıt kaynakların en verimli şekilde kullanılmış olacağını söylemek mümkündür. Nitekim yukarıda verilen resmi denetim sonuçlarıyla ilgili rakamlar, bu savı doğrular niteliktedir.

KAYNAKÇA

- Andrascek-Peter, Ramona vd. (2009), Lehrbuch Abgabenordnung, 16 Aufl., Verlag Neue Wirtschafts Briefe, Herne.
- Apitz, Wilfried (2003), “Elektronische Kommunikation mit dem Finanzamt im Rahmen der Betriebsprüfung” Die steuerliche Betriebsprüfung, s. 239-245.
- Ax, Rolf, Thomas Grosse, Jürgen Melchior, Anja Lotz, Christian Ziegler (2010), Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, Schaffer-Poeschel Verlag, Stuttgart.
- Başaran Yavaşlar, Funda (2013), Vergi Ödevi İlişkinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü Hukuk Devleti Bakış Açısıyla, Seçkin Yay., Ankara.
- Beermann, Albert, Dietmar Gosch (2013), Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung : mit Nebengesetzen, EuGH-Verfahrensrecht ; Kommentar, Stollfuß Medien, Bonn.
- Birk, Dieter (2007), Steuerrecht, 10. Aufl., C.F. Müller Verlag, Heidelberg.
- Buck, Rainer, Marcus Klopfer (2011), Betriebsprüfung, Gabler Verlag, Wiesbaden.
- Bundesministerium der Finanzen, Datensammlung zur Steuerpolitik Ausgabe 2013, http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/2014-01-31-datensammlung-zur-steuerpolitik-2013.html, 23.02.2014.
- Carlé, Thomas (2003), “Die Besorgnis der Befangenheit – Ablehnung eines Außenprüfers”, Der AO-Steuer-Berater, s.55-68.
- Hemmer, Wüst (2007), Abgabenordnung, 6.Aufl., Schleunungdruck GmbH, Marktheidenfeld.
- Jakop, Wolfgang (1991), Abgabenordnung, Verlag C.H. Beck, München.
- Klein, Franz (2012), Abgabenordnung Kommentar, 11. Aufl., Verlag C.H. Beck, München.
- Kruse, Heinrich Wilhelm (1991), Lehrbuch des Steuerrechts, Verlag C.H.Beck, München.
- Marfels, Michael (2009), Einführung in die Abgabenordnung, Niederle Media, Alterberge.
- Mösbauer, Heinz ve Theresia Mösbauer (2005), Steuerliche Außenprüfung, 2. Auflage, Oldenbourg Wissenschaftsverlag, München.
- Phalke, Armin, Ulrich Koenig (2009), Abgabenordnung Kommentar, Verlag C.H. Beck, München.
- Rose, Gerd (2003), Abgabenordnung, 4.Aufl., Erich Schmidt Verlag, Bielefeld.
- Schnell, Helmut (1998), “Die Außenprüfung bleibt verfassungsrechtlich geboten”, Betriebs Berater, Heft: 31,s.1562-1583.
- Schüßler, Björn (2010), Der Datenzugriff der Finanzverwaltung im Rahmen der (digitalen) Außenprüfung, Frankfurt.

Schwarz, Bernhard (2008), Kommentar zur Abgabenordnung, Verlag Haufe, Freiburg.

Seer, Roman (2003), "Reform des Veranlagungsverfahrens", *Steuer und Wirtschaft*, 80. Jg., Heft: 1/2003, s.40-59.

Tipke, Klaus ve Joachim Lang (2008), Steuerrecht, 19. Aufl., Verlag Dr.Otto Schmidt, Köln.

Webel, Karsten (2009), Abgabenordnung, Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, Herne.

VERGİ DENETİM BİRİMLERİNDEKİ DEĞİŞİKLİĞİN VERGİ MÜFETTİŞLERİ GÖZÜYLE DEĞERLENDİRİLMESİ: BİR ALAN ARAŞTIRMASI

Prof. Dr. Fatih SAVAŞAN

Arş. Gör. Kadriye İZGİ ŞAHPAZ

Arş. Gör. Tunç İNCE

Özet

Vergi denetimiyle görevli üç merkezi ve bir mahalli denetim biriminin birleştirilmesine yönelik çıkarılan 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenleri tek çatı altında birleştirilmiştir. Vergi denetiminin en önemli ayağını oluşturan dış denetim faaliyetini yürüten denetim elemanlarının yeni yapılanma konusundaki fikirlerinin bilinmesi önem arz etmektedir. Çalışmada, oluşturulan yeni yapının vergi denetim elemanları gözünden eski yapıda var olan sorunlara ne derecede çözüm getirdiği ve getirebileceği anket yöntemiyle tespit edilmeye çalışılmıştır. Bu doğrultuda Türkiye'nin çeşitli illerindeki 344 Vergi Müfettişine anket uygulanmıştır. Anket sonuçlarına göre yeni yapının eskisine göre mevcut sorunlara çözüm getirebileceği, kayıt dışı ile mücadelede daha etkin olacağı, yetki karmaşasını ortadan kaldıracağı, uzmanlaşmayı ön plana çıkartacağı sonucuna ulaşılmıştır. Bunların yanı sıra oluşturulan A-B-C ve Ç gruplarının yeniden çok başlılığa yol açabileceği, fiziki çalışma koşullarının yetersizliği ve müfettişler arasında sistemin yeterince benimsenememesi VDK sonrası karşılaşılan sorunlar olarak belirtilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Denetim Kurulu, Vergi Denetimi, Vergi Müfettişi

Abstract

Legislative Decree No. 646 combines the three central and a local auditing units under one roof. That is, Financial Inspection Board, Account Experts Board, Revenue Administration Controllers and Tax Auditors are combined under the Tax Inspection Board (TIB). It is important to know how auditing staff undertaking most important job in tax auditing feels or thinks about this restructuring. Using a questionnaire directed to tax inspectors this study aims to find out to what extent new structure has so far solved the issues that old structure could not. 344 Tax Inspector in several provinces of Turkey has responded to survey. The survey results suggest that the new structure is more likely to succeed in solving some of the problems. The study also finds that new inspection scheme might be more efficient in fight against shadow economy and that it might remove authority conflicts on who is in charge in specifics of tax auditing. Moreover, it might increase the level of specialization. However, the study also finds that the respondents worry about the possibility that grouping into A, B, C, and Ç might lead to new complications in inspection authority. Inadequate physical conditions and lack of internalization of the new structure by tax inspectors are other two issues that might be encountered after TIB.

Keywords: Tax Inspection Board, Tax Inspection, Tax Inspectors

JEL Classification Codes: H20, H29

GİRİŞ

10/07/2011 Tarihli ve 27990 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile daha önceden ayrı olan üç merkezi ve bir mahalli denetim birimi (doğrudan Maliye Bakanına bağlı Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları, Gelir İdaresi Başkanlığı merkez teşkilatında görev yapan Gelirler Kontrolörleri ve taşra teşkilatında görev

yapan Vergi Denetmenleri) tek çatı altında “Vergi Müfettişi” unvanıyla birleştirilmiştir. Bu KHK ile vergi inceleme elemanlarının dört grup halinde çalışmaları öngörülmüştür.

Bu düzenleme ile vergi denetiminde ortaya çıkan dağınıklık, birimler arası rekabet, yetki sınırları ve planlama-koordinasyon alanında ortaya çıkan sorunların aşılması hedeflenmiştir. Bunun yanında düzenleme ile inceleme elemanlarının kamudan özel sektöre kaymaları engellenmeye çalışılmıştır.

Yapılan bu düzenlemeye getirilen eleştirilerden bir tanesi, eski yapıda ayrı unvanlarla çalışan vergi inceleme elemanlarının yeni yapıda tek çatı altında birleştirilmesine rağmen A-B-C-Ç grupları adı altında yeni bir ayırımın yapıyor olmasına yöneliktir. Diğer ise düzenlemenin inceleme elemanlarının fikirlerinin alınmadan yapılmasıdır. Bu bağlamda değişikliklerin inceleme elemanları tarafından nasıl algılandığı önem arz etmektedir. Bu gerçekten hareketle çalışmada, vergi denetim birimlerinde yapılan değişikliklerin, inceleme elemanlarınca nasıl algılandığının ölçülmesi amaçlanmıştır. Literatürde, oluşturulan yeni yapının vergi müfettişlerince algılanmasına yönelik yapılmış ampirik bir çalışma bulunmamaktadır ve bu yönüyle çalışmanın, literatüre katkı sağlaması beklenmektedir.

1. Vergi Denetimi

Vergi denetimi, devletin yetkili organlarınca gerçekleştirilen, verginin zamanında ve eksiksiz olarak ödenmesini sağlamak amacıyla, çeşitli tedbirleri ve teknikleri kapsayan ve süreklilik özelliği taşıyan bir kavram olarak tanımlanmaktadır.

Bu tanım daha çok vergi denetiminin dış denetim ayağını tanımlar niteliktedir. Ancak bu tanıma vergi denetiminin iç denetim (teftiş) ayağı da eklendiğinde tanım şu şekli almaktadır;

Vergi denetimi, vergi yönetimi ve yükümlülerin yasalar dâhilinde hareket edip etmediklerinin kontrol edilmesi faaliyetidir. Bunun yanında denetimin dış denetim kısmının daha ağır bastığı belirtilmektedir.

Vergi denetiminin dört amacı bulunmaktadır. Bunlar mali amaç, ekonomik amaç, sosyal amaç ve hukuki amaç olarak sıralanmaktadır. Mali amaç, devletin gelir ihtiyacını karşılamak amacıyla yeni vergiler koyulması, verginin tabana yayılması, vergi oranlarının artırılması ya da vergi kaçakçılığı ile mücadele yöntemlerini kullanarak karşılamaktır (Tekin ve Çelikkaya, 2013: 48-49). Bu durumda vergi denetimi, kayıp ve kaçaklarla mücadele vasıtasıyla devletin fazla gelir kaybına uğramasına engel olmaktadır (Rakıcı, 2011: 347). Ekonomik amaç, enflasyonist baskılarla ve kayıt dışı ile mücadele olarak açıklanmaktadır. Devletin başlıca gelir kaynağı olan vergilerin harcamalara denk olmaması durumunda ortaya çıkan açığın borç ya da emisyonla gitme yoluyla karşılanması ekonominin olumsuz etkilenmesine neden olacaktır. Bu durumda vergi denetimi önem kazanmaktadır. Vergi gelirlerinin tam ve eksiksiz tahsil edilmesi etkin bir vergi denetimi gerektirmektedir. Vergi denetiminin sosyal amacı ise vergilemede adaleti ifade etmektedir. Herkesin “ödeme gücüne göre” vergi vermesi gerekliliğinin ve gelir dağılımında adaletin sağlanmasının koşullarından biri etkin vergi denetiminin sağlanmasıdır. Vergi denetiminin hukuki amacı, vergi denetiminin yalnızca vergi toplama gayreti olarak görülmemesi, buna ek olarak devletin saygınlığının ve gücünün bir göstergesi olarak, vergi kanunlarının uygulanmasını sağlamaktır (Tekin ve Çelikkaya, 2013: 48-49).

2. Vergi Denetiminde Yaşanan Sorunlar

Vergi denetiminin düzenleme öncesi sorunlarından en önemlisi denetim birimlerinin dağınık durumda bulunmaları olmuştur. Maliye Müfettişleri ve Hesap Uzmanları merkezi denetim birimi olarak bakana bağlı iken, Gelirler Kontrolörleri gelir idaresi başkanına bağlı

olarak çalışmışlardır. Bunun yanında taşra teşkilatını teşkil eden Vergi Denetmenleri ise Vergi Dairesi Başkanlıklarına bağlı olarak hizmet vermiştir (Gerçek, 2011: 32, Rakıcı, 2011: 348).

Denetim birimlerinin dağınık yapısı, hem denetim mekanizmasının etkin ve verimli çalışmasını engellemiş hem de gelir idaresinin çağdaş ülkelere uyumlu hale getirilmesini engellemiştir. Bunun yanında yapılanmanın dağınık olması taşradaki denetim birimlerinin zayıf olmasına ve bu nedenle objektif özelliklerini yitirmelerine sebebiyet vermiştir (Gerçek, 2011: 32). Dağınık yapıdan kaynaklı çok başlılık problemi, denetim elemanları arasındaki koordinasyonun zayıflamasına ve gerekli planlamaların yapılamamasına ve mükerrer incelemelere yol açmıştır (Acar ve Aydın, 2011: 1).

Birimlerin dağınık yapısına rağmen planlama, koordinasyon ve değerlendirme işlemlerinin 5345 sayılı Kanunla Gelir İdaresi Başkanlığına verilmiş olması başkanlığa bağlı olmayan merkezi denetim birimlerinde yetki ve hiyerarşi tartışmalarını birlikte getirmiş, objektif bir denetim planlaması, performans ölçümü ve değerlendirmesini imkânsız hale getirmiştir.

Mevcut denetim birimlerinin, Hesap Uzmanları Kurulu dışında, iç ve dış denetim görevlerine devam etmesi, çağdaş gelir idarelerinde olduğu gibi iç ve dış denetimin ayrı şekilde yürütülmesini ve uzmanlaşmanın sağlanmasını engellemiştir (Gerçek, 2011: 32). Diğer bir sorun ise vergi denetim elemanlarının sayısının yetersiz olmasıdır. 2013 yılı itibariyle 5380 adet Vergi Müfettişi bulunmaktadır¹. Türkiye'nin 76 milyonluk nüfusu² göz önüne alındığında, bu sayı yetersiz kalmaktadır. Vergi denetiminin genel yapısı ve altyapı eksikliğinin yanında denetimin etkinliğini sınırlayan hukuki ve maddi eksikliklerin giderilmesi denetim mekanizmasının etkin çalışmasına katkıda bulunacaktır. Bu eksiklikler şunlardır:

- Gelir, servet ve tüketim arasındaki ilişkiden faydalanarak vergi matrahının bulunmasına imkân tanıyan servet beyanının sistemde bulunmaması,
- Vergi denetiminin nakit hareketlerinden ziyade mal hareketlerine yoğunlaşması, ancak buna rağmen mal hareketlerinin de tam olarak denetlenemiyor olması,
- Veri tabanlarının yetersiz olması ve vergi inceleme elemanlarına gerekli bilgiyi zamanında sunamaması denetimi olumsuz etkilemektedir (Rakıcı, 2011:350).

3. Vergi Denetim Kurulunun Yeni Yapısı

Denetim sisteminin daha etkin bir yapıya kavuşması için önceden beri düşünülen denetim birimlerinin birleştirilmesi düzenlemesi, 646 sayılı KHK ile hayata geçirilmiştir. Bu KHK ile yapılan değişiklikler şunlardır:

178 sayılı Maliye Bakanlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin 19 uncu ve 20 inci Maddeleri değiştirilmiş, böylelikle Vergi Denetim Kurulu kurulmuştur.

Madde 20 - Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, doğrudan Bakana bağlı olarak Başkan, Başkan Yardımcıları, Grup Başkanları ve Vergi Müfettişlerinden (Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı) oluşur. Yeni yapılanmada tüm vergi inceleme elemanları Vergi Müfettişi unvanıyla çalışacaktır.

Kurula verilen görevlerin yerine getirilmesinde, uzmanlaşma ve işbölümünün sağlanması amacıyla uygun görülen yerlerde Bakan onayı ile doğrudan Başkanlığa bağlı olmak üzere aşağıdaki grup başkanlıkları kurulabilir.

a) Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı

¹ <http://www.vdk.gov.tr/default.aspx?nsw=Zv2b3A2xkCpcV+lewJJuQw==&H7deC+LxBI8=&nm=1015>

² <http://www.tuik.gov.tr/HbGetirHTML.do?id=15974>

- b) Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı
- c) Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı
- ç) Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı

Yapılan düzenlemede Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın görev ve yetkileri şu şekilde düzenlenmiştir:

a) Vergi Usul Kanunu ve diğer gelir kanunları kapsamında vergi incelemeleri yapmak.

b) Her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulacak Risk Analiz Sistemi üzerinden mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibarıyla analiz etmek, mukayeseler yapmak ve bu suretle risk alanlarını tespit etmek.

c) Vergi yükümlülüklerine ilişkin ihbar ve şikâyetleri değerlendirmek.

ç) Vergi incelemelerinde Gelir İdaresi Başkanlığı ile gerekli eşgüdümü ve işbirliğini sağlamak

d) İnceleme ve denetim sonuçlarını izlemek, değerlendirmek ve istatistikler oluşturmak.

e) Vergi inceleme ve denetimleri ile raporlamaya ilişkin standart, ilke, yöntem ve teknikleri geliştirmek, inceleme ve denetim rehberleri hazırlamak, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların uyacakları etik kuralları belirlemek.

f) Vergi Müfettişlerinin mesleki yeterlik ve yetkinliklerinin sağlanması ve artırılması için gerekli çalışmaları yapmak, bu amaca katkı sağlamak üzere kalite güvence sistemini geliştirerek uygulamak.

g) Performans değerlendirme sistemi oluşturmak ve Vergi Müfettişlerinin performansını bu sisteme göre değerlendirmek.

ğ) Vergi kaçırma ve vergiden kaçınma alanındaki gelişmeler ile bunların ortaya çıkarılması ve önlenmesine yönelik yöntemler konusunda araştırmalar yapmak.

h) Vergi mevzuatı ile ilgili görüş ve önerilerde bulunmak.

ı) Bakan tarafından verilen teftiş, inceleme, denetim ve soruşturmaları yapmak.

i) Bakan tarafından verilen benzeri görevleri yapmak.

Ek Madde 30 - Vergi incelemesine yetkili olanlar, görevlerinden ayrıldıktan sonra üç yıl süreyle, görevden ayrılış tarihi itibarıyla son üç yıl içinde nezdinde inceleme yaptıkları mükellefler veya bu mükelleflerin veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu kurumlarda herhangi bir görev veya iş alamazlar, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu kapsamında sözleşme düzenleyemezler. Bu yasağa uymayanlar hakkında 2/10/1981 tarihli ve 2531 sayılı Kamu Görevlerinden Ayrılanların Yapamayacakları İşler Hakkında Kanun hükümleri uygulanır.

Ek Madde 31 - Kamu kurum ve kuruluşları kendi görev alanlarına giren konularla ilgili araştırma, inceleme, soruşturma, kontrol, tetkik, tahkik, denetim ve benzeri işler için Vergi Müfettişlerinin görevlendirilmesini talep edemez.

4. Vergi Müfettiş Yardımcılığına Giriş

646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile vergi inceleme elemanlarının mesleğe girişlerinde düzenlemeye gidilmiştir. Düzenleme sonrasında VDK bünyesinde görev alacak olan müfettiş yardımcıları;

Vergi Müfettiş Yardımcılığına atananlardan giriş sınavındaki başarı sırasına göre en başarılı yüzde yirmisi üç aylık ayrı bir eğitime tabi tutulur. Bu eğitim sonucunda yapılacak yazılı ve sözlü sınavda başarı sırasına göre en başarılı yüzde yirmi beşi 20 inci maddenin ikinci fıkrasının (b), (c) ve (ç) bentlerinde belirtilen grup başkanlıklarında görevlendirilir. Giriş sınavında ilk yüzde yirmiye, eğitim sonucunda yapılacak sınavda ise ilk yüzde yirmi beşe giremeyenler 20 inci maddenin ikinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen grup başkanlığında görevlendirilir.

Vergi Müfettiş Yardımcıları, fiilen üç yıl çalışmak ve yardımcılık döneminde performans değerlendirmesine göre başarılı olmak şartıyla yapılacak yeterlik sınavına girmeye hak kazanırlar. Yeterlik sınavında her bir grup başkanlığı itibarıyla yer alacak sınav konuları ile ortak sınav konuları ve sınava ilişkin diğer usul ve esaslar yönetmelikle düzenlenir. Yapılacak yeterlik sınavında başarılı sayılabilmek için giriş sınavında alınan puanın yüzde otuzu ile yeterlik sınavında alınan puanın yüzde yetmişinin toplamının yüz puan üzerinden en az altmış beş puan olması şarttır. Yeterlik sınavında başarılı olanlar Vergi Müfettişi olarak atanırlar. 20 inci maddenin ikinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen grup başkanlığında görev yapmakta iken Vergi Müfettişi olarak atananlardan yeterlik sınavındaki başarı sırasına göre en başarılı yüzde beşi, 20 inci maddenin ikinci fıkrasının (b), (c) ve (ç) bentlerinde belirtilen grup başkanlıklarında görevlendirilir. Yeterlik sınavına girmeye hak kazanamayanlar ile yeterlik sınavında başarılı olamayanlar ise Bakanlıkta derecelerine uygun memur kadrolarına atanırlar.

Yardımcılık dönemi dâhil Vergi Müfettişi olarak en az on yıl çalışan, yeterlik sonrası dönemde en az üç yıl performans değerlendirmesine tabi tutulan ve yapılan performans değerlendirmelerinde başarılı olanlar, Vergi Başmüfettişi kadrolarına atanırlar. 20 inci maddenin ikinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen grup başkanlığında görev yapıp, bir takvim yılı içinde Vergi Başmüfettişi olarak atananlardan giriş sınavında alınan puanın yüzde onu, yeterlik sınavında alınan puanın yüzde yirmisi ve performans değerlendirmesine göre alınan puanın yüzde yetmişi esas alınarak yapılacak sıralamaya göre en başarılı yüzde beşi, izleyen yıl içinde 20 inci maddenin ikinci fıkrasının (b), (c) ve (ç) bentlerinde belirtilen grup başkanlıklarında görevlendirilir.

5. Metodoloji

Vergi denetiminin iki önemli unsuru vardır. Bunlar vergi idaresi ve vergi mükellefleridir. Vergi denetimi de vergi idaresinin ve vergi mükelleflerinin yasalara uygun hareket edip etmediklerinin belirlenmesi olarak tanımlanmaktadır (Tekin ve Çelikkaya, 2007: 43). Biz bu çalışmada vergi idaresi ve denetiminin aktif kısmını oluşturan vergi denetim elemanları üzerinde yoğunlaştık ve vergi denetim elemanlarının 646 sayılı KHK ile kurulan Vergi Denetim Kurulu (VDK) ve yapılan diğer değişiklikler ile ilgili görüşleri hakkında bilgi edinmeye çalıştık.

Bu doğrultuda, denetimin tek çatı altında birleştirilmesi çabası: VDK'nın kurulması, farklı denetim birimlerinin birleştirilmesi, mesleğe giriş ve yükselme sınavlarında performans sisteminin etkinliği, atanma kriterleri, grup başkanlıklarının oluşturulması, kimlik farklılaşması, özlük hakları konularındaki değişikliklerin denetimi üzerindeki olumlu/olumsuz etkilerini tespit etmek amacıyla Türkiye'nin çeşitli illerindeki 344 Vergi Müfettişine anket uygulanmıştır. Ankette 5'li Likert ölçeğine (1: Tamamen Katılıyorum, 2: Katılıyorum, 3: Kararsızım, 4:

Katılmıyorum, 5: Tamamen Katılmıyorum) uygun 50 soru, 6 tane demografik soru ve 2 tane sıralama sorusu yer almaktadır.

5.1.Araştırmanın Ana Kütlesi ve Örnek Kütlesi

Vergi denetim elemanlarının 646 sayılı KHK ile kurulan Vergi Denetim Kurulu (VDK) ve yapılan diğer değişiklikler hakkındaki görüşlerini tespit etmek amacıyla gerçekleştirdiğimiz anket çalışmamızın ana kütlesi, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nda görev yapan toplamda 276 Vergi Müfettişinden, Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıklarında görev yapan toplamda 622 Vergi Müfettişinden, Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlıklarında görev yapan toplamda 87 Vergi Müfettişinden, Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlıklarında görev yapan toplamda 86 Vergi Müfettişinden ve Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıklarında görev yapan toplamda 4309 Vergi Müfettişinden oluşmaktadır (Tablo 1).

Tablo 1. Başkanlıklara Göre Vergi Müfettişi Sayısı

Birim	Vergi Başmüfettişi	Vergi Müfettişi	Vergi Müfettiş Yrd.
Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı	3	1	272
Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıkları	250	227	145
Organize Vergi Kaçakçılığı İle Mücadele Grup Başkanlıkları	23	64	0
Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması Ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlıkları	35	51	0
Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıkları	1	2338	1970
Toplam	312	2680	2387

Kaynak:<http://www.vdk.gov.tr/default.aspx?nsw=Zv2b3A2xkCpcV+lewJJuQw==&H7deC+LxBI8=&nm=1015>

Ana kütlenin tamamına ulaşmak hem zaman hem de maliyet açısından oldukça zahmetli olması nedeniyle araştırmamız ana kütleyi temsil edecek vergi mükellefleri arasından olasılık hesabına dayanmayan örnekleme tekniklerinden “kolayda örnekleme” yöntemi ile seçilen 344 Vergi Müfettişi örnek kütleyi oluşturulmuştur. Örnek kitle VDK öncesi unvanlar (Hesap Uzmanı, Maliye Müfettişi, Gelirler Kontrolörü ve Vergi Denetmeni) dikkate alınarak oluşturulmaya çalışılmış fakat başkanlıklarda ve vergi dairelerinde yüz yüze yapılan anket çalışmalarında yeterli sayıda Hesap Uzmanı, Maliye Müfettişi, Gelirler Kontrolörüne ulaşılamamıştır (Tablo 2).

Tablo 2. Vergi İnceleme Elemanlarının Unvanlarına Göre Dağılımı

Unvanlar	Sayı	Yüzde
Maliye Baş Müfettişi	6	1,7%
Maliye Müfettişi	4	1,2%
Maliye Müfettiş Yrd.	2	6%
Hesap Uzmanı	3	9%
Gelirler Kontrolörü	3	9%
Vergi Denetmen	255	74,1%
Vergi Denetmen Yrd.	38	11,0%
Vergi Müfettişi	10	2,9%
Vergi Müfettiş Yrd.	23	6,7%
Toplam	344	100%

5.2. Ankete Katılan Vergi İnceleme Elemanları ile İlgili Genel Bilgiler

Ankete katılanlara ilişkin hizmet süresi, yaş, eğitim düzeyi ve cinsiyetlerine ilişkin genel bilgiler Tablo 3'te verilmiştir. Tablo 3'e göre ankete katılan Vergi Müfettişlerinin %26,5'i (91 kişi) meslekte 1-5 yıl, %34,9'u (120 kişi) 6-10 yıl, %13,4'ü (46 kişi) 11-15 yıl, %5,2'si (18 kişi) 16-20 yıl, %10,5'i (36 kişi) 21-25 yıl, %5,2'si (18 kişi) 26-30 yıl ve %2,9'u (10 kişi) 30 yıl ve üzeri hizmet vermişlerdir. Katılımcıların %1,5'i (5 kişi) hizmet süresi hakkında bilgi vermemiştir. Katılımcıların %20,3'ü (70 kişi) 20-30 yaş, %51,7'si (178 kişi) 31-40 yaş, %17,4'ü (60 kişi) 41-50 yaş ve % 8,1'i 50 ve üzeri yaş aralığında bulunmaktadır. Katılımcıların %2,3'ü (8 kişi) yaş konusunda bilgi vermemiştir. Katılımcıların %0,3'ü (1 kişi) lise/ön lisans, %75'i (258 kişi) lisans, %22,4'ü (77 kişi) yüksek lisans ve %2,3'ü (8 kişi) doktora eğitim düzeyindedir. Katılımcıların %15,4'ü (53 kişi) kadın ve %84'ü (289 kişi) erkektir. Katılımcıların %0,6'sı (2 kişi) cinsiyet konusunda bilgi vermemiştir.

Tablo 3. Ankete Katılan Vergi İnceleme Elemanları ile İlgili Genel Bilgiler

	1-5 Yıl	6-10 Yıl	11-15 Yıl	16-20 Yıl	21-25 Yıl	26-30 Yıl	30 Yıl ve Üzeri	Boş	Toplam
Hizmet Süresi	91 (26,5%)	120 (34,9%)	46 (13,4%)	18 (5,2%)	36 (10,5%)	18 (5,2%)	10 (2,9%)	5 (1,5%)	344 (100%)
	20-30	31-40	41-50	50 ve Üzeri	Boş	Toplam			
Yaş	70 (20,3%)	178 (51,7%)	60 (17,4%)	28 (8,1%)	8 (2,3%)	344 (100%)			
	Lise/Ön Lisans	Lisans	Y.Lisans	Doktora	Toplam				
Eğitim Düzeyi	1 (0,3%)	258 (75%)	77 (22,4%)	8 (2,3)	344 (100%)				
	Kadın	Erkek	Boş	Toplam					
Cinsiyet	53 (15,4%)	289 (84%)	2 (0,6%)	344 (100%)					

5.3. VDK'nın Bağımsızlığının Maliye Bakanlığı ile İlişkisi

646 sayılı KHK ile Maliye Bakanına bağlı olarak görev yapan Maliye Müfettişleri ve Hesap Uzmanları ile Gelir İdaresi Başkanına bağlı olarak görev yapan Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Dairesi Başkanlarına bağlı olarak görev yapan Vergi Denetmenleri birleştirilerek, doğrudan Bakana bağlı olarak Başkan, Başkan Yardımcıları, Grup Başkanları ve Vergi

Müfettişlerinden (Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı) oluşan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (VDK) kurulmuştur. VDK'nın doğrudan Bakana bağlı olması Kurul'un bağımsızlığı ve denetiminde siyasi iradenin etkisi, tartışma konusu olmaktadır.

Tablo 4'te ankete katılan vergi inceleme elemanlarının VDK'nın bağımsızlığı, Maliye Bakanlığı'na bağlı olması ve denetimde GİB' in etkisi hakkındaki görüşleri yer almaktadır. Tablo 4'e göre katılımcıların %46,7'si Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın bağımsız bir kurul olduğunu düşünürken, katılımcıların %37,5'i VDK'nın bağımsız bir kurul olmadığını belirtmişlerdir. Katılımcıların %15,8'i ise kararsız olduğunu belirtmiştir.

Tablo 4. VDK'nın Bağımsızlığına İlişkin Sorular

	Tamamen Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsız	Katılmıyorum	Tamamen Katılmıyorum	Toplam
VDK'nın Maliye Bakanlığı'na bağlı olmasını uygun buluyorum.	53,7%	16,1%	7,3%	7,3%	15,5%	100%
VDK bağımsız olmalıdır.	75,5%	15,3%	3,2%	2,1%	3,8%	100%
Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (VDK)'nın bağımsız bir kurul olduğunu düşünüyorum.	14,0%	32,7%	15,8%	14,9%	22,6%	100%
Vergi denetimi siyasi iradeden bağımsızdır.	14,1%	28,1%	15,3%	14,1%	28,4%	100%
VDK'nın Gelir İdaresi Başkanlığı'na bağlı olması gerektiğini düşünüyorum.	12,6%	16,2%	12,9%	13,5%	44,7%	100%
Vergi denetiminde Gelir İdaresi Başkanlığı'nın etkisinin azaltılmasını doğru bulmuyorum.	6,6%	4,8%	7,2%	3,6%	77,8%	100%

Ayrıca vergi denetiminde Gelir İdaresi'nin etkisinin azaltılması ve VDK'nın bakana bağlı olması, bağımsızlığı kadar tartışılan bir diğer konudur. Ozansoy (2011b, 80-86) vergi incelemesinin Bakan'a bağlı olarak yapılmasının gereği olmadığını, elinde denetim yetkisi kalmayan Gelir İdaresi'nin etkin çalışabilmesinin mümkün olamayacağını ifade etmektedir. Birkaç yıl içinde Kurul'un Gelir İdaresi'nin içine gideceğini söylemekte ve istenilenin de bu yönde olduğunu fakat Maliye Müfettişleri ve Hesap Uzmanlarının olası tepkilerinin yumuşatılması amacıyla VDK'nın Bakan'a bağlı olduğunu savunmaktadır. Ayrıca Ozansoy (2011a:55-59) Gelir İdaresi bünyesinde yaklaşık 3.700 civarında, üniversite mezunu, mesleğe yarışma sınavıyla girmiş olan, yeterlik sınavına tâbi bulunan, vergi kanunlarını iyi bilen, bu konuda yetişmiş olan elemanın nispeten verimsiz ve atıl olarak beklediğine vurgu yapmaktadır. Bunların Vergi Denetim Kurulu'na dâhil edilmesini ve bunların da Kurul'a dâhil edilmesiyle Gelir İdaresi'nin zayıflayacağı iddia edilebilirse de bu iddianın yersiz olduğunu savunmaktadır.

Gerçek (2011: 35-36)'de VDK'nın Maliye Bakanlığı'na bağlı olmasını eleştirmekte, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın statüsünün ve yapılanmasının yetersiz kalmasından dolayı, işin kolayına kaçılarak, Maliye Bakanlığı'na bağlandığını bunun da Maliye Müfettişleri ve Hesap Uzmanlarının statülerinin korumak amacıyla tercih edilen bir yapılanma olduğunu savunmaktadır. Bunu da Gelir İdaresi Başkanlığı'nın içi boşaltılmış ve "sağ kolu" bedeninden koparılmıştır şeklinde ifade etmektedir. Ayrıca, GİB' in, vergi dairesi başkanları ve müdürlerinin vergi inceleme yetkisi üzerinden "inceleme" ve vergi denetiminin bir türü olan "yoklama" faaliyetini yürütmesinin vergi denetiminde tam anlamıyla birleşmeyi engelleyeceğini söylemektedir. Bu nedenle VDK'nın tam özerk bir Gelir İdaresi Başkanlığı'na bağlı olmasını ve böylece denetimin siyasi iktidardan bağımsız hale geleceğini savunmaktadır.

Tablo 4’te ankete katılan vergi inceleme elemanlarının “VDK’nın Gelir İdaresi Başkanlığı’na bağlı olması gerektiğini düşünüyorum.” ve “Vergi denetiminde Gelir İdaresi Başkanlığı’nın etkisinin azaltılmasını doğru bulmuyorum” ifadelerine verdikleri cevaplar yer almaktadır. Tablo 4’e göre katılımcıların sadece %28,8’i VDK’nın Gelir İdaresi Başkanlığı’na bağlı olması gerektiğini düşündüğü, katılımcıların %58,2’sinin ise bu fikre katılmadığı görülmektedir. Aynı şekilde katılımcıların çoğunluğunun (%81,4) Vergi denetiminde Gelir İdaresi Başkanlığı’nın etkisinin azaltılmasını doğru bulmuyorum ifadesine ise katılmadıkları görülmektedir.

Tablo 5. VDK’nın Gelir İdaresi Başkanlığı ile İlişkisi

Vergi denetiminde Gelir İdaresi Başkanlığı’nın etkisinin azaltılmasını doğru bulmuyorum.							
VDK’nın Gelir İdaresi Başkanlığı’na bağlı olması gerektiğini düşünüyorum.		Tamamen Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Tamamen Katılmıyorum	Toplam
	Tamamen Katılıyorum	12	4	1	2	3	22
		54,5%	18,2%	4,5%	9,1%	13,6%	100%
	Katılıyorum	4	6	3	2	1	16
		25,0%	37,5%	18,8%	12,5%	6,3%	100%
	Kararsızım	4	6	10	2	1	23
		17,4%	26,1%	43,5%	8,7%	4,3%	100%
	Katılmıyorum	0	5	2	2	2	11
		0%	45,5%	18,2%	18,2%	18,2%	100%
	Tamamen Katılmıyorum	21	32	26	37	142	258
		8,1%	12,4%	10,1%	14,3%	55,0%	100%
	Toplam	41	53	42	45	149	330
		12,4%	16,1%	12,7%	13,6%	45,2%	100%
Spearman Korelasyon Katsayısı:0,426 (std.Hata:0,047), p=0,000							

Tablo 5’te ise ankete katılan vergi müfettişlerinin VDK’nın Gelir İdaresi Başkanlığı’na bağlı olması ile vergi denetiminde Gelir İdaresi Başkanlığı’nın etkisi arasında ilişki kurup kurmadıkları araştırılmıştır. Tablo 5 incelendiğinde Gelir İdaresi ile Gelir İdaresi’nin denetim üzerindeki etkinliği arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılığın olduğu görülmektedir. Buna göre VDK’nın Gelir İdaresi Başkanlığı’na bağlı olması gerektiğini düşünmeyenlerin vergi denetiminde Gelir İdaresi Başkanlığı’nın etkisinin azaltılmasına olumlu baktıkları sonucuna ulaşılmaktadır.

5.4.Vergi Denetim Birimlerinin Tek Çatı Altında Birleştirilmesi

Maliye Bakanlığı’na ve Gelir İdaresi Başkanlığı’na bağlı eski yapının denetimde çift başlılığa yol açtığı ve bu durumun denetim elemanları arasında var olması gereken koordinasyonun ve iletişimin sağlanamamasına, gerekli planlamanın yapılamamasına ve mükerrer incelemelere yol açtığı ileri sürülmektedir (Acar ve Aydın, 2011: 1). Ayrıca, denetim birimindeki dağınıklığın, bir taraftan vergi denetiminin etkin ve verimli şekilde yapılmasını engellediği, diğer taraftan gelir idaresinin denetim fonksiyonunu çağdaş ülkelere uyumlu hale getirilmesine yönelik girişimleri sonuçsuz bıraktığı şeklinde de eleştirilmektedir (Gerçek, 2011: 31-32; Bakır, 2012: 96-98).

Bunun yanı sıra, Ozansoy (2011b: 80-86) bu durumu: “...Vergi inceleme elemanlarının % 90’ından fazlası zaten tek bir idarenin çatısı altındaydı. Maliye Müfettişleri ancak diğer görevlerinin icrası için gerekli olduğu ölçüde ve çok sınırlı olarak vergi incelemesi

5.5.VDK’ da Performans Değerlendirme Sistemi’nin Etkinliği

Tablo 8’de ankete katılan vergi inceleme elemanlarının 646 sayılı KHK’ de belirtilen Performans Değerlendirme Sistemi’ne yönelik sorulan sorulara verdikleri cevaplar yer almaktadır.

Tablo 8. Performans Değerlendirme Sistemi’nin Etkinliğine İlişkin Sorular

	Tamamen Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Tamamen Katılmıyorum	Toplam
Giriş sınavlarındaki yüzdelerle göre yapılan atamaları doğru buluyorum.	11,9%	18,2%	14,0%	10,1%	45,8%	100%
Performans Değerlendirme Sistemi’ni etkin buluyorum.	13,9%	30,2%	12,7%	12,4%	30,8%	100%
Vergi Müfettişlerine performansa dayalı ödeme yapılması gerekmektedir.	29,4%	27,3%	11,3%	10,4%	21,7%	100%
Gruplar arasındaki geçişin mesleki performansa bağlı olması etkinliği arttıracaktır.	36,3%	31,8%	10,7%	7,4%	13,7%	100%
Vergi incelemelerinde performans puanlarının gruplar arasındaki farklılığını etkin buluyorum.	6,9%	8,1%	11,4%	11,1%	62,6%	100%
Yaptığım işle bir katma değer ürettiğimi düşünüyorum.	70,1%	17,3%	4,8%	3,9%	3,9%	100%
Fırsat bulduğumda iş/kurum değiştirme planım var.	19,8%	21,9%	23,7%	8,4%	26,1%	100%

Vergi Müfettiş Yardımcılığına atananlardan giriş sınavındaki başarı sırasına göre en başarılı yüzde yirmisi üç aylık ayrı bir eğitime tabi tutulmaktadır. Bu eğitim sonucunda yapılacak yazılı ve sözlü sınavda başarı sırasına göre en başarılı yüzde yirmi beş (b), (c) ve (ç) grup başkanlıklarında görevlendirilmektedir. Giriş sınavında ilk yüzde yirmiyeye, eğitim sonucunda yapılacak sınavda ise ilk yüzde yirmi beşe giremeyenler ise (a) grup başkanlığında görevlendirilmektedir. Bu durumda katılımcılara giriş sınavlarındaki yüzdelerle göre yapılan atamaları doğru bulup bulmadıkları sorulmuştur. Tablo 8’ye göre katılımcıların %30,1’i giriş sınavlarındaki yüzdelerle göre yapılan atamaları doğru bulduğunu, katılımcıların %55,9’u ise doğru bulmadığını belirtmişlerdir.

Yine 646 sayılı KHK’ de kurulun yetki ve görevleri başlığı altında “performans değerlendirme sistemi oluşturmak ve Vergi müfettişlerinin performansını bu sisteme göre değerlendirmek” yer almaktadır. Gerçek (2011:34) vergi müfettişlerinin çalışmalarını Performans Değerlendirme Sistemi’ne göre değerlendirmenin, denetim elemanlarının başarısına göre kurul içinde yükselme ve uzmanlaşma imkanlarını sağlamada etkin olacağını ayrıca, bu sistemin hem performansa dayalı ücretlendirme sisteminin oluşturulması, hem de performanstan hareketle meslekte yükselme imkanlarının tanınması ile denetim elemanlarının motivasyonunun artırılmasını sağlayacağını ifade etmektedir.

Ozansoy (2011b, 80-86) ise performans sistemini farklı bir açıdan şu şekilde değerlendirmektedir:

“Vergi Denetim Kurulu’nda Başmüfettişliğe atanma da, “performans puanı”na bağlanmıştır. Başmüfettiş ile Müfettiş arasında maaş farkı bulunmaktadır. 10 yılını doldurduğu

zaman Başmüfettişliğe veya Başuzmanlığa ya da Baş kontrolörlüğe atanmayı bekleyenler, şimdi sonradan konulmuş bir kural gereği atanmak için “performanslarını” beğendirmek zorunda bırakılmışlardır. Yaygın deyimle söylersek “maç devam ederken, oyunun kuralları değiştirilmiştir.” Üstelik kamuda şimdiye kadar hiçbir meslekte uygulanmayan performans sistemi, her nedense Vergi Denetim Kurulu için oluşturulmuştur. ... Özel sektörde dahi tam olarak uygulama alanı bulduğunu söylemek zordur. Bu düzenleme ile kamuda performans sistemi uygulamasına, “vergi inceleme elemanlarından başlanmıştır.”

Bu bağlamda katılımcılara “Performans Değerlendirme Sistemi”ni etkin bulup bulmadıkları sorulmuştur. Tablo 8’e göre, katılımcıların sadece %13,9’u Performans Değerlendirme Sistemi’ni tamamen etkin bulduğunu belirtirken, %30,8’i ise tamamen etkin bulmadığını belirtmiştir.

646 sayılı KHK’ de gruplar arasındaki geçiş de yüzdeliklere ve performans sistemine dayanmaktadır. Buna göre Vergi Müfettiş Yardımcıları, fiilen üç yıl çalışmak ve yardımcılık döneminde performans değerlendirmesine göre başarılı olmak şartıyla yapılacak yeterlik sınavına girmeye hak kazanmaktadır. Yeterlik sınavında başarılı olanlar Vergi Müfettişi olarak atanmaktadır. (a) bendinde belirtilen grup başkanlığında görev yapmakta iken Vergi Müfettişi olarak atananlardan yeterlik sınavındaki başarı sırasına göre en başarılı yüzde beşi, (b), (c) ve (ç) bentlerinde belirtilen grup başkanlıklarına geçiş yapabilecektir. Tablo 9’da performans değerlendirme sisteminin etkinliği ile gruplar arasındaki geçiş değerlendirilmiştir. Buna göre gruplar arasındaki geçiş ile performans sistemi arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılığın olduğu görülmektedir. Buna göre performans değerlendirme sistemini etkin bulan katılımcıların gruplar arasındaki geçişin mesleki performansa bağlı olması gerektiğini düşündükleri görülmüştür.

Tablo 9. Gruplar Arasındaki Geçiş ile Performans Sistemi Arasındaki İlişki

Gruplar arasındaki geçişin mesleki performansa bağlı olması etkinliği arttıracaktır.							
Performans Değerlendirme Sistemi'ni etkin buluyorum.		Tamamen Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Tamamen Katılmıyorum	Toplam
	Tamamen Katılıyorum	30	10	2	2	3	47
		63,8%	21,3%	4,3%	4,3%	6,4%	100%
	Katılıyorum	38	39	10	5	7	99
		38,4%	39,4%	10,1%	5,1%	7,1%	100%
	Kararsızım	12	14	10	3	3	42
		28,6%	33,3%	23,8%	7,1%	7,1%	100%
	Katılmıyorum	12	17	5	4	4	42
		28,6%	40,5%	11,9%	9,5%	9,5%	100%
	Tamamen Katılmıyorum	27	26	9	11	29	102
		26,5%	25,5%	8,8%	10,8%	28,4%	100%
	Toplam	119	106	36	25	46	332
		35,8%	31,9%	10,8%	7,5%	13,9%	100%
Spearman Korelasyon Katsayısı:0,292 (std.Hata:0,053), p=0,000							

5.6.VDK’ da Yetki ve Görev Paylaşımı

Bakır (2012: 88-89) mülakat yöntemi ile yaptığı çalışmasında, vergi incelemesi/denetlemesi yapmaya yetkili ve temelde aynı mesleki uzmanlığı icra eden birimler arasında oluşan dört farklı alt-kimliğin beraberinde birimler arasında karşılıklı işbirliği, güven ve eşgüdümünden çok

çatışmacı ve yıkıcı rekabeti ve bunun maliye örgütünün amaç ve hedeflerine ulaşmasını zayıflatan bir unsur olduğunu vurgulamaktadır. Vergi denetim birimlerinin birleştirilmesi ile de, denetimde birimler arasındaki dağınıklığın, rekabet ve yetki çatışmalarının, planlama ve koordinasyon eksikliklerinin ortadan kalkması ve denetimde etkinlik ve verimliliğin güçlenmesi beklenmektedir. Bunun tespitine yönelik katılımcılara aşağıdaki Tablo 10'da yer alan sorular yönlendirilmiştir.

Tablo 10. VDK'da Yetki ve Görev Paylaşımının Etkinliğine Yönelik Sorular

	Tamamen Katılıyor	Katılıyor	Kararsız	Katılmıyor	Tamamen Katılmıyor	Toplam
Eski sistemde vergi denetim elemanlarının farklı unvanlara sahip olması iç çatışmaya yol açmaktaydı.	72,9%	16,5%	4,4%	1,5%	4,7%	100%
Eski sistemde vergi denetiminde farklı birimlerin bulunması yetki ve görev paylaşımında sorun yaratmaktaydı.	68,9%	17,2%	5,0%	2,7%	6,2%	100%
Vergi denetiminde dört farklı birimin bulunması kimlik ayrışmasına yol açmaktaydı.	74,3%	15,4%	3,8%	2,4%	4,1%	100%
VDK ile yetki karmaşası ortadan kalkmıştır.	36,0%	33,6%	10,3%	10,3%	9,7%	100%
Vergi inceleme elemanlarının aynı çatı altında birleştirilmesi koordinasyonu arttıracaktır.	55,2%	27,0%	6,5%	6,8%	4,5%	100%
VDK düzenlemesi vergi denetim elemanları arasındaki iş yükü dengesizliğini düzeltmiştir.	7,2%	14,9%	13,1%	13,4%	51,3%	100%

Tablo 11’de ise eski sistemde vergi denetiminde farklı birimlerin bulunmasının yetki ve görev paylaşımında sorun yarattığına ilişkin fikirler ile yeni sistemde bu sorunun çözüleceğine ilişkin beklentiler karşılaştırılmıştır. Tablo 11’e göre yeni ve eski sistemdeki yetki ve görev paylaşımı arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılığın olduğu görülmektedir. Buna göre eski sistemde vergi denetiminde farklı birimlerin bulunmasının yetki ve görev paylaşımında sorun yarattığını düşünenlerin %78,1’inin VDK ile yetki karmaşası sorununun ortadan kalkacağını düşündükleri görülmüştür.

Tablo 11. VDK ile Yetki Karmaşası Arasındaki İlişki

VDK ile yetki karmaşası ortadan kalkmıştır.							
Eski sistemde vergi denetiminde farklı birimlerin bulunması yetki ve görev paylaşımında sorun yaratmaktaydı.		Tamamen Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Tamamen Katılmıyorum	Toplam
	Tamamen Katılıyorum	101	81	19	16	16	233
		43,3%	34,8%	8,2%	6,9%	6,9%	100%
	Katılıyorum	10	23	8	11	4	56
		17,9%	41,1%	14,3%	19,6%	7,1%	100%
	Kararsızım	4	5	5	0	3	17
		23,5%	29,4%	29,4%	,0%	17,6%	100%
	Katılmıyorum	0	2	1	5	1	9
		,0%	22,2%	11,1%	55,6%	11,1%	100%
	Tamamen Katılmıyorum	4	2	2	3	9	20
		20,0%	10,0%	10,0%	15,0%	45,0%	100%
	Toplam	119	113	35	35	33	335
35,5%		33,7%	10,4%	10,4%	9,9%	100%	
Spearman Korelasyon Katsayısı:0,325 (std.Hata:0,052), p=0,000							

5.7. VDK'da Uzmanlaşma ve İşbölümü

Önemli tartışmaları beraberinde getiren grup başkanlıklarının, kurula verilen görevlerin yerine getirilmesinde, uzmanlaşma ve işbölümünün sağlanması amaçlanarak oluşturulduğu 646 sayılı KHK'de belirtilmektedir. Ozansoy (2011b: 80-86) VDK'nın görevleri arasında sayılan “Bakan tarafından verilen teftiş, inceleme, denetim ve soruşturmaları yapmak” ibaresini işbölümü ve uzmanlaşma açısından şu şekilde değerlendirmektedir:

“... doğası gereği yalnızca vergi mevzuatını bilecek olan Vergi Müfettişlerinin, Maliye Bakanlığının her birisi devasa mevzuata sahip diğer birimlerini teftiş edebilmeleri mümkün olamayacaktır. Bunun Maliye Bakanlığı'nın denetiminde meydana çıkaracağı zafiyet ortadadır. Eğer VDK, Maliye Teftiş Kurulu gibi düşünülerek tüm Bakanlığın teftiş ve denetimini yapması öngörülüyor ise bu takdirde tıpkı vergi mevzuatını çok iyi bilen ve çok iyi yetişmiş Hesap Uzmanları, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenleri gibi, alanlarında çok iyi yetişmiş durumda olan üniversite mezunu, mesleğe yarışma sınavıyla giren ve yeterlik sınavına tâbi Milli Emlak Kontrolörleri ve Milli Emlak Denetmenleri ile Muhasebat Kontrolörleri ve Muhasebe Denetmenlerinin de Vergi Denetim Kurulu'na dâhil edilmesi ve adının amaca uygun şekilde “Maliye Denetim Kurulu”, mensuplarının unvanının ise “Maliye Denetçisi” yapılması uygun olacaktır.”

Bu durumda her biri farklı mesleğe giriş ve yeterlilik sınavına, kendi alanlarına hâkim mevzuat bilgisine ve meslek içi eğitime, tecrübeye, denetim, inceleme ve teftiş kültürüne sahip birimlerin, işbölümü ve uzmanlaşma açısından, tek bir çatı altında birleştirilmesinin uygun olmayacağı savunulmaktadır.

Diğer yandan, Hesap Uzmanları Kurulu dışındaki mevcut denetim birimleri, hem idarenin hukuka ve performans ölçütlerine uygun çalışmalarının denetlenmesi anlamına gelen “iç denetim”, hem de vergi müfettişlerinin faaliyetlerinin denetlenmesi anlamına gelen “dış denetim” görevlerini sürdürüyor olmasının, çağdaş gelir idarelerinde olduğu gibi iç denetim ile dış denetimin birbirinden ayrılması ve uzmanlaşmanın sağlanmasını engellediği ifade edilerek (Gerçek, 2011: 32, Bakır, 2012: 90-91) birleşme desteklenmektedir.

Yeni sistemde amaçlanan işbölümü ve uzmanlaşmanın başarısını tespit etmek amacıyla katılımcılara yönelttiğimiz sorular Tablo 12'de yer almaktadır. Tablo 12'ye göre katılımcıların çoğunluğunun (%60,4) VDK'nın denetimde uzmanlaşmayı ön plana çıkaracağına inandığı görülmektedir.

Tablo 12. VDK ile Uzmanlaşma Arasındaki İlişkiye Yönelik Sorular

	Tamamen Katılıyor	Katılıyor	Kararsız	Katılmıyor	Tamamen Katılmıyor	Toplam
VDK denetimde uzmanlaşmayı ön plana çıkaracaktır.	24,6%	35,8%	19,2%	9,2%	11,2%	100%
VDK ile vergi denetiminde uzmanlaşma engellenmiştir.	5,7%	6,6%	12,3%	17,1%	58,3%	100%

5.8.VDK'nın Mevcut Sorunların Çözümüne İlişkin Etkinliği

Vergi denetiminde köklü ve radikal bir değişiklik olarak algılanan VDK'nın oluşturulmasından eski yapıda var olan sorunlara çözüm üretmesi ve gelişen ve değişen dünya şartlarına uyumlu yeni bir yapıya dönüşmesi beklenmektedir. 646 sayılı KHK ile oluşturulan bu yeni yapıda ise var olan vergi denetim birimlerinin birleştirilmesi, vergi inceleme elemanlarının tek unvanda toplanması, yeni alımların, meslek içi eğitimin ve meslekte yükselmenin şartlarının belirlenmesi üzerine odaklanıldığı böylece VDK'nın mevcut inceleme elemanlarını hedef olarak tasarlanmış olduğu görülmektedir. Bu durum, VDK'nın eski yapıda yer alan mevcut sorunları

ayrıntılı inceleyerek mi oluşturulduğu, bu sorunlara çözüm bulup bulamayacağı, denetimin kalitesini arttırıp kayıt dışı ekonomi ile daha etkin mücadele edip edemeyeceği yönündeki tartışma sorularını gündeme getirmiştir. Bu sorunları tespitine yönelik sorduğumuz sorulara katılımcıların verdikleri cevaplar Tablo 13’ te yer almaktadır.

Tablo 13. VDK’nın Mevcut Sorunları Çözümüne İlişkin Sorular

	Tamamen Katılıyor	Katılıyor	Kararsızım	Katılmıyorum	Tamamen Katılmıyorum	Toplam
VDK mevcut sorunları ayrıntılı şekilde değerlendirilerek oluşturulmuştur.	27,1%	41,3%	12,7%	8,3%	10,6%	100%
VDK vergi sistemindeki ihtiyaca göre dizayn edilmiştir.	19,2%	48,4%	12,5%	7,9%	12,0%	100%
Yeni yapı eski yapıda var olan sorunlara çözüm üretebilmiştir.	14,2%	49,9%	15,0%	8,6%	12,4%	100%
Vergi denetim elemanlarının birleştirilmesi çalışanlar arasında iletişimi arttırmıştır.	23,4%	29,6%	14,8%	10,4%	21,9%	100%
A-B-C-Ç gruplarının denetim raporları ayrı ayrı açıklanmalıdır.	38,6%	16,4%	14,9%	5,8%	24,3%	100%
VDK denetlenecek mükellef kitlesini hedef alarak dizayn edilmiştir.	14,5%	38,6%	19,3%	11,0%	16,6%	100%
VDK mevcut inceleme elemanlarını hedef alarak tasarlanmıştır.	29,6%	40,3%	11,3%	8,4%	10,4%	100%
Yeni yapılanma gelişmiş ülkelerdeki denetim yapısına daha uyumludur.	42,2%	32,8%	14,9%	3,6%	6,4%	100%

Ayrıca, sorunların tespitine yönelik olarak, katılımcılara VDK öncesi ve VDK sonrası karşılaştığınız sorunları öncelik sırasına göre sıralayınız sorusu yöneltilmiştir. Katılımcılar, VDK öncesi karşılaştıkları güçlükler arasında ilk sırada birimler arasındaki statü farkını, ikinci sırada ilerleme olanaklarının bulunmamasını ve üçüncü sırada ise maaş ve özlük haklarında eşitliğin olmamasını belirtmişlerdir.

Tablo 14. VDK Öncesi Karşılaştığınız Güçlükleri Sıralayınız

		VDK öncesi karşılaştığınız güçlükleri öncelik sırasına göre numaralandırınız							TOPLAM
		1. %	2. %	3. %	4. %	5. %	6. %	7. %	
VDK ÖNCESİ KARŞILAŞILAN GÜÇLÜKLER	Birimler arasındaki statü farkı	33,3	25,7	17,3	7,0	6,3	7,0	3,3	100
	Maaş ve özlük haklarında eşitliğin olmaması	22,1	28,9	16,4	8,1	8,1	7,4	9,1	100
	İnceleme elemanlarının sayıca yetersizliği	2,7	4,4	6,1	8,9	11,6	21,2	45,1	100
	Birimler arasındaki iletişim güçlüğü	4,4	7,8	12,9	15,6	20,3	25,4	13,6	100
	Sistem içinde etkin olamama	9,2	7,1	18,3	25,4	24,1	11,2	4,7	100
	Yetki ve görev kargaşası	7,2	13,0	12,3	20,5	18,5	16,8	11,6	100
	İlerleme olanaklarının bulunmaması	23,2	14,1	17,2	13,8	10,8	10,8	10,1	100

Katılımcılar, VDK sonrası karşılaştıkları güçlükler arasında ise ilk sırada fiziki çalışma koşullarının yetersiz olduğunu, ikinci sırada sistemin yeterince benimsenememesi ve üçüncü sırada da sistem içinde etkin olamama sorununu belirtmişlerdir. Ayrıca anketin sonunda eklemek istediklerinizi belirtiniz açık uçlu sorusuna da ankete katılan vergi müfettişleri VDK sonrası fiziki açıdan çalışma koşullarının elverişli olmadığı, etkin ve yeterli çalışma odalarının bulunmadığını ve bu durumun mükellefler açısından da olumsuz izlenimlere yol açtığını yazmışlardır.

Tablo 15. VDK Sonrası Karşılaştığınız Güçlükleri Sıralayınız

		VDK sonrası karşılaştığınız güçlükleri öncelik sırasına göre numaralandırınız										TOPLAM
		1. %	2. %	3. %	4. %	5. %	6. %	7. %	8. %	9. %	10. %	
VDK SONRASI KARŞILAŞILAN GÜÇLÜKLER	Denetim elemanlarının yeterli donanımda olmaması	10,3	4,0	3,2	6,3	7,1	10,7	12,3	11,5	13,0	21,7	100
	Denetim elemanlarının sayıca yetersizliği	4,6	5,8	4,2	3,1	6,2	6,9	14,7	17,0	20,1	17,4	100
	Denetim elemanlarının eğitim seviyesindeki dengesizlik	4,3	5,9	6,7	3,9	5,1	7,8	17,6	21,6	18,8	8,2	100
	Denetim elemanlarının tecrübe düzeylerindeki dengesizlik	4,3	7,0	7,8	9,3	8,5	12,8	19,4	14,7	11,6	4,7	100
	Eski kurum kültürünün aktarılamaması	5,1	8,3	7,1	5,9	13,4	19,8	8,3	8,7	8,7	14,6	100
	Yeni oluşuma adaptasyon zorluğu	5,4	6,1	11,1	8,8	25,7	15,7	5,7	6,9	7,3	7,3	100
	Fiziki çalışma koşullarının yetersizliği	48,0	13,5	10,5	8,1	4,4	3,0	2,4	4,1	2,0	4,1	100
	Kurul içinde iletişim güçlüğü	6,1	19,8	19,8	18,7	9,4	7,6	4,7	5,4	5,8	2,9	100
	Sistemin yeterince benimsenememesi	15,1	19,7	17,9	17,6	8,2	4,7	6,8	3,2	3,2	3,6	100
	Sistem içinde etkin olamama	7,2	16,7	16,7	18,8	11,2	9,1	6,2	4,0	5,8	4,3	100

5.9.VDK ve Kayıt dışı Ekonomi İlişkisi

Vergi denetimi, yasal faaliyetlerin mevzuata uygun yürütülüp yürütülmediğini kontrol ederken, yasal olmayan faaliyetlerin de tespit edilmesini sağlamaya çalışır. Vergiyi doğuran olaya sebebiyet veren faaliyetlerin yeterince vergilendirilmesi etkin bir vergi denetim sistemini gerektirmektedir çünkü vergi denetiminin en önemli amaçlarından birisi kayıt dışı ekonominin önlenmesidir (Rakıcı, 2011, 345-346). Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın kurulmasında da etkin ve verimli vergi denetimi yapmanın, kayıt dışı ekonomi ve yolsuzlukla mücadele etmenin, teftişlerde etkinliği artırmanın amaçlandığı belirtilmektedir (VDK Faaliyet Raporu, 2012).

VDK'nın, kayıt dışı ekonomiyi azaltma, amacına uygunluğunu önceki yapıyla karşılaştırmak erken olacağından yeni yapının kayıt dışı ekonomi üzerindeki başarısı hakkında fikir edinebilmek için katılımcılara “VDK kayıt dışı ekonomiyi azaltacaktır.” sorusu yöneltilmiştir.

Tablo 16. “VDK kayıt dışı ekonomiyi azaltacaktır”

	Sayı	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Tamamen Katılıyorum	166	49,1%	49,1%
Katılıyorum	113	33,4%	82,5%
Kararsızım	24	7,1%	89,6%
Katılmıyorum	15	4,4%	94,1%
Tamamen Katılmıyorum	20	5,9%	100%
Toplam	338	100%	-
Cevapsız	6	-	-
Toplam	344	-	-

Tablo 16’da ankete katılan vergi inceleme elemanlarının “VDK kayıt dışı ekonomiyi azaltacaktır” ifadesine verdikleri cevaplar yer almaktadır. Tablo 16’ya göre katılımcıların %82,5’i (279), VDK kayıt dışı ekonomiyi azaltacağını düşünürken, katılımcıların %10,3’ü (35) yeni yapının kayıt dışı ekonomiyi azaltmada etkin olmayacağını belirtmişlerdir. Katılımcıların %7,1’i ise kararsız olduğunu belirtmiştir.

5.10.Vergi Denetiminde Eğitime Yönelik Değişiklikler

646 KHK’ de Vergi Müfettişleri, en az dört yıllık yükseköğretim veren hukuk, siyasal bilgiler, iktisat, işletme, iktisadi ve idari bilimler fakülteleri ile yönetmelikle belirlenen yükseköğretim kurumlarından veya bunlara denkliği Yükseköğretim Kurulunca kabul edilmiş yükseköğretim kurumlarından mezun olanlar Bakan onayı ile mesleğe Vergi Müfettiş Yardımcısı olarak atanır şeklindeydi. Bu maddeye 27 Mart 2012 tarihli Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılması Hakkında Yönetmelik ile Mühendislik programları, Eğitim, Fen ve Edebiyat Fakültelerinin Matematik, İstatistik, Fizik, Kimya, Biyoloji, Fen Bilimleri ile Fen ve Teknoloji bölüm mezunları da eklenmiştir. Bu değişikliğin vergi müfettişleri açısından nasıl değerlendirildiğinin tespitine yönelik katılımcılara yönelttiğimiz “Vergi Müfettişliğine eğitim ve fen bilimlerinden mezun olanların alınmasını doğru bulmuyorum” ve “Vergi Müfettişliğine eğitim ve fen bilimlerinden mezun olanların alınmasını siyasi bir karar olarak görüyorum” ifadelerine verdikleri cevaplar Tablo 17’de yer almaktadır. Katılımcıların %75,3’ü vergi müfettişliğine eğitim ve fen bilimlerinden mezun olanların alınmasını doğru bulmadıklarını ve %66,1’inin de bu değişikliği siyasi bir karar olarak gördükleri anlaşılmaktadır.

Tablo 17. Vergi Denetiminde Eğitime Yönelik Değişikliklere İlişkin Sorular

	Tamamen Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Tamamen Katılmıyorum	Toplam
Vergi Müfettişliğine eğitim ve fen bilimlerinden mezun olanların alınmasını doğru bulmuyorum.	54,8%	20,5%	8,2%	6,5%	10,0%	100%
Vergi Müfettişliğine eğitim ve fen bilimlerinden mezun olanların alınmasını siyasi bir karar olarak görüyorum.	41,8%	24,3%	16,0%	6,8%	11,0%	100%
Hesap Uzmanları, Maliye Müfettişleri ve Gelirler Kontrolörlerin, Vergi Denetmenlerinden daha zorlu sınav ve yetiştirme süreçlerinden geçmekteydi.	20,7%	37,0%	5,3%	14,8%	22,2%	100%
Eski sistemde merkez inceleme elemanlarının mesleğe alım ve meslek içi eğitimleri daha kaliteliydi.	20,4%	30,2%	12,1%	13,0%	24,3%	100%

Eğitim konusundaki bir diğer tartışma ise Kurul bünyesine katılan birimlerin meslek içi eğitim seviyelerinin ve kalitelerinin aynı düzeyde olmadığı ve teftiş, inceleme ve soruşturma kapsamında hâkim oldukları mevzuat bilgilerinin farklı olduğu görüşüdür. Buna yönelik katılımcılara “Hesap Uzmanları, Maliye Müfettişleri ve Gelirler Kontrolörlerin, Vergi Denetmenlerinden daha zorlu sınav ve yetiştirme süreçlerinden geçmekteydi” ve “Eski sistemde merkez inceleme elemanlarının mesleğe alım ve meslek içi eğitimleri daha kaliteliydi” soruları yöneltilmiştir. Tablo 17’ye göre Hesap Uzmanları, Maliye Müfettişleri ve Gelirler Kontrolörlerin, Vergi Denetmenlerinden daha zorlu sınav ve yetiştirme süreçlerinden geçmekteydi ifadesine katılımcıların yarısından çoğu (%57,7) katıldıklarını belirtmişlerdir.

5.11.VDK ile Kimlik Farklılaşması, Özlük Hakkı ve Kurum Kültürü İlişkisi

VDK'nın kurulması ile tartışılan diğer bir konu ise yeni yapılanmada kurum kültürünün ne yönde şekilleneceğidir. Bu tartışma VDK'nın büyük çoğunluğunun Vergi Denetmenlerinden oluşuyor olması nedeniyle yeni denetim biriminde hâkim olacak çalışma anlayışı ve biçiminin Vergi Denetmenlerinin çalışma kültürünü yansıtacağı ileri sürülmektedir. Ayrıca kendilerine hiç bir şey sorulmaksızın, "Vergi Müfettişi" yapılan ve bundan memnun olmayan eski meslek mensuplarının çalışma barışını, motivasyonunu, moralini kaybetmiş olmaları nedeniyle VDK'nın, Maliye Teftiş Kurulu ve Hesap Uzmanları Kurulu'nun kurul kültürlerini de içinde barındıracak bir ortak kurul olmayacağı (Ozansoy, 2011b: 80-86) savunulmaktadır.

Arslan (2012:137) ise yeni yapının "unvanlar" üzerine kurulmayan, bireyin katma değer yaratması üzerine kurulu birey ve kamu hizmeti odaklı, hesap verebilen, açıklığı ve şeffaflığı benimsemiş, hesap verebilen, sorumluluğun bilincinde bir "kurum ve çalışma kültürü" yaratacağını düşünmektedir.

VDK'nın kurulması ile tartışılan diğer bir konu ise yeni yapılanmada kurum kültürünün ne yönde şekilleneceğidir. Bu tartışma VDK'nın büyük çoğunluğunun Vergi Denetmenlerinden oluşuyor olması nedeniyle yeni denetim biriminde hâkim olacak çalışma anlayışı ve biçiminin Vergi Denetmenlerinin çalışma kültürünü yansıtacağı ileri sürülmektedir. Ayrıca kendilerine hiç bir şey sorulmaksızın, "Vergi Müfettişi" yapılan ve bundan memnun olmayan eski meslek mensuplarının çalışma barışını, motivasyonunu, moralini kaybetmiş olmaları nedeniyle VDK'nın, Maliye Teftiş Kurulu ve Hesap Uzmanları Kurulu'nun Kurul kültürlerini de içinde barındıracak bir ortak Kurul olmayacağı (Ozansoy, 2011b: 80-86) savunulmaktadır.

Tablo 18. Kimlik Farklılaşması, Özlük Hakkı Kültür Farkına İlişkin Sorular

	Tamamen Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Tamamen Katılmıyorum	Toplam
Eski sistemde denetim birimleri arasında kültür farkı vardı.	17,1%	22,5%	9,0%	11,4%	39,9%	100%
A-B-C-Ç ayrımı yeni sistemde kurum kültürünün oluşmasını engelleyecektir.	54,1%	21,0%	7,7%	4,1%	13,0%	100%
VDK'nın yakın zamanda iyi bir denetim kültürüne sahip olacağına inanıyorum.	35,7%	38,7%	13,7%	3,0%	8,9%	100%
VDK'nın özlük haklarında adaleti sağlayacağını düşünüyorum.	31,5%	33,3%	16,1%	8,0%	11,0%	100%
VDK öncesi vergi denetimine yön verenler Hesap Uzmanları ve Maliye Müfettişleriydi.	36,1%	27,0%	8,2%	10,3%	18,5%	100%
VDK vergi denetiminin belli unvanlar üzerinde yoğunlaşmasını engellemektedir.	37,0%	32,1%	13,1%	7,6%	10,1%	100%
VDK statü ayrışmasını ortadan kaldırmıştır.	27,9%	34,2%	13,8%	10,8%	13,2%	100%
VDK denetim elemanları arasında oluşturulmuş "kast" sistemini ortadan kaldırmıştır.	28,4%	34,3%	10,1%	10,1%	17,0%	100%

Arslan (2012:137) ise yeni yapının "unvanlar" üzerine kurulmayan, bireyin katma değer yaratması üzerine kurulu birey ve kamu hizmeti odaklı, hesap verebilen, açıklığı ve şeffaflığı benimsemiş, hesap verebilen, sorumluluğun bilincinde bir "kurum ve çalışma kültürü" yaratacağını düşünmektedir.

Bu tartışmalar doğrultusunda katılımcılara yönlendirdiğimiz sorulara ilişkin katılımcıların verdikleri cevaplar Tablo 18'de yer almaktadır. Tablo 18'e göre katılımcıların

%39,6'sının eski sistemde denetim birimleri arasında kültür farkı vardı ifadesine katıldıkları, fakat %51,3'ünün ise bu ifadeye katılmadıkları görülmektedir. Bunun yanı sıra katılımcıların %75,1'inin ise A-B-C-Ç grup ayrımının yeni sistemde kurum kültürünün oluşmasını engelleyeceğini savundukları görülmektedir.

Ozansoy (2011b: 80-86)'un özlük hakları hakkında iddiası ise şöyledir: VDK'nın oluşturulması için öne sürülen bir diğer iddia da vergi inceleme elemanlarının hepsinin aynı iş yaptığı halde farklı özlük haklarına sahip olmalarının haksızlık olduğu iddiasıdır. Birleştirilen denetim birimlerinden Maliye Müfettişlerinin iş yüklerinin yalnızca % 10-15'inin vergi incelemesine ayrıldığı, bunun dışında bütünüyle farklı işler yaptıkları gerçeği bir tarafa bırakılsa bile, asli işi vergi incelemesi olan birimlerin de hepsinin vergi incelemesi yaptığından bahisle "eşit" olmaları iddiasının hiçbir temeli yoktur. Ayrıca, oluşturulan yeni Kurul'da; aynı unvanı taşıyor olmalarına rağmen, Vergi Denetmeni kökenli Vergi Müfettişlerinin "A" grubunda yalnızca küçük ve orta ölçekli mükellefleri incelemekle yetkili kılınmaları ve ücret açısından da daha düşük ücret almaları eşitlik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir.

Arslan (2012: 137) ise yeni yapılanma ile tasfiye edilen kurumlarda çalışanların hiçbir şekilde özlük haklarında ve yetkilerinde bir gerileme ve daha farklı bir hiyerarşik kademeye dâhil olmanın söz konusu olmadığını savunmaktadır. Tablo 18'e göre de katılımcıların %64,8'inin VDK'nın özlük haklarında adaleti sağlayacağını düşünüyorum ifadesine katıldıkları, %19'unun ise bu ifadeye katılmadıkları görülmektedir.

Bakır (2012: 88-89)'ın 2010 yılında yaptığı mülakat çalışmasında bir maliye bürokrati, Maliye bürokrasisin, özellikle Hesap Uzmanları ve müfettişlerinin elinde olduğunu, imtiyazlı bir grup oluşturduklarını ve bir başkasının üst görevlere gelme şansının olmadığını ileri sürmektedir. Ayrıca Gelirler Kontrolörlerinin son zamanlarda oralara gelebilir olduklarını fakat onların da çok üst düzeye geçemeyeceklerini ve bu durumun da Maliye Bakanlığı'na, kurum içinde yapılacak reformlara büyük darbe vurduğunu söylemektedir. Denetim elemanları içindeki genel kanının bu yönde olduğu ve VDK'nın kurulması ile Hesap Uzmanları ve Maliye Müfettişlerinin kurul içindeki iktidarının zayıflayacağı ve kurul içinde statü ve kimlik çatışmasında dengeleri değiştireceği görülmektedir. Buna tartışmalara yönelik oluşturduğumuz "VDK öncesi vergi denetimine yön verenler Hesap Uzmanları ve Maliye Müfettişleriydi", "VDK vergi denetiminin belli unvanlar üzerinde yoğunlaşmasını engellemektedir" ve "VDK statü ayrışmasını ortadan kaldırmıştır" ifadelerine verilen cevaplar Tablo 18'de yer almaktadır.

Tartışılan bir diğer konu ise eski sistemde olduğu iddia edilen "kast sistemine" yöneliktir. Ozansoy (2011b: 80-86) "kast sistemini" şu şekilde değerlendirmektedir:

"Kast sisteminde hangi kasta tâbi olunacağı doğumla kazanılır, kalıtsaldır ve hiç bir şekilde değiştirilemez. Oysa Maliye Bakanlığı'ndaki birimler arasında böyle bir ilişki kesinlikle yoktu. Maliye Müfettişliği, Hesap Uzmanlığı, Gelirler Kontrolörlüğü ve Vergi Denetmenliği doğumla kazanılan unvanlar olmadığı gibi şartları sağlamak kaydıyla aralarında geçiş imkânı da fevkalade yüksekti. Maliye Bakanlığı denetim birimlerinin sınavları, şartları taşıyan ve kendine güvenen herkese açık idi. Bu şartlar doğumla kazanılan "soya dayalı ve kalıtsal" şartlar olmayıp, sadece ÖSYM tarafından yapılan sınavlarda belirli bir puanı elde etmekten ibaretti. Bunun dışında ne belli ailelere mensubiyet, ne belli zenginlik düzeyi, ne soyluluk vs. gibi hiç bir şart yok idi. Maliye Teftiş Kurulu'nda, Hesap Uzmanları Kurulu'nda ve Gelirler Kontrolörleri arasında pek çok Vergi Denetmeni, Devlet Gelir Uzmanı, Gelir Uzmanı, Devlet Malları Uzmanı, Milli Emlak Uzmanı vs. kökenli insanlar bulunmaktadır. Belirli kadrolara atanabilmek için belirli niteliklere sahip olmak ve belli sınavları geçmek, kast sistemi olarak nitelendirilemez."

Diğer yandan ise vergi denetim birimlerinin birleştirilmesini tarihi öneme sahip ve yapısal bir reform olarak nitelendirmektedir. Bunun nedeni olarak da Maliye Bakanlığı içinde en güçlü meslek grubunu oluşturan denetim elemanları tarafından kurulmuş olan "kast"

sisteminin bu birleşme ile ortadan kaldırıldığını savunmaktadır (Gerçek, 2011: 34; Arslan, 2011:151). Ankete katılanlara sorduğumuz VDK denetim elemanları arasında oluşturulmuş “kast” sistemini ortadan kaldırmıştır ifadesine verilen cevaplarda da katılımcıların %62,7’sinin fikrinin bu doğrultuda olduğu görülmektedir.

5.12.Vergi İnceleme Elemanlarının Yapamayacakları İşler

646 sayılı KHK’ de vergi inceleme elemanlarının yapamayacakları işler de belirtilmektedir. Bu düzenleme ile yetişmiş inceleme elemanlarının özel sektöre geçme eğilimlerine engel olmak ve tecrübeli elemanlardan Kurul bünyesinde daha uzun süre yararlanmak amaçlanmaktadır. Çünkü denetim elemanları uzun yıllar süren bir evrenin sonunda yetişmektedir. Dolayısıyla eleman ayrılmaları sistemde ciddi boşluklar meydana getirecektir (Rakıcı, 2011: 353).

Tablo 19. Vergi Müfettişlerinin Özel Sektöre Geçişini Engellemek için Yapılan Düzenlemeleri Etkin Buluyorum

	Sayı	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Tamamen Katılıyorum	43	12,8%	12,8%
Katılıyorum	68	20,2%	32,9%
Kararsızım	57	16,9%	49,9%
Katılmıyorum	51	15,1%	65%
Tamamen Katılmıyorum	118	35%	100%
Toplam	337	100%	
Cevapsız	7		
Toplam	344		

Tablo 19’da ankete katılan vergi inceleme elemanlarının “Vergi Müfettişlerinin özel sektöre geçişini engellemek için yapılan düzenlemeleri etkin buluyorum” ifadesine verdikleri cevaplar yer almaktadır. Tablo 19’a göre katılımcıların %33’ü (111), Vergi Müfettişlerinin özel sektöre geçişini engellemek için yapılan düzenlemeleri etkin bulurken, katılımcıların %50,1’i (169) yapılan düzenlemeleri etkin bulmadığını belirtmişlerdir.

Tablo 20. Vergi Müfettişlerinin Özel Sektöre Geçişini Engellemek İçin Yapılan Düzenlemelerin Etkinliği

Vergi Müfettişlerinin özel sektöre geçişini engellemek için yapılan düzenlemeleri etkin buluyorum.							
Fırsat bulduğumda iş/kurum değiştirme planım var.		Tamamen Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Tamamen Katılmıyorum	Toplam
	Tamamen Katılıyorum	9	5	7	8	37	66
		13,6%	7,6%	10,6%	12,1%	56,1%	100%
	Katılıyorum	4	21	11	12	25	73
		5,5%	28,8%	15,1%	16,4%	34,2%	100%
	Kararsızım	12	16	15	14	22	79
		15,2%	20,3%	19,0%	17,7%	27,8%	100%
	Katılmıyorum	1	10	5	5	7	28
		3,6%	35,7%	17,9%	17,9%	25,0%	100%
	Tamamen Katılmıyorum	17	15	17	11	27	87
		19,5%	17,2%	19,5%	12,6%	31,0%	100%
	Toplam	43	67	55	50	118	333
		12,9%	20,1%	16,5%	15,0%	35,4%	100%
Spearman Korelasyon Katsayısı:-0,165 (Std.Hata:0,056), p=0,003							

Tablo 20’de ise ankete katılan vergi müfettişlerinin fırsat bulduğumda iş/kurum değiştirme planım var ifadesi ile vergi müfettişlerinin özel sektöre geçişini engellemek için yapılan düzenlemeleri etkin buluyorum ifadesi arasında ilişki kurup kurmadıkları araştırılmıştır. Tablo 20 incelendiğinde bu iki ifade arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılığın olduğu görülmektedir. Buna göre fırsat bulduğumda iş/kurum değiştirme planı

olduğunu belirtenlerin %56,1'inin Vergi Müfettişlerinin özel sektöre geçişini engellemek için yapılan düzenlemeleri etkin bulmadıkları sonucuna ulaşılmaktadır.

SONUÇ

Anket sonuçlarına göre, katılımcıların %75,5'i VDK'nın bağımsız olması gerektiğini düşünmektedir. VDK'nın Gelir İdaresi Başkanlığı'na bağlı olması gerektiğini düşünmeyenlerin vergi denetiminde Gelir İdaresi Başkanlığı'nın etkisinin azaltılmasına olumlu baktıkları sonucuna ulaşılmaktadır. Bunun yanında katılımcılar, VDK'nın vergi denetiminde çok başlılığa son vereceğine inanmalarına rağmen yeni yapıda oluşturulan A-B-C ve Ç grup başkanlıklarının bunu engelleyeceğini düşünmektedir. Ayrıca eski sistemde vergi denetiminde farklı birimlerin bulunmasının yetki ve görev paylaşımında sorun yarattığını düşünenlerin %78,1'inin VDK ile yetki karmaşası sorununun ortadan kalkacağını düşündükleri görülmüştür. Katılımcıların çoğunluğunun (%60,4) VDK'nın denetimde uzmanlaşmayı ön plana çıkaracağına inandığı görülmektedir.

Katılımcıların giriş sınavları ve eğitimle ilgili düşüncelerine baktığımızda, %30,1'i giriş sınavlarındaki yüzdelerle göre yapılan atamaları doğru bulduğunu, katılımcıların %55,9'u ise doğru bulmadığını belirtmişlerdir. %75,3'ü vergi müfettişliğine eğitim ve fen bilimlerinden mezun olanların alınmasını doğru bulmadıklarını ve %66,1'inin de bu değişikliği siyasi bir karar olarak gördükleri anlaşılmaktadır. Hesap Uzmanları, Maliye Müfettişleri ve Gelirler Kontrolörlerinin, Vergi Denetmenlerinden daha zorlu sınav ve yetiştirme süreçlerinden geçmekteydi ifadesine katılımcıların yarısından çoğu (%57,7) katıldıklarını belirtmişlerdir.

Performans Değerlendirme sistemi ile ilgili düşüncelerde, katılımcıların sadece %13,9'u Performans Değerlendirme Sistemi'ni tamamen etkin bulduğunu belirtirken, %30,8'i ise tamamen etkin bulmadığını belirtmiştir. Performans değerlendirme sistemini etkin bulan katılımcıların gruplar arasındaki geçişin mesleki performansa bağlı olması gerektiğini düşündükleri görülmüştür.

Katılımcıların kayıt dışı ekonomi ile ilgili düşüncelerine bakacak olursak, Katılımcıların %82,5'i (279), VDK kayıt dışı ekonomiyi azaltacağını düşünürken, katılımcıların %10,3'ü (35) yeni yapının kayıt dışı ekonomiyi azaltmada etkin olmayacağını belirtmişlerdir. Katılımcıların %7,1'i ise kararsız olduğunu belirtmiştir.

Kurum kültürüne yönelik sorularda, katılımcıların %39,6'sının "eski sistemde denetim birimleri arasında kültür farkı vardı" ifadesine katıldıkları, fakat %51,3'ünün ise bu ifadeye katılmadıkları görülmektedir. Bunun yanı sıra katılımcıların %75,1'inin ise A-B-C-Ç grup ayrımının yeni sistemde kurum kültürünün oluşmasını engelleyeceğini savundukları görülmektedir.

Yapılamayacak işler konusunda katılımcıların %33'ü (111), Vergi Müfettişlerinin özel sektöre geçişini engellemek için yapılan düzenlemeleri etkin bulurken, katılımcıların %50,1'i (169) yapılan düzenlemeleri etkin bulmadığını belirtmişlerdir. Fırsat bulduğumda iş/kurum değiştirme planı olduğunu belirtenlerin %56,1'inin Vergi Müfettişlerinin özel sektöre geçişini engellemek için yapılan düzenlemeleri etkin bulmadıkları sonucuna ulaşılmaktadır.

Katılımcılara sorun tespitine yönelik olarak VDK öncesi ve VDK sonrası karşılaştığınız sorunları öncelik sırasına göre sıralayınız sorusu yöneltilmiştir. Katılımcılar, VDK öncesi karşılaştıkları güçlükler arasında ilk sırada birimler arasındaki statü farkını, ikinci sırada ilerleme olanaklarının bulunmamasını ve üçüncü sırada ise maaş ve özlük haklarında eşitliğin olmamasını belirtmişlerdir. VDK sonrası karşılaştıkları güçlükler arasında ise ilk sırada fiziki

çalışma koşullarının yetersiz olduğunu, ikinci sırada sistemin yeterince benimsenememesi ve üçüncü sırada da sistem içinde etkin olamama sorununu belirtmişlerdir.

KAYNAKÇA

- Acar, Fatih ve Aydın Fazıl (2011), “Kayıt Dışı Ekonomi İle Mücadelede Vergi Ve Sosyal Güvenlik Politikası Açısından Öneriler”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 270.
- Arslan Mustafa (2011) “Vergi Denetim Kurulu’nun Kurulmasına Yönelik Eleştiriler Üzerine Bir Değerlendirme-I” , Yaklaşım, Sayı:228, Aralık 2011, s.148-154; :
- Arslan Mustafa (2012), “Vergi Denetim Kurulu’nun Kurulmasına Yönelik Eleştiriler Üzerine Bir Değerlendirme-II”, Yaklaşım, Sayı:229, Ocak 2012, s.136-140.
- Bakır, Caner (2012), “Maliye Bürokrasisinde Örgütsel Değişim ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nın Kurulması”, Amme İdaresi Dergisi, Cilt 45, Sayı 2, Haziran, Sayı: 81-102.
- Gerçek, Adnan (2011), “Vergi Denetim Birimlerinin Birleştirilmesi ve Sonuçları”, Yaklaşım, Yıl 19, S. 224, Ağustos, ss. 31-36.
- Ozansoy, Ahmet (2011a), “Vergi Denetim Kurulu Eksik Kuruldu”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:224, Ağustos.
- Ozansoy, Ahmet (2011b), “Vergi Denetim Kurulu Nedir, Ne Değildir?”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:226, Ekim.
- Rakıcı, Cemil (2011), “Vergi Denetiminin Yeni Yapısı Ve Denetimin Kayıtdışılığı Önleme Fonksiyonu”, ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 7, Sayı 14.
- Tekin, Fazıl ve Ali ÇELİKKAYA (2011), *Vergi Denetimi*, Seçkin Yayıncılık.
- TUİK (2014), <http://www.tuik.gov.tr/HbGetirHTML.do?id=15974>, 10.02.2014
- VDK Faaliyet Raporu (2012), http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2FDocuments%2FDosya%2Fvergi+denetim+kurulu_200513.pdf, 10.02.2014
- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (2014), Kadro Dağılımı, <http://www.vdk.gov.tr/default.aspx?nsw=Zv2b3A2xkCpcV+lewJJuQw==H7deC+LxBI8=&nm=1015>, 10.02.2014
- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname, (2011), T.C. Resmi Gazete, 27990, 10 Temmuz 2011.

BİR VERGİ İNCELEMESİ YÖNTEMİ: RANDIMAN ANALİZİ VE VERGİ GAYRETİNE MUHTEMEL KATKILARININ TARTIŞILMASI

Prof. Dr. Ersan ÖZ
Mehmet YOLCU

Özet

Kamu gelirleri içerisinde en önemli yeri vergi gelirleri almaktadır. Vergi gelirlerinin doğru ve sağlıklı bir şekilde toplanabilmesi amacıyla vergi incelemesine ihtiyaç duyulmaktadır. Vergi incelemesinin temel amacı, caydırıcılık fonksiyonu ile mükelleflerin doğru beyanda bulunmasını sağlayarak, vergi kayıp ve kaçagını azaltmaktır. Vergi incelemesi sonucunda vergi mevzuatına aykırı işlemlerin, delilleri ile birlikte ortaya konması gerekmektedir. Ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun kontrol edilmesi amacıyla yapılan vergi incelemelerinde kural olarak delil serbestisi ilkesi geçerlidir. Vergi incelemelerinde kullanılan delil toplama yöntemlerinden biri de randıman incelemesidir. Vergi incelemesi delil toplama yöntemi değildir. Elde edilen delillerden yararlanarak vergi matrahını ortaya çıkartan özel bir tekniktir. Teknolojik gelişmelerin çok hız kazandığı ve üretim yöntemlerinin çeşitlendiği günümüzde vergi incelemesine tabi tutulan işletmelerin, inceleme aşamasında randıman analizlerinin yapılması önem arz etmektedir.

İşletmeler verimliliklerini olduğundan az göstererek veya girdi maliyetlerini olduğundan daha yüksek göstererek vergi matrahını azaltma yoluna gidebilmektedirler. Bu durumun önüne geçmek ise ancak vergi incelemesi sırasında işletmenin randıman analizinin yapılarak üretim faaliyetinin her yönü ile gerçek durumunun ortaya çıkartılması ile mümkündür. İnceleme sırasında randıman analizine tabi tutulacak işletmelerle ilgili olarak, işletmenin faaliyet gösterdiği sektörün ve üretim süreçlerinin, stok ve fire bilgilerinin ayrıntılı olarak bilinmesine ihtiyaç duyulması nedeniyle, randıman incelemeleri diğer inceleme yöntemlerine göre daha büyük zorluk içermektedir. Ayrıca kapasitesi ve cirosu yüksek işletmelerde verimlilik ve fire oranlarındaki çok küçük oran farklılıkları bile büyük matrah farkları ortaya çıkarabilmektedir.

Dolayısıyla vergi incelemesinde kullanılan randıman analizi yönteminin teknik ve hukuki boyutlarının daha belirgin olarak ortaya konulması ve bu yöntemden daha etkin faydalanılması gerekmektedir. Bu çalışmada vergi incelemelerinde kullanılan randıman analizi yöntemine dikkat çekilmeye, randıman analizi yönteminin vergi gayretine muhtemel katkıları ortaya konulmaya çalışılacaktır.

Anahtar Kelimeler: Vergi İncelemesi, Randıman Analizi, Vergi Gayreti

A TAX REVIEW TECHNIQUE: POSSIBLE CONTRIBUTION TO YIELD ANALYSIS AND DISCUSSION OF TAX EFFORT

Abstract

Tax Revenues have a most important place in public revenues. for a healthy and accurate tax revenue collecting, tax inspection is required. The main objective of the tax inspection is not only the deterrence function, but also ensuring the proper declaration of the taxpayers and avoiding the reduction of tax avoidance and evasion. In the conclusion of tax examination process, it is required to put forward the transactions which is violation of tax legislation is determined with the evidence. Besides principle of freedom of evidence in tax audits is valid in tax law. One of the powerful tool utilized in the tax inspection process is yield analysis.

Combination with the acceleration of technological development and diversification of production methods in today's world, the yield analysis at the tax examination stage is getting important. It is possible that the tax payers can declare the inaccurate productive rate or extra input costs to reduce the tax base. Common idea to avoid this situation is only utilizing the yield analysis in tax inspection process that comprehend every aspect of the production activities and to compare the real situation possible. In terms of applicability of analysis methods, usage of yield analysis is difficult due to requiring the knowledge of information both about production processes of the industry in which the entity's operations and firms stock and wastage data. Also in large capacity firms, small differences in the efficiency or waste rate can cause large gaps over the firms tax base.

Therefore, the efficiency of the method of analysis with technical and legal aspects and to utilize this method in tax inspections should be exploited. In this study, the essential point of the yield analysis in tax inspection and its potential contribution to the tax effort is examined.

KeyWords: TaxReview, Yield Analysis, TaxEffort

JEL ClassificationCodes: H20.

GİRİŞ

Beyan esasına dayanan vergi sistemlerinde, mükelleflerin beyanlarının doğruluğunun kontrol edilmesi ve denetlenmesine ihtiyaç duyulmaktadır. Türk vergi sistemi de esas itibarıyla beyan esasına dayanmaktadır. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 134. maddesinde, vergi incelemesinden maksadın, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu belirtilmiştir. Bu nedenle vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, yaptıkları incelemelerde, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu tespit etmek için değişik inceleme tekniklerinden ve delillerden faydalanmaktadırlar. Bu inceleme tekniklerinden biriside randıman analizidir.

Teknoloji de yaşanan gelişmeler sonucunda, üretilen ürün çeşitleri ve üretim teknikleri çeşitlilik kazanmıştır. Daha önceleri ilkel yöntemlerle, çok sınırlı ürün çeşidi, hemen hemen birbirinin aynı şekilde üretilirken, günümüzde benzer ürünler bile çok değişik teknik ve yöntemler kullanılarak üretilmeye başlanmıştır.

Bu durum aynı sektördeki işletmelerin verimlilik ve karlılıklarını farklılaştırmıştır. Üretim ve hizmet işletmelerinin vergi beyanlarının doğruluğunun tespiti amacıyla yapılan vergi incelemelerinde, vergi matrahlarının tam olarak kavranabilmesi için randıman analizine ihtiyaç duyulmaktadır. Aksi takdirde işletmenin inceleme dönemi içinde yaptığı üretim ve satış miktarının, maliyet ve gider tutarlarının tam olarak tespiti mümkün olmayacaktır.

Üretim işletmelerinde, imalata giren hammaddeden, yardımcı maddelerden ve üretimde kullanılan enerji ve işçilik vb. maliyetlerinden hareketle yapılan hesaplamalara göre, üretilmesi gereken mamul ve diğer çıktıların hesaplanması randıman (verim) olarak adlandırılmaktadır. Randıman analizinde esas olarak hammaddeden hareketle hesaplamalar yapılmakla birlikte, üretim sürecinin özelliğine göre yardımcı maddelerden ve üretimde kullanılan enerji ve diğer girdi miktarlarından hareketle hesaplamalar yapılabilmektedir.

Bu çalışmada, bir vergi incelemesi tekniği olarak randıman analizinin vergi gayretine muhtemel katkıları ortaya konulmaya çalışılacaktır.

1. VERGİ İNCELEMESİNİN VERGİ DENETİMİ İÇİNDEKİ YERİ

1.1. VERGİ DENETİMİ KAVRAMI

Devlet eğitim, sağlık, güvenlik gibi fonksiyonlarını yerine getirebilmek için gelire ihtiyaç duymaktadır. Devlet, ihtiyaç duyduğu gelirleri vergi gelirleri, emisyon, borçlanma, özelleştirme, kamu işletmelerinin karları gibi çeşitli kaynaklardan sağlamaktadır. Bu kaynaklar içinde en az maliyetli ve sürdürülebilir olanı vergi gelirleridir. Vergi gelirlerinin kanunlar ve belirlenen hedefler çerçevesinde toplanabilmesi ise mükelleflerin vergi beyanlarının doğruluğunun denetlenmesine ihtiyaç göstermektedir. Günümüzde çağdaş vergi sistemlerinin büyük çoğunluğu beyan esasına dayanmaktadır. Beyan esasında, mükellefler tarafından vergi beyanları yapılmaktadır. Mükelleflerin beyanlarını vergi kanunlarına uygun ve doğru bir şekilde yapmaları için mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu, vergi bilincinin artırılması gibi çeşitli çalışmalar yapılmaktadır. Ancak genellikle bu çalışmalar yetersiz kalmakta ve vergi

beyanlarının gerçeğe en yakın şekilde yapılmasının sağlanması ancak vergi denetimi ile mümkün olmaktadır. Şunu da ifade etmek gerekir ki, son yıllarda yapılan çalışmalarda vergi uyum çalışmaları ile vergi denetim sonuçları arasında pozitif paralellikler tespit edilmeye başlanmıştır (Ebimobowei, Peter, 2013: 107 ; Dubin, Wilde, 1988: 61).

Vergi denetimi; vergi yasaları ile vergiye tabi tutulan mükellef ve işlemlerin tam olarak kavranabilmesine ve vergi idaresi ile mükelleflerin mevcut vergi sisteminde yer alan ilke ve kurallara uygun davranıp davranmadıklarını belirlemeye yönelik olan ve vergi idaresi tarafından yapılan işlemlerin tümü olarak tanımlanabilir (Hesap Uzmanları Derneği, 2004; 131).

Vergi denetimi ile mükelleflerin beyanlarını vergi kanunlarına uygun şekilde vermeleri sağlanmaya çalışılmaktadır. Ayrıca vergi idaresinin vergileme ile ilgili yaptığı işlemlerde denetime tabi tutularak (teftiş, soruşturma vb.) vergi idaresinin işlemlerinin de kanunlara uygun şekilde yapılması hedeflenmektedir.

Uygulama açısından vergi denetim türleri, beyanname kontrolü, yoklama, yaygın ve yoğun vergi denetimi, vergi incelemesi, arama ve vergi denetim türünden ziyade vergi idaresinin kendi alt idari birimlerini teftişi olarak sınıflandırılabilir.

1.1.1. Vergi Denetiminin Amacı

Vergi denetiminin en önde gelen amacı vergi kayıp ve kaçacağını önleyerek vergi gelirlerinin eksiksiz olarak toplanmasını sağlamaktır. Ayrıca vergi denetimi yoluyla mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu teşvik edilmekte, vergi bilincinin oluşması ve artırılması sağlanmaya çalışılmaktadır. Çünkü denetim esnasında mükelleflere, yaptıkları hatalarla ilgili yasal, teorik ve uygulamalı bilgiler de verilmekte ve aynı zamanda gönüllü uyum da gerçekleştirilmeye çalışılmaktadır.

Vergi Denetiminin amaçları ekonomik, sosyal ve mali amaçlar olarak üç başlıkta incelenebilir.

Devlet, vergi kanunları ile sadece kamu harcamalarına kaynak sağlamayı amaçlamamakta, gelir dağılımının adaletli bir şekilde dağılımını sağlamayı da amaçlamaktadır. Yüksek gelir elde edenlerden daha yüksek oranda vergi alınması, düşük gelir gruplarından ise daha az vergi alınması yoluyla adil bir gelir dağılımı oluşturulmaya çalışılmaktadır. Ayrıca lüks tüketim ürünleri üzerine daha yüksek vergiler konularak, temel ihtiyaç maddelerine ise daha az vergi uygulanarak, dolaylı vergiler yoluyla da sosyal politikalar uygulanabilmektedir.

Vergi denetiminin sosyal amaçları; sosyal devlet anlayışı doğrultusunda sosyal refah, sosyal adalet ve adil gelir dağılımının sağlanması olarak sayılabilir (Tecim, 2008: 57).

Devletin maliye politikaları ile belirlemiş olduğu hedefler doğrultusunda ekonomik istikrarı sağlamak ve sürdürmek, ekonomik büyümeyi ve kalkınmayı temin etmek, tam istihdama ulaşmak vergi denetiminin mali amaçları olarak sıralanabilir.

Vergi kanunları ve ikincil hukuki düzenlemelerinden oluşan vergi mevzuatı ile hedeflenen amaçlara ulaşabilmek için yapılan düzenlemelerin tam ve eksiksiz olarak uygulanması gerekmektedir. Aksi takdirde yapılan düzenlemeler boşa çıkacak ve hedeflenen amaçlara ulaşılamayacaktır. Devletin kanunlarla belirlediği şekilde vergi toplaması güçlü ve saygın olmasını sağlayacaktır (Tecim, 2008: 58). Vergi kanunlarının tüm mükellefler için adil bir biçimde uygulanması ve mevzuata uygun şekilde vergi toplanması vergi denetiminin hukuki amacının gerçekleştirilmesini sağlayacaktır.

1.2. VERGİ İNCELEMESİNİN TANIMI, AMACI VE ÖNEMİ

1.2.1. Vergi İncelemesi Kavramı

Beyan esasına dayanan vergi sistemlerinde, vergi mükelleflerinin ve sorumlularının vergisel işlemlerinin doğruluğunun kontrol edilmesi ve denetlenmesi ile ilgili yapılan işlemler vergi incelemesi olarak tanımlanabilir.

Biraz sonra bahis konusu yapılacak durumlarda, mükellefler beyan süresinden önce incelenerek, beyan etmeleri gereken matrah veya vergi miktarı belirlenebilir. Cari döneme ilişkin vergi incelemelerinin beyan süresinden önce sonuçlandırılması durumunda mükellefin veya sorumlunun beyan etmesi gereken en az matrah veya vergi tutarının belirlenmesi bu duruma örnek verilebilir.

Diğer bir örnek; Mükellefin Aralık 2013 döneminde yapmış olduğu 100.000 TL’lik satışa ilişkin fatura düzenlemediği ihbar edilmiştir. Yapılan İncelemede ihbarın doğru olduğu tespit edilmiştir. Mükellef Aralık ayı içinde incelemeye alınmış ve 15 Ocak 2014 tarihinde rapor düzenlenmiştir. Bu durumda KDV yönünden tarhiyat önerilemez, çünkü Aralık 2013 KDV beyannamesi takip eden ay olan 24 Ocak 2014 tarihine kadar verilebilir. Bu nedenle sadece beyan edilmesi gereken matrah vergi tutarı belirtilir. 4. Dönem Geçici vergi ve Gelir veya Kurumlar vergisi için de durum aynıdır. Henüz beyan süresi gelmemiştir. Bu vergiler açısından da sadece beyan edilmesi gereken en az matrah tutarı belirtilir ve bu vergiler açısından herhangi bir işlem yapılmaz. Ancak düzenlenmeyen fatura için özel usulsüzlük cezası ve usulsüzlük cezası gibi cezalar kesilir. Mükelleflerin cari dönem hesaplarının incelenmesine herhangi bir engel yoktur. Her zaman için cari döneme ilişkin inceleme yapılabilir. Sonuç değişmez. Beyan süresi gelmemiş vergiler için yapılacak işlem açıklandığı gibidir.

Vergi incelemesi sadece mükelleflerin beyan ettikleri matrah ve vergilerin doğruluğunun kontrolü için yapılmamakta, vergi iadesi taleplerinin yerine getirilmesi, bazı indirim ve istisna ve muafiyetlerden yararlanılabilmesi için de vergi incelemesi yapılması şartı aranmaktadır. Örneğin belirli tutarı aşan KDV iade talepleri ancak vergi incelemesi sonucunda yerine getirilmektedir. Söz konusu iade taleplerinin neden vergi incelemesi sonucu yapılabildiğinin cevabını ise aşağıdaki kanuni gerekçeler de bulabiliriz.

Katma Değer Vergisi Kanununun 32'nci maddesinde yer alan “Bu Kanunun 11, 13, 14 ve 15. maddeleri gereğince vergiden istisna edilmiş işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi, mükelleflerin vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanacak katma değer vergisinden indirilir. Vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen katma değer vergisi, Maliye Bakanlığınca tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade edilir.” Ve Vergi Usul Kanunu'nun 120'nci maddesinin 3'üncü fıkrasında yer alan “Nakden veya mahsuben tahsil edilen ancak fazla veya yersiz olarak tahsil edildiği anlaşılan vergilerde ve kanunları gereğince mükelleflere yapılacak iade ve mahsup işlemlerinde, düzeltmeye dayanak teşkil edecek belgeler ile bu işlemlere ait usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir” hükümleri ile katma değer vergisi ve diğer vergilerin iadesine ilişkin düzenleme yapma yetkisi Maliye Bakanlığı'na verilmiştir.

Katma değer vergisi iadeleri, bu yetki maddeleri kapsamında Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan düzenlemeler çerçevesinde sonuçlandırılmakta olup Bakanlık yapmış olduğu düzenlemelerle belirlenmiş ölçülerdeki bazı vergi iadelerinin vergi incelemesi yoluyla yapılabileceğini hüküm altına almıştır.

Sonuç olarak vergi iadesi için yapılan inceleme teknik anlamda da vergi incelemesidir. Birçok düzenlemede “iadenin vergi inceleme raporu” sonucuna göre yapılacağı belirtilmektedir. Vergi İnceleme Raporu da ancak vergi incelemesi sonucunda düzenlenir. Vergi Usul Kanunundaki vergi incelemesinden amaç ödenmesi gereken vergiyi araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır ifadesi lafzi ve ruhu ile birlikte değerlendirilmelidir.

Vergi İncelemesinde Uyulacak Usul ve Esaslara İlişkin Yönetmeliğin 3’üncü maddesinde vergi incelemesi; “*İnceleme yapmaya yetkili olanlar tarafından, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla yapılan faaliyeti*” ifade eder şeklinde tanımlanmıştır.¹

1.2.2. Vergi İncelemesinin Amacı

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 134. maddesinde, vergi incelemesinden maksadın, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırması, tespit edilmesi ve sağlanması olduğu belirtilmiştir. Vergi incelemesi sonucunda mükellef tarafından beyan edilen matrahın eksik beyan edildiği veya zamanında beyan edilmediğinin tespiti halinde re’sen veya ikmalen tarhiyat yapılarak bu eksiklik tamamlanır. Bunun yanında; vergi bilincinin yerleştirilmesi, hak ve yükümlülükler konusunda farkındalık oluşturulması, vergide adalet ve eşitlik ilkelerinin sağlanmaya çalışılması, incelemelerin etkinliğinin artırılması ve mükelleflerin inceleme sonrası gönüllü uyumunu sağlamaya yönelik olumlu etkilerin yaratılması da vergi incelemesinin diğer amaçlarındandır (Vergi Denetim Kurulu 2012 Faaliyet Raporu; 22).

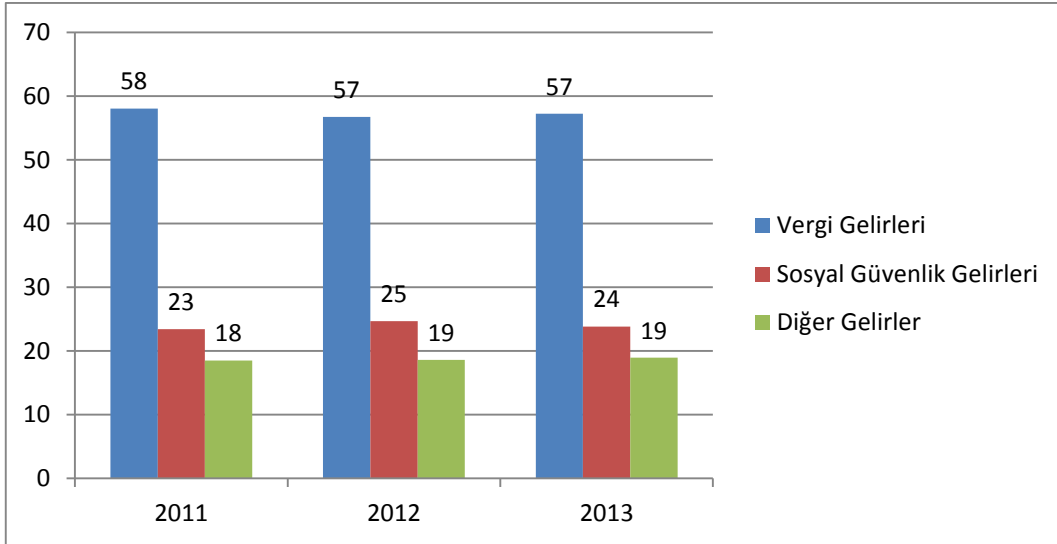
Beyana dayanan vergi sistemlerinde incelemelerin nihai amacı mükelleflerin vergi yükümlülüklerini yerine getirmelerinin, diğer bir deyişle mükelleflerin vergiye uyumunun sağlanmasıdır. Çünkü hiçbir zaman resmi olarak Vergi incelemesinin amacı devlete ek gelir sağlamak değildir. Mükelleflerin vergi kanunlarına uyumunu sağlamak, inceleme yoluyla bu uyuma zorlamaktır. Bu nedenle vergi incelemeleri sonucunda tespit edilen rakamlardan ziyade asıl etki caydırıcılık ve vergi mükelleflerini eğitmek yoluyla vergi kaçacağını azaltmak ve mümkünse ortadan kaldırmaktır (Vural, 2007).

1.2.3. Vergi İncelemesinin Önemi

Devletin faaliyetlerini devam ettirebilmesi, ekonomik, politik ve sosyal amaçlarını gerçekleştirebilmesi için vergi gelirleri hayati öneme sahiptir.

Türkiye’de de vergi gelirleri, genel yönetim bütçe gelirlerinin önemli bir bölümünü oluşturmaktadır. Vergi gelirlerinin genel yönetim bütçe gelirleri içerisindeki payı Grafik 1’de gösterilmiştir. Grafik 1’den görüldüğü gibi genel yönetim bütçe gelirleri içerisinde vergi gelirlerinin oranı % 57-58 gibi önemli bir orana sahiptir.

¹ 31.10.2011 tarih ve 281010 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.



Kaynak: T.C. Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü

Grafik 1: Genel Yönetim Bütçe Gelirlerinin Dağılımı (%)¹

Kamu gelirleri içerisinde çok önemli bir yere sahip olan vergi gelirlerinin toplanabilmesi için vergi incelemesinin caydırıcılık fonksiyonundan faydalanma zorunluluğu bulunmaktadır. Bireyler “Ekonomik İnsan (Homo Economicus)” yaklaşımı çerçevesinde, vergi ödemede direnç göstermektedirler. Bu direncin kırılabilmesi gönüllü uyum ve diğer çabalarının yanında vergi incelemesi ile kamunun denetim gücü kullanılarak mümkün olabilmektedir.

Dolayısıyla vergi gelirlerinin kanunlara uygun olarak, belirlenen hedefler doğrultusunda toplanabilmesi için vergi incelemesi önemli bir fonksiyon icra etmektedir.

1.3. Vergi İncelemesinin Uygulama Esasları, Anayasal Ve Yasal Dayanakları

1.3.1. Vergi İncelemesinin Uygulama Esasları

Vergi incelemesi, kanunla belirlenmiş olan vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından yapılabilmektedir. Vergi Usul Kanunu’nun 135. Maddesinde sayılan Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, İlin en büyük mal memuru ve vergi dairesi müdürleri vergi incelemesine yetkilidir. Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar da vergi inceleme yetkisine haizdir.

10/07/2011 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu, Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı ve Vergi Denetmenleri Büro Başkanlıkları lağvedilmiş, Maliye Bakanlığı bünyesinde ve doğrudan Bakana bağlı olarak Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kurulmuştur. Bu kararnameyle Maliye Bakanlığı’nda vergi inceleme yetkisine haiz tüm denetim elemanları tek çatı altında toplanmıştır.

Vergi incelemesinin başlangıcından, sonuçlanmasına kadar tüm aşamalarında uyulması gereken kurallar kanun ve yönetmelikler ile belirlenmiştir.

Vergi Usul Kanunu’nun 140’inci maddesinde incelemede uyulacak esaslar belirlenmiştir. Kanun maddesinde belirtilen esaslar aşağıdaki gibi özetlenebilir;

-İncelemenin konusunun, incelemeye tabi olana, incelemeye başlamadan evvel açık olarak izah edileceği,

¹ 2013 yılına ilişkin oranlar Ocak-Eylül 2013 bütçe gerçekleşme rakamları dikkate alınarak oluşturulmuştur.

- Vergi incelemesine başlanıldığının tutanağa bağlanması gerektiği,
- İncelenenin muvafakati olmadıkça, resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapılamayacağı
- İnceleme tamamlandığında bu durumu belirten bir belgenin incelenene verilmesi gerektiği
- Vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenlenemeyeceği,
- İncelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde ise en fazla altı ay içinde incelemeleri bitirmeleri esas olduğu,
- Düzenlenen vergi inceleme raporlarının, rapor değerlendirme komisyonları tarafından değerlendirilmesi gerektiği.

Vergi İncelemesinde Uyulacak Usul ve Esaslara İlişkin Yönetmeliğin 5’inci maddesinde, vergi incelemesine yetkili olanların, vergi incelemelerini yürütürken uyması gereken temel ilkeler belirtilmiştir. Belirlenen temel ilkelerden bazıları aşağıdaki gibidir;

-Yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediğini, mükellefin hak ve hukukunu da gözetmek suretiyle denetlemek.

-Kanun hükümlerini uygularken kamu hak ve hukukunun korunmasında gerekli özeni göstermek.

-Görevin yerine getirilmesinde sürekli gelişimi, saydamlığı, tarafsızlığı, dürüstlüğü, kamu yararını gözetmeyi, hesap verilebilirliği ve öngörülebilirliği esas almak.

-Amacın, ödenmesi gereken vergi tutarını doğru olarak tespit etmek olduğunu daima göz önünde bulundurmak ve bu çerçevede inceleme sonucunda, gerekmesi halinde, mükellef lehine düzeltmelerin de yapılmasını sağlamak.

Vergi İncelemesinde Uyulacak Usul ve Esaslara İlişkin Yönetmelikte inceleme türleri, incelemenin kapsamı, incelemeye başlama, incelemenin yapılacağı yer, inceleme sonucunda düzenlenecek raporlar ve diğer hususlar ayrıntılı şekilde düzenlenmiştir. İncelemelerde mükellef haklarına ilişkin önemli değişiklikler yapılmıştır.

1.3.2. Vergi İncelemesinde İspat, Delil ve Karine Kavramları

Vergi hukukunda ispat, bir işlemin esas mahiyetinin, delillerden yararlanılarak ortaya konulmasıdır. Delil, ispat işleminde yararlanılan bir araçtır.

Vergi Usul Kanunu’nun 3. maddesinde, “*Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz. İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.*” hükmü yer almaktadır. Kanun maddesinde yer alan hükme göre, vergilendirme işlemlerinde, vergiyi doğuran olayın ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu belirtilmiştir.

Vergi incelemesinde de vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti ortaya konulmaya çalışılmaktadır. İncelemeler sırasında vergisel yönden eleştiri

konusu yapılacak olan konuların delilleri ile birlikte ortaya konularak ispat edilmesi gerekmektedir.

Vergi hukukunda, kural olarak, delil serbestisi ilkesi geçerli olup, bu ilkenin iki istisnası bulunmaktadır. İlkeye getirilen ilk sınırlama yemin deliline ilişkindir. Genel hukuk düzenlemeleri içerisinde yemin bazı durumlarda delil ve ispat aracı olarak kullanılırken, vergi hukukunda yemin deliline yer verilmemiştir. İlkenin ikinci istisnası ise vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesidir. Vergiyi doğuran olayla ilgisi doğal ve açık olmayan şahit ifadesi delil olarak kabul edilmemektedir.

Delil serbestisi ilkesinin sonucu olarak işlemlerin gerçek mahiyeti her türlü delille ispatlanabilir. Üretim ve hizmet işletmeleri hakkında yapılan vergi incelemelerinde randıman analizi uygulanarak, ortaya çıkan delil ve sonuçlar ispatlama vasıtası olarak kullanılmaktadır.

Karine, ipucu; belirti; bilinen bir olgudan bilinmeyen bir olgunun (sonucun) çıkarılması; aksi ispatlanana kadar kabul edilen olarak tanımlanmaktadır (Hukuki Net, Hukuk Sözlüğü).

Hukukta karine deyiminden, varlığı bilinen olumlu ya da olumsuz bir olaydan, diğer olumlu veya olumsuz bir olayın, bir hukuksal durumun varlığı veya yokluğu hakkında sonuç çıkarmaya ortam sağlayan bir kural anlaşılır. Karine bilinen bir olaydan, bilinmeyen bir olaya ve bir sonuca ulaşmaktır (Şeker'den aktaran Perçin, 1995)

Vergi incelemelerinde karine kavramından da yararlanılmaktadır. İnceleme sırasında bulunan ve tespit edilen hususlardan, bilinmeyen olaylara ilişkin çıkarımlar yapılmaktadır. Randıman incelemelerinde de işletmenin üretime ilişkin verilerinden yola çıkılarak yapılan hesaplamalar sonucunda, gerçek vergi matrahını ortaya koymaya yarayacak çıkarımlar yapılmaktadır.

1.3.3. Vergi İnceleme Raporları

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından yapılan incelemeler sonucunda tespit edilen hususlar ve yapılması gereken işlemlere ilişkin olarak vergi inceleme raporları düzenlenir.

Vergi inceleme raporlarında mükellefiyete ilişkin bilgilere, vergilendirmeye ilişkin tespit edilen hususlara, bu hususların vergi mevzuatı yönünden değerlendirilmesine, tarh edilmesi gereken vergi ve kesilmesi gereken ceza var ise bunların hesaplanmasına ve ispatına ilişkin konulara yer verilir.

Düzenlenen vergi inceleme raporları, rapor değerlendirme komisyonları tarafından değerlendirildikten sonra işleme konulur. Mükellefler düzenlenen vergi inceleme raporlarında yer verilen vergi ve ceza tutarlarına karşı tarhiyat öncesi veya tarhiyat sonrası uzlaşma hakkından faydalanabilirler (VUK. 359. Md. Yer alan kaçakçılık fiilleriyle tarh edilen vergi ve cezalar hariç).

Mükellefler, vergi inceleme raporlarıyla tespit edilip kendilerine ihbarname ile tebliğ edilen vergi ve cezalara karşı yargı yoluna başvurarak dava açma yolunu da kullanabilirler.

2. Randıman Analizi

2.1. Randıman Analizi Kavramı Ve Tarihsel Süreç

2.1.1. Randıman Analizi Kavramı

Randıman kelimesi Fransızca kökenli bir kelimedir. Fransızca rendement sözcüğünün dilimizde kullanılan şekli randımandır (Fransızcasözlük.net).

Randımanın kelimesinin anlamı sözlükte “verim” olarak yer almaktadır (Türk Dil Kurumu, Büyük Türkçe Sözlük, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.534533dc526025.23787129, Erişim: 09.04.2014)

Randıman kelimesi yapılan bir işin ya da çalıştırılan bir eşyanın sonucunda elde edilen sonuç, olarak da tanımlanmaktadır.

Ayrıca fındık ve un gibi gıda maddelerinin kalite olarak derecelendirilmesinde de randıman terimi kullanılmaktadır.

Bir alet, makine veya çalışandan istenilen şekilde verim alınamadığında da randıman alınamadığından bahsedilir.

Vergi incelemesinde ise randıman, mal ve hizmet üretim işletmelerinin verimliliklerinin araştırılarak, kayıtlarda yer alan üretim miktar ve sonucu ile olması gereken miktar ve sonuçların karşılaştırılmasıdır.

Yapılan inceleme sonucunda işletmenin üretim ve hasılatının olması gerekenden daha düşük bulunması durumunda, aradaki fark kadar hasılatın gizlendiği ortaya çıkacaktır. Üretim ve hasılat miktarının olması gerekenden çok yüksek bulunması durumunda ise sahte belge düzenleme veya başkaca kanuna aykırı fiillerin varlığı tespit edilebilecektir. Bu noktada, Randıman analizi ile belgelerin sahte olduğu kesin yargısına varılabilir mi sorgulaması yapılabilir.

Randıman analizi ile belgelerin sahte olduğu şüphesi ortaya çıkar, araştırma yapılır ve sonucunda kesin yargıya varılabilir. Çünkü işletmeler nasıl ki randıman oranlarını olduğundan az göstermeye çalışıyorlar ise bazen de olduğundan fazla göstermeye çalışmaktadırlar. Örneğin: Hayali ihracat yapan bir işletme, gerçekte ihracat yapmadığı halde, KDV iadesi almak, teşvik almak vb. nedenlerle ihracat yapmış gibi fatura, gümrük çıkış beyannamesi vb. belgeler düzenlemekte ve işlemler yapmaktadır. 100.000 Adet havlu üretip yurtdışına ihraç ettiğine ilişkin fatura düzenleyen, ancak kutular içerisinde havlu yerine ekonomik değeri olmayan kırpıntıları gönderen firmanın KDV iadesine ilişkin inceleme yapıldığında gerçekte bu firmanın fiziki üretim alanı, makine parkı, çalışan sayısı, hammadde alışları vb. bilgilerden hareketle bu miktarda havlu üretmesinin mümkün olmadığı ortaya konarak, düzenlemiş olduğu belgelerin sahteliği ispatlanabilir. Hayali ihracat yapan işletmelerin birçoğu da aslında hemen hemen hiç üretimleri olmamasına rağmen üretim yapıyormuş gibi küçük bir işyeri kiralayıp, birkaç makine koymakta, vergi dairesince yapılan yoklamada normal üretim yapıyormuş intibai vermekte, ancak daha sonra kapasitesinin çok üzerinde ihracat işlemleri yapmaktadır. Bu gibi durumlarda da randıman yoluyla düzenlenen belgelerin sahteliği ispatlanabilir. Yine teşvik ödemesi ve destekleme ödemesi yapılan bazı sektörlerde üretim veya satış miktarı olduğundan çok gösterilebilmektedir. Örneğin Tarım Bakanlığının balık üretiminde kg. başına vermiş olduğu destekleme primini almak için balık üretim ve satış miktarını olduğundan yüksek gösterilebilmektedir. Yine zirai işletmelerde pamuk, buğday, arpa, mısır vb. destekleme ödemesi yapılan ürünlerde daha fazla destekleme primi almak için üretim miktarı olduğundan

yüksek gösterilebilmektedir. Bu durumlarda da işletmenin gerçek üretim miktarı randıman incelemesi ile tespit edilebilir. Bazen bankadan kredi almak veya katılım bankalarından (eski özel finans kurumları) kredi kullanmak için aslında hiç olmayan mal başka bir mükellefe satılmış gibi fatura düzenlenebilmektedir. Bazı sektörlerde de mükellefler gerçekte aldıkları mal ve hizmetin miktar ve tutar olarak üzerinde fatura istemekte, mal ve hizmeti satan firma da gerçek miktar ve tutarın üzerinde fatura düzenleyebilmektedir. Burada şu soru akla gelebilir, gerçek satışının üzerinde mal ve hizmet faturası düzenleyen firmanın hasılat yanı tutarı yükseleceğinden, kar tutarı ve ödeyeceği vergi tutarı yükselmez mi? Böyle bir durumun ortaya çıkmaması içinde bu işletmeler yine sahte faturalarla veya muhasebe hileleri ile maliyetlerini yükseltmekte ve kar oranlarını dengeleyemeye çalışmaktadır.

Yukarıda verdiğimiz örneklerden daha da çarpıcı olanı ve uygulamada en çok karşılaşılanı ise sahte fatura düzenlemek amacıyla kurulan işletmelerde ortaya çıkmaktadır. Sahte fatura satışı yaparak komisyon geliri elde etmek isteyen bazı mükellefler, bir işyeri kiralayarak, işyerine göstermelik birkaç alet, edevat ve makine koymakta, gerçekte üretim yapılıyor havası vermektedir. Belki de çok küçük miktarda üretim de yapılmaktadır. Ancak bütün bunlar göstermelik olarak, sahte fatura düzenleme fiilini peçelemek, gerçek bir faaliyet varmış görüntüsü vermek için yapılmaktadır. Maliye ve diğer resmi kurumlar tarafından işe başlamada ve sonraki aşamalarda denetimler yapıldığında görünürde her şey kanuna uygun gibi görünmekte ancak bir süre sonra bu işletmeler çok yüksek tutarlarda faturalar düzenlemeye başlamaktadır. Kapasitelerinin çok üzerinde, gerçekte üretip satmadıkları ürünleri satmış gibi faturalar düzenlemektedirler. Bu işletmelerin bu ürünleri gerçekte üretmedikleri ve satmadıkları diğer tespitlerin yanında, randıman incelemesi ile ortaya çıkartılmaktadır. Veya randıman incelemesi diğer tespitleri destekleyici mahiyette kullanılabilir. Aksi takdirde yargı organları tam inceleme yapılmadığı, gerekli araştırma ve tespitlerin yapılmadığı, işletmenin faaliyetinin tam olarak ortaya konulmadığı, işletmenin bu ürünleri üretip satmadığının açık delillerle ortaya konulmadığı gibi gerekçelerle tarhiyatlara kaldırmaktadır.

2.1.2. Randıman Analizi ve Üretim Süreçlerinin Tarihsel Seyri

James Watt'ın 1765 yılında buhar makinesini keşfetmesi ve buhar gücü ile çalışan makinelerin üretimde yaygın olarak kullanımı ile birlikte sanayi devrimi başlamıştır. Sanayi devriminden önce üretim daha çok insan ve hayvan gücüne dayanmakta ve yeknesak şekilde yapılmaktaydı. Sanayi devrimi ile birlikte hem üretilen mal ve hizmet çeşitleri hem de üretim miktarları artmıştır.

Teknolojinin her geçen gün gelişmesi yeni üretim tekniklerinin kullanılmasına neden olmuştur. Günümüzde hala geleneksel yöntemlere üretim yapan işletmeler bulunmakla birlikte, geleneksel yöntemler terk edilmekte ve ileri teknolojiye hızlı bir geçiş süreci yaşanmaktadır.

Üretilen malların ve üretim teknolojilerinin çeşitlenmesi ile birlikte üretim süreçleri de karmaşıklaşmıştır. Daha önce aynı ürün hemen hemen dünyanın her yerinde benzer şekilde üretilirken, günümüzde çok farklı üretim teknikleri ile üretilmektedir.

Vergi idareleri de mükelleflerin vergi matrahlarını tam olarak kavrayabilmek için bu gelişmelere yakından takip etmek zorunda kalmaktadır.

Ekonomik ve sosyal gelişmelere bağlı olarak vergi sistemleri de çok sık ve hızlı bir şekilde değişmektedir. Geçmişte uygulanmayan birçok vergi yürürlüğe konulmakta, görevini tamamlamış ve ekonomikliği kalmamış vergiler ise kaldırılmaktadır. Vergi idareleri teknolojiye bu gelişimi yakından takip etmekte ve vergi sistemlerini sürekli güncellemektedir. Adil ve etkin bir vergi sisteminin oluşturulması ve uygulanması için işletmelerin üretim

teknolojilerindeki gelişmelerin yakından takip edilmesi ve sürecin gerektirdiği değişikliklerin yapılması gerekmektedir.

Beyan esasına dayanan vergi sistemlerinde, işletmelerin beyanlarının doğruluğunun kontrolü için yapılan vergi incelemelerinde, mükelleflerin vergi matrahlarının tam olarak kavranabilmesi için, ilgili işletmenin üretim teknolojisinin ve yöntemlerinin bilinmesine ihtiyaç duyulmaktadır. Aksi takdirde incelemeden beklenen sonuçların elde edilmesi çoğu zaman mümkün olmayacaktır.

2.2. Türk Vergi Mevzuatında Randıman İncelemeleri

2.2.1. Yasal Düzenlemeler

Türk vergi mevzuatında randıman incelemesinin hukuki dayanağını Vergi Usul Kanunu'nun 3' üncü maddesi oluşturmaktadır. Kanunun 3'üncü maddesinde belirtilen delil serbestisi ilkesi gereğince, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ortaya konulabilecektir. Randıman analizi yöntemi ile de mükellefin üretim faaliyeti sonuçlarına göre olması gereken ile kayıt ve beyanlarında olan maliyet, gelir ve matrah bilgileri karşılaştırılmakta ve farklılık bulunması halinde gerekli tarhiyatlar yapılmaktadır.

Yine Vergi Usul Kanunu'nun 3' üncü maddesinde yer alan *“İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.”* hükmü vergi incelemelerinde ve randıman analizlerinde hukuki dayanak olarak kullanılmaktadır.

Teknik icaplara göre, işletmede üretime sevk edilen belirli miktar hammadde üretilmesi gereken mamul miktarı hesaplandığında, kayıtlara göre bu miktardan daha az veya çok üretim miktarı bulunduğu, işletmenin bu farklılık nedeniyle bulunacak matrah farkını kabul etmesi veya haklı gerekçelerle bu farklılığın nedenini ispat etmesi gerekir.

Randıman incelemesi yapılırken, Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ilişkin hükümlerinin de dikkate alınması gerekmektedir. Çünkü incelemeler işletmelerin vergilendirme dönemleri esas alınarak yapıldığından, her vergilendirme döneminin randıman hesaplamalarının ayrı ayrı yapılması, dönem başı ve dönem sonu emtia miktarlarının, fire ve zayi olan mal miktarlarının bilinmesi gerekir. Ayrıca incelenen vergi türüne ilişkin olarak ilgili vergi kanunu hükümlerinin dikkate alınması gerekmektedir.

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun “Asgari Randıman Oranları ve Birim Satış Bedelleri” başlıklı 56' ncı maddesinde; *“1. Maliye ve Gümrük Bakanlığı; imal ve inşaa işlerinde, hammadde, yardımcı madde, enerji, işçilik ve benzeri ölçüleri esas alarak belli iş ve sanat kolları itibariyle asgarî randıman oranları tespit etmeye, alım-satım ve hizmet işlerinde ise asgarî birim satış bedellerini belirlemeye yetkilidir.*

2. Mükelleflerin Katma Değer Vergisi, bu oranlara ve birim satış bedellerine göre hesaplanacak Katma Değer Vergisinden aşağı olamaz.” hükmü yer almaktadır.

Ancak Maliye Bakanlığı kanundaki bu yetkisini bugüne kadar kullanmamış ve bu konuda herhangi bir düzenleme yapmamıştır. Bu nedenle söz konusu madde yürürlüğünden bugüne kadar uygulama alanı bulamamıştır.

2.2.2 Vergi İncelemelerinde Randıman Analizinin Kullanımı

İncelenecek mükelleflerin seçiminde çeşitli kıstaslar kullanılmaktadır. Yapılan risk analizleri sonucunda, riskli bulunan mükellefler ve sektörler incelemeye sevk edilebilmektedir.

Ayrıca ihbar, şikayet, yoklamalar ve denetimler sonucunda tespit edilen hususlar, inceleme gerektiren iade talepleri, sahte belge kullanma, düzenleme vb. nedenlerle mükellefler vergi incelemesine tabi tutulabilmektedir. İncelemeye sevk edilen bir mükellefin incelenmesi sırasında, randıman analizinin uygulanıp, uygulanmayacağı inceleme gerekçesine bağlı olarak değişebilmektedir.

Vergi incelemeleri, yapılan incelemenin kapsamı açısından tam veya sınırlı olmak iki şekilde yapılmaktadır. Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmeliğin 3üncü maddesinde tam inceleme; *“Bir mükellef hakkında, bir veya birden fazla vergi türü itibarıyla bir veya daha fazla vergilendirme dönemine ilişkin her türlü iş ve işlemlerinin bütün matrah unsurlarını içerecek şekilde, yapılan vergi incelemesini”*, sınırlı inceleme ise *“Tam inceleme dışında kalan vergi incelemesini”*, ifade eder şeklinde tanımlanmıştır.

Mükellef mal veya hizmet üretimi faaliyeti ile uğraşıyorsa ve tam vergi incelemesine tabi tutuluyor ise genellikle işletmenin randıman analizinin de yapılması gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Ancak işletmede herhangi bir üretim yoksa ve sadece emtia alım-satımı ile uğraşıyor ise bu durumda randıman analizi yapılamayacaktır. Sadece mal üretimi yapan işletmelerde değil, hizmet üretimi yapan işletmelerde de faaliyetin özelliğine göre randıman analizi yapılabilir. Örneğin soğuk hava deposu işletmeciliği yapan bir işletmede kullanılan elektrik miktarı dikkate alınarak, yıllık depolanan ürün miktarı hesaplanabilir. Fason işçilik yapan işletmelerde de yapılan işin mahiyetine göre randıman analizi yapılabilir. Ancak esas olarak randıman analizi mal üretimi yapan işletmelerde uygulama alanı bulmaktadır.

İncelemenin kapsamının sınırlı olması durumunda da inceleme gerekçesine göre randıman analizine ihtiyaç duyulabilir. Örneğin üretim işletmesinin belgesiz satış yaptığı, belgesiz hammadde veya yardımcı madde satın aldığına ilişkin incelemelerde randıman analizi yapılabilir. Sahte belge kullanma incelemelerinde de kullanılan sahte belge ile alınan mal veya hizmetin üretimle direkt ilişkili olması durumunda da randıman analizi yapmak gerekebilir. İade incelemelerinde de talep edilen iadenin özelliğine göre, mükellefin üretime ilişkin işlemleri randıman analizine tabi tutularak, iadenin yapılıp, yapılmayacağına karar verilebilir.

Randıman analizinde, genellikle hareket noktası üretime sevk edilen hammadde miktarından hareketle, üretilmesi gereken mamul miktarı hesaplanmaktadır. Ancak üretimin özelliğine göre üretimde kullanılan yardımcı maddeler, enerji, işçilik vb. veriler de hesaplamalarda kullanılır. Üretimi etkileyen tüm verilerin randıman hesaplamasında dikkate alınması, en doğru sonucu bulmaya imkân verir.

İncelemenin özelliğine göre, mamul miktarından hareketle, hammadde miktarına ve diğer maliyet kalemlerine ulaşılabilir. Örneğin başka bir mükellef nezdinde yapılan inceleme de işletmenin belgesiz satış yaptığına ilişkin bir tespiti ulaşılmışsa veya banka hesaplarında kayıt dışı hasılatla ilişkin tutarlara rastlanmışsa, kayıt dışı miktar ve tutarların işletmenin kayıtlı işlemleri ile birlikte değerlendirilerek, üretimde kullanılması gereken hammadde ve diğer maliyetlere ulaşılabilir.

2.2.3. YMM Raporlarında Randıman Analizi

Yeminli Mali Müşavirler, 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ve ilgili mevzuat çerçevesinde denetim, tasdik, müşavirlik, bilirkişilik, tahkim vb. işleri yapmak üzere yetkilendirilmişlerdir.

Yeminli Mali Müşavirler, mevzuatta belirtilen faaliyetleri yerine getirirken mevzuatla zorunlu olması durumunda veya yapılan işin özelliğine göre gerekmesi halinde randıman analizi yapmaktadırlar.

3568 Sayılı Kanunun 12'nci maddesine dayanılarak çıkartılan Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin "Denetim Teknikleri" başlıklı 15'inci maddesinde, yeminli mali müşavirlerin tasdik çalışmalarının yürütülmesinde kanıtları maddede sayılan ve benzeri tekniklerle toplayacakları belirtilmiştir.¹ Yönetmeliğin 15'inci maddesinin (f) bendinde randıman analizini de kapsayan analitik inceleme tekniği tanımlanmıştır. Yönetmelikte analitik inceleme; *"İşletme hesap ve işlemlerinde ortaya çıkması gereken normal sonuçlarda, varsa sapmaların tespit edilmesi amacıyla, cari yıl hesaplarının aylık veya yıllık olarak randıman, verimlilik, üretim, tüketim, kapasite kullanımı v.b. bakımlardan; önceki yıl hesap ve işlemleriyle, kapasite raporlarındaki sonuçlarla, bütçe verileriyle veya sektör ortalamasıyla, teknolojik unsurlar dikkate alınarak oran ve trend analizi gibi istatistik yöntemler uygulanarak sonuçların olması gerekenlerle karşılaştırılması ve değerlendirilmesidir."* şeklinde tanımlanmıştır.

Maddenin son fıkrasında, "Sözü edilen bu teknikler, sürekli denetimlerde, hesapların niteliği, hacmi ve bu tekniklerin özellikleri göz önünde bulundurularak yeminli mali müşavirin belirleyeceği aralıklarla, tasdik sözleşmesi tarihinden tasdik raporu tarihine kadar uygulanır. Diğer denetimlerde ise denetimin her safhasında uygulanabilir." denilmiştir.

YMM' ler yapmış oldukları tam tasdik işlemlerinde, işletmelerin randıman analizlerini de yapmaktadırlar. Ayrıca diğer faaliyetleri çerçevesinde gerekli durumlarda da randıman analizini kullanmaktadırlar.

Randıman analizi YMM'ler tarafından KDV iade raporlarının hazırlanması aşamasında da kullanılmaktadır. 1 Sıra No'lu SM, SMM ve YMM Kanunu Genel Tebliğinde², "Yeminli mali müşavirin yapmış olduğu incelemenin amacı iade edilmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Bu nedenle, yeminli mali müşavir, gerçek durumu tespit etmek için, her türlü belgeden yararlanmak ve her türlü inceleme tekniklerini kullanmak zorundadır." denilmiş ve bu yükümlülüğün yerine getirilebilmesi için; "İmalatçılarda, malın miktarı yönünden, kapasite raporu ve harcanan enerji miktarı gibi veriler kullanılarak, üretim kapasitesi ile üretim, analitik inceleme yöntemleriyle karşılaştırılacaktır." hükmüne yer verilmiştir.

Ayrıca YMM'ler tarafından yapılan dâhilde işleme ve geçici kabul rejimleri tecil terkin işlemlerinde, ÖTV iade ve tecil terkin işlemleri gibi birçok denetim, tasdik ve rapor faaliyetlerinde randıman analizi uygulanmaktadır.

2.3. Randıman Analizlerinde Kullanılacak Bilgi, Belge, Karar Ve Yöntemler

Vergi incelemelerinde, işletmelerin randıman analizleri yapılırken birçok defter, belge, bilgi ve kaynaktan yararlanılarak değişik araç ve yönlerden faydalanılmaktadır. Faydalanılan kaynak, araç ve yöntemler aşağıda açıklanmıştır.

2.3.1. Yasal Defter ve Belgeler

Vergi incelemeleri sırasında mükelleflerden yasal olarak tutmak zorunda oldukları defterlerin ibrazı istenmekte ve bu defterler ve belgeler üzerinden incelemeler yapılmaktadır.

¹02.01.1990 tarihli ve 20390 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

² 18.02.1990 tarihli ve 20437 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Mükellefiyet durumuna göre mükellefler tarafından işletme defteri, yevmiye, envanter, defter-i kebir gibi defterler tutulmaktadır.

Randıman incelemeleri genellikle imalat faaliyeti ile uğraşan mükellefler nezdinde yapılmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nda imalat faaliyeti ile uğraşan mükelleflerin, mükellefiyet esasına göre tutması gereken defterlerin yanında ayrıca tutması gereken defterler belirtilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'na göre imalat faaliyeti ile uğraşan mükelleflerin ayrıca tutması gereken defterler aşağıdaki gibidir;

1- İmalat Defteri

2- Kombine İmalat Defteri

3- Bitim İşleri Defteri

İmalat defterinin tutulmasına ilişkin hükümler VUK'un 197. Maddesinde belirtilmiştir.

Kombine imalatın tanımı VUK' nun 198. Maddesinde yapılmış olup, isteyen mükellefler her müstakil imalat sayfası için ayrı bir imalat defteri tutabileceği gibi, kombine imalat defteri de tutabilirler.

VUK'nun yukarıda belirtilen maddelerindeki imalat faaliyetleri ile uğraşan mükelleflerin söz konusu defterleri tutması gerekmektedir.

Ancak VUK'nun "Sınai Müesseselerde Kayıt Serbestliği" başlıklı 203. maddesinde; *"Sınai müesseseler, bu bölümde yazılı defterleri işlerinin icaplarına ve hususiyetlerine göre diledikleri şekilde tutabilirler; iptidai ve mamul maddeler için ayrı defter kullanabilirler, bunları cins ve nev'i itibariyle ayrı sayfalarda gösterebilirler."*

Bitim işleri defteri tutmayarak buraya yazılması gereken malumatı, imalat defterine kaydedebilirler. İstihsal Vergisi defteri tutmayarak bunlara ait kayıtları defterikebirde açacakları özel bir hesapta veya satışlarını kaydettikleri hesabın ayrı bir sütununda gösterebilirler.

İmalat defterine kaydolunan malumatı ihtiva edecek şekilde sınai muhasebe tutanlar, Maliye Bakanlığından müsaade almak şartıyla ayrıca imalat defteri tutmazlar." denilerek, bitim işleri defterine yazılması gereken bilgilerin imalat defterine kaydedilebileceği belirtilmiştir.

İmalat defterine kaydolunan bilgileri ihtiva edecek şekilde sınai muhasebe tutanların ise Maliye Bakanlığından izin almak şartı ile ayrıca imalat defteri tutmayabilecekleri maddede düzenlenmiştir.

246 Seri no'lu VUK Genel Tebliğinde¹; *"Bilindiği üzere, Vergi Usul Kanununun 203 üncü maddesinin dördüncü fıkrasında, "İmalat defterine kaydolunan malumatı ihtiva edecek şekilde sınai muhasebe tutanlar, Maliye Bakanlığından müsaade almak şartıyla ayrıca imalat defteri tutmazlar" hükmü yer almaktadır.*

Vergi Usul Kanununun mükerrer 257 nci maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak, muhasebe işlemlerini sözü edilen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinde yer alan 7/A seçeneğine göre izleyen mükelleflerin imalat defteri tutma mecburiyetleri, 1.1.1996 tarihinden itibaren kaldırılmış olup, bu hususta izin almak üzere Bakanlığımıza başvurulmasına gerek bulunmamaktadır." şeklinde düzenleme yapılarak,

¹8 Ocak 1996 tarih ve 22577 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

muhasabe işlemlerini 7/A seçeneğine göre izleyen mükelleflerin Maliye Bakanlığı'ndan izin almaksızın, imalat defteri tutma mecburiyetleri kaldırılmıştır.

Belirtilen düzenlemeler ile imalat defteri, kombine imalat defteri ve bitim işleri defterinin tutulma mecburiyetinin kaldırılmasından sonra söz konusu defterleri tutan mükellef sayısı yok denecek kadar azdır.

Muhasebe işlemlerini, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinde yer alan 7/A seçeneğine göre izleyen mükelleflerin birçoğunun defter kayıtlarında ise imalat faaliyetlerinin sağlıklı bir şekilde izlenmesi mümkün olmamaktadır. Çünkü defterlere yapılan kayıtlar genellikle tutar bazında izlenmekte, miktar bilgilerine yer verilmemekte ve imalat aşamaları yeterince ayrıntılı ve açıklayıcı şekilde tutulmamaktadır. Bu nedenle incelemelerde randıman analizi uygulamasının yapılabilmesi için imalata ilişkin bilgilerin diğer belgelerden ve mükelleften ek bilgi istenmesi yoluyla temin edilmesi yoluna gidilmektedir. Bu durum da randıman incelemesinin zor ve zaman alıcı bir inceleme yöntemine dönüşmesine sebep olmaktadır. Bunun yanında maliyet muhasebesini sağlıklı bir şekilde uygulayan, üretim faaliyetlerini yasal defterlerine olabildiğince ayrıntılı olarak yansıtan işletmelerde bu sorunla karşılaşmamakta, daha kısa sürede ve kolay bir şekilde randıman hesaplamaları yapılarak inceleme tamamlanmaktadır.

2.3.2. Kapasite Raporları

Sanayi kuruluşu niteliğindeki işletmelerin üretim konularını ve yıllık üretim kapasitelerini, teknolojilerini, makine parkını, kullandıkları hammaddeleri, sermaye ve istihdam bilgilerini ve benzeri konuları içeren, kapasite raporları, randıman analizlerinde kullanılan başlıca belgelerdendir.

6948 sayılı Sanayi Sicil kanunu, 5174 sayılı TOBB Kanunu, T.O.B.B Muamelat Yönetmeliği. İthalat ve ihracat Yönetmelikleri, Yatırımları Teşvikleri ile ilgili Tebliğler, 560 sayılı Gıdaların Üretimi ve Tüketimi ve Denetlenmesine Dair Kanun Hükmünde Kararname ve Yönetmelikleri gibi birçok kanun, imalat faaliyetleri ile uğraşan işletmelerin kapasite raporu almalarını zorunlu kılmıştır.

Kapasite raporları sanayi ve ticaret odaları tarafından hazırlanmakta ve T.O.B.B. tarafından onaylanmaktadır.

Randıman analizi yapılırken kapasite raporlarında yer alan bilgilerden faydalanılmaktadır. Ancak işletmelerin fiili üretim durumları her zaman kapasite raporlarında belirtilen yöntem, miktar ve hesaplamalara uymamaktadır. Bu konuda işletme sahiplerinin açıklamaları ve diğer bilgiler birlikte değerlendirilmelidir. Çoğu zaman kapasite raporlarında yer alan bilgiler, randıman analizi hesaplamalarının yapılmasında yeterli bilgiyi ihtiva etmemektedir. Bu nedenle kapasite raporları daha ayrıntılı ve vergi incelemelerinde kullanılabilecek formatta hazırlanmalıdır.

Buradaki önerimiz kapasite raporlarının üretimin tüm safhalarını çok ayrıntılı olarak tanımlayan ve randıman analizi sırasında kullanılabilecek şekilde hazırlanmasıdır. Örneğin pamuktan iplik üreten bir işletmede; pamuğun iplik haline gelmesi çok değişik işlemleri gerektirmektedir. Pamuğun temizlenmesi, haşıl, apre, boya, büküm vb. safhaları bulunmaktadır. Ancak kapasite raporlarında genellikle 100 kg pamuktan, temizleme ve işleme sonrası 80 kg iplik üretilmektedir gibi genel ifadeler yer almaktadır. Oysaki aradaki tüm safhaları, bu safhalarda yapılan işlemleri, giren hammaddedeki artış ve azalış oranları vb. bilgiler yer almamaktadır. Yine işletme özellikleri farklı 100 çeşit iplik ürettiyse, kapasite raporlarında

sadece en çok üretilen veya üretilmesi muhtemel birkaç ipliğe ilişkin üretim bilgileri yer almaktadır. Randıman analizi yapılırken ise işletmenin kapasite raporlarında belirtilenden çok daha farklı özellikler taşıyan ve miktar dengesini etkileyen ürünler ürettiği ortaya çıkmaktadır. Sonuç olarak bir inceleme elemanı işletmenin kapasite raporlarını dikkate alarak işletmenin ürettiği ürünlerin tüm üretim safhalarını ve ürün çeşitlerini, bunların fire oranlarını ve çıktı sonuçlarına ilişkin bilgilere ulaşabilmelidir.

2.3.3. Deneme Üretimi

Vergi incelemeleri sırasında ihtiyaç duyulması ve teknik olarak mümkün olması halinde işletmede deneme üretimi yaptırılabilir. Ancak deneme üretimi yaptırılabilmesi için üretilen mamülün standart bir ürün olması, kısa sürede üretilmesi gibi şartların mevcut olması gerekir. Üretim sürecinin uzun bir zamana yayıldığı, çok karmaşık olduğu ve üretimin standart olmadığı işletmelerde deneme üretimi yapılması mümkün olmamaktadır. Deneme üretimi ile fiili olarak işletmenin, ne kadar hammaddeden, ne kadarlık enerji, işçilik ve yardımcı madde kullanarak, ne kadarlık ürün elde ettiği tespit edilmiş olur. Deneme üretimi sonucu elde edilen bilgiler, diğer bilgilerle birlikte değerlendirilerek randıman analizi hesaplamalarında kullanılır.

2.3.4. Yargı Kararları

İşletmelerin üretim, stok, fire vb. konularla ilgili olarak yaşadıkları uyuşmazlıklar nedeniyle yargı organları tarafından verilmiş olan kararlar da randıman analizlerinde veri olarak dikkate alınabilir. İşletmeler, sadece vergisel yönden değil müşteri, satıcı, meslek kuruluşları ve diğer kişilerle olan münasebetlerinde yaşadıkları hukuki uyuşmazlıklarla ilgili yargı organlarına başvurabilmektedir. Yargı organları tarafından verilmiş olan kararlar, randıman analizinde yapılacak olan hesaplamalar ve hukuki değerlendirmelerde referans olarak alınmaktadır.

Randıman, verimlilik, stok, fire ve zayıat gibi konularda yargı organlarınca verilmiş olan kararlara, tarhiyatın dayanağı olarak inceleme raporlarında yer verilmektedir.

2.3.5. Fire Oranları

Fire oranları vergisel işlemlerde en çok tartışma yaşanan ve sorunlara yol açan konuların başında gelmektedir. Randıman incelemelerinde de mutlaka dikkate alınması gereken ve incelemenin en hassasiyet taşıyan konularından birisidir.

Vergi Kanunlarımızda fire konusunda özel bir düzenleme veya tanım bulunmasa da, Vergi Usul Kanunu'nun değerlendirme ve envanter konularına ilişkin düzenlemelerine dayanarak fire kavramını, maddelerin fiziki miktarlarında oluşan eksilmeler şeklinde tanımlamak mümkündür. Başka bir ifade ile fire, dönem başında miktarı tam olarak tespit edilemeyen ancak dönem sonu işlemleri sırasında ortaya çıkarılabilen envanter azalmalarıdır (Demirel, 2011).

Fireler üretim aşamasında ortaya çıkabileceği gibi, hammaddenin ilk alınışından itibaren, taşıma, stoklama, satış aşamalarında da oluşabilir. Dolayısıyla firenin hangi aşamada, ne kadar oluştuğu önem arz etmektedir. Randıman hesaplamalarında firenin hangi aşamada, hangi oranda oluştuğunun tespit edilerek dikkate alınması gerekmektedir.

Fire oranları konusunda sanayi odaları, ticaret odaları, ilgili mesleki teşekküller, üniversiteler ve bilimsel kuruluşlar tarafından tespit ve raporlar verilmektedir. Belirlenen oranlar genellikle farklı olmakta ve belirli bir marj aralığı belirtilmektedir. Bu durum belirli haklılık payı taşımaktadır. Çünkü fire oranı belirlenen ürün ve işlem bölgesel, mevsimsel ve ürün kalitesine göre ve çeşidine göre farklılık gösterebilmektedir.

Bu durumda randıman analizi yapılırken hangi fire oranı dikkate alınacağı sorunu ortaya çıkmaktadır. İnceleme elemanı olabildiğince farklı kaynaktan fire oranları konusundaki bilgileri almalı ve işletmenin üretim teknolojisini, üretim süreçlerini ve kullandığı hammadde ve yardımcı maddelerin özellikleri ile birlikte değerlendirerek en doğru sonuca ulaşmalıdır. Özellikle anormal firelerin oluşması durumunda, normal firelerin üzerinde ki fire miktarları, yasal ve haklı bir gerekçeye dayanmaması ve ispat edilememesi durumunda vergi cezalarının doğmasına neden olmaktadır.(Özkan, 2010).

2.3.6. Stoklar

Randıman analizi sırasında mutlaka değerlendirilmesi gereken bilgilerden birisi de stoklardır. İncelemeler faaliyet dönemleri dikkate alınarak yapıldığından, incelenen dönemin başındaki ve sonundaki hammadde, yardımcı madde ve mamul bilgilerinin sağlıklı bir şekilde bilinmesine ihtiyaç vardır. Ayrıca stokların dönem başı ve dönem sonu değerlendirme bilgileri de vergi matrahının hesaplanması aşamasında önem arz etmektedir.

İşletmelerin dönem başı ve dönem sonu stok bilgileri genellikle envanter defterlerinde yer alan bilgilerden tespit edilmektedir. Ancak uygulamada genellikle envanter defterlerinin kanunda belirtilen şekilde ve sağlıklı bir şekilde tutulmadığı, gerekli ayrıntılara yer verilmediği, çoğu zaman fiili olarak envanter yapılmadan bilgilerin kaydı olarak kayıtlara geçirildiği görülmektedir. Oysaki randıman analizi sonucunda tam doğru sonuçlara ulaşabilmek için ilgili döneme ilişkin stok bilgilerinin de tam doğru olarak bilinmesi gerekmektedir. Gerek görülmesi halinde inceleme elemanı tarafından işletmede fiili envanter yapılarak, stokların fiili durumu tespit edilebilir. Daha önce yapılmış olan fiili envanter tutanakları da stokların fiili durumunu gösterdiğinden, incelemede değerlendirilir.

Bu nedenle işletmelerin Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen şekilde dönem başı ve dönem sonu stoklarını belirlemeleri, değerlemeleri ve yasal defter ve beyanlara aksettirmeleri, randıman analizi hesaplamalarının doğru sonuçlar vermesini sağlayacaktır.

Randıman hesaplamalarında ilk önce işletmenin üretimi ilgilendiren ilk madde ve malzeme, yardımcı madde ve işletme malzemesinin, dönem başı ve dönem sonu miktarları ile dönem içi alış ve satış miktarları defter kayıtlarından ve belgelerden tespit edilir. Randıman oranları ve fire miktarları da dikkate alınarak, bu bilgilerden hareketle dönem içinde üretilmesi gereken mamul miktarı hesaplanır. Dönem içinde üretilmesi gereken mamul miktarı dönem içi satış ve dönem sonu stok bilgileri ile karşılaştırılarak, işletmenin miktar dengesinin doğruluğu kontrol edilir. Karşılaştırma sonucunda fark bulunması durumunda, belgesiz satış miktarı veya fazladan kayıtlara alınan gider veya maliyet unsurları tespit edilir.

2.3.7. Banka Hesapları ve Diğer Tespitler

Vergi incelemeleri sırasında ihtiyaç duyulması halinde mükelleflerin banka hesap bilgileri istenmekte ve bu bilgiler yasal kayıtlar ile karşılaştırılmaktadır. Birçok işletmenin kayıt dışı hasılat ve ödemelerini banka hesapları üzerinde yaptığı görülmektedir. Banka hesaplarında kayıt dışı hasılatların tespit edilmesi halinde bu hasılat miktarının ne kadarının kazanç olduğu ve vergi matrahına dahil olması gerektiği konusunda randıman analizine başvurulmaktadır.

Bazı durumlarda banka yoluyla tahsil edilen tutarı, randıman analizi sonucunda bulunan fark üretim miktarının parasal tutarı ile birebir uyuşmakta bazen de yüksek ve düşük olabilmektedir. Banka yoluyla tahsil edilen tutarın randıman yoluyla tespit edilen farkla eşit olması durumunda, doğru bir hesaplama yapıldığı ve fark tutarın tamamının banka yoluyla tahsil edildiği ortaya çıkmaktadır. Farkın daha yüksek veya düşük olması halinde de işletmenin

başkaca kayıt dışı satışları olduğu veya bir kısım hasılatlarını da nakit veya başka yollarla tahsil ettiği tespit edilmektedir.

Randıman analizlerinde, mükellefler hakkında yaygın ve yoğun denetimlerde, yoklamalarda, diğer mükellefler nezdinde yapılan tespitlerde değerlendirilmektedir.

İşletmelerin üretim faaliyetinde kullandığı makine ve ekipmanların kullanım klavuzları, işletmenin üretim faaliyeti konusundaki üniversiteler ve bilimsel kurumlar tarafından yayınlanmış olan raporlar, bilimsel dergilerde yer alan makale ve eserler randıman analizi hesaplamalarında dikkate alınıp, değerlendirilebilir.

Sonuç olarak, randıman analizi hesaplamalarının doğru sonucu vermesi için faydalanılabilecek tüm belge, bilgi ve kaynakların incelemede dikkate alınması, en doğru sonuca ulaşmayı sağlayacaktır.

2.4. Randıman İncelemelerinde Uyuşmazlıklar

Yapılan vergi incelemeleri sonucunda düzenlenen raporlar ile fark vergi tarh edilmesine ve ceza kesilmesine ilişkin işlemlere karşı mükellefler tarhiyat öncesi uzlaşma, tarhiyat sonrası uzlaşma, cezada indirim gibi haklarını kullanabilecekleri gibi yapılan işlemin hukuka aykırı olduğunu düşünceleri durumunda yargı yoluna da başvurabilmektedirler. İncelemelerde randıman analizinin kullanılması sonucunda bulunan matrah farkı ve cezalara karşı açılan davalar sonucunda verilmiş birçok yargı kararı bulunmaktadır.

Danıştay birçok kararında, randıman analizi yöntemiyle hesaplanarak tarh edilen vergi ve cezalara ilişkin uyuşmazlıklarda, mali idare lehine kararlar vermiştir. Danıştay'ın idare lehine verdiği bazı kararlar bulunmaktadır¹.

¹“Randıman incelemesi yoluyla matrah farkı tesbit edilebileceği, randıman incelemesi yoluyla bulunan matrah farkının hukuka aykırı olmadığı” yönünde karar vermiştir.

(Danıştay Vergi Dava Daireleri Tarih: 30.04.1999,E. No: 1998/284, K.No:1999/253 sayılı kararı, (<http://www.kararevi.com/karars/803848#.UvWsj8764xo>, 03.02.2014).

“Randıman veya verimlilik esası verilen yöntem; üretime sevk edilen belli miktar ve nitelikteki hammaddeden, belli üretim tekniğiyle, belli miktarda mamul üretilebileceği gerçeğine dayanır. Bu gerçek ise, vergi ile ilgili muamelelerin gerçek mahiyetlerinin ortaya çıkarılmasında kanıt olarak kullanılmaya elverişli bir teknik icaptır. Dolayısıyla; randıman incelemesi sonucunda, mükellefin beyanına göre fark bulunması, defter ve beyanların gerçeği yansımadığını gösterir ve aksi ispatlanmadıkça, re’sen takdiri gerektiren bir nedendir.”

(Danıştay 7’nci. Dairesi Tarih: 20.02.2003, E.No: 2000/7876, K.No: 2003/488 Sayılı kararı). (<http://www.kararevi.com/karars/245510#.UvY5XKKpCt8>, 03.02.2014).

Danıştay’ın randıman incelemelerine ilişkin olarak mükellef lehine verdiği bazı kararlar aşağıdaki gibidir.

Danıştay 9. Dairesi, Esas No: 1992/2662, Karar No: 1993/357 kararı

“Randıman farkı bulunması, başkaca nedenler bulunmaksızın yükümlülerin defter ve belgelerinin ihticaca salih olmadığını göstermez.” (Öğredik, 2006: 72)

“Uyuşmazlık konusu olayda tarhiyata dayanarak alınan inceleme raporunda, resen tarh nedeni olarak yalnızca randıman esasına göre yapılan hesaplamalar sonucunda kayıt dışı satış hasılatı bulunduğu bu durumun defter ve belgelerin ihticaca salih olmadığına kanıt olduğu kabul edilmek suretiyle resen vergileme yapılmıştır. Ancak başkaca açık ve inandırıcı bir tesbit ve hukuken geçerli deliller ortaya konulmadan, salt randıman esasına göre fark bulunduğunu kabul etmek, yasanın aradığı anlamda bir resen tarh olarak kabul edilemez. Çünkü bu yöntemle inceleme yapılması, maddi olmaktan ziyade tahmin ve kanaat unsurlarının ağırlıkta olduğu sonuçları doğurur ki bunun ise defterve belgelerin açık olarak ihticacasalih olmadığını gösterdiğini söylemek mümkün değildir. Bu itibarla salt randıman incelemesi sonucu bulunan fark matrah üzerinden resen vergi tarhı yoluna gidilmesinde yasal isabet görülmemiştir.. (Danıştay 4. Dairesi22.01.1992 Tarih E, No: 1989/912, K.No: 1992/162 sayılı kararı)

(<http://www.kararevi.com/karars/784014#.UvZDeKKpCt8>, 03.02.2014).

Danıştay'ın randıman analizine ilişkin farklı kararları bulunmakla birlikte, yapılan incelemelerde bulunan matrah farkının açık ve net olarak ortaya konulduğu ve diğer delil ve tespitlerle desteklendiği durumlarda, idare lehine kararlar verdiği görülmektedir. Ancak tahmin ve kanaate dayalı olarak yapılan hesaplamalar sonucu bulunan matrah farkları konusunda ise mükellef lehine kararlar verildiği görülmüştür.

2.5. Randıman Analizi Yöntemi ile Yapılacak İncelemelerin Vergi Gayretine Muhtemel Katkısı

2.5.1. Vergi incelemelerinde Randıman Analizi Yönteminin Kullanım Sıklığı

İncelemenin gerekçesine, inceleme sırasında tespit edilen hususlara ve mükellefin faaliyetinin özelliğine göre vergi incelemelerinde randıman analizi yapılabilmektedir. Her şeyden önce incelemenin konusunun randıman analizi yapılmasını gerektirir bir husus olması gerekmektedir. Örneğin sadece yıl içinde ayrılan amortisman tutarlarının kontrolüne ilişkin bir incelemede randıman analizine gerek duyulmayacaktır. Eğer işletmenin faaliyet konusu içinde üretim işlemi bulunmuyor, sadece emtia alım satımı gibi bir konuda faaliyet gösteriyorsa yine randıman analizi yapılamayacaktır.

Yapılan incelemelerin birçoğunda randıman analizi uygulamasına yeterince yer verilmediği görülmektedir. İşletmenin çok çeşitte mal üretmesi, üretim süreçlerinin çok karmaşık olması, teknik bilgi teminin zorluğu, sektördeki fire oranlarının çok yüksek marjlar içermesi gibi nedenler randıman analizi yapılmasını zorlaştırmaktadır.

İncelemelerde randıman analizi uygulamasına daha çok yer verilmesinin, işletmenin vergi matrahının tam olarak kavranmasına ve vergi kayıp ve kaçığının önlenmesine katkıda bulunacağı düşünülmektedir.

2.5.2. Randıman Analizi Yönteminin Vergi İncelemelerinde Daha Etkin Kullanımı İçin Öneriler

Randıman analizinin vergi incelemelerinde uygulanması konusunda bazı zorluklar bulunmaktadır.

Randımana analizi yapılabilmesi için işletmenin üretim faaliyetinin, üretim sürecindeki mal hareketlerinin ayrıntılı şekilde bilinmesine ihtiyaç vardır. Bu çalışmanın 2.3.1. bölümünde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere, imalat defteri tutmayan işletmelerin muhasebe kayıtlarını randıman analizlerini kolaylaştıracak şekilde tutmaları için düzenleme yapılması uygun olacaktır.

Fire oranları konusundaki karmaşıklığın giderilmesi ve incelemelerde daha net verilerin kullanılabilmesi için ilgi kuruluşlar tarafından birlikte, daha ayrıntılı ve teknik araştırma ve tespitler yapılarak, fire ve randıman oranları tespit edilmesi ve kullanıcıların istifadesine sunulması faydalı olacaktır.

Düzenlenen kapasite raporları randıman analizlerinde kullanılabilecek şekilde daha ayrıntılı ve kapsamlı şekilde düzenlenmesi, bu raporlardan daha fazla yararlanılmasını sağlayacaktır.

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 56ncı maddesinde düzenlenen asgari randıman oranları belirlenmesine ilişkin düzenlemeye işlerlik kazandırılarak, bazı sektörler için asgari randıman oranları belirlenebilir.

Amerikan Gelir İdaresi IRS tarafından İşkolu Uzmanlaşma Programı (Industry Specialization Program) uygulanmaktadır. IRS endüstri gruplarını tanımlamak için merkezi

koordinasyon uzmanlığı gerektiren bir program geliştirmiştir. Programın kapsamına giren iş kolları önemli ve karmaşık vergi konularına sahip olan endüstrilerden seçilmiştir. Bir iş kolu uzmanlaşma programı için tanımlanınca, inceleme ve ana tavsiye fonksiyonlarından bir ekip oluşturulmaktadır. IRS tarafından Piyasa Ayrımı Uzmanlaşma Programı MSSP-Market Segment Specialization Programı kapsamında rehberler oluşturmaktadır. Hazırlanan endüstri rehberi genel olarak, endüstriye ve ona has özellikleri, ayrıntılı defter tutma ve muhasebe kayıt sistemini, sektöre özgü kavramları içeren bir sözlük ve sektörde gelir elde etmeye ilişkin kuralları ve prosedürleri tanımlamaktadır (Karyağdı, 2006: 65). Endüstriler ve işkolları için bu şekilde ekipler ve uzmanlaşma programları oluşturulması, rehberler hazırlanması, sektörlerle yönelik vergilendirme ve inceleme işlemlerinde kolaylık sağlayacak ve başarıyı artıracaktır.

2.5.3. Randıman Analizi Yönteminin Daha Etkin Kullanılması Durumunda Vergi Gayretine Etkileri

Vergi gayreti ise “Belli bir dönemde tahmin edilen vergi kapasitesi ile toplanan vergi hasılatı arasındaki oran” olarak tanımlanmaktadır (Korkmaz’dan aktaran Çelik, 2006: 8).

Vergi hasılatı tutarı vergi kapasitesine yaklaştığı oranda, vergi toplamada başarı oranı yükselmektedir. Mükelleflerin vergi matrahlarının tam olarak kavranabilmesi ve yürürlükteki mevzuat çerçevesinde toplanabilecek vergilerin tahsil edilebilmesi için gönüllü uyum çalışmaları ile vergi denetimleri yapılmaktadır.

Vergi incelemelerinde diğer inceleme teknikleri yanında randıman analizi uygulamalarına daha sık yer verilmesinin, mükelleflerin beyan etmeleri gereken vergi matrahlarını daha doğru olarak tespit edilmesine yardımcı olacağı, incelemelerden beklenen faydanın sağlanmasına katkıda bulunacağı düşünülmektedir.

Kayıt dışılığın yüksek olduğu ekonomilerde, para hareketleri ile birlikte mal hareketlerinin de çok iyi izlenmesi gerekmektedir. Ekonomide üretilen bir malın ilk üretim aşamasından sonra kayıt dışı olarak piyasa satılması, sonraki aşamalarda da işlemlerin kayıt dışı olarak devam etmesine neden olmaktadır. Oysa üretilen bir malın ilk piyasaya arz edildiği aşamada kayıt dışılık önlenirse, sonraki aşamalarda kayıt dışı işlemler çok daha az olacaktır. Randıman analizi yoluyla yapılan vergi incelemeleri, işletmelerin kayıt dışı mal arzını azaltacak ve caydırıcı etki yapacaktır.

Randıman analizinin incelemelerde daha etkin kullanılmasının vergi kayıp ve kaçığının azalmasına ve vergi gayretinin yükselmesine olumlu katkı yapacağı düşünülmektedir.

SONUÇ

Ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun tespiti amacıyla yapılan vergi incelemelerinde, randıman analizi yöntemi yoluyla işletmenin üretim faaliyetinin ve sonuçlarının kayıt ve beyanlara doğru olarak yansıtılıp, yansıtılmadığı ortaya konulmaya çalışılmaktadır. Birçok işletme üretim faaliyetine ilişkin olarak giderlerini olduğundan yüksek göstermek veya üretim ve satış miktarını düşük göstermek suretiyle vergi matrahını azaltma yoluna gidebilmektedir. Kayıt dışılığın yaygın olduğu ülkelerde de malların ilk piyasaya arzı sırasında kayıt dışı olarak arzı, sonraki safhalarda da kayıt dışılığın devam etmesine neden olmaktadır. Bu nedenle üretim işletmelerinin üretim ve satış miktarlarının tam olarak kavranması sonraki safhalardaki kayıt dışılığı da azaltacaktır. Vergi incelemesi sırasında randıman analizi yönteminin kullanılabilmesi için işletmenin üretim yöntem ve tekniği, stok miktarları, fire oranları gibi bilgilerin sağlıklı olarak tespit edilmesi gerekmektedir. Ancak uygulamada işletmelerin üretim tekniklerinin standart olmaması, mesleki ve bilimsel

kurumlarca belirlenen fire oranlarının farklı olması ve yüksek marjlar belirlenmesi, dönem başı ve dönem sonu stok bilgilerinin kayıtlarda gerçek durumdan farklı olması gibi nedenlerle randıman analizi yönteminin kullanılması zorluklar içermektedir. İşletmelerin kayıtlarını randıman hesaplamalarına imkân verecek şekilde tutmalarının sağlanması, randıman ve fire oranlarının mesleki ve resmi kurumlarca oluşturulacak komisyonlar tarafından gerçeğe en yakın şekilde belirlenmesi ve incelenen sektörlerin tümünün bağlayıcılığı olan tek bir yerden fire oranı alıp kullanması, sektörlerin vergilendirilmesine ilişkin rehberler oluşturulması, inceleme elemanlarının belirli sektörlerle ilişkin incelemelerde uzmanlaşmasının sağlanması randıman analizi yönteminin uygulanmasını kolaylaştıracak ve etkinliğini artıracaktır.

Burada çözüm olarak Maliye Bakanlığı'nın mevcut KDVK'nundaki yetkisini kullanması önerilebilir. 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "Asgari Randıman Oranları ve Birim Satış Bedelleri" başlıklı 56ncı maddesinde; *"1. Maliye ve Gümrük Bakanlığı; imal ve inşa işlerinde, hammadde, yardımcı madde, enerji, işçilik ve benzeri ölçüleri esas alarak belli iş ve sanat kolları itibarıyla asgarî randıman oranları tespit etmeye, alım-satım ve hizmet işlerinde ise asgarî birim satış bedellerini belirlemeye yetkilidir."* denilmek suretiyle bakanlığın fire oranlarını daha gerçekçi ve bağlayıcı tespit edebilecek ihtisas komisyonlarını kurabileceğinin önünün açık olduğu bariz olarak ortaya çıkmaktadır.

Vergi incelemelerinde randıman analizi yönteminin daha sık ve etkin şekilde kullanımı, üretim işletmelerinin vergi matrahlarının tam olarak kavranmasına imkan verecek ve kayıt dışılığı azaltıp vergi kapasitesini artırarak vergi gayretine olumlu katkı yapacaktır.

Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliğinin 12/c ve 15/c maddeleri gereğince Vergi Müfettiş Yardımcılığı sınavına ve Vergi Müfettişliği mesleğine Mühendislik Programları ile Eğitim, Fen ve Edebiyat Fakültelerinin Matematik, İstatistik, Fizik, Kimya, Biyoloji, Fen Bilimleri/Fen ve Teknoloji bölümlerinden mezun olanlar da girebilmektedir. Vergi incelemesi sırasında işletmelerin gerek randıman analizlerinin yapılması gerekse üretim süreçleri ile ilgili vergisel olayların değerlendirilmesinde, bu bölümlerden mezun olarak mesleğe giren Vergi Müfettişlerinin verimli çalışmalar yapmaları mümkündür. Çünkü birçok işletmenin üretim süreçleri çok teknik ve karmaşıktır. Hammaddenin işletmeye girmesinden ürün haline gelmesine kadar geçen aşamalarda yapılan işlemler çok teknik olabilmekte; bu süreçlerin tam olarak kavranabilmesi ve işletmenin üretim faaliyetinin tam anlamıyla analiz edilebilmesi ileri derecede uzmanlık veya mühendislik bilgisi gerektirebilmektedir. (Söz konusu alanlarda teknik uzmanlıkları olan mezunların müfettişliğe kabulü öncesi vergi-muhasebe-hukuk-işletme-iktisat alanlarında belli eğitimlerden geçirilmesi de unutulmamalıdır.) Fakat bu noktada şu da ifade edilmelidir ki; vergi müfettişliği mesleğine öncelikle, iktisadi ve idari bilimler fakülteleri ile siyasal bilgiler fakültelerinin ilgili bölümlerinden mezun olan öğrenciler öncelikle tercih edilmelidir. Vergileme olayının nev'i şahsına münhasır özelliği ve anılan fakültelerde de vergi-muhasebe-hukuk-işletme-iktisat ağırlıklı yoğun eğitimler bu tercihin ana sebebidir. Fakat bu fakültelerden alınan öğrencilerimiz de, mesleğe başlamadan önce aldıkları özel eğitimler de, sektörlerin özelliklerine dayalı spesifik teknik bilgilerle donatılıp, vergi incelemesine tabi tuttukları sektörlerle yabancılaşmama, randıman analizi yöntemlerinde kendilerinden de yararlanılabilmesi mümkün olabilecektir.

Örneğin Endüstri Mühendisliği mezunu bir Vergi Müfettişinin incelediği üretim işletmesinin (fabrikanın) üretim süreçlerini çok daha iyi analiz etmesi, vergisel bilgisi ile mühendislik bilgisini birleştirerek çok daha isabetli ve doğru sonuçlara ulaşabilmesi mümkündür. Yine kimya veya kimya mühendisliği mezunu bir müfettişin, kimyasal ürünler üreten ve kimyasal maddeleri kullanarak üretim yapan bir işletmenin incelenmesi sırasında bu

işletmenin iş ve işlemlerini teknik boyutlarıyla birlikte kavraması ve analiz etmesi mümkün olabilecektir. İnşaat Mühendisliği mezunu bir müfettişin inşaat, taahhüt, garimenkul sektörüne ilişkin incelemelerde çok daha isabetli ve doğru sonuçlara ulaşabileceğini kabul etmek gerekir. Çoğu incelemede işletmenin ne kadarlık malzeme veya hammadde ile söz konusu ürün veya mamulü ürettiği tam olarak saptanamamaktadır. Bir inşaat mühendisinin, konut inşa ederek satan bir firmayı incelemesi sırasında, bu işletmenin yapmış olduğu konutlarda ne kadar çimento, demir, tuğla, boya, kiremit vb. madde ve malzeme kullandığını tespit etmesi ve inceleme sırasında buna ilişkin hesaplamalar yaparak sonuçlara ulaşması çok daha kolaydır. Eğer işletme giderlerini yükseltmek için sahte faturalar ile madde ve malzeme alımı yapmış gibi faturalar almış ise veya aldığı malzemeleri bu inşaatlarda kullanmamış satmış veya başka inşaatlarda kullanmış ise, bunu ortaya çıkarmak inşaat mühendisi için çok daha kolay olacaktır. Yine böyle bir işletme sahte fatura kullanmış ise sahte faturada yer alan madde ve malzemeler gerçekten bu inşaatlarda kullanılmış mı kullanılmamış mı tespiti çok daha kolay olacaktır. Bir de teknik alanlardan mezun vergi müfettişleri, kendi mezun oldukları sektörlerle yönelik incelemelere yönelik olarak uzmanlaştırılır ve bu sektörlerle yönelik incelemelerde değerlendirilir iseler çok daha verimli ve isabetli vergi incelemeleri yapmaları söz konusu olacaktır.

Ayrıca Vergi Denetim Kurulu bünyesinde Vergi Müfettişi unvanında olmasa bile, değişik sektörlerle yönelik incelemelerde uzmanlıklarından yararlanılmak üzere teknik personel çalıştırılabilir. Örneğin tekstil sektörüne yönelik incelemelerde uzmanlıklarından faydalanılmak üzere gelir uzmanı kadrosunda veya mühendis kadrosunda çalıştırılmak üzere Tekstil Mühendisleri alınabilir. Bunların uzmanlıklarından merkezde sektörel vergi kılavuzları hazırlanması, yasal düzenlemeler yapılması, risk analizi merkezinde riskli mükelleflerin belirlenmesi, risk alanlarının belirlenmesi gibi konularda faydalanılabileceği gibi, bunlar bizzat bu sektörlerin yoğunlaştığı bölge ve illerde vergi inceleme elemanları ile birlikte çalışarak bizzat inceleme faaliyetlerinde de uzmanlıklarından yararlanılabilir.

KAYNAKÇA

- Çelik, Hüseyin Doğa (2006), Türkiye’de Belediyelerin Vergi Kapasitesi ve Vergi Gayreti Analizi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyon.
- Demirel, Ali (2011), “Vergi Mevzuatında Fireler”, *Vergide Gündem*, Ağustos 2011.
- http://www.vergidegundem.com/tr_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=8&publicationYear=2011&publicationId=290054
- Dubin A. Jeffrey&Wilde, L. Louis (1988), “*An Empirical Analysis Of Federal IncomeTaxAuditingAndCompuance*”, *NationalTaxJournal*, Vol.XLI.
- Ebimobowei, Appah& Peter, Eze Gbalam (2013), “*A Causality Analysis BetweenTaxAuditandCompliance in Nigeria*”, *EuropeanJournal of Business and Management*, Vol.5, No:2.
- Hesap Uzmanları Derneği, (2004). *Denetim İlke ve Esasları. 1. Cilt*, Yıldız Ofset, Güncellenmiş ve Genişletilmiş 3. Baskı, İstanbul.
- Hukuki Net, Hukuk Sözlüğü, http://www.hukuki.net/hukuk_sozlugu.asp?start=891, 07.02.2014.
- Kararevi Karar Arama Motoru
- www.kararevi.com
- Karyağdı, Nazmi (2006), *Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi’nde Vergi İncelemesi*, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara.

Online Fransızca Sözlük,

<http://www.fransizcasozluk.net/index.php?q=rendement>, 05.02.2014

Öğredik, Güray (2006), Vergisel Yönden Stokların Denetimi ve Randıman Analizi, T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Özkan, Mehmet (2010), Mamül Maliyetlerinin Saptanmasında Fire ve Özürlü Mamullere İlişkin Sorunlar ve Çözümlemeleri, ismmmo Mali Çözüm Dergisi,

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/15MaliCozum/06-MehmetOzken17.doc>, 10.02.2014.

Perçin, Necati (1995), “Vergi Hukukunda İspat ve Serbest Delil Sistemi”, *Vergi Sorunları*, Sayı: 81.

http://www.vergisorunlari.com.tr/makale_yazdir.aspx?makaleno=3640, 06.02.2014.

Tecim, Burak Ali Han (2008), *Kayıt Dışı Ekonomide Vergi ve Vergi Denetiminin Önemi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.

Türk Dil Kurumu, Büyük Türkçe Sözlük

http://tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.52f489eae85639.52585840, 05.02.2014

Vural, Mahmut (2007), “Kuruluşunun 62. Yılında Hesap Uzmanları Kurulu”, *Vergi Dünyası*, Sayı: 310.

<http://www.hud.org.tr/icerik/kurulusunun-62.-yilinda-hesap-uzmanlari-kurulu>, 07.02.2014.

1. OTURUM SORU - CEVAP

Prof. Dr. Mecit EŞ: Oturumun başında yarım saatlik, aşağı yukarı kafamdaki şey öyleydi soru cevap görüş veya görüş beyanı için bir zaman kullanabileceğimizi düşünmüş ve bunu da ifade etmiştim. Ancak görüldüğü gibi sürenin düşündüğümüz gibi kullanılamayışı bu yarım saatlik süreyi biraz kısmamız gerektiğini bize gösteriyor. Ama hiç soru cevap veya çok zaruri görülen bir noktada kısa bir görüş beyanı bunun yapılması da icap eder, yapılmaması ciddi bir eksiklik olur. O nedenle değerli hazirun, sorusu olanlar süreyi de dikkate alarak hakikaten sorulması icap eder, şunun söylenmesi icap eder denilen soru ve görüşleriniz için topu size atıyorum.

Soru (Prof. Dr. Üstün DİKEÇ): Merhaba emekli öğretim üyesi ve YMM Prof. Üstün Dikeç aynı zamanda iki konuşmacıyla ilgili hem kendilerine teşekkür ederim iki yorum yapmak istiyorum çok kısa. Sn. Prof. Ersan Öz'ün randımanla belgelemede randımanla ilgili olarak YMM'lere 3568 kanunla hareketle bazı teknik konularda yeni uzmanların olması gerektiğini söyledi bir kere şunu açıklıyorum: 3568 sayılı kanunla yapılan denetimde Maliye Bakanları öngördüğü mali bilanço esasına göre yapıldığı için bu uzmanlık alanındaki randımanı etkileyecek faktörlerin yapılması mümkün değildir. Yeminli mali müşavirler sadece yılsonuna doğru inceleme yaptıkları firmalardan gelen bilgiler ve defter kayıtlarına göre denetim yaparlar ve randıman incelemesi yapması mümkün değildir. Ben de YMM'yim ve bu işi yapıyorum.

İkincisi ise bu biliyorsunuz kamu düzenleme kurulunun yapıldıktan sonra bağımsız denetçi sistemi kuruldu ayrıca ben de bağımsız denetçiyim ve burada da bir bağımsız denetçinin yıl içerisinde sürekli denetim yapması esası getiriliyor yani yeminli mali müşavir olduğu gibi bir kere değil sene içerisinde devri devamlı olarak yapacak ve de mükelleften istediği bilgileri almak zorunda mükellef de vermek zorunda. Burada zaten kanunda şimdi kamu gözetim kurumu belirli rasyolar ve ölçütler getirdi bunlardan bir tanesi de en az altı kişi olacak diyor ve 6 kişi içerisinde de Sn. Ersan Öz'ün söylediği gibi bilgisayar uzmanı olacak, değerlendirme uzmanı olacak, hukukçu olacak. Sadece maliyeci olmak yetmiyor artı ikinci bir olay da bu denetimde devamlı denetim esasına dayalı olarak bağımsız denetçinin çok sayıda firmayı denetlemesi mümkün değil. Yani fiziki kapasite yetersizliğinden mümkün değildir yani Ersan Bey'in önerilerine katılıyorum ama şuandaki mevzuat çerçevesinde ne YMM'ler ne de bağımsız denetçiler ve de Kamu Gözetim Kurumunun içsel denetiminin yapması mümkün değildir. Bunu bir YMM olarak açıklamak istedim. İkincisi Kadriye Hanım ile ilgili olarak Kadriye Hanım'ın yaptığı çalışma için teşekkür ederiz. Fakat kısmi bir çalışma şimdi random seçim dediğimiz örnekleme çalışmada kesin sonuca varılmak isteniyorsa bir Amerikalı istatistikçi söylediği gibi mümkünse %50'den fazla kişi üzerinde soru sorulmalı ve cevap alınmalı. Şimdi Ersan Bey'in de söylediğine göre bugün sayısı binleri aşan vergi müfettişinin olduğu bir yerde yanlış raporlarda görmek mümkün sizin yazınızda yanlış görmediysem 300 veya 400 kişiyle bir örnekleme yapmak her zaman hataya sonuçlandırır onu belirtmek istedim. Teşekkür ederim.

Prof. Dr. Mecit EŞ: Biz de teşekkür ederiz.

Soru (Doç. Dr. Metin MERİÇ): Doç. Dr. Metin Meriç Gazi Üniversitesi özellikle Tunç arkadaşımıza ve Ersan Hocamıza katkı mahiyetinde belirteceğim vergi denetimin amaçlarını sayarken ekonomik, mali, sosyal ve hukuki amaçlar dedik. Ama literatür olarak bakarsak siyasi amacı da kaçırmamamız gerekiyor. Çünkü siyasi açıdan bakarsak birçok ülkede siyasi iktidarların belli muhalefet grup ve sektörlerle karşı kendi politikalarını desteklemek veya desteklememek konusunda baskı yapmak aracı olarak da kullanıldığını görüyoruz. Özellikle buna ülkemizde çok sık olarak yaşayabiliyoruz o nedenle hatta ankette de bunu gördük vergi

müfettişlerinin alımında veya vergi müfettişlerinin alımıyla ilgili seçimindeki anket oranları siyasi olarak %70'lere varan oranda olduğunu görüyoruz. O yüzden siyasi amacı da gözden kaçırmaması gerektiğini ifade ediyorum teşekkür ederim.

Prof. Dr. Mecit EŞ: Buna siyasi amaç yerine siyasi fonksiyon desek daha doğru mu olur acaba teşekkür ediyorum.

Soru (Prof. Dr. Ziyaettin BİLDİRİCİ): Ben öncelikle Prof. Dr. Ziyaettin Bildirici Anadolu Üniversitesi emekliyim. Yeminli mali müşavirlik yapıyorum. Tebliği sunan arkadaşlara da teşekkür ediyoruz.

Şimdi ben Sn. Prof. Dr. Ersan Öz Beyefendi ile ilgili sunumdaki tebliğdeki bir iki konu üzerinde durmak istiyorum. Bir tanesi şu; yani yeminli mali müşavirler raporlarında Üstün hoca da bahsetti, randıman incelemesi yapmıyorlar veya temas edilmiyor dendi hayır yapılıyor biz bunu yapıyoruz. Nedeni şu yani vergi inceleme elemanları da sanayi işletmeleri ve üretim işletmelerinde hep randıman incelemesi yapıyorlar. Dolayısıyla bizde bir sanayi işletmesinde hangi girdiler kullanılıyor, bu girdilerden ne kadar mal üretilmesi lazım bunları yazıyoruz, yazmamız da gerekli zaten. KDV raporlarında da bu isteniyor genel olarak bu tür konular raporlara baktığımızda bunu göreceğiz var gerekiyor.

İkinci bir konu; vergi incelemelerinde önemli bir olay, fire oranları: Şimdi şuanda fire oranları çok önemli ve kendileri Maliye Bakanlığı'nın KDV kanundaki bir hükümden yararlanarak belirlenmesi önerisini yaptılar esasında o zaman şuraya geliriz eskiden ortalama kar hadleri vardı. Maliye Bakanlığı'nın çıkardığı ve genel olarak uygulanan hadler. Ama şuanda fire oranları ülkemizde ticari ve sanayi odaları tarafından belirleniyor ve doğru bir yaklaşım. Nedeni şu. Yani maliye belirletirsek biz bir komisyonlar belirlenecek şuanda arazi ve arsa fiyatların belirlenmesinde olduğu gibi bir büyük hatalar olabilir ama bu işin bir ülkedeki fire oranlarının bölgelere göre belirlenmesi ticari ve sanayi odalarının yetkisi dahilinde olması gerekir. Çünkü o konularda uzmandır bunlar. Maliye Bakanlığı şimdi belirlediğinde tekrar değiştirmek için ülke genelinde belirleyecektir. Ama Siirt'teki fire oranlarıyla kullanan teknolojiyle İstanbul'da kullanılan teknoloji oranı çok farklı çeşidi. Dolayısıyla Maliye Bakanlığı belirlerse tek bir oran belirleyecek o da çeşitli mahsurlara yol açabilir değiştirmekte çok zor olur diyorum. Ve teşekkür ediyorum.

Prof. Dr. Mecit EŞ: Biz de teşekkür ediyoruz. Buyurun arkadaşlar.

Soru (Prof. Dr. Ali Rıza ÖZDEMİR): Prof. Dr. Ali Rıza Özdemir Gazi Üniversitesi. Ben teşekkür ediyorum sunumlar için. Önce uluslararası örnekleri inceleyen arkadaşlar biraz sorum olacak sonra da AR-GE çalışmasıyla ilgili, öncelikle Ramazan Hocam ve Ali Hocama sormak isterim. Vergi incelemelerinde mükellefin seçilmesi adına seçim kriterleri olarak uluslararası standartlar var mı? Bu konuyu öğrenmek istiyorum. Hemen akabinde de ihbar nasıl bir inceleme konusu olabilir? Yani ihbar nasıl değerlendirilmeli ve uluslararası örnekleri bu ihbarı nasıl değerlendiriyor.

İkincisi, Ali Hoca'ya. Almanya'daki bu büyük şirketlerin denetlenmesinde mutlaka 5 yılda bir denetleniyor olacağım konusu gerçeği; denetlenebilirim, denetlenmem gibi bir belirsizlikle fark ettiğinde nasıl bir mükellef davranışına yol açıyor? Bunla ilgili herhangi bir okumanız var mı? Bunun kazanımları var mı? Onu merak ediyorum. Anket çalışmasıyla ilgili de, ankette vergi denetmenleri sizin de belirttiğiniz gibi çoğunlukta. Sadece %5 civarında denetmen dışı ve maliye müfettişi, kontrolör ve hesap uzmanı var. Dolayısıyla burada şöyle bir sonuç var; denetimin birleştirilmesinden elemanların birleştirilmesinden beklenen faydalar ya da olumlu olarak söylenen görüşler ve genellikle anket sonuçlarına katılıyor. Aşağı yukarıda çoğu olumlu.

Bunun çoğunluğunun vergi denetmeni olmasıyla alakası var mı? Sadece 18 kişi arasında değerlendirilseydi onlar nasıl düşünürdü? Bu anlamda değerlendirilmesi gerektiğini düşünüyorum. Teşekkür ediyorum.

Prof. Dr. Mecit EŞ: Ben de teşekkür ediyorum. Arkadaşlar süreyi çok dikkatle almak zorundayız. Cevap vermek durumundaki arkadaşlara hatırlatıyorum.

Cevap (Prof. Dr. Ersan ÖZ): Üstün Hocamdan başlayacak olursak, teşekkür ediyorum kendisine. Mümkün olmadığını randıman incelemesini şu anda söyledi. Neden mümkün olmadığı açıklamamda şuanda genelde fiili envanterde kaydı envanter yapıldığı için inceleme elemanları geldiği zaman mevcut defterler üzerinden yola çıkarak sonucunda da evrakları siz talep ediyorsunuz onun üzerinden gerekli tam tasdik raporları hazırlıyorsunuz, iade belgelerini hazırlıyorsunuz, o nedenle fiili envantere dönüştürebilsek meseleyi daha sağlıklı sonuçlara ulaşılabılır diye düşünüyorum. Hemen akabinde söylediğiniz öneri ben söylemeyi unuttum gerçekten çok teşekkür ederim, bağımsız denetim bu meseleyi çözecek ama nasıl çözecek şuanda KGK 7700 kişiye belgesini verdi bağımsız denetçi sertifikasını. Fakat takdir edersiniz ki şuanda 7700 kişiden kaç tanesini şirketlere göndersek bağımsız denetim yapabilirler. Bununla alakalı uygulama eğitimleri verilmesi gerekiyor. Ayrıca bağımsız denetleyicinin bedelini denetlediği şirket vermemesi gerekiyor. Şu anki mevzuat gereği siz denetime gittiğiniz zaman şirket size parayı ödüyor. Dolayısıyla bu şekilde bir yüz göz olmanın kaldırılması gerekiyor.

Ziyaettin Hocamıza da teşekkür ediyorum. Her yöre farklı her sektör farklı ama bağlayıcılık olmadığı zaman Denizli Ticaret Odası, Denizli Sanayi Odası farklı fire oranları, başka il farklı fire oranları açıklıyor. Fakat aradaki marj farklı olduğunda %20 ile %50 arasında da takdir edersiniz ki dehşet bir matrah farkı dehşet bir vergi kaybı ortaya çıkar. Bakanlık yetkisini kullanır da orda illere göre yörelere göre sektörlere göre bağlayıcı komisyonlar oluştursa eğer mesele kökünden halledilir diye düşünüyorum. Teşekkür ederim hocam.

Cevap (Doç. Dr. Ramazan KILIÇ): Evet Ali Rıza Hocam uluslararası vergi incelemesinde mükelleflerin nasıl tespit edildiğini sordu. Burada tamamen ülkeler kendileri açısından öncelikli olan olayları ve mükellefleri kendi kriterlerine göre belirliyorlar. Tabi uluslararasına taşınınca iş aynı çıkarın aynı menfaatin diğer ülke açısından da geçerli olması gerekecek eş zamanlı vergi incelemeleri açısından. Bunda da daha ziyade çok uluslu şirketlerin birden fazla ülkede faaliyet göstermesi durumlarında karşılaşabildiğimizi söyleyelim. Ancak şu noktanın altını çizmekte fayda var, ülkeler direkt olarak bu prosedürlere gitme yolunu seçmiyorlar. Yani ilk planda kendi planları ile kendi ülkeleri içerisinde söz konusu bilgilere ulaşmayı amaçlıyorlar. Hatta yabancı ülkeden de vergi anlaşması imzalamış olduğu diğer ülke vergi dairesinden de söz konusu bilgileri talep ediyorlar ve bu ülke söz konusu bilgilerin ancak bir vergi incelemesiyle elde edebileceğini bunlara iletirse o zaman söz konusu vergi incelemesinde katılıp katılmama konusunda şayet hukuki düzenlemelere izin veriyorsa buna katılma imkanı söz konusu oluyor.

Cevap (Yrd. Doç. Dr. Ali DEĞİRMENDERELİ): Alman sistemine baktığımızda seçim kriterleri olarak her zaman o çok önemli soru işareti karşımıza çıkıyor. Mükellefler neye göre seçilecek. Hangi kriterlere göre? Açıkçası idarenin kendisini bağlayacak en baştan itibaren koyduğu ve deklare ettiği çok net kriterler yok. Bunun zaten çok temel bir pratik sonucu var. Bu kriterlere en başta idare ortaya koyduğu takdirde mükelleflere kendilerini bunlara tabiri caizse uyumlu hale getirecek, böylece denetimden kaçacak hale gelmelerini istemiyor. Az önce değerli Funda Hocam konuşurken kendisi de ifade etti, uygulayıcıya sorduğunda biz bu kriterleri açıklamaktan imtina ediyoruz. Ama kendileri içerisinde tabi ki iç düzenleyişlerinde bir takım temel kriterleri belirlediklerini ve bazı işletmeleri önceledikleri açıktır. Mesela çok yüksek zarar beyan edenler, yurtdışı faaliyetleri fazla olanlar, sahte belge beyanname vermeme gibi bir takım

kriterleri kendi içlerinde önceledikleri gerçek. 3 yıl şartıyla ilgili olarak sorunuza gelecek olursak bu çok etkileyici bir mekanizma olarak karşımıza çıkıyor. Büyük işletmeler en geç 3. ya da 4.yılın sonunda denetlenmeyen dönemleri kapsayacak bir 3 yıllık denetlemeden geçeceklerini mutlaka biliyorlar. Hiçbir büyük işletmenin denetimsiz kalmaması isteniyor ve bunun da vergi hasılatı üzerinde ve mükelleflerin kendilerini toparlama konusunda çok etkili olduğu görebiliyoruz efendim.

Soru (Prof. Dr. Funda BAŞARAN YAVAŞLAR): Ben Prof. Dr. Funda Başaran Yavaşlar, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi. Öncelikle bütün konuşmacıları tebrik ediyorum ve teşekkür ediyorum güzel sunumları nedeniyle. Üç konuşmacıya sorum olacak. Öncelikle Sayın Kılıç'a. Sayın Kılıç yabancı vergi inceleme elemanlarının gelip de Türkiye'de vergi anlaşmaları çerçevesinde inceleme yapmalarının hukuka uygun olduğundan söz ettiler burada bir vergi egemenliği yetkisine bir müdahale söz konusu değildir dediler. Ben biraz daha farklı düşünüyorum açık söylemek gerekirse ve bu çerçevede sorumu yönelteceğim. Öncelikle Anayasanın 7. maddesini ve 8. maddesini okumak istiyorum ki gayet net bir şekilde konuşabilirim. 7.madde gereğince "Yasama yetkisi Türk milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisi'nindir bu yetki devredilemez", 8. madde iste "Yürütme yetkisi görevi Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulu tarafından anayasaya ve kanunlara uygun olarak kullanılır ve yerine getirilir" şeklindedir. Dolayısıyla görüldüğü gibi yasama yetkisinin devrinin mümkün olmadığı anayasada açık bir şekilde belirtilmiş olmasına rağmen yürütme yetkisinin devredilemezliği konusunda açık bir düzenleme yoktur. Bu da bize tersinin mümkün olduğunu göstermektedir aslında. Yürütme yetkisi nitekim uygulamaya da baktığımızda belli konularda idarenin yapmış olduğu özel sözleşmeler yoluyla işi bir takım başka kimselere devredebilmesi mümkün olduğunu görüyoruz. Mesela bizim alanımızı yeminli mali müşavirler bakımından denetim yetkisinin kısmen onlara devredilmiş olması tabi ki idare kendi denetim yetkisini her zaman inhisarında tutarak bunun güzel örneklerinden birini teşkil ediyor. Anayasa Mahkemesi'nin önüne mesele gittiğinde de Anayasa Mahkemesi yeminli mali müşavirleri bir kamu görevlisi olarak nitelendirdi. Ancak burada sorunlu konu kuşkusuz ki Anayasa'nın 90. Maddesi. 90. Maddeye baktığımızda uluslararası vergi anlaşmalarını ikiye ayırdığını görüyoruz. Temel hak ve özgürlüklerle ilgili olanlar ve ilgili olmayanlar. Temel hak ve özgürlüklerle ilgili olanlar bir kere otomatik bir şekilde kanunun üstünde yer alıyor çünkü herhangi bir kanun ile çatıştığında doğrudan bu temel hak ve özgürlükle ilgili uluslararası anlaşma uygulama alanı bulacak. Ama diğer anlaşmalar ki bizim burada konuştuklarımız aslında diğerleri kategorisine giriyor. Bunlar muhakkak meclisin bir onay kanunu ile onaylanmasına bağlı tutulmuş vaziyette ve meclis onay kanunu ile bunu onayladığında kanun hükmünde oluyorlar, yürürlüğe giriyorlar. Şimdi soru şu yürütme yetkisi devredilebilir acaba yürütme yetkisi yabancılara devredilebilir mi? Bir yabancı vergi elemanı gelip de Türkiye'de bizim inceleme elemanımızla birlikte inceleme yaptığında bence inceleme yetkisinin bir kısmına sahip oluyor. Dolayısıyla anayasada bu konuda muhakkak düzenlemeye ihtiyaç var. Fakat uygulamada nasıl bir sorunla karşı karşıyayız. Meclise geldiğinde mecliste bu konuda özel bir görüşme yapılmıyor yani anlaşmanın anayasa uygunluğu konusunda özel bir denetim yok. Sadece onay kanunu geliyor TBMM bunu onaylıyor ve anlaşma kanun hükmünde yürürlüğe girmiş oluyor. Burada aslında çok önemli önerilerde bulunuldu. Dendi ki tam meclise geldiğinde örneğin anlaşmanın Anayasa Mahkemesi'ne gönderilmesi ve Anayasa Mahkemesi tarafından anayasa uygun olup olmadığının denetlenmesi gerekir. Ama bu öneriler reddedildi ve Anayasanın 90. Maddesi mevcut haliyle karşımıza çıktı. Şimdi bütün bu açıklamalar çerçevesinde özellikle 7. Madde bir yabancıya inceleme yetkisinin devri gibi durumlar dikkate alındığında siz ne düşünüyorsunuz bu konuda?

İkinci sorum Ali Beye olacak. Almanya’da aslında çok fazla tartışılan konulardan bir tanesi de bu büyük mükelleflerin diğerlerine oranla küçük ve orta işletmelere oranla çok daha sık denetime tabi olması. Siz de zaten istatistikleri ortaya koymuş vaziyettesiniz. Ancak her ne kadar BFA kararı aksi yönde olsa da bu doktrin de dediğim gibi baya bir tartışmalı eşitlik ilkesine aykırı bulunuyor. Kayıp ve kaçak orta ve küçük işletmelerde de var dolayısıyla ne düşünüyorsunuz.

Üçüncü sorum ise Kadriye Hanıma. Tabi ki Vergi Denetim Kurulu’nun şuanda çalışmaları belli sorunlar nedeniyle ortaya çıkmış bir kurum bu ve bu çerçevede yürüyor. Ancak acaba o sorunlara çözüm olabildi mi? Etkinliği niçin koymadınız? Yani Vergi Denetim Kurulu devreye girmeden önce Türkiye’de ne kadar inceleme yapılıyordu? Şimdi ne kadar inceleme yapılıyor? Bu toplanan gelir bakımından nasıl bir sonuca ulaştı? Teşekkür ediyorum.

Cevap (Doç. Dr. Ramazan KILIÇ):Teşekkür ederim Hocam değerli katkılarınız için. Tabi Hocam bana yeteri kadar süre vermeyecek dolayısıyla ben de sizin beklediğiniz detaylı cevabı burada verme imkanına sahip olamayacağım ama daha sonra aralarda bu konuyu detaylı olarak tartışmaktan memnuniyet duyarım. Sadece şunu ifade edeyim Hocam. Vergi denetiminin devri gibi uygulama söz konusu değil. Yabancı ülkede vergi uygulaması dediğimiz olay her ne kadar vergi anlaşmalarının, genel vergi anlaşmalarının 26. Maddesindeki bilgi değişimi maddesi buna izin veriyor desem de otomatik olarak bir izin söz konusu değil kesinlikle. Muhakkak her iki ülke kendi aralarında bunu öngörmeli ve uygulamanın ne şekilde olacağına yönelik detaylı, aşama aşama prosedürü belirlemeli. Anayasa açısından baktığımızda, 90.madde ile ilgili atıfta bulundunuz vergi ödevi de açıkçası ben temel haklar ve ödevler arasında görüyorum siyasi haklar ve ödevler bağlamında düzenlendiği için ve uluslararası anlaşma ve anayasa arasındaki çatışmayı düzenleyen 90. Madde çerçevesinde değerlendirebileceğini düşünüyorum. Bir de şu konuyu dikkatlerinize arz etmek isterim. Tabi bu vergi bağımsızlığı noktasında ciddi hassasiyet oluşturan bir konu. Bazı ülkeler cidden sizin yaklaşımınız çerçevesinde bunu ihtiyatlı yaklaşıyorlar ve olumsuz bakıyorlar. Ancak günümüzde birçok ülkede gerçekleştirilen faaliyetlerin sadece tek bir vergi idaresinin kendi sınırları içerisinde kalarak yapacağı bir inceleme ile kavranabilmesi söz konusu olabilir mi? Şimdi geçen hafta içerisinde gazetede bir haber gördüm mesela Fransa’ya Çin’den polisler gidip yaz döneminde Çinli turistlerin güvenliğini sağlayacaklarmış. Böyle bir anlaşma yapılmış. Şimdi düşünün yabancı bir ülkenin polisinin ülkeye çağırılıp onun güvenlik alanında faaliyet gösterebilmesinin önünün açıldığı bir ortamda vergi inceleme elemanlarının ortaklaşa hareket edip zaman zaman bizim ülkemizde zaman zaman ihtiyacımız olan bilgileri edinebilmek için diğer ülkede faaliyette bulunabilmesi kanaatimce makul gözüküyor.

Cevap (Yrd. Doç. Dr. Ali DEĞİRMENDERELİ): Sayın Hocam bu bahsettiğiniz incelemenin ağırlığının sadece büyük işletmeler üzerinde olması sizin de vurguladığınız gibi literatürde ciddi derecede tartışılıyor tabi ki. Haliyle eğer kanunlar herkese eşit uygulanacaksa o zaman niye sadece ağırlık büyük mükellefler üzerinde. Bu literatürde tartışılmış olması elbette ki hukuki anlamda idarecilere ve devlete yol gösterme açısından çok faydalı olacaktır. Ancak yine dava konusu edilmiş olan ve özellikle Anayasa Mahkemesi ve BFO’nun Maliye Mahkemesi kararlarında yerleşik içtihatlarında bu anayasaya aykırı bulunmamış. Benim kişisel yorumum şu şekilde en iyi olan tabi ki bütün mükelleflerin küçüğünden büyüğünden hepsinin denetlenmesidir. Ancak en iyi bu olmakla birlikte bu en iyiyi gerçekleştirmek mevcut kaynaklar personel ve maliyenin sahip olduğu kaynaklar itibari ile mümkün olmadığı için Alman idaresi en iyiyi gerçekleştiremiyorsa o zaman en iyiye yakın olacak en iyiye yakın olan ikinci iyiyi yani İsmet Özel’in tabiri ile “en iyi için iyinin feda edilmemesi” mantığından hareket ettiğini düşünüyorum. Ve vergi hasılatını önceleyerek az olan personel ve kaynağını en yüksek matrah

farklarını bulacak şekilde biraz tabirimi mazur karşılırsanız, bu konuda tamamen pragmatist davrandığımı düşünüyorum ve bu tabi litaretürde biz vergi hukukçuları olarak elbette eleştiriye mutlaka tabi olacaktır, eleştirilmesi gerekiyor. Ama hukuki ideal ile pratik gerçeklere baktığımızda da Alman idaresinin bu uygulamayı devam ettirmesini istatistikler olarak da görüyoruz çok teşekkür ediyorum.

Cevap (Araş. Gör. Kadriye İZGİ ŞAHPAZ): İki soruyu birleştirerek cevaplamak istiyorum. Sayının yetersiz olması tabi ki önemli bir kısıtımız. Aynı zamanda ankete katılan vergi denetim elemanlarının sayısının çok fazla olması da önemli bir kısıt. Ama biz bunun dışında önemli kısıtlarla da karşılaştık. Çünkü online anketimizde VDK'nın onaylamaması yani müfettişlere dağıtmaması nedeniyle yüz yüze görüşmelerimizde başkanlıklarda ve dairelerde çalışan, o an bulabildiğimiz kişilere uygulatabildik anketi. Onaylanmaması açısından da gittiğimizde birçok yerde geri çevrildik. O yüzden anket sonuçlarını genellemek belki etkin olmayabilir o iki kısıt nedeniyle. Ama fikir elde etmek açısından önemli olduğunu düşünüyorum ben çalışmamızın. İki kısıtımız evet mümkün onu geliştirebilir daha farklı bir uygulama yapabiliriz ama amacımız başında hem eski unvanları hem yeni unvanları yani vergi müfettişlerine karşılaştırma yapmayı amaçlıyorduk. Bir çok kısıt nedeniyle yani onaylanmaması nedeniyle. Hem şunu gördük ama yansıtamamış olsak da. Vergi denetmenlerinin ve eski hesap uzmanlarının olayı tepkisini görebildik ankette iki taraf da karşı tarafa atfettiler anket çalışmasını. Vergi denetmenleri diğer tarafa hesap uzmanı mali müfettişlere hizmet eden bir çalışma bu diye eleştirdi. Hesap uzmanı mali müfettişleri sayısı fazla olacak diye vergi denetmenlerine hitap eden bir çalışma olacak diye eleştirdi. Ama sonuçta biz herkesten anketimizi doldurmasını istediğimizde sadece eleştirilerle karşılaştık. Katılanların çoğu gönüllü iş başında olan kişiler o an bulabildiklerimiz. Önemli kısıt olduğunu kabul ediyoruz ama fikir elde etmek açısından önemli olduğunu düşünüyoruz.

Hocamın sorduğu son soruyu cevaplamak istiyorum. Çalışmada VDK yeni bir kurum olduğu için eski yapı ile yeni yapı karşılaştırma ile daha çok yeni yapıdaki beklentiye göre sorduk. Yeni yapının daha etkin bir denetim gerçekleştireceğini düşünüyorum, yani beklentileri ölçmeye yönelik. Kayıt dışı ekonomiyi karşılaştırma yapmamız çok mümkün olmadığı için eski ve yeni yapı ile çok fazla yeni olduğu için, yeninin kayıt dışı ekonomiyi azaltacağını düşünüyorum gibi geleceğe yönelik beklentileri ölçmeye çalıştık.

Prof. Dr. Mecit EŞ: Evet teşekkür ederim şölenimizin ilk etabı sona ermiştir.

Yrd. Doç. Dr. Ali DEĞİRMENDERELİ: Ben bir cümle söyleyebilir miyim Sakarya'daki hocalarıma. Ben kişisel olarak bu etkinliğe bir Davos havası katmış olmalarından dolayı ayrıca bir teşekkür ediyorum. Burada Davos forumu gibi oturabiliyoruz.

Prof. Dr. Mecit EŞ: Galiba o Davos havasını ben verdim gibi hissettim şimdi. Yarım saati aşan bir gecikmeyle şölenimizin ilk alanını tamamlayabildik. Tebliğ sunan arkadaşlara soruları ile katkıda bulunanlara ve ayrıca gecikmeden dolayı anlayışlarından dolayı tüm haziruna teşekkürlerimle kapatıyorum. Sağ olun.

17 Mayıs 2014 - Cumartesi
2. OTURUM: BÜTÇE DENETİMİ

Oturum Başkanı
Prof. Dr. Sabri TEKİR

KONUŞMACILAR

Yrd. Doç. Dr. Musa GÖK
Araş. Gör. Dr. Sevda AKAR

Türkiye’de Kamu Denetiminde Saydamlık Sorunu ve Genel Bütçeli Kuruluşlar Açısından Bir Değerlendirme

Yrd. Doç. Dr. Alparslan A. BAŞARAN
Doç. Dr. Murat Alper BAŞARAN
Öğr. Gör. Dr. Serkan ERKAM
Dr. Murat ÇETİNKAYA

Kamu Hizmetlerinde Performans Denetimi ve Memnuniyet: Asayiş Hizmetlerinde Memnuniyetin Bulanık Mantık Temelli Analizi

Öğr.Gör. Uğur DÜNDAR

Kamu Mali Denetiminde İstatistiksel Bir Yaklaşım: Benford Yasası

Doç. Dr. Metin MERİÇ
Dr. Sıddık TOPALOĞLU

Sosyal Güvenlik Sistemlerinde Denetimin Rolü ve İşlevleri

Soru-Cevap

TÜRKİYE’DE KAMU DENETİMİNDE SAYDAMLIK SORUNU VE GENEL BÜTÇELİ KURULUŞLAR AÇISINDAN BİR DEĞERLENDİRME

Yrd. Doç. Dr. Musa GÖK

Sevda AKAR

Özet

Bu çalışmanın amacı Türkiye’de kamu denetiminde saydamlık sorununu genel bütçeli idareler açısından değerlendirmektir. Çalışmada 47 idarenin denetim faaliyetlerindeki saydamlık uygulamaları söz konusu idarelerin internet sitelerinin taranması suretiyle incelenmiştir. İnceleme sonuçlarına göre, Genel Bütçeli İdarelerden sadece Kültür ve Turizm Bakanlığı Teftiş Kurulu ile Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü Teftiş Kurulu’nun denetimde saydamlık uygulamaları açısından öne çıktıkları görülmektedir. İç denetim birimleri ise birim faaliyet raporlarını ve denetim raporlarını yasal bir zorunluluk olarak İç Denetim Koordinasyon Kuruluna göndermektedirler. Dış denetim birimi olarak Sayıştay ise 2013 yılı Aralık ayından itibaren denetim raporlarını yayınlamaya başlamıştır. Çalışma sonuçları, kamu mali yönetiminde saydam bir denetim sisteminin henüz oluşturulamadığına işaret etmektedir. Türk kamu denetim sisteminin yasal ve kurumsal temelde teftiş kurulları denetimlerini de kapsayacak biçimde yeniden tasarlanması gerekmektedir. Saydam ve hesap verebilir bir yönetim ve denetim anlayışının gerçek anlamda uygulanabilmesi için yasal eksiklikler giderilmelidir. Bütün bunların yanı sıra denetimin yansızlığı ve saydamlığı ile etkin bir biçimde uygulanabilirliğinin kurumsal ve yönetsel zihniyet değişimini de gerektirdiği unutulmamalıdır.

Anahtar Kelimeler: Kamu Denetimi, Denetimde Saydamlık, Türkiye.

JEL Sınıflandırması: H80, H83, H89

TRANSPARENCY PROBLEM OF PUBLIC AUDITING AND AN EVALUATION FROM GENERAL BUDGET INSTITUTIONS PERSPECTIVE

Abstract

The purpose of this study is to evaluate the transparency problem of public auditing for general budget institutions in Turkey. In this study, transparency of auditing operations for 47 general budget institutions are investigated by searching institutions’ web sites. According to the search results, Ministry of Culture and Tourism and General Directorate of Land Registry and Cadastre declare audit reports and unit operation reports to the public among investigated institutions. The internal inspection units of institutions send their reports to Internal Audit Coordination Board as a legal obligation. However, Turkish Court of Accounts has begun to publish its audit reports since December 2013. The results of the study point out that transparent auditing system could not be constructed for fiscal management up to now. Turkish public auditing system need to be redesigned by legal modifications and institutional adjustments and it is suggested that new structure should include the boards of inspection. In order to improve the transparency and accountability of the administration and the auditing system, a convenient legal environment need to created. In addition to all these, it is remembered that fairness and transparency in auditing and its implementation in an.

GİRİŞ

Son yıllarda küresel ölçekte devletin ekonomideki faaliyetlerinin azaltılmasına yönelik neoliberal ekonomi anlayışı hakim olmuştur. Buna koşut olarak da kamu ekonomisinde hükümetlerin kaynakları etkin ve verimli bir biçimde kullanmalarının gerekliliği yönündeki talepler artmaya başlamıştır. Özellikle; Avrupa Birliği, Dünya Bankası, Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü ve Uluslararası Para Fonu gibi uluslararası örgütler hükümetleri kamu mali yönetimlerinde saydamlığı ve hesap verebilirliği öne çıkaran bir yönetim anlayışını benimsemeye yöneltmişlerdir. Bu süreçte, çoğu ülkede mali yönetimde saydamlığı ve hesap verebilirliği dayalı bir bütçe anlayışına uygun yasal ve kurumsal reformlara gidilmiştir. Türkiye de bu genel eğilime uygun olarak, hem kamusal kaynakların etkin ve verimli kullanılabilmesini

sağlamak, hem de bütçe hakkını gerçek anlamda hayata geçirebilmek amacıyla, 2003 yılında 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu’nu (KMYKK) ve 4982 Sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu’nu yürürlüğe koyarak, bu alandaki reform sürecini başlatmıştır.

Kamu mali yönetiminde saydamlık ve hesap verebilirliğin sağlanabilmesi, diğer düzenleyici mekanizmaların yanı sıra, etkin ve saydam bir denetim sisteminin varlığına da gerektirmektedir. Kamuda saydamlığı da içeren etkili bir denetim sistemi oluşturularak, yolsuzluk ve savurganlığın önlenmesi amaçlanmaktadır. Bu, aynı zamanda mali saydamlığın tüm yönetim aşamalarında hayata geçirilebilmesi açısından da gerekli görülmektedir.

Denetimde saydamlığın sağlanmasıyla; hükümetin faaliyetleri, belirledikleri ve uygulamaya koydukları plan ve hedefler, bütçesel hesaplar ve bunların kamuoyuna doğru bir biçimde yansıtılması amaçlanmaktadır. Böylece, bütçe hakkının doğru ve amacına uygun bir biçimde kullanılması sağlanabilecek, aynı zamanda yönetsel anlamda hesap verme sorumluluğu da işlevsel hale getirilebilecektir. Diğer taraftan, Türkiye’de mali saydamlık alanında önemli adımlar atılmasına rağmen, denetim alanında; denetim personelinin işe alınmasında, denetim birimlerinin görev ve yetki alanının belirlenmesinde, denetimin uygulanışı sırasında, denetim raporlarının karara bağlanma ve kamuoyuyla paylaşılması aşamalarında saydamlıkla ilgili önemli sorunlar mevcuttur. Üstelik bu alan, maliye disiplininde yapılan bilimsel çalışmalar açısından en bakir alanlardan biridir.

Türkiye’de kamu denetiminde saydamlık konusu kamu maliyesi alanında yapılan bilimsel çalışmalar açısından en bakir alanlardan biridir. Bu çalışmada Genel Bütçe kapsamında bulunan idarelerin denetim birimlerinin saydamlık uygulamaları, belirlenen ölçütler çerçevesinde internet sitelerinin taranması suretiyle ölçülmeye çalışılmaktadır. Çalışmanın, Türkiye’de birçok açıdan ele alınan ve yönetsel alanda sürekli gündemde olan saydamlık sorununa, özellikle kamusal denetimde saydamlık açısından dikkat çekilerek, çözüme yönelik ipuçları sunması bakımından literatüre katkı yapması beklenmektedir. Çalışma şu şekilde organize edilmiştir: birinci bölümde denetim, denetimde saydamlık ve hesap verme sorumluluğu kavramları ele alınmış; ikinci bölümde Türk denetim sisteminin yasal ve kurumsal çerçevesi incelenmiş; üçüncü bölümde Türkiye’de kamu denetiminde saydamlığın uygulanışı tartışılmış; dördüncü bölümde Avrupa Birliği (AB) ülkelerinde denetim sürecinde saydamlık uygulamalarına yer verilmiş ve çalışma sonuç bölümüyle tamamlanmıştır.

1. Denetim, Saydamlık ve Hesap Verme Sorumluluğu: Kavramsal Bir Çerçeve

Denetim sürecinde hem yönetsel hem de iktisadi işlemlere ilişkin faaliyetlerin, önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunun araştırılarak, sonuçların kamuoyuna tarafsız ve sistemli bir biçimde sunulması söz konusudur (Başpınar, 2005: 35). Kamusal denetim kamu kaynaklarını kullananların faaliyetleri verimlilik, etkenlik ve tutumlulukla yürütüp yürütmediğinin değerlendirilmesini de içeren, hesap verme sorumluluğu ile ilişkili ve onun üzerine kurulu bir süreci de ifade etmektedir (Özer,1997: 14,15). Bu anlamda denetimden beklenen, hem kamusal kaynakların kullanımı konusunda kamuoyunu bilgilendirmek, hem de verimliliği artırmaktır (Altuğ, 1995: 4).

Son yıllarda ortaya çıkan bölgesel ve küresel krizler geleneksel kamu yönetimi anlayışını da değiştirmiştir. Bu süreçte kamu mali yönetiminde ve bu sistemin denetlenmesinde öne çıkan en temel eğilim hesap verme sorumluluğuyla ilişkili olarak ortaya çıkan mali saydamlık olmuştur. Yaşanan bu gelişmeler ışığında çoğu ülke, üyesi oldukları uluslararası organizasyonların katkı ve yönlendirmeleriyle benimsedikleri yeni kamu yönetimi anlayışı çerçevesinde kamu denetim sistemlerinde köklü değişikliklere gitmişlerdir.

Bu süreçte uluslararası düzeyde mali saydamlığa duyulan ilginin artmasıyla kavramını açıklanmasına yönelik birçok tanımın geliştirildiği görülmektedir. Uluslararası Şeffaflık Örgütü (Transparency International- TI) (2008)'nin tanımına göre saydamlık: kararların, kurallar ve düzenlemeler çerçevesinde uygulanması; alınan kararlarla ilgili bilgiye erişimin sağlanması; buna ek olarak, bu bilginin de ulaşılabilir, anlaşılır ve somut olması gerekmektedir. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (The International Organization of Supreme Audit Institutions, INTOSAI) saydamlığı; sürekli uygulandığında yolsuzlukla mücadeleyi kolaylaştıran, hesap verebilirliği teşvik eden ve yönetimi geliştiren güçlü ve etkili bir erk olarak tanımlamıştır (INTOSAI, 2010: 4). Avrupa Komisyonu (European Commission) ise söz konusu kavramı, bütçe hakkını da içerecek biçimde; halk tarafından kendi adına geliri arttırmak ve harcama yapabilmek amacıyla seçilen hükümetin, kamuoyuna karşı sorumlu olduğu bir manifesto olarak betimlemiştir. Bu çerçevede, hükümetlerin saydamlığın sağlanması adına kamu sektörüne ait yıllık raporları düzenli bir biçimde kamuoyunun bilgisine sunması gerekmektedir (Avrupa Birliği Komisyonu, 2006: 5). İşlevsel olarak saydamlık bütçe hakkına uygun olarak, hesap verme sorumluluğu ve kamusal denetim gibi mekanizmaların işleyebilmesi için de gereken bilgi üretme durumudur (Atıyas ve Sayın, 2000: 27). Saydamlık, kamu kaynaklarının etkin ve verimli biçimde elde edilmesini ve kullanılmasını teşvik etmekte, aynı zamanda kamu yönetimine güveni arttırmaktadır. Saydam bir yönetim sayesinde hükümet, kamu kaynaklarını kendi çıkarlarına yönelik kullanamamaktadır (Polat, 2003:).

Kamu yönetiminde saydamlığın gerçekleştirilebilmesi için dört farklı özelliğin sağlanması gerekmektedir. Bunlardan ilki, daha az belgeyle daha fazla bilgi verilmelidir. Bu durum bilgilerin izlenmesini kolaylaştırmakta ve erişimi hızlandırmaktadır. İkincisi bilgi paylaşımında anlaşılır bir dil kullanılması önemlidir. Üçüncüsü, bilgilerin doğru ve yansız olması, saydamlığı ve kurumların güvenilirliğini arttırmaktadır. Son olarak, tüm bu özelliklerin gerçekleşmesi saydamlığı arttırmakta ve stratejik yönetimi olumlu yönde etkilemektedir (Alt ve Lassen: 2006, 1404).

(a) Saydamlığı, erişebilirliğe ve kullanılabilirliğe açıklık olarak tanımlayan Uluslararası İç Denetim Enstitüsü'ne (Global Institute of Internal Auditors, IAA) (2012) göre; kamu sektörünün eylemleri, kararları ve işlemleri yasalar gereği açık yapılmalıdır (Uluslararası İç Denetim Enstitüsü, 2012: 5). Diğer bir ifadeyle kamu sektörü faaliyetlerinin denetiminde saydamlık önemli bir etkidir. Denetim kamu sektörü faaliyetlerini yasalara, değerlere ve performanslara göre doğru bir biçimde raporlandığını göstermektedir. Bu durumda denetim faaliyetini yerine getiren denetçilerin, kamu sektörünün güvenilirliği ile saydamlık arasında doğrudan bir ilişki kurmasına neden olmaktadır (Uluslararası İç Denetim Enstitüsü, 2012b: 11).

(b) Kamu mali yönetiminde denetimi başarılı ve sağlıklı bir şekilde yerine getirebilmenin ön koşulu saydamlıktır. Buna ek olarak kamu yönetiminde denetimin bir sonucu olan hesap verebilirliğin gerçekleştirilebilmesi için de öncelikle saydamlığın yerine getirilmesi gerekmektedir (Erdoğan, 2008: 69). Mali saydamlık, ulusal ve uluslararası düzeyde iyi bir kamu yönetim görseli yaratarak, denetimin etkinliğini arttırmaktadır (Toker, 2002: 2).

Kamu mali yönetiminde uluslararası düzeyde yaşanan gelişmelerden Türkiye'nin kamu maliyesinin etkilenmesi de gecikmemiştir. Avrupa Birliği, Dünya Bankası ve Uluslararası Para Fonu gibi uluslararası aktörlerin de etkisiyle 2003 yılında çıkarılan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu (KMYKK) ile mali sistemde ve denetim sisteminde köklü bir değişikliğe gidilmiştir. Söz konusu Kanun'un hazırlanmasında IMF tarafından yayınlanan

GFSM 2001 (Government Finance Statistics Manual 2001-Devlet Mali İstatistikleri Elkitabı 2001) ve Avrupa Komisyonu Avrupa İstatistik Ofisi tarafından hazırlanan ESA 95 (European System of Accounts 1995- Avrupa Hesap Sistemi 1995) esaslarından yararlanıldığı anlaşılmaktadır (Gözler, 2011: 885,886).

5018 sayılı KMYKK’nun 7 inci maddesinde mali saydamlığın tanımı ve içeriği ayrıntılı olarak yer almıştır. Kanun’da, her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyunun zamanında bilgilendirilmesi mali saydamlık olarak tanımlanmıştır. Mali saydamlık ilkesinin uygulanabilmesi için;

- Görev, yetki ve sorumlulukların açık olarak tanımlanması,
- Hükümet politikaları, kalkınma planları, yıllık programlar, stratejik planlar ile bütçelerin hazırlanması, yetkili organlarla görüşülmesi, uygulanması ve uygulama sonuçları ile raporların kamuoyuna açık ve ulaşılabilir olması,
- Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından sağlanan teşvik ve desteklemelerin bir yılı geçmemek üzere belirli dönemler itibarıyla kamuoyuna açıklanması,
- Kamu hesaplarının standart bir muhasebe sistemi ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun bir muhasebe düzenine göre oluşturulmasının zorunlu olduğu hüküm altına alınmıştır. Kamu kurumlarının, 5018 sayılı KMYKK çerçevesinde mali saydamlık ilkesini esas almaları sadece kamuoyu denetimi açısından değil ayrıca genel denetim sürecini de daha anlamlı ve etkin kılmak açısından önem arz etmektedir.

Ayrıca, Yasa hükmüne göre malî saydamlığın sağlanması için gerekli düzenlemelerin yapılması ve önlemlerin alınmasından kamu idareleri sorumlu tutulmuş, bütün kurumlar düzeyinde mali saydamlığın izlenmesi için de Maliye Bakanlığı görevlendirilmiştir (5018 sayılı KMYKK, 2003: 3). Mali saydamlıkla ilişkili olarak aynı Kanun’un 8. maddesinde hesap verme sorumluluğu ilkesi düzenlenmiştir. Buna göre de, her türlü kamu kaynağının kullanılmasında görevli ve yetkili olanların; kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumlu oldukları belirtilerek, bunlara yetkili kılınmış mercilere hesap verme sorumluluğu getirilmiştir. Buna göre, hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesinin mali saydamlığın sağlanmasıyla doğrudan bağlantılı olduğu anlaşılmaktadır.

2. Yasal ve Kurumsal Açıdan Türk Denetim Sistemi

Günümüzde Türk kamu denetiminde esas olarak üç tür örgütlenme modelinin mevcut olduğunu görmekteyiz. Bunlardan birincisi teftiş kurulları denetimi, ikincisi iç denetim üçüncüsü ise dış denetimdir (Sayıştay denetimi).

Türkiye’de yönetsel denetim, 5018 Sayılı KMYKK’ nun çıkarıldığı 2003 yılına kadar kamu idare ve kuruluşlarının bünyesinde oluşturulan teftiş kurullarınca yapıla gelmiştir. Bu süreçte teftiş denetimi; personel, işlem ve hizmet süreçleri denetimini, 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu çerçevesinde yasalara uygunluk denetimiyle mali denetimi içermiştir. Müfettiş ve kontrolör adı verilen meslek mensuplarınca yerine getirilen bu denetimler daha çok soruşturma, inceleme ve birim teftiş faaliyetleri biçiminde olmuştur.

Yolsuzlukla mücadelede önemli görevler üstlenmelerine rağmen, Teftiş Kurullarının yeknesak bir mevzuatı bulunmamakta, genellikle görev yetki ve sorumlulukları ilgili idare tarafından çıkarılan yönetmeliklerle belirlenmektedir. Başbakanlık Teftiş Kurulu Yönetmeliği 1993 yılında yürürlüğe konulmuş ve kamudaki bütün teftiş kurulları için çerçeve bir yönetmelik

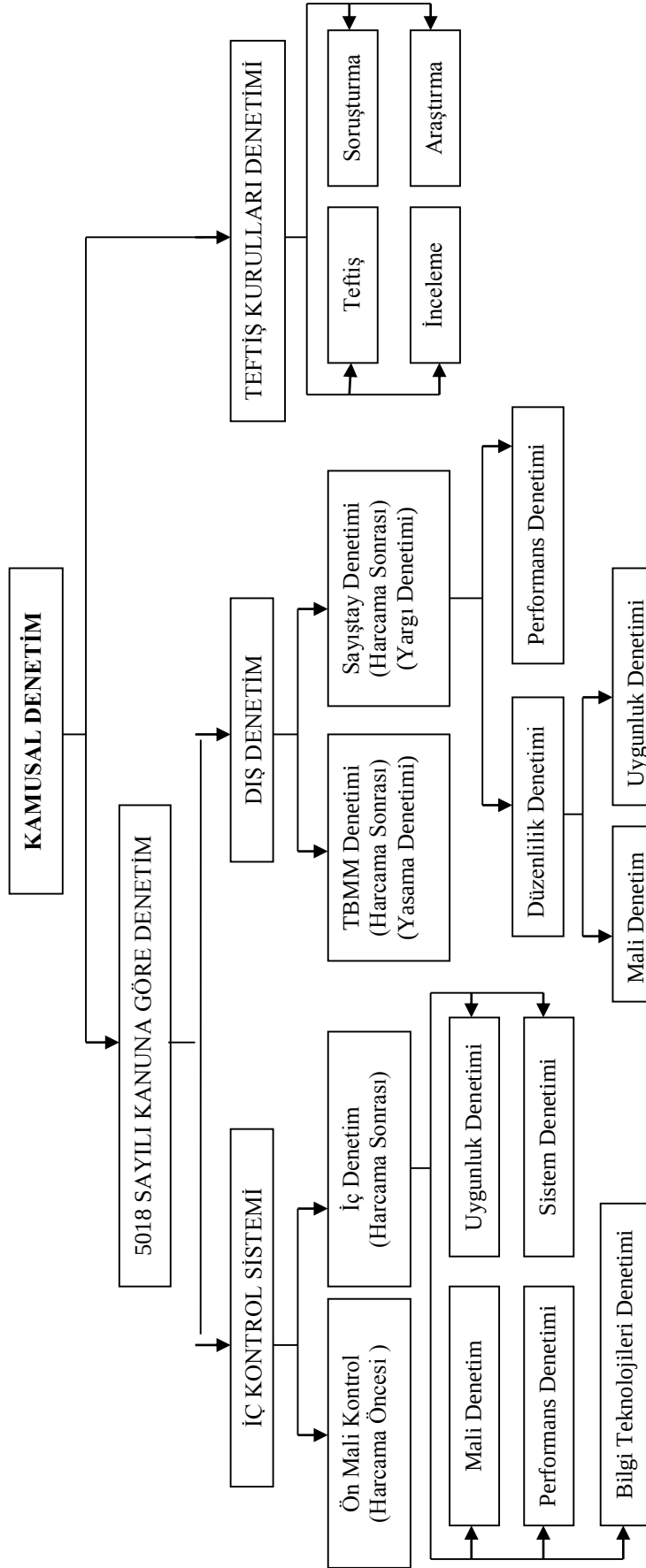
olarak kabul edilmiştir. Bu kapsamda Başbakanlık Teftiş Kurulu da, bütün kamu kurum ve kuruluşlar ile Kamu İktisadi Teşebbüslerinde (KİT) teftişin etkin bir şekilde yürütülmesi hususunda genel ilkeleri saptamak ve personelin verimli çalışmasını teşvik etmek ve teftiş sistemini geliştirmek amacıyla görevlendirilmiştir (Başbakanlık Teftiş Kurulu Yönetmeliği: 1993, md. 5, 54, 55).

İç denetim kavramı dünyada ilk olarak, özel sektör tarafından uygulanmaya başlanmış ve 1941 yılında Uluslararası İç Denetim Enstitüsü'nün oluşturulmasıyla küresel düzeyde kurumsal bir çerçeveye sahip olmuştur. Uluslararası İç Denetim Enstitüsü iç denetimi, kurumların yönetsel etkinliğini artırmak amacıyla, bağımsız ve tarafsız bir biçimde danışmanlık hizmeti sağlamak olarak tanımlamaktadır (Çavuşoğlu ve Duru, 2007: 15). Bir başka tanıma göre iç denetim fonksiyonu, kurumsal risklerin izlenmesini sağlamakta ve kurumsal yönetim mekanizmasını güçlendirmektedir (Holt ve DeZoort: 2009, 62). Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (2010b) ise kamu sektöründe iç denetim fonksiyonunu, güçlü bir kamu yönetimi sisteminin temel yapı taşlarından biri olarak değerlendirmektedir.

5018 Sayılı KMYKK'nda iç denetim; kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların tutumluluk, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik etmek amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti olarak tanımlanmıştır. Yasa'ya göre iç denetim faaliyetlerinin; kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapıları ile malî işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilmesi öngörülmüştür. İç denetçilerin çalışma usul ve esasları İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nca hazırlanarak, Maliye Bakanlığının teklifi üzerine Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle belirlenmektedir. Ayrıca, kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınmak suretiyle, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun uygun görüşüyle, doğrudan üst yöneticiye bağlı "İç Denetim Birimi Başkanlıkları" da kurulabilmektedir (5018 Sayılı KMYKK, 2003: m.63).

Dış denetim ise, genellikle yüksek denetim olarak adlandırılmakta ve parlamento adına yapılan bağımsız denetimi ifade etmektedir (Kesik, 2005: 97). 5018 Sayılı KMYKK'nda idarelerinin dış denetiminin Sayıştay tarafından yapılması öngörülmüştür (5018 Sayılı KMYKK, 2003: m.68). Sayıştay kendine özgü, hesap mahkemesi niteliğindeki yargısal özelliği daha ağır basan anayasal bir kurumdur (Akyel, Baş, 2010: 377). Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetim ise, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin malî faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanmasıdır (6085 Sayılı Sayıştay Kanunu, 2010: m.34).

Bu üç denetim yapısı birlikte değerlendirildiğinde şu sonuç ortaya çıkmaktadır: İç denetim ve dış denetim arasında işlevsel bir bağ oluşturulduğu halde, teftiş kurulları yeni denetim sisteminin dışında tutulmuştur. 5018 Sayılı Yasa'da ulusal düzeyde denetim sistemi yeniden tasarlanırken, Teftiş Kurullarına herhangi bir görev, yetki ve sorumluluk verilmemesi, bunların iç denetimle olan görev, yetki sınırlarının belirlenmemesi ve diğer denetim mekanizmaları arasındaki eşgüdümün nasıl sağlanacağının kararlaştırılmaması kamu denetiminde belirsizlikleri artırmıştır. Gerek 5018 Sayılı Kanun'da gerekse Sayıştay Kanununda Teftiş Kurulları tarafından yapılan denetimlere yer verilmemesi kamu yönetiminde birbirinden tamamen bağımsız ikili bir denetim yapısının oluşmasına yol açmıştır. Türk kamu denetimin güncel yapısı Şekil 1'de gösterilmektedir.



Şekil 1: Türkiye’de Kamusal Denetim

Kaynak: Tarafımızca 5018 Sayılı Kanundan ve 21608 Sayılı Başbakanlık Teftiş Kurulu Yönetmeliğinden yararlanılarak düzenlenmiştir.

3. Türkiye’de Kamu Denetiminde Saydamlığın Uygulanışı

Türk kamu yönetiminde denetimde saydamlığın uygulama esaslarını ve sınırlarını belirleyen üç önemli yasal düzenleme mevcuttur. Aynı mevzuat saydamlığın sınırlarını da çizmekte ve hangi konuların saydamlık uygulamasının dışında kalacağını da belirlemektedir. Bu yasal düzenlemelerden birincisi bilgi edinme hakkını düzenleyen 4982 Sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu, diğeri kamu idare ve kurumların mali yönetim ve kontrol yapısını düzenleyen 5018 Sayılı KMYKK’ nu, üçüncüsü ise Sayıştay’ın kuruluş, görev, yetki ve sorumluluklarını düzenleyen 6085 sayılı Sayıştay Kanunu’dur.

4982 Sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu, demokratik ve saydam yönetimin gereği olan eşitlik, tarafsızlık ve açıklık ilkelerine uygun olarak kişilerin bilgi edinme hakkını kullanmalarına ilişkin esas ve usulleri düzenlemek amacıyla oluşturulmuştur (4982/md.1). Bu kanunda kurum ve kuruluşlar, istisnalar dışındaki her türlü bilgi veya belgeyi başvuranların yararlanmasına sunmak ve bilgi edinme başvurularını etkin, süratli ve doğru sonuçlandırmak üzere, gerekli idarî ve teknik önlemleri almakla yükümlü tutulmuşlardır (4982/md.5). Kanuna göre, kişilerin veya kurumların bazı durumlarda istenilen bilgilere ulaşamayacağı öngörülmektedir. Bilgi edinme haklarının sınırı olarak tanımlanan bu durumun kapsamına; yargı denetimi dışında kalan işlemler, devlet sırrına ilişkin bilgiler, ülkenin ekonomik çıkarlarına ilişkin bilgiler, istihbarata ilişkin bilgiler, idari ve adli soruşturmaya ilişkin bilgiler, özel hayatın ve haberleşmenin gizliliğine ilişkin bilgiler, ticari sır, fikir ve sanat eserleri bilgileri, kurum içi düzenlemeler, görüşler ve tavsiyeler girmektedir (4982 Sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu, 2003: 4.Bölüm).

Denetimde saydamlığın sağlanması ve denetim raporlarıyla ilgili kamuoyunun bilgilendirilmesi açısından Yasa’daki en önemli düzenleme idari ve adli soruşturmalara erişime ilişkin getirilen sınırlayıcı düzenlemedir (4982/md.19,20). Burada, kamu idare ve kurumlarının teftiş ve denetim birimlerince hazırlanan soruşturma raporlarının kamuoyuna duyurulması ve bunlara ilişkin bilgi ve belgelere erişim yasaklanmıştır. Bunların dışında, denetim birimlerinin adli ve idari soruşturma raporları dışındaki denetim raporlarına ilişkin bilgi ve belgelerin erişime açılmasında bir sakınca bulunmamaktadır. Ayrıca, teftiş kurullarının saydamlık ilkesinin bir gereği olarak birim faaliyet raporlarını da kamuoyuyla paylaşmaları gerekmektedir.

Denetimde saydamlığın sağlanmasına ilişkin diğer önemli düzenleme 5018 Sayılı KMYKK’ nda yapılmıştır. Söz konusu Kanun’da, mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğu hem mali süreçler açısından hem de kontrol ve denetim süreçleri açısından temel ilkeler olarak belirlenmiştir (5018/md.1, 7,13, 57, 61). Kanun’da mali saydamlık ve denetimde saydamlığın sağlanmasına ilişkin en önemli düzenleme *“Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyu zamanında bilgilendirilir.”* hükmünün yer aldığı *“Mali Saydamlık”* başlıklı 7. maddedir. Buna göre; *“...Hükümet politikaları, kalkınma planları, yıllık programlar, stratejik planlar ile bütçelerin hazırlanması, yetkili organlarda görüşülmesi, uygulanması ve uygulama sonuçları ile raporların kamuoyuna açık ve ulaşılabilir olması zorunludur”*. Söz konusu Kanuna göre mali yönetimde ve kamu denetiminde saydamlığın uygulanması açısından önemli olan diğer bir düzenleme ise kamu idare ve kurumlarına yıllık faaliyet raporu düzenleme ve yayınlama zorunluluğu getiren 41. Maddedir. Buna göre (5018/md.41);

- Üst yöneticiler ve bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama yetkililerince, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, her yıl faaliyet raporu hazırlanması zorunludur.

➤ Üst yönetici, harcama yetkilileri tarafından hazırlanan birim faaliyet raporlarını esas alarak, idaresinin faaliyet sonuçlarını gösteren idare faaliyet raporunu düzenleyerek kamuoyuna açıklar.

➤ Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri ve sosyal güvenlik kurumları, idare faaliyet raporlarının birer örneğini Sayıştay’a ve Maliye Bakanlığı’na gönderir.

➤ Mahallî idarelerce hazırlanan idare faaliyet raporlarının birer örneği Sayıştay ve İçişleri Bakanlığına gönderilir. İçişleri Bakanlığı, bu raporları esas alarak kendi değerlendirmelerini de içeren mahallî idareler genel faaliyet raporunu hazırlar ve kamuoyuna açıklar. Raporun birer örneği Sayıştay’a ve Maliye Bakanlığı’na gönderilir.

➤ Merkezî yönetim kapsamındaki idareler ile sosyal güvenlik kurumlarının bir malî yıldaki faaliyet sonuçları, Maliye Bakanlığınca hazırlanacak genel faaliyet raporunda gösterilir. Bu raporda, mahallî idarelerin malî yapılarına ilişkin genel değerlendirmelere de yer verilir. Maliye Bakanlığı, genel faaliyet raporunu kamuoyuna açıklar ve bir örneğini Sayıştay’a gönderir.

Buradan anlaşılacağı üzere Kanun’da, kamu mali yönetiminde ve kontrolünde saydamlığın ve hesap verebilirliğin sağlanması açısından önerilen mekanizma, idarelerin üst yöneticileri tarafından yıllık faaliyet raporu hazırlaması ve bu raporların hem kamuoyuyla hem de diğer ilgili kuruluşlarla paylaşılmasıdır. Buna göre, denetim birimlerinin de birim faaliyet raporlarını hazırlayarak, üst yöneticiye sunmaları, üst yöneticinin de bu raporlara dayanarak idare faaliyet raporunu hazırlaması ve kamuoyuna açıklaması gerekmektedir.

Denetimde saydamlığa vurgu yapan diğer önemli yasal düzenleme 2010 yılında yürürlüğe giren 6085 sayılı Sayıştay Kanunu’dur. 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu’nun denetimin gerçekleştirilmesinde dört temel ilke belirlenmiştir (6085/md.34):

➤ Bütçe hakkının gereği olarak kamu idarelerinin faaliyet sonuçları hakkında Türkiye Büyük Millet Meclisine ve kamuoyuna güvenilir ve yeterli bilgi sunulması,

➤ Kamu mali yönetiminin hukuka uygun olarak yürütülmesi ve kamu kaynaklarının korunması,

➤ Kamu idarelerinin performansının değerlendirilmesi,

➤ Hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlığın yerleştirilmesi ve yaygınlaştırılmasıdır.

Gerek 5018 Sayılı KMYKK’ nun iç denetim, hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlıkla ilgili hükümleri ve gerekse 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu’nun Sayıştay’ın dış denetim ve denetim raporlarına ilişkin hükümleri birlikte değerlendirildiğinde iki önemli sonuç ortaya çıkmaktadır. Bunlardan ilki, iç denetim birimleri ve Sayıştay; yasal düzenlemelerle sınırlanan alanlar dışındaki konularda hazırladıkları raporlarda saydamlığı sağlamalıdır. İkincisi ise, iç denetim birimlerinin ve Sayıştay’ın denetledikleri kamu idarelerinde, hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlığın yaygınlaştırılmasını sağlamakla sorumlu olmasıdır.

Bu sonuçlara ek olarak, kamu denetiminde saydamlığın uygulanabilirliği açısından en zayıf mevzuat ve örgütlenmenin teftiş kurulu denetim yapılanmasında bulunduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Zira, kamudaki teftiş kurullarının referans yönetmeliği olan Başbakanlık Teftiş Kurulu Yönetmeliği’nde, denetim raporlarının kamuoyuna açıklanması yönünde bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak, 4982 Sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu’nda ve 5018 Sayılı Kanun’da Teftiş Kurullarınca hazırlanan fezleke ve soruşturma raporları dışındaki

raporlar (teftiş, inceleme ve araştırma raporları gibi) ile birim faaliyet raporlarının kamuoyuyla paylaşılmasını yasaklayıcı bir hüküm de bulunmamaktadır.

Çalışmanın bundan sonraki kısmında Türk kamu denetiminin üç önemli ayağını oluşturan; iç denetim, dış denetim (Sayıştay denetimi) ve teftiş kurulları denetimi açısından saydamlığın uygulanışı, hazırlanan rapor türleri de dikkate alınarak incelenmektedir.

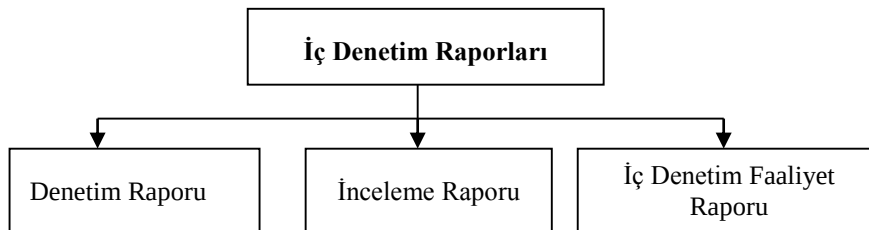
3.1. İç Denetimde Saydamlığın Uygulanışı

5018 KMYKK ile iç denetim görevi iç denetçilere verilmiştir. İç denetçiler; kamu idarelerinin yıllık olan iç denetim programını üst yöneticinin düşüncelerini de dikkate alarak hazırlamaktadır. İç denetçiler kendilerine verilen görevleri, İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) tarafından uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartları ile uyumlu olarak yerine getirir. İç denetçiler görevlerinde bağımsız olup, hazırladıkları raporları doğrudan doğruya üst yöneticiye sunmakta, üst yönetici ise bu raporları tekrar değerlendirerek, ilgili birimlere göndermektedir (Önen ve Özmen, 2011: 105).

Kamu idarelerinde iç denetçiler tarafından uygulanan iç denetim türleri şunlardır (26226 Sayılı Resmi Gazete, 2006: 2):

- **Uygunluk denetimi:** Kamu idarelerinin faaliyet ve işlemlerinin ilgili kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuata uygunluğunun incelenmesidir.
- **Mali denetim:** Gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerle ilişkin hesap ve işlemlerin doğruluğunun; mali sistem ve tabloların güvenilirliğinin değerlendirilmesidir.
- **Performans denetimi:** Yönetimin bütün kademelerinde gerçekleştirilen faaliyet ve işlemlerin planlanması, uygulanması ve kontrolü aşamalarındaki etkililiğin, ekonomikliğin ve verimliliğin değerlendirilmesidir.
- **Bilgi teknolojilerinin denetimi:** Denetlenen birimin elektronik bilgi sistemlerinin sürekliliğinin ve güvenilirliğinin değerlendirilmesidir.
- **Sistem denetimi:** Denetlenen birimin faaliyetlerinin ve iç kontrol sisteminin; organizasyon yapısına katkı sağlayıcı bir yaklaşımla irdelenmesi, eksikliklerinin saptanması, kalite ve uygunluğunun araştırılması, kaynakların ve uygulanan yöntemlerin yeterliliğinin ölçülmesi suretiyle değerlendirilmesidir.

Bu denetim alanlarına ilişkin olarak iç denetçiler tarafından hazırlanan denetim raporları Şekil 2’de gösterilmektedir.



Şekil 2: İç Denetim Birimleri ve İç Denetçiler Tarafından Hazırlanan Rapor Türleri

Kaynak: Akbulut, Ö., Özgen, H.M., Fındık, D., Seymenoğlu, Ö., Almış, O., (2012), *Türk Kamu Yönetiminde Teftiş ve İç Denetim*, Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü, No: 364, 1.Baskı, Ankara,s.67.

Şekil 2’den de görüldüğü üzere, iç denetim raporları; denetim raporları, inceleme raporları ve iç denetim faaliyet raporu olmak üzere üçe ayrılmaktadır.

➤ **Denetim Raporu:** İç denetçiler tarafından yapılan her türlü uygunluk, performans, mali, bilgi teknolojisi ve sistem denetimi faaliyetleri sonucunda düzenlenen rapor türüdür (Akbulut, vd., 2012: 67).

➤ **İnceleme Raporu:** İç denetim birimleri, denetim ve danışmanlık faaliyetleri dışında soruşturma ve benzeri başka faaliyetlerde bulunamamaktadır. Ancak, yolsuzluk ve usulsüzlüklerin bildirilmesi durumunda bu birimler inceleme faaliyeti yürütebilmekte ve inceleme raporu düzenleyebilmektedir (Kamuda İç Denetim Genel Tebliği: 2013, 2).

➤ **İç Denetim Faaliyet Raporu:** İç denetim faaliyetleri sonucunda, İç Denetim Birimi Başkanlığı yıllık iç denetim faaliyet raporu düzenlemektedir (<http://icdenetim.gov.tr>).

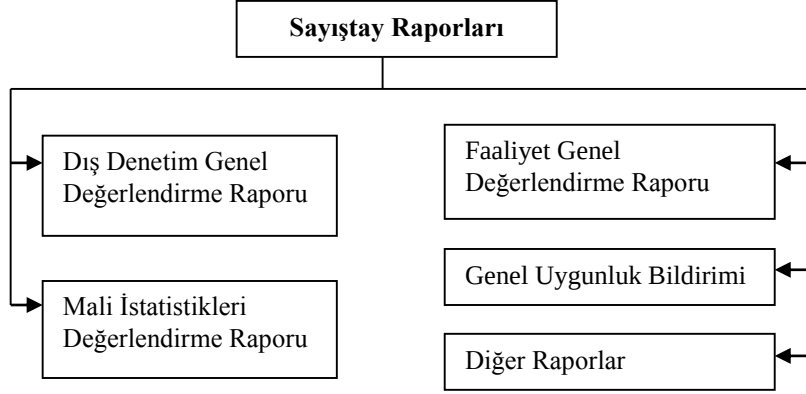
Buraya kadar yapılan açıklamalardan iç denetim alanında saydamlığın uygulanmasına ilişkin yasal altyapının mevcut olduğu görülmektedir. Örneğin, iç denetim raporları ile bunlar üzerine yapılan işlemlerin, raporun üst yöneticiye sunulduğu tarihten itibaren iki ay içinde İDKK’na gönderilmesi zorunluluğu iç denetimde saydamlığın sağlanması açısından önemli bir düzenlemedir. Bu konudaki diğer önemli bir düzenleme de iç denetim birimleri veya iç denetçiler tarafından düzenlenmesi zorunlu olan yıllık faaliyet raporlarıdır. Hazırlanan yıllık faaliyet raporları Şubat ayının sonuna kadar İDKK’na gönderilmektedir (İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 2006: m.45 ve 46). Kanun’da, İDKK’nın, kamu idareleri tarafından gönderilen iç denetim raporlarını değerlendirip sonuçlarını konsolide ederek, hazırlayacağı İç Denetim Genel Raporu’nu, yıllık olarak Maliye Bakanına sunacağı ve kamuoyuna açıklayacağı öngörülmüştür (5018/67-h). Bu kapsamdan İDKK’nun 2006–2012 dönemlerine ilişkin İç Denetim Genel Raporları’nı kamuoyuyla paylaşıldığı görülmektedir (www.idkk.gov.tr).

İç denetimde saydamlığın uygulanmasına yönelik mevzuattaki en önemli eksiklik ise, iç denetim raporlarının ve iç denetim birim faaliyet raporlarının kamuoyuyla paylaşılmasına yönelik açık bir düzenlemenin olmamasıdır. İç denetçiler tarafından düzenlenen raporların, ilgili makamlara gönderilmesi ve ilgili idarelerin internet sitelerinden yayınlanmaları üst yöneticilerin takdirine bırakılmıştır. İç denetim raporlarının sadece ilgili birim ve kurumlara gönderilmesi, doğrudan kamuoyuyla veya denetlenen birimler dışındaki diğer idari birimlerle veya çalışanlarla paylaşılması konusunda açık bir düzenleme yapılmamış olması, gerçek anlamda saydamlığın ve hesap verebilirliğin sağlanmasında önemli bir engel oluşturmaktadır.

3.2. Sayıştay Denetiminde Saydamlığın Uygulanışı

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı’na göre denetimde; Sayıştay gibi kuruluşlar kitle iletişim araçlarını kullanarak yapmış oldukları veya yapacakları faaliyetler konusunda kamuoyuyla iletişim içinde olmalıdır. Diğer bir deyişle Teşkilat, Sayıştay gibi yüksek denetim kuruluşlarının, kapsamlı bir iletişim faaliyetinde bulunmaları hususunda yükümlülük getirmiştir (Akyel ve Köse, 2011: 5).

Sayıştay raporlarının bu kapsamda uluslararası standartlara uygun olması, parlamentoya zamanında sunulması ve açık bir şekilde kamuoyuyla paylaşılması, kamu yönetiminde saydamlığın ve hesap verebilirliğin sağlanmasını açısından anahtar rol oynamaktadır. Buna ek olarak, Sayıştay raporlarının zamanında yayınlanması kamuoyu güvenini de arttırmaktadır (Erkan, 2011: 128). 6085 sayılı Sayıştay Kanunu’na göre Sayıştay’ın en önemli görevi kamu idarelerinin ve hesaplarının dış denetimini yaparak sonuçlarını Türkiye Büyük Millet Meclisi’ne raporlamasıdır. Şekil 3’te Sayıştay’ın hazırlamakla sorumlu olduğu raporlar gösterilmektedir.



Şekil 3: 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu'na Göre Sayıştay Raporları

Kaynak: 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu (2010), Resmi Gazete, Sayı: 27790'den yararlanılarak düzenlenmiştir.

Şekil 3'te yer alan Sayıştay raporlarının içeriği kısaca şöyledir:

➤ **Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu:** Dairelerce görüş bildirilen düzenlilik ve performans denetim raporları ile Sayıştay tarafından mali konularda belirtilmesi uygun görülen diğer hususları da içeren rapordur. Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu ile Kurul'ca görüş bildirilen kamu idarelerine ilişkin denetim raporları Sayıştay Başkanı'nca genel uygunluk bildirimi ile birlikte Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulmaktadır. Ayrıca, Dış denetim sonuçları kurum veya konu bazında bağımsız raporlar halinde de hazırlanarak, Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulabilmektedir (6085 Sayılı Sayıştay Kanunu, 2010: m.38). Söz konusu rapor türü Sayıştay tarafından ilk defa 2012 yılında yayınlanmıştır (Sayıştay Başkanlığı, 2013: 3).

➤ **Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu:** Maliye Bakanlığı tarafından her yıl yayınlanan malî istatistiklerin; hazırlanması, yayımlanması, doğruluk payı, güvenilirlik derecesi ve önceden belirlenmiş standartlara uygunluğunu değerlendiren ve Denetim Grup Başkanlıkları tarafından düzenlenen rapordur. Bu amaçla düzenlenen değerlendirme raporu, Sayıştay Başkanınca Rapor Değerlendirme Kurulunun görüşü de alındıktan sonra, Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulmakta ve bir nüshası Maliye Bakanlığına gönderilmektedir. Raporda yer alan değerlendirmelere ilişkin olarak Maliye Bakanı gerekli önlemleri almaktadır (6085 Sayılı Sayıştay Kanunu, 2010: m.40). Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu da ilk defa 2012 yılında kamuoyuna sunulmuştur (Sayıştay Başkanlığı, 2013b: 2).

➤ **Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu:** Kamu idareleri tarafından gönderilen idarelerin faaliyet raporları, İçişleri Bakanlığı tarafından hazırlanan Mahallî İdareler Genel Faaliyet Raporu ve Maliye Bakanlığınca hazırlanan Genel Faaliyet Raporu Denetim Grup Başkanlıklarınca denetim sonuçları dikkate alınarak değerlendirilmektedir. Denetim Grup Başkanlıklarınca bu konuda hazırlanan değerlendirme raporları esas alınarak hazırlanan Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu, Rapor Değerlendirme Kurulunun görüşü alındıktan sonra Sayıştay Başkanı tarafından İdare Faaliyet Raporları, Genel Faaliyet Raporu ve Mahallî İdareler Genel Faaliyet Raporu ile birlikte Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulmakta ve bir örneği Maliye Bakanlığına gönderilmektedir. Mahallî idarelerin İdare Faaliyet Raporları hakkındaki Sayıştay değerlendirmesinin bir örneği İçişleri Bakanlığına, bir örneği de ilgili mahallî idarenin meclisine gönderilmektedir (6085 Sayılı Sayıştay Kanunu, 2010: m.39). Bu rapor türü de 2012 yılında kamuoyuyla paylaşılmıştır (Sayıştay Başkanlığı, 2013c: 3).

➤ **Genel Uygunluk Bildirimi:** Sayıştay ve merkezi yönetim kapsamında yer alan kamu kurumları için düzenlenen rapordur. Uygunluk değerlendirmesinde, merkezi yönetim bütçe kanunu uygulama sonuçları ile kamu idare hesapları dikkate alınarak belirlenen sonuçlar karşılaştırılmaktadır. Bu karşılaştırmada sonuçların uygunluk derecesi, mali tabloların ve belgelerin güvenilirliği değerlendirilmektedir (6085 Sayılı Sayıştay Kanunu, 2010: m.41). Başkanlığın internet sitesine göre Genel Uygunluk Bildirimi Raporları Sayıştay tarafından 1998 yılından beri yayınlanmaktadır. En son 2012 yılına ait Genel Uygunluk Bildirimi Raporu bulunmaktadır (Sayıştay, 2013d: 3).

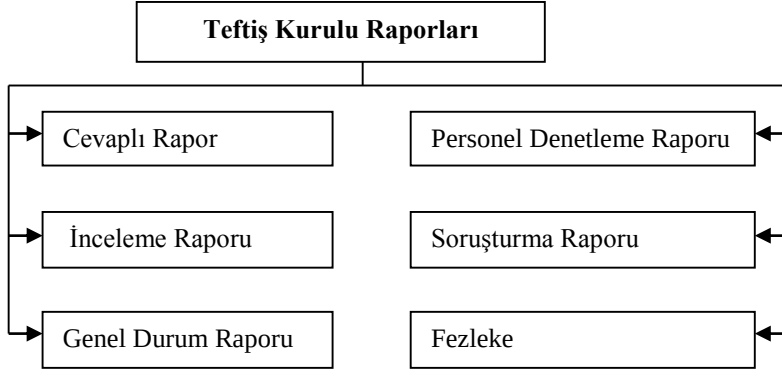
➤ **Diğer Raporlar:** Denetim ve incelemeler sonucunda hazırlanan ve 2010 yılında kabul edilen Sayıştay Kanunu’nda yer alan raporlar ve bildirimler dışında kalan raporları kapsamaktadır (6085 Sayılı Sayıştay Kanunu, 2010: m.42). Kamu İdarelerinin düzenlilik denetimine ilişkin olarak 2012 yılı “Kamu İdareleri Raporları” adıyla ilk defa 05.02.2014 tarihinde Başkan’lığın internet sitesinde yayınlanmıştır (www.sayistay.gov.tr).

➤ **Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Denetim Raporları:** Denetim grup başkanlıklarınca Sayıştay Kanunun 4. maddesinin son fıkrası kapsamında bulunan kuruluşların denetimi sonucunda hazırlanan yıllık denetim raporlarıdır. Denetlenen kuruluşlara ait yıllık denetim raporları, kuruluş ve bakanlık cevapları en geç ilgili olduğu yılın bitimini takip eden yılın sonuna kadar Sayıştay Başkanı tarafından, ilgili komisyonda görüşülmek üzere Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulmaktadır. Bu raporlar aynı zamanda Kalkınma Bakanlığı’na ve Hazine Müsteşarlığı’na gönderilmektedir. Bu kapsamda, denetlenen kuruluşların, yıllık faaliyet sonuçlarını içeren genel rapor, kamuoyunu bilgilendirmek amacıyla her yıl duyurulmaktadır. Söz konusu rapor “Kamu İşletmeleri Genel Raporu” adıyla yayınlanmaktadır (www.sayistay.gov.tr). KİT denetim raporları 1999 yılından beri yayınlanmakta olup; kamu işletmeleri bazında ayrı ayrı olmak üzere 2011 yılında 71 ve 2012 yılında 63 adet olmak üzere Kamu İşletmeleri Raporu başlığıyla paylaşılmıştır (www.sayistay.gov.tr).

Sayıştay tarafından hazırlanan raporların, Türkiye Büyük Millet Meclisi’ne sunulduğu ve ilgili kamu idarelerine verildiği tarihten itibaren onbeş gün içerisinde Sayıştay Başkanı veya görevlendireceği başkan yardımcısı tarafından, kanunların açıklanmasını yasakladığı durumlar hariç olmak üzere kamuoyuna duyurulması gerekmektedir (6085/md.44). Savunma, güvenlik ve istihbarat ile ilgili kamu idarelerinin ellerinde bulunan devlet mallarının bu Kanun uyarınca yapılacak denetimi sonucunda hazırlanacak raporların kamuoyuna duyurulmasına ilişkin hususların yönetmelikle belirlenmesi öngörülmüştür (6085/md.44).

3.3. Teftiş Kurullarının Denetim Uygulamalarında Saydamlığın Uygulanışı

Teftiş uygulamasında teftiş faaliyeti; teftiş, soruşturma, inceleme ve araştırma olmak üzere dört temel unsurdan meydana gelmektedir. Bu faaliyetler kuruldan kurula farklılık göstermekle birlikte; danışmanlık, araştırma gibi görevlerde teftiş faaliyeti kapsamında yer almaktadır. 1980 sonrası dönemde teftiş birimleri, özellikle genel ve katma bütçeli idareler ile KİT’lerde bulunmaktadır. 2000’li yıllarda kamu yönetimi anlayışında yaşanan değişiklikler sebebiyle kamu kurumu yapıları sayıca artmış, bunun sonucunda teftiş birimlerinin sayısı da artmıştır. 2000–2010 döneminde ayrıca, teftiş faaliyetleri mevzuatının büyük bir kısmı yönetmeliklerden meydana gelmiş ve mevzuatta yapılan değişiklik sayısı yükselmiştir (Akbulut, vd., 2012: 55). Şekil 4’te hem kamu idarelerinin teftiş kurulları hem de KİT’lerin teftiş kurulları tarafından hazırlanan denetim raporu çeşitleri gösterilmektedir.



Şekil 4: Başbakanlık Teftiş Kurulu Yönetmeliği'ne Göre Teftiş Kurulu Raporları

Kaynak: Başbakanlık Teftiş Kurulu Yönetmeliği (1993), Resmi Gazete, Sayısı: 21608, <http://www.teftis.gov.tr>, adresinden derlenmiştir.

Şekil 4'te yer alan denetim raporlarının içeriği şöyledir (Başbakanlık Teftiş Kurulu Yönetmeliği, 1993: m.45):

➤ **Cevaplı Rapor:** Cevaplı raporlar, yapılan teftişler sonucunda bulunan noksan ve hatalı durumlar için ilgili kuruluşlar tarafından düzeltilmesi gereken işlemler nedeniyle düzenlenmektedir.

➤ **İnceleme Raporu:** Bu tür raporlar, tüzük, yönetmelik, karar ve genel tebliğlerin uygulamalarında tespit edilen noksanlıklar, teftişlerde cevaplı raporlara bağlanması gerekli görülmeyen hususlar, Başbakanlık tarafından araştırılan konular hakkındaki düşünceler, şikayet ve ihbarlar üzerine yapılan inceleme ve soruşturmalar sonucunda ceza gerektirmeyen durumlar nedeniyle düzenlenmektedir.

➤ **Genel Durum Raporu:** Yıllık teftiş programları sonucunda ve program sırasında yerine getirilen teftiş, inceleme ve soruşturma görevleriyle ilgili olarak Teftiş Kurulu Başkanlığına konu ile ilgili kısa bilgi vermek amacıyla düzenlenmektedir.

➤ **Personel Denetleme Raporu:** Bu rapor türü denetlenen birimlerin amir ve memurları konusunda müfettişlerin görüşlerini ve kanaatlerini kapsamaktadır.

➤ **Soruşturma Raporu:** Soruşturma raporları, teftiş ve soruşturmaya tabi personel ile suça ortak olan diğer kişilerin tutum ve eylemlerine yönelik olarak yapılan adli ve idari soruşturmalar sonucunda düzenlenen rapor çeşididir.

➤ **Fezleke:** Memurlar ve diğer kamu görevlerini yargılama kanuna göre yapılan araştırmanın sonuçlarını içermektedir.

Teftiş Kurullarınca gerçekleştirilen denetimlerin, gerek mevzuat açısından gerekse saydamlığın uygulanışı açısından en sorunlu denetim alanı olduğu ileri sürülebilir. Ayrıca, teftiş faaliyetlerinin 5018 sayılı kanun kapsamında yer almaması, iç denetim birimleriyle teftiş kurulu birimleri görev ve yetki sınırlarının yeterince ayrıştırılmamış olması ve bunlar arasındaki eşgüdümün nasıl sağlanacağını belirlenmemiş olması denetim faaliyetlerinin etkinliğini azaltmaktadır. Aynı şekilde 5018 Sayılı KMYKK ve 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu'nda Sayıştay ile iç denetim birimleri arasındaki eşgüdüm belirlendiği halde, yolsuzluklarla ilgili olayları denetlemede yetkili ve en deneyimli kuruluşlar olan Teftiş Kurulları ile gerekli eşgüdüm ve ilişkinin nasıl sağlanacağını belirsiz bırakılması, yolsuzluklarla mücadele açısından önemli bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır.

3.4. Genel Bütçeli İdarelerde Denetimde Saydamlığın Uygulanışı Açısından Elde Edilen Bulgular

Çalışma kapsamında, Merkezi Yönetim Bütçesi içinde yer alan Genel Bütçeli Kuruluşların¹ denetim faaliyetlerindeki saydamlık uygulamaları söz konusu idarelerin internet sitelerinin taranması suretiyle ölçülmeye çalışılmıştır. Araştırma kapsamında idarelerin; vizyon ve misyonlarında saydamlık ya da şeffaflığın bulunup bulunmadığı, denetim biriminin web sayfasının bulunup bulunmadığı, denetim raporlarının kamuoyuyla paylaşılıp paylaşılmadığı, İdare Faaliyet Raporu ile denetim biriminin Birim Faaliyet Raporunun yayınlanıp yayınlanmadığı gibi hususlar araştırılmıştır. Araştırma sonucunda elde edilen bulgular Tablo 1’de verilmiştir.

Tablo 1: Genel Bütçeli İdarelerin Denetiminde Saydamlık Uygulamalarının Sonuçları

Araştırılan Konu	Sonuç
Genel Bütçeli Kamu İdaresi Toplam Sayısı	47
Teftiş Kurulu Başkanlığı Bulunan Toplam İdare Sayısı	27
➤ İş Teftiş Kurulu Başkanlığı Bulunan İdare Sayısı	2
➤ Rehberlik ve Teftiş Kurulu Başkanlığı Bulunan İdare Sayısı	6
➤ Denetim Hizmetleri Başkanlığı Bulunan İdare Sayısı	7
➤ Teftiş Kurulu Başkanlığı Bulunan İdare Sayısı	11
➤ Kontrolörler Kurulu Başkanlığı Bulunan İdare Sayısı	1
İç Denetim Birim Başkanlığı Bulunan Toplam İdare Sayısı	26
Hem İç Denetim Hem de Teftiş Kurulu Başkanlığı Bulunan Toplam İdare Sayısı	23
İç Denetçi Kadrosu Verildiği Halde Atama Yapmayan İdare Sayısı ²	12
Vizyonunda ve/veya Misyonunda Şeffaflık Bulunan İdare Sayısı	11
Denetim Biriminin İnternet Sitesi/Sayfası Bulunan İdarelerin Sayısı	32
➤ İnternet Sitesi/Sayfası Bulunan İç Denetim Birim Başkanlıklarının Sayısı	15
➤ İnternet Sitesi/Sayfası Bulunan Teftiş Kurulu Başkanlıklarının Sayısı	17
Faaliyet Raporlarını Kamuoyuyla Paylaşan İdare Sayısı	44
Denetim Raporlarını Kamuoyuyla Paylaşan Denetim Birimi Sayısı	6
Denetim Biriminin Faaliyet Raporlarını Kamuoyuyla Paylaşan İdare Sayısı	11
Denetim Faaliyetleriyle İlgili Bilgileri Genel Faaliyet Raporu İçinde Paylaşan İdarelerin Sayısı	21
Denetim Birimine Ait Denetim Programını Yayınlayan İdare Sayısı	2

Kaynak: Genel Bütçeli İdarelerin internet sitelerinden yararlanılarak, tarafımızca düzenlenmiştir.

Tablo 1’den de görüldüğü üzere, toplam 47 Genel Bütçeli İdarenin denetimdeki saydamlık uygulamaları araştırılmıştır. Bu idarelerinin 27 tanesinde farklı isimlerle anılan teftiş ve denetim birimleri bulunmaktadır. Teftiş kurulları ile ilgili yeknesak bir yasal düzenleme bulunmadığından idarelerin teftiş ve denetim birimlerini; İş Teftiş Kurulu, Kontrolörler Kurulu, Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı, Denetim Hizmetleri Başkanlığı gibi farklı adlar altında oluşturdukları görülmektedir. İdarelerin 26 tanesinde İç Denetim Birim Başkanlığı bulunmaktadır. Hem iç denetim birimi hem de teftiş kurulu olan idare sayısı ise, sadece 23’tür.

Öte yandan vizyon ve misyon tanımlarında saydamlık/şeffaflık kavramı geçen 11 idare saptanmıştır. İdarelerin İç Denetim Birim Başkanlıklarından 15 ve Teftiş Kurullarından 17 olmak üzere toplam 32 denetim biriminin bağlı olduğu idareden ayrı bir internet/web sitesi mevcuttur. İdare Faaliyet Raporlarını internet siteleri aracılığıyla paylaşan idare sayısı 44’dür. Denetim faaliyetleriyle ilgili icmal bilgileri Genel Faaliyet Raporu içinde paylaşan idare sayısı

¹ 5018 Sayılı Kanunun 1 sayılı cetvelinde yer alan Genel Bütçeli İdareler ele alınmıştır. Bununla birlikte çalışmada, dış denetim birimi olarak Sayıştay Başkanlığı ayrıca incelenmiştir.

² 2013 tarihli 4625 sayılı Bakanlar Kurulu kararı incelenmiştir (28649 sayılı Resmi Gazete, 2013: 1). 2012 yılı itibarıyla kamu idarelerinde toplam 767, genel bütçeli kuruluşlarda 211 iç denetçi görev yapmaktadır. Ayrıca, dolu iç denetçi kadroların toplam kadrolara oranı %33’tür (İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2013: 42). Diğer bir ifadeyle iç denetçi kadrolarının %67’si boş kalmıştır.

21'dir. Bu durumda idarelerin denetim birimlerinin yaklaşık yarısı birim faaliyet raporlarını hiçbir şekilde kamuoyuyla paylaşmamaktadır. Denetim birimine ait denetim plan ve programlarını 2 idare yayınlamakta, denetim birimlerinin faaliyet raporlarını 11 idare paylaşmakta ve denetim raporlarını kamuoyuna sunan 6 idare bulunmaktadır. Denetim raporlarını kısmen de olsa paylaşan idareler şunlardır: Cumhurbaşkanlığı Devlet Denetleme Kurulu, Sayıştay Başkanlığı, Adalet Bakanlığı İç Denetim Birim Başkanlığı, İç İşleri Bakanlığı Teftiş Kurulu, Kültür ve Turizm Bakanlığı Teftiş Kurulu ve Tapu Kadastro Genel Müdürlüğü Teftiş Kurulu'dur. Bu idareler arasından da Kültür ve Turizm Bakanlığı Teftiş Kurulu'nun ve Tapu Kadastro Genel Müdürlüğü Teftiş Kurulu'nun faaliyet raporlarını yayınlaması açısından daha saydam olduğu ifade edilebilir. Genel olarak bakıldığında ise, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin denetim raporlarını, programlarını ve faaliyet raporlarını yayınlamakta saydamlığı yeterince önemsemedikleri anlaşılmaktadır.

4. Avrupa Birliği Ülkelerinde Kamusal Denetim Sürecinde Saydamlık Uygulamaları

Türkiye'nin Avrupa Birliğine tam üyelik sürecinde, AB sisteminde güçlü bir kamu yönetiminin temel taşlarından olan denetim konusunu esas alması önemlidir. Bu nedenle çalışmanın bu kısmında AB'de iç ve dış denetim sürecinin nasıl uygulandığı hususuna genel hatlarıyla değinilmektedir.

AB ülkelerinde iç denetimin temel amacı vatandaşlara topluluk fonlarının hedeflere uygun bir biçimde yönetildiğini, harcandığını ve genel politika düzenlemelerinin takip edildiği konusunda güvence sağlamaktır (Doğmuş, 2010: 9). AB ülkelerinde denetim ve mali kontrol uygulamalarında iki modelin ağırlıklı olarak uygulandığı görülmektedir: Bunlardan birincisi her kurumun oluşturduğu iç mali kontrol sisteminin ayrı bir kurum tarafından denetlenmesidir. Bu yaklaşımı benimseyen ülkeler arasında Fransa, Portekiz ve İspanya bulunmaktadır. Bu yaklaşımda kontrolün yapıldığı kuruma bağlı olmayan denetçinin daha bağımsız ve daha etkin çalışabileceği hususu yatmaktadır. Bir diğer yaklaşım ise, kamu iç mali kontrol sistemini her bir kurumun kendi bünyesinde bulunan denetçi ile yapılması gerektiğini ifade etmektedir. Bu yaklaşımı uygulayan ülkelere İngiltere ve Hollanda örnek gösterilebilmektedir (Acar, 2001: 5).

AB'de dış denetimde ise, dört temel yüksek denetim kurumu türü bulunmaktadır. Yüksek denetim kurumlarının asli görevi, kamu kurum ve kuruluşlarını denetlemek ve ulaşılan sonuçları raporlamaktır (Köse, 2007: 108). Bu denetim yapılarından ilki mahkeme türü yüksek denetim kurumuna sahip olan ülkelerdir. Bu ülkeler arasında Fransa, Belçika, Lüksemburg, Portekiz, İspanya, İtalya ve Yunanistan Sayıştayları bulunmaktadır. İkinci denetim yapısı, kurul tarafından yönetilip yargısal yetkisi bulunmayan ve genel denetçi tarafından yönetilen bağımsız denetim ofisleridir. Bu model yüksek denetime sahip ülkeler, Almanya, Lüksemburg, Slovakya, Hollanda, Çek Cumhuriyeti ve Avrupa Birliği Sayıştaylarıdır. Üçüncü denetim modeli hükümet yapısı içinde bulunan ve genel denetçi tarafından yönetilen denetim ofisidir. Bu modele sahip ülkelere İngiltere, İrlanda, Danimarka, Macaristan, Litvanya, Letonya, Polonya, Malta, Estonya, İsveç ve Finlandiya örnek gösterilebilir. Son denetim yapısını ise, bir başkan tarafından yönetilen ve merkezi, bölgesel ve yerel düzeyde denetim faaliyetlerinde bulunan yüksek denetim kurumları oluşturmaktadır. Bu yapılanmaya ise Avusturya ve Slovenya Sayıştayları örnek verilebilmektedir. Genel olarak AB yüksek denetim kurumları, yürütmeden tamamen ve yasamadan kısmen bağımsız ancak yasama ve yürütmeye karşı sorumlu dış denetim yapısına sahiptir (Köse, 2007: 109).

AB ülke uygulamalarına bakıldığında denetim birimlerinin tamamının raporlarını kamuoyuna sunduğu görülmektedir. Örneğin, İngiltere'de Parlamento adına kamu harcamalarını

denetleyen Ulusal Denetim Ofisi (National Audit Office) bulunmaktadır. Bu ofisin iki temel amacı vardır. Bunlardan ilki; denetim sonuçlarını Parlamente’ye göndererek, hükümetin kullandığı kamu kaynaklarının hesabını verebilmesini sağlamak, ikinci ise kamu hizmetlerinde performansın artırılmasına yardımcı olmaktır. Kuruluş amaçları doğrultusunda ofis, denetim raporlarını kamuoyuyla paylaşmaktadır (www.nao.org.uk). 2010 yılında yeni Ulusal Denetim Yasası, Bulgaristan Ulusal Denetim Ofisinin performans denetimi, mali denetim ve uygunluk denetimi yapmasına imkan tanımaktadır. Bulgaristan Ulusal Denetim Ofisi denetim raporlarını da saydamlık gereği yayınlamaktadır (<http://www.bulnao.government.bg>). İsveç Ulusal Denetim Ofisi ise, İsveç Parlamentosu’nun bir parçasıdır. Ofis, kamu maliyesinin denetlenmesinde Parlamento ile işbirliğinde bulunan bağımsız bir kurumdur. Ofis performans denetimini ve mali denetimi yürütmektedir. İsveç Ulusal Denetim Ofisi, yıllık faaliyet raporlarını, denetim planlarını, raporlarını ve sonuçlarını kamuoyuyla da paylaşmaktadır (www.riksrevisionen.se). 1830 yılında kurulan bağımsız Belçika Ulusal Denetim Ofisi ise, finansal ve yasal denetim gerçekleştirmekte ve ayrıca kamu fonlarının kullanımını izlemektedir. Ofis, hükümet alımlarını ve harcamalarını kontrol etmektedir. Ofisin yaptığı bu üç tür denetimin sonuçları düzenli olarak yasama organına sunulmakta ve kamuoyuyla paylaşılmaktadır. Belçika Ulusal Denetim Ofisi’nin ayrıca yargılama yetkisi de bulunmaktadır (National Audit Office, 2005: 36).

SONUÇ

Son yıllarda küresel düzeyde performans dayalı bütçe yaklaşımı çerçevesinde saydam ve hesap verebilir bir kamu yönetimi anlayışı ön plana çıkmıştır. Çoğu ülkenin mali yönetimlerinde, bütçe hakkının gerçek anlamıyla uygulanabilmesini de kapsayacak biçimde, saydamlığa ve hesap verebilirliğe dayalı bir bütçe anlayışına uygun, yasal ve kurumsal reformlara gidilmiştir. Bu süreçte Türkiye de bu yeni yönetim anlayışında öne çıkan eğilimlere uygun olarak, 2003 yılında 5018 Sayılı KMYKK ve 4982 Sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu’nu, 2010 yılında da 6085 sayılı Sayıştay Kanunu’nu yürürlüğe koymuştur. Söz konusu yasal düzenlemelerle Türk kamu mali yönetim ve denetim sistemi saydamlığı ve hesap verebilirliği sağlayacak biçimde yeniden tasarlanmıştır. Aynı mevzuat, saydamlığın sınırlarını da çizmekte ve hangi konuların saydamlık uygulamasının dışında kalacağını da belirlemektedir.

5018 sayılı KMYKK’nda yönetsel denetimin iç denetçiler eliyle, dış denetimin ise Sayıştay tarafından yapılması öngörülmüş, 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile de Sayıştay’ın görev, yetki ve sorumlulukları yeniden düzenlenmiştir. Mali yönetim ve kamusal denetimin yeniden yapılandırıldığı bu süreçte, Türk denetim sisteminin geçmişten günümüze en önemli ayağını oluşturan ve yolsuzluklarla mücadelede en deneyimli kuruluşlar olan Teftiş Kurullarının hem yasal açıdan hem de zihniyet olarak dışlandığını görülmektedir. Bu durum, Türk kamu denetiminin yolsuzlukla mücadele yeteneğini zayıflatmaktadır. Özellikle kurumsal ve yasal düzenlemelerde iç denetim ve teftiş kurulu denetim birimlerinin görev ve yetki sınırlarının yeterince ayrıştırılmamış olması ve bunlar arasındaki eşgüdümün nasıl sağlanacağını belirlenmemiş olması denetim faaliyetlerinin etkinliğini daha da azaltmaktadır. Aynı şekilde 5018 Sayılı KMYKK’nda ve 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu’nda Sayıştay ile iç denetim birimleri arasındaki eşgüdüm ve ilişkinin nasıl sağlanacağı belirlendiği halde, kamu zararını ortaya çıkarma ve yolsuzluklarla ilgili olayları denetlemede yetkili ve en deneyimli kuruluşlar olan Teftiş Kurulları ile gerekli eşgüdüm ve ilişkinin nasıl sağlanacağını belirsiz bırakılması yolsuzluklarla mücadele açısından önemli bir sorun teşkil etmektedir.

Çalışma kapsamında elde edilen bulgulara göre, Türk kamu denetiminde saydamlığın uygulanabilirliği açısından en zayıf mevzuatın ve kurumsallaşmanın Teftiş Kurulları

denetiminde olduğu görülmektedir. Kamudaki tüm teftiş kurulları için referans yönetmelik olan Başbakanlık Teftiş Kurulu Yönetmeliği'nde denetim birimlerinin raporlarının kamuoyuna açıklanmasına yönelik herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak bu, teftiş birimlerince hazırlanan raporların kamuoyuyla paylaşılamayacağı anlamına gelmemelidir. Zira, 4982 Sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu'nda ve 5018 Sayılı Kanun'da Teftiş Kurullarınca hazırlanan fezleke ve soruşturma raporları dışındaki raporların (teftiş, inceleme ve araştırma raporları gibi) kamuoyuyla paylaşılmasını yasaklayıcı bir hüküm bulunmamaktadır. Üstelik 5018 sayılı Kanun gereğince idarelerin diğer birimlerinde olduğu gibi Teftiş Kurullarının da faaliyet alanlarıyla ilgili birim faaliyet raporlarını hazırlayarak üst yöneticiye bildirme zorunluluğu bulunmaktadır.

Çalışma kapsamında idarelerin denetim birimlerinin saydamlığı uygulamaya yansıtma durumları internet sitelerinden elde edilen bilgiler çerçevesinde belirlenmeye çalışılmıştır. İnceleme kapsamına alınan 47 Genel Bütçeli Kamu İdaresinden 27'sinde Teftiş Kurulu veya benzeri bir denetim biriminin, 26'sında iç denetim biriminin, 23'ünde hem teftiş kurulu hem de iç denetim biriminin faaliyet gösterdiği saptanmıştır. Toplam 12 idarenin iç denetim kadrosu ihdas edildiği halde iç denetçi istihdam etmediği görülmüştür. Buradan anlaşılabileceği üzere idarelerin bir kısmında ne yolsuzlukla mücadele edecek bir teftiş sistemi ne de yönetsel iç denetimi gerçekleştirecek bir denetim birimi mevcuttur. Esasen İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun verilerine göre kamu idare, kurum ve kuruluşların yaklaşık %70'i iç kontrol ve denetim sistemini de oluşturmamıştır. Son süreçte iç denetim odaklı yaklaşımın ön plana çıkarılması ve teftiş kurullarının geri plana itilmesine yönelik zihniyet değişimi nedeniyle ulusal düzeyde bir denetim açığı ve karmaşasının ortaya çıktığı söylenebilir.

Çalışma kapsamındaki idarelerden 11'nin misyon ya da vizyonunda şeffaflık veya saydamlık vurgusu yapıldığı, 15 iç denetim biriminin ve 17 teftiş kurulunun kendi internet/web sayfasının bulunduğu görülmüştür. İdarelerden 44'ünün İdare Faaliyet Raporunu kamuoyuyla paylaştığı, 6 idarenin bazı denetim raporlarını internet sitesinde yayınladığı, 11 idarenin denetim biriminin Birim Faaliyet Raporunu yayınladığı, 21 idarenin denetim biriminin birim faaliyet raporlarının ise idarenin kendi faaliyet raporu içinde kısaca değerlendirildiği, 2 idarenin ise denetim plan ve programını kamuoyuyla paylaştığı anlaşılmıştır. Sayıştay'ın ise, Genel Uygunluk Bildirimi dışında hazırladığı tüm raporları 31.12.2013 tarihi itibarıyla yayınlamaya başladığı gözlemlenmiştir.

Çalışmada ortaya çıkan en önemli sonuç; yolsuzlukla etkin bir biçimde mücadele edecek, bütçe hakkının uygulamaya yansıtılmasını kolaylaştıracak, kamu mali yönetimde saydamlığı ve hesap verebilirliği ön planda tutacak, etkin bir denetim sisteminin henüz oluşturulamamış olduğudur. Türkiye'de yolsuzlukla mücadelede en deneyimli ve yaygın kuruluşlardan olan Teftiş Kurullarının yeni kamu yönetimi anlayışının dışında tutulmaları bunun en bariz örneğidir. Türk denetim sisteminin yasal ve yönetsel anlamda teftiş kurullarının denetimlerini de kapsayacak biçimde yeniden tasarlanması gerektiği düşünülmektedir. Saydam ve hesap verebilir bir yönetim ve denetim anlayışı açısından yasal ve kurumsal eksikliklerin giderilmesi önemli olmakla birlikte, yeterli değildir. Bütün bunların yanı sıra denetimin yansızlığı ve saydamlığı ile birlikte denetimin etkin bir biçimde uygulanabilirliğinin kurumsal ve yönetsel zihniyet değişimini de gerektirdiği unutulmamalıdır.

KAYNAKÇA

- Acar, P. (2001), “Avrupa Birliği ve Türkiye’de Kamu İç Mali Kontrol Sistemi”, *Maliye Dergisi*, Sayı: 136, s. 1–15.
- Akbulut, Ö., Özgen, H.M., Fındık, D., Seymenoğlu, Ö., ve Almış, O., (2012), *Türk Kamu Yönetiminde Teftiş ve İç Denetim*, Türkiye ve Ortadoğu amme İdaresi Enstitüsü, No: 364, 1.Baskı, Ankara.
- Akyel, R., ve Baş, H., (2010), “Kamu Yönetimi ve Denetimi Bağlamında Sayıştay’ın Anayasal ve Yargısal Konumu”, *Maliye Dergisi*, Sayı: 158, s. 374-387.
- Akyel, R., ve Köse, Ö., (2011), “Kamu Mali Yönetiminde İyi Yönetişim İçin Sayıştayların İletişim Kapasitesinin Güçlendirilmesinin Önemi” *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 82, s. 3-23.
- Alt, J.E. ve Lassen D.D. (2006), “Fiscal Transparency, Political Parties, and Debt in OECD Countries”, *European Economic Review*, Vol. 50, s.1403–1439.
- Altuğ, F. (1995), *Mali Denetim*, Uludağ Üniversitesi Basımevi, Bursa, Türkiye.
- Atıyas, İ. ve Sayın Ş. (2000), “Devletin Mali ve Performans Saydamlığı”, Kamu Maliyesinde Saydamlık (Koordinatörler: İ. Atıyas – Ş. Sayın), TESEV Yayınları, İstanbul.
- Avrupa Birliği Komisyonu. (2006), “Welcome to the World of PIFC: Public International Financial Control”, http://ec.europa.eu/budget/library/biblio/documents/control/brochure_pifc_en.pdf
- Başbakanlık Teftiş Kurulu Yönetmeliği, (1993), Resmi Gazete, Sayı: 21608, <http://www.teftis.gov.tr/webform2.aspx?ShowPageId=13>
- Başpınar, A. (2005), “Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, *Maliye Dergisi*, Sayı: 148, s. 35–62.
- Çavuşoğlu, M., ve Duru, O. (2007), “İç Denetim”, *Siyasal Vakfı Bülteni*, Sayı 20, Aralık, s. 15–20.
- Doğmuş, M. D. (2010), “Avrupa birliğinde İç Denetim Sistemi”, Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı Araştırma ve İnceleme Serisi, No:2, s.7–52.
- Erdoğan, M. (2008), “Türkiye’de Sosyal Bütçe ve Gelişimi”, *Türkiye’de Sosyal Bütçe Nasıl Yapılıyor? Nasıl İzlenir?*, Editör: Ahmet Buldam, TESEV Yayınları, İstanbul.
- Erkan, B., (2011), “Kamu Mali Yönetiminde Saydamlık ve Hesap Verebilirliğin Sağlanmasındaki Güçlükler ve Sayıştayların Rolü: EUROSAT-ASOSAT Birinci Ortak Konferansı”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 82, s. 127-133.
- Gözler, K., (2011), “5018 ve 6085 Sayılı Kanunlarda Bazı İdare Hukuku Terimlerinin Yanlış Kullanımı Üzerine: 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve 6085 Sayılı Yeni Sayıştay Kanununda Kullanılan ‘Genel Yönetim’, ‘Merkezî Yönetim’, ‘Kamu İdareleri’ Terimleri Hakkında Bir Eleştiri”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 60, Sayı 4, s.837-917.
- Holt, T.P., ve DeZoort, T. (2009), “The Effects of Internal Audit Report Disclosure on Investor Confidence and Investment Decisions”, *International Journal of Auditing*, Vol. 13, s.61–77.
- İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, (2006), Resmi Gazete, No: 26226, 12 Temmuz 2006.

- Kamuda İç Denetim Genel Tebliği, (2013), Resmi Gazete, Sayı: 28623, 19 Nisan 2013,
- Kesik, A., (2005), “ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi”, *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* (9)/1, s. 94-114.
- Köse, Ö. (2007), *Dünya’da ve Türkiye’de Yüksek Denetim*, Sayıştay Başkanlığı 145.Yıl Yayınları, 2. Baskı, Ankara.
- National Audit Office, (2005), “State Audit in the European Union”, http://www.nao.org.uk/wp_content/uploads/2005/12/State_Audit_Book.pdf.
- Önen, S.M. ve Özmen, B. (2011), “Kamu Mali Yönetiminde Kontrol ve Sorumluluk”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 81, s. 91–110.
- Özer, H., (1997), *Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*, T.C. Sayıştay Başkanlığı 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Çeviri Dizisi, Ankara.
- Polat, N. (2003), “Yolsuzlukların Sebeplerinin, Sosyal ve Ekonomik Boyutlarının Araştırılarak Alınması Gereken Önlemlerin Belirlenmesi Amacıyla Kurulan Meclis Araştırması Komisyonu Raporu Çerçevesinde: Saydamlık, Hesap Verme Sorumluluğu ve Denetimin Etkinliği”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 49, s.65–80.
- Sayıştay Başkanlığı, (2013), “2012 Yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu”http://www.sayistay.gov.tr/rapor/genel/2012_D%C4%B1%C5%9F%20Denetim%20Genel%20De%C4%9Ferlendirme%20Raporu.pdf
- Sayıştay Başkanlığı, (2013b), “2012 Yılı Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu”http://www.sayistay.gov.tr/rapor/genel/2012_Mali%20%C4%B0statistikler%20Raporu.pdf
- Sayıştay Başkanlığı, (2013c), “2012 Yılı Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu”http://www.sayistay.gov.tr/rapor/genel/2012_Faaliyet%20Genel%20De%C4%9Ferlendirme%20Raporu.pdf
- Sayıştay Başkanlığı, (2013d), “2012 Yılı Genel Uygunluk Bildirimi” <http://www.sayistay.gov.tr/rapor/uygunluk/2012/2012GenelUygunluk.pdf>
- Toker, M., (2002), “Mali Saydamlık ve Türkiye”, Sayıştay Başkanlığı Bilgi Notu, s. 1-38. <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/24malisaydamlik.pdf>, 30.10.2013.
- Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (Global Institute of Internal Auditors, IAA) (2012b), “Supplemental Guidance: The Role of Auditing in Public Sector Governance”, s. 3–26, www.globaliia.org/standards-guidance
- Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (Global Institute of Internal Auditors, IAA) (2012), “Leading Practice: Transparency of the Internal Audit Report in the Public Sector”, s. 3–26, www.globaliia.org/standards-guidance.
- Uluslararası Şeffaflık Örgütü, Transparency International - TI. (2008), http://www.seffaflik.org/detay_tr.asp?GID=56&MenuID=58, Erişim Tarihi: 30.10.2013.
- Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı, INTOSAI. (2010), “Principles of Transparency and Accountability”, *INTOSAI Professional Standard sCommittee*, s.2–9.

- Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı, INTOSAI. (2010b), “Internal Audit Independence in the Public Sector”, *INTOSAI Professional Standards Committee*, s.2–9
- 4625 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, (2013), Resmi Gazete, No: 28649, 16 Mayıs 2013.
- 4982 Sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu, (2003), Resmi Gazete, No: 25269, 24 Ekim 2003.
- 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, (2003), Resmi Gazete, No: 25326, 24 Aralık 2003.
- 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu (2010), Resmi Gazete, Sayı: 27790.
- <http://www.icdenetim.gov.tr>, Erişim Tarihi: 18.11.2013.
- <http://www.nao.org.uk>, Erişim Tarihi: 16.02.2014.
- <http://www.bulnao.government.bg/index.php?p=0&lang=en>, Erişim Tarihi: 16.02.2014.
- <http://www.riksrevisionen.se/en/Start/>, Erişim Tarihi: 17.02.2014.
- <http://www.idkk.gov.tr>, Erişim Tarihi: 18.02.2014
- <http://www.sayistay.gov.tr>, Erişim Tarihi: 18.02.2014
- www.teftis.gov.tr, Erişim Tarihi: 16.02.2014

EK TABLO

Kurum	Kurumun Vizyon ve Misyonunda Şeffaflık Var mı?	Denetim Yapısı	Denetim Biriminin Web Sitesi/Sayfası Var mı?	Denetim Raporları Kamuyuyla Paylaşıyor mu?	Kurumun Faaliyet Raporu Yayınlanıyor mu?	Denetim Biriminin Birim Faaliyet Raporu Yayınlanıyor mu?
Başbakanlık	Evet	Teftiş Kurulu Bşk.	Evet	Hayır	Evet	Kurum Faaliyet Raporu içinde
Cumhurbaşkanlığı	Hayır	Devlet Denetleme Kurumu	Evet	Evet	Evet	Evet
Türkiye Büyük Millet Meclisi	Hayır	İç Denetim Birim Bşk.	Hayır	Hayır	Evet	Hayır
Anayasa Mahkemesi	Hayır	-	Hayır	Hayır	Evet	Hayır
Yargıtay	Hayır	-	Hayır	Hayır	Evet	Hayır
Danıştay	Hayır	-	Hayır	Hayır	Evet	Hayır
Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu	Hayır	Teftiş Kurulu Bşk.	Evet	Hayır	Evet	Teftiş Programı yayınlanıyor.
Sayıştay	Evet	Teftiş Kurulu Bşk.	Evet	Evet	Evet	Evet
Adalet Bakanlığı	Evet	İç Denetim Birimi	Evet	Evet	Evet	Hayır
Millî Savunma Bakanlığı	Hayır	İş Teftiş Kurulu Bşk.	Hayır	Hayır	Evet	Hayır
İçişleri Bakanlığı	Evet	Teftiş Kurulu Bşk.	Evet	Evet	Evet	Kurum Faaliyet Raporunun içinde
Dışişleri Bakanlığı	Evet	Teftiş Kurulu Bşk.	Hayır	Hayır	Evet	Kurum faaliyet raporunun içinde
Maliye Bakanlığı	Evet	İç Denetim Birim Bşk	Evet	Hayır	Evet	Hayır
						Kurum faaliyet raporunun içinde

Kurum	Kurumun Vzyon ve Misyonunda Şeffaflık Var mı?	Denetim Yapısı	Denetim Biriminin Web Sitesi/Sayfası Var mı?	Denetim Raporları Kamuyuyla Paylaşıyor mu?	Kurumun Faaliyet Raporu Yayınlanıyor mu?	Denetim Biriminin Birim Faaliyet Raporu Yayınlanıyor mu?
Millî Eğitim Bakanlığı	Hayır	Rehberlik ve Denetim Başkanlığı	Evet	Hayır	Evet	Kurum faaliyet raporunun içinde
Sağlık Bakanlığı	Hayır	İç Denetim Birim Bşk	Evet	Hayır	Evet	Kurum faaliyet raporunun içinde
Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı	Hayır	Denetim Hizmetleri Bşk.	Evet	Hayır	Evet	Hayır
Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı	Hayır	İç Denetim Birim Bşk	Evet	Hayır	Evet	Hayır
Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı	Hayır	Denetim Hizmetleri Bşk	Evet	Hayır	Evet	Evet
Kültür ve Turizm Bakanlığı	Hayır	İç Denetim Birim Bşk	Evet	Hayır	Evet	Denetim Planı yayınlanıyor
Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı	Hayır	Tefiş Kurulu Bşk.	Evet	Hayır	Evet	Hayır
Avrupa Birliği Bakanlığı	Hayır	İç Denetim Birim Bşk.	Evet	Hayır	Evet	Hayır
Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı	Hayır	Denetim Hizmetleri Bşk	Evet	Hayır	Evet	Evet
Çevre ve Şehircilik Bakanlığı	Evet	İç Denetim Birim Bşk	Evet	Hayır	Evet	Kurum faaliyet raporu içinde
Ekonomi Bakanlığı	Hayır	Rehberlik ve Tefiş Bşk	Evet	Hayır	Evet	Kurum faaliyet raporu içinde
Gençlik ve Spor Bakanlığı	Hayır	İç Denetim Birim Bşk	Evet	Hayır	Evet	Kurum faaliyet raporu içinde

Kurum	Kurumun Vizyon ve Misyonunda Şeffaflık Var mı?	Denetim Yapısı	Denetim Biriminin Web Sitesi/Sayfası Var mı?	Denetim Raporları Kamuyuyla Paylaşıyor mu?	Kurumun Faaliyet Raporu Yayınlanıyor mu?	Denetim Biriminin Birim Faaliyet Raporu Yayınlanıyor mu?
Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı	Hayır	Rehberlik ve Teftiş Bşk	Hayır	Hayır	Evet	Kurum faaliyet raporu içinde
Gümrük ve Ticaret Bakanlığı	Hayır	Rehberlik ve Teftiş Bşk	Evet	Hayır	Evet	Kurum faaliyet raporu içinde
Kalkınma Bakanlığı	Hayır	İç Denetim Birim Bşk	Evet	Hayır	Evet	Evet
Orman ve Su İşleri Bakanlığı	Evet	İç Denetim Birim Bşk	Hayır	Hayır	Evet	Kurum faaliyet raporu içinde
Millî Güvenlik Kurulu Genel Sekreterliği	Hayır	-	Evet	Hayır	Evet	Evet
Millî İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığı	Hayır	-	Hayır	Hayır	Hayır	Hayır
Jandarma Genel Komutanlığı	Hayır	Teftiş Kurul Bşk.	Hayır	Hayır	Evet	Kurum faaliyet raporu içinde
Sahil Güvenlik Komutanlığı	Hayır	İç Denetim Birim Bşk	Hayır	Hayır	Evet	Kurum faaliyet raporu içinde
Emniyet Genel Müdürlüğü	Hayır	-	Hayır	Hayır	Evet	Hayır
Diyanet İşleri Başkanlığı	Hayır	Teftiş Kurulu Bşk	Evet	Hayır	Evet	Hayır
Hazine Müsteşarlığı	Evet	Rehberlik ve Teftiş Bşk	Hayır	Hayır	Evet	Kurum faaliyet raporu içinde
Kamu Düzeni ve Güvenliği	Hayır	İç Denetim Birim Bşk	Evet	Hayır	Evet	Kurum faaliyet raporu içinde
		Hazine Kontrolörleri Kurulu Bşk.	Hayır	Hayır	Evet	Hayır
		İç Denetim Birim Bşk	Hayır	Hayır	Evet	Hayır
		-	Hayır	Hayır	Evet	Hayır

Kurum	Kurumun Vizyon ve Misyonunda Şeffaflık Var mı?	Denetim Yapısı	Denetim Biriminin Web Sitesi/Sayfası Var mı?	Denetim Raporları Kamuoyuyla Paylaşıyor mu?	Kurumun Faaliyet Raporu Yayınlanıyor mu?	Denetim Biriminin Birim Faaliyet Raporu Yayınlanıyor mu?
Müsteşarlığı						
Devlet Personel Başkanlığı	Hayır	-	Hayır	Hayır	Evet	Hayır
Türkiye İstatistik Kurumu	Hayır	-	Hayır	Hayır	Evet	Hayır
Afet ve Acil Durum Yönetimi Başkanlığı	Hayır	-	Hayır	Hayır	Evet	Hayır
Gelir İdaresi Başkanlığı	Evet	-	Hayır	Hayır	Evet	Hayır
Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü	Hayır	Tefiş Kurulu Bşk. İç Denetim Birim Bşk.	Evet Evet	Evet Hayır	Evet	Evet Evet
Meteoroloji Genel Müdürlüğü	Evet	Tefiş Kurulu Bşk. İç Denetim Birim Bşk.	Hayır Hayır	Hayır Hayır	Evet	Kurum faaliyet raporu içinde Kurum faaliyet raporu içinde
Basın-Yayın ve Enformasyon Genel Müdürlüğü	Hayır	-	Hayır	Hayır	Evet	Hayır
Türkiye Halk Sağlığı Kurumu	Hayır	Denetim Hizmetleri Daire Bşk.	Evet	Hayır	Hayır	Hayır
Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu	Hayır	Denetim Hizmetleri Daire Bşk. İç Denetim Birim Bşk.	Hayır Hayır	Hayır Hayır	Hayır	Hayır Hayır
Göç İdaresi Genel Müdürlüğü	Hayır	-	Hayır	Hayır	Hayır	Hayır

Kaynak: İdarelerin internet sitelerinden yararlanılarak düzenlenmiştir.

KAMU HİZMETLERİNDE PERFORMANS DENETİMİ VE MEMNUNİYET: ASAYİŞ HİZMETLERİNDE MEMNUNİYETİN BULANIK MANTIK TEMELLİ ANALİZİ

Doç. Dr. Murat Alper BAŞARAN

Yrd. Doç. Dr. Alparslan A.BAŞARAN

Dr. Murat ÇETİNKAYA

Öğr. Gör. Dr. Serkan ERKAM

Özet

Kamu hizmetlerinde vatandaş memnuniyeti 1970’li yıllardan itibaren artan akademik ilgiye sahiptir. Bu ilgi neticesinde, performans esaslı bütçelemelerde vatandaş memnuniyeti hem performans hedefi, göstergeleri ve denetimi hem de hizmetin kalitesi açısından kullanılabilir bir kavram haline gelmiştir. Bu bağlamda çalışmanın amacı, Türkiye İstatistik Kurumu’nun yapmış olduğu “Yaşam Memnuniyeti Araştırması” verilerini kullanarak, 2012 yılında Türkiye’de asayiş hizmetlerinde memnuniyeti Bulanık Küme Temelli Sistemler ile analiz etmektir. Başına herhangi bir asayiş sorunu gelip gelmemesine bağlı olarak, farklı gelir seviyesi ve yaşam memnuniyetine, hanehalkı büyüklüğü ile yaş ve eğitim düzeyine göre hanehalklarının asayiş hizmetlerinden memnuniyetinde önemli farklılıklar gözlenmektedir. Bu farklılıklar dikkate alınarak, asayiş hizmetlerinde memnuniyetin ve hizmet kalitesinin artırılması ve performans denetimi açısından memnuniyet gibi muğlak ve sözel ifadelerin kullanılması olanaklı hale gelmektedir.

Anahtar Kelimeler: Hizmet Memnuniyeti, Bulanık Temelli Küme Yaklaşımı, Performans Denetimi.

PERFORMANCE AUDITING AND SATISFACTION IN PUBLIC SERVICES: FUZZY LOGIC ANALYSIS OF SATISFACTION WITH PUBLIC SECURITY SERVICES

Abstract

Citizen satisfaction with public services has attracted extensive academic interest since 1970s. Thus, in performance-based budgeting, citizen satisfaction has been a useful concept to analyze performance targets, indicators, and auditing on the one hand, and service quality on the other hand. In this context, the aim of this paper is to analyze the citizen satisfaction with public security services in Turkey. For this purpose, it utilizes the “Life Satisfaction Survey” of Turkish Statistical Institute conducted in 2012 and applies Fuzzy Rule Based Systems. Depending on the situation whether the respondent has come across with a security matter, it is observed that household satisfaction with public security services changes according to the differing level of satisfaction with income and living standards, household size, age and education level. Consideration of these differences in the analysis enables us to use vague and linguistic statements such as improvement of the satisfaction with and quality of the public security services, and performance auditing.

Key Words: Service Satisfaction, Fuzzy Rule Based System, Performance Auditing.

GİRİŞ

1929 buhranından 21. yüzyıla kadar geçen dönemde devletin iktisadi faaliyetlerinin hacminin genişlemesi, kıt kaynakların rasyonel dağıtılma ihtiyacının artması, bilgi ve iletişim teknolojilerindeki ilerlemeler ve demokratik kurumların gelişimine bağlı olarak kamunun hesap verme sorumluluğunun artması performans, performans denetimi ve performans ölçümü gibi kavramları ülkelerin bütçeleme sürecine dâhil etmiştir. Günümüzde devletler, kamu hizmetlerinin performansının değerlendirilmesine, önceki dönemlere nispetle, daha fazla dikkat ve özen göstermekte, zaman ayırmakta ve kaynak tahsis edip analiz etmektedir.

Sonuç odaklı yönetim anlayışının giderek daha çok benimsenmesinin de bir neticesi olarak, yerel, bölgesel, ulusal ve hatta uluslararası düzeyde hizmet sağlayan kamusal otoriteler, sağladıkları hizmetlerin performans değerlendirmesini gerçekleştirdikleri aktivitelerin ayrılmaz bir parçası olarak kabul etmektedir. Bu kabul sayesinde, birçok yönetim düzeyinde, performans ölçümünde yararlanılacak veriler artmış ve karar vericiler ile araştırmacıların bu alandaki çalışmaları tetiklenmiştir.

Ülkemizde de 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kamu hizmetleri denetiminde performans kavramı dikkate değer bir şekilde ön plana çıkmıştır. 6085 sayılı yeni Sayıştay Kanunu'nda da (19.12.2010 yılından itibaren) performans denetimi odaklı bir yaklaşım benimsenerek, performans denetimi “hesap verme sorumluluğu çerçevesinde belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi” şeklinde tanımlanmıştır.

Dünyada ve ülkemizde, performansa yapılan bu kadar vurguya rağmen, performansın en doğru bir şekilde nasıl ölçümleneceği kapsamlı tartışmaları da beraberinde getirmiştir. Performans ölçümünde, geleneksel olarak kullanılan, idarelerin belirlediği “sözel” performans göstergeleri ve hedeflerinin muğlak yapısı ve kamusal hizmetlerin çeşitliliği performans denetiminde ortaya çıkan en önemli sorundur.

Bu çerçevede, mevcut çalışma Bulanık Küme Temelli Sistemler (Fuzzy Rule Based Systems) yaklaşımını kullanarak kamu hizmetlerinde performans denetimine ilişkin teorik çerçeveyi ortaya koyup Türkiye’de asayiş hizmetlerinin performansını analiz etmeyi amaçlamaktadır. Çalışmada öncelikle, performans denetimine ilişkin temel kavramlar, performans ölçüm süreci ve ölçütleri, performans ile bütçe sistemleri ilişkisi ve performans ölçüm modellerine kısaca değinilmektedir. Ardından, kamusal mal ve hizmetlerin sunulmasında performans ölçümü ve denetiminde “memnuniyet”in rolü ilgili literatür ile açıklanmaktadır. Bulanık mantık ve küme yaklaşımına ilişkin temel yaklaşımın belirtilmesinden sonra, Bulanık Küme Temelli Sistem ile Türkiye’de asayiş hizmetlerinden memnuniyet “2012 Yaşam Memnuniyeti” verileri ile analiz edilmeye çalışılmaktadır.

Çalışmada ulaşılan sonuçlar, kamusal mal ve hizmetlerin performans denetiminde “memnuniyet”in dikkate alınabileceğini gösterir niteliktedir. Güvenlik gibi bir kamusal mal ve hizmette; başına herhangi bir asayiş olayı gelen ile gelmeyen hanelerin, hanehalkı büyüklüğü, gelir ve eğitim düzeylerindeki farklılıklara göre farklı memnuniyet düzeylerinin olduğu gözlenmektedir.

1. Performans Denetimine İlişkin Temel Kavramlar

Genel olarak “performans” kavramı, belirli bir hedefe ulaşmayı amaçlayan planlı faaliyetlere ilişkin sonuçların niteliksel ve niceliksel olarak değerlendirilmesini ve karşılaştırılmasını ifade etmektedir (Kubalı, 1999: 32). Performans kavramı faaliyeti yürüten

kurum bazında değerlendirildiğinde, önceden belirlenen amaçlara ulaşılırken sahip olunan kaynakların ne ölçüde etkili kullanıldığı da dikkate alınmaktadır (Özer, 2009: 4).

İlk kez 1949 yılında Hoover Komisyonu tarafından kullanılan “performans denetimi” kavramı ise, faaliyetleri denetlenen bir kurumda, kurumsal kaynakların genel kabul gören performans unsurları çerçevesinde yönetilip yönetilmediğinin değerlendirilmesini ifade etmektedir (Kubalı, 1998: 28-29). Zamanla kapsamı genişlemiş olmakla birlikte, literatürde, “tutumluluk, verimlilik ve etkinlik” en temel ve değişmeyen performans unsurları arasında kabul edilmektedir.³

Bu çerçevede, günümüzde performans ölçümü bir kurumun performansının değerlendirilmesine yönelik analitik bir süreci kapsamaktadır. Teknik açıdan bu ölçüm, bir kurumun kaynak kullanımı, mal ve hizmet üretimi gibi konularda elde ettiği sonuçların düzenli ve sistematik biçimde kayıt altına alınarak analiz edilmesini ve raporlanmasını ifade etmektedir. Böylelikle, performans ölçümü sayesinde, kurumun önceden belirlenen amaç ve hedeflere ne kadar yakın olduğu belirlenebilmektedir. (Sayıştay, 2003: 9)

Performans ölçümü yapılırken kullanılan ölçütler kapsamı bakımından ikiye ayrılmaktadır. Çoğu zaman birbirleriyle aynı anlamda kullanılan söz konusu ölçütler sırasıyla “performans ölçüleri” ve “performans göstergeleri” olarak adlandırılmaktadır. (Sayıştay, 2003: 12)

“Performans ölçüleri” performansa ilişkin net ve eksiksiz sayısal bilgi sağlayan ölçümlemelerdir. Asgari mükemmellik düzeyini gösteren standartlar veya kurum tarafından önceden belirlenmiş somut hedefler karşısında, faaliyetin ne kadar iyi yürütüldüğünün doğrudan bir göstergesi olmaları bu ölçülerin en ayırt edici özelliğini oluşturmaktadır. Sağlık hizmetinde ameliyat edilen hasta sayısı, asayiş hizmetinde işlenen suç sayısı ve eğitim hizmetinde okur-yazar sayısı performans ölçülerine örnek olarak gösterilebilir. (Sayıştay, 2003: 13)

Doğrudan ve kesin bir ölçüm yapmanın zor olduğu veya faaliyet süreciyle kesin bir nedensel bağın kurulamadığı durumlarda performansa ilişkin birtakım bilgiler sağlayan ölçüm araçları “performans göstergeleri” olarak adlandırılmaktadır. Kurum faaliyetlerini değişik açılardan değerlendiren doğrudan ölçüler kullanılarak türetilmeleri mümkün olan performans göstergeleri, müşteri memnuniyeti, toplumsal tatmin düzeyi gibi öznel ölçüm ve karşılaştırmaları da içerebilmektedir. Özellikle kamu sektöründe, mevcut olan çıktı ve sonuçları ölçme gücü nedeniyle, performans ölçümünde performans göstergelerine duyulan ihtiyaç artmaktadır. (Sayıştay, 2003: 13)

2. Performans Ölçüm Süreci ve Performans Ölçütleri

Performans ölçümünün tarihsel gelişimi incelendiğinde, ölçümün başlangıçta yalnızca mali göstergelere dayandığı göze çarpmaktadır. Üretim süreci değiştikçe mali ölçütlerin tek başına kullanımının yetersiz kaldığı, bununla birlikte tutumluluk, verimlilik, etkinlik, etkililik, kalite ve müşteri tatmini gibi ölçütlerin değerlendirme sürecine dâhil edildiği gözlenmektedir.

Performansın değişik yönlerinin dikkate alınmasına yol açan bir başka faktör ise, üretilen mal ve hizmetlerle ilgili karar birimlerinin mevcudiyetidir. Kamu hizmetleri dikkate alındığında, bürokratların verimlilik ve etkinliğe, politikacıların maliyetlere ve tüketicilerin de hizmet kalitesine odaklanması söz konusudur. Bu çerçevede, gerçekçi, tarafsız ve başarılı bir

³ Bkz. Mikkesel (1999: 186), Poister (2003: 47), Sevic (2003: 20).

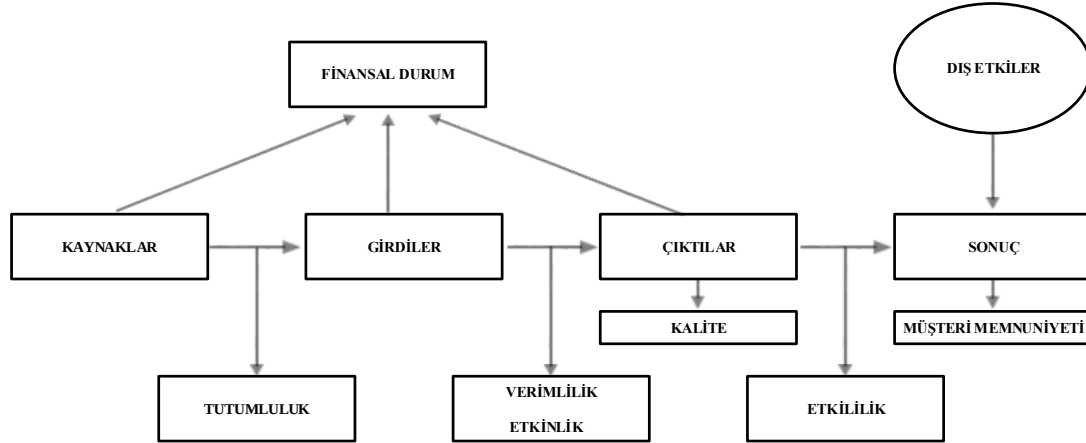
performans ölçümü için performansı farklı yönlerden ölçen, dengeli bir performans ölçütü kümesinin kullanılması gerekmektedir. (Sayıştay, 2003: 15)

Tanımlarına aşağıda yer verilen performans ölçütlerinin birbirleriyle olan bağlantıları da Şekil 1’de gösterilmektedir.

Girdi ölçütleri faaliyetlerin gerçekleştirilmesi için kullanılan kaynak miktarını göstermektedir. Performans değerlendirmesi sırasında tekil olarak kullanılmayan bu ölçütler, diğer performans ölçütlerinin hesaplanması sırasında ağırlıklı olarak kullanılmaktadır (Poister, 2003: 49). Esas olarak herhangi bir hizmeti üretmenin maliyetini gösterdiği için önemli olan bu ölçütler, girdi miktarına bağlı olarak hizmet kalitesinin değiştiği durumlarda daha fazla önem taşımaktadır (Alberta Treasury, 1996: 12). Bu çerçevede, faaliyet sonuçlarının doğrudan girdi niteliğine bağlı olduğu durumlarda, bu ölçütlerin tek başlarına bir performans ölçütü olarak kullanılmaları söz konusudur (Oyman, 2009: 21).

Çıktı ölçütleri faaliyetler sonucunda doğrudan üretilen çıktı miktarını yansıttıkları için performans ölçüm sürecine dâhil edilmektedirler (Probst 2009: 12). Sadece gerçekleştirilen faaliyet sonucunda üretilen nihai mal ve hizmet miktarına ilişkin bilgi sağlayan bu ölçütler, amaçlanan sonuçlara ulaşıp ulaşılmadığı konusunda ise herhangi bir bilgi içermemektedir (Oyman, 2009: 22).

Sonuç ölçütleri ise faaliyet sonucunda üretilen ürün veya hizmetlerin bireyler ve toplum üzerinde yarattığı etkileri ölçmeyi amaçlamaktadır. Gerek uzun vadede elde edilmeleri gerekse dışsal faktörlerden önemli ölçüde etkilenmeleri nedeniyle, sonuç ölçütlerinin performans ölçümünde kullanılmaları girdi ve çıktı göstergelerine kıyasla daha güç ve karmaşıktır (Yenice, 2006: 60; Alberta Treasury, 1996: 13).



Şekil-1: Performans Ölçüm Süreci ve Performans Ölçütleri

Not: Şekil yazarlar tarafından oluşturulmuştur.⁴

Tutumluluk ölçütü, literatürde iktisadilik veya ekonomiklik ölçütü olarak da kullanılmaktadır. Bu ölçüt, kurumun hedefleri doğrultusunda yeterli kalitede kaynakların, doğru miktarda ve düşük maliyetle elde edilmesi anlamına gelmektedir. Başka bir anlatımla, aynı kalitedeki kaynakların en düşük maliyetle elde edilmesini kapsayan bu ölçüt, en ucuz kaynaklar tercih edildiğinde sağlanmayabilir. (Candan, 2007: 75-76)

Birbiriyle sıklıkla karıştırılan ancak farklı olan *verimlilik* ve *etkinlik ölçütleri* ise girdilerle çıktılar arasındaki bağlantıya ilişkin bilgi sağlamaktadır. *Verimlilik ölçütleri* kullanılan her birim

⁴ Benzer tablolar için bkz. Poister (2003: 37), Sayıştay (2003: 15), Finland Ministry of Finance (2006: 57).

girdi ile üretilen çıktı miktarı arasındaki oranı yansıtmakta, bununla beraber görece bir performans karşılaştırması yapılmasına olanak vermemektedir. *Etkinlik ölçütleri* ise, veri bir girdi düzeyi ile en yüksek çıktının veya veri bir çıktı düzeyinin en az girdi miktarıyla elde edilmediğini göstermektedir. Etkinlik ölçütleri, kullanılan girdi ve çıktıların parasal değeri üzerinden hesaplandığı için, görece bir performans karşılaştırması yapılmasına olanak sağlamaktadır (Poister, 2003: 50-51).

Etkililik ölçütleri yürütülen faaliyet sonucunda nihai hedefe ulaşma başarısını ifade etmek için kullanılmaktadır. Elde edilen çıktı miktarı, faaliyet başlangıcında hedeflenen sonuçlara ulaşılacak şekilde kullanılmaktaysa, etkililiğin sağlandığı sonucuna ulaşılmaktadır (Poister, 2003: 52-53). Performans ölçütlerinin en önemli kategorisini oluşturan bu ölçütler faaliyet maliyeti ve faaliyetin tamamlanma süresi gibi faktörleri göz önüne almamaktadır. Etkililik ölçütlerinin diğer ölçütlerden önemli bir farkı ise, bu ölçütün bütünüyle faaliyeti yürüten kurumun kontrolü altında olmaması, başka bir anlatımla dışsal faktörlerden etkilenmesidir (Oyman, 2009: 23).

Kalite ölçütleri faaliyet sonucunda elde edilen çıktıların önceden belirlenen standartlara ve kullanıcı isteklerine uygunluğunu ölçmek için kullanılmaktadır. Faaliyeti yöneten kurum veya bağımsız kuruluşlar tarafından belirlenebilen kalite ölçütleri, bir mal üretiminin veya hizmetin ne kadar iyi gerçekleştirildiğini göstermekle beraber, bu çıktıların nasıl sonuçlar yarattığını ölçmemektedir. Dolayısıyla, performans ölçüm sürecinde kalite ölçütlerinin tek başına değil de verimlilik, etkinlik ve etkililik gibi ölçütlerle beraber olarak kullanılmaları gerekmektedir⁵ (Oyman, 2009: 22-23).

Kalite ve etkililik ölçütleri ile ilişkili olmakla birlikte, sonuç ölçütlerine paralel bir kategoride değerlendirilebilecek olan *müşteri tatminine* ilişkin ölçütlerin değerlendirilmesinde ürün ve hizmet müşterilerinin görüşleri önemli bir bilgi kaynağı oluşturmaktadır. Müşteri tarafından yapılan değerlendirme, programın istenilen etkiyi yaratmakta yeterli olduğu veya yetersiz kaldığı hususları ortaya koyarak, faaliyete ilişkin performans ölçümüne detaylı bir bilgi akışı sağlayabilmektedir (Oyman, 2009: 23).

Performans ölçümünde sıklıkla kullanılan ölçütler arasında *finansal ölçütler* de yer almaktadır. Kurum bütçesi çerçevesinde verimli biçimde faaliyet sürdürülüp sürdürülmediği ve benzeri değerlendirmeler içeren bu ölçütler, diğer performans göstergeleri ile birlikte hesaba katılarak, kâr amacı taşısın taşımamasın, tüm faaliyetlerin performans ölçümünde dikkate alınmaktadır (Sayıştay, 2003: 21).

3. Bütçe Sistemleri - Performans İlişkisi

Performans ile bütçe arasındaki ilişki, uygulanan bütçe sistemine bağlı olarak değişmektedir. Geleneksel bütçeleme sisteminde, harcamayı yapan birime tahsis edilen kaynakla ne tür girdilerin finanse edildiği, bütçenin performans boyutunu oluşturmaktadır. Harcama birimleri açısından bakıldığında, performans anlayışı çok dar kapsamlı olarak ele alınan girdi odaklı sistemde bu anlayış, kaynak kullanımında tutumluluk sağlanmasından öteye gitmemektedir (Kurnaz, 2010: 69-70; Diamond, 2005: 6).

Kamu harcamalarında verimliliğin hesaplanabilmesi ve faaliyetlerin fonksiyonel sınıflandırmasına yönelik çabalar, geleneksel bütçeleme sistemi yerine performans esaslı

⁵ Diğer yandan, çıktının girdiye oranı olarak ölçülen verimlilik ölçütünün, çıktı kalitesinin düşürülmesi yoluyla iyileştirilebilmesinin mümkün olması, kalite ölçütlerinin farklı göstergelerle birlikte değerlendirilmesi gerekliliğini desteklemektedir.

bütçeleminin kullanılmasını beraberinde getirmiştir. Performans esaslı bütçeleminin çıktı ve sonuç odaklı yapısı verimlilik, etkinlik ve etkililik gibi ölçütlerin sağlanmasını hedeflemektedir. Performans ölçümüne esas olan modelin söz konusu çıktı ve sonuç odaklı yapıyı destekleyecek şekilde belirlenmesi, performans esaslı bütçe sisteminin amacına ulaşması açısından ciddi önem taşımaktadır. (Kurnaz, 2010: 69-70)

Performans bilgilerinin bütçe sürecine nasıl etkide bulunduğu ise konunun bir başka boyutunu oluşturmaktadır. Bu konuyu aydınlatmak için yapılan bir ankette, OECD ülkeleri açısından:

- İncelenen ülkelerde performans ölçüm ve değerlendirme sistemlerinin ne şekilde oluşturulduğuna ve geliştirildiğine,

- İncelenen ülkelerde performans bilgisinin bütçeleme ve yönetimde karar alma sürecinde nasıl kullanıldığına,

- Performans bilgisinin bütçeleme ve yönetimde karar alma sürecinde kullanılıp kullanılmamasını hangi etkenlerin belirlediğine ilişkin sorulara yanıt aranmaktadır. Anket sonuçlarına göre, ülkelerin %79'u performans sonuçlarının en azından bütçe müzakere sürecinin bir parçası olarak kullanıldığını belirtmişlerdir. (Yenice, 2006: 62)

4. Performans Ölçüm Modelleri

Performans ölçümünün zor ve karmaşık bir süreç olması başarılı bir yönetim için alternatif modellerin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Performans ölçümüne ilişkin beş temel model mevcuttur. Bu modeller sırasıyla program mantığı, dengeli skor kartı, sunulan hizmetler ve başarılı işler, üçlü bilanço ve kalite ödül kriterine dayalı öz değerlendirme modelleridir. Söz konusu modeller Sayıştay (2003: 33-38)'de aşağıdaki şekilde açıklanmıştır.

Program mantığı modeli, performans ölçümüne konu olan bir programın kaynak, çıktı ve sonuç unsurları arasındaki nedensellik ilişkilerine dayanmaktadır. Bu modelin önemli varsayımı hedeflenen nihai sonuçların doğrudan ve kolayca elde edilemeyeceğidir. Bu doğrultuda, model öncelikle çeşitli ara çıktı ve sonuçlara, daha sonra nihai sonuca ulaşılmasını hedeflemektedir. Bu sayede somutlaşan performans hedefleri sayesinde daha kolay bir performans ölçümü gerçekleştirilebilir.

Dengeli skor kartı modeli, tek başına hiçbir ölçütün performans ölçümünü sağlayamayacağını kabul etmektedir. Modelde performans ölçümüne dört önemli perspektiften bakılması önerilmektedir. Hem mali hem de fonksiyonel ölçütlerin dengeli biçimde ele alındığı bu perspektifler sırasıyla, müşteri, kurum içi iş süreçleri, yenilenme ve öğrenme ile finansal skorların hesaplanmasını gerektirmektedir.

Sunulan hizmetler ve başarılı işler modelinde, benzer tipte hizmet veren tüm kurumların ürettikleri hizmetler ve başardıkları işler hakkında geniş kapsamlı raporlar düzenlenmektedir. Bu raporlarda ulaşılan sonuç ile süreçte kullanılan kaynaklar hakkında bilgi verilmek suretiyle performans ölçümü yapılmaktadır.

Üçlü bilanço modelinde performans ölçümü üç boyut çerçevesinde yapılmaktadır. Bunlar, kurumun yürütülen faaliyet sonucunda ulaştığı nihai finansal tablo, yarattığı sosyal ve çevresel etkilerdir.

Kalite ödül kriterine dayalı öz değerlendirme modeli, kalite ölçütleri ağırlıkta olmak üzere dokuz performans alanında performans ölçümü yapmayı hedeflemektedir. Müşteri ve

toplumsal tatmin düzeyinin %26 olarak ağırlıklandırıldığı bu performans ölçüm modelindeki tüm performans ölçüm alanları ve ağırlıkları aşağıdaki Tablo-1’de gösterilmektedir.

Tablo-1: Kalite Ödül Modeli Performans Ölçütleri ve Ağırlıkları

	Performans Ölçüm Alanları	Ağırlıkları
Girdiler	Liderlik	%12
	Çalışanların Yönetimi	%8
	Politika Ve Strateji	%7
	Kaynakların Yönetimi	%8
	Süreçler Yönetim	%15
Çıktılar	Çalışanların Tatmini	%10
	Müşteri Tatmini	%20
	Toplumun Tatmini	%6
	Temel Başarı Kriterleri	%14

Kaynak: Sayıştay (2003: 38)

5. Kamusal Mal ve Hizmetlerde Performans Ölçümü ve Denetimde Memnuniyet

Kamusal mal ve hizmetler tüketimden dışlanamamaları, faydalarının bölünememesi ve yarattıkları dışsallık nedeniyle bir yandan etkin olarak fiyatlandırılmazken, diğer yandan kaynak dağılımında etkinlikten uzaklaşılmasına neden olabilmektedir (Sappington ve Stiglitz, 1987: 569). Bu çerçevede, en az özel mal ve hizmetlerde performans ölçümü kadar önem taşıyan kamusal mal ve hizmetlerde performans ölçümünün yapılmasının oldukça güç ve karmaşık bir süreç olduğunu ifade etmek mümkündür.

Etkin olarak fiyatlandırılmama sorununa bağlı olarak çok sayıda performans ölçüsünün kullanılamaması, alternatif performans göstergelerinin performans ölçümünde taşıdığı önemi artırmaktadır. Bu doğrultuda, kamusal mal ve hizmetlerin kalitesine ve bunları kullanan müşterilerin memnuniyetine ilişkin göstergeler giderek artan bir şekilde kamu sektöründe performans ölçümünde kullanılmaktadır.⁶ Kamusal mal ve hizmetlerde memnuniyetin dikkate alınması, başta kamu yönetiminde 1990’lı yıllardan sonra değişen yönetim algısını (Pollitt ve Bouckaert, 2002: 24-28) ve bunun performans esaslı bütçeleme ile ilişkisini ortaya çıkarmıştır. Böylelikle kamusal mal ve hizmet talep eden vatandaşlar, özel mal tüketen rekabetçi bireyler gibi analiz edilmek suretiyle rekabetçi kamu sektörü algısı ortaya çıkmıştır (Osborne ve Gaebler, 1992: 169). Bu dönüşüm, kamu yönetiminde hem “Stratejik Yönetim” hem de “Performans Esaslı Bütçeleme” anlayışı ile birlikte, önemli reformları içinde barındıran bir yapıya kavuşmuştur. Sonuç olarak, müşteri ya da vatandaş odaklı kamusal mal ve hizmetlerde performans ve hizmet kalitesi göstergeleri açısından memnuniyet dikkate alınmaya başlanmıştır.

⁶ Dengeli skor kartı modeli ile performans ölçümü yapılan pek çok kamu kuruluşunun (Avustralya Sayıştay, Yeni Güney Galler Sayıştay vb.) skor kartlarında bu tür ölçütlerin ağırlıklı olarak kullanıldığı görülmektedir. (Sayıştay, 2003: 39-45)

Kamusal mal ve hizmetlerde vatandaş memnuniyeti, başta bürokratlar olmak üzere, politikacı ve kamusal karar alma sürecinde yer alan tüm politika yapımcıları için önemli bilgiler içermektedir. Performans esaslı bütçeleme açısından değerlendirildiğinde, memnuniyet analizlerinde, sadece çıktılar değil, aynı zamanda hesap verilebilirliğe ilişkin yönetim anlayışı da uygun bir gösterge olarak kullanılmaktadır. Ancak, başta yerel yönetimlerde olmak üzere, kamusal mal ve hizmetlere ilişkin memnuniyet, anlaşıldığı ve algılandığı ölçüden daha karmaşık analizleri içermekte olan “bulanık” bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Ayrıca memnuniyete ilişkin literatürde yapılan çalışmalar, genellikle kamu yönetiminde hizmet kalitesi ve stratejik yönetim alanları ile ilişkilendirilmekte, performans esaslı bütçelemeye çıktılarına ilişkin bir gösterge olarak dikkate alınmamaktadır.

Kamusal mal ve hizmetlerde vatandaş memnuniyetine ilişkin çalışmalar 1970’li yıllardan başlayarak akademik ilgiye sahip olmuştur. Yapılan çalışmalarda, vatandaşların hizmetlerden tatmin düzeyini etkileyen unsurlar, genellikle sosyo-ekonomik ve demografik özellikler ile memnuniyet arasındaki ilişkilerin modellenmesi ile ortaya konmaya çalışılmaktadır. Örneğin, kamusal hizmetlerde vatandaşların elde ettiği memnuniyet ile diğer değişkenler arasındaki ilişkiler analiz edildiğinde etnik özelliklerin kamusal hizmetlerin memnuniyet düzeyi üzerinde önemli etkileri olduğu gözlenmiştir. Jacob (1972) ve Durand (1976) siyahi vatandaşların genellikle kamu hizmetlerinden oldukça düşük kamu memnuniyetine sahip olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Son dönemde yapılan, etnik özellikleri dikkate alan memnuniyet çalışmalarında, Amerika Birleşik Devletleri’nde siyahi vatandaşların hükümet performansını düşük bulma eğilimlerinin oldukça yüksek olduğu sonucuna ulaşılmıştır (DeHoog, Lowery, ve Lyons (1990); Reisig ve Parks (2000); Van Ryzin, Muzzio ve Immerwahr (2004); Marschall ve Shah (2007); Hajnal ve Trounstone (2014)). Etnik özelliklerin yanı sıra Sharp (1986)’a göre yaş, cinsiyet ve gelir gibi demografik özelliklerin farklılaşmasının memnuniyet üzerindeki etkileri oldukça farklı boyutlardadır. Bu demografik özellikler değiştikçe, kamu hizmetlerinin talep düzeyi değişmekte ve bu değişen yapı memnuniyeti etkilemektedir. Brown ve Coulter (1983), yerel düzeyde polis hizmetleri ile vatandaş memnuniyeti arasındaki ilişkiyi inceledikleri çalışmalarında, polisin talebi karşılama zamanlaması, insanlara davranış şekli ve algılanan hizmet kalitesi ile vatandaş memnuniyeti arasında pozitif bir korelasyon olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

Günümüzde performans denetiminde dikkate alınmaya başlanan memnuniyet analizleri sübjektif anket çalışmalarına dayandığından, özellikle yöneticiler, bürokratlar, politika yapımcılar ve kamu hizmeti sunan memurlar açısından stratejik yönetim için oldukça değerli bilgiler içermektedir. Bu anlamda kamusal hizmetlerde memnuniyeti dikkate alan ve Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) üye ülkelerini analiz eden çalışmalar bulunmaktadır (Bouckaert, Van de Walle ve Kampen (2005), Van Ryzin (2006), Van Ryzin vd. (2004)). Kamusal hizmetlerde memnuniyeti dikkate alan bu çalışmalarda kamusal hizmetlerden memnuniyet ile (hizmet alanlardaki) beklenti arasında önemli bir ilişkinin olduğu ortaya konulmaktadır. James (2007) ve Roch ve Poster (2006)’a göre, kamusal hizmetlerin performansından beklentiler çıkarıldığında, bu değer ile memnuniyet arasında pozitif bir korelasyon olup olmadığı ve kamusal hizmetlerden beklenti ile veya yüksek beklenti düzeyi ile memnuniyet arasında negatif bir ilişkinin olup olmadığı analiz edilmektedir. Bu analiz sonucunda memnuniyet ile birlikte kamusal hizmetlerin performansının ölçümünde beklentilerin dikkate alınması gerekliliği ortaya çıkmaktadır.

6. Bulanık Mantık ve Küme Yaklaşımına İlişkin Kavramlar

Bulanık Küme (Fuzzy Set) ilk defa 1965 yılında Zadeh (1965 ve 1975) tarafından ortaya atılmıştır. 1980’lere kadar üzerinde fazla çalışma yapılmamıştır. 1980’lerin ortalarından itibaren

hızla mühendislik ve matematiğin ilgi alanına girmiştir. Son 30 yılda çok farklı disiplinlerde ilgilenilen bir konu olmuş ve ilgili literatür hızla gelişmiştir. Bulanık küme temelde iki esasa dayandırılabilir.

Birinci esas şu şekilde açıklanabilir: Günlük konuşma dilinde birçok kelime ile düşüncelerimizi ifade ederken karşımızdaki kişiler bizi anlamakta zorluk çekmezler. Çünkü kullandığımız kelimelerin anlamı aşağı yukarı herkes için aynı şeyi ifade etmektedir. Fakat gerçekte daha detaylı olarak bakıldığında, kelimelere her bir bireyin anlamlandırmak için atadığı değer farklı olduğu görülmektedir. Örneğin; zengin, yaşlı, küçük gibi tanımlamaların her kişi tarafından anlaşılabilir olması, herkesin aynı şeyi anladığı anlamına gelmemektedir. İlgili tanımlamaların anlaşılmasında, kişiler farklı değerler vererek bu tanımlamaları anlarlar. Bu durum insan düşünce ve konuşmasında günlük dilde olan bir belirsizliğin var olduğunu göstermektedir. Örneğin; bir kişi için yılda 40.000 TL gelir zenginliği ifade ederken, başka bir kişi için zenginliği daha yüksek bir gelir belirtebilir. Buradan da anlaşılacağı gibi, genelde insan muhakemesi günlük teknolojiye kullanılan 0 ya da 1 mantığından farklı bir mantıkla işlerini yürütmekte ve karar vermektedir.

İkinci esas ise; yukarıda belirtilen belirsizliği ifade etmede kullanılan matematiksel yapının olasılıkla ifade edilemeyen belirsizlik türlerinin modellenmesinde kullanılabilmesidir. Klasik küme kuramında kullanılan karakteristik fonksiyon, her hangi bir elemanın belirtilen kümenin elemanı olup olmadığını kesin olarak belirlemesine rağmen, bu fonksiyon gerçekte daha genel bir fonksiyonun özel halidir. Bu fonksiyon üyelik fonksiyonudur. Bir başka deyişle, belirlenen bir kümeye ait olan elemanlar o kümeye farklı üyelik değerleri ile aittirler.

Temelde ilk olarak mühendislik konusu olan yapay zekâ geliştirmelerinde ele alınan bulanık mantık, daha sonraları çok çeşitli disiplinlerde yaygın kullanım alanına sahip olmuştur. Günümüzde bir çok disiplinde kullanılan bulanık mantıkla ilgili oldukça zengin bir literatür oluşmuştur.

Zengin, yaşlı, küçük ve bunun gibi tanımlamaların ortaya koyduğu bir gerçek, bu kelimelerin esasında birer küme olduklarıdır. Bu tanımlamaların veya kümelerin, kelimenin özelliğini taşıyan bireyler ya da nesnelerden meydana geldiği açıkça görülebilmektedir. Fakat kelimelerin ifade ettiği özellikleri taşıyan küme elemanları bu kümeye belirli üyelik dereceleri ile aittirler. Bir başka ifade ile kümeye ait elemanların üyelik dereceleri farklılık göstermektedir. Bu kümeye ait öyle elemanlar vardır ki; bu elemanların üyeliklerinin var olup olmadığını belirlemek oldukça zordur. Bu durum iki farklı sonucun gözlemlenmesine neden olmuştur. Klasik küme kuramında tanımlanan küme kavramı, esasen yeni tanımlanan bu kümenin özel bir halidir. Klasik küme kuramında, bir eleman bir kümenin ya elemanıdır ya da elemanı değildir. Yeni durumda ise bir elemanın herhangi bir kümeye ait olması, o elemanın taşıdığı üyelik derecesi ile belirlenmektedir. Ayrıca ilgili kelimelerin kişiden kişiye farklılık göstermesi, önerilecek matematiksel fonksiyonun öznel olmasına neden olmaktadır. Öznellik sorununun çözümü çok sayıda uzmanın birlikte karar alması ile büyük ölçüde çözülebilmektedir. Gözlenen ikinci durum, bulanık kümenin bulanık mantığın ortaya çıkmasında oynadığı roldür. Klasik mantıkta yer alan olumlu ise 1, olumsuz ise 0 olma durumu, esasen aynen klasik küme kuramında olduğu gibi bulanık mantığın özel bir durumudur. Bu soyutlama günümüzde birçok teknolojinin gelişmesine temel oluşturmaya rağmen, kendisine has sorunları da içerisinde barındırmaktadır.

Bulanık Küme Kuramına dayalı bulanık mantık uygulamaları da son 30 yılda hızla gelişmiştir. Bulanık Küme Kuramında, söylenen herhangi bir sözel ifade esasen ilgilenilen bir

değişkenin aldığı değer gibi görülür. Bulanık Küme hem bir küme hem de bir fonksiyondur. Bulanık kümenin bir fonksiyon olarak tanımına geçmeden önce, bu durumun bir örnekle açıklanması uygun olacaktır. Örneğin; “GENÇ” ifadesi ele alındığında; bu ifadenin kişiden kişiye farklılık gösterdiği aşikârdır. Kimi insan için 35 yaş ve üzeri yaşlı olarak görülürken, kimisi için de 45 yaş ve üzeri yaşlı olarak görülebilir. Bu farklılık, en basit haliyle, sorunun muhatabı olan kişinin yaşından kaynaklanmaktadır. Eğer cevaplayan kişinin yaşı daha küçük ise 45 yaş ve üstünü yaşlı olarak görebilir. Ayrıca, yaş konusunun yaşanılan çağa ve coğrafyaya göre farklılıklar gösterebildiği de çok açıktır. Bu belirsizliğin modellenmesi için kullanılan matematiksel araçlardan biri ve en önemlisi Bulanık Küme Kuramıdır. “GENÇ” ifadesi için “bulanık küme”, başka bir ifade ile “fonksiyon” ya da literatürde yer alan terminoloji ile “üyelik fonksiyonu” aşağıda tanımlanmaktadır.

Tanım: U Evrensel kümeden $[0,1]$ kapalı aralığına tanımlanan kümeye bulanık küme denmektedir ve

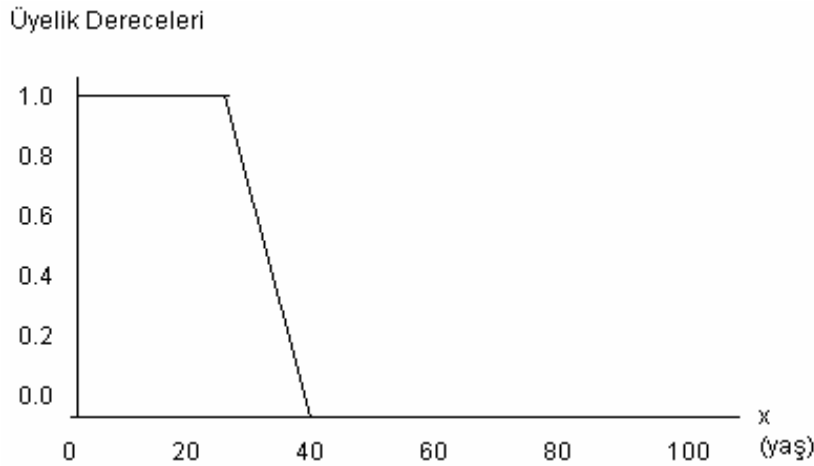
$$\mu^{\text{GENÇ}}(x): U \rightarrow [0,1]$$

ifadesi ile gösterilmektedir.

Bu ifadede, U , fonksiyonun tanım kümesini, $[0,1]$ kapalı aralığı değer kümesini ve x ilgili kümenin elemanını göstermektedir. İlgilendiğimiz durum “GENÇ” olduğu için bu kümenin yaş değişkeni ile ilgili olduğu açıktır ve U kümesinin esasen gerçel sayılar kümesi olduğu kolaylıkla görülür. Bu bilgiye dayanarak yukarıda verilen fonksiyon, yeniden aşağıdaki gibi ifade edilebilir.

$$\mu^{\text{GENÇ}}(x): R^+ \rightarrow [0,1]$$

İlgili fonksiyon için üyelik fonksiyonunun grafiği Şekil-2’de verilmektedir.



Şekil-2: Üyelik Dereceleri

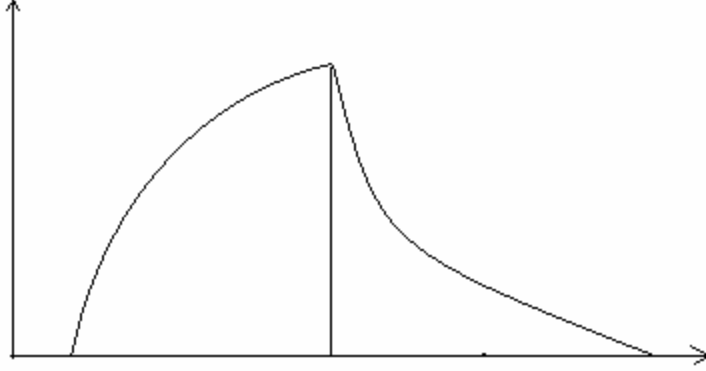
Üyelik fonksiyonlarının belirli şartları sağladığı durumlarda, ortaya özel üyelik fonksiyonları çıkmaktadır. Bu özel fonksiyonlara bulanık sayılar adı verilmektedir.

Tanım: Verilen bir üyelik fonksiyonu aşağıdaki özellikleri sağlarsa ilgili fonksiyona bulanık sayı adı verilir.

1. $\mu(x) = 1$, en az bir x için

2. Üyelik fonksiyonu iç bükeydir (konvektir)

3. $A(x) = \{x | \mu(x) > 0\}$ (Üyelik fonksiyonunda sıfırdan büyük değerlerine fonksiyonun destek bölgesi denir). Bu özellikleri sağlayan fonksiyonların genel yapısı Şekil-3’de verilmektedir.

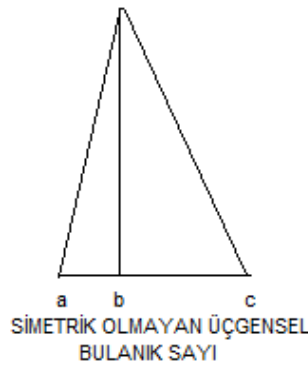


Şekil-3: Konveks Üyelik Fonksiyonu

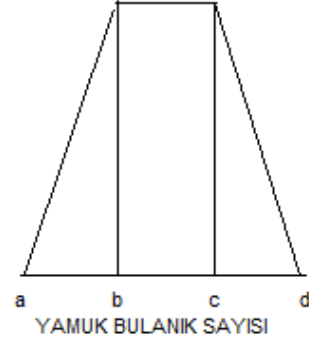
Günlük hayatta karşılaşılan verileri temsil edebilme kabiliyetinin yüksekliği ve kullanım kolaylığı gibi nedenlerden ötürü çeşitli bulanık sayılar literatürde yer almaktadır. Bunların en sık kullanılanı simetrik üçgensel bulanık sayılar, simetrik olmayan üçgensel bulanık sayılar ve yamuk bulanık sayılardır. Bu sayıların grafiksel gösterimleri Şekil-4, Şekil-5 ve Şekil-6’da verilmektedir.



Şekil-4

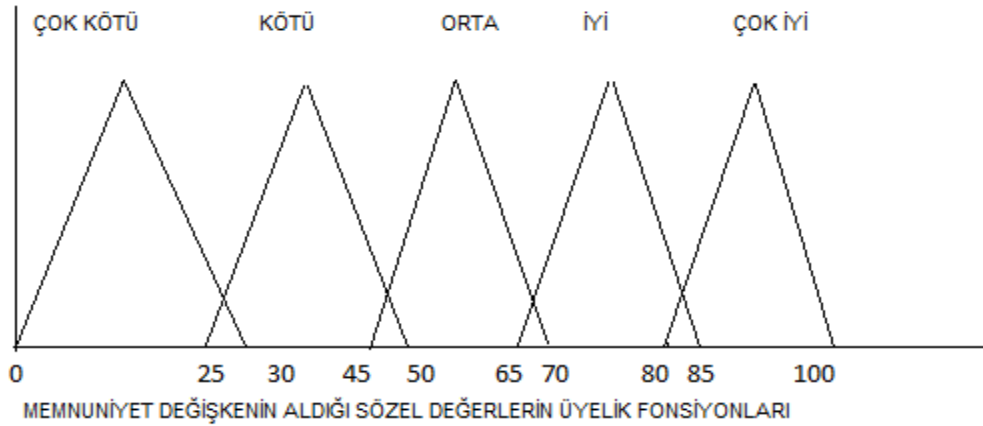


Şekil-5



Şekil-6

Bulanık Küme Kuramının sağladığı en önemli avantajlardan biri, ilgilenilen değişkenlerin aldığı sözel değerler için matematiksel olarak kullanılabilen üyelik fonksiyonlarının ya da sayısal değerlerin bulanık sayılar olarak kullanılabilmesine olanak sağlayan yapıya sahip olmasıdır. Örneğin, “MEMNUNİYET” ifadesi bir değişken olarak görüldüğünde, aldığı değerler sırası ile “ÇOK KÖTÜ”, “KÖTÜ”, “ORTA”, “İYİ”, “ÇOK İYİ” olarak varsayılabilir. Bu değişkenin aldığı her bir değer için üyelik fonksiyonları üçgensel bulanık sayıların kullanılması ile oluşturulabilir. Bu durum Şekil-7’de olduğu gibi gösterilebilir.



Şekil-7: Memnuniyet Değişkeninin Aldığı Sözel Değerlerin Üyelik Fonksiyonları

İster sayısal verilerinden yola çıkarak verilerin değer uzayı sözel olarak kısımlara ayırma (partition) yöntemi ile elde edilsin, ister sözel verilerin bir sayısal ölçek ile ilişkilendirilmesi ile elde edilsin, ifadeler matematiksel olarak kullanılabilir hale getirilmektedir. Burada her iki durum da gösterilmektedir. “MEMNUNİYET” ölçüsü kişilerden sözel olarak elde edilen değerlerden oluşmasına rağmen, değişkenin aldığı her değer için bir üyelik fonksiyonu elde edilmiştir. Diğer bir yaklaşımda ise, örneğin yaş değişkeni sayısal verilerden oluşmasına rağmen, istatistiksel olarak da gruplara ayrılarak belirli analizler yapılabilir. Gruplama yaklaşımı olarak adlandırılan bu yaklaşım, yukarıda bahsedilen bulanık küme ile benzerlik göstermektedir. Yaş grupları “GENÇ”, “ORTA YAŞLI”, “YAŞLI” biçiminde oluşturulabilir. Değişkenin aldığı değerler için oluşturulan üyelik fonksiyonlarının Şekil-7’de görüldüğü üzere kesişim bölgeleri mevcuttur. Bu durum ilgili kümelerinin sınırlarının belirsizliğinden ve birbirleri ile olan geçişkenliğinden kaynaklanmaktadır.

Daha önce de ifade edildiği gibi, Bulanık Küme Kuramı bulanık mantığın gelişiminde de önemli bir rol oynamıştır. Genelde “IF THEN” kuralları olarak literatürde yer alan yapı, “ŞART SONUÇ” biçiminde ifade edilebilir. ŞART kısmı “EĞER” ile ifade edilir ve bağımsız değişkenlerin aldığı sözel ifadelerin gerçekleşmesi durumunda “SONUÇ” kısmında yer alan bağımlı değişkenin hangi sözel değeri alacağını ifade eden şart yapılarıdır. Bu yapıları “RULE” yani kural adı verilmektedir. Örneğin, iki bağımsız değişkenin ve bir bağımlı değişkenin olduğu durumu ele alalım. İlgili örnek için herhangi bir kural aşağıdaki gibi ifade edilir:

$$\text{EĞER } X_1 \text{ } A_1 \text{ ve } X_2 \text{ } A_2 \text{ ise } Y \text{ } B_1$$

Bu ifade sözel olarak; $X_1=A_1$ ve $X_2=A_2$ olduğunda (aynı anda sağlandığında) $Y=B_1$ olacağını (Y ’nin B_1 değerini alacağını) ifade eden kuraldır. X_1 ve X_2 bağımsız değişkenler, Y bağımlı değişken ve A_1 , A_2 ve B_1 sırasıyla bulanık sayılardır.

Yukarıda verildiği biçimiyle oluşturulan kurallar bütününden oluşan matematiksel modelleme yöntemine Bulanık Küme Temelli Sistemler (Fuzzy Rule Based Systems) adı verilmektedir.

7. Bulanık Küme Temelli Sistemler ile Türkiye’de Asayiş Hizmetlerinden Memnuniyet

Bu çalışmada, TÜİK (Türkiye İstatistik Kurumu) tarafından yayınlanan “Yaşam Memnuniyeti Araştırması” 2012 Mikro Veri Seti kullanılarak asayişten memnuniyet durumu Bulanık Küme Temelli Sistemler aracılığıyla modellenmektedir. TÜİK, Yaşam Memnuniyeti Araştırması ile Türkiye’deki bireylerin subjektif mutluluk algılaması, sağlık, sosyal güvenlik, örgün eğitim, çalışma hayatı, gelir, kişisel güvenlik ve adalet hizmetleri, kişisel gelişim gibi

temel yaşam alanlarındaki memnuniyetleri ölçmeyi ve bunların zaman içindeki değişimini izlemeyi amaçlamaktadır. İlgili mikro veri setinde, hanehalkı bireylerine ilişkin 2012 yılında gasp, yaralanma, darp, kötü muamele, şantaj, tehdit, cinsel bir suçtan mağduriyet ve dolandırıcılık gibi herhangi bir asayiş suçunu yaşayıp yaşamadıkları sorgulanmaktadır. Bu sorgulama ile birlikte bu hizmetlerden memnuniyet düzeyleri, sosyo-ekonomik ve demografik değişkenleri dikkate alarak 18 yaşından büyük 7.956 kişiye ilişkin Türkiye genelinde tahmine ulaşılmaktadır. Çalışma, 2012 “Yaşam Memnuniyeti Araştırması”nda yer alan değişkenlerden hanehalkı büyüklüğü, yaş, eğitim düzeyi, yaşam memnuniyeti, gelir memnuniyeti ile asayişten memnuniyet arasındaki ilişkiyi analiz ederek, performans esaslı bütçecelemede müşteri tatminine ilişkin bir göstergenin denetim açısından kullanılabileceğine ilişkin önemli sonuçlara ulaşmaktadır. Bulanık küme temelli benzer kamusal performans ölçümleri Kayode vd. (2012) bilgi ve iletişim teknolojileri hizmetlerine ve Wu vd. (2010) ise yerel yönetimlerde üretilen hizmetlere odaklanmaktadır. Çalışmada ulaşılan sonuçlar, Türkiye Cumhuriyeti İçişleri Bakanlığı Emniyet Genel Müdürlüğü 2013 Performans Programında yer alan “Toplum Destekli Polislik Projesi”nin (Emniyet Genel Müdürlüğü, 2013: 27) güvenlik hizmetlerinden memnuniyetin artırılmasına ilişkin hedefleri açısından da kullanılabilecek niteliktedir. Modeldeki bazı değişkenler, örneğin hane halkı büyüklüğü ve yaş sayısal değerler iken; eğitim düzeyi, yaşam memnuniyeti, gelir ve asayişten memnuniyet gibi değişkenler ise sözeldir.

Çalışmada kullanılan model hakkında detaylı bilgi verilmeden önce, araştırmada kullanılan değişkenlere ilişkin betimsel istatistikler Tablo-2 ve Tablo-3’te özetlenmektedir. Sayısal veriler olan hane halkı ve yaş için 7.956 bireye ilişkin değerlere Tablo-2’de yer verilmektedir.

Tablo 2: Hanehalkı Büyüklüğü ve Yaş Değişkenlerine Ait Betimleyici İstatistikler

Değişkenler	N	Aralık	Min.	Max.	Ortalama	Std. Sapma
Hane Halkı	7956	15,00	1,00	16,00	3,7666	1,86723
Yaş	7956	75,00	18,00	93,00	44,4647	16,30043
Toplam Gözlem	7956					

Tablo 3: Sözel Değişkenlere İlişkin Frekans Değerleri

Eğitim durumu	Frekans	Gelir Memnuniyeti	Frekans	Yaşam Memnuniyeti	Frekans	Asayiş Memnuniyeti	Frekans
Bir okul bitirmedi	17,9	ÇM	1,9	ÇM	8,2	ÇM	5,3
İlkokul	38,2	M	36,3	M	52,9	M	75,2
Orta	11,8	OM	25,9	OM	28,9	OM	11,5
Lise ve mes. lisesi	18,3	MD	29,4	MD	8,3	MD	7,0
Yüksek Okul	4,0	HMD	6,4	HMD	1,8	HMD	1,0
Fakülte	8,3						
Yüksek Lisans	1,3						
Doktora	0,3						
N	7956		7956		7956		7956

ÇM= Çok memnun, M= Memnun, OM= Orta düzeyde memnun, MD Memnun değil, HMD= Hiç memnun değil

Bulanık Küme Temelli Sistemler modeli ile yapılan modelleme çalışmalarında, bütün değişkenlerin tanım uzayları eldeki veriden faydalanılarak sözel değerler alan ifadelerle dönüştürülmektedir. Örneğin, hanehalkı büyüklüğü sayısal değerler içeren bir değişkendir. Fakat aynı değişken sözel değerler alacak biçimde “KÜÇÜK HANEHALKI”, “ORTA

BÜYÜKLÜKTE HANEHALKI” ve “BÜYÜK HANEHALKI” biçiminde bölümlendirmeye tabi tutulmuştur. Aynı durum diğer değişkenler için de geçerlidir. Bu çerçevede, Tablo-4 her değişkenin tanım uzayının hangi sözel ve karşılık gelen üyelik fonksiyonları aracılığıyla belirlendiğini göstermektedir.

Tablo 4: Değişkenler ve Üyelik Fonksiyonları

Değişkenler	Sözel Değerler	Üyelik Fonksiyonları
Hane halkı (HH)	Küçük	(0,1,5)
	Orta	(4,6,8)
	Büyük	(7,16,16)
Yaş (Y)	Genç	(0, 18, 45)
	Orta yaş	(40,55,70)
	Yaşlı	(65,93, 93)
Eğitim Düzeyi (ED)	Düşük	(0,1,7)
	Orta	(6,10,15)
	Yüksek	(14,25,25)
Yaşam Memnuniyeti (YAM)	Düşük	(0,1 45)
	Orta	(40,55,70)
	Yüksek	(65,100,100)
Gelir Memnuniyeti (GEM)	Düşük	(0,1 45)
	Orta	(40,55,70)
	Yüksek	(65,100,100)
Asayiş Memnuniyeti (ASM)	Düşük	(0,1 45)
	Orta	(40,55,70)
	Yüksek	(65,100,100)

İlgili modelde asayiş sorunu yaşamış olanlar ve asayiş sorunu yaşamamış olanlar için iki ayrı model elde edilmiştir. Her iki grup için eldeki veriler kullanılarak 500 kural elde edilmiştir. Teorik olarak 6 değişkenin ve her değişkene ait 3 düzeyin olduğu bilgisi altında, olması gereken kural sayısı $3^6 = 729$ dur. Fakat bazı kuralların anlamsız olması ya da eldeki veri setinde olmamasından ötürü, kural sayısı her bir grup için 500 olarak belirlenmiştir. Asayiş sorunu yaşamış bireylerden bir tanesinin durumunu ifade eden ve kural olarak belirlenmiş bir ifade aşağıda verilmiştir. Burada HH (Hanehalkı) BÜYÜK ve Y (Yaş) ORTA ve ED (Eğitim Düzeyi) DÜŞÜK ve YAM (Yaşam Memnuniyeti) YÜKSEK ve GEM (Gelir Memnuniyeti) ORTA ise ASM (Asayişten Memnuniyet) DÜŞÜK olarak belirleyen bir bireyin modelde yer alan bir kural olarak ifadesi verilmiştir. Bu türde elde edilen kurallar bütünü 500 kuraldır ve bunlar modeli oluşturmaktadır. Elde edilen 500 kuralın Mat Lab 7.9 ile çalıştırılması sonucu aşağıdaki bulgulara ulaşılmıştır. Yukarıda ifade edilen değişkenlerin aldığı değerlerin Bulanık Küme Temelli Sistemde karşılık gelen kuralı, bir başka ifadeyle, şartlı yapısı aşağıdaki gibi yazılmaktadır.

EĞER HH BÜYÜK ve Y ORTA ve ED DÜŞÜK ve YAM YÜKSEK ve GEM ORTA İSE ASM DÜŞÜK

8. Asayiş Hizmetlerinden Memnuniyetin Bulanık Küme Temelli Sistem ile Modellenmesi Sonucunda Ulaşılan Bulgular

TÜİK anketine göre, gasp, saldırı vb. asayiş sorunu yaşamış bireylerin bulunduğu hanehalklarının asayiş hizmetinden memnuniyeti araştırması için önemli olabileceği düşünülen ve Bulanık Küme Temelli Sistemlere (Fuzzy Rule Based Systems) uygun beş değişken belirlenmiştir. Bu beş değişken sırası ile “hanehalkı büyüklüğü, yaş, eğitim düzeyi, yaşam memnuniyeti ve gelir memnuniyeti”dir. Bu değişkenlerin etkileşimli bir şekilde asayiş memnuniyeti üzerinde etkilerinin ne olduğu modellenerek sonuçları yorumlanmıştır.

Genel olarak ifade edilebilecek husus, bu değişkenlerin tümünün ortalama düzeyinde asayıştan memnuniyet orta düzeyde oluşmaktadır. Bu durum, “asayişe” mevcut durumuyla karşı bir önyargının olmadığını göstermektedir. Bir başka ifade ile orta büyüklükte bir hanehalkı, ortalama eğitim düzeyine sahip, orta yaşlı, ortalama yaşam memnuniyeti ve gelir memnuniyetine sahip ise, asayıştan memnuniyeti de orta seviyede gözükmektedir.

Yukarıda bahsedilen değişkenlerin düzeylerinin değişmesi, asayiş memnuniyetinin aldığı değerlendirme üzerinde etkili olmaktadır. Bu model sayesinde statik olarak sadece seçenekler ile düşüncelerini ortaya koyan bireylerin, toplamda dinamik olarak hangi durum ya da durum etkileşimleri ile asayışı nasıl değerlendirdikleri ortaya çıkmaktadır. Bu modele dayanarak ortaya çıkan birbirinden farklı durumlar aşağıda ifade edilmektedir.

Asayiş memnuniyetinin en düşük ve en yüksek olduğu durumlarda, ilgili değişkenlerin hangi düzeylerde yer aldığının öncelikle belirlenmesi gereklidir. Küçük hanehalklarında, eğitim düzeyi yüksek, yaşam ve gelir memnuniyeti yüksek orta yaşlı kişilerin asayiş memnuniyetleri en düşük seviyededir. Bir başka benzer durum, kalabalık hanehalklarında, eğitim düzeyi ve yaşam memnuniyeti düşük orta yaşlı ve orta gelir memnuniyetine sahip bireylerde de görülmektedir. Tam tersi durumda, yani asayiş memnuniyeti en yüksek değerlendirmeye sahip olduğunda ise, kalabalık hanehalklarındaki eğitim düzeyleri düşük, yaşam ve gelir memnuniyetleri düşük olan gençlerde karşımıza çıkmaktadır. Bu iki ucun arasında değişkenlerin aldığı değerlere göre çok farklı durumlar model sayesinde gözlemlenebilmektedir. En etkili değişkenler yaşam memnuniyet düzeyi, eğitim düzeyi ve yaş olarak karşımıza çıkmaktadır. Hanehalkı büyüklüğü ve gelir memnuniyetinin her durumda olmasa da bazı durumlarda etkili olduğu gözlemlenmiştir.

Çalışmadaki bireylerin yaşları genç değerlerden orta yaş değerlerine doğru değişim gösterdikçe, asayıştan memnuniyette orta-yüksek değerlerden düşük değerlere doğru bir değişim gözlemlenmektedir. Benzer durum, eğitim değişkeninin aldığı değerlerde de ortaya çıkmaktadır. Eğitim düzeyi yükseldikçe asayıştan memnuniyet azalma göstererek dip seviyelere ulaşmaktadır. Yaşam memnuniyeti düşük olan bireyler asayıştan azami derecede memnun iken, yaşam memnuniyetleri artan bireylerde ise tam tersi bir durum söz konusudur ve asayıştan memnuniyet azalarak dip seviyelere ulaşmaktadır. Gelir memnuniyetinin etkisi ancak yaşam memnuniyeti arttıktan sonra asayiş memnuniyeti üzerinde etkili olmakta ve azalmaya yol açmaktadır. Buradan, gelir memnuniyetinin asayiş memnuniyeti üzerine etkisinin dolaylı yoldan olduğu sonucuna varılabilir.

Herhangi bir asayiş durumuna maruz kalmayan bireyler incelendiğinde, yukarıda ifade edilen değişkenlerin asayiş memnuniyeti üzerine etkileri farklılık göstermektedir. Gelir, asayiş sorunu yaşayan bireylerde diğer değişkenler belirli seviyeye geldikten sonra etki eden bir değişken iken, asayiş sorunu yaşamayan bireylerde önemli bir değişken haline gelmekte ve gelir arttıkça asayiş memnuniyetinin de arttığı gözlemlenmektedir. Bir diğer farklılık, her değişkenin ortalama düzeyinde asayıştan memnuniyet diğer gruba göre daha yüksek düzeydedir. Bu durum,

asayiş sorunu yaşamayanlarda, asayıştan memnuniyette yanlı bir durum olduğunu göstermektedir. Memnuniyet düzeyi orta-yüksek arasındadır. Eğitim düzeyi yükselen ve yaşam memnuniyeti az olan bireylerde asayıştan memnuniyetin azalması her iki grupta da gözlenen ortak bir durumdur. Eğer bir birey orta büyüklükteki bir hanehalkından gelen orta yaşlı birisi ise ve diğer değişkenleri yüksek seviyede ise asayıştan memnuniyet en düşük seviyeye inmektedir. Diğer değişkenler sabit tutulduğunda, sadece hanehalkı büyüklüğü “küçük” seviyesinde iken, asayıştan memnuniyet zirveye çıkmaktadır.

SONUÇ

Kamusal hizmetlerde performans denetimi Performans Esaslı Bütçeleme, Stratejik Yönetim ve Kamusal Hizmet Kalitesi gibi yaklaşımları içinde barındıran günümüz kamu yönetimi anlayışının bir parçasıdır. Kamu kesimini disipline eden ve özel kesim gibi vatandaş (müşteri) odaklı bir yapıya yönelten bu anlayışta, hizmet kalitesi göstergesi olarak memnuniyet, performans denetimi ve performans esaslı bütçeleme için önemli bir değişken olarak ortaya çıkmaktadır. Özellikle polis hizmeti gibi kamusal mal ve hizmetler açısından bölünemez faydaya sahip, fiyatlandırılmayan ve rekabetin olmadığı kamusal hizmetlerde memnuniyet kamu kesimi açısından değerli bilgileri içermektedir. Bu anlamda, bu çalışma 2012 yılı için hanehalkı büyüklüğü, yaş, eğitim düzeyi, yaşam ve gelir memnuniyeti ile polis hizmetlerinden memnuniyeti, fert bazında, başına herhangi bir asayiş olayı gelenler ve gelmeyenler şeklinde kümeleyerek analiz etmiştir. Başına herhangi bir asayiş olayı gelen fertlerde, incelenen değişkenler ortalama düzeyde iken, polis hizmetinden memnuniyet ortalama düzeydedir. Asayiş memnuniyetinin en düşük düzeyde olduğu kişiler, hanehalkı büyüklüğü küçük, eğitim düzeyi yüksek, yaşam ve gelir memnuniyeti yüksek orta yaşlı kişilerdir. Aynı durum kalabalık hanehalklarında, eğitim düzeyi ve yaşam memnuniyeti düşük orta yaşlı ve orta gelir memnuniyetine sahip bireyler için de geçerlidir. Memnuniyetin yüksek olduğu kişiler ise, kalabalık hanehalklarındaki eğitim düzeyleri düşük, yaşam ve gelir memnuniyetleri düşük olan gençler olarak gözlenmiştir. Asayıştan memnuniyeti etkileyen en önemli unsurlar yaşam memnuniyeti, eğitim düzeyi ve yaş olarak karşımıza çıkmaktadır. Buna karşın hanehalkı büyüklüğü ve gelir memnuniyetinin etkileri genel olarak daha sınırlıdır.

Başına herhangi bir asayiş sorunu gelmeyen bireylerde gelir ve asayiş memnuniyeti arasında pozitif yönlü birlikte hareket etme (korelasyon) söz konusudur. İlk grup ile kıyaslandığında bağımsız değişkenler ortalama değerde iken asayıştan memnuniyet daha yükseldir. Asayıştan memnuniyetin en yüksek olduğu bireyler ise küçük hanehalkı büyüklüğüne sahip olanlardır.

Sonuç olarak bu çalışma, asayiş hizmetinden memnuniyetin, bireylerin başına herhangi bir asayiş sorununun gelmesi veya gelmemesi durumunda, farklı gelir ve yaşam memnuniyeti, hanehalkı büyüklüğü, yaş ve eğitim düzeylerinde önemli farklılıklara sahip olduğunu, hem performans denetimi hem de hesap verebilirlik ve hizmet kalitesi açısından muğlak sözel ifadelerin analizinin Bulanık Küme Temelli Sistem vasıtasıyla modellenebileceğini ve kullanılabilirliğini ortaya koymaktadır.

KAYNAKÇA

Alberta Treasury, (1996), *Measuring Performance: A Reference Guide*, Alberta.

Bouckaert, G., S., Van de Walle ve J. K. Kampen, (2005), Potential for comparative public opinion research in public administration, *International Review of Administrative Sciences*, 71:229–40.

- Brown, K. ve P. Coulter, (1983), Subjective and objective measures of police service delivery, *Public Administration Review*, 43: 50–58.
- Candan, E. (2007), *Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi*, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları, Ankara, Yayın No:2007/374.
- Celep, H. (2010), *Kamu Sektöründe Performans Yönetimi Ve Ölçümü*, Mesleki Yeterlilik Tezi, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara.
- Dehoog, R. H., D. Lowery ve W. E. Lyons, (1990), Citizen Satisfaction with Local Governance: A Test of Individual, Jurisdictional, and City-Specific Explanations. *Journal of Politics* 52 (3): 807–837.
- Diamond, J. (2005), Establishing a Performance Management Framework for Government, *IMF Working Paper Series*, 05/50.
- Durand, R. (1976), Some dynamics of urban service evaluations among Blacks and Whites, *Social Science Quarterly*, 56: 698–706.
- Finland Ministry of Finance, (2006), HANDBOOK ON PERFORMANCE MANAGEMENT, https://www.vm.fi/vm/en/04_publications_and_documents/01_publications/10_governance_and_accountability/20050913Handbo/Handbook.pdf, (Erişim Tarihi: 6 Nisan 2014).
- Hajnal, J. ve Trounstine, J. (2014), Identifying and Understanding Perceived Inequities in Local Politics, *Political Research Quarterly*, 67(1):56-70.
- Jacob, H. (1972), Contact with government agencies: A preliminary analysis of the distribution of government services. *Midwest Journal of Political Science*, 16: 123–146.
- James, Oliver. (2007), Evaluating the expectations disconfirmation and expectations anchoring approaches to citizen satisfaction with local public services, *Journal of Public Administration Research and Theory*, 19:107-123.
- Kayode, A. S., A. R. Adeleke, I. M. Rafiu ve B.S. Ronke. (2012), A Fuzzy Logic Approach for Evaluation of Government Performance in ICT Projects Implementation, *Journal of Emerging Trends in Computing and Information Sciences*, 3(11):1487-1494.
- Kubalı, D. (1998), *Performans Denetimi: Kavram, İlkeler, Metodoloji ve Uygulamalar*, T.C. Sayıştay Cumhuriyetin 75'inci Yıldönümü Yayın Dizisi, Ankara, Yayın No: 11
- Kubalı, D. (1999), Performans Denetimi, *Amme İdaresi Dergisi*, 32(1), 31-62
- Kurnaz, A. C. (2010), *Kamuda Performans Esaslı Bütçe Uygulama Sonuçlarının Değerlendirilmesi ve Bu Çerçevede Part (Program Assessment Rating Tools) Sisteminin İncelenmesi*, Mesleki Yeterlilik Tezi, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara.
- Marschall, M. J. ve P. R. Shah. (2007), The Attitudinal Effects of Minority Incorporation Examining the Racial Dimensions of Trust in Urban America. *Urban Affairs Review* 42 (5): 629–58.
- Mikesell, J. (1999), *Fiscal Administration: Analysis And Applications For The Public Sector*. (5th ed.), Harcourt Brace College Publishers. ABD.
- Oyman, S. (2009), *Stratejik Yönetim Sürecinde Performans Ölçümü ve Dengeli Skor Kartı Uygulaması: Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası için Bir Değerlendirme*, Uzmanlık Yeterlilik Tezi, TCMB Muhasebe Genel Müdürlüğü, Ankara.
- Osborne, D. ve T. Gaebler. (1992), *Reinventing government*, New York, Addison-Wesley.
- Özer, M. A. (2009), Kamu Kesiminde Performans Ölçümü ve Bütçe İlişkisi, *Sayıştay Dergisi*, 73, 3-29.

- Poister, T. H. (2003), *Measuring Performance In Public and Nonprofit Organizations*, A Wiley Imprint by Joey-Bass, San Francisco, ABD.
- Pollitt C. ve G. Bouckaert. (2002), *Public Management Reform A Comparative Analysis*, Oxford University Press, New York, ABD.
- Probst A. (2009), *Performance Measurement, Benchmarking & Outcome-Based Budgeting For Wisconsin Local Government*, University of Wisconsin.
- Reisig, M. D. ve R. B. Parks. (2000), Experience, Quality of Life, and Neighborhood Context: A Hierarchical Analysis of Satisfaction with Police. *Justice Quarterly* 17 (3): 607–30.
- Roch, C.H. ve Theodore H. Poster. (2006), Citizens, Accountability and services satisfaction: the influence of expectations, *Urban Affairs Review*, 41: 292-308.
- Sappington, D. E.M. ve J.E. Stiglitz. (1987), Privatization, information and incentives, *Journal of Policy Analysis and Management*, Vol.6, No.4, 567-582.
- Sayıştay, (2003), *Sayıştayın Performans Ölçümüne İlişkin Ön Araştırma Raporu*, Ankara.
- Sevic, Z. (2003), Measuring Public Sector Performance in South Eastern Europe: Addressing the Challenges of Democratic Transition, Z. Sevic (der.) *Gauging Success: Performance Measurement In South Eastern Europe* içinde, LGI Fellowship Series, Hungary.
- Sharp, E. B. (1986), *Citizen demand-making in the urban context*. University of Alabama Press.
- Türkiye Cumhuriyeti İçişleri Bakanlığı Emniyet Genel Müdürlüğü, (2013), 2013 Yılı Performans Programı, www.egm.gov.tr/Documents/PERFORMANS2013.pdf (Erişim) (Tarihi: 27 Şubat 2013)
- Van Ryzin, G. G. (2004), Expectations, performance, and citizen satisfaction with urban services, *Journal of Policy Analysis and Management*, 23: 433–448.
- Van Ryzin, G. G. (2006), Testing the expectancy disconfirmation model of citizen satisfaction with local government, *Journal of Public Administration Research and Theory*, 16: 599–611.
- Van Ryzin, G. G., D. Muzzio, ve S. Immerwahr. (2004), Explaining the Race Gap in Satisfaction with Urban Services. *Urban Affairs Review* 39 (5): 613–32.
- Yenice, E. (2006), Performans Yönetimi Uygulamalarında Performansın Ölçümü Ve Değerlendirilmesi, *Sayıştay Dergisi*, 61, 57-68.
- Zadeh, L.A. (1965), Fuzzy Sets, *Information and Control*, 8: 338-353.
- Zadeh, L.A. (1975), The Concept of a Linguistic Variable and its Application to Approximate Reasoning-I, *Information Sciences*, 8: 338-353.
- Wu, J. C. , H. Tsai , M. Shih ve H. Fu. (2010), Government performance evaluation using a balanced scorecard with a fuzzy linguistic scale, *The Service Industries Journal*, 30:3, 449-462.

KAMU MALİ DENETİMİNDE İSTATİSTİKSEL BİR YAKLAŞIM: BENFORD YASASI

Öğr. Gör. Uğur DÜNDAR

Özet

1800’lü yılların ikinci yarısında Simon Newcombe tarafından fark edilen ve 1900’lü yılların ikinci çeyreğinde Frank Benford tarafından formüle edilen *Logaritmik Olasılık Yasası*, 1990 yılında Mark J. Nigrini tarafından muhasebe hile ve hatalarının tespitinde kullanılmasıyla dış denetim alanında son derece anlamlı ve popüler bir teknik konumuna gelmiştir. 1990’lardan günümüze yazılım sektörünün konuya eğilmesi ile birlikte yaklaşım dış denetim şirketlerinin vazgeçilmez denetim araçlarından birisi olmuştur. Çalışmada ilk olarak çalışanlara vergi iadesi uygulandığı dönem belgeleri üzerinde bir analiz yapılmış; daha sonra henüz yayımlanmamış akademik bir çalışmada kullanılan mali veriler analiz edilmiştir. Vergi iadesine konu oluşturan harcama belgeleri üzerinde yapılan analizde tam isabetle örneklem daraltılarak gerçeği göstermeyen harcama belgesi tespit edilmiştir. Akademik çalışma ampirik modelde kullanılan veriler üzerinde yapılan analizde verilerde herhangi bir hataya rastlanmamıştır.

Bu çalışmanın amacı, 1990’lı yıllardan beri muhasebe hile ve hatalarının tespitinde özel sektörde yaygın bir biçimde kullanılan tekniğin, kamusal denetimde de etkin olarak kullanılabileceğini göstermek olacaktır.

Anahtar Kelimeler: Mali Denetim, Benford Yasası, Basamak Analizi

AN ANALYTICAL TEST FOR PUBLIC AUDITING: BENFORD’S LAW

Abstract

Benford’s Law was discovered by an American astronomer S.Newcombe in 1881, then formulated and tested by a physicist F. Benford in 1938. Since then the digit analysis has being called as Benford’s Law. In 1972, H. Varian suggested that the law could be used to analyze socio-economic data, and then M.J. Nigrini has showed that the law could be used in fraud control in accounting and auditing. In this paper we analyzed vouchers and government statistics used in another academic research. Using first digit analysis we determined a fraud in vouchers, however there was no fundamental error on government statistics used in the research. Both examples have the tendency to logarithmic probability distribution as expected.

The purpose of this paper is twofold. One is to introduce Benford’s empirical tool and the other is to show that the analytical technique can be used efficiently in public fraud analysis.

Keywords: Fraud Analysis, Benford’s Law, Digit Analysis

JEL Classification Codes: C46, H83, M42

GİRİŞ

1880’li yıllarda Simon Newcomb isimli bir uzay bilimcisi çalışmalarında büyük sayıların çarpımını yaparken kullandığı logaritma cetvellerinin ilk sayfalarının yoğun olarak kullanıldığını ve bu nedenle de yıprandığını fark etmiştir. Yani bir veri setinde yer alan rakamların ilk hanelerinin 4,5,6,7,8,9 rakamlardan çok 1,2,3, gibi düşük rakamlarla başladığını sezmiş ve Newcomb bunu bir makale ile bilim insanlarına duyurmuştur. Newcomb herhangi bir rakamın N ile başlaması ihtimalini $\log(N+1)-\log N$ olarak formüle etmiştir. Fizikçi Frank Benford 1938 yılında moleküler fizik, coğrafik büyüklükler, nüfus hareketleri gibi temel ve sosyal bilimler için farklı alanlarda modelin uygulamasını test etmiş ve logaritmik dağılım

fonksiyonunun etkin bir şekilde işlediğini ortaya koymuştur. 1972’de Hall Varian, Benford Yasası’nın muhasebe kayıtları ve kamu kesiminde kullanılabileceğini ortaya koymuştur. BY’nın muhasebe kayıtları ve muhasebe hile ve hatalarının bulunmasında kullanılması ise Mark Nigrini ile hayata geçmiştir.

$$E_{DF} = \log_{10} \left(1 + \frac{1}{D} \right) \text{ ve } D = 1, 2, 3, \dots, 9$$

Benford Yasası (BY) olarak bilinen *Logaritmik Olasılık Yasası* ilk olarak 1881 yılında astronom-matematikçi olan Simon Newcomb tarafından ortaya atılmıştır. Newcomb, henüz analog işlemcilerin bile bulunmadığı, hesaplamaların logaritma tabloları yardımıyla yapıldığı yıllarda, logaritma tablolarının ilk sayfalarının ileriki sayfalardan daha fazla yıprandığını fark etmiş ve bunun üzerine anlamlı sayılar üzerinde yaptığı bir araştırma ile insanların küçük rakamları büyük rakamlara daha fazla tercih ettiklerini ortaya koymuştur. Rassal üretilmiş sayılardan oluşan veriler kümesi rakamları normal dağılım gösterirken; anlamlı veriler yığnında yer alan rakamların normal dağılıma uymadığını ispatlayan Newcomb, heneleri oluşturan rakamların ortaya çıkış olasılıklarını (E_{DF}), logaritmik bir fonksiyon biçiminde formüle etmiştir. Formülde D herhangi bir sayı için herhangi bir hanedeki rakamı temsil etmektedir.⁷Newcomb, araştırma bulgularını *American Journal of Mathematics* dergisinde dünyaya açıkladığında logaritmik olasılık teorisi şüphe ile karşılanmıştır. Amerikalı astronom Frank Benford’un bütçe, gelir vergisi, nüfus verileri, telefon idaresi verileri, coğrafik veriler, fizik yasalarına ilişkin verileri kullanarak yaptığı analiz sonrasında aynı sonuçlara ulaşmasıyla 1938’li yıllara değin unutulmuş logaritmik olasılık yasası, yeniden gündeme gelmiştir.⁸ Benford’un yaptığı ampirik çalışmaları American Men of Science’da yayımlaması ile logaritmik olasılık yasası popüler hale gelmiş ve Benford’un adı ile anılmaya başlanmıştır. Diaconis ve Freedman, Benford’un verileri doğru sonuçlara ulaşmak için manipüle ettiğini ileri sürmüş; ancak T.D. Hill manipüle edilmiş verilerde de logaritmik olasılık dağılımının uyumlu olduğunu ispat etmiştir. Hill ve Boyle’nin farklı kaynaklardan alınarak birleştirilen veri setleri veya kayıp verileri tamamlamak için sayı üretimi ve sayıların katlarının kullanılması durumunda da dağılımın doğru sonuçlar verdiğini istatistiksel olarak ortaya koymaları ile BY sağlam teknik bir temel üzerine oturmuştur.⁹

Çizelge 1: Benford Frekans Dağılımı Tablosu

D	İlk Basamak E(FDF)	İkinci Basamak E(SDF)	Üçüncü Basamak E(TDF)	Dördüncü Basamak E(FDF)
müşr0	*	0,11968	0,10178	0,10018
1	0,30103	0,11389	0,10138	0,10014
2	0,176091	0,10882	0,10097	0,10010
3	0,124939	0,10433	0,10057	0,10006
4	0,09691	0,10031	0,10018	0,10002
5	0,079181	0,09668	0,09979	0,09998
6	0,066947	0,09337	0,09940	0,09994
7	0,057992	0,09035	0,09902	0,09990
8	0,051153	0,08757	0,09864	0,09986
9	0,045757	0,08500	0,09827	0,09982

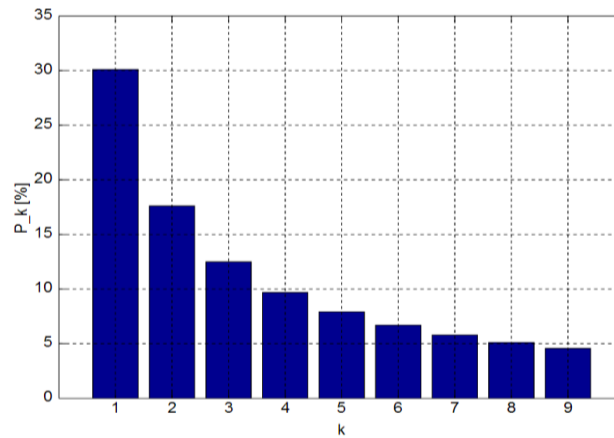
Kaynak: Mark J. Nigrini, “I’ve Got Your Number”, Journal of Accountancy, May 1999. <http://www.auditsoftware.net/infoarchive/index.htm.pdf>. s.80.

⁷ http://www.cut-the-knot.com/do_you_know/zipfLaw.html

⁸ <http://americanscientist.org/articles/98articles/hillcap2.html>

⁹ a.g.e.

Çizelge1, BY, frekans dağılım tablosudur. Çizelge 1, ana kütle veya örnekleminden alınmış istatistiksel olarak anlamlı bir veriler kümesinden çekilen bir sayının en solundaki rakamın ortaya çıkış frekanslarını göstermektedir. Basamak analizinin görsel algılamayı kolaylaştırmak için dağılıma ilişkin grafik aşağıda verilmiştir.



Grafik 1: BY Frekans Dağılım Grafiği

Örneğin, veri kümesinden çekilen bir sayının 1 ile başlaması ihtimali %30 iken, 2 rakamı ile başlaması ihtimali %17,6'dır.¹⁰ İlk iki rakamın (FTD=1 olması ihtimali %4 civarındadır.

$$E(FTD) = \log_{10} \left(1 + \frac{1}{11} \right) = 0,0378 \Leftrightarrow D = 11$$

1972 yılında iktisatçı H.R. Varian, logaritmik olasılık dağılımının sosyal bilimlerde kullanılabileceğini ortaya koymuştur. 1989'da Carslaw, Yeni Zelanda firmalarının açıkladıkları mali tabloların fazlasıyla sıfırdan oluştuğunu tespit etmiş ve BY ile analiz yaptığından mali verilerde yuvarlama yoluyla düzeltmeler yapıldığını tespit etmiştir. 1989'da J.K. Thomas, Carslaw'ın çalışmasını ABD firmaları için yapmış ve benzer sonuçlara ulaşmıştır.¹¹ 1990 yılında, Mark J. Nigrini, BY kullanarak nüfus ve vergi gelirleri üzerine yaptığı çalışmalar sonrasında bu verilerin BY'nı yakından takip ettiğini ortaya koymuştur. Nigrini'nin 200bin civarında mükellefin vergi beyanlarına ilişkin verileri kullanarak hazırladığı "*Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Benford Yasası ile Analizi*" başlıklı doktora tezi, kamu gelir-harcama profili analizinde BY'nın kullanılmasında temel çalışma olmuştur. Nigrini Amerika başkanı Clinton'un vergi ödemelerini analiz ederek veri setinde yuvarlamalar olduğunu tespit etmesi BY'nı denetimde popüler konuma getirmiştir. 1993 yılında Eduardo Lay Dow Jones Endüstri Verileri'ni BY ile analiz etmiş ve piyasa hareketlerinin dağılıma uygun olduğunu ortaya koymuştur. Analizin muhasebe denetiminde hızlı kabul görmesi bu konuda dijital analiz programlarının yazılmasına yol açmıştır.¹² 1996 yılında, Ted Hill, verilerin değişmezlik ölçüsü üzerine yaptığı çalışma ile BY matematiksel olarak ispatlamıştır. Hill'e göre anlamlı bir ilk

¹⁰ <http://americanscientist.org/articles/98articles/hillcap2.html>

¹¹ DURTSCHI, Cindy, Willam HILLISON ve Carl PACINI, (2004), "The Effective Use of Benford's Law to Assist in Detecting Fraud in Accounting Data", **Journal of Forensic Accounting**, 1524-5586 Vol.5, pp. 17-34.

¹² Malcolm W. BROWN, "Following Benford's Law or Looking Out For No.1", **The New York Times: Science**, August 4 1998, <http://www.auditsoftware.net/infoarchive/index.htm.pdf> ve Lee BERTON, "He's Got Their Number: Scholars Uses Math To Foil Financial Fraud", **The Wall Street Journal**, July 10 1995, <http://www.auditsoftware.net/infoarchive/index.htm.pdf>. Robert McNatt, "A Penny Earned Is A Penny Fudged", **Business Week: Up Front**, December 14 1998, <http://www.auditsoftware.net/infoarchive/index.htm>

basamak yasasının varlığı ölçeğe göre değişmezlik göstermelidir.¹³ Logaritmik olasılık yasasının ispatından sonra BY bir çok bilim dalında kullanılmaya başlanmıştır.¹⁴

Nye ve Moul'un OECD için hazırladıkları uluslararası ekonomik verilerin güvenilirliğinin BY ile test edilmesine yönelik çalışması, BY ekonomik verilerin güvenilirliğinin analizinde etkin bir araç olduğunu ortaya koymuştur. Nye ve Moul, çalışmalarında Afrika ülkelerinin veri setlerinde önemli sapmaların olduğunu ve bu verileri kullanarak yapılan ampirik çalışma sonuçlarının yanıltıcı olduğuna ortaya koymuştur. Garcia ve Pastor benzer bir çalışma ile uluslararası istatistiklerin güvenilirliğini test etmede BY'nın iyi bir araç olduğunu bir kez daha kanıtlamıştır.¹⁵

Bu alanda yerli literatürde de son yıllarda çok sayıda çalışma ortaya konulmuştur. Bu çalışmalar arasından farklı uygulama alanları nedeniyle seçilecek birkaç çalışma ve sonuçlarından kısaca bahsetmek tekniğin ülkemizde de bir geniş bir alanda uygulanabilir olduğunun ortaya konulması açısından faydası olacaktır. Akkaş (2007), bir firmanın muhasebe hesapları içinden Ticari Mallar Hesabı üzerinde yaptığı çalışma sonucunda bir rakamın BY uymayacak şekilde tekrar ettiğini tespit etmiştir. Bunun nedeni hesaplar üzerinde yapılan denetimlerde döviz üzerinden yapılan alım ve satımların TL'ye çevrilmesinde kullanılan kurdan ortaya çıktığı tespit edilmiştir. Alagöz ve Ay 2002 yılı İMKB verilerini ABD doları üzerinden aylık işlem hacimlerini analiz etmişler ve BY uyumluluğu tespit etmişlerdir. Buradan İMKB'de ilgili dönemde bir spekülasyon hareketi olmadığı sonucuna ulaşmışlardır. Boztepe (2013), Bursa Yıldırım Belediyesi aylık bütçe gelir gider gerçekleştirmeleri üzerine yaptığı analizde BY uyumluluk tespit etmiş ve belediye hesaplarından ilgili dönemde bir hata veya hile olmadığı sonucuna ulaşmıştır. Yanık ve Samancı (2013), bir KİT olan Şeker Fabrikası Genel Yönetim Giderleri üzerinde yaptığı analizde BY uyumluluk tespit etmiş ve KİT ilgili hesaplarında bir sapma gözlemlenmediğini ifade etmiştir. Yıldırım ve İnel (2012), nicelik tahmin örnekleme, parasal birim örnekleme ve BY karşılaştırmalı olarak incelediği makalesinde nicel denetim teknikleri içinde BY oldukça etkin bir teknik olduğunu vurgulamıştır. Özer ve Babacan (2013), bankaların raporladıkları nazım hesap bakiyeleri üzerinde yaptıkları çalışmada ekonomi politikaları ve bankacılık sektörü düzenlemeleri ile sapmalar arasında yakın ilişki tespit etmişlerdir. Türkyar (2007) makalesinde ACL, CaseWare ve IDEA gibi nicel analiz programları kullanılarak BY analizlerinin kolaylıkla yapılabileceği tespitinde bulunmuştur. Çatıkkaş ve Çalış'a göre BY gibi proaktif denetim yöntemlerinin kullanılması bir yandan denetim etkinliğini artırmakta; diğer yandan hile ve hatalar için bir erken uyarı sistemi görevi üstlenmektedir.

1. Benford Yasası Teknik Yapısı

1.1. Veri Setinin Özellikleri

BY'na uygun olduğunu söylemek doğru olmayacaktır. BY'nın etkinliği veri setinin özellikleri ile yakın ilişkilidir. BY kullanılarak yapılacak bir analizin doğru sonuçlar vermesi için veri kümesinin aşağıdaki özellikleri taşıması gerekmektedir.¹⁶

¹³ Ted P. HILL, "A Statistical Derivation of the Significant-Digit Law", **Statistical Science**, Vol. 10, ss. 354-363, www.math.gatech.edu/~hill/; ve Ted P. HILL, "The First Digit Phenomenon", **American Scientist** Vol 86, ss. 358-63, 1998. www.math.gatech.edu/~hill/.

¹⁴ Gabriel LOMBARDI, "Benford's Law: Examples", <http://mrcla.com/Benford/Benford-pres/index.htm>, 1999 John NYE ve Charles MOUL, "The Political Economy of Numbers: On the Application of Benford's Law to International Macroeconomic Statistics", **The Berkeley Electronic Journal of Macroeconomics**, Vol. 7, Iss. 1, <http://www.Bepress.com/bejm/vol7/iss1/art17/>.

¹⁵ Jesus Gonzalez GARCIA ve Gonzalo PASTOR, "Benford'S Law and Macroeconomic Data Quality", **IMF Working Paper**, 2009.

¹⁶ Mark J. Nigrini, "I've Got Your Number", **Journal of Accountancy**, May 1999. <http://www.auditsoftware.net/infoarchive/index.htm.pdf>. s.80.

1. Veri kümesinde yer alan sayılar analizi yapılacak veri setinin fiziki ölçüleri olmalıdır.
2. Veri kümesindeki sayılar rassal olarak dağılmalıdır. Veri seti maksimum veya minimum sınırları içermemelidir.
3. Veri setinde yer alan sayılar telefon numaraları, sosyal güvenlik numaraları, kimlik numaraları..., gibi tahsis edilmiş numaralar olmamalıdır.

1.2. Hipotez Testi

BY, denetçilere veri kümesinde yer alan sayıların beklenen dağılıma uygunluğunu test etmektedir. Analiz hipotezi, güvenilir ve hilesiz veri setinin beklenen frekans dağılımının BY'na uygun olmasıdır. BY beklenen frekans dağılımına uygun olmayan veri seti için öncelikle, ana kütle veya örneklemin data özelliklerine uygunluğu araştırılmalıdır. BY *uygunluk testi*ni geçen veri kümesi artık, yanlış veya çarpıtılmış veri analizleri için hazır konuma gelir. Veri seti üzerinde uygulanacak beklenen frekans analiz sonuçlarının Benford Dağılımı'na uygun olmaması her zaman için veri setinin çarpıtılmış olduğu anlamına gelmez. Burada analizi destekleyecek χ^2 testi gibi istatistiksel testler yanında denetçinin gözlemleri ve veri setinde yer alan rakamların üretildiği dönemlerin özellikleri de dikkate alınmalıdır.¹⁷

Muhasebe verileri üzerinde yapılan analizlerde maliyet bedeli ile değerlendirilen stokların kontrolü ve farklı dağıtım kanallarında satışların denetlenmesinde yüksek güvenilirliğe sahip olduğu ortaya konulmuştur.¹⁸ Denetçilerin muhasebe verileri üzerindeki analizleri sık tekrarlanan rakamlar, küsürlü sayılar, yuvarlamalar ve ani sıçramalar üzerinde yoğunlaşmaktadır. ¹⁹ BY'na ilişkin yapılan ampirik çalışmalar, verilerdeki sapmaları tespit etmede %70 oranında etkin olduğunu ortaya koymaktadır.²⁰

1.3. Veri Kümesinin Analizi

Nigrini tarafından yapılan ampirik çalışma sonuçları, birinci ve ikinci hane testlerinin özellikle örneklemin veya ana kütleinin geniş olduğu denetim ortamında yüksek güvenilirliğe sahip olduğunu ortaya koymaktadır. Büyük veri setlerinin analizi, ciddi zaman ve maliyet kayıplarına yol açma tehlikesi vardır. Geniş veri yığınlarının analizinde zaman-parasal tasarruf sağlayacak yaklaşımlar aşağıda verilmiştir:²¹

• **Örneklem Üzerinde Analiz:** Ana kütleinin tüm özelliklerini yansıttığı varsayılan daha küçük bir veri kümesi örneklem olarak seçilir ve analiz bu örneklem üzerinde uygulanabilir. Örneklemin seçiminde frekans faktörü ölçüsü kullanılarak veri seti bölünebileceği gibi gruplandırma yöntemi de kullanılabilir. Veri setinin parçalara ayrılarak test yapılması ve test sonuçlarının karşılaştırılması veri kümesinin küçültülerek analizin etkinliğini artırmak ve zaman-parasal maliyetleri düşürmek için kullanılabilir bir diğer yöntemdir. Denetçinin

C. Durtschi, W. Hillison ve C. Pacini "The Effective Use of Benford's Law to Assist in Detecting Fraud in Accounting Data", **Journal of Forensic Accounting**, 1524-5586, Vol. V, 17-34, 2004/24.; Mustafa Türkyener, "Benford Yasası ve Mali Denetimde Kullanımı", **Sayıştay Dergisi**, S. 64, ss. 115.

¹⁷ Mark J. NIGRINI, "Digital Analysis: A Computer-Assisted Data Analysis Technology for Internal Auditors", <http://www.auditsoftware.net/infoarchive/index.htm.pdf>.

¹⁸ A.g.m.

¹⁹ Richard B. LANZA, "Analytically Reviewing Digits for Fraud and Inefficiencies", 1998.

<http://www.auditsoftware.net/infoarchive/index.htm.pdf>. s.1. ve Mark J. NIGRINI, "Digital Analysis: A Computer-Assisted Data Analysis Technology for Internal Auditors", <http://www.auditsoftware.net/infoarchive/index.htm.pdf>.

²⁰ Melih ERDOĞAN, "Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında Benford Yasası", **Muhasebe ve Denetim Bakış**, Ocak 2001, ss.1-8.

²¹ Mark J. NIGRINI, "A Review of The Audit Tests to Detect Anomalies in Data Subsets, February 1999, <http://www.auditsoftware.net/infoarchive/index.htm.pdf>.

örneklem büyüklüğünü hesaplarken β_{riski} olarak adlandırılan iç kontrol güven düzeyi ve denetim riski gibi faktörleri dikkate alması gerekmektedir. Logaritmik olasılık yasasının doğru sonuçlar vermesi analiz yapılacak veri kümesinin teknik açıdan doğru düzenlenmiş olmasına bağlıdır. Veri setindeki tekrarlar (modlar), psikolojik yanıltma amaçlı sayılar (psikolojik fiyatlandırma) açısından veri setinin temizlenmesi ve ayıklanması gereklidir.

• **Çift Kayıt Kontrolü:** *Rakam Frekans Faktörü (NFF)* kullanılır. Örneklem üzerinde yapılacak çift kayıt kontrolü, veri setini küçültmede kullanılabilecek bir yaklaşımdır. Birden fazla tekrarlanan sayıların ortaya çıkış frekanslarının ölçülerek ana kütlelin azaltılmasını sağlayan bir analiz yöntemidir. NFF formülasyonunda n gözlem sayısını ve c_i ise birden fazla tekrar eden sayıları vermektedir. $1 \geq NFF \geq 0$ aralığındadır. NFF sıfır veya sıfıra yakın olması verilerde çift kayıt sorunu olduğunu gösterirken; 1'e yaklaşması veri setinde çift kayıt probleminin bulunmadığını gösterir. Banka günlük mevduat işlemleri açısından bu oranın sıfıra yakın olması bir hesaba ilişkin yoğun bir işlem yapıldığının veya yapılan işleme ilişkin yanlış çift kayıt yapıldığını gösterir.

$$NFF = 1 - \frac{\sum_{i=1}^n c_i^2}{n^2}$$

Örneğin 12,12,18,16,21,21,21,9,9,9,9,6,4,2,2 rakamlarından oluşan bir veri setinde birden fazla tekrar eden rakamların frekans faktörü ($c_{12}=2$, $c_{21}=3$, $c_9=4$ ve $c_2=2$) %23 olarak hesaplanmaktadır. Bu oran veri kümesinde tekrar eden rakamların ağırlığını vermektedir. BY testi yapılırken tekrar rakamlar tek bir rakam gibi alınarak üzerinde analiz yapılan veri kümesi küçültülebilir.

$$NFF = \frac{2^2 + 3^2 + 4^2 + 2^2}{15^2} = \frac{33}{225} = 0,146$$

Örnekte 0.14 rakamı sıfıra yakın olduğundan verilerde çift kayıt olması ihtimali bulunmaktadır. Verinin giriş yapan operatör tarafından yeniden gözden geçirilmesi veri güvenilirliğini artıracaktır.

• **Yuvarlama Kontrolü:** Yuvarlanmış rakamlar veri setinde yer alan birbirine çok yakın küsürlü rakamların eşlenmesini sağlayarak örneklemini küçültür. Yuvarlama Hatası Kontrolü, *Nispi Büyüklük Faktörü Testi (RSFT)* yapılmaktadır. Veri setindeki yuvarlama hatalarını bulmaya yönelik bu testte veri setindeki en büyük rakam ikinci büyük rakama oranlanarak normal aralıklara uymayan rakamlar tespit edilmeye çalışılmaktadır. Yukarıda verilen veri seti için nispi büyüklük faktörü, $21/18=1,17$ olarak hesaplanır. RSFT fazla sıfır veya haneleri yanlış ayrılmış rakamların tespitinde önemli rol oynamaktadır. Ondalık küsür hanesi iki rakamlı olarak kayıt yapılıyorsa RSFT>100 oranı ondalık ayırıcının yanlış olduğunu test etmekte kullanılır. Örnekte $1,17 < 100$ olduğundan yuvarlama hatası bulunmamaktadır.

1.4. BY Güvenirlik Analizleri

BY fark edilişi ve ortaya çıkışı büyük sayı kitleleri ile yapılan işlemler olması nedeniyle veri büyüklüğü analiz sonuçlarını etkilemektedir. Veri yığını büyüdükçe logaritmik olasılık dağılımı daha doğru sonuçlar vermektedir. Veri yığınının büyüklüğü yeterli olduğu sürece X^2 testi yeterli olacaktır. Ancak veri yığını küçük ise X^2 testi yanıltıcı sonuçlar vereceğinden ileri

istatistiksel tekniklerle desteklenmesi gerekmektedir. Nigrini bu durumda Z istatistiğinin güvenilir olduğunu iddia etmektedir.

2. By Mali Denetiminde Kullanılabilirliği

Benford Yasası işleyişine ilişkin iki örnek hazırlanmıştır. İlki ülkemizde uygulanan çalışanlara vergi iadesi uygulamasında kullanılan ve bir mükellef tarafından beyan edilen vergi iadesi verilerinde hile ve hata aramasıdır. İkincisi mali kamu gelir ve harcama istatistiklerinin güvenilirliğinin test edilmesidir.

2.1. Vergi İadesine İlişkin Bir Uygulama Örneği

Gizlilik ilkesi Türkiye için ihtiyaç duyulan kayıtlara ulaşmayı yasal olarak engellemektedir. Dahası vergi idarelerinin özel sektör firmalarında önemi henüz yeni anlaşılmış müşteri tarihçeleri gibi mükelleflere ilişkin vergi ödeme alışkanlıklarının tespitine yardımcı olacak veriler tutmadıkları bir gerçektir. Bu nedenle analizi vergi iadesi uygulamasından yararlanan bir mükellefin vergi iadesi beyanını kullanarak yapmanın uygun olacağı düşünülmüştür. Vergi İadesi'nde kullanılan harcama belgelerinin analizinde ilk basamak testi kullanılacaktır.

2.1.1. Veri Setinin Analizi: χ^2 Testi

Ana kütle $n=285$ harcama belgesinden oluşmaktadır. Ana kütle için tamamı hesaplamayı dahil edilmiştir. Veriler öncelikle Excell tablosu halinde düzenlenmiş ve ilk basamak testi için ölçek geliştirilmiştir. Geliştirilen ölçekle süzülen veriler frekans tablosuna aktarılmıştır. Analizin sıfır hipotezi vergi iadesinde kullanılan harcama belgelerinin BY frekans dağılımına uygun olduğudur. Alternatif hipotez ise, veri kümesi frekans dağılımı BY frekans dağılımına uymamaktadır.

Ho: Vergi İadesi şedülü BY'na uygun dağılmaktadır

H1: Vergi İadesi şedülü BY'na uygun dağılmamaktadır

Vergi iadesi formundaki harcama belgelerinin frekans dağılımları mutlak ve yüzde dağılımları gözlenen ve BY beklenen değerlere göre dağıtılarak, dağılımın BY'na uygunluğu χ^2 testi kullanılarak sınanmıştır. Çizelge 2, χ^2 testi analizini göstermektedir. Gözlenen mutlak ve % frekanslar vergi iadesinde kullanılan harcama belgelerinin toplam belge içindeki mutlak ve oransal payını vermektedir. Beklenen mutlak ve % frekanslar BY frekans dağılımı tablosundan ilk basamak frekans dağılımını gösteren Çizelge 1'deki ilk sütundan alınmıştır. %5 yanılma riski ve 8 serbestlik derecesi [$df=(0-9\text{arası})9-1=8$] ile yapılan analiz sonrasında χ^2 tablo değeri =15,507 (χ^2 testi tablosundan bulunmuştur) ve hesaplanan χ^2 değeri ise 30,11364 olarak bulunmuştur. Yapılan analiz sonrasında χ^2 hesaplanan değeri, χ^2 tablo değerinden büyük olduğu için, araştırmanın sıfır hipotezi reddedilir.

$$\chi^2_{0,05;8} = 15,507 \text{ ve } \chi^2_{\text{Hesaplanan}} = 30,11364 \Rightarrow \chi^2_{\text{tablo}} < \chi^2_{\text{hesaplanan}}$$

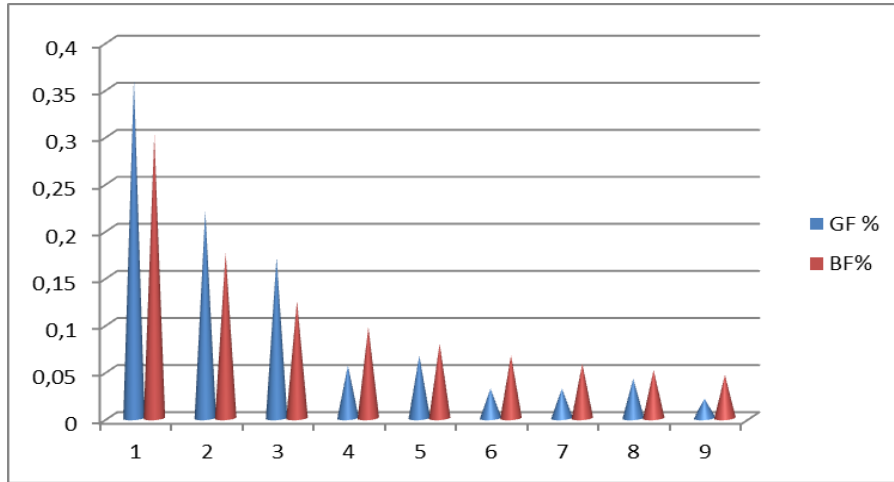
Sıfır hipotezin reddedilmesi, iki frekans dağılımı arasında bir sapmanın varlığını göstermektedir. H1 alternatif hipotezinin kabul edilmesi vergi iadesine ilişkin harcama belgelerinin denetlenmesini gerektirmektedir. Denetleme yapılacak belgeler, Çizelge 2'de hesaplanan en yüksek $\chi^2=5,38$ değerine karşılık gelen 6 rakamı ile başlayan belgeler üzerinde yapılacaktır. Böylece denetçi 286 belge üzerinde yapılacak denetimi, analiz sonrası, ilk rakamı 6 ile başlayan 9 belge ile sınırlandırarak; denetim etkinliğini artıracaktır. Denetim yapılacak veri

yığınının 9 elemanlı örnekleme indirgenmesi, zaman-parasal maliyetlerden tasarruf sağlayarak denetim sürecinin etkinliğini artıracaktır. İlk rakamı 6 olan harcama fişleri süzüldüğünde dikkatler 625 milyon liralık kira harcaması üzerinde yoğunlaşmaktadır. 2000 yılı için kira gelirleri istisnası sınırı 630 milyon olduğu hatırlanırsa bu beyanın gerçekleri yansıtmadığı açıkça ortaya çıkar. Denetçinin analiz sonrası doğruluğunu sorgulaması gereken ilk husus kira gideri beyanına ilişkin kira kontratının doğruluğu olmalıdır.

Çizelge 2: Ki-Kare Tablosu

İlk Rakam	a) GFmutlak	BFmutlak	GF %	b) BF%	Ki-Kare
1	103	86	0,3601	0,3010	3,319526
2	63	50	0,2203	0,1761	3,171405
3	49	36	0,1713	0,1249	4,926184
4	16	28	0,0559	0,0969	4,952715
5	19	23	0,0664	0,0792	0,586936
6	9	19	0,0315	0,0669	5,377305
7	9	17	0,0315	0,0580	3,469434
8	12	15	0,0420	0,0512	0,47271
9	6	13	0,0210	0,0458	3,837428
n=Veri	286	286			30,11364

Çizelge 2'deki veriler kullanılarak oluşturulacak histogram, örneklem dağılımı uygunluğu konusunda daha görsel bir sunum sağlayacaktır. Histogramda izlendiği gibi dağılım büyük sayılar kanununa uygun olarak örneklemin hacminin artması ile birlikte BY uygun bir dağılım izlemektedir.



Grafik 2: GF ve BF Dağılım Grafiği

2.1.2. Yuvarlama Hatası Araştırması: RSTF Analizi

Ana kütlede en büyük harcama rakamının, serinin ikinci büyük rakamına oranı olarak

$$RSFT = \frac{625.000.000}{310.000.000} = 2,016$$

tanımlanan $RSFT=2,016 < 100$ olduğundan verilerde bir yuvarlama hatası bulunmamaktadır.

a. Çift Kayıt Kontrolü: NFF Analizi

Sayı frekans faktörü $NFF=0,78$ olarak hesaplanmıştır. $NFF > 0$ ve 1'e yakın olduğundan veri setinde çift kayıt sorunu bulunmamaktadır.

$$NFF = 1 - \frac{\sum c_i^2}{n^2} = 1 - \frac{103^2 + 63^2 + 49^2 + 16^2 + 19^2 + 9^2 + 9^2 + 12^2 + 6^2}{286^2} = 0,780698323$$

b. Mali Verilerin Kalitesinin Ölçülmesi

Türkiye ekonomisi 1950-2005 yılları arası vergi ve harcama cari gerçekleşme rakamları üzerinde bir akademik çalışmada kullanılan veriler Benford Yasası kullanılarak test edilmiştir. Sıfır ve alternatif hipotezler aşağıdaki gibi oluşturulmuştur.

H_0 =Mali veriler BY dağılıma uygun değildir

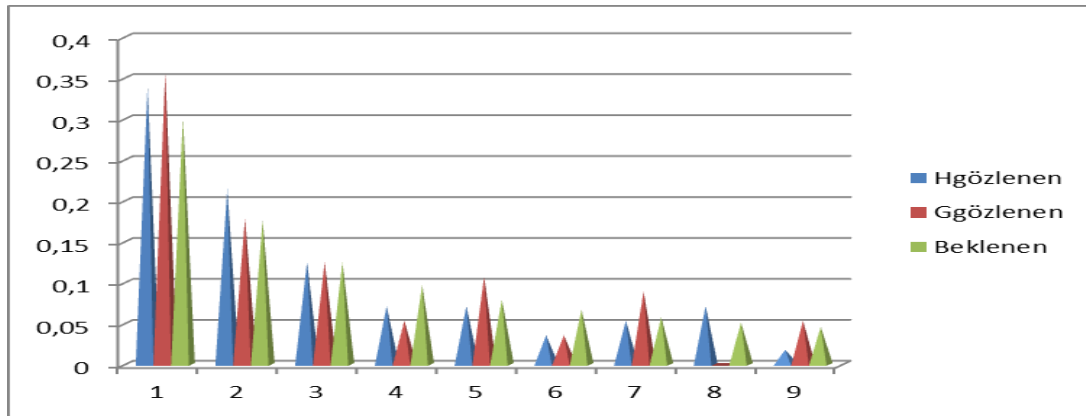
H_1 = Mali veriler BY dağılımına uygundur

Ki-kare testi kamu harcamaları için $\chi_g=54$ ve kamu gelirleri için $\chi_t=6,92$ olarak hesaplanmıştır. Ki-kare test sonuçları tablo değerlerinden $\chi_{tablo}= 1.34$ yüksek olduğu için H_0 hipotezi kabul edilir. Kamu harcamaları için $RSTF_g=1.039$ ve kamu gelirleri için $RSTF=1.234$ olarak hesaplanmıştır. $RSTS_{g,t}<100$ olduğu için serilerde iki haneli yuvarlama hatası bulunmamaktadır. NFF testinde verilerde tekrar bulunmadığı için 1 sonucu çift kayıt yapılmadığını göstermektedir.

Çizelge 3: Kamu Gelir ve Harcama Ki-Kare Testi

Hfrekans	Hgözlenen	Gfrekans	Ggözlenen	İlkbasamak	Beklenen	Beklenen frekans	H	G
19	0,339285714	20	0,357142857	1	0,3010	17	16,1859372	0,585737479
12	0,214285714	10	0,178571429	2	0,1761	10	9,437181089	0,00195661
7	0,125	7	0,125	3	0,1249	7	6,748817233	1,66782E-06
4	0,071428571	3	0,053571429	4	0,0969	5	5,285042986	1,085347016
4	0,071428571	6	0,107142857	5	0,0792	4	4,292429485	0,552966816
2	0,035714286	2	0,035714286	6	0,0669	4	3,677943652	0,81597408
3	0,053571429	5	0,089285714	7	0,0580	3	3,141292854	0,945658143
4	0,071428571	0	0	8	0,0512	3	2,723491943	2,864568
1	0,017857143	3	0,053571429	9	0,0458	3	2,52680216	0,074735154
56	1	56	1			56	54,0189386	6,926944966

Dağılımın BY uygunluğu histogram üzerinde büyük sayılar kanununa uygun eğilim gösterip göstermediğinin görülmesi açısından faydalı olacaktır. Histogramda görüldüğü gibi örneklem BY yaklaşma konusunda büyük sayılar kanununa uygun bir eğilim göstermektedir.



Grafik 3: Mali Göstergeler için GF ve BF dağılımları

SONUÇ

Logaritmik Olasılık Yasası teorik ve teknik yapısı ile uluslararası çalışma sonuçları aracın mali denetimde son derece etkin bir araç olduğunu ortaya koymaktadır. Ancak Türkiye açısından kamu mali denetimine ilişkin yeterli uygulama bulunmadığından aracın etkinliği konusunda kesin çıkarımlarda bulunmak doğru olmayacaktır. Çalışmada yapılan iki ampirik uygulamanın doğru sonuçlar vermesi logaritmik olasılık yasasının mali denetimde güvenilir bir araç olabileceği izlenimi vermektedir. Sahada çalışan mali denetim elemanlarının mükelleflerin belge ve defterleri üzerinde yapacağı çalışmalarda etkinlik sağlayacağı son derece açıktır. BY sadece mali denetim açısından değil, akademik düzeyde yapılacak çalışmalarda kullanılan verilerin güvenilirliğinin test edilmesinde de istatistiksel olarak etkin bir araç olduğu anlaşılmaktadır. Örnek kütlenin büyük olması büyük sayılar kanunu gereğince dağılımı ve analizin güvenilirliğini artırdığı bir gerçektir. Ancak küçük veri yığınları üzerinde yapılan çalışmalarda da veri kütlesi dağılımının BY'na uygun bir eğilim içinde olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Ulusal literatür incelenirken bu alanda yapılan çalışmaların büyük ölçüde özel sektör firmaları muhasebe denetimi alanında yapıldığını ve çalışmalarda ampirik analizlerin yapılması konusunda sıkıntı yaşandığı izlenimi oluşmuştur. Bunun nedenleri yasal olarak firmaların mali verilerinin ticari sır olarak görülmesi ve ifşa edilmek istenmemesi ile pratikte denetimin akademik amaçlı da olsa mükellefler üzerinde rahatsız edici bir yanının olmasıdır. Kamu mali denetiminde yasal sınırlama daha katı biçimde kendisini hissettirmektedir. Denetim elemanlarının yaptıkları mali denetimlerde elde ettikleri verileri ve dokümanları üçüncü şahıslarla paylaşmasının yasal olarak mükellef hakları ve denetimin gizliliği ilkeleri ile korunduğu aşıkardır. Ancak kamu kurum ve kuruluşlarının özel ve kamu muhasebesi çalışmalarına temel teşkil eden harcama ve tahsilat belgelerine ulaşım yasal engeller yanında bürokratik engellerle de imkansız hale gelmektedir. Kamu gelir-harcama akımlarının denetlenmesinde nicel kriterlerin kullanılması, özel sektöre kıyasla zor görünmektedir. Denetimde gelişmiş matematik-istatistiksel tekniklerin kullanılması idarenin kayıt tutma geleneği yanında, kalifiye eleman istihdamı ile de yakından ilgilidir. Özellikle dış denetçiler için uygun olan bu yöntemin kamu adına belge üzerinde denetim yapan kamu denetçileri için de uygun bir yöntem olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. BY özel sektör firmalarının iç-dış denetimlerinde kullanılması denetim zaman-parasal maliyetleri üzerinde pozitif etkiler yaratır ve denetim etkinliğini artırır. BY, bağımsız dış denetçiler, kamu adına denetim yapanlar yanında; nakit hareketlerinin yoğun olduğu banka gibi kuruluşlarda hesap hatalarının kontrol edilmesi, stok hareketlerinin takibi, pazar hareketlerinin analizi gibi konularda iç kontrol elemanları ve analistler için de kullanılabilir bir tekniktir. Hata ve hilelerin önlenmesinde bir erken uyarı sistemi olan logaritmik olasılık dağılımı analizi olan BY kullanılması, harcama ve gelir akımlarının kontrol edilmesi ve hile ile hataları asgari düzeye indirecektir. Bu analizlerin yapılmasını sağlayacak paket programların alınarak kamu adına mali denetim yapanların program hakkında bilgilendirilerek eğitilmesi denetim etkinliğini artıracaktır. Sonuç olarak Türkiye'de kamu mali denetiminde tekniğin etkin olduğunu söylemek için daha çok sayıda çalışma yapılması ve çalışma sonuçlarının paylaşılması gerekmektedir. Tekniğin kullanılmasındaki en büyük sıkıntı tam istatistiksel yazılımlara sahip olunması ve uygulayıcıların iyi istatistik bilgisine sahip olmaları hususlarıdır. Tekniğin doğru sonuçlar vermesi için analiz edilecek olan verilerin ön istatistiksel hazırlıklarının iyi yapılması ve sonuçların istatistiksel anlamlılıklarının ileri istatistiksel teknikler kullanılarak test edilip doğrulanması tekniğin kullanımını sınırlayan hususlar olarak karşımıza çıkmaktadır.

KAYNAKÇA

- Akkaş, Murat Engin,(2007) “Denetimde Benford Kanunu’nun Uygulanması”, GÜ-İİBF Dergisi, 9/1, (191-206).
- Alagöz, Ali ve Mustafa AY, “Muhasebe Denetiminde Benford Kanunu Temelli Dijital Analiz”, SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, (59-76).
- Berton, Lee “He’s Got Their Number: Scholars Uses Math To Foil Financial Fraud”, The Wall Street Journal, July 10 1995, <http://www.auditsoftware.net/infoarchive/index.htm.pdf>.
- Boztepe, Engin (2013), “Benford Kanunu ve Muhasebe Denetiminde Kullanılabilirliği”, EUL Journal of Social Sciences (IV:I), LAÜ Sosyal Bilimler Dergisi, 2013 (73-83)
- Brown, Malcolm W. (1998), “Following Benford’s Law or Looking Out For No.1”, The New York Times: Science, August 4 1998, <http://www.auditsoftware.net/infoarchive/index.htm.pdf>.
- Çatıkkaş, Özgür ve Y.Ercan Çalış,(ty) “Hile Denetiminde Proaktif Yaklaşımlar”, <http://journal.mufad.org/attachments/article/167/11.pdf>
- Durtschi, Cindy, Willam Hillison ve Carl Pacini, (2004), “The Effective Use of Benford’s Law to Assist in Detecting Fraud in Accounting Data”, Journal of Forensic Accounting, 1524-5586 Vol.5, pp. 17-34.
- Erdoğan Melih,(2001) “Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında Benford Yasası”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Ocak 2001, ss.1-8.
- Garcia, Jesus Gonzalez ve Gonzalo PASTOR(2009), “Benford’s Law and Macroeconomic Data Quality”, IMF Working Paper.
- Glover, Steven M.,(2000) “The Software Sceene”, Internal Auditor, <http://www.auditsoftware.net/infoarchive/index.htm, pdf>.
- Lanza, Richard B.(1998) “Analytically Reviewing Digits for Fraud and Inefficiencies”. <http://www.auditsoftware.net/infoarchive/index.htm.pdf>.
- Lanza, Richard, “Auditing Unit Prices with Digital Analysis, <http://www.auditsoftware.net/infoarchive/index.htm.pdf>.
- Lanza, Richard, “Digital Analysis to Detect Data Anomalies”, <http://www.auditsoftware.net/infoarchive/index.htm>
- Lombardi, Gabriel,(1999) “Benford’s Law: Examples”, <http://mrcla.com/Benford/Benford-pres/index.htm>,
- Maney, Kevin, “Baffled By Math: Wait Till I Tell You About Benford’s Law”, USATODAY, <http://www.auditsoftware.net/infoarchive/index.htm>.
- Mcnatt, Robert (1998)“A Penny Earned Is A Penny Fudged”, Business Week: Up Front, December 14 1998, <http://www.auditsoftware.net/infoarchive/index.htm>.
- Nigrini, Mark J(1999). “A Review of The Audit Tests to Detect Anomalies in Data Subsets, Februrary 1999, <http://www.auditsoftware.net/infoarchive/index.htm.pdf>.

- Nigrini, Mark J(1999). “Digital Analysis: A Computer-Asisted Data Analysis Technology for Internal Auditors”,
<http://www.auditsoftware.net/infoarchive/index.htm.pdf>.
- Nigrini, Mark J. “Digital Analysis: A Computer-Asisted Data Analysis Technology for Internal Auditors”, <http://www.auditsoftware.net/infoarchive/index.htm.pdf>.
- Nigrini, Mark J.(1999) “I’ve Got Your Number”, Journal of Accountancy,
<http://www.auditsoftware.net/infoarchive/index.htm.pdf>.
- Özer, Gökhan ve Burak BABACAN, (2013) “Benford Yasası ve Basamak Analizi: Türk Bankacılık Sektörü Üzerine Bir Uygulama”, İşletme ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, 2013, 4/1 (29-41)
- Türkyener, Mustafa,(2007), “Benford Yasası ve Mali Denetimde Kullanımı”, Sayıştay Dergisi, 2007 S. 64, (111-122).
- Yanık, Ramazan ve T. Han SAMANCI, (2013) “Benford Kanunu ve Muhasebe Verilerinde Uygulanmasına Ait Kamu Sektöründe Bir Uygulama”, ATAUNİ SBE Dergisi, 2013, 17 (1) (335-348).
- Yıldırım, Hakan ve M. Nuri İNEL (2012), “Muhasebe Denetiminde Örneklem Tekniklerinin Değerlendirilmesi Üzerine Bir İnceleme”, Marmara Üni.İİBF Dergisi, 2012, XXXII/I, (261-276)
- http://www.cut-the-knot.com/do_you_know/zipfLaw.html.
- <http://americanscientist.org/articles/98articles/hillcap2.html>.
- <http://americanscientist.org/articles/98articles/hillcap2.html>.

SOSYAL GÜVENLİK SİSTEMLERİNDE DENETİMİN ROLÜ VE İŞLEVLERİ

Doç. Dr. Metin MERİÇ
Dr. Sıddık TOPALOĞLU

Özet

Sosyal güvenlik sistemlerinin finansal sürdürülebilirliği Nüfusun yaşlanması, kayıt dışı istihdam sorunları, işgücü piyasalarındaki değişim, ekonomik krizler ve yapısal dönüşümler nedeniyle zorlanmaya başladığı görülmektedir. Bunun so145nucunda sosyal güvenlik sistemlerindeki sürdürülebilirliği sağlamada, sosyal güvenlik kurumlarının harcama ve gelir boyutu önemli hale geldiği ifade edilmektedir. Bu durumda sosyal güvenlik kurumlarının denetim mekanizmalarının etkinliği, kaçınılmaz olarak ön plana çıkmaktadır. Sosyal güvenlik sisteminde, denetim etkinliğinin sağlanabilmesi için, günümüzde denetim mekanizmalarının yeniden yapılanması ve etkinliğinin artırılması ihtiyacı bulunmaktadır. Denetim mekanizmalarında etkinliğin artırılması ile ilgili güncel tartışmalar, yenilikçi denetim yaklaşımları ve modelleri üzerinde yoğunlaşmaktadır. Bu çerçevede ele alınacak olan çalışmanın amacı, sosyal güvenlik sistemlerinin değişen şartlar karşısında karşılaştığı kapsam ve finansman sorunlarına yönelik yeniden yapılanma çerçevesinde denetim sistemlerinin rolünü ve etkinliğini değerlendirmeyi amaçlamaktadır. Bu amaç doğrultusunda çalışmada öncelikle sosyal güvenlik sistemlerinde denetimin rolü ve işlevi değerlendirildikten sonra, sisteme uyum sorunu olan şartların denetim mekanizmaları üzerindeki etkileri ortaya konulmuştur. Çalışmanın izleyen bölümlerinde ise, Türkiye’de sosyal güvenlik denetim sisteminin etkinliği; kurumsal örgütlenme, denetim modelleri, denetim elemanları ile katılımcı ve özdenetim mekanizmaları açısından incelenmiştir. Geline nokta sosyal güvenlik sistemlerinde etkinliğin artırılması için kurumlar ve paydaşlar arasında uyumun sağlanması yanı sıra, denetim elemanı sayısının artırılmasının ön plana çıktığı görülmektedir.

Anahtar Kelimeler: Sosyal güvenlik, sürdürülebilirlik, SGK, denetim, rehberlik.

THE ROLE AND FUNCTIONS OF CONTROL IN SOCIAL SECURITY SYSTEMS

Abstract

It is seemed that the sustainability of social security systems started to be slowed down because of aging population. Informal employment problems, changes in work force markets, economical crises and structural transformations. As a result of this, in order to ensure the sustainability of the social security system, expense and income level of social security institutions have gained importance. In that condition, the effectiveness of control mechanisms of social security institutions inevitably stands out. In social security system, in order to control the mechanisms effectively, these controlling mechanisms are needed to be restructured. Current discussions about increasing the efficiency of control mechanisms focus on reformist approaches and roles. First of all, the aim of this study is to evaluate the role of control systems and their efficiencies in social security systems as a result of financial problems. For this aim, after the evaluation of the control system, the effects of the conditions which have adaptation problems on control mechanisms have been studied. In the following parts of this study, the control system efficiency of social security system in Turkey, theocratical organization, control models, auditors, contributors and self-control mechanisms were examined. As a result, in order to increase the efficiency in the social security, providing harmony among institutions and actors and increasing the number of auditor are important factors as well.

Key Words: Social security, sustainability, Social Security Institution, control, guidance

GİRİŞ

Günümüz toplumlarında yaşanan ekonomik ve sosyal gelişmeler nedeniyle sosyal güvenlik sistemleri, kurumsal ve finansal sürdürülebilirliğini ciddi ölçüde tehdit eden sorunlar ile karşı karşıya bulunmaktadır. Nüfusun yaşlanması, geleneksel koruma aktörü olarak kabul

edilen aile yapısında değişim, işsizlik ve kayıt dışı istihdam sorunları, sosyal güvenlik sistemlerinin finansal dengesini önemli ölçüde sarsmaktadır. Bunun nedenle sosyal güvenlik sistemlerinin kısa ve orta vadede sürdürülebilirliğinin sağlanmasında, sisteme yönelik denetim mekanizmalarının etkinliğinin artırılması öncelikli çözüm yolu olarak ortaya çıkmaktadır.

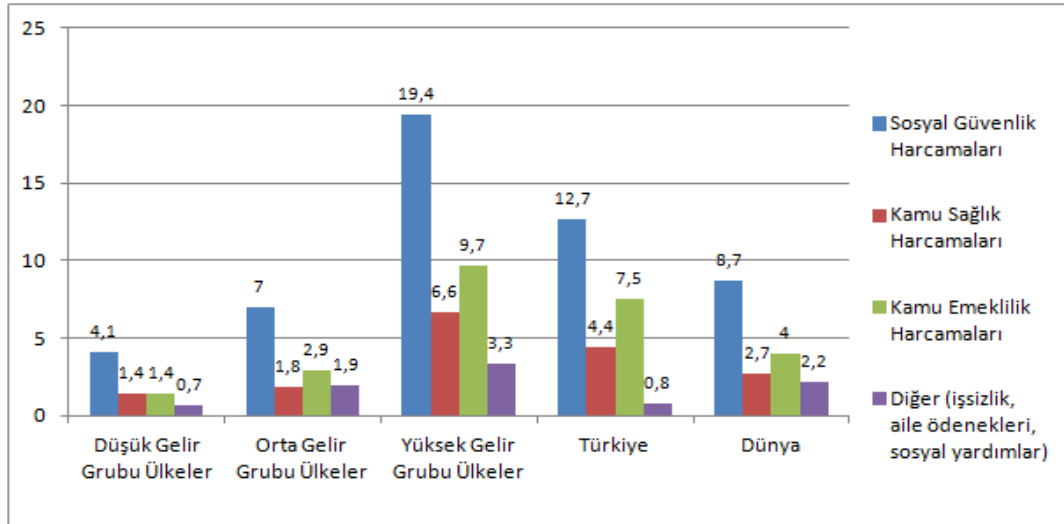
Sosyal güvenlik sistemlerinde etkinliğin sağlanmasında denetim mekanizmalarının yeniden yapılanması ve etkinliğinin artırılmasına ihtiyaç bulunmaktadır. Bu konu üzerine güncel tartışmalar, kurumsal yapının, sosyal güvenlik kurumları ile ilgili kurumlar arasındaki koordinasyon ve işbirliğinin, yenilikçi denetim yaklaşımları ve modellerinin, denetim elemanlarının kapasitesinin güçlendirilmesi ile denetim sistemlerinde katılımcı ve özdenetimi sağlayan mekanizmalarının önemine işaret etmektedir.

Türk sosyal güvenlik sistemi de gelişmiş ülkelerin sosyal güvenlik sistemleri ile karşılaştırıldığında, genç nüfus yapısına karşın, erken ve genç yaşta emeklilik, aylık bağlama oranlarının ve yaşlılık aylıklarının ödenen prime ve çalışılan süreye göre göreceli olarak yüksek olması, geriye dönük sık çıkarılan af niteliğindeki borçlanma uygulamaları, prim ödeme eğilimlerinin düşüklüğü, prim afları, sosyal güvenlik kurumlarının kurumsal kapasite yetersizlikleri, denetim yetersizliği gibi nedenlerle 1990'ların başından itibaren gelir gider açığı vermeye başlamıştır. Ayrıca, yüksek kayıt dışı istihdam ve düşük istihdam nedeniyle sistem, prim gelirleri kaybıyla da karşı karşıya kalmıştır.

Bu çalışma, sosyal güvenlik sistemlerinin değişen şartlar karşısında karşılaştığı kapsam ve finansman sorunlarına yönelik yeniden yapılanma çerçevesinde Türkiye'deki sosyal güvenlik sisteminin denetim rolünü ve etkinliğini değerlendirmeyi amaçlamaktadır. Bu amaç doğrultusunda çalışmada öncelikle sosyal güvenlik sistemlerinde denetimin rolü ve işlevi değerlendirildikten sonra, sisteme uyum sorunu olan şartların denetim mekanizmaları üzerindeki etkileri incelenecektir. Çalışmanın izleyen bölümlerinde ise, Türkiye'de sosyal güvenlik denetim sisteminin etkinliği; kurumsal örgütlenme, denetim modelleri, denetim elemanları ile katılımcı ve özdenetim mekanizmaları açısından ele alınacaktır.

1. Sosyal Güvenlik Sistemlerinde Kontrol ve Denetim Mekanizmasının Etkin Olarak İşlememesi

Dünya'da ortalama sosyal güvenlik harcamalarının GSYH'ya oranı, 2000 yılında %7,5 seviyesinde gerçekleşmişken, geçen on yılda %8,4 seviyesine yükselmiştir. Söz konusu oran, yüksek gelir grubuna dâhil ülkelerde %18'den %19,4'e, orta gelir grubuna dâhil ülkelerde %5,3'ten %6,7'ye, düşük gelir grubuna dâhil ülkelerde ise %3,2'den %3,9'a yükselmiştir (ILO, 2010). Diğer taraftan, Dünyada büyük bir ekonomik kriz yaşanmış, bu süreçte işsizlik oranları tüm ülkelerde artmıştır. Ekonomik krizden sosyal güvenlik sistemleri de, özellikle emeklilik fonları, sermaye piyasalarındaki dalgalanmalardan olumsuz yönde etkilenmiştir (ILO, 2010:117).



Grafik 1: Gelir Gruplarına ve Sosyal Güvenlik Programlarına Göre Sosyal Güvenlik Harcamalarının GSYH'ya Oranı

Kaynak: Kalkınma Bakanlığı; Onuncu Kalkınma Planı (2014-2018), Sosyal Güvenlik Sisteminin Sürdürülebilirliği Özel İhtisas Komisyonu Raporu, 2014, s. 9.

Türkiye'nin sosyal güvenlik harcamaları, yüksek gelir grubuna dâhil ülkeler ile orta gelir grubuna dâhil ülkeler arasındadır. Bununla beraber, kamu emeklilik ve sağlık harcamalarının GSYH'ya oranı, orta gelir grubuna dâhil ülkelerin tablo 1'de görüldüğü gibi yaklaşık 2,5 katı kadardır. Türkiye daha genç bir nüfus yapısına sahip olmasına rağmen, kamu emeklilik harcamalarının GSYH'ya oranı, gelişmiş ülkelere yakındır. Erken ve genç yaşta emeklilik uygulamaları, ödenen prim ve çalışılan süreye göre yüksek emekli aylıkları, Türkiye'nin emeklilik harcamalarını yaşlı nüfus oranı yüksek ülkelerin emeklilik harcamasının üzerine çıkarmıştır. Burada sadece işsizlik ödemelerinde orta gelir seviyesindeki ülkelerdeki oranlara yakındır. Bunun da nedeni olarak işsizlik ödemelerinin henüz istenilen ölçüde yaygınlaşmadığından kaynaklandığı ifade edilmektedir.

Tablo 1: Türkiye'de Sosyal Güvenlik Harcamaların Seyri ve GSYH'ya Oran (%) (2000-2011)

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Sağlık	2,6	3,2	3,7	3,8	4	4	4,1	4	4,3	5	4,5	4,4
Sosyal Koruma	5	5,7	6,3	7,2	7	7,3	7,1	7,4	7,2	8,2	8,3	8,3
Emekli Aylıkları ve Diğer Harcamalar	4,7	5,3	5,6	6,4	6,3	6,5	6,4	6,7	6,6	7,6	7,6	7,5
Sosyal Yardım ve Primsiz Ödemeler	0,3	0,2	0,2	0,3	0,3	0,4	0,4	0,4	0,4	0,6	0,6	0,6
Doğrudan Gelir Desteği Ödemeleri	0	0,2	0,4	0,5	0,4	0,4	0,4	0,3	0,2	0,1	0,2	0,2
Toplam	12,6	14,4	16,2	14,3	18,1	18,6	18,4	18,9	18,7	21,5	21,2	21,0

Kaynak: Kalkınma Bakanlığı; Onuncu Kalkınma Planı (2014-2018), Sosyal Güvenlik Sisteminin Sürdürülebilirliği Özel İhtisas Komisyonu Raporu, 2014, s. 10.

Türkiye'de sosyal harcamaların GSYH'ya oranı, 2000 yılında %12,6 iken 2011 yılında %21,0 yükselmiştir. Emeklilik harcamalarının GSYH'ya oranı ise %4,7 seviyesinden %7,5 seviyesine, sağlık harcamalarının GSYH'ya oranı da %2,6 seviyesinden %4,4 seviyesine çıktığı Tablo 1'de görülmektedir.

Türkiye’de sosyal güvenlik harcamalarının gelişme seyri, Sosyal Sigortalar Kurumu (SSK), Esnaf ve Sanatkarlar ve Diğer Bağımsız Çalışanlar Sosyal Sigortalar Kurumu (Bağ-Kur) ve Emekli Sandığı, SGK çatısı altında 2006 yılında birleştirildikten sonra SGK bütçesi üzerinden takip edilmiştir.

Tablo 1. Sosyal Güvenlik Kurumu'nun Gelirleri, Giderleri ve Bütçeden Yapılan Transferlerin GSYH'ya Oranı (%)

	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
A. GELİRLER	5,4	5,6	6,0	6,1	6,0	6,8	6,5	6,8	7,8	8,4	9,3	9,4
✓ Prim Tahsilatları	4,1	4,4	4,8	4,9	4,7	5,4	5,2	5,7	5,7	6,1	6,9	7,0
✓ Devlet Katkısı	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,2	1,2	1,4	1,6	1,7
✓ Diğer Gelirler	1,3	1,3	1,2	1,2	1,3	1,4	1,2	0,9	0,9	0,9	0,8	0,8
B. GİDERLER	7,3	8,0	9,0	9,0	9,1	9,1	9,4	9,5	10,8	10,8	10,5	11,0
✓ Sigorta Ödemeleri	4,7	5,1	5,9	5,8	6,1	5,9	6,3	6,3	7,1	7,2	7,1	7,5
✓ Sağlık Giderleri	1,6	2,0	2,2	2,3	2,2	2,3	2,4	2,7	3,0	3,0	2,8	3,1
✓ Diğer Giderler	0,9	0,9	0,9	0,9	0,9	0,8	0,8	0,6	0,6	0,6	0,6	0,4
C. GELİR-GİDER FARKI	-1,9	-2,4	-3,0	-2,9	-3,1	-2,3	-3,0	-2,7	-3,0	-2,4	-1,3	-1,6
D. BÜTÇE TRANSFERLERİ	1,9	2,4	2,9	2,9	3,1	2,4	3,1	2,7	3,1	2,5	1,3	1,6
✓ Toplam Bütçe Transferleri	2,4	2,9	3,4	3,4	3,6	3,0	3,9	3,7	5,5	5,0	4,1	4,5

Kaynak: Kalkınma Bakanlığı; Onuncu Kalkınma Planı (2014-2018), Sosyal Güvenlik Sisteminin Sürdürülebilirliği Özel İhtisas Komisyonu Raporu, 2014, s. 10.

Son 12 yılda sosyal güvenlik sisteminin gelir-gider dengeleri analiz edildiğinde prim gelirlerinde önemli artışlar olduğu, buna mukabil hem sigorta ödemelerinde hem de sağlık harcamalarında ciddi yükselişler olduğu görülmektedir. Her ne kadar son dönemde sosyal güvenlik sisteminin gelir-gider açığında önemli bir iyileşme görünüyorsa da bu iyileşmenin esas sebebi, 2008 yılından itibaren kamunun sisteme katkı vermesinden kaynaklandığı görülmektedir.

Sosyal güvenlik sistemine yapılan toplam bütçe transferinin GSYH'ya oranı incelendiğinde, 2009 ve 2010 yıllarında küresel ekonomik krizin de etkisiyle çok ciddi oranda arttığı, daha sonraki dönemde biraz düşmüş olsa da yine de yüksek oranlı seyrettiği görülmektedir. Söz konusu artışta yeni teşvik maliyetlerinin -kriz nedeniyle getirilen sigorta prim ödemelerine devlet katkısı vb- önemli etkisi olsa da yapılan reformlara rağmen toplam bütçe transferinin GSYH'ya oranında önemli bir iyileşme görünmemektedir.

Sosyal güvenlik sistemlerinin kontrol ve denetim mekanizmalarının güçsüz olmasının çeşitli nedenleri bulunmaktadır. Bu nedenler arasında nüfus yapısındaki değişim, kayıt dışılık, işgücü piyasalarındaki değişim, sağlık hizmetlerindeki değişim, ekonomik krizler, sosyal güvenlik yönetimlerinde etkinlik sağlanamaması ve tam otomasyona geçilmemiş olmasının geldiği görülmektedir. Aşağıda bu nedenler incelenmeye çalışılmıştır.

1.1. Nüfus Yapısında Değişim

Özellikle dağıtım sistemine dayanan sosyal sigorta sistemlerinde uzun vadeli sigorta kolu olan yaşlılık sigortasında yaşanan kriz, ilk aşamada prim oranlarının artırılması, emeklilik yaşının yükseltilmesi ve yaşlılık ödemelerinin kısıtlanması gibi çeşitli tedbirlerin alınmasını gerekli kılmıştır.

Sosyal güvenlik sisteminde yaşlı nüfusun giderek artması yaşlı bağımlılık oranının giderek sistemin yükünü artıracak şekilde görülmektedir. Bu oranlar 2010 yılında AB-27 için

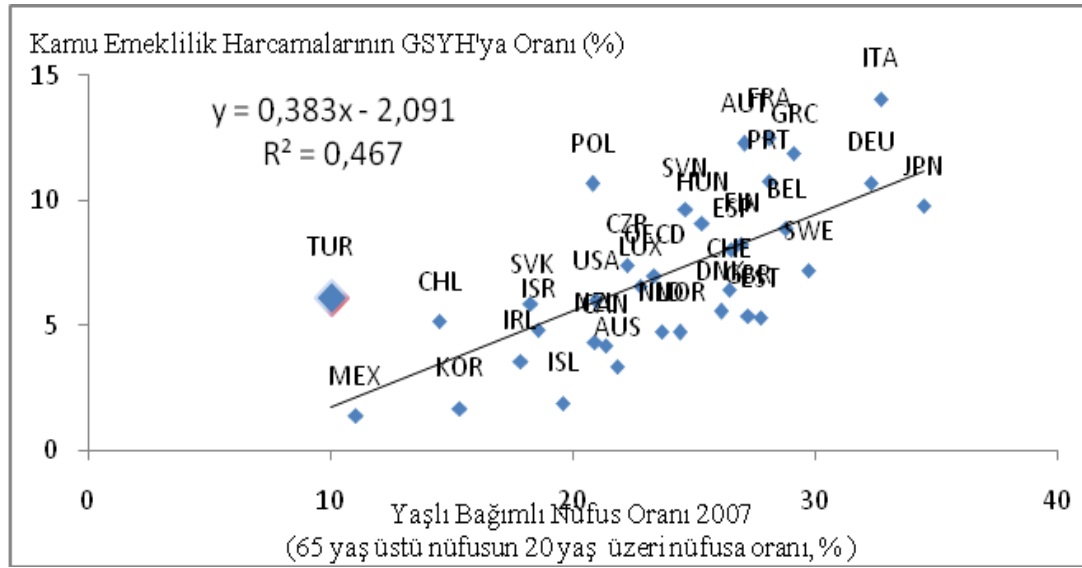
%26,1'den 2030 yılında %38,7'ye ve 2050 yılında %50,6 ulaşacağı; ABD için ise 2010 yılında %19,4 olan yaşlı bağımlı oranının 2030'da %31,7'ye ve 2050 yılında ise, %35,1'e ulaşacağı tahmin edilmektedir. Türkiye'de ise 2010 yılında yaşlı bağımlı oranı %8,8'dir. Bu oranın 2020 yılında %10,8; 2030 yılında %15,1, 2040 yılında %21,4 ve 2050 yılında ise %28,7'ye ulaşacağı beklenmektedir (Eurostat, 2011;s. 114).

Bu tablonun sosyal güvenlik politikaları açısından anlamı, emeklilik harcamalarının ilerleyen yıllarda önemli ölçüde artış sergileyeceğidir. Söz konusu rakamlara sağlık harcamaları ve uzun dönemli bakım harcamalarındaki artış eklendiğinde, sistemin finansmanı üzerindeki baskının daha da artacağı beklenmektedir. Yaşlanmanın etkileri, doğum oranlarında azalma ve işsizlik nedeni ile aktif işgücünde ortaya çıkan azalma ile birlikte değerlendirildiğinde, sosyal güvenlik sistemlerinin gelir-gider dengelerini bozarak, finansal açıdan sürdürülebilirliği üzerinde önemli bir tehlikeye işaret ettiğini söyleyebiliriz (Özşuca-Gökbayrak, 2012; s. 62).

Bahsedilen bu tehlikelerin ortadan kaldırılabilmesi için benimsenen yeni çözümler arasında fonlama yöntemi gelmektedir. Özellikle sosyal sigorta sisteminin özelleştirilmesi yöntemi, en çok tartışılan yöntemlerden biridir (Kotlikoff,1996; s. 5). İlk defa 1981 yılında sosyal sigorta sistemini özelleştiren Şili'de elde edilen birikmiş değerle sigortalının emeklilik döneminin finanse edildiği bir sisteme geçilmiştir(Alper, 2002; s.18).

Sosyal sigortalarda dağıtım metodunun terk edilmesinin dışında, sistemin rehabilite edilerek ayakta tutulmasını öngören ciddi tedbirler de bulunmaktadır. Sosyal sigorta kurumlarının özertleştirilmesi, bunlardan birisidir. Avustralya ve İsviçre gibi ülkelerde, özertleşme sosyal güvenlik reformunun temelini oluşturmaktadır. Bu şekilde sistemin finansal sürdürülebilirliğini sağlama yönünde ortaya konan çabaların, sistemin denetlenmesi üzerindeki yükü de azaltma yönünde eğilim gösterdiği söylenebilir.

Türkiye'de sosyal güvenlik sisteminin sürdürülebilirliğini etkileyen en önemli konuların başında yaşlı nüfustaki artış gelmektedir. Grafik 2'de de görüleceği gibi, yaşlı bağımlı nüfus, emeklilik sistemleri üzerinde baskı oluşturan etmenlerin başında gelmektedir. Yaşlı bağımlı nüfus arttıkça, kamu emeklilik harcamalarının GSYH'ya oranının arttığı görülmektedir. Ancak, OECD verilerine göre Türkiye'nin yaşlı bağımlı nüfus oranı %10 iken, kamu emeklilik harcamalarının GSYH'ya oranının %6 gibi yüksek bir orana ulaşması, Türkiye'yi trend çizgisinin yukarısında konumlandırmakta ve Türkiye'nin yaşlı bağımlı nüfus oranına kıyasla çok yüksek bir düzeyde kamu emeklilik harcaması yaptığını ortaya koymaktadır.



Grafik 2: Yaşlı Bağımlı Nüfusun Emeklilik Sistemleri Üzerindeki Baskısı

Kaynak: OECD; Pensions at a Glance 2011: Retirement-income Systems in OECD and G20 Countries, OECD Publishing. http://dx.doi.org/10.1787/pension_glance-2011-en Erişim Tarihi: 03.12.2013.

Mesela, yaşlı bağımlı nüfus oranı bakımından Türkiye'ye benzer yapıda olan Meksika'nın (%11), kamu emeklilik harcamalarının GSYH'ya oranı sadece %1,3'tür (OECD, 2011). Türkiye OECD'nin en genç nüfusa sahip ülkesi olmasına karşın, Türkiye'nin kamu emeklilik harcamalarının GSYH'ya oranı %6'dır. Kaldı ki söz konusu oran, Türkiye'den 2-3 kat fazla 65 yaş üstü nüfusa sahip, Birleşik Krallık, Danimarka, Hollanda ve A.B.D.'den bile daha yüksektir (OECD, 2011:154). Kuşkusuz bunda, erken emeklilik politikalarının, emeklilik yaşı ile emeklilikte geçen süre arasındaki bağın zayıflığının, ödenen prime ve çalışılan süreye göre yüksek yaşlılık aylıklarının etkisi büyüktür.

Türkiye'de emeklilik harcamalarının finansal sürdürülebilirliğini sağlamaya yönelik olarak emeklilikle ilgili değişiklikler yapılmıştır. Bunlar; emeklilik yaşının yükseltilmesi, prim ödeme gün sayısının artırılması, prime esas kazanç kapsamının genişletilmesi ve prime esas kazanç üst sınırının yükseltilmesi, aylık bağlama oranlarının ve kazanç güncelleme katsayısının düşürülmesini içeren gelir artırıcı ve gider azaltıcı önlemler olarak belirtilmektedir.

1.2. Kayıt Dışlığın Artması

Mevcut iş piyasasında, kayıtlı çalışanların gelirleri prime tabi olurken ve bu açıdan da işveren için de ciddi bir yük ortaya çıkardığı görülmektedir. Kayıt dışında faaliyet gösterenlerin görece fazla olması prim gelirlerini çok ciddi bir şekilde erozyona uğratmaktadır. Bu piyasa bir yönü ile sorunların esas kaynağını ve bir yönü ile de çözümü bünyesinde barındırmaktadır.

Kayıt dışı çalışanların sosyal güvenlik bakımından önemi, bir yönü ile sistemin potansiyel prim gelirlerini azaltmaları diğer yönü ile de hükümetlerin farklı gerekçelerle bunlara daha sonra prim affı, hizmet borçlanması ya da sistemin diğer bazı haklarını sağlayarak sistemin giderlerini arttırmalarına yol açmasıdır (Başbakanlık, 2005; s. 94). Ayrıca, sosyal güvenlik sisteminin amaçlarından biri tüm toplum kesimlerini kapsamayı, sadece bir bölümünü ele alarak onlara hizmet sunmakla sınırlı olmamasıdır. Kayıt dışı çalışanların pek çoğunun yoksulluk sınırında olması ve eğitim durumlarının da kendi geleceklerini güven altına alamamasından ötürü sosyal güvenliklerinin temininin sosyal adalet açısından da gerekliliği ortaya çıkmaktadır (Gümüş, 2010; s.8.).

Tablo 3'de kayıt dışı çalışanların işteki durumu ve çalışma gruplarına göre dağılımı verilmiştir. Tablonun incelenmesinden de anlaşılabacağı üzere 2007 ile 2012 döneminde, kayıt dışılık ücretli ve maaşlılar ile ücretsiz aile işçilerinde azalırken, özellikle işverenler ve kendi hesabına çalışanlarda artış görülmektedir. Toplamda 2007-2012 döneminde kayıt dışılıkta azalma görülmektedir.

Tablo 3. Çalışma Durumuna Göre Kayıt Dışı İstihdam, Kır-Kent, 2007-2012, (%)

Kent	Ücretli veya maaşlı	İşveren	Kendi hesabına	Ücretsiz aile işçisi	Toplam
2007	27,3	25,9	57,6	88,5	33,4
2008	24,1	25,1	58,9	87,4	30,8
2009	23,6	24,1	62,6	80,6	30,9
2010	22,8	22,0	63,4	83,0	30,2
2011	21,9	19,8	61,2	82,1	28,7
2012	18,8	16,3	57,3	81,5	25,3
Kır	Ücretli veya maaşlı	İşveren	Kendi hesabına	Ücretsiz aile işçisi	Toplam
2007	39,4	37,7	72,3	97,4	69,1
2008	37,2	41,3	72,9	97,2	68,2
2009	38,3	40,6	72,5	93,7	68,0
2010	38,8	39,0	71,4	94,1	67,5
2011	38,8	34,6	68,7	94,1	66,0
2012	35,9	30,2	69,1	93,7	64,8

Kaynak: Kalkınma Bakanlığı; Onuncu Kalkınma Planı (2014-2018), Sosyal Güvenlik Sisteminin Sürdürülebilirliği Özel İhtisas Komisyonu Raporu, 2014, s. 28.

Kayıt dışılığın azaltılmasında yapılan bazı değişikliklerde etkili olduğu ifade edilmektedir. Bu değişiklikler, primlerini düzenli ödeyen ve sigortasız işçi çalıştırmayan işverenlere yönelik sosyal sigorta prim teşviklerinin verilmesi, denetim elemanı sayısının artırılması, kamu kurum ve kuruluşları arası bilgi paylaşımı ve denetime yönelik koordinasyon ve işbirliğinin güçlendirilmesi, sigortasız işçi çalıştıranlara yönelik yaptırımların artırılması şeklinde sıralanabilir. Bu değişikliklerin kayıt dışılığa yansımaları Tablo 3'de görüldüğü gibi olumlu olmuştur. Bu etkinin daha da devam ettirilebilmesi için de Bütün bunların yanı sıra mevcut sistemin denetim kapasitesinin artırılması, kurum ve kuruluşlar arasında elektronik ortamdaki yetersizliklerin giderilmesi, denetim sonuçlarının caydırıcılığının artması, çalışanların yasal haklarıyla ilgili bilgilendirmelerin artması, kanuni yetersizlikler ve bürokrasi gibi etkenlerin de azaltılması gerekmektedir.

1.3. İşgücü Piyasalarında Değişim

Sosyal güvenlik sistemleri, refah devletinin temelini oluşturan tam istihdam politikasından süreç içerisinde verilen ödünler, işsizlikte artışı beraberinde getirdiği gibi işsizlik riski karşısında geliştirilen koruma anlayışının da değişmesine neden olmuştur. Üretim, iletişim ve enformasyon teknolojisi kullanımındaki hızlı artış esnek üretim yapılması ve Dünya genelinde taşeron uygulamaları ile üretim süreçlerinin bölünmesine neden olmuş ve bölünmüş üretim içerisindeki işgücü payı sürekli olarak azalma eğilimine girmiştir (Uyanık, 2008; s.1) . Bu dönemde hizmetler sektörünün istihdam içindeki payının artması, geleneksel, tam zamanlı ve süreklilik taşıyan istihdam biçimlerinin azalması, kısmi zamanlı ve geçici esnek istihdam biçimlerinin artması olarak görüldüğü ifade edilmektedir (Özşuca-Gökbayrak,2012;s.63). İşgücü piyasalarında esnek çalışma olarak adlandırılan bu değişimin hızla yaygınlaştığı görülmektedir (Özşuca-Gökbayrak,2012;s.63). İşgücü piyasalarındaki bu değişim, işsizlik, esneklik, istihdamın sektörel değişimi, enformel sektör ve enformel istihdamın yaygınlaşması yönünde hızlı gelişimi ortaya çıkardığı görülmektedir. Bunun sonucunda Gelişmiş ülkelerde işgücüne katılma oranının giderek gerilediği görülmektedir (Baştaymaz, 1998:s. 21).

Diğer taraftan düzensizlik ile karakterize olan bu tip işlerde çalışan sayısının artması, sosyal güvenlik sistemlerine katkı yapmayı önemli ölçüde güçleştirmekte ve sisteme uyum sorununu artırmaktadır. Bu durum, sosyal güvenlik sistemlerinin gelir kaynaklarını erozyona uğratarak, sosyal yardımlara bağımlı olan kişi sayısında da artışa neden olmakta, sistemlerin finansmanı üzerinde baskıya neden olduğu belirtilmektedir (Özşuca-Gökbayrak, 2012; s. 64).

Ülkelerin tarihsel koşulları ve refah sistemlerinin özelliklerine bağlı olarak, işgücü piyasalarındaki bu değişim sonucunda, sosyal güvenlik sistemlerindeki eğilimler değişmekle birlikte; bu tip işlerde çalışanları sisteme alma ve izleme ile sisteme uyumunu sürekli kılma konusunda denetim sistemlerinin önemli zorluklar ile karşı karşıya kalmasının kaçınılmaz olacağı ifade edilmektedir.

1.4. Ekonomik Krizler

2008 yılında ABD piyasalarında başlayan ve uluslararası piyasalara sıçrayan ekonomik kriz, finans sektörünü aşarak işgücü piyasalarını da etkisi altına almıştır. Ancak, iyi düzenlenmiş sosyal güvenlik sistemine sahip ülkeler ekonomik krizden daha az etkilenmişlerdir. Kriz sebebiyle sosyal güvenlik sistemlerinde ortaya çıkacak problemlere karşı ülkelerin sosyal güvenlik kurumları hazırlıklı olmak durumundadır. Sosyal güvenlik primlerinin toplanması konusunda; teknolojinin kullanılması, servislerinin kalitesinin artırılması ve diğer kurum ve kuruluşlarla yapılan işbirliği sosyal güvenlik alanında ortaya çıkan suiistimallerin ve usulsüzlüklerin önlenmesi ve denetimin sağlanması adına önemli olduğu belirtilmektedir (Özşuca, 2003; s. 142).

Uluslararası Sosyal Güvenlik Teşkilatı (ISSA) II. Avrupa Bölgesel Sosyal Güvenlik Forumu'nun açıkladığı verilerde, bugün küresel ölçekte işsiz sayısı 200 milyonu aşmış bulunmakta, 900 milyon çalışan ise günlük 2 doların altında bir gelirle geçinmek durumunda kalmaktadır. Sadece Avrupa Birliği ülkelerinde kriz nedeniyle 10 milyondan fazla insan işsiz kalmıştır (ISSA, 2011). Sosyal Güvenlik Sisteminin güçlü ve dirençli olması kriz dönemlerinin atlatılmasını sağlayacak en önemli araçlar arasında görülmektedir.

Kriz sonucunda süregelen ekonomik gerilemenin, sosyal güvenlik yardımlarına olan ihtiyacın arttırdığını, kurumların gelirlerinin ise azaldığına dikkat çekilmiş ve krizin etkilerinin azaltılması için hükümetlerin sosyal devlet anlayışından uzaklaşılması pahasına, kamu sağlık harcamalarında azalmalara, çalışan ve emeklilerin maaşlarında kesintilere gittikler ifade edilmiştir (ISSA, 2011).

Türkiye'de de kriz nedeniyle toplam sosyal güvenlik primlerinin miktarı 2007'de %4,5'ten 2008 yılında %1,9'a düşmüş ve 2009 yılında bir önceki yıla oranla %1,3 daha azalmıştır. Buna karşılık, emekli aylıkları alanların sayısı hafifce yukarı doğru bir eğilim göstermiştir. Sonuç itibarıyla, gelirlerin harcamaları karşılama oranı 2006 ile 2009 yılları arasında yaklaşık olarak %35 ve 2008 ile 2009 yılları arasında ise hemen hemen %8 oranında azalmıştır. Bu gelir-harcama açıklığı reform öncesi %2.7 iken 2014 yılında yaklaşık Türkiye GSYH'nın %1.3'sine ulaşacağı tahmin edilmektedir (SGK, 2013).

Artan bu sosyal güvenlik harcamaları sonucunda krizin etkisi Türkiye'de gelişmiş ülkelerdeki kadar hissedilmemiştir. Fakat artan bu sosyal güvenlik harcamaları, denetim boyutunda etkinliği gündeme getirdiği görülmektedir.

1.5. Sağlık Hizmetlerinde Değişim

Dünya Bankası 1980'li yıllarda birçok ülkenin karşı karşıya kalmaya başladığı sağlık krizinin varlığını ortaya koyan çalışmalarda bulunmuştur. Bu çalışmalar sonucunda "sağlıkta

reform” önerisi benimsenmiştir. Bu reform paketlerinde tüm nüfusun sağlık hizmetleri kapsamına alınacağı ve ayrı kurumlardan alınan farklı sağlık hizmetlerinin de eşitleneceğine yönelik açıklamalarda bulunulmuştur. Bu reformların ana başlıklarını yerelleşme ve özelleştirmenin oluşturduğu görülmektedir (World Bank, 1993).

Tablo 4: SGK’nda Sağlık Harcamalarının Gelişimi

Yıllar	Sağlık Harcamaları (Milyon TL)	Sağlık Harcamaları/GSYH
2001	4.576	1,90
2002	7.629	2,18
2003	10.662	2,34
2004	13.150	2,35
2005	13.608	2,10
2006	17.667	2,33
2007	19.984	2,38
2008	27.355	1,26
2009	30.820	1,43
2010	34.606	1,61
2011	38.594	1,81
2012	46.187	2,19

Kaynak: SGK; Faaliyet Raporları’ndan tarafımızdan düzenlenmiştir.

Türkiye’de de Dünya Bankası’nın başlattığı herkese sağlık reformları kapsamında yapılan iyileştirmeler sonucunda (genel sağlık sigortası, sağlık hizmetlerinin ağırlık Bakanlığı’nda toplanması, özel sağlık hizmetlerinin yaygınlaşması, sağlığa ulaşımın kolaylaşması vb.)Tablo 4’de görüldüğü gibi sağlık sektörü son on yılda dört kat büyüyerek önemli bir sektör haline gelmiştir (Erol-Özdemir, 2014; s.19). Bu büyümede SGK’nın sağlık giderlerindeki büyük artışı yanında Genel Yönetim bütçesinden sağlık harcamalarına ayrılan tutardaki yükselme belirleyici olduğu görülmektedir.

Sosyal sigorta kuruluşlarının sağlık harcamaları 2001 yılında 4.576 milyon TL iken 2012 yılında 46.187 milyon TL olarak gerçekleşmiştir. Bu oran, büyüme oranlarının çok üzerindedir. Sosyal sigorta kuruluşlarının sağlık harcamalarının GSYH içindeki payı 2001 yılında %1,90 iken, 2012 yılında aynı oran %2,19’a yükselmiştir. Sosyal güvenlik kurumlarının sağlık harcamalarındaki reel artışın başlıca nedenleri; sağlık teknolojisindeki ilerlemeler sonucunda sağlık hizmetlerinin giderek daha pahalı hale gelmesi ve nüfusun yaşlanması olduğu belirtilmektedir.

Sağlık hizmetlerinin finansman şekli ülkeden ülkeye farklılıklar gösterse de hemen hemen her ülkede vergiler, sosyal sigorta primleri, hane halklarının yaptığı ödemeler ve özel sağlık sigortalarınca karşılandığı görülmektedir (Tatar, 2011:104). Türkiye’de sağlık hizmetlerinin finansmanında tercihini sosyal sigortaya dayalı finansman yönteminden yana kullanmıştır. Türkiye’de sosyal güvenlik sistemi ve sağlık hizmetlerinin sunumu kademeli olarak gelişmiştir. Bugün SGK, sağlık hizmetlerinin finansmanında en güçlü kurum konumunda yer almaktadır. Kamu sağlık harcamalarının yarısından fazlasını SGK tarafından gerçekleştirildiği görülmektedir.

Sağlık hizmetlerinin gerekliliği konusundaki bilincin gelişmesi dolayısıyla, sağlık hizmetlerine duyulan ihtiyacın artması ve buna bağlı olarak sağlık hizmetlerine olan erişimin kolaylaşması sonucunda, sağlık hizmetlerindeki suistimallerde artışın ortaya çıktığı ifade edilmektedir. Bunun sonucunda sistem katılımcılarının sisteme güveni ve uyumunun sağlanması

için denetim mekanizmalarının ön plana çıkarak, sistemin sürdürülebilirliğinin sağlanmasının önem taşıdığı belirtilmektedir.

1.6. Sosyal Güvenlik Sistemlerinde Yönetimlerin Yetersizliği

Sosyal güvenlik sistemleri içerisinde barındırdığı çok çeşitli konuların takibi açısından elektronik sistemleri en iyi kullanan kurumların başında gelmelidir. Özellikle sigorta ve sağlık harcamalarının denetiminin elektronik ortam dışında takibi çok zordur. Bu nedenle sosyal güvenlik sistemlerinde yönetimlerin elektronik ortamda elde edilecek bilgiler çerçevesinde ortaya çıkacak hukuksuz uygulamaların önüne geçilebileceği belirtilmektedir. Gelişmekte olan ülkelerde yönetimlerin çok yapıli olması ve bu yapıların aralarında elektronik ortamda ilişkilerinin kurulamaması denetimde de yetersizlikleri ortaya çıkardığı görülmektedir.

Özellikle sistemin bilgi işlem altyapısında tam otomasyona geçilmemiş olması sonucunda, sosyal güvenlik kuruluşları arasında düzenli bir bilgi akışının gerçekleşmesini önlemekte ve dolayısıyla sigortalıların birden fazla sosyal sigorta kurumunun kapsamında yer alabilmelerine imkan sağladığı ifade edilmektedir. Bunun sonucunda, hak etmedikleri halde sosyal yardımlardan ya da sosyal sigorta hizmetlerinden yararlananların sayısı artmakta diğer taraftan da prim tahsilatının da bu durumdan olumsuz etkilendiği ifade edilmektedir (Gillion – Turner, s.661).

Türkiye’de de sosyal güvenlik sisteminde 2006 yılının kadar sosyal güvenlik kurumlarında toplanan verinin, zamanında ve doğru olarak, elektronik ortamlara aktarılamaması nedeniyle, sağlıklı ve güncel bilgiden hareket ederek karar alınması zor olmaktadır. Bilgisayar teknolojilerinin son derece hızlı geliştiği günümüzde bilgilerin elektronik ortamlarda temin edilmesi ve saklanması lüzumu vardır. Bilgilerin bilgisayar ortamlarında temini ve muhafazası sağlık harcamalarının denetiminde çok etkin bir rol oynayacağı düşünülmektedir (Taş, 2014; s.148).

Ülkemizin sosyal güvenlik kurumlarında, bilgi teknolojilerinin kullanılması konusunda münferit bazı çalışmalar yürütülmüş, fakat bu çalışmalar ortak bir zemine oturtulamamıştır. Bu nedenle başta aktüeryal hesaplamalar ve özellikle sağlık giderlerinin yetersiz denetlenmesinden kaynaklanan israfları önlemede, siyasi iradeyi kullananların ve kurum yöneticilerinin, politika belirlemelerine yeterince güncel bilgilerden hareket ederek yardımcı olacak bilimsel destek sağlamadığı belirtilmektedir.

Diğer taraftan sosyal güvenlik sisteminde denetimsizliği önlemek amacıyla sigortalı, hak sahibi, bağımlı durumunda bulunan kişilerin, işveren, anlaşmalı sağlık hizmeti sunan sağlık kurumu gibi tüzel kişiliği haiz kurumların haklarını ve sosyal güvenlik kurumlarına karşı mükellefiyetlerini tam zamanında ve doğru bilgilerden hareketle denetleyebilmek ve izlemek için oluşturulması gereken sosyal güvenlik numarası ve vergi numarası gibi özel işaretlere dayalı ortak bir veri tabanının oluşturulamaması da sistemin denetim etkinliğini azalttığı görülmektedir.

Sosyal güvenlik kurumlarında elektronik ortamda tutulan ortak bir veri tabanının oluşmamış olması sebebiyle;

- ✓ Kişiyi özel sağlık harcamalarının denetimi mümkün olmamakta,
- ✓ Anlaşmalı tedavi hizmeti veren kurumlarda tedavi görenlerin ilgili hizmeti almaya hak kazanıp kazanmadığı kontrol edilememekte,
- ✓ Aldığı tedaviye uygulanacak fiyatın ortak ve standart bir şekilde belirlenmemiş olması nedeniyle, ilgili hizmete ait faturaların düzenlenmesinde ve ödenme-sinde hatalar yapılmakta,

- ✓ Prim ödeme yükümlülüğünü yerine getirmeyenlerin takibe alınması için gereken erken uyarı sistemleri etkin bir şekilde kullanılamamakta,
- ✓ Sağlık hizmetleri harcamaları insandan bağımsız ve elektronik ortamlarda otomatik olarak muhasebeleştirilemediği için maliyet muhasebesi yapılamamakta,
- ✓ Kurumların gelirini belirleyen en temel unsur olan primlerin belirlenmesinde bilişim teknolojilerinin desteği ile etkin denetim yapılmaksızın gerçekleşen harcamalardan kaynaklanan sonuçlar kullanılmak zorunda kalındığı için her zaman sosyal devlet ilkesinin gerektirdiği nitelikte ve etkinlikte kararlar alınamamaktadır.
- ✓ Hastaya konan teşhis ile ilgili uzmanlık alanına sahip tıp doktorlarınca, yine hastaya/kişiyeye konan teşhis ile uyumlu reçete düzenlemesini sağlayıcı denetim mekanizmalarının kurulamayışı da, sosyal güvenlikle sağlık harcamalarının etkin bir şekilde denetlenmesini engellemektedir.

Sosyal güvenlik sisteminde var olan yetersizliği azaltmak amacıyla elektronik ortamlarla ilgili birçok düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemelerin başında 5502 sayılı Kanunla kurumsal yapının güçlendirilmesi yönünde yapılan iyileştirmeler gelmektedir. Bunlar, ilçelerde de sosyal güvenlik merkezleri kurularak merkezlerin yurt geneline yaygınlaştırılması, denetim elemanı sayısının artırılması, sigortalıların haklarını aramalarına yardımcı olan ALO 170 ihbar ve şikâyet hattının kurulması ve kayıt dışı istihdamın önlenmesine yönelik kamu kurum ve kuruluşları arası koordinasyonun güçlendirilmesidir. Sosyal güvenlik merkezlerinin ülke genelinde ilçelere yayılarak sayılarının artırılması, sigortalıların SGK'ya erişimini kolaylaştırmıştır. 2013 yılı Haziran ayı itibarıyla, 576 adet sosyal güvenlik merkezi kurulmasına karar verilmiş olup bunlardan 451'i aktif durumdadır. Denetim elemanı sayısı 400'den 1.100'e çıkarılmıştır.

Diğer taraftan, SGK ile diğer bakanlıklar ve kamu kurum ve kuruluşları (Maliye Bakanlığı, Milli Eğitim Bakanlığı, Sağlık Bakanlığı, İl Emniyet Müdürlükleri vb.) arasında yapılan işbirliği sonucu veri değişimi sağlanmış ve SGK'da kayıtlı olmayıp diğer kamu kurum ve kuruluşlarında kayıtları olan sosyal güvencesiz çalışanlar, kayıt altına alınmıştır. 2008 yılında ücretlerin bankalar aracılığı ile ödenmesinin yasal zorunluluk haline getirilmesi ve çalışanların e-devlet uygulamaları ile kendi bilgilerine erişiminin sağlanması da yine kayıt dışılığın azaltılmasında etkili olmuştur. Alınan tüm bu tedbirler neticesinde 2008 yılından 2012 yılı Temmuz ayına kadar 1 milyon 161 bin çalışan, 40 bin emekli ve 81 bin işyerinin tescilsiz olarak faaliyette bulunduğu tespit edilmiştir (SGK, Kişisel iletişim).

5510 sayılı Kanun ile kamu kurum ve kuruluşları arası işbirliği ve koordinasyon artırılarak bir milyondan fazla çalışan kayıt altına alınmış olmakla birlikte halen uygulamada sorunlar mevcuttur. Özellikle Gelir İdaresi Başkanlığı ile SGK arasında veri paylaşımında bazı sorunlar yaşanmaktadır. Ayrıca, Gelir İdaresi Başkanlığı başta olmak üzere diğer kamu kurum ve kuruluşlarının denetim elemanları ve memurlarının sosyal güvenlik mevzuatı ve denetimi konusunda eğitim ihtiyaçları bulunmaktadır. Söz konusu çalışanlar, denetimi ve veri paylaşımını ya kendi görevleri olarak görmemekte ya da ek bir yük olarak hissettikleri anlaşılmaktadır (Karadeniz, 2012; s.14). Bazen de söz konusu memurların sigortasız çalışma ile ilgili tuttukları tutanaklar SGK'nın istediği verileri içermediği yönünde şikâyetlerin söz konusu olduğu görülmektedir. Bu durumun ise SGK çalışanlarının tekrar konu ile ilgili yazışma hatta tekrar denetim yapmasına neden olduğu ifade edilmektedir. Bu nedenle, diğer kamu kurum ve kuruluşlarının denetim elemanlarının ve yetkili memurlarının sosyal güvenlik mevzuatı ve kayıt

dışı istihdamla etkin mücadele kapsamında eğitilerek konunun önemi üzerinde durulması gerektiği belirtilmektedir.

2. Sosyal Güvenlik Denetim Sistemlerinde Yeni Yapılanma Arayışları ve Türkiye'deki Mevcut Durum

Sosyal güvenlik sistemlerinin temel amacı sosyal güvenliğin tüm toplumu kapsayacak şekilde sağlanmasıdır. Sistemlerin zorunlu olmasının nedeni ise çalışanların geleceğe yönelik gümbürlük bakış açılarının olmasıdır. Diğer taraftan işverenler yönünden de ortaya çıkan sosyal güvenlik maliyetinden kaçınmak amacı olduğu kabul edilmektedir. Sosyal güvenlik sistemlerinin sürdürülebilir bir yapıya kavuşması için sistem katılımcılarının kural ve kanunlara uymasıdır. Gelişmekte olan ülkelerde genelde sosyal güvenlik sistemlerine uyum sorunu var olduğu bilinmektedir (ILO, 1998).

Sosyal güvenlik sistemlerinde kayıt dışı kalmayla ilgili, işverenlerden, işçilerden ve sosyal güvenlik kurumlarından kaynaklı çeşitli sorunlar söz konusudur. İşverenler açısından; işgücü maliyetlerini azaltmak ve özellikle küçük ölçekli işletmelerin kurumsal kapasite sorunlarından kaynaklı olarak çalıştırılan işçi sayısını eksik göstermek; işçilerin sosyal güvenlik katkılarına esas ücretlerini eksik göstermek; sürekli çalışan işçileri kısmi ya da belirli süreli çalışan olarak göstermek; işçileri için sosyal güvenlik katkılarını ödememek ya da gecikmeli ödemek; küçük ölçekli ve enformel sektör işlerinde yoğunlaşmak gibi sosyal güvenlik sistemi için temel uyum sorunlarını ve kayıt dışılık biçimlerini oluşturduğu ifade edilmektedir (Bonoli, 2003; s.409).

İşçiler açısından kayıt dışılık ve uygunluk sorunları ise, artan yoksulluk, işsizlik ve aile sorumluluklarından kaynaklı olarak işverenler ile anlaşarak gelirlerin düşük göstermek; kendi hesabına çalışan olarak gösterilmek; formel sektörden enformel sektör işlerine geçmek; erken emeklilik ya da malullük sigortasından yararlanmak için olanaklar aramak şeklinde ortaya çıktığı görülmektedir (Bonoli, 2003; s. 412).

Sosyal güvenlik kurumlarından kaynaklı sorunlar ise, sosyal güvenlik programlarının güncel gereksinimlere uygun olarak etkin bir şekilde düzenlenememesi; etkin yönetilememesi; katkılarının toplanmasında kurumsal kapasite eksikliği; kaçınmaya tolerans gösterme; uyumu arttıracak yönde kaynakların yetersizliği ve kurum personelinin çalışma ahlakına ilişkin yaşanan sorunlardır (Watanabe, 2006; s. 2-3).

Yaşanan bu sorunlar karşısında, birçok sosyal güvenlik sistemi, sistemlerinin temel gelir kaynakları olan katkılarının etkin bir şekilde toplanmasını sağlamak ve sistemin denetimini güçlendirmek için yeniden yapılanmalara gitmektedirler. Bu çalışmaların özellikle sistemleri etkinlikten uzak olan gelişmekte olan ülkeler için, çok daha önemli olduğu belirtilmektedir.

2.1. Sosyal Güvenlik Sistemlerinin Denetimde Uluslararası Dönüşüm

Çalışanların sosyal güvenliklerinin sağlanmasına ilişkin düzenlemelerin gerekli olduğu kabul edilmekle birlikte, sosyal güvenlik yanında bu güvenliğı sağlayıcı tedbirlerin hazırlanması ve denetimi de en az o kadar önemlidir. Eğer çalışma yaşamının denetimi sağlanmamışsa, denetimsizlik sonucu ortaya çıkan riskler olağanüstü ağırlıkta ve miktarda olacaktır. Yine bu düşünceden hareketle getirilecek önleyici tedbirler, denetim mekanizmaları sosyal güvenliğı olmazsa olmazlarından sayılacaktır. Bu anlayış çerçevesinde sosyal güvenliğı ilişkin denetimin önemi hem ulusal hem de uluslararası ölçekte çok anlamlı gözükmektedir.

Uluslararası Çalışma Örgütü sadece ulusal hukuki düzenlemelerin değil aynı zamanda uluslararası normların da hazırlanmasında etkili olmuştur. Mesela, Avrupa Konseyi tarafından

kabul edilen sözleşmelerin hazırlanmasında ILO normları göz önünde bulundurulmuştur. Avrupa Konseyine üye devletlerin ulusal hukuklarının hazırlanmasında da ILO standartları son derece etkin bir rol oynamıştır. Ayrıca Avrupa Birliğinin İş ve Sosyal Güvenlik Hukukunun oluşmasında da ILO normları etkili olmuştur. ILO tarafından 185 sözleşme ve 195 tavsiye kararı kabul edilmiştir (Aktay-Arıcı-Senyen-Emine; s.19-20). Türkiye 56 ILO sözleşmesini imzalamıştır (Aktay, 2012; s. 12). Sözleşmeleri kabul eden devletlerin mevzuatlarını ilgili sözleşmelerde karşılaştırılan standartlara getirme yükümlülükleri bulunmaktadır.

Diğer taraftan Uluslararası Sosyal Güvenlik Kurumu (ISSA)'nın, sosyal güvenlik sistemlerinde yüksek performans sağlayan kurumların başarısını etkileyen faktörleri belirlediği görülmektedir. Bu faktörler olarak (ISSA, 2010); çalışanları güçlendirme (eğitim programları, ödüllendirme, ihtiyaçlara uygun olarak niteliklerin sürekli geliştirilmesi ve kurum içi iletişim olanaklarını artırma), vatandaşları odağa alan yenilikçi süreçler (kurumlara erişim kanallarını artırma, bilişim teknolojilerinden yararlanma, farklı ödeme biçimlerini geliştirme, kurumlar ile vatandaşlar arasında çok kanallı iletişim, diğer kurumlar ile hizmetlerin niteliğini artırma yönünde işbirliği), diğer ilgili kurumlar ile işbirliğinin geliştirilmesi (veri paylaşımı, politika ve programların hazırlanmasında katılımcılık), topluma aktif katkı sağlamada kurumların pozisyonu (vatandaşların ihtiyaçlarını anlama ve yanıt verme, sistem üyelerinin katılımcılığına olanak sağlama ve politika yapımında yenilikçi süreçleri oluşturma), tüm süreçlerde risk yönetimi anlayışını geliştirme ve ulusal gündemler ile sistemin uyumunun sağlanması temel faktörler olarak ortaya çıktığı görülmektedir.

Yeni bir anlayış çerçevesinde, gelecek yönelik yatırımlar ve vatandaş odaklı hizmet anlayışı olarak özetlenebilecek yeni yönetim anlayışı, sisteme uyum sorununun çözümünde sistem yönetiminin en önemli faktörlerinden biri olan denetim mekanizmaları için de geçerli olduğunu söyleyebiliriz (Özşuca-Gökbayrak,2012;s.70).

2.2. Denetim Sistemlerinde Kurumlar Arası Koordinasyon ve İşbirliği

Sosyal güvenliğin yönetimine ilişkin olarak, 152 sayılı ILO Sözleşmesi, sosyal güvenlik ile ilgili hizmetler ve kurumların yönetimi için, üye ülkelerin genel sorumluluğunu kabul etmekte ve sosyal güvenlik kurumlarının yönetimine, sosyal tarafların katılımını zorunlu kılmaktadır. Sosyal güvenlik sistemlerinin denetim birimleri ise, sosyal güvenlik kurumları içinde doğrudan kurumun en üst düzey yöneticisine bağlı bağımsız ve özerk bir yapılanma olarak şekillenmektedir (ILO, 1998).

Uluslararası Sosyal Güvenlik Kurumu (ISSA) kaynaklarına dayanılarak yapılan çalışmada, özellikle sistem katkıların toplanması ve sisteme uyumun sağlanması açısından, denetim birimlerinin yapılanmasında dünyadaki sosyal güvenlik sistemleri üçe ayrılmıştır. Buna göre; merkezi sistemler (İngiltere, İsveç, Norveç, İtalya, İrlanda, Macaristan, ABD, Kanada); yarı-merkezi olarak (Avusturya, Belçika, Çek Cumhuriyeti, Meksika) ve ademi merkezi olarak da (Almanya, Fransa, Japonya, Romanya) olmak üzere üç grupta sınıflandırmaktadır (Watanabe, 2006; s. 5-6). Türkiye'de yarı merkezi sistemler arasında yer almaktadır. Sosyal güvenlik kurumu genel bütçe dışında yarı mali özerkliğe sahip bir kurum olarak yer almaktadır.

Sosyal güvenlik sisteminde gözlemlenen genel bir eğilim, sosyal güvenlik katkılarının toplanması ve denetiminde vergi yönetimi ile birlikte, merkezi bir sisteme doğru geçilmekte oluşudur. Vergi yönetimlerinin görece geniş bilgi, kayıt ve denetim sistemlerinin olmasının, sosyal güvenlik katkılarının toplanması ve denetimine büyük ölçüde yardımcı olacağı beklenilmektedir (Lender, 2006; s. 23). Türkiye'de ki genel eğilim ise, sosyal güvenlik kurumunun sosyal güvenlik alanında varlığını devam ettirmesi, vergi yönetimini ise ayrı bir

kurum olarak çalışması yönündedir. Ancak son zamanda elektronik ortamda birbirlerine yardımcı oldukları görülmektedir.

Sosyal güvenlik sistemine uyumu sağlama açısından örgütlenme modelinin ötesinde ortaya çıkan en önemli sorunlar, denetim açısından ortak çalışma alanları bulunan iş ve sosyal güvenlik denetim örgütleri arasında koordinasyon ve işbirliğinin sağlanması yönünde olduğu ifade edilmektedir. Birçok teftiş kurulu arasında işbirliği ve koordinasyona ilişkin yaşanan sorunlar, çoğu zaman aynı konunun farklı birimlerce denetlenmesine, farklı denetim sonuçlarına ya da denetimlerde boşluklara neden olabilmektedir. Diğer bir ifadeyle iki denetim sisteminin birbirini etkisizleştirdiği durumlar ortaya çıkabilmektedir (Özsuca-Gökbayrak, 2012; s.69). Sosyal güvenlik sistemlerinde katkıların etkin bir şekilde toplanması ve uyumun artırılması yoluna giden çeşitli Avrupa, Asya, Afrika ve Ortadoğu ülkelerinin hepsinde, ilgili kurumlar ile ortak veri tabanı oluşturma ve bilişim teknolojileri açısından sistemlerin alt yapısını güçlendirme ortak bir özellik olarak kabul edilmektedir (ISSA, 2008).

Türkiye’de bu etkinsizliği ortadan kaldırmak amacıyla, üç sosyal güvenlik kurumun teftiş kurullarının sorunsuz bir şekilde birleştirilmesiyle gerçekleştirilmiştir. Benzer işbirliği ve koordinasyonun, İŞKUR, İş Teftiş Kurulu ve SGK Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı arasında da gerçekleştirilebilir.

Diğer taraftan 5510 sayılı Kanun ile kamu kurum ve kuruluşları arası işbirliği ve koordinasyon artırılarak bir milyondan fazla çalışan kayıt altına alınmış olmakla birlikte halen uygulamada sorunlar olduğu ifade edilmektedir. Özellikle Gelir İdaresi Başkanlığı ile SGK arasında veri paylaşımında bazı sorunlar yaşanmaktadır. Ayrıca, Gelir İdaresi Başkanlığı başta olmak üzere diğer kamu kurum ve kuruluşlarının denetim elemanları ve memurlarının sosyal güvenlik mevzuatı ve denetimi konusunda eğitim ihtiyaçları bulunmaktadır. Söz konusu çalışanlar, denetimi ve veri paylaşımını ya kendi görevleri olarak görmemekte ya da ek bir yük olarak hissettikleri görülmektedir (Karadeniz, 2012). Bazen de söz konusu memurların sigortasız çalışma ile ilgili tuttukları tutanaklar SGK'nın istediği verileri içermemekte, bu durum ise SGK çalışanlarının tekrar konu ile ilgili yazışma hatta denetim yapmasına neden olmakta ve zaman kaybına yol açmaktadır. Bu nedenle, diğer kamu kurum ve kuruluşlarının denetim elemanlarının ve yetkili memurlarının sosyal güvenlik mevzuatı ve kayıt dışı istihdamla etkin mücadele kapsamında eğitilerek konuyu içselleştirmeleri sağlanmalıdır (Kalkınma Bakanlığı, 2014; s. 36).

2.3. Denetimde Etkinliğinin Arttırılması

Türkiye’de sosyal güvenlik denetiminin strateji, politika ve hedef belirleme süreçlerinin yeteri ölçüde gelişmemiş olduğu kabul edilmektedir. Denetim kurumları denetimde etkinliği arttırmanın başarı ölçütü olarak nicelik ve niteliği dengeli bir biçimde oluşturmaları gerekmektedir. Denetimlerde nitelik ile nicelik başarı ölçütü olarak değerlendirilmektedir. Nitelik açısından denetim elemanlarının sayısı ile denetime uyum arasında pozitif ilişki belirlenmiştir. Bu nedenle denetimde etkinliğin arttırılmasında birinci derecede önemli olan denetim elemanı sayısındaki artış gelmektedir.

Diğer taraftan denetimde etkinliğin arttırılmasında denetim elemanı sayısı yanında denetimin niceliğinin de etkili olduğu belirtilmektedir. Denetim elemanlarının çalışma şartlarının iyileştirilmesi, değişen koşullara uyum sağlayıcı denetim niteliklerini arttırılması, mesleki eğitimlerin geliştirilmesi, elektronik alt yapıya sahip çalışma imkanlarının sağlanması, denetim planlarının iyileştirilmesi, denetim raporlarının değerlendirilerek risk analizlerinin

yapılması ve veri kayıt sisteminin oluşturulması durumunda denetimde nicelik sağlanabileceği ifade edilmektedir.

Türkiye’de denetimde etkinliği arttırmak için denetimde nitelik ve niceliği ön plana çıkaran düzenlemeler yapıldığı görülmektedir. Bu amaçla denetim elemanı sayısı arttırılmakta bunun yanında niteliği sağlayıcı eğitim çalışmalarına da ağırlık verildiği görülmektedir.

2.4. Katılımcı Denetim

Sosyal güvenlik sistemlerinde kabul edilen uluslararası standartlar, denetim sistemlerinde katılımcılığı ön plana çıkardığı görülmektedir. Sosyal güvenlik gibi birçok kesimi ilgilendiren bir konunun, katılımcılığı arttırmadan çözülmesi zor görünmektedir. Sosyal güvenlik yönetimi ile sosyal taraflar arasında, denetim elemanları bir köprü görevi üstlenmektedir. Özellikle sosyal güvenlik sistemlerinde uyumu arttırmaya yönelik olarak kayıt dışı istihdam sorunu ile baş etmede katılımcı mekanizmalar başta Avrupa ülkeleri olmak üzere geniş bir uygulama alanı bulmaktadır (ILO, 2010).

Katılımcı denetime ilişkin olarak, sektör ve çalışma koşullarının özelliklerini dikkate almayan bir denetim anlayışının başarılı olması zor görünmektedir. Çünkü sosyal güvenlik yönetimlerine piyasa kesimlerine güven duymadığı genel olarak kabul edilmektedir. Özellikle sık mevzuat değişiklikleri, işletmelerin mevzuattan kaynaklı yükümlülüklerini yerine getirmelerini güçleştirdiği ve danışmanlık hizmetlerine ihtiyaç duymalarına neden olduğu görülmektedir (Özşuca, vd, 2010).

Bu nedenle denetimde rehberlik faaliyetlerinin, cezalandırmadan daha ön planda tutulduğu bir anlayış çerçevesinde verilmesi sağlanmalıdır. Bu amaçla, sosyal güvenlik alanında bilinçlendirme ve eğitim kampanyaları her kesimi göz önüne alarak arttırılması sağlanmalıdır.

3. Türkiye’de Sosyal Güvenlik Sisteminde Denetim

Sosyal güvenlik sistemlerinde denetim iç ve dış denetim olarak ikiye ayrılmaktadır. İç denetim olarak, kurumların iç işleyişi ve finansman dengesinin kontrolüne ilişkin olarak gerçekleştirilen sistemi ile işleyişi içinde bulunan çalışan ve işverenleri denetleyen ikili bir sistemi vardır. Dış denetim olarak da, denetlenenden bağımsız bir organ tarafından yürütülen denetim ki bunun amacı hesapların ve mali tablolar ile işlemler ve mali yönetimin düzenliliği ve mevzuata uygunluğu hakkında görüş bildirmek ve rapor vermektir. Bu denetim, kurumların kanunlara uygunluğu yanında, finansman yapısı ve sürdürülebilirliği kapsayan mali denetimi de içermektedir.

Türkiye’de kurumsal sosyal güvenlik sistemi İkinci Dünya Savaşı sonrası dönemde primli rejimler olarak da adlandırılan sosyal sigorta kurumlarını esas alarak oluşturulmuştur. 1945 yılında SSK, 1949 yılında Emekli Sandığı ve 1971 yılında da Bağ-Kur’un oluşturulması ile Türk Sosyal Güvenlik Sisteminin çatısı oluşturulmuştur. Sistem 1990’lı yılların ikinci yarısından itibaren, nüfusun yaşlanmaya başlaması, nüfusun büyük çoğunluğunun sistem içerisine alınamaması ve sosyal güvenlik açıkları gibi sorunlarla karşılaşmaya başlamıştır. Bu sorunlar sosyal güvenlik açıklarının katlanarak artmaya başlaması, mevzuatın karmaşık olması, aşırı bürokratik işlemler ve bilgisayar alt yapısının yetersiz olması gibi sorunlarda eklenince sistemin iyice etkinliğini kaybettiği görülmektedir.

Bu yetersizliklerin giderilebilmesi amacıyla Sosyal Güvenlik Reform süreci başlatılmıştır. Bu süreçle ilgili düzenlemeler yapılarak 5502 sayılı Kanunla sistem tek çatı altında toplanmış, 5510 sayılı Kanunla Genel Sağlık Sigortası kabul edilerek tüm nüfus sosyal güvenlik kapsamına alınmış ve mevzuat karmaşıklığına son verilmiştir. Bu reform sürecinde

4447 sayılı Kanun çıkarılarak sistemin finansman sorununu çözmek ve kayıt dışılığın önlemek amacıyla işsizlik sigortası uygulamaya konulmuştur. Bu süreci 4632 sayılı Bireysel Emeklilik düzenlemesi takip etmiş. Sosyal güvenlik sistemini tamamlayıcı bir uygulama olarak yer almıştır.

Diğer taraftan reform süreci sağlıkta da dönüşümü getirerek; SSK'ya ait hastaneler Sağlık Bakanlığı'na devredilmiş, sigortalıların sağlık karne sistemi kaldırılmış ve hastaneler herkese hizmet verecek hale getirilmiştir.

3.1. Sosyal Güvenlik Kurumu Denetimi

Ülkemiz son 10 yıldır gerçekleştirilen kurumlarda dönüşüm ve etkileşim çok hızlı cereyan etmektedir. 2006 yılında çıkarılan 5502 sayılı Kanun ile Sosyal Güvenlik Kurumlarının birleştirilmesi sonucu Sosyal Güvenlik Kurumu kurulmuştur. Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığının ilgili kuruluşu olan Kurum, 5502 sayılı Kanuna göre merkezi Ankara'da olan, kamu tüzel kişiliğini haiz, idari ve mali açıdan özerk, 5502 sayılı Kanunda hüküm bulunmayan hallerde özel hukuk hükümlerine tabi bir kamu idaresidir. Kurumun gerçekleşen değişimi “**değişimi hisset dönüşüme ortak ol**” sloganını en iyi şekilde ifade etmektedir (SGK, 2013). Sigortalı, işveren, hak sahipleri vb. birçok konuda yenilikçi yaklaşımlarla birçok adımlar atıldığı ve yenilikçi düzenlemeler yapıldığı görülmektedir.

Sosyal Güvenlik Kurumu açısından özellikle 2006 yılından sonraki kurum süreci ve denetim yapısını ele almakta fayda var. Çünkü 5502 sayılı kanun ile SSK-Bağ-Kur ve Emekli Sandığı Kurumları'nın teftiş kurulları tek çatı olarak Sosyal Güvenlik Kurumu Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı adıyla birleştirilmiştir.

Türkiye'de ise sosyal güvenlik sistemin de yer alan SGK'nın denetimini iki aşamada incelemek gerekmektedir. Birinci aşamada denetimi kolaylaştırıcı düzenlemeler olarak ifade edilebilecek dolaylı denetim, ikinci aşamada ise Kurumun kendi bünyesi içinde yer alan kurumlar eliyle doğrudan denetimdir.

3.1.1. Sosyal Güvenlik Kurumu'nda Dolaylı Denetim

Sosyal güvenlik sisteminin denetimini kolaylaştırmak amacıyla SGK içinde birçok düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemeleri SGK'nın teşkilat yapısı göz önüne alınarak incelemek gerekmektedir. SGK'nın teşkilat yapısı (SGK, 2013);

- ✓ Emeklilik Hizmetleri Genel Müdürlüğü,
- ✓ Sigorta Prim Genel Müdürlüğü,
- ✓ Genel Sağlık Genel Müdürlüğü
- ✓ Hizmet Genel Müdürlüğü olarak yer almaktadır.

3.1.1.1. Emeklilik Hizmetleri Genel Müdürlüğü

Emeklilikle ilgili yapılan düzenlemeler olarak işlemlerin elektronik ortama aktarılmasıyla birlikte bu alanda yapılan hata ve suistimallerin büyük oranda önüne geçildiği görülmektedir. Özellikle T.C. Kimlik uygulaması ve MERNİS projelerine adapte olunarak kişilerin emeklilik takipleri daha doğru olarak yapılabilir hale geldiği belirtilmektedir. Sağlıkla ilgili olarak da yine elektronik ortamda oluşturulan e-ödenek programıyla hastane uygulamalarının takibi gerçekleştirilmiştir. Bu alanda uygulanan sağlık Provizyon Aktivasyon Sistemi (SPAS) ve MEDULA programları ile sağlık alanındaki kayıp ve kaçaklar önemli ölçüde azaltıldığı ifade edilmektedir.

3.1.1.2. Sigorta Primleri Genel Müdürlüğü

Özellikle işveren ve çalışanların sigorta prim ödemeleri kolaylaştırıcı mevzuat değişiklikleri gerçekleştirdiği görülmektedir. Diğer taraftan Gelir idaresi Başkanlığı ile ortak yürütülen çalışmalar ile tescil sayıları arttırılırken, icra ve takip işleri elektronik ortama taşınarak hızlandırılması sağlanmıştır. Aynı zamanda sosyal güvenlik bilincini arttırabilmek amacıyla, ilköğretim okulları, askeri birlikler ve tanıtıcı reklam film, afiş ve broşürlerin kullanıldığı belirtilmektedir.

3.1.1.3. Genel Sağlık Sigortası Genel Müdürlüğü

Birçok Bakanlık ve kamu kurumları ile sağlık alım sözleşmeleri imzalanarak, sağlıkla ilgili alınacak hizmet ve bunların karşılığında ödenecek bedeller sözleşme şartlarında netleştirilmiştir. Aynı zamanda elektronik ortamda yapılan, elektronik fatura kontrol sistem MEDULA hayata geçirilmiştir. Bu sistemin daha da etkin hale getirilmesi amacıyla, e-sevk, e-reçete sistemi ve Biyometrik kimlik doğrulama sistemleri oluşturularak denetimde kolaylık sağlayıcı düzenlemelere gidilmiştir. Özellikle 2012 yılından itibaren oluşturulmaya başlanan Risk Analizi ve Sürekli Denetim Grup Başkanlığı ile risk odaklı denetime geçilerek, ölçülebilir risk faktörleri belirlenmiştir. Bunun sonucunda özel hizmet sunucularına yönelik riskli işletmeler ve alanlar tespit edilmiştir.

3.1.1.4. Hizmet Sunumu Genel Müdürlüğü

Elektronik uygulamalarla hizmetlerin daha hızlı sunulmasını sağlamanın yanında, kayıt sisteminin elektronik ortamda gerçekleştirilmesi nedeniyle, ortaya çıkabilecek suistimallerin önlenmesini ve aynı zamanda da denetimin kolaylaşmasını sağladığı ifade edilmektedir.

3.1.2. Sosyal Güvenlik Kurumu'nda Doğrudan Denetim

SGK'da doğrudan denetim içinde kuruma yönelik olarak yapılan iç denetim ile çalışanlara, işverenlere yönelik olarak sektör denetimi ile sağlık tedarikçilerine yönelik, dış denetim yer almaktadır.

3.1.2.1. Sosyal Güvenlik Kurumu'nda İç Denetim

Hızla değişen dünyada bu değişime paralel olarak yönetim anlayışı da değişmektedir. Yeni yönetim anlayışının temelinde; katılımcılık, hesap verebilirlik, saydamlık, açıklık, stratejik yönetim, risk yönetimi, iç kontrol, performans yönetimi, vatandaş/müşteri odaklılık, bilgiye dayalı yönetim gibi temel kavramlar yer almaktadır. Yetki ve sorumlulukların paylaşıldığı bu yeni yönetim anlayışı ile mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğu hayata geçirilmektedir. Yönetim felsefesinin değişmeye başladığı modern kamu yönetimi anlayışı ile birlikte iç denetim önem kazanmaya başlamıştır.

Sosyal güvenlik sisteminde iç denetim, kurumsal olarak denetimin sağlanmasıdır. Buna göre kurumsal denetim kapsamında yer alan iç denetim, kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim (kurumsal yönetim) süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur.

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün tanımına göre iç denetim (www.theiia.org); organizasyon içinde bağımsız olarak kurulan ve işletme faaliyetlerini bağımsızca inceleyen, analiz eden ve değerlendiren bir fonksiyondur. İç denetimin amacı gözden geçirilen faaliyetlerle

ilgili nesnel analizler, değerlendirmeler, tavsiyeler ve yorumlar yaparak yönetimin tüm üyelerine sorumluluklarını etkili bir biçimde yerine getirmede yardımcı olmaktır. İç denetim yönetsel bir kontroldür; diğer kontrollerin etkinliğini ölçer ve değerlendirir. İç denetim yönetim hedeflerinin gerçekleşme yolunda olduğu konusunda yeterli güvence sağlamada yararlanılan bir yönetim aracıdır. Bu nedenle iç denetim yapısının yeterliliğinden ve etkinliğinden yönetim sorumludur.

Geleneksel anlamda iç denetim faaliyetlerinin hedefi her türlü riski bulmak ve ortadan kaldırmaktır. Başka bir ifade ile iç denetim birimi işletme içerisinde faaliyetlerin önceden belirlenen standartlara, politikalara ve hedeflere uygun bir şekilde yerine getirilip getirilmediğini kontrol eden bir birimdir. Diğer bir ifadeyle işin doğru yapılıp yapılmadığını yerine doğru işin yapılıp yapılmadığını irdeleyen bir yaklaşım gündemdedir.

Ülkemizde diğer alanlarda olduğu gibi Kamu Mali Yönetimi ve Kontrolü alanında da önemli bir değişim süreci yaşanmıştır. Türkiye ile Avrupa Birliği arasında devam eden katılım müzakereleri çerçevesinde Mali Kontrol başlıklı 32. fasıl açılmış ve mali kontrol yapımızın AB ile uyumlu hale getirilmesi yönünde adımlar atılarak çeşitli yasal düzenlemeler gerçekleştirilmiştir. Bu bağlamda, 1927 yılından bu yana uygulanan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu yürürlükten kaldırılarak yerine 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kabul edilmiştir.

Bu Kanunla kamu mali yönetim ve kontrol sistemimiz, uluslararası standartlar ve Avrupa Birliği uygulamalarıyla uyumlu olarak yeniden yapılandırılmıştır. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile daha önce kamu sektöründe pek rastlanılmayan iç denetim kavramı da yönetim sistemimize girmiştir. 5018 sayılı Kanunda iç denetim; genel olarak, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için, kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti olarak ifade edilmiştir. İç denetimle ilgili olarak kanuni düzenlemeler yapılmış ve iç denetimin altyapısı oluşturulmuştur.

İç denetim; sosyal güvenlik kurumunun her türlü işlem ve faaliyetlerini, risk esaslı plan ve programlar kapsamında sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla, uluslararası denetim standartlarına uygun olarak değerlendirmek suretiyle kuruma nesnel danışmanlık faaliyetinde bulunmak amacıyla oluşturulmuştur (<http://www.icdenetim.net/ic-denetim-nedir>).

İç denetimi gerçekleştirenler kurumun üst yöneticisine bağlı olarak çalışan sosyal güvenlik kurumunun elemanları olmakla birlikte, görevlerinin yerine getirirken bağımsız ve özerkliğin mutlaka sağlanması gerekmektedir. Bu amaçla 5018 sayılı Kanunda İç Denetim Koordinasyon Kurulu oluşturularak, üst yöneticinin etkisi azaltılmak istenmiştir.

İç denetim sosyal güvenlik kurumları açısından daha da önem kazanmaktadır. Çünkü bu kurumların finansman ve muhasebe gibi oldukça teknik alanlarda uzman görüşü sunarak sistemlerin finansal sürdürülebilirliğini sağlamada önemli bir işlev üstlenmektedirler. Bu sayede sosyal güvenlik fonlarının güvenli bir şekilde işletilmesine yardımcı olmaktadır. Diğer taraftan kurum çalışanlarından kaynaklanan suistimalleri araştırıp, önlemeye çalışarak kurumun kamuoyundaki imajını sağlamada görevi de bulunmaktadır. Ayrıca sistemde yer alan üyelerin haklarını ve sistemden sağladıkları faydaları da koruduğu düşünülmektedir. (ILO, 1998).

Diğer taraftan sosyal güvenlik sisteminde, sistem üyeleri olan çalışan ve işverenlerin sistem kurallarına uygunluğunun denetiminden sorumlu olan birimlerin denetlenmesi de iç denetim olarak kabul edilmektedir. Bu denetim birimleri, sistem üyeleri ile kurum arasında

iletişimi sağlayan denetim birimleridir. İç denetim olarak saha denetimi gerçekleştirerek, sisteme uyumun sağlanmasında önemli rol oynamaktadır. Saha denetimi olarak iç denetimden sorumlu olan birimlerin temel sorumluluğu, kanunlara uygunluğun sağlanmasıdır. Bu nedenle denetim elemanlarının görev ve sorumlulukları tam olarak belirlenmeli ve bu görevi yapabilecek eğitim de sağlanmalıdır.

3.1.2.2. Sosyal Güvenlik Kurumu'nda Dış Denetim

2006 yılında Sosyal Güvenlik Kurumu'nun kurulması sonrası, gruplar halinde çalışan sigorta müfettişleri, Bağ-Kur, Emekli Sandığı ve SSK idari müfettişleri tek çatı altında Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı bünyesinde birleştirilmiştir. Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı kurum içi idari denetim ile sektör denetimlerini gerçekleştirilmektedir. Diğer taraftan taşrada faaliyet gösteren Yoklama Memurlarının unvanı, Sosyal Güvenlik Kontrol memuru daha sonrada Sosyal Güvenlik Denetmeni olarak değiştirilmiş ve yerel denetim yetkisi verilmiştir. Böylece sosyal güvenlik sisteminin denetiminde, Sosyal Güvenlik Kurumu'nda dış denetimi, iki ayrı denetim birimi tarafından yerine getirilmektedir.

3.1.2.2.1. Rehberlik ve Teftiş Kurulu Başkanlığı

Türkiye'de sosyal güvenliğin denetimi uluslararası standartlara uygun olarak Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) Başkanlığı'na doğrudan bağlı olarak Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı tarafından yürütülmektedir.

Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı; 16/5/2006 tarihli ve 5502 sayılı Sosyal Güvenlik Kurumu Kanunu'nun 17. ve 30. maddelerine göre kurulan, doğrudan Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanına bağlı ve onun adına görev yapan, bir Başkan ile Başmüfettiş, Müfettiş ve Müfettiş yardımcılardan oluşan, kurum içi ve kurum dışı teftiş ve denetimlerini bir arada yapmak üzere görevlendirilmiş ana hizmet birimidir.

Başkanlık, vatandaş odaklı kamu yönetimi anlayışı çerçevesinde, Türkiye'de "rehberlik" ad ve fonksiyonuyla kurulmuş ilk denetim birimidir. Kurumun merkez ve taşra teşkilâtı ile personelinin idarî, malî ve hukukî işlemleri hakkında teftiş, inceleme ve soruşturmaları yapmaktadır. Tablo 5'de kurum içi denetim sonuçlarının yıldan yıla değiştiği görülmektedir. SGK oluştuktan sonraki yoğun denetim sonucunda ortaya çıkarılan usulsüzlüklerin neden olduğu 2009-2013 yılları arasındaki kamu zararı miktarı 105.746 TL olmuştur.

Tablo 5: Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı Kurum İçi Denetim Sonuçları

Yıllar	Denetlenen Personel sayısı	Tespit Edilen Kurum Zararı (Bin TL)
2009	164	12.236
2010	105	4.348
2011	249	86.992
2012	97	1.591
2013	56	579
Toplam	671	105.746

Kaynak: SGK; Faaliyet Raporları'ndan tarafımızdan düzenlenmiştir.

Diğer taraftan, Kurumla sözleşme yapmış gerçek ve tüzel kişiler hakkında inceleme ve soruşturmalar ile kayıt dışı istihdamı ve sosyal güvenlik suistimallerini önlemeye çalışmaktadır. Aynı zamanda, olumsuz sigorta olaylarını azaltmaya ve sorumlularını tespit etmeye yönelik

inceleme ve soruşturmalar da Başkanlık bünyesinde görev yapan müfettişlerce yapılmaktadır (SGK, 2014). Tablo 6’da yer alan bu denetimler sonucunda 2008-2013 döneminde 288.334 işyeri denetlenmiş ve özellikle 2012 yılında yapılan saha denetimleri sonucunda 242.098 işyeri denetlenmiştir. Söz konusu yıllar arasında yapılan denetimler sonucunda 40.062 kayıt dışı çalışan ve aynı zamanda 15.0126 kişinin de haksız yere aylık aldığı belirlenmiştir. Bu denetimlerin toplamda sebep oldukları kamu zararı yaklaşık 875 milyon TL. olarak görülmektedir.

Tablo 6: Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı Sosyal Sigorta Denetim Sonuçları

Yıllar	Denetlenen İşyeri Sayısı	Denetlenen Sigortalı Sayısı	Kayıt Dışı Çalışan Sayısı	Haksız Yere Aylık Alan Sayısı	Tespit Edilen Toplam Kurum Zararı (Bin TL)
2008	18.120	352.758	16.617	4.454	221.380
2009	9.278	146.974	6.020	4.493	72.112
2010	8.150	159.708	7.294	2.732	111.763
2011	5.610	49.813	5.207	3.178	138.067
2012	242.098	46.318	4.924	169	154.688
2013	5.078	56.682	8.509	243	176.234
Toplam	288.334	812.253	48.571	15.269	874.244

Kaynak: SGK; Faaliyet Raporları’ndan tarafımızdan düzenlenmiştir.

Rehberlik ve Teftiş Kurulu Başkanlığı müfettişlerince sağlık alanında gerçekleştirilen denetimlere ilişkin sonuçlarda Tablo 7’de verilmiştir. 2009-2012 dönemimde yapılan denetimler sonucunda 2.211 sağlık kurumu denetlenmiş ve kurumlardan yaklaşık yarısında usulsüzlük tespit edilmiştir. Diğer taraftan hizmetlerden usulsüz yararlanan 1.286 kişi belirlendiği görülmektedir. Bu denetimle sonucunda tespit edilen toplam 215.227 TL. kamu zararına karşılık olarak 742.825 TL. ceza uygulandığı görülmektedir.

Tablo 7: Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı Sağlık Denetim Sonuçları

Yıllar	Sağlık Kurumu Sayısı	Usulsüzlük Tespit Edilen Kurum Sayısı	Hizmetlerden Usulsüz Yararlanan Sayısı	Tespit Edilen Kurum Zararı (Bin TL)	Kesilen Ceza Miktarı (Bin TL)
2009	314	142	-	79.960	41.424
2010	596	118	316	39.365	64.215
2011	919	138	768	17.501	92.116
2012	382	580	202	78.401	545.070
Toplam	2.211	978	1.286	215.227	742.825

Kaynak: SGK; Faaliyet Raporları’ndan tarafımızdan düzenlenmiştir.

Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı’nın uzlaşma komisyonlarınca gerçekleştirilen uzlaşma faaliyet sonuçları da Tablo 8’de verilmiştir. Uzlaşma komisyonlarınca 2010-2013 döneminde yaklaşık olarak uzlaşma talebinin yarısında uzlaşmanın kesinleştiğini görülmektedir. Uzlaşmayla vazgeçilen gelirin toplanabilecek gelirin %75’ini oluşturmaktadır.

Tablo 8: Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı'na Gerçekleştirilen Uzlaşma Sonuçları

Yıllar	Uzlaşma Talebi Sayısı	Uzlaşma Tutarı (Bin TL)	Uzlaşma Sonucu Tahsilat Tutarı (Bin TL)
2010	406	8.908	2.492
2011	210	5.552	2.348
2012	72	3.856	654
2013	99	4.389	1.260
Toplam	787	22.705	6.754

Kaynak: SGK; Faaliyet Raporları'ndan tarafımızdan düzenlenmiştir.

Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı'nın, sosyal güvenliğe ilişkin hükümlerin uygulanmasını; usulsüzlükleri önleyici, eğitici ve rehberlik yaklaşımını ön plâna çıkaran bir anlayışla denetlediği belirtilmektedir. Yapılan denetim türlerinin çeşitliliği göz önüne alınarak denetimlerde, geleneksel metotlarla birlikte yeni yöntemler geliştirmek için çaba göstermektedir. Başkanlık bu çerçevede eğitime büyük önem vermektedir. Bu amaçla, Kurum taşra teşkilatına, kamu kurum ve kuruluşlarına, sivil toplum örgütleri ve bunların üyelerine rehberlik anlayışı içerisinde bilinçlendirme ve farkındalık faaliyetleri düzenlediği görülmektedir. Bu faaliyetlerin amacı, denetimin yapılacağı sektörün tanınması ve işin süreç şartlarının belirlenmesiyle birlikte, uygulamada tekdüzeliğin sağlanması ve kurumsallaşmaya hizmet etmesinin yanı sıra müfettişlere yol gösterici özelliği olan denetim rehberlerini hazırlamak olarak ifade edilmektedir (SGK, 2013).

Tablo 10: Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı Rehberlik ve Bilinçlendirme Faaliyetleri

Yıllar	Rehberlik Faaliyetleri
2009	40 İl'de Toplantı ve Seminer
2010	28 il'de Toplantı ve Seminer
2011	22 İl'de Toplantı ve Seminer
2012	79 İl'de Toplantı ve Seminer
Toplam	169 İl'de Toplantı ve Seminer

Kaynak: SGK; Faaliyet Raporları'ndan tarafımızdan düzenlenmiştir.

Herhangi bir şikayete bağlı olmaksızın, risk analizi yöntemiyle kayıt dışı istihdamla mücadelede denetim önceliği belirlenen sektörlerde asgari işçilik incelemeleri yapılmaktadır. Asgari işçilik incelemeleri, tüm faaliyet grupları birbiriyle karşılaştırılarak, prim ödeme yükümlülükleri gruplar itibarıyla analiz edilerek, kümülatif risk değerlendirme yöntemi kullanılarak belirlenen risk faktörleri ve ağırlık oranları üzerinden faaliyet grupları risk puanlarına göre sınıflandırılmaktadır.

Bu sınıflandırmaları göz önüne alınarak, aşağıdaki gruplar itibarıyla incelemeler yapılmıştır;

- ✓ 2009 yılında yapı denetim, özel hastane, özel halk otobüsü ve fırın işyerleri,
- ✓ 2010 yılında hazır beton, özel güvenlik, özel temizlik, özel servis taşımacılığı işyerleri,
- ✓ 2011 yılında süt ve süt ürünleri imalatı ile meyve suyu imalatı işyerleri,
- ✓ 2012 yılında hazır yemek, kakao, çikolata ve şekerleme imlatı, diyaliz merkezleri ve otel işyerleri.

Tablo 11'de SGK'nun denetim faaliyet alanları görülmektedir.

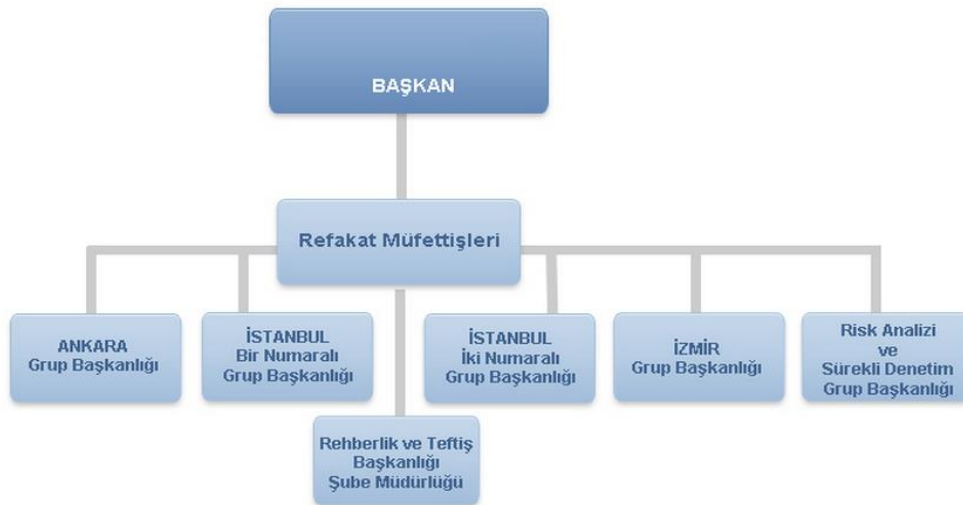
Tablo 11: Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı Denetim Faaliyet Alanları

1	Hastane
2	Eczane
3	Optik
4	Tıbbi Malzeme
5	Diğer Sağlık Tesisi
6	İşyeri Devri
7	İşkazası/Vazife Malûllüğü
8	Meslek Hastalığı
9	Diğer Sigorta Olayları
10	Sahte Sigortalılık
11	Haksız Aylık/Gelir/Ödenek Alma
12	Usulsüz Sağlık Yardımı Alma
13	Ön İnceleme
14	Personel İnc./Soruşturma
15	İhale Konusu İş A.İ.İ.
16	Özel Bina İnşaatı A.İ.İ.
17	Devamlı İşyeri A.İ.İ.
18	Ünite Teftişi
19	Personel Performans
21	Görüş/Öneri
22	İhale İş ve İşlemleri
23	İnşaat/Emlak İşlemleri

Kaynak: SGK; Faaliyet Raporları'ndan tarafımızdan düzenlenmiştir

Önleyici denetim anlayışı gereğince, sağlık hizmet sunucuları için geliştirilen modeller ile planlı denetimler geliştirilmeye çalışılmaktadır

Başkanlık, Bakanlık ve Kurum Başkanlığı'na belirlenen performans kriterleri uyarınca Sosyal Güvenlik Kurumu taşra teşkilatını oluşturan 81 ilin performans denetimlerini yapmakta ve değerlendirmektedir. Kurumumuz iş ve işlemlerinin işlevselliği açısından yürütülen performans denetimleriyle, işlem süreçlerinin tanımları yapılarak bu süreçleri tıkayan noktalar belirlenmekte ve uygun önlemlerin alınması için Kurumun çeşitli birimlerini görevlendirmektedir.

**Şekil 1: Sosyal Güvenlik Kurumu Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı Teşkilat Şeması**

Kaynak: SGK; www.sgk.gov.tr., erişim tarihi: 12.01.2014.

Başkanlık, 2013 yılı Aralık ayı itibariyle; 1 Başkan, 371 Başmüfettiş, 110 Müfettiş ve 107 Müfettiş Yardımcısı görev yapmaktadır. Görevleri aşağıdaki şekilde belirlenmiştir (SGK, 2014):

- ✓ Sosyal güvenliğe ilişkin hükümlerin uygulanmasını, usulsüzlükleri önleyici, eğitici ve rehberlik yaklaşımını ön plana çıkaran bir anlayışla denetlemek.
- ✓ Kayıt dışı istihdamı önlemek, sosyal sigorta suiistimalleri ile mücadele etmek, bu amaçla sektörel analizlere dayalı denetimleri yürütmek ve bu konularda alınması gerekli tedbirleri önermek,
- ✓ Prim ödeme yükümlülerini gruplar ve sektörler itibarıyla analiz etmek, denetlenecek sektörleri her yıl için belirlenecek risk değerlendirme kriterlerine göre sınıflandırmak suretiyle riskli sektörlerin denetimine öncelik vermek,
- ✓ Görevleriyle ilgili her türlü kayıt ve belgeleri incelemek, ilgililerden bilgi istemek ve toplamak,
- ✓ İşin yürütülmesi açısından gerekli olan asgarî işçilik tutarını tespit etmek,
- ✓ Yıl boyunca müfettişler tarafından düzenlenen raporların sonuçlarını değerlendirmek, raporlar hakkında istatistikî bilgiler ile birlikte uygulamadaki sorunlara ve yapılması gereken mevzuat değişikliklerine ilişkin öneriler sunmak,
- ✓ Kurumun merkez ve taşra teşkilâtı ile personelinin idarî, malî ve hukukî işlemleri hakkında teftiş, inceleme ve soruşturma yapmak, sosyal güvenlik mevzuatının verdiği yetkiye dayanılarak Kurumla sözleşme yapmış gerçek ve tüzel kişiler hakkında ise inceleme ve soruşturma yapmak,
- ✓ Müfettişler tarafından yapılacak denetimlere ilişkin yöntem ve teknikleri geliştirmek, standart ve ilkelerin oluşturulmasını sağlamak, denetim rehberleri hazırlamak, denetimlerin etkililiğini ve verimliliğini artırıcı tedbirleri almak, bu konuda görüş ve öneriler sunmak,
- ✓ Başkan tarafından verilecek benzer nitelikteki diğer görevleri yapmak,

Rehberlik ve Teftiş Kurulu Başkanlığı; Ankara, İstanbul, İzmir ve Risk Analiz ve Sürekli Denetim Grup Başkanlıkları olarak faaliyette bulunmaktadır. Denetim, müfettiş ve müfettiş yardımcıları tarafından yerine getirilmektedir.

Müfettişler

Müfettişlerin görev yetki ve sorumlulukları 2007 tarihli Sosyal Güvenlik Kurumu Rehberlik ve Teftiş Kurulu Başkanlığı Yönetmeliği'nin 13. maddesinde aşağıdaki şekilde belirtilmiştir:

- ✓ Sosyal güvenliğe ilişkin hükümlerin uygulanmasını; usulsüzlükleri önleyici, eğitici ve rehberlik yaklaşımını ön plana çıkaran bir anlayışla denetlemek,
- ✓ Kurumun merkez ve taşra teşkilâtı ile personelinin idarî, malî ve hukukî işlemleri hakkında kanun, tüzük, yönetmelik, çalışma plan ve programı ve Başkanlık talimatları çerçevesinde, teftiş, inceleme, ön inceleme ve soruşturma yapmak, bu görevlerini yürütürken, gerek gördüğünde hakkında yeterli kanaat edinilen personel ile ilgili, personel performans değerlendirme raporu düzenlemek,

- ✓ Sosyal güvenlik mevzuatının verdiği yetkiye dayanarak, Kurumla sözleşme yapmış gerçek ve tüzel kişiler hakkında inceleme ve soruşturma yapmak, yürütülen inceleme veya soruşturmanın gerektirdiği hallerde, ilgili kişi, kurum veya kuruluşlardan her türlü bilgi, belge ve kayıtları istemek,
- ✓ 3628 sayılı Mal Bildiriminde Bulunulması, Rüşvet ve Yolsuzluklarla Mücadele Kanunu ile ilgili suçların soruşturulmasında bu Kanunun hükümleri ile ilgili usul ve esaslar uyarınca hareket etmek, görev verilmesi halinde 4483 sayılı Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanun kapsamında ön inceleme yapmak,
- ✓ Teftiş, inceleme, ön inceleme ve soruşturma görevlerinin gerektirdiği hallerde, Kurumun merkez ve taşra ünitelerindeki görevlilerin muhafazasına verilmiş olan ayni, nakdi, menkul ve gayrimenkul her türlü varlıklara ilişkin sayım yapmak. Bunlara ait gizli olsun veya olmasın her türlü evrak, dosya, vesika ve elektronik, manyetik ve benzeri bilgi işlem ortamındaki verileri tetkik etmek veya almak, gerektiğinde de tasdikli örnek veya fotokopilerini bırakmak suretiyle belgelerin asıllarını almak,
- ✓ Bu Yönetmeliğin 84 üncü maddesi hükmü çerçevesinde ilgili personeli görevden uzaklaştırmak,
- ✓ Kayıt dışı istihdamı önlemek, sosyal sigorta suiistimalleri ile mücadele etmek, bu amaçla sektörel analizlere dayalı denetimleri yürütmek ve bu konularda alınması gerekli tedbirleri önermek,
- ✓ Görevleriyle ilgili tüm resmi ve özel gerçek ve tüzel kişiler ile tüm kurum ve kuruluşlara ait her türlü kayıt ve belgeleri incelemek. İlgililerden bilgi istemek ve toplamak, mevzuat gereği tutulması zorunlu bulunan her türlü kayıt ve belgeleri işyerinde veya teftiş elverişli gördüğü bir yerde teftiş etmek ve incelemek üzere istemek, bunlara ilişkin gerektiğinde tutanak düzenlemek,
- ✓ İşverenin Kuruma, emsaline, yapılan işin nitelik, kapsam ve kapasitesine göre işin yürütülmesi için gerekli olan sigortalı sayısının, çalışma süresinin veya prime esas kazanç tutarının altında bildirimde bulunduğunu saptaması halinde, işin yürütülmesi için gerekli olan asgari işçilik miktarını, yapılan işin niteliği, bünyesinde kullanılan teknoloji, işyerinin büyüklüğü, benzer işletmelerde çalışan işçi sayısı, ilgili meslek veya kamu kuruluşlarının görüşü gibi unsurları dikkate alarak tespit etmek,
- ✓ Görevleri sırasında gerekli gördükleri kimselerin, yazılı ifadelerine başvurmak,
- ✓ Görevlerinin yürütülmesi sırasında, sigortalıların hayatına, iş sağlığı ve güvenliğine, dinlenmesine ve çalışmasına uygun olup olmadığının tespitine yönelik olarak, işyerleri ve tüm eklentilerini her zaman görmek, araştırmak ve incelemek, işyerlerindeki iş sağlığı ve iş güvenliğine aykırı durumları saptamak,
- ✓ İş kazaları, meslek hastalığı, hastalık ve diğer sigorta olaylarını araştırmak ve incelemek,
- ✓ Programda yer almamakla birlikte çeşitli nedenlerle denetime alınan işyerlerinde, gerekli görülmesi halinde, işin yürütümü için gerekli olan asgari işçilik miktarının belirlenmesine yönelik önerisini Rehberlik ve Teftiş Başkanlığına intikal ettirmek,
- ✓ Teftiş, inceleme, ön inceleme ve soruşturma çalışmaları neticesinde raporlar düzenleyerek Rehberlik ve Teftiş Başkanlığına intikal ettirmek,

✓ Teftiş, inceleme, ön inceleme ve soruşturma çalışmaları sırasında öğrenmiş oldukları ve görev emrinin dışında kalan yolsuzluk veya soruşturma açılmasını gerektiren konularda, gecikmeden hadiseye el koyabilmek üzere durumu Rehberlik ve Teftiş Başkanına bildirmek, gecikmesinde zarar umulan veya delillerin kaybına meydan verebilecek hallerde delilleri toplamak,

✓ Kurum faaliyetleriyle ilgili olarak görevlendirildikleri konularda yurtiçinde ve yurtdışında araştırmalar yapmak. Eğitim, komisyon, kurs, seminer ve toplantılara görevli veya gözlemci olarak katılmak, görevlendirildikleri konularda kurs, seminer ve eğitim vermek. Diğer kamu kurum ve kuruluşlarında denetim ile ilgili konularda, kendisinin kabulü ve Başkanın izni ile uzman veya bilirkişi olarak hizmet vermek,

✓ Mevzuatın uygulanmasından doğan sonuçlar üzerinde inceleme yaparak, görülecek yanlışlık ve eksikliklerin giderilmesi ve düzeltilmesi yollarını araştırmak ve işlerin istenilen seviyede yürütülmesini sağlamak için alınması gereken tedbirleri ve düşüncelerini inceleme raporu veya yazıyla Rehberlik ve Teftiş Başkanlığına intikal ettirmek,

✓ Refakatlerine verilecek müfettiş yardımcılarının meslekte yetiştirilmelerini sağlamak, liyakat, temsil, çalışma azmi ve başarıları hakkında düzenleyecekleri gizli yazıyı Rehberlik ve Teftiş Başkanlığına intikal ettirmek,

✓ Kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuatla ilgili çalışmalar yapmak,

✓ Kanun, tüzük ve yönetmelikler çerçevesinde teftiş, inceleme, ön inceleme ve soruşturma ile ilgili Başkan veya Rehberlik ve Teftiş Başkanı tarafından verilecek diğer görevleri yerine getirmek.

3.1.2.2.2. Sosyal Güvenlik Denetmenleri

SGK olarak birleşme sonucu yeni denetim sisteminde Sosyal Güvenlik Kontrol memurları, daha önce sigorta müfettişleri tarafından yapılan yerel denetimlerin devredilmesi nedeniyle, 2011 yılında 6111 sayılı Kanun ile yapılan düzenleme ile Sosyal Güvenlik Denetmeni olarak görevlendirilmişlerdir. Sosyal Güvenlik Denetmenleri'nin görevleri aşağıdaki gibi belirlenmiştir (SGK, 2014);

Denetmen ve denetmen yardımcıları, Sosyal Güvenlik Merkez Müdürlüğü'nden intikal eden denetim gerekçeleri de dâhil, İl Müdürü veya görevlendireceği İl Müdür Yardımcısı tarafından verilen yazılı emir üzerine;

✓ Yapılacak inceleme, denetim ve kontrol sonucunda;

✓ İşyerinin mevcut durumunun, gerektiğinde ruhsatsız yapılmış olanlar da dâhil olmak üzere özel bina inşaatlarının yapı, sınıf ve grubunun belirlenmesi için inşaatın niteliğinin ve yüzölçümünün, yarım kalan inşaatların yapılmış olan kısımlarının seviyelerinin, başlama ve bitiş tarihlerinin,

✓ İşyerinin faal olup olmadığı ile işyeri tescilinde verilen bilgilerin doğruluğunun,

✓ İşyerlerinde yapılan işin niteliği ile yapılan işte değişiklik olup olmadığının,

✓ Kanunun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasında belirtilen prim borçlarına halef olma şartlarının gerçekleşip gerçekleşmediğinin,

✓ Sigortalıların ve sigortalı olması gerekenlerin Kuruma bildirilip bildirilmediğinin,

- ✓ Kanunda sigortalılık başlangıç ve bitişi ilgili kurum ve kuruluşlardaki vergi mükellefiyeti, tescil ve sicil işlemlerine bağlanmış sigortalıların sigortalılık başlangıç ve bitiş tarihlerinin,
- ✓ Sigortalıların kimlik bilgilerinin, çalışma sürelerinin, ücretlerinin ve prime esas kazançlarının,
- ✓ İşten ayrıldığı bildirilen sigortalının, fiilen çalışmalarının devam edip etmediğinin tespit edilmesi ile aylık prim ve hizmet belgesi ve sigortalı hesap fişi bilgilerinin farklı olduğunun tespit edilmesi halinde, sigortalıların işten ayrılış tarihinin,
- ✓ Sigortalıların/iştirakçilerin fiili hizmet veya itibari hizmet uygulamasından yararlandırılıp yararlandırılmayacağı hususlarının, tespit edilmesi,
- ✓ İşyerleri ve işverenlerin defter ve belgelerinin incelenmesi,
- ✓ Kurumun ilgili birimlerince yapılan yazışmalar sonucu işverenlerin, aracılardan, sigortalıyı devir alan işverenlerin, sigortalıların ve diğer şahıs veya kuruluşların adreslerinin tespit edilememesi halinde gerekli araştırmaların yapılması,
- ✓ Kurum alacağının tahsili amacıyla ilgililerin hacze kabil mal varlığının olup olmadığının araştırılması,
- ✓ Sigortalı işe giriş tarihinde, sigortalının bildirimi ile işverenin/bildirim yükümlülüğü bulunan ilgili kurum ve kuruluşların bildirimi arasında farklılık olması halinde, farklılık nedeninin tespit edilmesi,
- ✓ Sicilsiz tahakkuklara ilişkin bildirimlerin hak iddia eden kişiye ait olup olmadığının tespitinde denetim sonucuna göre karar verilebilme ihtimalinin bulunması halinde, ihtiyaç duyulan bilgi ve belgelerin neler olduğunun açıkça belirtilerek araştırılması,
- ✓ 6/8/2003 tarihinden önce ölen sigortalının ana ve babasının geçimlerinin, sağlığında sigortalı tarafından sağlanıp sağlanmadığı hususunda gerektiğinde araştırma işleminin yapılması,
- ✓ Sigortalılar ile Kurumdan gelir veya aylık alanların geçindirmekle yükümlü bulundukları kimselerinin olup olmadıkları ile bunların sağlık yardımlarına müstehak bulunup bulunmadıklarının araştırılması,
- ✓ Sigortalı veya diğer hak sahiplerinin gelir veya aylık alma şartlarını taşıyıp taşımadıkları veya bu şartları taşımaya devam edip etmediklerinin tespitinin yapılması,
- ✓ Ölüm ve malullükle sonuçlananlar dışındaki iş kazası ve meslek hastalığı hallerinin incelenmesi ve/veya soruşturulması ve hastalık iddiası olaylarının incelenmesi,
- ✓ İl müdürü tarafından denetimi uygun görülen eczane, hastane, tıbbi malzeme ve tedavi edici ürünler temin eden işyerleri, optisyenlik gibi müesseseler gibi sağlık hizmet sunucularının, sigortalıların sosyal güvenlik mevzuatı kapsamındaki iş ve işlemlerinin mevzuata, Kurumla yapılan sözleşme ve protokollere uygunluğu konusunda inceleme, tespit, denetim ve tarama yapılması,
- ✓ Sağlık hizmet sunucularının vermiş olduğu sağlık hizmetlerinin, sosyal güvenlik mevzuatına ilişkin ödeme belgeleri ile eklerinin, ilgili mevzuat ve Kurum ile sağlık hizmet sunucuları arasında akdedilen sözleşme hükümleri çerçevesinde düzenlenip düzenlenmediğinin kontrol edilmesi ve incelenmesi,

- ✓ Sağlık hizmet sunucularının denetiminde, denetim konusu ile ilgili olarak her türlü bilgi, belge ve kayıtların ibrazının istenmesi, bunların incelenmesi, gerektiğinde tasdikli örnek ve fotokopilerinin alınması,
- ✓ Sağlık hizmet sunucularının denetimi sonucunda tutanak veya rapor düzenlenmesi,
- ✓ Sosyal güvenlik mevzuatının uygulanmasıyla ilgili olarak işverenlere, sigortalılara ve diğer üçüncü kişilere hakları ve ödevleri konusunda bilgilendirme yapılması,
- ✓ İl müdürü veya görevlendireceği il müdür yardımcısı tarafından verilecek benzeri inceleme, araştırma, tespit, denetim ve tarama yapılması,
- ✓ Bu görevlerle ilgili olarak ilgililerin beyanlarını alarak tutanağa kaydedilmesi işlemlerini yürütür.

3.2. Faaliyet Raporları

5018 sayılı Kanunla getirilen Stratejik Plana Dayalı Performans Esaslı Analitik Bütçe Sisteminde kamu idareleri, kalkınma planları ve programlarla ülkenin önüne konmuş olan stratejik hedeflerinden kendi görev alanları ile ilgili olanları kurumsal stratejik planlarına ve oradan yıllık performans programlarına taşıyacaklardır. Kamu idareleri, stratejik planlarda yer alan hedeflere uygun olarak hazırlayacakları yıllık performans programlarında yer alan amaçlarını gerçekleştirebilmek için ihtiyaç duydukları yıllık kaynağı, bütçe teklifleriyle elde etmektedirler. Kamu idareleri tarafından stratejik amaçlar doğrultusunda kullanılan bu yetki, izin ve kaynaklara ilişkin faaliyet sonuçları, bütçe yılının sonunda yıllık faaliyet raporları ile kamuoyuna (vatandaşa) açıklanmaktadır. Yani kamu idareleri, yıllık faaliyet raporları ile yıl içerisinde stratejik amaç ve hedefleriyle ilgili neler yaptıklarını, bütçeden veya başka kaynaklardan temin ettikleri kamu kaynaklarını nasıl kullandıklarını ilan etmektedirler.

SGK’ da bu düzenleme çerçevesinde yıllık faaliyet raporlarını Nisan ayı sonunda hazırlayarak, öncelikle Maliye Bakanlığı, Sayıştay ve İnternet sitesinden kamuoyuna bildirir. Bu çerçevede hazırlanan faaliyet raporları Sayıştay’da değerlendirildikten sonra, Sayıştay aracılığıyla TBMM’ne sunularak faaliyet raporlarının denetimi gerçekleştirilir. Bu raporlarda yukarıda belirtildiği gibi stratejik plan ve performans hedeflerinin gerçekleşmesi üzerinde durulmaktadır. Faaliyet raporları SGK’nun paydaşlara hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesinde önemli bir araçtır. Bu itibarla kurum faaliyet raporlarını, kullanılan kamu kaynağı ile elde edilen çıktı ve sonuçlara ilişkin incelemeye, değerlendirmeye ve denetime veri sağlama ve kamuoyuna hesap verme sorumluluğunda hazırlanmaktadır. Buna göre söz konusu raporlar, üst politika belgelerinde belirlenen hedef ve önceliklere idarece sağlanan katkıların değerlendirilmesine ve stratejik plan ve performans programı uygulama sonuçları ile bütçe gerçekleştirmeleri arasındaki ilişkilerin kurulmasına imkân verecek kapsam ve içerikte olmalıdır.

3.3. Sayıştay Denetimi

Sosyal güvenlik sisteminde yer alan Sosyal Güvenlik Kurumu’nun faaliyetlerinin kanunilik süreçlerini, kendi mekanizmaları dışında yer alan kurumlarca da denetlenmesi söz konusudur. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu’na göre SGK Genel Yönetim Kurumları içinde yer almış bir kurumdur. Bu nedenle söz konusu Kanun çerçevesinde belirlenmiş denetim süreçlerinde denetlenmesi gerekmektedir. Bu Kanuna göre denetim iç denetim ve dış denetim olarak ikiye ayrılmıştır. Yukarıda açıkladığımız iç denetim, Kurumun kendi mekanizmaları doğrultusunda gerçekleştirdiği denetimdir. Diğer taraftan 5018 sayılı Kanunun belirlediği dış denetim ise Sayıştay denetimini kapsamaktadır.

SGK' nın Sayıştay denetimi 6805 sayılı Sayıştay Kanunu çerçevesinde düzenlilik denetimini kapsamaktadır. Sayıştay denetiminde Kurumun sorumluluğu olarak; tabi olduğu muhasebe standart ve ilkelerine uygun olarak hazırlanmış olan mali tabloların doğru ve güvenilir bilgi içerecek şekilde zamanında Sayıştay'a sunulmasından, bir bütün olarak sunulan bu mali tabloların kamu idaresinin tüm faaliyet ve işlemlerinin sonucunu tam ve doğru olarak yansıtmışından ve ister hata isterse yolsuzluktan kaynaklansın bu mali 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 sorumlu tutulduğu görülmektedir (Sayıştay, 2013; s.4).

SGK' nın denetiminde Sayıştay'ın sorumluluğu ise, denetimlerinin sonucunda hazırladığı raporlarla denetlenen kamu idarelerinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunu tespit etmek, mali rapor ve tablolarının güvenilirliğine ve doğruluğuna ilişkin görüş bildirmek olarak belirtilmiştir (Sayıştay, 2013; s.4).

Sayıştay denetimin dayanağı; 5018 sayılı Kanun, 6085 sayılı Kanun, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları, Sayıştay ikincil mevzuatı ve denetim rehberleri olmuştur. Denetim, 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 amacıyla yürütülmüştür. Kamu idaresinin mali tabloları ile bunları oluşturan hesap ve işlemlerinin doğruluğu, güvenilirliği ve uygunluğuna ilişkin denetim kanıtı elde etmek üzere yürütülen denetimler; uygun denetim süreçleri ve tekniklerinin uygulanması ile risk değerlendirmesi yöntemiyle gerçekleştirilmiştir. Risk değerlendirmesi sırasında, uygulanacak denetim sürecinin belirlenmesine esas olmak üzere, mali tabloların üretildiği mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin de değerlendirildiği ifade edilmektedir (Sayıştay, 2013; s.4).

Sayıştay 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 sistemlerinin oluşturduğu belirtilmektedir (Sayıştay, 2013; s.4).

Sayıştay Başkanlığı tarafından hazırlanan SGK 2012 yılı mali denetim raporunda (Sayıştay, 2013; s.4); Sosyal Güvenlik Kurumunun 2012 yılına ilişkin mali rapor ve tablolarının açıklanan nedenlerden dolayı doğru ve güvenilir bilgi içermediği; gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinde mali rapor ve tabloları etkileyecek düzeyde kanuna ve diğer hukuki düzenlemelere aykırılıklar bulunduğu kanaatine varılmıştır denilmektedir. Sayıştay Başkanlığı tarafından yapılan denetimde, Türkiye'nin en büyük bütçeli kurumu olan Sosyal Güvenlik Kurumunun 2012 yılına ilişkin mali rapor ve tablolarının doğru ve güvenilir bilgi içermediği; gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinde, kanun ve diğer hukuki düzenlemelere aykırılıklar bulunduğunu tespit edilmiş ve buna bağlı olarak ta Kurum'un 2012 yılı mali rapor ve tablolarına olumsuz denetim görüşü verilmiştir. Raporda yer verilen toplam bulgulardan kurumun 5.077.584.436,07 TL zarara uğratıldığı belirtilmektedir.

Tüm bu nedenlerle Sayıştay, Kurumun 2012 yılı mali rapor ve tablolarına olumsuz denetim görüşü vermiştir. Denetim görüşünün dayanakları olan ve Sayıştay raporunda yer verilen toplam 32 bulgudan 21'inde belirtilen bu hususlara Sosyal Güvenlik Kurumu

katılmakta ve 2013 yılından itibaren gereğinin yapılacağı belirtilmekte ancak 11 bulguda ise belirtilen hususlara iştirak etmediği görülmektedir.

SONUÇ

Gelişmekte olan ülkelerde, sosyal güvenlik sisteminin kapsamının genişletilmesi yönünde çabalar görülmektedir. Gelişmiş ülkelerin ise yaşlanan nüfus sorunu ile karşı karşıya kaldıkları ifade edilmektedir. Sosyal güvenlik sistemlerini pek çok sosyal ve ekonomik değişken yakından etkilemektedir. Bu değişkenler olarak; nüfus yapısındaki değişim, işgücü piyasalarındaki dönüşümler, ekonomik krizler, kayıt dışılık ve sağlık alanındaki dönüşümler gelmektedir. Bu değişkenler sosyal güvenlik sisteminin sürdürülebilirliğini etkilemektedir. Çünkü bu değişimler, sistem üyelerinin sisteme uyum sorunu ile karşı karşıya kalmalarına neden olmaktadır.

Bu çerçevede sosyal güvenlik sistemlerine uyumu sağlamaya yönelik temel mekanizma olan denetim mekanizmasının etkinliğinin artırılması öncelikli ihtiyaç olduğu yönündeki görüşler kabul görmektedir. Sosyal güvenlik denetim sistemlerinin değişen şartlar karşısında yeniden yapılanmasına yönelik çalışmalar olarak; denetim sistemlerinin kurumsal kapasitenin geliştirilmesi, kuruluşlar arasında koordinasyon ve işbirliğinin arttırılması, vatandaş odaklı ve teknolojiye dayalı denetim yaklaşımları, denetim elemanlarının kapasitesini artırıcı uygulamalar ile katılımcı ve özdenetimi yönelik araçların önemi ortaya konulmaktadır.

Türkiye’de de benzer gelişmeler çerçevesinde sosyal güvenlik sisteminin sürdürülebilirliği tehlikeli bir duruma girmiştir. Söz konusu değişimler özellikle sosyal güvenlik sistemine uyum sorununu ortaya çıkardığı görülmektedir. Uyum sorunu sosyal güvenlik sisteminin hem kurumsal hem de finansal açıdan sürdürülebilirliğini etkilemektedir. Bu sorunların bir kısmı yapılan çalışmalar ile azaltılmıştır. Özellikle nüfustaki değişime yönelik olarak yapılan emeklilik düzenlemeleri ile sosyal güvenlik açığının azaltılması yönünde çalışmalar yapılmaktadır. Diğer taraftan kayıt dışılıkla mücadele kapsamında önemli mesafeler alınmasına rağmen, henüz daha istenilen sonuca ulaşılamamıştır.

Sosyal güvenlik sisteminin karşılaştığı sorunların çözümüne yönelik olarak yukarıda belirtilen politikalar, sosyal güvenlik sisteminin mali sürdürülebilirliğini sağlamlaştırması açısından önemli olması yanında, bunun sürdürülebilmesi için denetim mekanizmalarının etkinliğini arttırıcı çalışmalara da önem verilmesi gerekmektedir. Bu çerçevede hem kurumlar arası koordinasyonu sağlayıcı düzenlemeler ile tek bir kurum haline getirilen SGK’ nın çalışmaları ile hem de oluşturulan yeni denetim anlayışı çerçevesinde söz konusu değişimleri karşılayabilecek denetim mekanizmaları sosyal güvenlik sisteminin sürdürülebilirliği üzerinde önemli bir etki oluşturmaktadır.

Gelişmekte olan ülkelerde, sosyal güvenlik sisteminin kapsamının genişletilmesi yönünde çabalar görülmektedir. Gelişmiş ülkelerin ise yaşlanan nüfus sorunu ile karşı karşıya kaldıkları ifade edilmektedir. Sosyal güvenlik sistemlerini pek çok sosyal ve ekonomik değişken yakından etkilemektedir. Bu değişkenler olarak; nüfus yapısındaki değişim, işgücü piyasalarındaki dönüşümler, ekonomik krizler, kayıt dışılık ve sağlık alanındaki dönüşümler gelmektedir. Bu değişkenler sosyal güvenlik sisteminin sürdürülebilirliğini etkilemektedir. Çünkü bu değişimler, sistem üyelerinin sisteme uyum sorunu ile karşı karşıya kalmalarına neden olmaktadır.

Bu çerçevede sosyal güvenlik sistemlerine uyumu sağlamaya yönelik temel mekanizma olan denetim mekanizmasının etkinliğinin artırılması öncelikli ihtiyaç olduğu yönündeki

görüşler kabul görmektedir. Sosyal güvenlik denetim sistemlerinin değişen şartlar karşısında yeniden yapılanmasına yönelik çalışmalar olarak; denetim sistemlerinin kurumsal kapasitenin geliştirilmesi, kuruluşlar arasında koordinasyon ve işbirliğinin arttırılması, vatandaş odaklı ve teknolojiye dayalı denetim yaklaşımları, denetim elemanlarının kapasitesini artırıcı uygulamalar ile katılımcı ve özdenetimi yönelik araçların önemi ortaya konulmaktadır.

Türkiye’de de benzer gelişmeler çerçevesinde sosyal güvenlik sisteminin sürdürülebilirliği tehlikeli bir duruma girmiştir. Söz konusu değişimler özellikle sosyal güvenlik sistemine uyum sorununu ortaya çıkardığı görülmektedir. Uyum sorunu sosyal güvenlik sisteminin hem kurumsal hem de finansal açıdan sürdürülebilirliğini etkilemektedir. Bu sorunların bir kısmı yapılan çalışmalar ile azaltılmıştır. Özellikle nüfustaki değişime yönelik olarak yapılan emeklilik düzenlemeleri ile sosyal güvenlik açığının azaltılması yönünde çalışmalar yapılmaktadır. Diğer taraftan kayıt dışılıkla mücadele kapsamında önemli mesafeler alınmasına rağmen, henüz daha istenilen sonuca ulaşılamamıştır.

Sosyal güvenlik sisteminin karşılaştığı sorunların çözümüne yönelik olarak yukarıda belirtilen politikalar, sosyal güvenlik sisteminin mali sürdürülebilirliğini sağlamlaştırması açısından önemli olması yanında, bunun sürdürülebilmesi için denetim mekanizmalarının etkinliğini arttırıcı çalışmalara da önem verilmesi gerekmektedir. Bu çerçevede hem kurumlararası koordinasyonu sağlayıcı düzenlemeler ile tek bir kurum haline getirilen SGK’nın çalışmaları ile hem de oluşturulan yeni denetim anlayışı çerçevesinde söz konusu değişimleri karşılayabilecek denetim mekanizmaları sosyal güvenlik sisteminin sürdürülebilirliği üzerinde önemli bir etki oluşturmaktadır.

KAYNAKÇA

- Aktay, Nizamettin, Arıcı, Kadir- Senyen, Kaplan, Emine, Tuncay (2011); İş Hukuku, 4. Bası.
- Alper, Yusuf (2002); “Sosyal Güvenlikte Yeni Bir Adım: Bireysel Emeklilik”, Çimento İşveren Dergisi, Mart.
- T.C. Başbakanlık (2005); Sosyal Güvenlik Reformu: Sorunlar ve Çözüm Önerileri, Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma 9, Nisan, Ankara.
- Baştaymaz, Tahir (1998); ‘Gelişmekte Olan Ülkelerdeki Açmaz: İşsizlik veya Kırsal Eksik İstihdam’, Mercek Dergisi, Mess Yayım, İstanbul.
- Bonoli, G (2003); “Two Worlds of Pension Reform in Western Europe”, Comparative Policies, 35(4).
- Bonoli, G (2004).; The Politics of Pension Reform: Institutions and Policy Change in Western Europe, Cambridge University Press.
- DPT (2006); Dokuzuncu Kalkınma Planı 2007-2013, Sosyal Güvenlik Özel İhtisas Raporu, Ankara.
- Erol, Hatice- Özdemir, Abdullah (2014); Türkiye’de Sağlık Harcamalarının ve Sağlık Reformlarının Değerlendirilmesi, Sosyal Güvenlik Dergisi, Ocak, C. 4, S, 1.
- Eurostat (2011); Europe in figures; Eurostat, Yearbook, www.eurostat.eu, Erişim Tarihi: 20.01.2014.

- Madde II. Gillion, Colin / Turner, John / Bailey, Clive/ Latulippe, Denis (2000); Social Security Pensions: Development and Reform, International Labour Office, Geneva.
- Gümüş, Erdal (2010); Türkiye’de Sosyal Güvenlik Sistemi, Mevcut Durum, Sorunlar ve Öneriler, SETA, S.24, Ağustos.
- ILO (2010); World Social Security Report.
- ISSA (2011); High Performance in social security administration by innovation, change management and risk management: Summary of findings 2008-2010, International Social Security Association and Accenture.
- ISSA; <http://www.issa.int/tr/the-issa>, erişim tarihi; 20.01.2014.
- İç Denetim; <http://www.icdenetim.net/ic-denetim-nedir>, Erişim Tarihi: 09.12.2013.
- Kalkınma Bakanlığı (2014); Onuncu Plan 2014-2018, Sosyal Güvenlik Sisteminin Sürdürülebilirliği Özel İhtisas Komisyonu Raporu.
- Karadeniz, Oğuz (2012); “Sosyal Sigorta Sisteminde Norm ve Standart Sorunu ve Bağımlı Çalışma Statüsüne Sızmalar (4/B’ye Gerek Kaldı mı ?)”, Sosyal Güvenlik Dünyası Dergisi, S.82, 2012/c.
- Kleinman, M.(2006); “Kriz mi Ne Krizi? Avrupa Refah Devletlerinde Süreklilik ve Değişim”, Sosyal Politika Yazıları içinde (Der: Ayşe Buğra ve Çağlar Keyder), İletişim Yayınları, İstanbul.
- Kotlikoff, L. J. (1996); “Privatization of Social Security: How It Works and Why It Matters”, In James M. Poterba ed. Tax Policy and the Economy, Cambridge, MIT Press for the National Bureau of Economic Research, 10.
- Lender, A. (2006); The New Swedish Social Insurance Agency, International Social Security Association, European Regional Meeting, ISSA/ EUR/VILNIUS/06. Erişim Tarihi; 11.12.2013.
- OECD (2011); Pensions at a Glance: Retirement-income Systems in OECD and G20 Countries, OECD Publishing. http://dx.doi.org/10.1787/pension_glance-2011-en Erişim Tarihi:03.12.2013.
- Orton, I. (2010); “The impacts of the crisis on social security administrations: A review of the findings of an ISSA survey”, International Social Security Review, 63(2).
- Özşuca, Şerife-Gökbayrak, Şenay (2012); Sosyal Güvenlik Sistemlerinde Uyum Sorunu ve Denetim Mekanizmalarında Etkinliğin Sağlanması, Sosyal Güvenlik Dergisi, 2012 / 2 49.
- Özşuca (2013); “Küreselleşme ve Sosyal Güvenlik Krizi”, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, 58/2.
- Sayıştay (2013); Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı 2012 Yılı Denetim Raporu, Eylül.
- SGK (2014); Yıllık Faaliyet Raporları, 2008-2013.
- Taş, C. (2005); “Kamu Sağlık Harcamalarının Durumu, Sorunları ve Denetimi”, Türk İdare Dergisi.
- Tatar, Mehtap (2011); “Sağlık Hizmetlerinin Finansman Modelleri: Sosyal Sağlık Sigortasının Türkiye’de Gelişimi”, Sosyal Güvenlik Dergisi, Cilt 1, Sayı: 1.

Tuncay, Can (2000); “Bireysel Emeklilik Rejimi Üzerine”, Çimento İşveren Dergisi, Mart.

Uyanık, Yücel (2008):” Neoliberal Küreselleşme Sürecinde İşgücü Piyasaları”, Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi 10 / 2.

Watanabe, N. (2006); Administrative Innovations to Improve Compliance and Enforcement: Promoting Compliance in Social Security Pension Programmes, ISSA/ASIAPASIFIC/INDIA/06/4-Japan. Erişim Tarihi: 01.01.2014.

World Bank (1993); World Development Report, 1993, Investing in Health, Oxford University Press, New York.

World Bank (1994); Averting Old Age Crisis: Policies to Protect The Old and Promote Growth, A World Bank Policy Research Report, Oxford University Press, New York.

2. OTURUM SORU - CEVAP

Prof. Dr. Sabri TEKİR: Soru sormak isteyen varsa sorularını alabilirim kayıt bakımından isimlerini söylerlerse sevinirim.

Soru (Prof. Dr. Ali Rıza ÖZDEMİR): Ali Rıza Özdemir Gazi Üniversitesi. Ben Alparslan Beye soru soracağım. Çok güzel sunumu ve katkı hakikaten güzeldi. Yeni bir yöntem burda. Şimdi böyle bir çalışmayı logistik probit modellerle yapabiliriz ve şartları da bir iki tane uzatabiliriz. Benim anladığım kadarıyla olasılıkları hep birlikte düşündüğünüz için böyle bir modele ihtiyacınız oldu. Daha fazlasını senden duymak isterdim. Nedir bu modelin farkı ve yenilikleri o konuda bizi biraz aydınlatırsan sevinirim.

Cevap (Yrd. Doç. Dr. Alparslan A. BAŞARAN): Hocam güzel değerlendirmeniz için teşekkür ederim öncelikle. Litaratürde söylediğimiz genel kavramlardan birisi bu en son 2007, 2006 ve 2008 de yapılan çalışmalar logistik probit modeller üzerine kurulu, tobit modeller üzerine kurulu. Fakat bu modellerle bizim en önemli farklarımızdan birisi şu; bu modeller dinamik süreçlerle cevap veriyor yani ortalama ve varyanslardan hareketle dinamik memnuniyetin analizine bakıyor. Ama bizim modelimizdeki en önemli avantajlardan bir tanesi şu; değerlerin ortalamalarının değiştiğinde memnuniyetin nasıl hareket ettiğini ortaya çıkarabiliyoruz. Bunu şuanda yapmadık ama TÜİK 2003'ten beri bu yana memnuniyet anketi düzenliyor böyle bir dinamik analizde fazla bulanık sayılardaki değerler değiştiğinde memnuniyet değerleri nasıl değişiyor diye zamanı da dikkate alarak analiz yapabilme şansımız ortaya çıkıyor. Dolayısıyla bu modelin en önemli avantajlarından birisi daha dinamik süreçte cevap veriyor olması memnuniyete erişkin çok teşekkür ederim. Aslında sonucumuzda var makalede ama burada çok az vakitten dolayı hızlı geçtim çünkü çok fazla şeye değinmemiz gerekiyordu.

Soru (Prof. Dr. Güneri AKALIN): Metin Bey'e bir şey sormak istiyorum ama çok hızlı geçerken gözüme takıldı. Sosyal güvenlik harcamaları gayrisafi milli hasılanın %21.6'sını falan tutuyor yanlış görmediysem. Bu memleket %14 ya da %12.6'sını tasarrufa ayırabiliyor, yatırıma ayırabiliyor. Yani sosyal güvenlik kalkınmadan daha bir öncelik haline gelmiş gibi mi oluyor ve bu bir çıkar yol mudur? Yani Malthus'un şeyi ne kadar yardım ederseniz o kadar sosyal güvenlik harcaması artar.

Cevap (Doç. Dr. Metin MERİÇ): Teşekkür ederim Hocam, dediğinize katılıyorum temel olarak çünkü gerçekten de son dönemde yapılan özellikle sağlık harcamaları ve sosyal yardım harcamalarımıza baktığımızda bunu görebiliyoruz yani bir kalkınma ülkesi olmadan bir sosyal refah ülkesi haline dönüşüyoruz gibi bir işlem var sanki bu yönüyle. Büyük bir kaynak o kısma aktarıldığını söyleyebiliriz Hocam.

Soru (Yrd. Doç. Dr. Güneş YILMAZ): Yrd. Doç. Dr. Güneş Yılmaz, Trakya Üniversitesi'nden. Benim Sayın Dünder'a sorum olacak. Yani hem bir fırsat olsun istiyorum, tabi teknik bir konuydu tekniğin içinde biraz boğulduk gibi. Sonuç olarak Benford yasasıyla önerdiğiniz şeyi tam algılayamadım ben. Yani toparlarsak ne öneriyorsunuz? Yani bize ne katacak Benford yasası. Tam olarak onu bir kısaca izah edebilirsiniz memnun olurum.

Cevap (Öğr. Gör. Uğur DÜNDAR): Benford yasasının özel sektörde özel kesimdeki muhasebe ve finansman alanındaki denetimde çok yaygın bir şekilde hem paket programlarda hem uzmanlar tarafından büyük şirketlerde, holdinglerde yaygın bir şekilde kullanıldığını biliyoruz. İşte bunun en önemli nedeni büyük veri yığınlarında çok küçük parçalara bölmek

suretiyle direkt olarak sorun yaratabildiği belgeler üzerinde yoğunlaşarak denetimde zaman tasarrufu ve parasal tasarrufu sağlamayı amaçlıyor bu sistem. Ama kamu kesiminde hala belgesel denetim, şekli denetim, yasallık denetimiyle uğraşılıp çok detaylar içinde boğulduğu için denetimin maliyeti artıyor, etkinliği azalıyor ve süre uzuyor. Beklentimiz ve önerimiz kamu kesiminde de ilgili modüller denetim yapan kamu mali denetimde çalışan uzman arkadaşlara bu modüllerin öğretilmesi bu istatistiksel tekniklerin kullanılarak daha hızlı etkin ve daha geniş alanda denetim yapma imkânının sağlanması. Önerimiz budur.

Soru (Abdullah KİRAZ): Abdullah Kiraz, Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan. Biz Benford analizini Avrupa Birliği'nden temin edilmesi twing programı kapsamında temin ettiğimiz SESAM adlı denetim programında kullandık. Yoğun bir şekilde eğitimlerini de verdim. Fakat bizim vergi işletmeleri üzerinde bir sayıların manipülasyonuna yönelik bir şeye biz rastlayamadık şu ana kadar. Yani Benford analizi yöntemi ile belgenin manipüle edildiğine ilişkin elimize bulgular ulaşmadı. Sizin vakıf olabildiğiniz bizim Türk kamu yönetiminde en azından belli alanlarda yapılan incelemelerde somut olarak ve büyüklük olarak düşündüğümüzde önemli bulgulara ulaşabildiniz mi acaba?

Cevap (Öğr. Gör. Uğur DÜNDAR): Çok teşekkür ediyorum. Sizin de söylediğiniz gibi bu alanda Türkiye üzerinde yapılan uygulama aşamalarında %90'ında ben de yapılan denetimde herhangi bir şekilde Benford yasasından sapmaya rastlanmadığı yolunda sonuçlara ulaşıldığını gördüm. Yalnız benim yapmış olduğum çalışmada bir manipülasyon değil ama çift kayıt ve hata sorunlarıyla karşılaşabileceğini ortaya koymuş oldum. Yuvarlama hatası da son 5 yıldır sıkça karşılaşılan bir sorun olarak karşımıza çıktı. Tabiki bu çok dar alanda yapılmış bir çalışma. Benim yapmış olduğum çalışmada 1300 civarında bir belge vardı. Bu çalışmanın anlamlı olabilmesi için 50.000-100.000 gibi çok büyük sayılar kanuna uygun olarak büyük bir kütle üzerinde yapılması lazım. Dediğinizde haklısınız bu konuda yapılmış çalışmalarda Benford yasası ihlal eden bir duruma rastlandığına ilişkin benim yaptığım çalışma sırasında bir çalışma olmadı, Türkiye üzerinde yapılan çalışmalarda.

Soru (Prof. Dr. Mehmet PALAMUT): Mehmet Palamut, Uludağ Üniversitesi Hukuk Fakültesi. Efendim özellikle bütün konuşmacılara sundukları tebliğ için teşekkür ederim. Benim sorum Sayın Meriç'e olacak. Tabiki istifade ettim genellikle Türkiye'de iş sağlığı ve iş güvenliğiyle ilgili gerek yasal ve idari düzenlemeler ile mütessebatı göz önünde bulundurarak da ve bu çerçevede dillendirilmektedir. Acaba Sayın Meriç 6331 sayılı yasa çerçevesinde gerçekten iş sağlığı ve iş güvenliğiyle ilgili olarak istenen performans denetiminin sağlanabileceğini düşünürler mi? Eğer düşünmüyorsa bu gerçekten Türkiye'nin sosyal veya ekonomik koşullarından mı kaynaklanır biraz açarlarsa sevinirim. Teşekkür ederim.

Cevap (Doç. Dr. Metin MERİÇ): Tabi iş güvenliği ve iş sağlığı çok farklı bir konu içeriyor. Biz daha çok SGK mali denetim çerçevesinde, ayrıca Çalışma Bakanlığı'nın İş Güvenliği Genel Müdürlüğü çerçevesinde yürütülüyor bu tür işlemler. Ama şöyle bir son dönemde çıkan kanunla beraber moda haline geldi bizim bağımsız denetçilikte olduğu gibi. Orda iş güvenliği uzmanları hemen hemen her yerde binlerce sayıya ulaşmış durumda. İş güvenliği uzmanlarının geçende yapılan bir çalışma vardı. Sadece oradan bir iki şey söyleyebilirim. İstenilen şekilde iş güvenliği uzmanlarının aslında hiçbir suretle işletmelerde beklenen o standartları sağlayıcı rapor düzenlemedikleri belirtilmiş durumda. Ki işte önümüzde en şeyi maden kazasında önümüzdeki dönemlerde çıkacak iş güvenliğine uyulup uyulmadığıyla ilgili. Ama bizde genellikle sabahki oturumda da vardı mevzuatlarımız gayet iyi, standartlarımız iyi fakat uygulamaya geldiğimiz zaman Türk milletinin genel özelliği herhalde uygulamada genellikle sınıfta kalıyoruz ve onun sonucunda da temel itibari ile temel deyince de temelin söylediği söz buraya belki uyacak.

Temel'e sormuşlar artık hakkında idam kararı verilmiş sormuşlar son sözün ne? Bundan sonra bana bu ders olsun demiş. Yani Türkiye'nin öldükten sonra ders alma özelliği var o dersleri de yerine getiremiyoruz. Teşekkür ederim.

Soru (Prof. Dr. Ali Rıza ÖZDEMİR): Bandırma'dan, arkadaşlara şöyle bir sorum var. İnternet sayfalarını inceleyerek verileri bulduklarını söylediler. Şimdi buradaki ona göre yapılan bir değerlendirme denetimin ne kadar olup olmadığı ile ilgili bir ölçüm mü? Ya da internet sayfalarına verilerin işlenmesi buradaki gecikmeler burada profesyonel olarak verilerin takip edilmesi ile ilgili e-devletle ilgili bir değerlendirme mi olabilir. Bunu ayırttınız mı? Bazen veriler geçişleniyor bazen yapılandırılmıyor? O süreçteki aksaklıklar denetimdeki aksaklıklar anlamına da gelebilir onu ayırttınız mı?

Cevap (Yrd. Doç. Dr. Musa GÖK): Ben sunum yaparken de söylemiştim yani bizim internet sitesini seçmemizin en önemli nedeni halkımızın en kolay ulaşabileceği, yani kamusal denetim sonucuna en kolay ulaşabileceği bir araç olması için seçtik. Tabiki denetimin genel anlamda saydamlığını ölçmez. Ama en azından bize halka ne kadar yansıtılıyor denetim sonuçları o açıdan ipucu vereceğini düşünüyorum. Ayrıca şunu da söyleyeyim ben yaklaşık 18 yıl bilfiil teftiş kurumlarında çalıştım. Yani orda da tecrübelerim gösteriyor ki biz hiçbir zaman halkla paylaşmak gibi düşüncede olmadık şimdiye kadar. Biz bundan sonra bari olalım diye bir uyarı mahiyetinde ya da bir öneri mahiyetinde bir sunum yapmaya çalıştık.

Prof. Dr. Sabri Tekir: Çok teşekkür ederim, oturumu kapatmak istiyorum.

17 Mayıs 2014 - Cumartesi
3. OTURUM: İÇ DENETİM

Oturum Başkanı: İsmail İlhan HATİPOĞLU

KONUŞMACILAR

Doç. Dr. Murat DEMİR

Prof. Dr. Abuzer PINAR

Mali Yönetim Reformunun Belediyelerde Harcama Yönetimi ve Denetimi Üzerindeki Etkileri: Seçilmiş Belediyelerden Kesit Veri Analizi

Doç. Dr. Temel GÜRDAL

Veysel ÇIPLAK (İç Denetçi, YMM)

Kamu Kesiminde İç Denetimin Etkinliği

Doç. Dr. Semih BİLGE

Arş. Gör. Nurten DAŞKAYA

Yerel Yönetimlerde İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma

Prof.Dr. İbrahim Atilla ACAR Yrd.Doç.Dr. Elif Ayşe ŞAHİN İPEK

Kamu Kurumlarında İç Denetim Faaliyetinin Etkinliği: Ege Bölgesi Alan Araştırması

Doç. Dr. Semih BİLGE

Arş. Gör. Dürdane KÜÇÜKAYCAN

Belediyelerde Bütçe Saydamlığı: Mali Hizmetler Birim Yöneticileri Üzerine Bir Araştırma

Soru – Cevap

MALİ YÖNETİM REFORMUNUN BELEDİYELERDE HARCAMA YÖNETİMİ VE DENETİMİ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ: SEÇİLMİŞ BELEDİYELERDEN KESİT VERİ ANALİZİ

Doç. Dr.Murat DEMİR

Prof. Dr. Abuzer PINAR

Özet

Bu çalışmada 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun yerel yönetimlerde mali yönetim ve denetim alanında bir yapısal dönüşümü ne ölçüde gerçekleştirdiği analiz edilmektedir. İlgili kanun ile yapılan reformun getirdiği yenilikler ve yerel yönetimlere ilişkin açıklamalar yapıldıktan sonra belediyelere ilişkin verilerle bazı tartışmalar yapılmaktadır. Bulgular, büyükşehir belediyelerinin gerekli rapor ve belgeleri kamuya büyük ölçüde açtığını gösterirken, diğer belediyelerin bu konuda yeterli olmadığı ortaya çıkmaktadır. Ayrıca gerekli rapor ve belgeler kamuya açılrsa bile, içerik açısından performans denetimini gerçekleştirecek nitelikte olanlarının sayısı düşük düzeydedir. Hesap verme sorumluluğu açısından gözlemlenen en büyük sorun ise belediyelerin finansal kaynaklar açısından merkezi devlete bağımlılığı dolayısıyla ortaya çıkmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Stratejik Plan, Performans Esaslı Bütçeleme, Yerel Yönetimler

EFFECTS OF FISCAL ADMINISTRATION REFORM ON EXPENDITURE MANAGEMENT AND AUDIT IN MUNICIPALITIES: A CROSS-SECTION ANALYSIS OF SELECTED MUNICIPALITIES

Abstract

This paper analyses the impact of Public Financial Management and Control Law No. 5018 on the structural transformation of fiscal management and audit in municipal governments. Firstly, the related law and fiscal reform will be evaluated, and then the performance of the municipalities will be analyzed based on the data collected from the reports and documents published by the municipal governments. The findings show that the majority of metropolitan municipal governments publish the required documents, while the other municipalities are not that amenable. Also, even if the documents are published, they do not include the expected information and evaluations for the majority of municipalities. Regarding the accountability, the major problem seems to be the fiscal dependency of the municipal governments on the central government.

Key Words: Strategic Plan, Performance Based Budget, Local Governments

JEL Classification Codes: H11, H60, H61

GİRİŞ

Kamu mali yönetiminde reform çalışmaları hemen her dönem maliye yazınında üzerinde yoğun tartışmaların yapıldığı konuların başında gelmektedir. Burada üzerine özellikle yoğunlaşılacak çalışma alanları kamu harcamalarının yönetimi ve denetimi konusundaki etkinlik arayışlarıdır. Kamu harcamaları sürekli artarken kamu gelirlerinin bu artışın gerisinde kalması merkezi ve yerel düzeyde mevcut kaynakların etkin kullanımını önemli hale getirmektedir. Özellikle yerel yönetimlerin gelirlerini artırma imkânlarının sınırlı olması mali yönetim temelinde yapılacak reformları yerel yönetimler bakımından çok daha anlamlı hale getirmektedir. En kapsamlı ve en köklü mali yönetim reformlarını gerçekleştiren ülkeler başta olmak üzere ilgili yapısal dönüşümleri gerçekleştiren birçok ülkede artık kamunun ne kadar kaynak kullandığı değil, kullanılan kaynaklardan en çok çıktının elde edilmesi, önceden belirlenen hedeflere ne ölçüde ulaşıldığının saptanması ve dolayısıyla kamusal kaynakların hangi etkinlikte kullanıldığının belirlenmesi önem kazanmıştır.

Türkiye’de de son dönem gerçekleştirilen reformların yasal çerçevesini 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu oluşturmaktadır. Bu kanun ile kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanımının yanı sıra mali saydamlık ve hesap verilebilirlik ilkeleri ön plana çıkmıştır. Söz konusu kanun ile kamu kurumlarına stratejik plan hazırlama zorunluluğu getirilirken stratejik planlamaya dayalı performans esaslı bütçeleme sistemine geçiş için de bir mutabakat sağlanmıştır. Bu bağlamda ilgili kanun gereği yerel yönetimlerin de benimsedikleri temel ilkeler çerçevesinde stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptaması, performanslarını önceden belirlenmiş olan göstergeler doğrultusunda ölçmesi, bu sürecin izleme ve değerlendirmesini yapmak amacıyla katılımcı yöntemlerle stratejik plan hazırlaması zorunlu hale gelmiştir. Her bir idare bütçelerini stratejik planlarına, yıllık amaç ve hedefleri ile performans göstergelerine dayandırmak zorundadırlar. Performans denetimlerinin de bu göstergeler çerçevesinde gerçekleştirilmesi öngörülmüştür.

Şehirlerin nüfusları giderek artarken nüfus artışı ile birlikte yerel nitelikli kamusal hizmetlere olan talep ve beklentiler de çeşitlenerek artmaktadır. Ciddi bütçe kısıtları altında olan belediyelerin söz konusu talepleri karşılayabilmesi için mevcut kaynaklarını rasyonel önceliklerle kurgulanmış faaliyet alanlarında, yüksek verimlilikle kullanması bir zorunluluktur. Mali disiplinin de son derece önemli olduğu bu süreçte tüm bu beklentilerin karşılanabilmesi için 5018 sayılı Kanunun kararlılıkla uygulanabilmesi gerekmektedir. Ancak yapılan saha çalışmalarının önemli bir kısmı belediyelerin bu konuda halen önemli eksikliklerinin bulunduğunu ortaya koymaktadır. Belediyeler bütçe kısıtları, personel sorunları, teknik altyapı sorunları, kurumsallaşmada yaşanan sorunlar gibi temel yapısal sorunlar nedeniyle yeni dönemin gereklerine uygun bir mali yönetim anlayışına geçmekte önemli zorluklar yaşamaktadırlar.

Çalışma temelde iki bölümde ele alınabilir İlk bölümde kamu mali yönetim reformunun getirdiği yenilikler, stratejik planlama ve performans esaslı bütçelemenin yerel yönetimlerde uygulanışı ve yerel yönetimlerde stratejik planlama ve performans esaslı bütçelemede yaşanan sorunlar üzerinde durulmuştur. Çalışmanın ampirik kısmının yer aldığı ikinci bölümde ise ilk olarak 5018 sayılı Kanun gereği hazırlanması gereken stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporu gibi performans değerlendirmesine katkı sağlayacak plan ve raporların belediyelerce ne ölçüde hazırlandığı ve kamuoyu ile paylaşıldığı belirlenmeye çalışılmıştır. Burada özellikle faaliyet raporlarına yoğunlaşmış faaliyet raporlarında yer alması gereken gelir gider gerçekleştirmelerini içeren mali durumların, hedef ve gerçekleşme sonuçlarının ve meydana gelen sapmaların ve nedenlerinin nasıl bir içerik ve formatla hazırlandığı incelenmiştir. Sonrasında belediyelerin performanslarını etkileyen değişkenleri saptamaya yönelik bir regresyon analizi yaparak ilgili değişkenlerle performans düzeyi arasındaki ilişkinin niteliği ve büyüklüğü belirlenmeye çalışılmıştır.

Çalışma esasen veri analizine ilişkin katkıyı hedeflemekle beraber, veriler mali reformla gündeme gelen bilgi kaynaklarından derlendiği için öncelikle sürece ilişkin tartışmalar yapılmaktadır. Bu çerçevede, Birinci bölümde kamu mali yönetim reformunun içerdiği yenilikler, İkinci bölümde yerel yönetimlerde stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme ilişkisi, Üçüncü bölümde yerel yönetimlerde stratejik planlama ve performans esaslı bütçelemede yaşanan sorunlar ele alınmaktadır. Betimsel veri ve regresyon analizi ise Dördüncü bölümde yapılmaktadır. Sonuçlar son bölümde tartışılmaktadır.

1.Kamu Mali Yönetim Reformu ve Getirdiği Yenilikler

Performans esaslı bütçeleme planlama, performans ölçümü ve performans değerlendirmesi gibi performans yönetim bileşenlerinin şekil verdiği bir tekniktir. Performans

esaslı bütçeleme bütçenin hazırlık aşamasında, uygulanmasında ve değerlendirilmesinde hem merkezi idare hem de yerel yönetim bütçeleme süreçlerinde karşılığı bulunmaktadır. Bu bütçeleme sistemi kaynakların kamu idarelerinin amaç ve hedefleri doğrultusunda tahsisini ve kullanılmasını sağlayan, performans ölçümü ve değerlendirmesi yaparak ulaşılmak istenen hedeflere ulaşıp ulaşılmadığını belirleyen ve sonuçları raporlayan bir bütçeleme sistemidir.

Bir takım yapısal sorunlara sahip olan gelişmekte olan ülkeler için kaynakların etkin kullanımı ve dolayısıyla performans esaslı bütçeleme çok daha önem arz etmektedir. İlgili ülkelerde giderek artan nüfusla birlikte kamu hizmetlerine olan talebin de çeşitlenerek artması zaten kısıtlı olan gelir kaynakları üzerinde önemli baskılar yaratmaktadır. Sık yaşanan politik istikrarsızlıkların ekonomik ve mali yapıya yansımaları, kayıtdışı ekonominin genişliği, kamu kesiminin yeterince kurumsal bir idari ve mali yapıya sahip olmayışı gibi hususlar gelişmekte olan ülkelerde mali yönetimlerde yapılması gereken reformları zorlaştırmakta, yasal metinlerde gerçekleştirilen reformların uygulanabilirliğini tartışmalı hale getirmektedir. Ancak ekonomik ve mali yapının kurumsallaştırılarak, konjonktürel gelişmelerden etkilenmeyen, sağlam mali yönetimlerin oluşturulabilmesi için söz konusu reformların hızla yapılması gerekmektedir (Schick, 1999: 31). Gelişmiş ülke örneklerinden de bu tür dönüşümlerin oldukça zorlu geçtiği, siyasal yapıyı ve işleyişi etkileyecek her türlü mali yönetim reformlarının uzun yıllar tartışmalara konu olduğu söylenebilir. Özellikle performans ölçümlerinin, saydamlığın ve hesap verilebilirliğin ön planda olduğu ve bunların önem kazanmasıyla politikanın ekonomi üzerindeki etkinliğinin azaldığı dönüşüm süreçleri zaman almıştır (Reviglio, 2011: 4).

Performansa dayalı yeni mali yönetim anlayışlarının beklentilere cevap verecek biçimde hazırlanıp uygulanabilmesinde kurum yöneticilerinin ve diğer çalışanların söz konusu beklentileri karşılayacak zihinsel dönüşümü ne ölçüde gerçekleştirdikleri de son derece önemlidir. Geleneksel yapının işleyişine alışmış kurumların veya kıdemli yöneticilerin yeni dönemin önceliklerine ve anlayışına uyum sağlamada sorunlar yaşadıkları ve performans değerlemeyi performans bütçeleme öngördüğü biçimde kurumun önceliklerine göre değil hiçbir iktisadi rasyonalitesi olmayan kendi önceliklerine göre yaptıkları görülmektedir. Başarılı bir performans bütçeleme ve işleyişi için buna uygun bir örgüt kültürünün oluşturulması gerekmektedir. Türkiye’de de uzunca bir dönem önce performans esaslı bütçelemeyi temel alan yeni bir mali yönetim anlayışı benimsenmiş olmasına rağmen beklentilerin tam olarak karşılanamamış olmasında bu hususun esas belirleyicilerden biri olduğunu söylemek mümkündür.

Performansa dayalı bütçeleme teknikleri ve performans yönetim arayışları 1980’lerden sonra en kapsamlı ve en köklü reformların yapıldığı özellikle iki ülkede, Avustralya ve Yeni Zelanda’da başlamıştır¹. İlgili ülkelerde performansa dayalı yönetim ve bütçeleme arayışları dört temel beklenti doğrultusunda şekillenmiştir. Bunlar; etkinliğin artırılması, bütçeleme süreçlerinin işleyişini etkin hale getirme, saydamlığı ve hesap verilebilirliği geliştirme ve tasarruf edebilmeyi başarabilme şeklinde belirtilebilir. Sonrasında OECD ülkeleri başta olmak üzere birçok ülke söz konusu beklentiler içerisinde mali yapılarına uygun olanlara yoğunlaşarak performans esaslı bütçelemeye geçiş yapmışlardır (OECD, 2004: 4).

Kamu mali yönetimi alanında hemen her dönem reform arayışları içinde olduğu söylenebilir. Ancak özellikle 1980’li yıllardan itibaren hızlanan küreselleşme süreci ve bilgi

¹ Yeni Zelanda’da gerçekleştirilen mali reform programı için bkz.: John W. Holmes ve Tom Wileman, *Public Service Reform in New Zealand (1984-1994) and Its Relevance to Canada*, Office of the Auditor General of Canada, 1995. www.oag-bvg.gc.ca (02.02.2014); Hakan Yılmaz, *Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması : Yeni Zelanda Örneği*, DPT Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü Finansman Dairesi, Ankara, 1999.

toplumunun zorunluluk olarak ortaya çıkardığı yeniden yapılanma gereksinimleri kamu yönetimi ile birlikte kamu mali yönetiminde de reform çalışmalarının yapılmasına yol açmıştır. Bu doğrultuda kamu mali yönetiminin saydam, katılımcı hesap verebilir esnek, etkili ve verimli çalışması temel öncelikler olarak belirlenmiştir. Buna göre girdi odaklı olmaktan çok sonuç ve hedef odaklı bir çalışma anlayışı benimsenirken, yerel ve yerinden yönetim yapılarının ön planda olduğu performans ve niteliğe dayalı stratejik yönetim anlayışının benimsendiği bir işleyiş oluşturulmaya çalışılmıştır (Güven ve Bağdiken, 2008: 176).

Türkiye’de de son dönem gerçekleştirilen reformların yasal çerçevesini 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu oluşturmaktadır. Bu kanun ile kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanımının yanı sıra mali saydamlık ve hesap verilebilirlik ilkeleri de ön plana çıkmıştır. Söz konusu kanun ile kamu kurumlarına stratejik plan hazırlama zorunluluğu getirilirken stratejik planlamaya dayalı performans esaslı bütçeleme sistemine geçiş için de bir mutabakat sağlanmıştır. Getirilen yeniliklerden bir diğeri orta vadeli (üç yıllık) harcama programı ile uyumlu çok yıllık bütçeleme sistemine geçiştir. Harcama öncesi kontrol görevinin kurum yönetimine devri, tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçişin sağlanması, sistemle gelen yenilikler arasındadır. Sayıştay denetiminin kapsamının genişletilmesi ve iç denetim sisteminin oluşturulması da denetim alanında getirilen yeniliklerdir.

Söz konusu kanunun öngördüğü beklentileri karşılamak üzere kamu mali yönetim sistemine dahil edilen temel yöntem ve araçlardan başında performans esaslı bütçeleme sistemi gelmektedir. (Maliye Bakanlığı Performans Hazırlama Rehberi, 2009: 6). Performans herhangi bir faaliyet/etkinlik sonucunda elde edilenin nitel veya nicel olarak belirlenmesine ilişkin bir kavramdır. Kurum performansı ise, önceden belirlenen amaç ve hedeflere ne ölçüde ulaşıldığını gösteren bir kavramdır (Candan, 2007: 83). Bir kurumun performans ölçümü yapılırken de kurumun hedefleri, elde ettiği sonuçlar ve kullandığı kaynaklar bir bütün olarak değerlendirilir ve meydana gelen sapmalar nedenleriyle birlikte analiz edilir.

Performans ölçme ve değerlendirme sürecinin beklentileri karşılayacak biçimde işletilebilmesinde, ilgili sürecin öncesinde bir makro planlamanın yapılması önemlidir. Bu planlama ile kaynak kısıtı altında kısa ve uzun vadeli hedefler belirlenerek önceliği olan yatırım alanları saptanır. Bu noktada planlama, yapılacaklar konusunda rasyonelite temelinde bir uzlaşının sağlanması olarak ifade edilebilir (Boyne, 2001: 76).

Performans esaslı bütçelemenin özellikle kamu harcamalarını azaltma gibi bir önceliği yoktur. Kimi ampirik çalışmalarda geleneksel bütçeleme anlayışından performans esaslı bütçeleme anlayışına geçen idarelerin harcamalarında artışlar bile görülmüştür. Burada temel amaç eldeki kaynakları en yüksek hizmet çıktısı elde edecek biçimde kullanabilme becerisini göstermektir (Kelly and Rivenberk, 2011: 8).

Performans esaslı bütçelemeye geçen kamu idarelerinden temel beklentiler şunlardır. Etkili kaynak dağılımı ve kullanımının sağlanması, hedeflere dayalı bir yönetim anlayışının yerleştirilmesi, bütçe hazırlama, uygulama ve denetim süreçlerinin güçlendirilmesi, kaynak dağılımının stratejik önceliklere göre yapılması, girdi kontrollerinin gevşetilip yöneticilerin çıktı ve sonuçlara göre hesap verilebilirliğinin sağlanması, hizmet kalitesinin artırılması ve mali saydamlığın sağlanması biçiminde belirtilebilir (Erüz, 2005: 62).

Uluslararası deneyimler incelendiğinde performans dayalı bütçe uygulamalarından ve buna bağlı olarak gerçekleştirilen performans ölçümü sonucunda elde edilen performans bilgilerinden bütçe müzakere sürecinde de önemli oranda yararlanıldığı görülmektedir (Yenice, 2006: 67). İlgili idarelerin performans hedef ve gerçekleştirmeleri bu idarelerin izleyen yıllardaki

bütçe büyüklük ve kompozisyonlarını şekillendiren bir bakıma bu konuda idareleri disipline eden bir araca dönüşmektedir.

2. Yerel Yönetimlerde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme İlişkisi

Stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporları performans esaslı bütçeleme sistemine işlerlik kazandıran sisteminin temel unsurları olup kamu idarelerince hazırlanması KMYKK ile zorunlu hale getirilmiştir. Stratejik plan kamu idarelerinin orta ve uzun vadeli amaçlarını, temel ilke ve politikalarını, hedef ve önceliklerini, performans ölçütlerini bunlara ulaşmak izlenecek yöntemler ile kaynak dağılımlarını içeren plandır.

DPT tarafından hazırlanan Kamu Kurumları İçin Stratejik Planlama Kılavuzunda stratejik planların kapsamı ve stratejik planlama sürecine ilişkin olarak ilgili idarelerin öncelikle cevap araması gereken bir takım sorular belirlenmiştir (DPT, 2006: 8). Bunlar;

- Neredeyiz?
- Nereye Ulaşmak İstiyoruz?
- Gitmek İstedğimiz Yere Nasıl Ulaşabiliriz?
- Başarımızı Nasıl Takip Eder ve Değerlendiririz?

olmak üzere dört temel sorudur.

Ayrıntılı bir durum analizi ile birlikte mevcut durumun belirlenmesi nerede olduğumuzu gösterecektir. Gelecekte bulunmak istediğimiz yerin belirlenmesi ulaşmak istediğimiz yeri belirlerken, ulaşmak istediğimiz yere hangi amaç ve hedeflerle ulaşacağımız gitmek istenilen yere nasıl gidebileceğimizi göstermektedir. Bir takım hedef ve performans göstergelerinin belirlenmesi başarımızı nasıl izleyip değerlendireceğimizi ve ne denli başarılı olduğumuzu bize gösterecektir.

Stratejik planlama stratejik düşünmeyi zorunlu kılarken, kurumun faaliyet alanlarıyla ilgili sistematik bilgi toplanması, başarı-başarısızlık düzeylerinin nedenleriyle değerlendirilmesi ve geleceğe yönelik kurguların tümünün stratejik bir temelde yapılmasını öngörmektedir. Stratejik planlama karar alma mekanizmalarını ve süreçlerini güçlendirmekte katılımcı, sonuç odaklı ve hesap verebilir bir yönetime temel oluşturmaktadır. Plan-program-bütçe bağlantılarının daha etkin hale gelip işlemesine katkı sağlayan stratejik planlama kamu kesimindeki yönetim ve harcama sisteminin etkinleştirilmesine ve somut hedeflere dayalı planlama anlayışının oluşmasına aracılık etmektedir (Maliye Bakanlığı Performans Hazırlama Rehberi, 2009: 6)

Bir kurum için hazırlanan ilk stratejik plan üç yıllık bir dönemi kapsayabilir. Sonraki dönemler için ise genellikle beşer yıllık periyotları kapsayan stratejik planlar hazırlanmaktadır. Stratejik plan yazılı bir metnin ötesinde her yönüyle dinamik bir süreç olarak ele alınmalıdır. Kurum çalışanları başta olmak üzere kurumun tüm paydaşları, örgütün kurumsal kimliği, çevresel faktörler ve konjonktürel gelişmeler söz konusu sürece işlerlik kazandıran önemli unsurlardır (Mckay, 2001: 12). Bu bağlamda stratejik plan bir iletişim aracıdır. Bütçe başta olmak üzere birçok stratejik kararın alınmasında bir rehberdir. Kurumun kaynaklarının ve operasyonel kapasitesinin doğru önceliklerle değerlendirilmesinde belirleyicidir (OFM, 2010: 2).

Stratejik planların yıllık uygulama dilimi olarak da belirtilebilecek olan performans programı ise bir kamu idaresinin program dönemine ilişkin performans hedeflerini, bu hedeflere ulaşmak için yürütecekleri faaliyetler ile bunların kaynak ihtiyacını ve performans göstergelerini içeren programdır. Performans hedefi kamu idarelerinin program döneminde gerçekleştirilmesi

planlanan performans seviyelerini gösteren çıktı-sonuç odaklı hedeflerdir. Başarıyı ölçmeye yarayan performans göstergesi ise idarenin performans hedeflerine ne ölçüde ulaştığını belirleyen ve değerlendiren araçlar olarak tanımlanabilir. Kamu idareleri performans programlarında toplam beş tablo hazırlamak zorundadırlar bunlar; Performans hedefi tablosu, faaliyet maliyetleri tablosu, idare performans tablosu, toplam kaynak ihtiyacı tablosu ve faaliyetlerden sorumlu harcama birimlerine ilişkin tablodur. (Karacan, 2010: 127).

Faaliyet raporları ile de ilgili plan ve programlarda öngörülen hedeflere ne ölçüde ulaşıldığı izlenmekte, tüm gerçekleştirmeler ve sonuçlar kamuoyuna duyurulmaktadır. Stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporları aynı zamanda bir idarenin planlama, bütçeleme ve denetim süreçlerini oluşturmaktadır. Faaliyet raporunu hesap verilebilirliğin son aşaması olarak da değerlendirmek mümkündür. İlgili idarenin stratejik plan ve performans programı doğrultusunda yürütülen faaliyet ve projelerinin performans programında yer alan performans hedef ve göstergelerini ne ölçüde karşıladığı, meydana gelen sapmaların nedenleri bir bütün olarak faaliyet raporları üzerinden izlenmektedir. (Özen, 2008: 78; Yılmaz, 2007: 16; Karacan, 2010: 127). Bu bağlamda faaliyet raporlarını mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğunun en önemli unsurlarından biri olarak da değerlendirmek mümkündür.

Stratejik plan ve performans programları yardımıyla kamu idarelerinin temel politika hedefleri ile bunların kaynak ihtiyaçları arasında bağlantı kurulmaktadır. Stratejik plan ve bütçe ilişkisi de performans programları aracılığı ile gerçekleştirilmektedir. 5018 sayılı Kanun kamu idarelerine Stratejik plan hazırlama zorunluluğu getirirken, 5393 sayılı Belediye Kanunu ve 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu nüfusu 50.000'in üzerinde olan belediyeleri stratejik plan hazırlamakla sorumlu tutmuştur.

5393 sayılı Kanun stratejik planın görüşülmesi ve kabul edilmesi görevini belediye meclisine, stratejik planın incelenip belediye meclisine görüş bildirilmesi görevini de belediye encümenine vermiştir. 5393 sayılı Kanuna göre belediye başkanı, mahalli idareler genel seçimlerinden itibaren altı ay içinde; kalkınma plânı ve programı ile varsa bölge plânına uygun olarak stratejik plân ve ilgili olduğu yılbaşından önce de yıllık performans programı hazırlayıp belediye meclisine sunar. Stratejik plân, varsa üniversiteler ve meslek odaları ile konuyla ilgili sivil toplum örgütlerinin görüşleri alınarak hazırlanır ve belediye meclisi tarafından kabul edildikten sonra yürürlüğe girer. Stratejik plân ve performans programı bütçenin hazırlanmasına esas teşkil eder ve belediye meclisinde bütçeden önce görüşülerek kabul edilir. 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nda ise büyükşehir belediyesinin stratejik planının hazırlanması görevi büyükşehir belediyesine verilmiştir.

5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu da il özel idarelerine stratejik plan hazırlama zorunluluğu getirmiştir. Bu kanuna göre il genel meclisi stratejik planı görüşmek ve karara bağlamakla yükümlüdür. İl encümeni ise, stratejik planın incelenmesi ve il genel meclisine görüş bildirilmesi hususunda görevlendirilmiştir. Belediye başkanları belediyelerini strateji planlarına uygun yönetmekle sorumlu tutulurken valiler de il özel idarelerini stratejik plana uygun yönetmekle sorumlu tutulmuşlardır.

Bu önceliklerle hazırlanan stratejik planlar kapsamında belediyeler ve diğer tüm kamu idareleri kalkınma planları ve programlar dahilinde geleceğe ilişkin misyon ve vizyonlarını oluştururlar. Katılımcı yöntemlerle stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptayarak performanslarını önceden belirlenmiş olan göstergeler doğrultusunda ölçüp, planlama, bütçeleme, denetim süreçlerinin izleme ve değerlendirmesini yapabilirler. Kamu idareleri istenilen düzeyde ve kalitede hizmet sunabilmek için bütçelerini stratejik planlarına yıllık amaç ve hedeflerine ve performans göstergelerine dayandırmak zorundadırlar. Kamu idareleri ancak

böyle bir yapı ve işleyiş ile bütçelerini stratejik planlarında yer alan misyon, vizyon stratejik amaç ve hedeflerle uyumlu ve performans esasına dayalı biçimde hazırlamış olmaktadır (5018 sayılı Kanun md 9).

Stratejik planlar ve bütçeler arasındaki ilişkilerin kurulmasında performans programları önemlidir. Bu bağlamda bütçeler hazırlanırken performans esaslı bütçeleme esas alınması bir zorunluluktur. Ancak kamu kurumlarının özellikle de yerel yönetimlerin performans esaslı bütçelemeye geçişte bir takım zorluklar yaşadıkları bilinmektedir. 5018 sayılı Kanun ile birlikte ortaya çıkan talep ve beklentilerin önemli bir kısmı yazılı metinlerde kabul edilmiş ve yerine getirilmiş olsa da uygulamada önemli sorunlar yaşanmaktadır. Yerel yönetimlerin bu konuda yaşadıkları önemli sorunların başında nitelikli personel konusu gelmektedir.

Stratejik planların değerlendirilmesinde doğru parametreler üzerinden yapılacak performans ölçümü de son derece önemlidir. Performans ölçümü stratejik planın etkinliğinin değerlendirilmesinde, stratejik planın amaçlarının ne ölçüde karşılandığının ve yöntemlerinin ne derece işe yaradığının belirlenmesinde ve kurum yöneticilerinin, kurum çalışanlarının performanslarını görmesinde önemli bir araçtır (Gordon, 2005: 49).

Performans esaslı bütçeleme sisteminin kullanımında birçok analiz yönteminden yararlanmak gerekmektedir. Performans esaslı bütçeleme sistemine işlerlik kazandıran bilgi sistemlerinin oluşturulması, performans ölçümü yapılması ve performans değerlendirmelerinin yürütülerek raporlanması teknik bilgiye sahip kalifiye personel gerektiren bir süreçtir (Oral, 2005: 153). Bu alanda en büyük gereksinim olan strateji uzmanları en yoğun personel açığının olduğu bölümlerin başında gelmektedir.

Performans ölçümü yapılırken elde edilen sonuçlara kurum tarafından müdahale edilebiliyor olması da önemli bir diğer sorundur. Performans ölçümlerinde daha başarılı olan alanlara ilişkin kurum hedef ve göstergeleri belirlenirken başarılı olunmayan ancak gelişmesi gerekli bazı alanlar üzerinde hiç durulmayabilir. Bu bağlamda kurum olduğundan daha başarılı gözükabilmektedir. Burada performans ölçümü sadece kurumun kendi faaliyetleri ve tercihleri doğrultusunda yapılmaktadır (Yenice, 2007: 95). İleride belirtileceği üzere Türkiye’de özellikle belediyelerde bu konuda önemli sorunlar bulunmaktadır.

Özetle performans esaslı bütçeleme konusunda performansa ilişkin göstergelerin ne denli güvenilir olduğu, performans ölçümü yapılması gereken alanların doğru önceliklerle belirlenip belirlenmediği ve tüm bu sürecin sevk idaresinden sorumlu olan personelin nicelik ve nitelik itibarıyla yeterliliği üzerinde önemle durulması gereken ve sistemin işleyişini önemli ölçüde baskılayan unsurlar olarak ortaya çıkmaktadır. (Patimes, 2013: 1) İdarenin, performansı yüksek birimlerle performansı düşük birimler arasında bir ayırımda bulunmaması diğer bir ifadeyle performansa dayalı bir ücret rejiminin veya ödüllendirme sisteminin olmayışı önceleri başarıyla uygulanan performans esaslı bütçeleme sistemlerinin sürdürülebilirliğini tartışmalı hale getirmektedir (Kelly and Rivenberk, 2011: 8).

Kaynakları kısıtlı olan bazı idarelerin özellikle de küçük belediyelerin bir stratejik plan dahilinde hareket etmeleri oldukça güçtür. İlgili idarelerin performans hedef ve gerçekleştirmelerinde önemli sapmalar meydana geldiğini söylemek mümkündür. Söz konusu belediyelerin stratejik planları ve performans programları beklentileri karşılamaktan uzak kalmaktadır. Bilindiği gibi mevcut kaynak paylaşımı düzeninde ölçüt il ve belediyelerin nüfusedir. Bu yaklaşım eşitlikçi bir yaklaşım gibi gözükse de bu paylaşım söz konusu belediyelerin sorunlarını çözmek bir yana mevcut farklılıkların daha da derinleştiği bir yapı ortaya çıkmaktadır. Bu bağlamda ilgili farklılıkların azaltılması için nüfusa göre yapılan

dağılımının yanında gelişmişlik farkını giderecek bir kat sayıyla az gelişmiş bölgeler lehine bir pozitif ayrımcılık yapılması gerekmektedir (Toksöz ve diğ., 2009: 128).

Türkiye'de son çeyrek yüzyıldır özellikle belirli bölgelerde yoğunlaşan sanayileşme ile birlikte söz konusu bölgelerin nüfusları hızla artmıştır. Hiç kuşkusuz artan nüfus, kanalizasyon, ulaşım, imar, çevre gibi temel kamusal hizmetlere olan talebi çeşitlendirerek artırmıştır. Bölgesel gelişmişlik farklılıklarının sürekli beslediği nüfus hareketliliği ilgili bölgeler ve şehirler başta olmak üzere birçok yerde kentleşme talep ve eğilimlerini önemli bir sorun haline getirmiştir. Şehirlerin kalabalıklaşması ile birlikte artan sorunlar belediyelerin mevcut mali yapılarıyla çözüme kavuşturamayacakları boyut kazanmıştır. Birçok belediye sürdürülebilirliği olmayan ağır borç yükleriyle, söz konusu sorunlarını kısmen de olsa çözmeye çalışmaktadırlar. Mevcut sorunların çözümünde belediyelerin kaynaklarının artırılması ve çeşitlendirilmesi kuşkusuz çok önemlidir². Ancak bütçe kısıtı konusunda merkezi yönetimin de belirli sınırlar dahilinde hareket etme zorunluluğu, belediyeler için mevcut kaynakların daha yüksek verimlilikle kullanılmasını ve yapılacak işlerin iktisadi rasyonallitesi olan bir planlama ile önceliklendirilmesini çok daha önemli hale getirmektedir.

Bu bağlamda mali risklerin belediyeler için hemen her dönem en önemli risk alanı oluşturduğunu söylemek mümkündür. Uzun vadeli mali planlama yeteneği olmayan belediyelerin finansman sıkıntıları çekmeleri kaçınılmazdır. Geline nokta kaynak kullanımında etkinlik ve verimliliği sağlayacak önlemleri almayan ve mali yönetim anlayışlarını benimsemeyen belediyelerin kaynakları artırılmış olsa bile mevcut mali yönetim anlayışları ile giderek artan ve çeşitlenen talep ve beklentileri karşılamaları mümkün olmayacaktır (Kurtuluş, 2006: 2). Belediyelerin mali açıdan sıkıntılar çekmesi ve borçlarını ödemedi yaşadıkları sorunlar merkezi yönetimin sık aralıklarla belediyelerin borçlarını yeniden yapılandırmalarına ve kimi zamanda affına yönelik düzenlemeler yapmasına yol açmaktadır. Böylesi bir yapı belediyelerin kaynaklarını sorumlu bir biçimde kullanmalarını güçleştirmektedir (Emil ve Yılmaz, 2012: 13).

Belediyelerin toplam gelirlerinin yaklaşık yarısının merkezden aktarılması diğer bir ifadeyle yerel yönetimlerin vergi konusunda önemli bir yetki ve kaynağa sahip olmamaları, yerel yönetim sakinlerini belediye harcamalarına karşı ilgisiz yapabilmektedir. Gerek bu husus gerekse borçlanma ve kaynak aktarımı konusunda merkezi idareden sürekli bir beklenti içinde olan belediye yönetimleri stratejik planlarının önemli bir parçası olan maliyetlendirme konusunu çok önemsememekte, plan bütçe ilişkisini stratejik planının öngördüğü gereklere uygun hazırlamamaktadırlar. Kuşkusuz harcama boyutu ve hedefinin ihmal edildiği bir stratejik planın beklentileri karşılayabilmesi güçtür.

Aslında yerel yönetimlerin sunduğu hizmetler merkezi yönetim tarafından sunulan hizmetlerden daha fazla ölçülebilir ve sayısal olarak da ifade edilebilir niteliktedir. Bu bağlamda yerel yönetimlerin stratejik planlarında performans göstergelerini ve maliyetlendirmeleri merkezi yönetim birimlerine kıyasla daha kolay belirleyip değerlendirme imkanına sahip oldukları söylenebilir (Kesik ve Karagöz, 2010: 147).

² Türkiye'de Belediye Başkanlarının kaynak arayışları konusundaki görüşleri için bkz.: İrfan Türkoğlu, *Yerel Yönetimlerde Mali Reform Arayışları: Türkiye'de Belediyelerde Mali Özerklik ve Belediye Başkanlarının Mali Özerklik Algılaması*, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme başkanlığı Yayın No: 2009/389, Ankara, 2009

3. Yerel Yönetimlerde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçelemelerde Yaşanan Sorunlar

Performans ölçümü özellikle nitelik ve nicelik yönünden personel eksikliklerine sahip yerel idarelerde kurumsal bir işleyiş yerine daha çok sembolik bir işleyişle yürütülmeye çalışılmaktadır. Performans ölçümünün sonuçları bir dizi radikal kararlar almayı gerektirebileceğinden performans değerlendirmesine katkı sağlayacak yapıların oluşturulması ve işletilmesinde bir takım yerel dirençler de söz konusu olmaktadır (Yetano, 2013: 59).

Yerel idarelerin özellikle büyük şehirlerin gelir ve harcama yönetimlerini ve performans değerlendirmelerini küçük şehirlere göre çok daha iyi yönettikleri söylenebilir. Küçük şehirlerin önemli bir kısmı kaynak noktasında merkeze bağımlıdır ve yeni kaynak oluşturma konusunda da önemli kısıtlara sahip bulunmaktadırlar. Bu bağlamda yerel idarenin iradesi dışında beklentilerin altında gerçekleşen gelir gerçekleştirmeleri, öngörülen hedeflerde önemli sapmalara yol açabilmektedir. Diğer yandan büyük şehir belediyelerinin sahip olduğu kurumsal kimlikleri performans yönetimi ve ölçümü konusunda bu belediyeleri yerel dinamiklere karşı daha dayanıklı kılmaktadır (Gomes ve diğ., 2013: 705).

Stratejik planların uygulamada ne ölçüde başarılı olduğu sorusuna yanıt arayan bazı çalışmalar bulunmaktadır. Kayseri, Adana, İzmir, Sakarya, Samsun, Erzurum ve Diyarbakır büyükşehir belediyelerinin stratejik planlarını inceleyen bir çalışmanın sonuçları stratejik planlarda stratejik amaçlar ile bu amaca yönelik hedefler, faaliyetler ve projeler arasında tutarlı ve işlevsel bir bağ olduğunu, ancak bu bağın maliyetlendirme konusunda Erzurum belediyesi hariç diğer belediyeler için çok yetersiz olduğunu ortaya koymaktadır (Karasu, 2012: 176). Bilindiği gibi maliyetlendirme, kamu kurumlarının stratejik planları ile bütçeleri arasındaki bağlantıyı güçlendirerek, harcamalarına yön veren önemli bir süreçtir. Bütçesi belirsiz bir stratejik planının beklentileri karşılaması son derece güç olduğu gibi harcama büyüklüğü ve hedefi belirli olmayan bir planın performans değerlendirmelerinin yapılmasında da önemli sorunlar yaşanacaktır.

On altı büyükşehir belediyesinin ele alındığı bir diğer çalışmada ilgili belediyelerin stratejik planlarında her bir hedef için maliyetleri belirleyip belirlemedikleri ve stratejik planlarında en az üç yıllık maliyet tahminlerini içeren tabloların mevcut olup olmadığı araştırılmıştır. Bu inceleme stratejik plan ve performans esaslı bütçe arasında olması gereken ilişkinin uygulamada ne düzeyde olduğunu görmek bakımından önemlidir. Stratejik planların hazırlandığı ilk dönem incelendiğinde (2006-2010) on iki büyükşehir belediyesinin hazırladıkları stratejik planlarda yapılacak olan faaliyetlere yönelik tahmini maliyetleri hazırlamadıkları sadece dört belediyenin hazırladığı görülmektedir. 2010-2014 dönemini kapsayan ikinci periyoda ilişkin olarak ise stratejik planda maliyetlendirme yapmayan belediye sayısı sekiz olmuştur (Karasu ve Demir, 2012: 346). Önceki döneme göre nispi bir düzelme olmakla birlikte büyükşehir belediyelerinin bile stratejik plan gibi önemli belgelerinde halen ciddi eksiklikleri olduğu söylenebilir.

Benzer bir başka çalışmada ise Ege bölgesinden sekiz il incelenmiştir bu çalışmada ilgili belediyeler tarafından hazırlanan 2010-2014 dönemini kapsayan stratejik planların kamu idarelerinde stratejik planlama konusundaki yönetmelik ve kılavuzlarda öngörülen kriterleri ne ölçüde karşıladığı incelenmektedir. Söz konusu kriterlerden hazırlık, durum analizi, geleceğe bakış, maliyet ve izleme/değerlendirme başlıkları altında toplanan kriterlere göre yapılan analizde maliyetlendirme safhası stratejik planlarda en çok eksiklik görülen iki alandan biri olmuştur. Aydın belediyesi dışındaki belediyelerin stratejik planlarında bir maliyetlendirme bulunmadığı görülmüştür. Diğer alanda ise, izleme/değerlendirme aşamalarında görülen

eksiklikler yer almaktadır. Aydın ve Muğla dışındaki belediyelerin performans göstergelerine ilişkin verilerini düzenli bir biçimde toplanıp analiz edilmediği görülmüştür (Kerman ve diğ., 2012a: 13).

Ankara, İstanbul ve İzmir Büyükşehir Belediyeleri ve İl Özel İdarelerinin stratejik planlarını benzer değişkenler üzerinden inceleyen çalışmanın sonuçları da ilgili idarelerin en zayıf oldukları hususların maliyetlendirme ve izleme değerlendirme olduğunu ortaya koymuştur³ (Kerman ve diğ., 2012b: 99). Yüz on belediye üzerinde yapılan benzer bir diğer çalışmada ise belediyelerin yaklaşık % 70'inin tahmini maliyet tablosu hazırlamadıkları görülmektedir (Songür, 2008: 84). Stratejik planların uygulamada ne ölçüde başarılı olduğunu belirlemeye yönelik yaklaşık altmış il özel idaresini kapsayan çalışmanın sonuçlarına göre de il özel idarelerinin karşılaştıklarını ifade ettikleri birinci derecede önemli sorun kurumsal kültürün stratejik planlamaya uygun olmamasıdır. İkinci derecede önemli sorun çalışanların stratejik planlama çalışmalarını sahiplenmemesi, üçüncü derecede önemli sorun da kurumsal kapasite yetersizlikleridir (Songür, 2011: 146).

Yetmiş belediyenin faaliyet raporları üzerinden yapılan bir inceleme ise belediyelerin faaliyet raporlarında en zayıf olunan kısmın performans bilgilerine ilişkin olduğunu ortaya koymaktadır. Söz konusu belediyeler faaliyet raporlarının genel bilgiler kısımlarında başarılı olduklarını ifade etmektedirler. Ancak ilgili faaliyet raporlarında kaynakların hangi verimlilikle ve etkenlikle kullanıldığına ilişkin bir değerlendirme yapmayı sağlayacak hedef ve gerçekleşme sonuçları yeterli değildir (Demirbaş, 2010: 311). Performans programlarının ne ölçüde beklentileri karşıladığını değerlendiren çalışmalarda da belediye yöneticilerinin birimlerinin performanslarını yeterince ölçemedikleri görülmektedir. Bu bağlamda performans programlarının uygulanması sonucu hazırlanan faaliyet raporlarının ne ölçüde başarılı olduğu tartışmalıdır (Altuğ ve Çetinkaya, 2010: 244).

4. Veri Analizi

Kamu idarelerince hazırlanacak faaliyet raporları hakkındaki yönetmeliğe⁴ göre idareler, faaliyet raporlarında idarenin stratejik plan ve performans programı uyarınca yürütülen faaliyet ve projelerine, performans programında yer alan performans hedef ve göstergelerinin gerçekleşme durumu ile meydana gelen sapmaların nedenlerine, diğer performans bilgilerine ve bunlara ilişkin değerlendirmelere yer vermek zorundadırlar. Mahalli idareler de mahalli idare bütçeleri gelir ve gider hedefleri ile gerçekleştirmelerine ilişkin bilgi ve değerlendirmeleri, stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme uygulamaları hakkında genel değerlendirmeleri faaliyet raporlarına koymak zorundadırlar.

İlgili yönetmeliğin faaliyet raporlarının kamuoyuna açıklanması başlıklı 20.Maddesine göre ise genel faaliyet raporu, mahalli idareler genel faaliyet raporu ve idare faaliyet raporlarının yönetmeliğin ilgili maddelerinde belirlenmiş olan sürelerle uyularak basın açıklaması yapılmak suretiyle kamuoyuna duyurulması gerektiği ve ilgili idarenin internet sayfasında yayımlanacağı hükme bağlanmıştır. İnternet sayfası bulunmayan idareler ise faaliyet raporlarına kamuoyunun erişimini sağlamak üzere gerekli tedbirleri almak zorundadırlar. Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nun mali saydamlıkla ilgili 7. Maddesine göre de stratejik planlar ile bütçelerin hazırlanması, yetkili organlarda görüşülmesi, uygulanması ve uygulama sonuçları ile raporların kamuoyuna açık ve ulaşılabilir olması gerekmektedir.

³ Merkezi Yönetim kapsamında bulunan 27 idarenin stratejik planlarının benzer metodolojilerle incelenip değerlendirildiği bir çalışma için bkz.: Erhan Karacan, *Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi ve Türkiye Uygulaması*, DPT, 2010.

⁴<http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=7.5.10027&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=>

4.1. Betimsel Veri Analizi

Aşağıdaki kısımda yasal olarak hazırlanması ve kamuoyu ile paylaşılması gereken söz konusu rapor, plan ve programların ne ölçüde hazırlandığı ve kamuoyu ile paylaşıldığı on altısı büyükşehir belediyesi olmak üzere toplam altmış beş belediye üzerinden incelenmektedir. Diğer kamu idareleriyle birlikte belediyelerin de hazırlamak zorunda olduğu stratejik plan, performans programları ve faaliyet raporlarının hangi belediyeler tarafından nasıl bir içerikle hazırlandığı belirlenmeye çalışılmış, stratejik plan ve performans programlarının içeriklerine bakılmaksızın, bu belgelerin belediyelerin internet sitelerinde yer alıp almadığı incelenmiştir. Faaliyet raporları ise belediyelerin internet sitelerinde yer alıp almadığının yanı sıra performans göstergelerine göre hedef ve gerçekleştirmeleri ne denli kapsadığı, sapma nedenlerinin ne ölçüde ele alındığı gibi içeriğe yönelik başlıklar üzerinden de değerlendirilmeye çalışılmıştır. Tüm bilgiler ilgili belediyelerin internet siteleri üzerinden derlenmiştir.

Tablo Ek1'e bakıldığında Büyükşehir belediyelerinin hemen tümünün birden fazla yıla ilişkin faaliyet raporlarını, performans programlarını ve stratejik planlarını internet sitelerine koydukları görülmektedir. Erzurum Büyükşehir Belediyesi performans programlarını hiç koymamış, Kayseri Büyükşehir Belediyesi ise sadece bir yıllık performans programına yer vermiştir. Birden fazla döneme ilişkin stratejik plana yer veren belediye sayısı ise on olmuştur. Faaliyet raporları, performans programları ve stratejik planlara ilişkin bilgilerin duyurulması ve paylaşılması konusunda büyükşehir belediyelerinde önemli bir sorun olmadığı söylenebilir.

Hedef/gerçekleşme, sapma miktarları ve sapma nedenlerine ilişkin bilgilerin faaliyet raporlarında ne ölçüde yer aldığını gösteren Tablo Ek2'ye bakıldığında faaliyet raporlarında mutlaka bulunması gereken hedef ve gerçekleşme sonuçlarının on altı büyükşehir belediyesinden on üçünde yer aldığı, Erzurum, Gaziantep ve Mersin Büyükşehir Belediyelerinin sadece gerçekleştirmelere yer verdiği görülmektedir. Hedef ve gerçekleşme arasındaki sapma miktarını yine bu belediyelerin dışındaki tüm belediyeler gösterirken, hedef ve gerçekleşme arasındaki sapmanın nedenlerine sadece Antalya, Kocaeli ve Sakarya Büyükşehir Belediyeleri yer vermiştir. Hedef ve gerçekleşme sonuçları on üç belediyede yer almasına rağmen Diyarbakır Büyükşehir Belediyesi başta olmak üzere bazı belediyelerin hedef ve gerçekleştirmeleri tüm daire başkanlıkları için değil belirli daire başkanlıkları için koydukları belirlenmiştir. Yine Diyarbakır Büyükşehir Belediyesinin bazı daire başkanlıkları için sadece gerçekleştirmelere yer verdiği hedef belirlemediği görülmüştür.

Bu kısma ilişkin büyükşehir belediyelerinin geneli için söylenebilecek temel eksiklik üç büyükşehir belediyesinin dışında diğer belediyelerin hedef ve gerçekleşme arasında ortaya çıkan sapmanın nedenleri üzerinde durmadıkları hususudur. Bilindiği gibi hedef ve gerçekleşme arasındaki sapmanın nedenleri üzerinden yapılacak analizler, gelecek döneme ilişkin stratejik planların, performans programlarının hazırlanmasında yol gösterici olmaktadır.

Büyükşehir Belediyesi dışında kırk dokuz belediyeye ilişkin bilgiler de Tablo Ek3 ve Tablo Ek4'de yer almaktadır. Faaliyet raporları, performans programları ve stratejik planlara ilişkin bilgilerin belediyelerin internet sitelerinde ne ölçüde yer bulduğuna ilişkin bilgilerin yer aldığı Tablo Ek3'e göre kırk dokuz belediyeden on biri internet sitelerinde faaliyet raporlarına hiç yer vermemiştir. Yirmi beş belediye ise birden fazla yıla ilişkin faaliyet raporlarını internet sitelerine koymuşlardır. Tablo Ek3'e bakıldığında yirmi bir belediyenin performans programlarını, on üç belediyenin ise stratejik planlarını internet sitelerine koymadıkları görülmektedir. Kırk dokuz belediyeden yedisinde ise faaliyet raporu, performans programı ve stratejik planlara ilişkin hiçbir bilgi yer almamaktadır.

Faaliyet raporlarında hedef/gerçekleşme, sapma miktarları ve sapma nedenlerine ilişkin bilgilerin ne ölçüde yer aldığını gösteren Tablo Ek4'e bakıldığında toplam kırk dokuz belediyeden otuzunun faaliyet raporlarında hedef/gerçekleşme sonuçlarına yer vermediği, on dokuz belediyenin ise sadece gerçekleştirmelere yer verdiği görülmektedir. On yedi belediye hedef ve gerçekleşme arasındaki sapma miktarına yer verirken bunlardan sadece beş belediye (Aydın, Burdur, Denizli, Ordu, Şanlıurfa) hedef ve gerçekleşme arasındaki sapmanın nedenlerini belirtmiştir. Bu bağlamda incelenen kırk dokuz belediyenin yaklaşık 2/3'ünün faaliyet raporlarında hedef ve gerçekleşme sonuçlarına yer vermediği söylenebilir.

Faaliyet raporlarında hedef ve gerçekleşme sonuçlarına ve sapma miktarlarına yer veren büyükşehir belediyelerinin bir kısmında diğer belediyelerin ise önemli bir kısmında görülen temel bir eksiklik hedeflerin somut ölçülebilir bir biçimde belirlenememiş olmasıdır. Görülen eksikliklerin giderilmesi, tüm sorunların giderilmesi, gelen bütün taleplerin karşılanması gibi soyut hedefler saptanmış gerçekleşme sonuçları böylesi belirsiz hedefler üzerinden değerlendirilmeye çalışılmıştır. Görülen bir diğer eksiklik ise bazı belediyelerin kendilerini güçlü hissettikleri daire başkanlıkları ve hizmet alanları için hedefler belirledikleri ve hedef/gerçekleşme sonuçlarını sadece bu daire başkanlıkları üzerinden değerlendirerek sonuçları bir bütün olarak belediyenin hedef ve gerçekleşme sonuçları ve performans değerlendirmeleri olarak sunmalarıdır. Tüm belediyelerin benzer değişkenler ve hizmet alanları üzerinden performans değerlendirmelerini sağlayacak ortak bir program ve yazılımın geliştirilmesi ile ilgili sorunun aşılabileceği söylenebilir.

4.2. Regresyon Analizi

Bu alt bölümde belediyelerin harcama ve gelir gerçekleşme oranları, harcama ve gelir alt kalemlerinin gerçekleşme oranları, hizmetteki fiziksel gerçekleştirmeler ve belediyelerin performansını belirleyen faktörler incelenecek ve bir regresyon analizi ile ilgili değişkenler arasındaki ilişkinin niteliği ve derinliği belirlenmeye çalışılacaktır.

Bu kısımdaki analizde on altısı büyükşehir belediyesi olmak üzere altmış il belediyesinin faaliyet raporları üzerinden bir inceleme yapılmıştır. Geriye kalan belediyelerin bir kısmında faaliyet raporları internet sitesinde yayınlanmamakta bir kısmında ise faaliyet raporları yayınlansa bile gerekli bilgiler yer almamaktadır. Bu çalışmada kullanmayı düşündüğümüz harcama programı, gelir tahmini, harcama ve gelir gerçekleştirmeleri gibi rakamlara büyük ölçüde ulaştığımız halde, harcama ve gelirlerin detaylı verilerine ancak kırk üç belediye için ulaşılabilmiştir. Performansa ilişkin verilerde dikkate değer eksiklikler saptanmıştır. Yol, altyapı ve diğer hizmetlere ilişkin fiziksel gerçekleşme oranlarına ilişkin olarak ise sadece otuz belediye için gerekli bilgilere ulaşılabilmiştir. Ele alınan altmış belediyenin %60'ı iktidar partisindendir.

Tablo 1: Harcama ve Gelir Gerçekleşme Oranları (2010-2012 ortalaması)

	Harcama Gerçekleşme Oranı	Gelir Gerçekleşme Oranı
%60'ın altında	5	3
%60-70	15	14
%70-80	22	20
%80-90	27	29
%90'ın üstünde	32	34
Toplam	100	100
Ortalama	76,5	77,6
Medyan	80	80
Standart Sapma	12,188	11,647

Ortalama harcama gerçekleştirmeleri %76,5 civarında gerçekleşirken, belediyelerin %32'si %90'ın üzerinde gerçekleştirme sağlamış ve %20'sinde gerçekleştirme oranı %70'in altındadır. Ortalama gelir gerçekleştirmeleri ise %77,6 civarındadır. Belediyelerin %34'ü %90'ın üzerinde gelir gerçekleştirme sağlarken, %17 civarındaki belediyeler gelir tahminlerinin %70'inden azını gerçekleştirebilmiştir.

Tablo 2: Harcama ve Gelir Alt Kalemlerinin Gerçekleşme Oranları

	Mevcut Veri	Olmayan Veri	Ortalama	Medyan	Standart Sapma	En Az	En Çok
Toplam Harcama	60	0	0,82	0,83	0,14	0,41	1,13
Personel Harcaması	48	12	0,94	0,94	0,12	0,53	1,22
Mal ve Hizmet Harcaması	48	12	0,89	0,90	0,27	0,00	1,88
Yatırım Harcaması	47	13	0,71	0,67	0,24	0,25	1,15
Toplam Gelir	59	1	0,85	0,85	0,15	0,36	1,32
Vergi Geliri	45	15	0,80	0,83	0,23	0,14	1,46
Teşebbüs Geliri	45	15	0,94	0,94	0,35	0,28	2,20
Diğer Gelir	45	15	0,95	0,97	0,14	0,61	1,21

Harcama ve gelir gerçekleştirmelerinin alt kalemlerine bakıldığında, Tablo 2'de görüldüğü gibi, ele alınan altmış belediyenin toplam harcama ve gelirleri bilgisi kamuya açık olduğu halde yaklaşık %25'nin harcama ve gelir alt kalemlerine internet sitelerinden ulaşamamıştır. Ortalamada en yüksek gerçekleştirme oranı personel harcamasında görülürken (%94), bunu mal ve hizmet alımı takip etmekte ve en düşük gerçekleştirme oranı yatırımda ortaya çıkmaktadır (%71).

Gelir gerçekleştirmelerinde ise, teşebbüs geliri ve büyük ölçüde merkezi vergi gelirlerinden yapılan transferlerden oluşan diğer gelirlerde gerçekleştirme oranı %90'ın üzerine çıkarken, en düşük gerçekleştirme belediyelerin kendi topladıkları vergilerde ortaya çıkmaktadır (%80). Vergi gelirindeki gerçekleştirme bazı belediyelerde %14'e kadar düşmektedir.

5018 sayılı Kanun ve stratejik plan uygulamasının temel araçlarından birisi performans değerlendirmesidir. Performans ölçütleri ve başarı düzeyinin ölçümü zor olmakla beraber, bu çalışmada faaliyet raporlarından yola çıkılarak fiziksel gerçekleştirme oranları belirlenmeye çalışılmıştır. Örneğin 100 km yol yapımı hedef olarak konulduğu halde 60 km yol yapılması halinde, sonuç itibarıyla söz konusu belediyenin performansı %60 kabul edilecektir. Benzer değerlendirmeler diğer altyapı ve çevre hizmetleri için de yapılarak ortalama performans düzeyi çıkarılmıştır.

Tablo 3: Hizmetteki Fiziksel Gerçekleşmeler (Performans)

Performans	Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
10	1	1,7	3,3	3,3
25	1	1,7	3,3	6,7
45	1	1,7	3,3	10,0
60	2	3,3	6,7	16,7
70	3	5,0	10,0	26,7
75	3	5,0	10,0	36,7
78	1	1,7	3,3	40,0
80	4	6,7	13,3	53,3
85	3	5,0	10,0	63,3
90	5	8,3	16,7	80,0
95	2	3,3	6,7	86,7
100	4	6,7	13,3	100,0
Mevcut Veri	30	50	100,0	
Mevcut Olmayan Veri	30	50		
Toplam	60	100		

Not: Performans değişkeninin ortalaması %77,6, medyan %80 ve standart sapması ise 21 civarındadır.

Harcama ve gelirlerdeki gerçekleştirmeler önemli olmakla beraber, kaynakların etkin kullanımı ve stratejik planların gerçekçi yapılıp yapılmadığını değerlendirebilmek açısından fiziksel gerçekleştirmelerin dikkate alınması gerekir. Tablo 3’de görüldüğü gibi ele alınan altmış belediyenin yarısı için faaliyet raporlarında fiziksel gerçekleştirmelere ilişkin bilgiye ulaşılamamıştır. Bu bilgilere ulaşılamaması her zaman bir performans düşüklüğü anlamına gelmeyeceğinden, sadece söz konusu bilgiye ulaşılabilen belediyeler için değerlendirildiğinde (geçerli yüzde kolonu), performansı %90’ın üzerinde olan belediyeler %30 civarındadır. Belediyelerin %17 civarındaki bir bölümünün performansı ise %60’ın altındadır. Belediyeler öngördükleri hizmetlerin ortalamada %78 civarındaki bir bölümünü gerçekleştirmişlerdir.

Performansı etkileyen faktörlere ilişkin olarak belediyelerin faaliyet raporlarında yer verilen bilgiler değerlendirilerek en çok şikayetçi oldukları sorunlar dört başlık altında (bütçe, personel, mevzuat ve diğer sorunlar) toplanmıştır.

Belediyelerin performansını tahmin etmek için üç değişken kullanılmıştır. Faaliyet raporlarında değişik hizmetlerin (sıcak asfalt, kavşak, beton asfalt, kilit taşı, otopark, trevatuvar çalışması, çevre düzenlemesi, raylı sistem, elektrifikasyon, mobese, araç takip sistemleri, bakım-onarım) gerçekleştirmeler hedeflere bölünmüş ve ortalaması alınmıştır. Harcama gerçekleşme oranı (HGO) gerçekleşen harcama miktarının programdaki harcama miktarına oranıdır. Gelir gerçekleşme oranı (GGO) ise gerçekleşen gelir miktarının tahmin edilen gelir miktarına oranıdır.

Tablo 4’de görüldüğü gibi FGO tahminleri ilk üç sütunda verilmektedir. Hizmet açısından gerçek performansı göstermesi beklenen bu değişkenin harcama ve gelir parametrelerinden etkilenmediği, büyük ölçüde bütçe ve personel imkanlarına ilişkin algılar ve iktidar partisine mensup olmanın etkili olduğu görülmektedir. İktidar partisine mensup olmak, hizmet gerçekleştirme oranı üzerinde %75’in üzerinde olumlu etki yaratmaktadır. Ayrıca faaliyet raporlarında bütçe ve personel yetersizliğini vurgulayan belediyelerin genellikle hizmet gerçekleşme oranları yüksek olan belediyeler olduğu gözlemlenmektedir.

Tablo 4: Belediyelerin Performansını Belirleyen Faktörler

	FGO (1)	FGO (2)	FGO (3)	HGO	GGO
Sabit Terim	3,77*** (0,87)	4,00*** (0,89)	3,98*** (0,87)	0,31** (0,13)	-0,15 (0,13)
Gelir Gerçekleşme Oranı (GGO)	-0,59 (0,75)			0,27** (0,11)	
GGO/Harcama Planı		-0,95 (0,85)	-0,99 (0,83)		
Harcama Gerçekleşme Oranı					0,64*** (0,11)
Yatırım Harcamaları Gerçekleşme Oranı	0,22 (0,39)	0,40 (0,45)	0,44 (0,44)	0,23*** (0,06)	
Personel harcamaları Gerçekleşme Oranı	-0,18 (0,75)	-0,26 (0,72)	-0,14 (0,72)	0,14 (0,13)	
Vergi Gelirleri Gerçekleşme Oranı					0,10 (0,07)
Merkezi Transferler Gerçekleşme Oranı					0,33*** (0,11)
Bütçe Sorunları	0,39** (0,16)	0,32* (0,17)	0,32* (0,17)	-0,007 (0,027)	-0,03 (0,03)
Personel Sorunları	0,36* (0,19)	0,37* (0,19)	0,34* (0,19)	-0,02 (0,03)	0,08** (0,03)
Mevzuat Sorunları	0,14 (0,14)	0,16 (0,14)	0,19 (0,14)	0,01 (0,03)	0,02 (0,03)
İktidar Partisinden Olan Belediyeler	0,80*** (0,16)	0,79*** (0,16)	0,75*** (0,16)	0,02 (0,03)	-0,01 (0,03)
Büyükşehir Belediyeleri			-0,17 (0,14)	-0,03 (0,03)	0,03 (0,03)
F-İst.	4,80***	5,05***	4,77***	6,95***	10,11***
R ² (düzeltilmiş)	0,51	0,52	0,54	0,51	0,62
Örneklem	30	30	30	45	44

Not: FGO: Fiziksel gerçekleşme oranı, HGO: Harcama gerçekleşme oranı, GGO: Gelir gerçekleşme oranı.

Benzer parametrelerle harcama gerçekleşme oranı tahmin edilmiştir. Gelir gerçekleşme oranının harcama gerçekleşme oranı üzerindeki etkisi %27 civarındadır. Diğer yandan toplam harcamaların gerçekleşme oranı üzerindeki en büyük etki %23 ile yatırım harcamaları gerçekleşme oranından gelmektedir. Bu beklenen bir sonuçtur. Çünkü personel harcamaları muhtemel verimsizlik sorunları nedeniyle doğrudan hizmetle bağlantılı olmayabilir. Harcamaların gerçekleşmesi ise büyük ölçüde yatırım harcamalarının gerçekleşebilmesine bağlıdır.

Gelir gerçekleşme oranı üzerinde etkili olan parametreler ise harcama gerçekleşme oranı, merkezi transferler gerçekleşme oranı ve personel sorunlarına ilişkin algılardır. Harcama gerçekleşme oranının gelir gerçekleşme oranı üzerindeki etkisi %64 oranındadır. Yukarıda belirtildiği gibi tersi yöndeki etki sadece %27'dir. Harcamaların bütçe kısıtı altında olduğu düşünüldüğünde tersi bir etki beklenirdi. Merkezi transferler gerçekleşme oranının etkisinin %33 ve vergilerin istatistiksel olarak anlamlı olmadığı hesaba katıldığında, belediyelerde hizmet sunma yetkisinin mali yetkilerle desteklenmediği ve dolayısıyla büyük ölçüde merkezi hükümete bağımlı olduğu sonucuna varılabilir. Bu yüzden de mevcut idari ve mali yapısı ile belediye yönetimlerinin vergiye dayalı bir hesap verme sorumluluğu altında olduklarını iddia etmek zor görünmektedir (Pınar, 2001).

SONUÇ

Yerel yönetimlerin temel sorunlarından birisi kaynak yetersizliğidir. Kısıtlı kaynakların bir mali disiplin içinde doğru önceliklerle kullanılması, öngörülen hedeflere belirlenen bütçeler dahilinde ne ölçüde ulaşıldığını belirleyecek performans değerlendirmelerinin yapılması oldukça önemlidir. Bu konuda yerel yönetimleri disipline ederek yön verecek mali yönetim

kanununun niteliği ve kapsamı elbette önemlidir. 5018 sayılı Kanun konuya ilişkin sorunların önemli bir kısmını kavramaktadır. Ancak çalışmanın sonuçları ilgili kanunun tam olarak beklentileri karşılamadığını özellikle yeni mali yönetim anlayışının temel kurgusunu oluşturan performansa dayalı bir bütçeleme ve buna bağlı işleyen stratejik plan, performans programları ve faaliyet raporlarını önemli bir kısmının fonksiyonellikten uzak sembolik değerler ifade ettiğini ortaya koymaktadır.

Yasal olarak belediyelerce hazırlanması ve kamuoyu ile paylaşılması gereken söz konusu rapor, plan ve programların büyükşehir belediyelerinin internet sayfasında büyük ölçüde yer almaktadır. On altı büyükşehir belediyesinin tümü birden fazla yıla ilişkin faaliyet raporlarını, bir yıllık performans programlarını ve bir dönemlik stratejik planlarını internet sitesine koyarak kamuoyu ile paylaşmışlardır. Sadece bir belediyenin performans programı yer almamıştır. Faaliyet raporlarında yer alması gereken hedef ve gerçekleşme sonuçlarının ise on üç büyükşehir belediyesinde yer aldığı görülmektedir. Hedeften sapma miktarını belirleyen belediye sayısı on üç iken sapmanın nedenleri üzerinde duran belediye sayısı dörttür.

Büyükşehir belediyesi dışındaki belediyeler ise ilgili rapor ve planların internet sitesine konulmasında, faaliyet raporlarının kanunun öngördüğü içerikte hazırlanmasında çok daha büyük eksikliklere sahiptir. İncelenen kırk dokuz belediyeden yaklaşık %20'si faaliyet raporlarını, %50'si performans programını, %25'i stratejik planını internet sitelerine koymamıştır. Otuz belediye ise faaliyet raporlarında hedef ve gerçekleşme sonuçlarına yer vermemiştir. On yedi belediye hedef ve gerçekleşme arasındaki sapma miktarına yer verirken bunlardan sadece beş belediye hedef ve gerçekleşme arasındaki sapma miktarının nedenleri üzerinde durmuştur.

Büyükşehir belediyeleri de dahil hedef ve sonuç gerçekleştirmelerine yer verecek biçimde faaliyet raporu hazırlayan belediyelerde görülen önemli bir eksiklik belirlenen hedeflerin ölçülebilir olmayışıdır. Görülen eksikliklerin tamamlanması, gelen taleplerin tümünün karşılanması gibi somut olmayan hedefler üzerinden yapılacak performans analizleri beklentileri karşılamaktan uzak niteliktedir. Bazı belediyeler ise tüm daire başkanlıkları ve hizmet alanları için hedefler belirleyerek performans ölçümleri yapmaları gerekirken kendilerini güçlü gördükleri daire başkanlıkları üzerinden performans değerlemesi yapmaktadırlar. Belediyenin genel performansını yansıtmaktan uzak bu tür performans ölçümleri faaliyet raporlarını tartışmalı hale getirmektedir. Mevcut durumun analizi konusunda önemli eksikliklere sahip olan faaliyet raporlarında geleceğe dönük değerlendirmelerin de analitik derinlikten yoksun çok sık değerlendirmelerle yapıldığı görülmektedir.

Belediyelerin harcama ve gelir gerçekleşme oranları, hizmetteki fiziksel gerçekleştirmeler ve belediyelerin performansını etkileyen faktörlerin belirlenmesine yönelik regresyon analizinden elde edilen bulgular, belediyelerin ortalama harcama gerçekleştirmelerinin %76,5, ortalama gelir gerçekleştirmelerinin ise %77,6 düzeyinde olduğunu göstermektedir. Alt harcama ve gelir kalemleri itibarıyla bakıldığında ortalamada en fazla gerçekleşme oranı %94 ile personel harcamalarında görülmektedir. Gelir gerçekleştirmelerinde ise teşebbüs geliri ve merkezi idareden yapılan transferlerden oluşan diğer gelirlerde gerçekleşme oranı %90'ın üzerindedir. Burada ortaya çıkan ilginç bir sonuç %80 ile en düşük gerçekleşmenin belediyelerin kendi topladıkları vergilerde ortaya çıkmasıdır. Bu oran bazı belediyelerde %14'e kadar düşmektedir.

Fiziksel gerçekleştirmeler üzerinden performans ölçümü sonuçlarına göre ise performansı %90'ın üzerinde olan belediye sayısı %30 civarındadır. Belediyelerin yaklaşık %17'sinin performansı ise %60 civarındadır. Belediyeler öngördükleri hizmetlerin ortalamada %78'lik bir bölümünü gerçekleştirmişlerdir.

Belediyelerin performansını etkileyen faktörler açısından değerlendirildiğinde bütçenin önemli bir sorun olduğu ve başarının büyük ölçüde merkezi hükümetten transfer edilen destekle gerçekleştiği ortaya çıkmaktadır. Hesap verme sorumluluğu açısından hizmetle doğrudan muhatap olan yerel seçmenin hizmetin maliyeti ile de doğrudan ilişkili olması gerekir. Aslında merkezden yapılan transferlerin kaynağı, yerel hizmet alan vatandaşın ödediği vergilerdir. Ancak merkezi idare tarafından toplanan vergilerle yerel hizmet arasında bir bağlantı kurulamadığından hesap verme sorumluluğunu inşa edecek önemli bir faktör ortadan kalkmış olmaktadır. Sonuç olarak yerel idarelerin başarıyı kendilerine, başarısızlığı ise merkezi hükümete yükleme eğilimi her zaman olacaktır.

KAYNAKÇA

- Altuğ, Figen ve Özhan Çetinkaya (2010), “Yerel Yönetimlerde Harcama Yönetimi ve Kullanılan Teknikler (Katılımcı Bütçe, Stratejik Planlama, Performans Bütçe Uygulamaları)”, *Mahalli İdareler Üzerine Yazılar*, Editörler, Figen Altuğ, Ö.Çetinkaya, S. İpek, Ekin Basım, Yayın Dağıtım, Bursa.
- Boyne, George (2001), “Planning, Performance And Public Services”, *Public Administration*, Vol. 79 No. 1, s.73-88
- Candan, Ekrem (2007), Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2007/374, Ankara.
- Demirbaş, Tolga (2010), “Türkiye’de Yerel Yönetimlerin Faaliyet Raporları ile Saydamlığı Sağlama Çabaları: Belediyeler Üzerine Bir Araştırma”, *Mahalli İdareler Üzerine Yazılar*, Editörler, Figen Altuğ, Ö.Çetinkaya, S. İpek, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- DPT, (2006), *Kamu Kurumları İçin Stratejik Planlama Kılavuzu*, Ankara.
- Emil, M. Ferhat ve H. Hakan Yılmaz, (2012), “Yerel Yönetim Sisteminde Reform Tartışmaları Işığında Yerel Yönetimlerin Mali Yapısı Üzerine Bazı Saptamalar”, TEPAV Mali İzleme Raporu, İstikrar Enstitüsü Özel Sayı, Ankara.
- Erüz, Ertan (2005), "Yeni Mali Yönetim Yapısında Performans Esaslı Bütçeleme", *Türkiye’de Yeniden Mali Yapılanma 20. Türkiye Maliye Sempozyumu*, Pamukkale Üniversitesi, Denizli.
- Güven, Murat ve Muhlis Bağdiken (2008), *Kamu İdarelerinde Stratejik Planlama ve Yönetim*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- <http://patimes.org/performance-budgeting-state-local-governments-disconnect-public-manager-efforts-legislative-action/> (02.04.2014)
- Gomes, R.Correa, Solange Alfinito Pedro H.M.Albuquerque (2013), Analyzing Local Government Financial Performance: Evidence from Brazilian Municipalities 2005-2008, RAC, Rio de Janeiro, v. 17 n. 6, art. 4, s.704-719.
- Gordon, Gerald (2005), Strategic Planning for Local Government, International City/County Management Association (ICMA Publications) Second Edition, USA.
- Holmes, John W. ve Tom Wileman, (1995), *Public Service Reform in New Zealand (1984-1994) and Its Relevance to Canada*, Office of the Auditor General of Canada
- Karacan, Erhan (2010), *Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi ve Türkiye Uygulaması*, DPT, Ankara.

- Karasu, M Arman (2012), “Büyükşehir Belediyelerinde Stratejik Planlama: Karşılaştırmalı Bir Analiz”, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, Cilt 8, Sayı 16, s.159-180.
- Karasu, M Arman ve Murat Demir (2012), “Stratejik Planlama, Performans Esaslı Bütçeleme ve Büyükşehir Belediyelerindeki Uygulamalar”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.17, S.3, s.339-349.
- Kelly, Janet M. and William C. Rivenbark (2008), “Budget Theory In Local Government: The Process-Outcome Conundrum”, *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management* 20 (4), s.457-481.
- Kelly, Janet M. and William C. Rivenbark (2011), *Performance Budgeting For State and Local Government*, 3 rd. Sharpe Inc, USA.
- Kerman, Uysal, Yakup Altan, Mehmet Aktel, Sezai Öztıp (2012a), “Belediyelerde Stratejik Planlama: Ege Bölgesi İl Belediyeleri Örneği”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.17, S.2, s.1-15.
- Kerman, Uysal, Yakup Altan, Sezai Öztıp (2012b), “Büyükşehir Belediyeleri Ve İl Özel İdarelerinde Stratejik Planlama: Ankara, İstanbul ve İzmir Örneği”, *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, C:4, S:1, s.89-100.
- Kesik, Ahmet, Nalan Karagöz (2010), “Yerel Yönetimlerde Stratejik Planlama”, *Mahalli İdareler Üzerine Yazılar*, Editörler, Figen Altuğ, Ö.Çetinkaya, S. İpek, Ekin Basım, Yayın Dağıtım, Bursa.
- Kurtuluş, Barış (2006), *Türkiye’de Belediyelerin Mali Yapısı Ve Harcamalarının Finansmanı*, DPT Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü Bütçe ve Mahalli İdareler Dairesi DPT Yayın No. 2692, Ankara.
- Maliye Bakanlığı, (2009), *Performans Programı Hazırlama Rehberi*, Ankara.
- Mckay, E. Gantz (2001), *Strategic Planning: A Ten-Step Guide*, World Bank.
- OECD, (2004), *Policy Brief Public Sector Modernisation: Governing for Performance*.
- Office of Financial Management (2010), *Strategic Plan Guidelines*, State of Washington-Budget Division, Washington.
- Oral, Esin (2005), *Bazı OECD Ülkelerinde Performans Esaslı Bütçeleme Uygulamaları, Gelişimi ve Türk Mali Sistemi Açısından Bir Değerlendirme*, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu, Ankara.
- Özen, Ahmet (2008), *Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi ve Türkiye’de Uygulanabilirliği*, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2008/382, Ankara.
- Patimes, (2013), *Performance Budgeting Within State and Local Governments: The Disconnect Between Public Manager Efforts and Legislative Action*
- Pınar, Abuzer (2001), “A Cross-Section Analysis of Local Public Spending in Turkey”, *METU Studies in Development*, 28(1/2), s.203-218.
- Reviglio, Franco (2011), *Budgetary Transparency for Public Expenditure Control* IMF Working Paper Fiscal Affairs Department, WP/01/8, USA.
- Rivenbark, William C. (2004), “Defining Performance Budgeting For Local Government”, *Popular Government Winter*,. s.27-36.

- Schick, Allen (1999), *A Contemporary Approach to Public Expenditure Management*, World Bank Institute Governance, Regulation and Finance Division, USA.
- Songür, Neşe (2008), “Belediyelerin Stratejik Planlama Sürecindeki Gereklilikleri Yerine Getirme Durumları Üzerine Bir Araştırma”, *Çağdaş Yerel Yönetimler*, Cilt 17 Sayı 4, s.63-86.
- Songür, Neşe (2011), *Kamu Yönetiminde Stratejik Planlama İl Özel İdareleri Deneyimi*, TODAİE Yayın No:359, Ankara.
- Toksöz, Fikret, Ali Ercan Özgür, Öykü Uluçay, Levent Koç, Gülay Atar, Nilüfer Akalın (2009), *Yerel Yönetim Sistemleri Türkiye ve Fransa, İspanya, İtalya, Polonya, Çek Cumhuriyeti*, TESEV Yayınları İyi Yönetişim Programı, İstanbul.
- Türkoğlu, İrfan (2009), *Yerel Yönetimlerde Mali Reform Arayışları: Türkiye’de Belediyelerde Mali Özerklik ve Belediye Başkanlarının Mali Özerklik Algılaması*, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2009/389, Ankara.
- Yenice, Ebru (2007), “Performans Ölçümünde Karşılaşılan Sorunlar ve Kurumsal Karne (Balanced Scorecard) Yaklaşımı”, *Bütçe Dünyası* Cilt 2 Sayı 25, s.95-100.
- Yenice, Ebru (2006), “Kamu Kesiminde Performans Ölçümü ve Bütçe İlişkisi” *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 61, s.57-68.
- Yetano, Ana (2013), “What Drives The Institutionalization of Performance Measurement and Management In Local Government?”, *Public Performance & Management Review*, Vol. 37, No. 1, s. 59-86.
- Yılmaz, Sibel (2007), *Performans Esaslı Bütçeleme ve Türkiye’deki Pilot Uygulamalar*, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü Mali Yönetim Merkezi Uyumlaştırma Dairesi, Ankara.
- Yılmaz, Hakan (1999), *Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: Yeni Zelanda Örneği*, DPT, Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü Finansman Dairesi, Ankara.

EKLER**Tablo Ek 1: Faaliyet Raporları, Performans Programları ve Stratejik Planlara İlişkin Bilgiler (Büyükşehir Belediyeleri)**

Belediyeler	Faaliyet Raporu 2012	Faaliyet Rap.1'den Fazla Yıl	Performans Programı 2012	Performans Prog. 1'den Fazla Yıl	Stratejik Plan 1 Dönem	Stratejik Plan 1'den Fazla Dönem
Adana	1	1	1	1	1	1
Antalya	1	1	1	1	1	1
Ankara	1	1	1	1	1	0
Bursa	1	1	1	1	1	0
Diyarbakır	1	1	1	1	1	0
Erzurum	1	1	0	0	1	1
Eskişehir	1	1	1	1	1	1
İstanbul	1	1	1	1	1	1
İzmir	1	1	1	1	1	1
Gaziantep	1	1	1	1	1	0
Kayseri	1	1	1	0	1	1
Kocaeli	1	1	1	1	1	1
Konya	1	1	1	1	1	1
Mersin	1	1	1	1	1	1
Sakarya	1	1	1	1	1	0
Samsun	1	1	1	1	1	0

1, ilgili belgenin söz konusu belediyenin internet sitesinde yer aldığı durumu, 0 yer almadığı durumu göstermektedir.

Tablo Ek 2: Faaliyet Raporlarında, Hedef/Gerçekleşme, Sapma Miktarları ve Sapma Nedenlerine İlişkin Bilgilerin Varlığı (Büyükşehir Belediyeleri)

Belediyeler	Hedef ve Gerçekleşme Sonuçları	Sadece Hedefler	Sadece Gerçekleşmeler	Hedef ve Gerçekleşme Arasındaki Sapma Miktarı	Hedef ve Gerçekleşme Arasındaki Sapmanın Nedeni
Adana	1	0	0	1	0
Antalya	1	0	0	1	1
Ankara	1	0	0	1	0
Bursa	1	0	0	1	0
Diyarbakır	1	0	0	1	0
Erzurum	0	0	1	0	0
Eskişehir	1	0	0	1	0
İstanbul	1	0	0	1	0
İzmir	1	0	0	1	0
Gaziantep	0	0	1	0	0
Kayseri	1	0	0	1	0
Kocaeli	1	0	0	1	1
Konya	1	0	0	1	0
Mersin	0	0	1	0	0
Sakarya	1	0	0	1	1
Samsun	1	0	0	1	0

1, ilgili belgenin söz konusu belediyenin faaliyet raporunda yer aldığı durumu, 0 yer almadığı durumu göstermektedir.

Tablo Ek 3: Faaliyet Raporları, Performans Programları ve Stratejik Planlara İlişkin Bilgiler

Belediyeler	Faaliyet Raporu 2012	Faaliyet Rap.1'den Fazla Yıl	Performans Programı 2012	Performans Prog. 1'den Fazla Yıl	Stratejik Plan 1 Dönem	Stratejik Plan 1'den Fazla Dönem
Afyon	1	1	1	1	1	0
Aksaray	1	0	0	0	1	0
Amasya	0	0	0	0	0	0
Antakya	1	1	1	1	1	0
Aydın	1	0	1	0	1	0
Adıyaman	1	0	0	0	0	0
Ağrı	0	0	0	0	1	0
Balıkesir	1	1	1	1	1	0
Bilecik	1	0	1	0	1	0
Bingöl	1	1	1	1	1	1
Bolu	0	0	0	0	1	0
Burdur	1	1	1	1	1	0

Çanakkale	1	1	1	1	1	1
Çorum	1	1	1	1	1	0
Çankırı	0	0	0	0	0	0
Denizli	1	1	1	1	1	0
Edirne	1	0	1	0	1	0
Elazığ	1	1	1	1	1	0
Erzincan	1	1	0	0	0	0
Giresun	1	0	1	1	1	0
Hakkari	1	0	0	0	0	0
Isparta	1	1	1	1	1	0
Kars	1	1	1	1	1	0
Kütahya	1	1	1	0	1	0
Malatya	1	0	1	0	1	0
Manisa	1	1	1	1	1	0
Kahramanmaraş	1	1	1	1	1	0
Muğla	1	1	0	0	1	0
Muş	1	0	0	0	0	0
Ordu	1	1	1	1	1	1
Siirt	1	1	0	0	1	0
Sivas	1	1	1	1	1	0
Şanlıurfa	1	0	1	1	1	1
Tekirdağ	1	1	1	1	1	0
Trabzon	1	1	1	0	1	0
Uşak	1	1	0	0	1	0
Zonguldak	1	1	1	1	1	0
Kastamonu	0	0	0	0	0	0
Kilis	1	1	0	0	1	0
Mardin	1	0	0	0	0	0
Nevşehir	0	0	1	1	1	0
Rize	1	1	0	0	1	0
Sinop	1	0	0	0	0	0
Şırnak	0	0	0	0	0	0
Tokat	0	0	0	0	0	0
Tunceli	0	0	0	0	0	0
Yalova	1	0	1	0	1	0
Yozgat	0	0	0	0	0	0
Van	0	0	1	0	1	0

Tablo Ek 4: Faaliyet Raporlarında, Hedef/Gerçekleşme, Sapma Miktarları ve Sapma Nedenlerine İlişkin Bilgilerin Varlığı

Belediyeler	Hedef ve Gerçekleşme Sonuçları	Sadece Hedefler	Sadece Gerçekleşmeler	Hedef ve Gerçekleşme Arasındaki Sapma Miktarı	Hedef ve Gerçekleşme Arasındaki Sapmanın Nedeni
Afyon	1	0	0	1	0
Aksaray	1	0	0	1	0
Amasya	0	0	0	0	0
Antakya	1	0	0	1	0
Aydın	1	0	0	1	1
Adıyaman	0	0	1	0	0
Ağrı	0	0	0	0	0
Balıkesir	1	0	0	1	0
Bilecik	0	0	1	0	0
Bingöl	0	0	1	0	0
Bolu	0	0	0	0	0
Burdur	1	0	0	1	1
Çanakkale	0	0	1	0	0
Çorum	1	0	0	1	0
Çankırı	0	0	0	0	0
Denizli	1	0	0	1	1
Edirne	0	0	1	0	0
Elazığ ^a	1	0	0	1	0
Erzincan	0	0	1	0	0
Giresun	0	0	1	0	0
Hakkari	0	0	1	0	0
Isparta ^b	0	0	1	0	0
Kars	0	0	1	0	0
Kütahya	1	0	0	1	0
Malatya ^a	1	0	0	1	0
Manisa	0	0	1	0	0
Kahramanmaraş	0	0	1	0	0
Muğla	0	0	1	0	0
Muş	0	0	1	0	0

Ordu	1	0	0	1	1
Siirt	0	0	1	0	0
Sivas	1	0	0	1	0
Şanlıurfa ^a	1	0	0	1	1
Tekirdağ	1	0	0	1	0
Trabzon ^a	1	0	0	0	0
Uşak ^a	1	0	0	0	0
Zonguldak	1	0	0	1	0
Kastamonu	0	0	0	0	0
Kilis	0	0	1	0	0
Mardin	0	0	1	0	0
Nevşehir	0	0	0	0	0
Rize	1	0	0	1	0
Sinop	0	0	1	0	0
Şırnak	0	0	0	0	0
Tokat	0	0	0	0	0
Tunceli ^c	0	0	0	0	0
Yalova ^b	0	0	1	0	0
Yozgat	0	0	0	0	0
Van	0	0	0	0	0

1, ilgili bilgilerin söz konusu belediyelerin faaliyet raporunda yer aldığı durumu, 0 yer almadığı durumu göstermektedir.

a, hedefler çok genel (örnek: tüm eksikliklerin giderilmesi...), ve tahmini rakamlarla ifade edilmiş; b, 2011 yılına ilişkin bilgiler var; c, faaliyet raporuna girmek için şifre istenilmekte.

KAMU KESİMİNDE İÇ DENETİMİN ETKİNLİĞİ

Doç. Dr. Temel GÜRDAL

Veysel ÇIPLAK (İç Denetçi, YMM)

Özet

Türkiye’de 2003 yılında kabul edilen Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile yönetim ve denetim sistemi yeniden yapılandırılmıştır. Söz konusu kanunun getirdiği saydamlık, hesap verilebilirlik, etkinlik, verimlilik, ekonomiklik ilkelerinin hayata geçmesi, stratejik plan, çok yıllık performans esaslı bütçeleme sisteminin etkin bir şekilde işlemesi ve hayata geçmesi için iç denetim sisteminin tüm unsurları ile etkin uygulanması gerekir. Bu çalışmada 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile getirilen ve kamu idarelerinde 2006 yılından beri uygulanan iç denetim sistemi ve iç denetim süreçleri açıklanmış, iç denetimin yönetimi, bağımsızlığı, tarafsızlığı, uygulanması, çalışma ve raporlama standartları ve uygulama sonuçları çerçevesinde etkinliği iç denetçiler üzerinde yapılan bir alan araştırmasına dayalı olarak belirlenmeye ve iç denetim sisteminde etkinliğin sağlanması için sorunlar tespit edilerek çözüm önerileri ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Denetim, İç Denetim, Dış Denetim

EFFICIENCY OF INTERNAL AUDITING IN PUBLIC SECTOR

Abstract

Efficiency of internal auditing in public sector With the promulgation of Public Finance Administration and Auditing Law in 2003, Administration and auditing system was re-structured. To actualize the principles of that law, namely transparency, accountability, efficiency, productivity and to put into practice strategic plan and multi-annual performance based budgeting system, internal auditing system should be efficiently applied. In this study, 5018 Public Financial Management and Control Law brought by and in public administration since 2006 implemented internal control systems and internal audit processes described, internal audit management, independence, impartiality, implementation, operation and reporting standards and practices results in the frame of the internal auditors on based on a field study conducted to determine the effectiveness of the internal audit system to ensure the problems identified and solutions were tried to be explained.

Key Words: Audit, Internal Audit, External Audit

JEL Classification Codes. H 32, K 34.

GİRİŞ

Küreselleşme ve bilişim teknolojisinin gelişmesi ile birlikte katılımcı, şeffaf, hesap verilebilir yönetim anlayışına dayalı olarak ülkelerin idari, mali yapılanma sistemlerinde değişim ihtiyacı öne çıkmıştır. Mevcut yönetim ve denetim sistemleri gelişmelere ayak uyduramamış, sistemi yönetme ve denetlemede zayıf kalmışlardır. 21. yüzyılda devlete biçilen rolün değişmesi, vatandaş tercihlerinin değişmesi, bilgi toplumunun gelişmesi ile birlikte vatandaşlar tarafından da sistemler sorgulanır hale gelmiştir.

Dünyadaki sosyal, politik, teknolojik değişim ve gelişmeler, tüm aktörlerin ekonomilerini, yönetimlerini, sosyal hayatlarını, dünya üzerindeki konumlarını değiştirmekte ve değişime ayak uyduramayan aktörleri olumsuz etkilemektedir.

Küreselleşme, bilişim teknolojisinin geliştiği bu yüzyılda ülkeler değişime ayak uydurabilmeleri için yönetim yapılarını bu gelişmelere ayak uyduracak, bu değişim ve gelişimi yönetebilecek şekilde geliştirmek ve güçlendirmek zorundadırlar. Nitekim küresel ekonomik krizler artık anlık olarak tüm ülkeleri etkiler hale gelmiştir. Bu değişim veya ekonomik krizlerden olumsuz etkilenmemek için saydam ve güçlü bir yönetim yanında etkin bir denetime

ihtiyaç vardır. Yönetimin en önemli fonksiyonlarından biri olan denetimin güçlü, değişimi izleyebilir, değerlendirip, analiz edebilir ve sonuçta menfaate çevirebilir bir kapasitede olması gerekir.

Türkiye’de 24.12.2003 tarihli ve 25326 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile yönetim ve denetim sistemi yeniden yapılandırılmıştır. Söz konusu kanun ile kamunun yönetim ve denetim sistemi hesap verilebilirlik, saydamlık, vatandaş esaslılık, etkinlik, verimlilik, ekonomiklik ilkeleri esas alınarak kamu yönetim ve denetiminde yönetim sorumluluğunu esas alan uluslararası standartlar ve Avrupa Birliği müktesebatı dikkate alınarak değiştirilmiştir. Bu kanun 55. ve müteakip maddeleri ile yönetim sorumluluğu temelinde oluşturulan yeni yönetim anlayışına sahip iç kontrol sistemini, denetimde ise kanunun 63. ve müteakip maddeleri, idarelerin yönetim süreçleri, iç kontrol süreçlerini, risk yönetim süreçlerini sistematik olarak uluslararası standartlara göre değerlendirecek/denetleyecek iç denetim sistemini getirmiştir. İç Kontrol Sistemi yönetim sistemi reformu, iç denetim sistemi denetim reformudur.

Kısacası, 5018 sayılı Kanun, kamu mali yönetim ve denetim sisteminde üç asıl unsur getirmiştir. Birincisi, yönetsel sorumluluğa dayalı iç kontrol sistemi, ikincisi, fonksiyonel olarak bağımsız ve merkezi olmayan iç denetim ve üçüncüsü iç kontrol ve iç denetim alanında rehberlik, ortak standart ve iş birliği sağlayan merkezi uyumlaştırma birimleri olarak iç denetim alanında İç Denetim Koordinasyon Kurulu ve bunun altında iç denetim merkezi uyumlaştırma dairesi, iç kontrol alanında Maliye Bakanlığına bağlı iç kontrol merkezi uyumlaştırma dairesidir⁵.

2008 yılından itibaren kamu idarelerinde yeni denetim anlayışı ve yöntemlerinin uygulanmasına başlanmış ve o tarihten bu yana kurum içine dönük denetim faaliyetleri, idarelerin üst yöneticilerine (müsteşar, başkan, rektör, vali gibi) doğrudan bağlı iç denetim başkanlıkları/iç denetim birimleri tarafından yürütülmektedir.

Bu çalışmada 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile getirilen ve kamu idarelerinde 2006 yılından beri uygulanan iç denetim sistemi ve iç denetim süreçleri açıklanacak, iç denetimin yönetimi, bağımsızlığı, tarafsızlığı, uygulanması, çalışma ve raporlama standartları ve uygulama sonuçları çerçevesinde etkinliği iç denetçiler üzerinde yapılan bir alan araştırmasına dayalı olarak belirlenmeye ve iç denetim sisteminde etkinliğin sağlanması için sorunlar tespit edilerek çözüm önerileri ortaya konulmaya çalışılacaktır.

1. Kamu Kesiminde İç Denetim Uygulaması

İç denetim, yönetimin faaliyetlerine değer katmak ve geliştirmek için tasarlanan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Yönetim; risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinde sistematik, disiplinli bir yaklaşım sağlayarak hedeflerin gerçekleştirilmesi için yardım eder.

İç denetim kamu yönetimimize, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile getirilmiştir. 5018 sayılı Kanunla kamudaki denetimin hem yapısı, hem de metodolojisi değiştirilmiştir. Yeni kamu mali yönetim ve kontrol sistemi iki tür denetimi ihtiva etmektedir. Birincisi idarelerin üst yöneticilerinin hesap verme sorumluluğu kapsamında görev yürüten iç denetim, ikincisi de TBMM adına görev yürüten dış denetim, yani Sayıştay denetimidir.

⁵ Bununla birlikte 5018 sayılı kanunun 81. Maddesinde diğer kanunların bu kanuna aykırı hükümleri yürürlükten kaldırılmıştır, şeklinde düzenleme yapılarak bu kanunun iç denetim ve dış denetim hükümlerine aykırı diğer kanunlardaki aykırı hükümler kaldırılmıştır. Esas denetim sistemi iç denetçiler eliyle yürütülen iç denetim, Sayıştay tarafından yürütülen dış denetimdir.

2006 yılında iç denetçi atamaları başlamış ve 2008 yılından itibaren kamu idarelerinde yeni denetim anlayışı ve yöntemlerinin uygulanmasına başlanmış ve o tarihten bu yana kurum içine dönük denetim faaliyetleri, idarelerin üst yöneticilerine (müsteşar, başkan, rektör, vali gibi) doğrudan bağlı iç denetim başkanlıkları/iç denetim birimleri tarafından yürütülmektedir.

İç denetim, geleneksel teftişten farklıdır. Denetçi etkililik, etkinlik ve ekonomiklik kavramları uyarınca, idarenin hedeflerine ulaşmasını tehdit eden zayıflıkları ortaya çıkararak sistemin yeterliliğini inceler. Denetçi, sistemi geliştirmek için yöneticiye tavsiyelerde bulunur. Denetçiler sorumluluk üstlenemedikleri için yönetsel görevlere dâhil edilmezler. Denetçi değerlendirme yapar tavsiyelerde bulunur ama denetçinin önerilerine uyulup uyulmayacağına karar veren üst yöneticidir. Raporların sorumluluğu yöneticiye aittir. (www.idkk.gov.tr. 20.02.2014) 19.02.2014

2006 yılında çıkan iki ayrı kadro kararnamesi ile 254 kamu idaresine toplam 1308 iç denetçi kadrosu ihdas veya tahsis edilmiştir. 2013 yılında çıkan iki ayrı kadro kararnamesi ile 196 ayrı kamu idaresine toplam ek 687 iç denetçi kadrosu ihdas ve tahsis edilmiştir. Bunlara ilave olarak 8 idare de kendi özel mevzuatı uyarınca toplam 63 iç denetçi kadrosu ihdas etmiştir. Mevcut durumda kamu idarelerine toplam 2121 iç denetçi kadrosu tahsis edilmiştir. Bunlardan; 30'u genel bütçeli, 72'i özel bütçeli, 2'si sosyal güvenlik kurumu ve 113'i de mahalli idare olmak üzere toplam 221 kamu idaresinde 811 iç denetçi görev yapmaktadır. Atama yapılan iç denetçi kadrolarının toplam iç denetçi kadrosu içindeki payı % 38'dir. (www.idkk.gov.tr. 20.02.2014)

İdareler tarafından 2008, 2009, 2010, 2011 ve 2012 yıllarında Kurula gönderilen iç denetim raporları ile faaliyet raporlarından elde edilen bilgilere göre, yıllar itibariyle idareler tarafından üretilen rapor sayılarında dikkate değer artışlar olduğu görülmektedir.

Kamu idarelerinin iç denetçi ihtiyacını gidermek için 2013 yılında geçici madde ile denetim elemanları ve mühendis, mimar gibi teknik mesleklerden sınavsız belli koşullarda 2015 yılı sonuna kadar iç denetçi geçişine ilişkin düzenleme yapılmıştır.

İç denetçiler sertifika derecelendirme sistemine tabidirler. Atanan iç denetçiye A1 düzeyinde kamu iç denetçisi sertifikası verilir. İlk sertifika derecelendirmesi ilk 5 yıl içerisinde, sonraki sertifikaları takip eden üç yıl içerisinde iç denetim faaliyetleri çerçevesinde yazdığı raporlar, çalışma yaptığı iç denetim plan ve program sayısı, yabancı dil seviyesi, yazdığı mesleki makale ve kitaplar, aldığı hizmet içi eğitimleri verdiği mesleki eğitimler ve katıldığı sempozyum, seminer ve konferanslar, aldığı başarı ve takdir belgeleri, yaptığı yüksek lisans ve doktora durumuna göre İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik hükümleri ile Kamu İç Denetçi Sertifikasının Derecelendirilmesine İlişkin Esas ve Usuller kapsamında altmış puana ulaşan veya anılan Yönetmelikte tanımlı uluslararası bir sertifikayı ibraz eden iç denetçilerin Kamu İç Denetçi Sertifikaları, İDKK tarafından, bir üst dereceye sırasıyla A2, A3, A4 düzeylerine yükseltilmektedir.

2012 yılında toplam 232 iç denetçinin sertifika derecelendirmesi yapılarak, sertifika dereceleri bir üst düzeye yükseltilmiştir. 2012 yılı sonu itibariyle sertifika düzeyi bilgileri aşağıdaki tabloda gösterilmiştir:

Tablo 1: İç Denetçilerin Sertifika Düzeyleri

Sertifika Türü	Sayısı
A1	530
A2	225
A3	12

Kaynak: İDKK 2012 İç Denetim Faaliyet Raporu, www.idkk.gov.tr, 10.02.2014

İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından yayınlanan 2012 İç Denetim Faaliyet raporuna göre iç denetçi kadrosu verilen kurum sayısı ile iç denetçi ataması yapan kurum sayısı aşağıdaki gibidir.

Tablo 2: İç Denetçi Kadrosu Verilen Kurum Sayısı ve İç Denetçi Ataması Yapan Kurum Sayısı

	İç Denetçi Kadrosu Verilen Kurum Sayısı	İç Denetçi Ataması Yapan Kurum Sayısı
Genel Bütçe	44	30
Özel Bütçe	136	69
Sosyal Güvenlik Kurumları	2	2
Mahalli İdareler	220	107
TOPLAM	402	208

Kaynak: İDKK 2012 İç Denetim Faaliyet Raporu, www.idkk.gov.tr, 10.02.2014

Kamu idareleri tarafından 2121 iç denetçi kadrosunun 811 adedine atama yapılmıştır. Dolu kadro sayısının toplam kadro sayısına oranı % 38 seviyesindedir.

Tablo 3: Dolu İç Denetçi Kadrosunun Toplam İç Denetçi Kadrosuna Oranı ve Dağılımı

	Tahsis Edilen İç Denetçi Kadro Sayısı	Atanmış İç Denetçi Sayısı	Dolu Kadroların Toplam Kadroya Oranı %
Genel Bütçe	640	221	35
Özel Bütçe	596	290	48
Sosyal Gv. Kurumları	40	22	55
Mahalli İdareler	845	278	32
TOPLAM	2121	811	38

Kaynak: İDKK 2012 İç Denetim Faaliyet Raporu, www.idkk.gov.tr, 20.02.2014

Yerel yönetimlerde iç denetçi ataması yapan kurumların tümünde iç denetim yönergesi hazırlanarak yürürlüğe konulduğu görülmektedir. Beklentilerin aksine genel bütçeli kurumlarda iç denetçi ataması yapıldığı halde iç denetim yönergesi olmayan 3 kurum bulunmaktadır.

Tablo 4: İç Denetim Yönergesi Olan Kurum Sayısının Toplam Kurum Sayısına Oranı

	İç Denetçi Ataması Yapan Kurum Sayısı	Yönergesini Yürürlüğe Koyan Kurum Sayısı	Yönergesi Olan Kurum Sayısının İç Denetçi Ataması Yapan Kurum Sayısına Oranı %
Genel Bütçe	30	26	87
Özel Bütçe	69	62	90
Sosyal Güvenlik Kurumları	2	2	100
Mahalli İdareler	107	100	93
TOPLAM	208	190	91

Kaynak: İDKK 2012 İç Denetim Faaliyet Raporu, www.idkk.gov.tr, 20.02.2014

2008 ve 2012 yılları arasında kamu idarelerinde iç denetçiler tarafından yazılan denetim raporları aşağıdaki gibidir.

Tablo 5: Yıllar İtibariyle Düzenlenen İç Denetim Rapor Sayıları

Yıllar/Rapor Türü	2008	2009	2010	2011	2012
Denetim	208	773	1024	954	1384
Danışmanlık	165	183	228	319	Ulaşılamamıştır.
İnceleme	240	319	320	435	Ulaşılamamıştır
Toplam	685	1275	1572	1708	

Kaynak: IDKK 2011 ve 2012 iç Denetim Faaliyet Raporları, www.idkk.gov.tr. 20.02.2014

İç denetim faaliyetleri sonucunda 3 tür rapor üretilmektedir. Güvence hizmetleri sonucunda denetim raporları, danışmanlık hizmetleri sonucunda danışmanlık raporları, yolsuzluk ve usulsüzlüklerin bildirilmesine yönelik olarak da inceleme raporları düzenlenmektedir. Bu çalışmaya konu tabloların daha iyi anlaşılabilmesi için bulgu hakkında bilgi verilmesi yerinde olacaktır.

Denetim sırasında tespit edilen ve kabul edilmiş standart veya kriterlere aykırı hususlara bulgu adı verilmektedir. Bir bulgu kanuna aykırı bir uygulama olabileceği gibi belirlenen performans kriterlerinden önemli sapmalar da bulgu konusu olabilir. Bir bulgu bazı durumlarda birden fazla öneri içerebilmektedir. Genel kural ise, bir bulgunun sadece bir öneri içermesidir.

Bulgunun tespit edilerek gerekli tedbirlerin alınması için ilgili birime raporlanmasının arkasında yatan temel neden, bulgu ile ilgili bir önlem alınmaması durumunda idarenin önemli risklerle karşı karşıya kalacak olmasıdır. Örneğin kanuna aykırı bazı işlemlerin devam etmesi halinde idare büyük itibar kaybına uğrayabilir, performans kriterlerinden veya belirlenen uluslararası standartlardan sapmaların süreklilik arz etmesi durumunda idarenin belirlediği amaçlara ulaşması imkânsız hale gelebilir. İç denetçiler bu sapma ve aykırılıkları bulgu konusu yapmak suretiyle bulgu ile ilgili risklerin gerçekleşerek bir krize dönüşmesini engellemeye çalışmaktadırlar.

İç denetçiler, bulguların yanında bulguları ortaya çıkartan nedenlerin ortadan kaldırılmasını sağlamak üzere öneriler de geliştirirler. Bulgu ve öneriler denetlenen birimlerle paylaşılır ve müzakere edildikten sonra üzerinde uzlaşılan önerilerin uygulanmasına geçilir. Uzlaşılamayan hususlar ise üst yöneticinin bilgisine sunulur ve üst yöneticinin talimatları doğrultusunda işlem yapılır.

Üzerinde uzlaşılan ve bir eylem planına bağlanan bulgular, bir sistem dâhilinde iç denetim birimleri tarafından takip edilir. Bulguların takibi, denetlenen birimlerin ilgili önerileri hayata geçirip geçirmedığının tespiti amacıyla yapılır ve sonuçlar iç denetim birimi tarafından üst yönetime raporlanır.

2008-2011 takvim yılları arasında iç denetim faaliyetleri sonucu raporlara konu edilen toplam bulgu sayısı, bulgu sayıları sonucunda idarelerin kontrol zaafiyetlerin, risklerin ortadan kaldırılması ve makul güvencenin sağlanması için yapılan öneri sayısı, yönetimin hayata geçirdiği öneri sayısı aşağıdaki gibidir.

Tablo 6: İlk 5 Yıllık İç Denetim Sonuçları (2008-2012)

Bütçe Türü	İç Denetçi Sayısı	Rapor Sayısı			Bulgu Sayısı	Öneri Sayısı	Yönetimin Kabul Ettiği Öneri Sayısı	Kabul Edilmeyen Öneri Sayısı	Hayata Geçen Öneri Sayısı	Önerilerin Hayata Geçme Oranı
		Denetim	Danışmanlık	İnceleme						
Genel Bütçeli İdareler	147	563	54	223	6495	9030	8789	242	5313	67
Özel Bütçeli İdareler	91	270	70	80	2056	3725	3620	61	2427	67
Yüksek Öğretim Kurumları	174	797	173	485	8432	10553	10170	317	6847	67
Mahalli İdareler	238	1304	622	573	11848	15169	14870	204	8461	56
Sosyal Güvenlik Kurumları	24	63	2	26	667	667	667	0	240	35
Genel Toplam	674	2997	921	1387	29498	39144	38116	824	23288	61

Kaynak: İDKK Kamuda İç Denetim Faaliyetlerinin İlk 5 Yılı Raporu, www.idkk.gov.tr, 10.02.2014

Yukarıdaki tabloya bakıldığında kamu idarelerinde iç denetim sonuçlarına göre kamu kaynakların etkin, verimli, ekonomik harcanması, kamu varlıklarının korunması ve hesap verilebilirlik anlamında üretilen bilgi, belge ve raporların doğru ve güvenilirliği konusunda verilen iç denetim güvence hizmetinin sonunda kontrol zafiyetlerinden ortaya çıkabilecek risklerin ortadan kaldırılması veya etkilerinin en aza indirilmesi için geliştirilen önerilerden kamu idareleri yöneticileri tarafından kabul edilen bulgulara ilişkin önerilerin bir eylem planına bağlanarak hayata geçirme oranı % 61 seviyesinde gerçekleşmiştir. Kamu idareleri hedeflerine ulaşmak ve hesap vermek için iç denetim sistemi tarafından üretilen ve idareciler tarafından kabul edilen önerilerin % 39'luk kısmını hayata geçirmemiştir. Bu durum, kamu kaynaklarının etkinliği ve usulsüzlüklerin önlenmesi açısından önemli bir açık olarak değerlendirilebilir.

İç denetim sistemi ile birlikte denetim şekli ve süreçleri değişmiştir. Kurum faaliyetlerine katma değer sağlayan bir sistem oluşmuştur. Denetim sonrası kamu idarelerinin risk yönetimleri, kontrol sistemleri ve yönetim sistemlerindeki zaafiyetler sonucu tespit edilen bulgular raporlanmış ve bu bulgular sonucunda hedeflere ulaşmak için oluşacak olası risklerin ortadan kaldırılması, yasalara uyum, kamu kaynaklarında etkin, verimli ve ekonomik olarak harcanması, kamu varlıklarının korunması, kamuoyuna hesap vermek veya karar almak için kullanılan raporların doğruluğu, güvenilirliği için 39.144 öneri geliştirilmiş ve kamu idareleri bu önerilerin 38.116 adedini kabul edip, hedeflere ulaşmak ve hesap verebilmek için yerinde öneriler olarak görmüşler ve güvence hizmeti veren iç denetçiler ile % 97 gibi yüksek oranda uzlaşmışlardır.

Ancak kamu idarelerindeki yöneticiler iç denetçilerin yönetim ve kontrol zaafiyetlerini ortadan kaldırmak ve kuruma katma değer sağlamak için geliştirdikleri önerilerin % 97 gibi kısmında uzlaşma sağlanmışken, denetim sonrası iç denetçiler tarafından yapılan izleme sonuçlarına göre ancak 23288 adet öneriyi uygulamaya sokmuşlardır. İzleme sonuçlarına göre uygulamaya yönetim tarafından konulan öneri sayısının kabul edilen öneri sayısına oranı % 61'dir.

Buna göre denetim sonucunda iç denetçi raporlarında önerilen ve yönetim tarafından kabul edilen önerilerin ancak % 61'ini uygulanmıştır. Bu sonuç yönetimin kabul ettiği risklere

karşı denetim sonuçlarına göre önlem alma hususunda isteksiz davrandığını göstermektedir. İç denetimde etkinliğin sağlanması tüm süreçlerle birlikte denetim sonuçlarının da uygulanmasına bağlıdır.

Bu dönüşümün sağlanması üst yöneticiler ve merkezi uyumlaştırma birimi İç Denetim Koordinasyon Kuruluna önemli görevler düşmektedir. Yapısal risklere veya kontrol risklerine karşı önlem alınmaması, üst yöneticilerin faaliyet raporlarında kamuoyuna hesapverilebilirlik açısından verdikleri güvence beyanları dayanaksız kalmasına yol açar ve bu durum kamu kaynaklarının heba olmasına, suiistimallerin gerçekleşmesine, kamuoyunun yanlış bilgilendirilmesine sebep olabilir.

İç denetimde etkinlik, iç denetimin tanımından da anlaşılacağı üzere katma değer üretecek iç kontrol, risk yönetimi ve yönetim süreçlerinin etkinliğine, süreç içinde görevli, yetkili ve sorumlu olan aktörlerin farkındalığı ve yetkinliğine, iç denetim nitelik ve çalışma standartlarına uyumuna, iç ve dış denetimdeki işbirliğine bağlıdır. Bu süreçlerin hepsi birlikte çalışmaması halinde gerekli katma değeri sağlayamayacaktır. Burada etkinlik için bu koşullar kısaca ortaya konularak alan araştırması değerlendirilecektir.

2. 1. İç Denetimin Tanımı ve Amacı Yönünden Etkinlik

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün geliştirdiği uluslararası iç denetim standartlarına göre iç denetim, *bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacıyla güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir*. İç denetim, kurumun *risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkililiğini* değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur. (Deloitte, 2010: 9)

Ülkemizdeki düzenlemede uluslararası iç denetim tanımına paralel olarak 5018 sayılı Kanunun 63'üncü maddesinde iç denetim aşağıdaki şekilde tanımlanmaktadır. *"İç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir*.

Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir." şeklinde düzenlenmiştir.

Uluslararası iç denetim standartlarına göre iç denetimin etkin olması için idare içinde bağımsız bir yapı şeklinde kurulması gerekmektedir. Tarafsızlığını zedeleyecek çıkar çatışmalarından uzak olmalıdır. Çalışma ve raporlama süreçleri genel kabul görmüş standartlara göre yürütülmedir. İç denetim biriminin tarafsızlığı ve bağımsızlığı kamu iç denetim standartlarına uygun olarak sağlanmalıdır.

Uluslararası iç denetim standartlarına göre iç denetimin amacı; nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. İç Denetçiler Çalışma Esas ve Usulleri Hakkında Yönetmeliğin 5. maddesinde, nesnel güvence sağlama, *"Kurum içerisinde etkin bir iç kontrol sisteminin var olduğuna; kurumun risk yönetimi, iç kontrol sistemi ve işlem süreçlerinin etkin bir şekilde işlediğine; üretilen bilgilerin doğruluğuna ve tamlığına; varlıklarının korunduğuna; faaliyetlerin etkili, ekonomik, verimli ve mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirildiğine dair kurum içine ve dışına makul güvencenin verilmesidir."* Danışmanlık, *"idarenin hedeflerini*

gerçekleştirmeye yönelik faaliyetlerinin ve işlem süreçlerinin sistemli ve düzenli bir biçimde değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik önerilerde bulunulmasıdır.”

İç denetimin amacında belirtilen ve iç denetimin nesnel güvence ve danışmanlık hizmeti verilebilmesi ve etkinliğinin sağlanması için öncelikle iyi bir denetim ortamı olması gerekir.

Tanımdan yola çıkıldığında, iyi bir denetim ortamının denetlenen idarede;

- ✓ İç kontrol, yönetim ve risk yönetimi süreçlerinin varlığına,
- ✓ İdarenin üst yönetim ve çalışanlarının iç kontrol farkındalığına,
- ✓ İdarede yapılan faaliyetlerinin işlem süreçlerinin varlığına,
- ✓ İdarenin hedef ve amaçlarının tanımlanmış ve gerçekçi, uygulanabilir olmasına bağlı olduğu söylenebilir. Etkin bir iç denetim ortamı olmaması halinde nesnel güvence hizmeti verilemez.

İç denetimin etkinliği, idarede etkin bir iç kontrol sisteminin tasarlanmış ve uygulanabiliyor olmasına bağlıdır.(BUMKO, 2009: 3)

5018 sayılı Kanunun 55’inci maddesinde iç kontrol, "idarenin 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 bütünü" olarak tanımlanmıştır.

Kanunun 56’ncı maddesinde iç kontrolün amaçları; Kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesini, kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesini, her türlü malî karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesini, karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesini, varlıkların kötüye kullanılması ve israfını önlemek ve kayıplara karşı korunmasını, sağlamak olarak belirlenmiştir.

İç denetimde etkinliğin sağlanması, işleyen etkin bir iç kontrol sistemine bağlıdır. İç denetçiler nezdinde yapılan alan araştırmasında etkin bir iç denetim için kamu idarelerinde iç kontrolün yeterli bir seviyede olup olmadığı değerlendirilecektir.

İç denetimden beklenen, kamu idarelerinin varlıklarının güvence altına alınması, iç kontrol sisteminin etkinliği ve risklerin asgariye indirilmesi için kamu idaresinin faaliyetlerini olumsuz etkileyebilecek risklerin tanımlanması, gerekli önlemlerin alınması, sürekli gözden geçirilmesi ve mümkünse sayısallaştırılması konularında yönetime önerilerde bulunması ve üst yöneticinin hesap verme sorumluluğunu yerine getirmesinde yardımcı olmasıdır.

İç denetimin etkinliği, iç denetim standartlarına uygun bağımsız bir iç denetim birimi, yeterli iç denetçi sayısı, risk bazlı bir iç denetim plan ve programı, etkin iç kontrol sistemi, üst yönetici desteği, iç denetim sürecinde iç denetim standartlarına azami uyum ve iç denetim sürecinde tespit edilen bulgular sonucunda oluşabilecek riskleri yönetmek için eylem planının yapılması, önerilerin hayata geçmesi ve takip sisteminin kurulmasına bağlıdır. Ülkemizde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu’nun 65. maddesine göre kurulan iç denetim sisteminin gerek kuruluş ve gerekse uygulama süreçlerinin yukarıda bahsedilen bakış açısı ile etkin olup olmadığı, beklenen katma değeri sağlayıp sağlayamadığı, etkinliğin önündeki engellerin hangi süreçlerle ilgili olduğu tespit edilecektir. Bu sorunların ortadan kaldırılması için çözüm önerileri sunulacaktır.

2.2. İç Denetim Aktörlerinin Yapısı ve Yetkinliği Açısından Etkinlik

İç denetim sisteminde görev, yetki ve sorumluluğu olan aktörler iç denetçiler, üst yöneticiler ve iç denetim alanında uyumlaştırma birimi olarak çalışan İç Denetim Koordinasyon Kuruludur.

2.2.1. İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK)

Mali yönetim ve iç denetim alanında merkezi uyumlaştırma görevi Maliye Bakanlığı tarafından yürütülür. Mali yönetim ve iç denetime ilişkin standart ve yöntemler İDKK tarafından belirlenir, geliştirilir ve uyumlaştırılır. İç denetim sistemlerinin düzenlenmesi izlenmesi, geliştirilmesi, uyumlaştırılması ve koordine edilmesi, idari anlamda Maliye Bakanlığına bağlı fonksiyonel olarak bağımsız ve tarafsız bir organ olan İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından yerine getirilir.

İç denetimin etkinliği için İDKK kurumsal kapasitesinin güçlü olması ve üst yöneticiler ve kamuoyu nezdinde farkındalık oluşturmaları gerekmektedir. Ancak mevcut yapıda kurum başkan ve üyeliği görevi ikinci görev olarak yapılmakta, kurul üyeleri iç denetim açısından uzmanlığı olmayan kişilerden oluşmakta, ayrı bir kurumsal yapısı bulunmamaktadır. Bu hususlar kurulun çalışmalarında etkin olmasını olumsuz yönde etkileyebilir.

2.2.2. Üst Yöneticiler

5018 sayılı Kanunun 11'inci maddesinde, üst yöneticilerin, mali yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi ve Kanunda belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden sorumlu oldukları ve bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirecekleri hükme bağlanmıştır. Üst yönetici: Bakanlıklarda Müsteşarı, Milli Savunma Bakanlığında Bakanı, diğer kamu idarelerinde en üst yöneticiyi, il özel idarelerinde valiyi ve belediyelerde belediye başkanını ifade etmektedir.

İç denetim sisteminin etkinliği için üst yöneticinin desteği, iç denetime ilişkin farkındalığı önem arz etmektedir. İç denetçiler üst yöneticinin mali yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi ve izlenmesi ve hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesi açısından üst yöneticiye yardımcı olmak için istihdam edilmektedirler.

Kamu idaresinde etkin bir iç denetim ve iç kontrolün kurulması ve sürdürülmesi, iç denetçilerin atanması ve görevden alınması, iç denetçilerin görevlerini bağımsız bir şekilde yerine getirmeleri için gereken tüm önlemleri alınması, iç denetçilere gerekli bilgi ve belgelerin sağlanması amacıyla, birimler arasında etkili iletişim kurulması, iç denetim yönergesi, iç denetim planı ve iç denetim programının onaylanması, iç denetim faaliyetlerinin bağımsızlık veya tarafsızlığının tehlikeye girdiği veya ihlal edildiği durumlarda gerekli tedbirlerin alınması, iç denetim sonuçlarının uygulamaya konulması, izlenmesi, iç denetçilerin yetkinliği için gerekli imkânların sağlanması hususlarında üst yönetici sorumludur.

Bu sorumlulukların temel sebebi hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesidir. Üst yöneticiler, idarelerinin stratejik planlarının ve bütçelerinin kalkınma planına, yıllık programlara, kurumun stratejik plan ve performans hedefleri ile hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, sorumlulukları altındaki kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan, kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesinden, malî yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi ve bu Kanunda belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden Bakana; mahallî idarelerde ise meclislerine karşı sorumludurlar.

Üst yöneticiler bu sorumluluklarını faaliyet raporları ile ortaya koymaktadırlar. Bu sorumluluklarını yerine getirdiklerine dair iç kontrol güvence beyanlarını imzalarlar. İç kontrol güvence beyanlarının temel dayanağı iç denetim raporlarıdır. Burada yönetimin kontrol sistemine güvence sağlayacak ve hesap verme sorumluluğuna temel dayanak oluşturacak bir denetim sistemi oluşturmak istenmiştir.

Ancak, ülkemizde iç denetçi çalıştırmayan kamu idareleri üst yöneticileri bile iç kontrol güvence beyanlarında iç denetçi raporlarını dayanak gösterdikleri görülmektedir. Bu da farkındalığın oluşturulmadığını göstermektedir.

İç Denetimin etkinliği için üst yöneticinin tavrı, desteği, farkındalığı önemlidir. Ülkemizde üst yöneticilerin iç denetim faaliyetleri hususunda yeterli destek sağlamadıkları düşünülmektedir. Bu durum alan çalışmasında iç denetçilere sorulmuş ve sonuçları değerlendirilecektir.

2.2.3. İç Denetim Birimi, Yöneticisi ve İç Denetçiler

İç denetim birimi, iç denetim yöneticisi ve iç denetçilerden oluşmaktadır. İç denetimin etkinliği için iç denetim faaliyeti, iç denetimin kapsamının belirlenmesi, yürütülmesi ve sonuçlarının paylaşılması ve raporlanması hususunda her türlü müdahaleden uzak ve serbest olmak zorundadır. Bu da iç denetim biriminin dorudan üst yöneticiye ve iç denetim faaliyetlerini objektif ve bağımsız bir pozisyonda kurulmasını gerektirmektedir. 5018 sayılı Kanunun 63. maddesine göre doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi başkanlıkları kurulmaktadır. Ülkemiz uygulamasında iç denetim birimleri teşkilat yasalarında yer almamakta ve ayrı bütçeleri yoktur. İç denetim faaliyetlerinin etkinliği için iç denetim birimlerinin güçlü bir şekilde kurulması gerekir. Ancak bunun için iç denetim birimlerinin, bağımsız bütçesinin olması ve teşkilat şemalarında yasa ile üst seviyede yer alması gerekir mi? Çalışmamızda bu sorunun cevabı da bulunmaya çalışılacaktır.

İç denetim birim yöneticisi, Üst yönetici tarafından görevlendirilen ve iç denetim faaliyetinin yönetiminden, kalite, güvence sistemini geliştirmesinden sorumlu olan iç denetçiyi ifade eder. İç Denetim Birim Yöneticisi, İç Denetçiler Çalışma Esas ve Usulleri hakkında Yönetmeliği 18/a ve iç denetimin diğer düzenlemelerinde çok sayıda görev ve sorumlulukları vardır.

İç Denetim Birim Yöneticisi, denetim birimini, mevzuata, denetim ve raporlama standartlarına ve İDKK'nın diğer düzenlemelerine uygun olarak yönetmek, iç denetçilerin de katılımıyla iç denetim yönergesi, iç denetim planı ve iç denetim programını hazırlamak ve üst yöneticinin onayına sunmak, iç denetçilerin program kapsamında ve program dışı görevlendirmelerini yapmak, kurulun düzenlemeleriyle uyumlu olarak, iç denetim faaliyetinin kalitesini gözetmek ve bu amaçla kalite güvence ve geliştirme programını oluşturmak, iç denetçilerin performansını takip etmek gibi çok sayıda görevi vardır. İç Denetim Birim Yöneticisini yetkin olması, kurum içinde güçlü konumda olması etkinlik için önemlidir. Ülkemiz uygulamasında iç denetim yöneticilerinin yetki ve sorumluluklarına uygun ayrı özlük haklarının olmaması etkinliğini olumsuz yönde mi etkiler? Çalışmamızda bu sorunun cevabı da bulunmaya çalışılacaktır.

5018 sayılı Kanunun 63. Maddesine göre iç denetim iç denetçiler tarafından yapılır. İç denetçilerin nitelikleri, görev ve sorumlulukları mevzuatla düzenlenmiştir. İç denetçilik kariyer üst bir meslek olarak tanımlanmıştır. Denetim elemanlığında beş yıl, uzmanlık ile müdür ve müdür üst görevlerde sekiz yıl deneyim sahibi olanlar arasında iç denetçi aday belirleme ve sertifika sınavını kazananlar arasından atanmaktadırlar. Ülkemizde atanma, çalışma, sertifika

derecelendirme standartları olan tek meslektir. İç denetçiler meslek etik ve ahlak kuralları vardır. En önemlisi yetkinliktir.

Aynı yönetmeliğin 9. maddesinde, İç denetim birimi başkanı ve iç denetçiler, Kurul tarafından belirlenen denetim standartlarına ve etik kurallara uymakla yükümlüdür. Bu standart ve kurallar, uluslararası genel kabul görmüş standart ve kurallar dikkate alınarak belirlenir.

Ülkemizde iç denetçiler, atanma, nitelik, çalışma ve sertifika derecelendirme standartları olan tek meslek olmasına rağmen kendi aralarında özlük hakkı açısından bir ayrıma tabi tutulmuştur. İç denetçi kadroları kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınmak suretiyle belirlenmektedir. Buna rağmen merkezi yönetim kapsamındaki idarelerin özlük hakları, yükseköğretim ve mahalli idarelerin özlük haklarından yüksek olarak belirlenmiştir. Mahalli idarelerde de ilçe belediyelerinde görevli iç denetçilerin özlük hakları daha düşüktür. Bu durum iç denetimin etkinliğini olumsuz etkiler mi? Nitekim ücreti düşük olan kurumlar iç denetçi bulmakta zorlanmaktadır. Çalışmamızda bu sorunun cevabı da bulunmaya çalışılacaktır.

İç denetimin etkinliği için yeterli sayıda iç denetçi çalıştırılması, fiziki koşulların iyi olması, yeterli destek personelinin olması, yetkin olması gerekmektedir. Alan çalışmasında bu koşulların yeterliliği tespit edilmeye çalışılacaktır.

Uluslararası iç denetim standartlarına göre; iç denetim faaliyeti bağımsız olmalı ve iç denetçiler görevlerini yaparken tarafsız davranmalıdırlar. İç denetçiler, çalışmalarını serbest ve tarafsız bir şekilde yapabildiklerinde bağımsız sayılırlar. İç denetçiler her türlü bilgi ve belgeye erişebilmeli, inceleyebilmeli ve her seviyede çalışan ile görüşebilmelidir. İç denetim yöneticisinin, kurum içinde, iç denetim faaliyetinin sorumluluklarını yerine getirmesine imkân sağlayan bir yönetim kademesine bağlı olması ve bu kademe tarafından desteklenmesi gerekir.

İç Denetim Yöneticisi, iç denetim faaliyetinin tüm yönlerini kapsayan ve etkinliğini sürekli gözleyen bir kalite güvencesi ve geliştirme programı hazırlamalı ve bunu sürdürmelidir. Bu program, dönemsel iç ve dış değerlendirmeleri ve sürekli iç gözlemleri içermelidir. Program; iç denetim faaliyetinin katma değer yaratmasına, kurumun faaliyetlerinin geliştirilmesine yardımcı olmalı ve iç denetim faaliyetinin etik kurallarına ve standartlara uyması konusunda güvence sağlamalıdır. Bu şekilde kısaca iç denetim sisteminin temel çerçevesi çizilmektedir. (UZUN, 2013: 25)

Bu kapsamda yapılmak istenen iç denetimde ortak standart sağlayan, rehberlik yapan bir merkezi uyumlaştırma kurumu, yetkinlik ve sürekli gelişime dayalı denetim elemanı, kendi performansını ölçen, kabul görmüş standartlara uyum seviyesi değerlendirilen katma değer oluşturan, bağımsız bir denetim birimi oluşturmaktır.

2.3. Kamu İç Denetim Standartlarına Uyum Açısından Etkinlik

5018 sayılı Kanun öncesi ülkemizdeki teftiş sistemine yapılan eleştirilerden biri teftiş birimleri arasında ortak rehber ve standartlarının olmaması, teamüllere dayalı çalışmasıdır. İç denetim sisteminin en önemli özelliği belirlenmiş standartlara dayalı denetim yapmasıdır. (DPT, 2000:42)

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 64 üncü maddesinde, “*iç denetçi bu görevlerini, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen ve uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun şekilde yerine getirir*” hükmüne yer verilmiştir.

Kamu İç Denetim Standartlarının (Standartlar) belirlenmesinde, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün (IIA) “Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları” esas alınmıştır.

Standartlar, iç denetçilerin niteliklerini ve iç denetim faaliyetinde uygulanması gereken süreçleri belirlemektedir.

Standartlar; iç denetimin uygulanmasına ilişkin temel ilkeleri tanımlamak, uygulamaya yönelik bir çerçeve oluşturmak, iç denetimin kalitesinin değerlendirilmesi için gereken ölçütleri belirlemek, kurumsal işlem ve süreçlerin gelişimini desteklemek suretiyle iç denetimin katma değerinin artırılmasını amaçlar.

İç denetimin kalitesinin idarenin içinde ve dışında kabul görebilmesi için Standartların iç denetçiler tarafından iyi anlaşılması ve denetim faaliyetlerinin icrasında bu standartlara bağlı kalınması büyük önem taşımaktadır.

Standartlarda, öngörülmeyen durumlarda, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün (IIA) belirlemiş olduğu Uygulama Önerilerine uyulması tavsiye edilmektedir.

İç denetim sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir. İç denetimin etkinliği standartlara uyum seviyesi ile ölçülür. İç denetim standartları nitelik ve çalışma standartları diye ikiye ayrılır.

Nitelik standartları iç denetim faaliyeti, bağımsızlığı tarafsızlığı, görevini ifa edebilecek üst seviyede kurulması ve iç denetçilerin sahip olması gereken özelliklere, çalışma standartları ise iç denetim faaliyetinin planlanması, yürütülmesi, raporlanması ve sonuçlarının izlenmesine yöneliktir. Güvence/denetim ve danışmanlık faaliyetlerine uygulanabilecek gereklilikleri gösteren Nitelik ve Performans Standartları, bir idaredeki iç denetim faaliyetlerinin bütününe tatbik edilmek üzere hazırlanmıştır. (İDKK,2013:1) İç denetim sistemi ile yapılmak istenen tüm kamu idarelerindeki iç denetimlerin aynı standartlarla çalışması ve kurumlarının iç kontrol, risk yönetimi ve yönetim süreçlerini geliştirerek katma değer oluşturmaktır.

İç denetim sisteminde etkinlik sağlamak ve standartlara uyumu arttırmak için Kalite Güvence ve Geliştirme Programı geliştirilmiş iç denetim birimleri dış değerlendirmeye tabi tutulmuştur. Etkinliğin sağlanması için denetimin denetimi getirilmiştir.

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikte Kalite Güvence ve Geliştirme Programı, *“İç denetim birimince ve İç Denetim Koordinasyon Kurulunca, ilgili kamu idaresinde yürütülen iç denetim faaliyetinin tüm yönleriyle değerlendirilmesi, standartlara ve etik kurallara uygunluğunun izlenmesi ve geliştirilmesine ilişkin program”* şeklinde tanımlanmıştır.

Kalite Güvence ve Geliştirme Programı, kamu idarelerinde yürütülen iç denetim faaliyetlerinin Kamu İç Denetim Standartlarına ve Meslek Ahlak Kurallarına uygunluğunun sağlanması, bu suretle kalitesinin güvence altına alınması ve geliştirilmesi konusunda bir çerçeve sunmaktadır.

İç denetim faaliyetlerinin kalitesinin ve etkinliğinin idarenin içinde ve dışında kabul görebilmesi için programın; üst yöneticiler, iç denetim yöneticileri ve iç denetçiler tarafından iyi anlaşılması ve iç denetim faaliyetlerinin icrasında bu programa bağlı kalınması büyük önem taşımaktadır. (İDKK, 2011:1)

Alan araştırmasında iç denetim birimlerinin kuruluşu, bağımsızlığı, tarafsızlığı, müdahaleden uzak olması, etik ilkeleri, iç denetim plan ve programlarının yapılması ve sonuçlarının izlenmesi süreçlerinin etkinliği iç denetim standartlarına uyum çerçevesinde değerlendirilecektir.

2.4. Dış Denetim ile İşbirliği Açısından İç Denetimin Etkinliği

5018 sayılı Kanunda denetim iç ve dış denetim şeklinde yapılır demektir. İç denetimi iç denetçiler, dış denetimi Sayıştay yapar. İç ve dış denetim tamamen birbirinden ayrılmıştır.

İç denetim, kurum faaliyetlerinin ve uygulayıcılarının yaptıkları iş ve işlemlerin hukuka uygunluk, etkinliğinin, verimliliğinin, ekonomikliğinin, üretilmiş her türlü bilginin güvenilirliğinin mevzuat, finans, muhasebe ve diğer tüm yönlerden araştırılıp, incelenip üst yönetime rapor edilmesidir.

Dış denetim; kurumun, kendi personeli olmayan denetçilerden oluşan, kurumla organik bağı bulunmayan bağımsız ve farklı bir tüzel kişiliği olan denetim organı, grubu veya kişisi tarafından denetlenmesidir. Dış denetim hizmeti denetlenen kurumdan tamamen bağımsızdır. Dış denetimin temel amacı, hesapların, mali tablolarla işlemlerin ve mali yönetimin düzenliliği, güvenliliği ve mevzuata uygunluğu hakkında dışarıya hesap verilebilirlik kapsamında kanaat bildirmek ve rapor vermektir. Dış denetim mali tabloların hukuka, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğu ile ilgilenir. Dış denetimi meclis adına Sayıştay tarafından yapılmaktadır. (Korkmaz, 2007:9).

İç ve dış denetim birbirlerinin raporlarından yararlanır. Fakat dış denetim iç denetimi değerlendiren bir üst yapıya sahip değildir. Denetim gücünün etkin kullanılmasında iç ve dış denetçiler arasında güçlü bir işbirliğine ihtiyaç vardır. Denetimin planlanması ve koordinasyonu, mükerrer denetimin önlenmesi, denetimde verimliliğin artırılması, ortak eğitim olanakları gibi hususlar ile karşılıklı olarak denetim faaliyetine ilişkin çalışma bilgilerine ulaşılması konularında iç denetim birimi dış denetimle gerekli işbirliği sağlamalıdır. İşbirliği yapılması halinde daha başarılı sonuçlar elde edilir. İş birliğinde üst yöneticilerin desteği önemlidir. İşbirliği yollarının açılması gerekir.

İç denetim, bu güvenceyi sağlayabilecek iç kontrol sisteminin etkinliğine ilişkin makul güvence verecektir. (Deloitte, 2010: 4) Burada beklenen iç denetim ve dış denetim arasındaki işbirliği sağlayarak denetim kaynağının etkin kullanılmasıdır.

Özel sektörde kamu sektöründeki dış denetim anlamına gelen Sayıştay denetiminin yerini bağımsız denetim almaktadır. Bağımsız denetçiler işletmelerin iç kontrol ve denetim sistemleri hakkında yeterli bilgi sahibi olarak finansal tabloların önemli yanlışlıklar içerme riskini değerlendirmekte ve uygulayacağı denetim prosedürlerini belirlemede bu risk değerlendirilmesinden yararlanmaktadır. İç denetim ve bağımsız denetim faaliyetleri bazı noktalarda kesişmektedir. Bağımsız denetçiler iç denetim faaliyetlerine belirli şartlarda güvenmesi ve bu çalışmalarını bir denetim kanıtı olarak kullanması durumu gündeme gelmektedir. (DURAK, 2014,112)

Uluslararası Sayıştaylar Birliği INTOSAI standartları iç denetim ve dış denetim olarak kabul edilen Yüksek Denetleme Kurulları arasında işbirliği, güvenilirlik ve verimlilik için standartlar belirlemiştir.

Bu standartlarda hem Yüksek Denetleme Kurumları hem de iç denetçiler için denetimde bağımsızlık ve tarafsızlığa duyulan ihtiyaç esastır. İç denetçileri bağımsızlığı ve tarafsızlığı Yüksek Denetleme Kurumlarının iç denetçi ile koordinasyon ve iş birliği içinde olup olmayacağını ve ne ölçüde iç denetçilerin çalışmalarını kullanacağını belirleyen önemli faktördür.

İç denetçiler kuruldukları kurumun başkanına bağlıdır. Ancak bağlı oldukları ilgili anayasal çerçeve imkân verdiği ölçüde işlevsel ve örgütsel olarak bağımsız hareket

edebileceklerdir. Bu alanda iç denetimin bağımsızlığını belirlemek için kullanılan ölçüt INTOSAI GOV 9140 kriteridir. (ÜNVER, 2014, 269)

2.5. Literatür Araştırması

Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü öğretim üyesi Doç. Dr. Semih Bilge tarafından yapılan “Kamu Sektöründe İç denetimin Başarıyla Uygulanmasında Rol Oynayan Faktörler” başlıklı çalışmada iç denetçilerin iç denetim olgusunun temel unsurlarını (nesnel güvence sağlama, danışmanlık, kuruma katma değer sağlama, hesap verme sorumluluğuna yardımcı olma v.b.) tüm boyutları ile doğru şekilde algıladıklarını ortaya konulmuştur.

Aynı çalışmada ankete katılan iç denetçilerin % 60’ı organizasyonel bağımsızlığın bir göstergesi olan fiziki şartların kendilerine sağlandığını ifade etmişlerdir. Gerekli fiziki şartlara sahip olmadığını belirtenlerin oranı % 40 gibi oldukça yüksek bir orandadır. Bu durum üst yöneticilerin bağımsızlık noktasında iç denetçilere gerekli desteği tam olarak vermediğinin bir göstergesi olarak kabul edilebilir. İç denetçilerin kendilerine yeteri kadar bağımsızlık sağlanmadığını düşünürken (% 45,7), bir kısmı sağlanan bağımsızlığın yeterli olduğu (% 34,6) görüşündedir. Araştırmaya göre iç denetçilerin yarıdan fazlası (% 58,4) üst yönetime bağlı olarak iç denetim faaliyetleri sürdürmenin performanslarını olumsuz etkileyeceğini düşünmektedir. Bunun nedeni organizasyonel bağımsızlık konusunda yaşanan sıkıntılardır.

Bu araştırmaya göre iç denetçilerin çoğunluğu (%59) kurumlarında iç denetime karşı birimlerinde bir direncin olduğunu ifade etmişlerdir. Aynı kurumda uzun yıllar çalışmanın bağımsızlığı ve tarafsızlığı zedelemesi konusunda tam bir görüş birliği olmadığı görülmüştür. İç denetçilerin neredeyse tamamı İDKK’nın tam bağımsız olarak yeniden yapılanması (% 97,6) iç denetimin başarısını arttırabileceğini, % 78,8’i İDKK’nın Maliye Bakanlığına bağlı olması iç denetimden beklenen faydayı azaltacağını belirtmişlerdir. Bu araştırmaya göre iç denetçilerin % 42,9’u, mevcut teftiş ve denetim birimlerinin varlığının oluşturulan iç denetim sisteminin başarısını etkilemeyeceğini, % 37,9’u bu birimlerin varlığının iç denetimin başarısını etkileyeceğini belirtmiştir. Bu da iç denetim ile teftişin görev ayrımının ve işbirliğinin net olarak yapılması gerektiğini ortaya koymaktadır. (BİLGE, 2014, 36-46)

3. Kamu Kesiminde İç Denetimin Etkinliğine Yönelik Alan Araştırması

Türkiye’de kamu idarelerinde görev yapan iç denetçileri kapsayan anket çalışmasının yöntemi, amacı, çerçevesi, sınırlılıkları ve anket neticesinde elde edilen bulgular ve yorumlar bu kısımda başlıklar halinde ifade edilecektir.

Öncelikli olarak saha çalışmasında elde edilen verilerin analiz edilmesi ve bulguların değerlendirilmesi yapılacaktır. Anket çalışması sonucunda elde edilen veriler “SPSS” analiz programında oluşturulan veri tabanına girildikten sonra sonuçlar tespit edilmiştir. Çalışmada tekrarlardan kaçınmak için tablolar gösterilmeyecek ve direkt sonuçlar değerlendirilecektir.

3.1. Ankete Katılan Kamu İdarelerindeki İç Denetçiler Hakkında Genel Bilgi

Uluslararası standartlarda iç denetim sistemi kamu idarelerinde 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı resmi gazetede yayınlanan 5018 sayılı “Kamu Mali Yönetimi Kontrol Kanunu”na dayanmaktadır.

Aynı kanunun geçici 5. ve 21. maddeleri ile geçiş sürecinde direkt atananlar ile ve 65. maddesi esas alınarak yürürlüğe giren iç denetçi adaylarına belirleme, eğitim ve sertifika yönetmeliği esaslarına göre denetim elemanlığında 5 yıl, uzmanlık, kaymakamlık, hâkim ve savcılık, müdür ve üstü görevlerde 8 yıl hizmeti olanlar arasından açılan iç denetçi belirleme

sınavlarında başarı gösterenler İDKK tarafından 3 aylık kamu iç denetçi sertifikası eğitimine tabi tutulmuşlardır. Sertifika sınavını katanlara İDKK tarafından Kamu İç Denetçisi Sertifikası verilmiştir. Kamu İç Denetçisi Sertifikası sahibi olanların bir kısmı kamu idarelerinin üst yöneticileri tarafından iç denetçi olarak kamu idarelerine atanmışlardır.

Hedef kitlemiz, kamu idarelerinde iç denetçi olarak görev yapan 805 adet Sertifikalı Kamu İç Denetçisidir.

3.2. Alan Araştırmasının Değerlendirilmesi

Bu alan çalışması ile iç denetçilerinin iç denetimi nasıl algıladıkları, iç denetçiler ile üst yöneticiler ve diğer çalışanlar arasındaki ilişkileri, iç denetim birimlerinin yetkinliği, iç denetim tanımında yer alan objektiflik, bağımsızlık, standartlara uygunluk ilkelerine göre uygulanabilirliği ve iç denetimin beklenen katma değeri oluşturup oluşturamadığı, kamu iç denetim standartları ve diğer mevzuat baz alınarak iç denetim sisteminin etkinliği ortaya konulmaya çalışılacaktır.

Bu çalışmada elde edilen verilerin analiz edilmesi ve bulguların değerlendirilmesi amacıyla “SPSS” analiz programı kullanılmış, elde edilen bulgular oluşturulan veri tabanına girildikten sonra ortaya çıkan sonuçlar değerlendirilmiştir.

3.3. Araştırmanın Tanımı

Araştırmada ülkemizde tüm unsurları ile 6 yıldır uygulanan iç denetim sisteminin kamu iç denetim standartları ile iç denetim mevzuatına göre etkinliği ortaya konulacak ayrıca sisteminin sorunları tespit edilerek çözüm önerileri sunulmaya çalışılacaktır.

3.4. Araştırmanın Amacı

Çalışmanın amacı, uluslararası standartlara uygun olarak tüm kamu idarelerine uygulanmak istenen iç denetim sisteminin aktör ve işlevleri ile uygulamada hangi düzeyde olduğu ve iç denetim sisteminin tüm unsurları ile kamu iç denetim standartları ve diğer mevzuatına göre etkinliği ve etkinliğinin önündeki sorunlar tespit edilerek çözüm önerileri sunmaktır.

3.5. Araştırmanın Varsayımları

İç denetimin kamu sektöründe uygulaması ve iç denetimin kamu iç denetim standartları bağlamında etkinliğini ölçmek amacıyla gerçekleştirilen alan araştırmasının temel varsayımlar aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- ✓ İç denetim sisteminin farkındalığı sadece iç denetçiler açısından güçlü bir şekilde algılandığı,
- ✓ Kamu idareleri üst yöneticileri nezdinde iç denetim farkındalığı istenen seviyede olmadığı,
- ✓ Merkezi uyumlaştırma birimi olan İDKK’nın mevzuat oluşturma ve geliştirme, iç denetçilerin yetiştirilmesi, eğitimi ve sertifikasyonu, iç denetim birimlerinin standartlara uyumu açısından büyük bir insiyatif ortaya koymasına rağmen kamu idareleri üst yöneticileri ve diğer aktörler açısından kayda değer bir farkındalık oluşturamadığı, kurumsal yapısı buna uygun olmadığı,
- ✓ İç denetçiler ile diğer denetim birimleri arasında fonksiyon çakışmalarının olduğu
- ✓ Bazı birimlerde, iç denetim faaliyetlerinin standartlara uygun olarak yerine getirilemediği,

✓ İç denetim birimlerinin kurumların teşkilat kanunlarında yer almadığı, bağımsız bütçelerinin olmadığı,

✓ Kurumlarda etkin iç kontrol sistemleri olmadığı, iç kontrol zafiyetlerinden dolayı iç denetimden beklenen katma değer sağlanamadığı,

Ülkemizde iç denetim sistemine rağmen eski teftiş sisteminin devam etmesi ve sonrasında 2011 yılında kanun hükmünde kararnamelerle idari teşkilatları yeniden düzenlenen kamu idarelerinde iç denetim birimleri yer almamıştır. Mevcut teftiş birimleri denetim ve danışmanlık birimi, denetim hizmetleri birimi gibi farklı isimlerle iç denetim ile getirilmek istenen standart yapı daha karmaşık hale getirilmiştir.

Diğer ve en önemli varsayım ise, iç denetimin kurumsal yapılar dışında özellikle özel bütçeli idareler ve mahalli idarelerdeki üst yöneticiler tarafından sahiplenilmediği ve kanunla getirilen bu üst normların uygulamada dezenformasyona uğradığıdır.

3.6. Araştırmanın Sınırlılıkları

Yapılan alan çalışması birincil veri toplama yöntemi olan anket yöntemi kullanılmıştır. İnternet üzerinden e-mail yöntemi ile alan çalışması yapılmıştır. Çalışma evreninin ana kütlesi atan ve kamu idarelerinde çalışan sertifikalı iç denetçilerdir. Bu iç denetçilerin toplam sayısı 805 kişidir.

Anket formu, kamuda çalışan iç denetçilerin direkt e-mail adresine gönderilmiştir. Çalışma evreninin ana kütlesi tüm kamu iç denetçileri olarak seçilmiştir. Ankete cevap veren her iç denetçi örneklemede kabul edilmiştir.

Ankete cevap verenlerin sayısı tüm ana evreni temsil edecek sayıya ulaşılan kadar cevaplar kabul edilmiştir. Zaman periyodu cevap verenlerin sayısı % 20'yi aşana kadar olarak belirlenmiştir. Ankete cevap verenlerin sayısı 170 İç Denetçi olup bu sayı toplam iç denetçi sayısı olan 805 kişinin $(170/805=)$ % 21'ini oluşturmaktadır.

3.7. Araştırmanın Yöntem ve Modeli

Anket yapılmadan önce iç denetim sistemi, iç denetçi, iç denetim sisteminin diğer aktörleri olan üst yönetici, İDKK hakkında geniş bir kaynak taraması yapılmıştır. Sorular uluslararası standartlara uygun olarak hazırlanan kamu iç denetim standartlarındaki iç denetim tanımı, nitelik ve çalışma standartlarına uygun olarak sorulmuş ve Türkiye'deki iç denetim sisteminin yapısı, durumu, sorunları, denetim sonuçlarının uygulanma durumu, iç denetçiler, üst düzey yöneticiler ve diğer personel tarafından algılamaları anlaşılmalı çalışılmıştır.

Çalışma evreni ise tüm kamu idarelerindeki iç denetçilerdir. Anketlerdeki iç denetçilerin seçiminde olasılığa dayalı olmayan örnekleme tekniklerinden kolayda örneklem tekniği seçilmiştir. Anketler bireysel e-mail ve kamu iç denetçilerin üyesi olduğu e-mail gruplarına gönderilmiş ve cevap veren iç denetçiler değerlendirmeye alınmıştır.

Ankette iç denetim sistemini algılamaya yönelik sorularda likert ölçeği kullanılmıştır. Bu ölçek, cevaplayıcıların belirli ifadelerle ne ölçüde katılıp katılmadıklarını gösterir.

3.8. Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi

3.8.1. Anket Çalışmasının Genel Özellikleri

Araştırmada, ulaşmak istediğimiz iç denetim sisteminin kamu idarelerinde kuruluşu, bağımsızlığı, iç denetçilerin tarafsızlığı, iç denetim plan ve program yapma, risk değerlendirme, raporlama, rapor sonuçlarının uygulanması süreçlerinin ne derece etkin olduğu ile iç denetime

karşı genel algı, iç denetimin iç kontrolleri ve risk yönetimini geliştirilmesine, usulsüzlük ve yolsuzlukları önlemesine, kamu kaynaklarında etkinlik sağlamasına yönelik ne derece katma değer sağladığına ilişkin sorular sorulmuştur.

Bunun yanında uygulamada iç denetimin uluslar arası standartlara ve kamu iç denetim standartlarına uygun yapılıp yapılmadığı değerlendirilmiştir.

Anket çalışması dört ana bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde iç denetim sisteminin kuruluşuna yönelik, ikinci bölümde planlama ve diğer süreçlere ilişkin, üçüncü bölümde iç denetim sonuçlarına yönelik ve dördüncü bölümde iç denetimin genel algısına yönelik sorular sorulmuştur.

3.8.2. Anketin Veri Çözümleme Yöntemi

Etkinlik kriteri, olarak kamu iç denetim standartları ve mevzuat düzenlemeleri esas alınmıştır.

Bunun sebebi Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün geliştirdiği dünyada referans olarak uygulanan iç denetim standartlarının ülkemizde kamu iç denetim standartları olarak esas alınmasıdır.

5018 sayılı Kanunun, iç denetimin tanımına yönelik 63 maddesi “İç denetim..... genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir.” iç denetçilerin görevleri başlıklı 64. maddesi “İç denetçi bu görevlerini, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen ve uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun şekilde yerine getirir.” şeklindedir.

5018 sayılı Kanun ve İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik uyarınca, iç denetim yöneticileri ve iç denetçilerin bu standartlara uymaları zorunludur.

Yapılan anket çalışmasının birinci bölümünde ankete katılan iç denetçilere iç denetim birimlerinin fiziki durumu, iç denetçi sayılarının yeterli olup olmadığı, iç denetim birim başkanlarının özlük durumu, iç denetçi mesleğini tercih etme sebebi, iç denetim biriminin bütçe durumu, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile yeni kamu yönetimi modeli olarak getirilen iç denetim, iç kontrol, stratejik plan ve diğer sistemler hakkında kamu idaresi çalışanlarının algısı, kurumlarındaki üst yöneticilerin iç denetçi istihdam etme sebebi, iç denetçilerin meslek seçme aşamasında olmaları halinde tekrar seçip seçmeyecekleri, üst yöneticilerin iç denetim sistemi hakkında algısı, iç denetimin biriminin bağımsızlığı, iç denetçilerin tarafsızlık durumu, kamu idareleri üst düzey yöneticileri ile iç denetim birimleri arasındaki iletişim düzeyi, iç denetim süreçlerinde iç denetçilerin direnç ile karşılaşp karşılaşmadıkları, iç denetçilerin yolsuzluk ve usulsüzlüğü tespit etme yetkinliği, iç denetim süreçlerinin iç denetim standartlarına göre uyum düzeyine sorular sorulmuş ve bu soruların cevapları değerlendirilmiştir.

İkinci olarak, iç denetim plan ve programların hazırlanma süreçleri, idarelerin iç kontrol sistemlerinin iç denetime uygun olup olmadıkları, idarelerin stratejik hedeflerinin gerçekçi olup olmadığı, iç denetim raporlarının hesap verilebilirlik açısından iç kontrol güvence beyanları için önemli dayanak olarak görülüp görülmediği, üst yöneticilerin iç denetim sonuçlarını kamuoyu ile paylaşmaya açık olup olmadığı, kamu idarelerindeki idari birimlerin iç denetim biriminden danışmanlık hizmeti alıp almadıkları hususunda kamu iç denetim standartları esas kriter alınarak sorular sorulmuş olup iç denetim sisteminin planlama ve çalışma süreçleri ile ilgili etkinlik durumu tespit edilmeye çalışılmıştır.

Üçüncü olarak, yapılan iç denetimler sonucunda üretilen raporlarla tespit edilen bulgulara yönelik geliştirilen önerilerin eylem planına bağlanması ve uygulamaya geçme durumu, üst yöneticilerin önerilere katılma eğilimi, uzlaşılan denetim sonuçlarının izleme ve takip durumu, iç denetimlerde oluşturulan katma değer iç denetime yönelik algıyı değiştirip değiştirmediği, iç denetiminin kamu kaynaklarını etkin, verimli ve ekonomik olarak kullanılmasına verdiği katkı, risk yönetimi ve iç kontrol sistemine verdiği katkı ile yolsuzluk ve usulsüzlükleri önleme kabiliyeti ile iç denetimin oluşturduğu bu katma değer üst yöneticiler tarafından takdir edilip edilmediği, iç denetimin teftişten farklı olduğu algısı oluşturup oluşturmadığı, iç denetçilerin saygınlığını arttırıp arttırmadığı, dış denetim birimi Sayıştay ile iç denetim arasında yeterli seviyede işbirliği olup olmadığı, iç denetçiler ile dış denetçiler arasındaki ilişkiler seviyesine yönelik sorular sorularak iç denetim sonuçlarının uygulanma etkinliği ile iç denetim sonuçlarının diğer taraflar arasında oluşturduğu sinerji anlamaya çalışılmıştır.

Dördüncüsü, iç denetim sisteminin iç denetçiler açısından genel algısı, gelecek 10 yıl için öngörüsü, iç denetçiler açısından etkin sonuçlar üretme kabiliyeti, iç denetimin ülkemiz idari yapısına ne derece uygun denetim modeli olduğu, eşit işe eşit ücret kararnamesi olarak bilinen 666 sayılı KHK'nın iç denetim iç denetçilere etkisi, iç denetim standartlarının uygulanabilir olup olmadığı, iç denetim ile teftiş kurulları arasında görev karmaşasının olup olmadığına ilişkin sorunlar ile durum tespit edilmeye çalışılmış, iç denetçiler nezdinde iç denetim sisteminin en önemli sorunu, iç denetim mesleğinin geleceğine ilişkin öngörüler sorulmuştur.

Bu sorulara ankete katılan iç denetçilerin “kesinlikle katılıyorum”, “katılıyorum”, “kısmen katılıyorum”, “katılmıyorum”, “kesinlikle katılmıyorum” şeklinde fikirlerini belirtmeleri istenmiştir.

Son olarak uygulamaya yönelik sorular sorulmuş, bu sorular iki tipte sorulmuştur. Birinci kısımda, iç denetçilerden “kesinlikle katılıyorum”, “katılıyorum”, “kararsızım”, “katılmıyorum”, “kesinlikle katılmıyorum” şeklinde fikirlerini istenmiştir. Anketler tek tek “SPSS” programına girilmiş ve bu program yardımıyla veriler analiz edilmiştir.

3.9. İç Denetim Birimlerinin Yetkinliği ve İç Denetim Algısına Yönelik Etkinlik Analizi ve Değerlendirmeler

Bu bölümde kamu idarelerinde görev yapan iç denetçi sayılarının yeterli olup olmadığı, iç denetim birim başkanlarının özlük durumu, iç denetçi mesleğini tercih etme sebebi, iç denetim biriminin bütçe durumu, kurumlarındaki üst yöneticilerin iç denetçi istihdam etme sebebi, üst yöneticilerin iç denetim sistemi hakkındaki algısı, iç denetim birimlerinin bağımsızlığı, iç denetçilerin tarafsızlık durumu, iç denetçilerin yolsuzluk ve usulsüzlüğü tespit etme yetkinliği, iç denetim süreçlerinin iç denetim standartlarına göre uyum düzeyini tespit etmeye yönelik sorular sorulmuştur. Bu amaçla soruların akış sırasına göre tespitler ele alınacak ve değerlendirilecektir.

Etkin iç denetimin yapılması ve beklenen katma değer sağlanması için bağımsız bir iç denetim biriminin kurulmuş olması, iç denetim biriminin yeterli insan kaynağı, bağımsız denetim bütçesi ile fiziki imkâna, araç ve gerece sahip olması gerekmektedir.

Üst yönetici, iç denetim birimin bütçesine ilişkin işlemlerin yerine getirilmesi ve personelinin ihtiyacı olan meslekî araç, gereç ve malzemenin temin edilmesine ilişkin tedbirleri almak zorundadır.

İç Denetçiler Çalışma Esas ve Usulleri, Kamu İç Denetim Tebliği, İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Programı Rehberi, Kamu İç Denetim Standartları iç denetim sisteminin

planlamadan sonuçlarını izlemeye kadar olan tüm süreçlerinde iç denetim birim yöneticisine görev, sorumluluk ve yetkiler vermiştir. Ancak mevzuatta iç denetim birim başkanı ayrı özlük hakları ve güvencesi yoktur. Herhangi bir güvencesi olmayan bu tür görevlendirmeler iç denetimin bağımsız ve tarafsızlığını zedeleyebilir. Bu durum iç denetimin etkinliğini olumsuz etkiler. İç denetim birim başkanının bir güvencesinin olması iç denetimin etkinliği için gerekli olduğu düşünülmektedir.

Ancak bunun aksini düşünen iç denetçiler ve yöneticilerde olduğu varsayılmaktadır. Bu kesim ise ayrı bir güvencesi olan bir iç denetim birim başkanının bu görevi sürekli sürdürmek için denetim sürecinde iç denetçi ve iç denetim raporlarına müdahale edebileceğini düşünmektedirler. Bu fikirdeki iç denetçiler, bir iç denetçinin eşitler arasında üstün konumda yöneticilik yapması yeterli olduğu görmektedirler.

3.9.1. İç Denetim Birimlerinin Kurumsal Kapasitesinin Yeterliliği

5018 sayılı Kanunun 63. maddesi kapsamında, iç denetim biriminin doğrudan üst yöneticiye bağlı olarak kurulması bağımsız ve objektif denetim açısından önemlidir. İç denetçilerin görevlerini bağımsız bir şekilde yerine getirmeleri için gereken tüm önlemleri almak üst yöneticinin sorumluluğundadır.

Ankete katılanlara öncelikle *“Kurumumuzda iç denetim birimi denetim fonksiyonlarını yerine getirebilecek seviyede kurulmuştur.”* sorusu sorularak iç denetim birimlerinin kuruluş kapasitesine yönelik iç denetçilerin genel algısı tespit edilmeye çalışılmıştır.

Ankete katılan iç denetçilerin % 53’ü iç denetim birimlerinin iç denetim fonksiyonlarını etkin bir şekilde yerine getirebilecek seviyede kurulduğunu belirtirken; % 15’i iç denetim birimlerinin iç denetim fonksiyonlarını etkin bir şekilde yerine getirecek seviyede kurulmadığını belirtmişlerdir. Bu soruya iç denetçilerin % 32’sinin de kısmen katıldıkları görülmektedir.

Buna göre kurumların yapısı ve personel sayısı dikkate alındığında bu gün itibarıyla kamu idarelerinde % 47’si iç denetim birimlerinin kurumsal kapasitesinin zayıf ya da kısmen zayıf olduğu, iç denetim fonksiyonlarını etkin bir şekilde yerine getirebilecek seviyede olmadığı, üst yöneticilerin mevzuattan kaynaklanan bu sorumluluklarını yerine getirmedikleri söylenebilir.

İç denetim birimlerinde iç denetçilerin % 67’sinin *“İç denetim birimimiz iç denetim görevini ifa edecek yeterli fiziki ortama sahiptir.”* ifadesine katıldığı, % 11’nin katılmadığı ve % 22’sinin ise kısmen katıldıkları görülmüştür. *“Kurumumuzdaki iç denetçi sayısı iç denetim fonksiyonlarını yerine getirebilecek seviyededir.”* ifadesine iç denetçilerin % 43’ü katılırken, % 39’u katılmadıklarını belirtmiştir. İç denetçilerin % 18’i ise kısmen katıldıklarını belirtmişlerdir. Kısmen katılanların oranı da dikkate alındığında iç denetçi sayılarının kurumlarında iç denetim fonksiyonlarını yerine getirmede yeterli olmadığı söylenebilir.

Bakanlar Kurulu tarafından tahsis edilen 2121 kadronun 811’ine atama yapıldığı iç denetçi kadrolarının % 62’sinin boş olduğu dikkate alındığında da iç denetim birimlerinde yetersi iç denetçi olmadığı görülmektedir. Bu durum üst yöneticilerin iç denetime karşı isteksiz davrandıklarını gösteriyor şeklinde yorumlanabilir.

Ankete katılan iç denetçilerin % 47’si *“İç denetim birimimizde iç denetim görevini ifa edecek yeterli büro personeli görevlendirilmiştir.”* ifadesine katıldıklarını, % 31’i katılmadıklarını ve % 22’si ise kısmen katıldıklarını belirtmişlerdir.

İç denetim birimlerinin önemli bir kısmında yeterli büro personeli görevlendirilmediği anlaşılmaktadır.

Bu dört soru birlikte değerlendirildiğinde iç denetim birimlerinin kurumsal kapasitesinin, iç denetçi sayısının ve personel alt yapısının yeterli olmadığı görülmektedir. Bu durum üst yöneticilerin iç denetime verdiği önemin yeterli seviyede olmadığını, iç denetçi kadrolarına atama yapmalarında çekinceler olduğunu göstermektedir.

Ülkemiz personel mevzuatında, kurumların teşkilat yapılarında iç denetim birim başkanı veya yöneticisi gibi bir düzenleme yer almamaktadır. İç denetim mevzuatına göre görevlendirilen iç denetim birim başkanının bu sorumluluklara paralel ayrı bir özlük hakkı düzenlemesi de mevcut değildir.

Ankete atkılan iç denetçilerden % 61 oranında “İç denetim birim yöneticileri denetimde etkinliğin sağlanması için daha üst seviyede özlük haklarına sahip olmaları gerekmektedir.” sorusuna katıldıklarını, % 26 oranında katılmadıkları ve % 13 oranında ise kısmen katılmadıkları görülmüştür.

İç denetim faaliyetlerinin etkinliği için birim başkanlarının ayrı bir özlük hakkına sahip olmaları gerekir görüşüne katılmayanların bu düşünceleri yönetici olmak için objektif kriterlerinin idari yapımızda güvenilir seviyede belirgin olmamasına dayanıyor olabilir.

Ülkemizde iç denetim birimleri kamu idarelerin teşkilat yapılarında yer almadığından iç denetim birimlerinin bağımsız bütçesi yoktur. İç denetim faaliyetleri için özel kalem bütçesi içinde ödenek ayrılmaktadır. Kamu iç denetim genel tebliğine göre üç ve üzeri iç denetçi atanan kurumlarda iç denetim birim başkanlığı kurulabilir. 2014 yılı Bütçe Kanunu’nda iç denetim birimi başkanlığı burulan yerlerde harcama yetkilisi olarak iç denetim birim başkanı belirlenmiştir. Ancak birim kurulamayan yerlerde iç denetçilerin harcama yetkilisi özel kalem müdürüdür. Bu durumda iç denetim faaliyetlerinin harcamaları özel kalem müdürü tarafından yapılmaktadır. Bu iç denetim faaliyetlerini ve iç denetimin bağımsızlığını olumsuz etkiler mi?

Ankete katılan iç denetçilerin % 49’u “İç denetim faaliyetleri bütçesinin özel kalem bütçesi kapsamında yürütüldüğü için iç denetimin uygulanmasında aksaklıklara neden olmaktadır.” düşüncesine katılırken, % 27’si bu görüşe katılmamakta, % 24’ü de kısmen katılmaktadır.

3.9.2. İç Denetçilerin Yetkinliği, İç Denetim Standartlarına Uyumu ve Mesleği Tercih Sebebi

Ankete katılanların % 47’si “İç denetçi mesleğini eski teftiş sisteminden daha etkin olduğu için seçtim.” ifadesine katılırken, % 27’si katılmadığını, % 27’si de kısmen katıldığını belirtmiştir.

Bu fikirleri iç denetçilik yaptıktan sonra değişip değişmediğini ölçmek için iç denetçilerin “meslek seçme aşamasında olsam tekrar iç denetçiliği seçerdim.” ifadesi hakkında görüşleri alınmıştır. İç denetçiler söz konusu ifadeye % 43 oranında katıldıklarını, % 25 oranında katılmadıklarını % 31 oranında kısmen katıldıklarını belirtmişlerdir. Buna göre iç denetçilerin bu meslekte çalıştıktan sonra iç denetçilikle ilgili başlangıçtaki olumlu düşüncelerinin az da olsa (% 47’den % 43’e) düşmesi, olumsuz düşüncelerinin çok sınırlı da olsa (% 25’ten % 27’ye) yükselmesi iç denetim uygulamasında bir takım sorunların olduğunu gösterebilir.

Bu durumun ortaya çıkmasında (2006 yılından bugüne 8 yıl geçmesine rağmen) iç denetimin teşkilat şemalarında yer almaması, çoğu iç denetim biriminin yetersiz iç denetçi ile çalışması, fiziki imkânsızlıkların olması, iç denetçiler arasında özlük farkının giderilmemesi ve idari kadrolara göre özlük haklarının daha geriye gitmesi, kurumsal kapasitelerin zayıf kalması,

idarelerde iç kontrol gibi tamamlayıcı unsurlarda kayda değer gelişmenin olmaması, üst yöneticiler ve diğer yöneticilerin sistemi tam benimsememeleri gibi belirsizliklerin getirdiği faktörlerin etkileri olabilir.

5018 sayılı Kanunda “*iç denetim faaliyetleri, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir.*” denilmektedir. İç Denetçiler Çalışma Usul ve Esasları hakkında yönetmelikte de “*İç denetim birimi başkanı ve iç denetçiler, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen denetim standartlarına ve etik kurallara uymakla yükümlüdür. Bu standart ve kurallar, uluslararası genel kabul görmüş standart ve kurallar dikkate alınarak belirlenir.*” hükmü yer almaktadır.

Bu çalışmada iç denetim faaliyetlerinin iç denetim standartlarına uygunluğu da ölçülmeye çalışılmıştır. Bu çerçevede çalışmada “*İç denetim standartlarının en az % 80'ine uyarak denetimlerimi sonuçlandırırım*” ifadesine iç denetçilerin ne ölçüde katıldıkları sorulmuştur. Ankete katılan iç denetçilerin % 59'u söz konusu ifedeye katıldıklarını, % 9'u ise katılmadıklarını, % 32'si ise kısmen katıldıklarını ifade etmiştir. İç denetçiler, kamu iç denetim nitelik ve çalışma standartlarına tam uyumları zorunlu olmasına rağmen standartlara % 80 oranında uyuma bile % 41 seviyesinde tam uymadıkları görülmektedir. Bu duruma iç denetçilerin gerek eski alışkanlıklarını terk etmemeleri gerekse idarelerin iç kontrol sistemindeki zafiyetler ve iç denetim birimlerinin teşkilat olarak yeterli seviyede kurulmamış olmasının sebep olduğu söylenebilir.

İç denetim sistemine karşı direnenlerin ileri sürdükleri argümanların başında iç denetimin ülkemiz yönetim geleneğine uymadığı, iç denetimin yolsuzluk ve usulsüzlükler ile mücadele kapasitesinin düşük olduğu düşüncesi gelmektedir. Literatürde iç denetçilerin yürüttüğü faaliyetler nesnel risk analizlerine dayanarak idarelerin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirdiği ve temelde kurumsal iyi yönetim ilkelerinin uygulanmasına yönelik katkı sağlandığından yolsuzluk ve usulsüzlüklerinde önlenmesi yönünde işlev görmektedir. (KELOĞLU, 2014: 340)

Bu kapsamda iç denetçilerin “*İç denetçiler, yolsuzluk ile suiistimal risklerini değerlendirebilecek yetkinliğe sahiptir.*” ifadesine ne ölçüde katıldıkları sorulmuş, iç denetçilerin söz konusu ifedeye % 77'sinin katıldığı, % 4'ünün katılmadığı, % 18'inin ise kısmen katıldığı belirlenmiştir.

İç denetçilerin görevlerinden biri yolsuzluk ile suiistimal risklerini değerlendirme olduğu halde % 4'ü tamamen % 18'nin kısmen iç denetçilerin bu alanda yetkin olmadıklarını belirtmişlerdir.

Bu durum iç denetçiliğin gelişme aşamasında olmasının ve iç denetçiliğe denetim mesleği dışındaki uzmanlık ve müdür üstü mesleklerden de geçiş yapılmış olmasından kaynaklanmış olabilir. Bu olumsuzluğun giderilmesinde hizmet içi eğitimin önemli olabileceği söylenebilir.

3.9.3. Üst Yönetici ve Diğer Üst Düzey Yöneticilerin İç Denetçi Atamalarındaki Algısı ile İç Denetime Bakışı

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanununun 7 ve 8. maddeleri kamu mali yönetimin temel esasları olan saydamlık ve hesap verilebilirlik ilkelerini tanımlamıştır. Hesap verilebilirlik adı geçen kanunda “*Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde*

edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadır.” şeklinde düzenlemiştir.

Bakanların ve Üst Yöneticilerin hesap verme sorumluluğu bölümü altında aynı kanunun 11. maddesinde *“Üst yöneticiler, idarelerinin stratejik planlarının ve bütçelerinin kalkınma planına, yıllık programlara, kurumun stratejik plan ve performans hedefleri ile hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, sorumlulukları altındaki kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan, kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesinden, malî yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi ve bu Kanunda belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden Bakana; mahallî idarelerde ise meclislerine karşı sorumludurlar. Üst yöneticiler, bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, malî hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirirler.”* demektedir. İç denetim sistemi, makul güvence ve danışmanlık faaliyeti ile üst yöneticilerin hesap verme sorumluluğunu ortaya koyar ve güvence sağlar.

Yine Kamu İç Denetim Genel Tebliği 4. maddesinde *“İç kontrol sisteminin temel unsuru olan ve aynı zamanda sistemin yeterli ve etkin bir şekilde işleyip işlemediği hususlarında değerlendirme ve önerilerde bulunan iç denetim, idarelerde üst yöneticilerin yönetim ve hesap verme sorumluluklarının yerine getirilmesinde önemli bir yardımcıdır.”* demektedir. Nihayetinde etkin bir iç kontrol sistemi kurma ve iç kontrol sisteminin işlerliğine makul güvence sağlayacak etkin bir iç denetim sistemi oluşturma üst yöneticinin sorumluluğundadır. Üst yöneticinin bu sorumluluk farkındalığı iç denetim birimlerinin etkin bir şekilde kurulup, yönetilmesinde önemli faktörlerin başında gelir.

Alan araştırmasında üst yöneticinin bu sorumluluğunun sonucu olarak iç denetim sistemini kurma ve iç denetçi istihdam etme sebebi hesap verme sorumluluğu bilinci ile yapması süreçlere etkinlik sağlar. Aksi halde salt mevzuat zorunluluğundan sistemin kurgulanması ve uygulanması alanda etkinliğini azaltır. Üst yöneticilerin bu algısı ölçülmeye çalışılmıştır.

Ankete katılan iç denetçilerin sadece % 27’si *“Kurumumuzda üst yönetici iç denetçi atamalarını yönetim ve hesap verme sorumluluğunu yerine getirmede katkısı olacağını düşündüğünden yapmaktadır.”* sorusuna katıldıklarını, % 32 oranında kısmen katıldıklarını ve % 42 oranında ise katılmadıklarını belirtmişlerdir. Burada üst yöneticilerin hesap verme sorumluluklarını yerine getirmede iç denetimden yararlanma algılarının zayıf olduğu görülmektedir.

Bu soruya paralel olarak iç denetçiler *“İdaremizin üst yöneticisi ile denetlenen birimleri iç denetimin gerekli olduğunu ve kuruma fayda sağlayacağını düşünüyorlar.”* sorusuna % 44 oranında katıldıklarını, % 35 oranında kısmen katıldıklarını, % 22 oranında ise katılmadıklarını belirtmişlerdir.

Bu soru önceki soru ile değerlendirdiğimizde üst yöneticilerin atama esnasında iç denetçilerin hesap verme sorumluluklarını yerine getirme de yardımcı olmaları için atama yaptıklarına katılmayanların % 42’lik oranı, aynı doğrultudaki bir soruda % 22’ye düşmüş ve önceki sorudaki iç denetçi atamalarında üst yöneticileri iç denetçilerin olumlu katkısı olacağı kriterine katılanların oranı % 27 iken, çalışma esnasında iç denetçilerin fayda sağladığına dair soruya katılanların oranı % 44’e yükselmiştir. Demek ki iç denetçiler farklı sebeplerle kamu idarelerine atanmış olsalar bile oluşturdukları katma değer ile üst yönetici ve diğer çalışanların algısını olumlu bir şekilde değiştirdikleri görülmektedir.

İç Denetçiler Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 45. maddesine göre “İç denetim raporları ile bunlar üzerine yapılan işlemler, raporun üst yöneticiye sunulduğu tarihten itibaren iki ay içinde Kurula gönderilir.” hükmüne istinaden iç denetim raporları merkezi uyumlaştırma birimi İç Denetim Koordinasyon Kuruluna (İDKK) gönderilmektedir. İDKK her ne kadar 7 farklı üyesi ile tüm kamu idarelerini temsil etmekte ise de Maliye Bakanlığı ile ilişkisi kurulduğu için Maliye Bakanlığına bağlı olarak kabul ediliyor. Bu durum diğer kurumlar açısından mali bir denetimden kaynaklanan tedirginliğe sebep olmaktadır. Bu durum iç denetçilerin üst yöneticiler veya diğer yöneticiler nezdinde kendilerine yardımcı ve kurumların bir parçası olarak değil de maliyenin temsilcisi olarak görmelerine sebep olmaktadır. Bunun sonucunda bir direnç oluşabilmektedir.

Ankete katılan iç denetçilerin % 48’i “İç denetim raporları İDKK’ya gönderildiğinden iç denetçiler maliyenin kurumdaki temsilcileri olarak görülmektedir.” sorusuna katıldıkları, % 29’u kısmen katıldıkları % 24’ünün ise katılmadıkları görülmüştür.

Sonuç itibarıyla iç denetçilerin yarısı bu olumsuz algının oluştuğunu belirtmişlerdir. Bu olumsuz algıyı ortadan kaldırmak merkezi uyumlaştırma birimi İDKK’nın ayrı bir üst kurul veya şimdiki haliyle Başbakanlıkla ilişkilendirmek daha olumlu sonuçlar verecektir.

İç denetim birimi güvence faaliyetinin yanında idarelerinin yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol yapılarını güçlendirmek için danışmanlık hizmeti de vermektedir. Bu durum yöneticiler ile iç denetim birimi arasında bir iletişimi gerekli kılmaktadır. İç denetçiler “Kurumumuzda üst düzey yöneticiler iç denetim birimi ile güçlü bir iletişim kurma çabasındadırlar.” sorusuna % 21 oranında katıldıkları, % 51 oranında katılmadıkları, % 28 oranında kısmen katıldıkları görülmüştür. Üst düzey yöneticiler ile iç denetim birimleri arasında iletişim çabaları üst bir seviyede olmadığı görülmektedir.

5018 sayılı Kanun ile getirilen stratejik plan, iç kontrol ve iç denetim sistemi gibi kazanımlar Avrupa Birliği (AB) tam üyelik süreci uyum müzakerelerine denk gelmektedir. Hatta iç denetim, Avrupa Birliği katılım ortaklığı belgeleri, ilerleme raporları ve ulusal programlarda sürekli yer almakta ve müzakere edilen 29. Mali Fasılın konusunu oluşturmaktadır. Bu sebepten dolayı bu kazanımların idari yapımızın bir ihtiyacı değil de AB müktesebatı gereği usulden düzenlemeler olduğu algısı oluştuğu düşünülmektedir.

Bu noktada ankete katılan iç denetçilere çalıştıkları kurumlarda böyle bir yaklaşımın olup olmadığı “Kurumumuzda stratejik plan, iç denetim, iç kontrol sistemi katma değerden ziyade Avrupa Birliği yolunda sadece bir mevzuat gerekliliği olarak görülmektedir.” sorusu ile sorulmuş ankete katılanların % 45’nin katıldıkları, % 34’ünün kısmen katıldıkları, % 21’inin ise katılmadıklarını belirtmişlerdir. İç denetim, iç kontrol sistemi ve stratejik planlama gibi kazanımların katma değerden ziyade AB uyum sürecinde bir mevzuat zorunluluğu yaklaşımı % 45 oranında yüksek bir katılımın olduğu görülmekte ve % 34 oranında kısmen katılanlar da dikkate alındığında bu olumsuz algı daha ağırlık kazandığı görülmektedir.

Bu zihinsel algılar iç denetimin kurumsallaşmasını olumsuz etkilemektedir. Bir reformun sonuç üretmesi doğru algılanması ile ilintilidir. Bu durum hesap verme sorumluluğu ön plana çıkarılarak değiştirilmesi gerekmektedir.

3.9.4. İç Denetçilerin Bağımsızlığı ve Tarafsızlığına İlişkin İç Denetçilerin Algısı

5018 sayılı Kanunun iç denetçinin görevleri başlıklı 64. maddesinde, “İç denetçi, görevinde bağımsızdır ve iç denetçiye asli görevi dışında hiçbir görev verilemez ve yaptırılamaz.” şeklinde birincil düzenleme yapılmıştır.

Bu tanıma uygun olarak İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin iç denetçilerin tarafsızlığı başlıklı 26. maddesinde “İç denetçiler, iç denetim faaliyetine ilişkin görevlerini yerine getirirken bağımsız olarak hareket eder. İç denetçiler, görevlerini yerine getirirken tarafsız davranırlar. İç denetçiler, faaliyetlerini sürdürürken bağımsızlık ve tarafsızlıklarını zedeleyebilecek bir durumla karşılaşmaları halinde iç denetim birimi başkanına, iç denetim birimi başkanı görevlendirilmemişse üst yöneticiye yazılı olarak başvurur. İç denetim birimi başkanı, iç denetçilerin görevlendirilmesinde, tarafsızlıklarını zedeleyecek hususları dikkate alır.” şeklinde güçlü vurgu yapılmıştır.

Aynı zamanda tarafsızlık ve bağımsızlığın korunması için aynı yönetmeliğin üst yöneticinin sorumluluğu başlıklı 12. maddesinde “Üst yönetici, iç denetim faaliyetlerinin yerine getirilmesinde, iç denetçilerin görevlerini bağımsız bir şekilde yerine getirmeleri için gereken tüm önlemleri alır.” şeklinde düzenleme yaparak üst yöneticiyi iç denetim faaliyetlerinin bağımsız ve tarafsız bir şekilde yürütülmesi için sorumluluk yüklemiştir.

Kamu İç Denetim Standartları 1100-Bağımsızlık ve Tarafsızlık, 1110-İdare İç Bağımsızlık, 1111 – Üst Yöneticiyle Doğrudan İletişim, 1120 - Bireysel Tarafsızlık, 1130 - Bağımsızlık veya Tarafsızlığın Bozulması Standartları mevcuttur. Tekrardan kaçınmak için ayrıntısına girilmeyecek ancak bağımsızlığın sağlanması için doğrudan üst yöneticiye bağlılık önemlidir. Bunun vurgulanması için 1111-Üst Yöneticiyle Doğrudan İletişim Standardında “İç denetim yöneticisi, üst yönetici ile doğrudan iletişim ve etkileşimde olmak zorundadır.” şeklinde düzenleme yapılarak doğrudan iletişim vurgulanmıştır.

İç denetimin bağımsızlığı ve tarafsızlığının uygulamadaki etkinliğinin görebilmek için iç denetçilere “Kurumumuzda iç denetim faaliyeti, her türlü müdahaleden uzak ve bağımsızdır.” sorusuna cevaben % 52 oranında katıldıklarını, % 29 oranında kısmen katıldıklarını, % 19 oranında katılmadıklarını belirtmişlerdir.

Objektif denetim yapılması iç denetimin bağımsız ve her türlü müdahaleden uzak olmasına bağlıdır. Burada her ne kadar iç denetçilerin % 52 gibi yüksek bir oranın birimlerinin bağımsız ve her türlü müdahaleden uzak olduğunu belirtmişse de iç denetimin en önemli fonksiyonu bağımsızlık olduğundan yeterli değildir. İç denetim birimlerinin bağımsızlığı en üst seviyede olmalıdır. Çünkü müdahaleye açık bir denetim sisteminin sonuçları da objektif olmaz, denetimin tüm süreç ve fonksiyonlarını olumsuz etkiler.

Ankete katılan iç denetçilerin % 20’si “Bu güne kadar en az bir alanda bağımsızlık veya tarafsızlığım zedelenecek şekilde çalışmama fiilen müdahale olmuştur.” sorusuna katıldıklarını, % 62’si ise katılmadıklarını belirtmişlerdir. Uygulamada iç denetim süreçlerinin müdahaleye açık olduğu görülmektedir.

Hesap verilebilirliğin etkin olarak gerçekleşmesi için iç denetim birimlerinin bağımsızlığı ve objektifliğin sağlanması gerekir.

İç denetçiler “İç denetçi atanma ve çalışma esas ve usulleri tarafsız ve önyargısız bir şekilde çalışmamı ve her türlü çıkar çatışmasından kaçınmamı sağlayacak seviyededir.” sorusuna % 53 oranında katıldıklarını, % 25 oranında kısmen katıldıklarını, %22 oranında ise katılmadıklarını belirtmişlerdir.

İç Denetçiler Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 21. maddesinde “İç denetçiler, bakanlıklar ve bağlı idarelerde, üst yöneticilerin teklifi üzerine Bakan, diğer idarelerde üst yöneticiler tarafından, sertifikalı adaylar arasından atanır ve aynı usulle görevden alınır.” şeklinde düzenlenmiştir.

Ankete katılan iç denetçiler % 53 oranında iç denetçilerin atanma ve çalışma esas ve usulleri tarafsızlığını ve her türlü çıkar çatışmasından kaçınmamı sağlayacak nitelikte olduğunu belirtmişse de % 22 oranında, iç denetçi atanma ve çalışma esas ve usulleri tarafsızlığını ve çıkar çatışmasından kaçınmamı sağlayacak nitelikte olmadığını belirtmişlerdir.

Uygulamada çoğu kurumlarda iç denetçi atamaları üst yöneticini ihtiyaç olarak görmesinden ziyade iç denetçilerin atanma talebi sonucu yapılmaktadır. Bu durumda üst yönetici ve iç denetçi arasında belirgin olmayan referans ve benzeri bir takım süreçler yaşanmaktadır. Belirgin olmayan bu atanma süreci sonunda atanan iç denetçinin üst yöneticiye karşı tarafsızlığını zedeleyebilmektedir.

İç denetim faaliyetlerinde bağımsızlık ve tarafsızlık sağlamanın esas standartlarından biri üst yönetici ile doğrudan iletişimidir. Ancak uygulamada üst yöneticilerin bir kısmının iş yoğunluğu ve benzeri sebeplerle iç denetçilerle görüşmediği, başka pozisyonlardaki yöneticilere yönlendirdiği veya alt bir makamla ilişkilendirmek istedikleri bilinmektedir. Ankete katılan iç denetçilere, “Birimiz iç denetim faaliyeti kapsamında üst yöneticiyle yeterli seviyede doğrudan iletişim kurabilmektedir.” sorusu sorulmuş ve cevaben % 41 oranında iletişim imkânlarının yeterli seviyede olduğu, % 30 oranında kısmen iletişim imkânlarının olduğu, % 34 oranında ise üst yönetici ile iletişim imkânlarının olmadığını belirtmiştir.

İç denetim faaliyetlerinin etkin bir şekilde planlanması, görevlendirmenin yapılması, denetim sonuçlarının paylaşılması, risklerin ortadan kaldırılması için önerilerin hayat geçmesi, iç denetim raporlarının işleme konulması ve denetim sonuçlarının izlenmesi tamamen üst yönetici ile iç denetçiler arasındaki iletişime bağlıdır. İletişim kanallarının olmaması iç denetim etkinliğini zayıflatmaktadır.

İç denetimin bağımsızlık ve tarafsızlık standartlarına uygun olarak yapılması ve bu standartları zedeleyecek engellerin ortadan kaldırılması için hesap verme farkındalığının oluşturulması, iç denetimin kamu idarelerinin inisiyatifine bırakılmaması, iç denetim birimlerinin teşkilat şemalarında yer alması ve iç denetçi atanma süreci için yasal düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.

3.10. Planlama ve Denetim Süreçlerinde Etkinlik Analizi ve Değerlendirilmesi

Bu bölümde iç denetimin risk esaslı olarak planlanması, yürütülmesi süreçleri ile ilgili tespitler ve değerlendirmelere yer verilecektir.

İç denetim plan ve programların hazırlanma süreçlerine üst yöneticilerin katılımı, idarelerin iç kontrol sistemlerinin iç denetime elverişliliği, stratejik hedeflerinin gerçekçi olması, üst yöneticiler tarafından hesap verme sorumluluğu kapsamında verdikleri iç kontrol güvence beyanlarına temel dayanak olarak iç denetim raporlarını görmeleri, üst yöneticilerin iç denetim sonuçlarını kamuoyu ile paylaşmaya açık olmaları, idarelerin iç kontrol, risk yönetimi gibi sistemlerinin geliştirilmesi için iç denetim biriminden danışmanlık hizmeti almaları ve iç denetimin idare içinde uygulama süreçlerinin mevzuat düzenlemeleri ve kamu iç denetim standartlarına uyum etkinlik için önemli kriterlerdir.

Bu kriterler esas alınarak ankette iç denetçilere sorular sorulmuş iç denetim sisteminin planlama ve çalışma süreçleri ile ilgili etkinlik durumu tespit edilmeye çalışılmıştır.

3.10.1. İç Denetim Plan ve Programlarında Üst Yönetici Desteği ve Katılımı

İç denetçiler Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 36. maddesinde “İç denetim faaliyetlerinin risk odaklı olarak yürütülmesi esastır. Kamu idarelerinin maruz

kalabileceği risklerin tespit edilerek sürekli ölçülmesi ve değerlendirilmesi suretiyle, risk odaklı iç denetim planı ve programı hazırlanır.

Yapılan risk değerlendirmeleri sonucunda idare için yüksek risk alanları belirlenir. İç denetim birimi, üst yöneticinin önerilerini de dikkate alarak, idarenin risklerinden kabul edilemeyecek olanları denetim programına alır ve üst yöneticiye onaylatır.”

Üst yöneticilerin bu süreçte katılması, önerilerde bulunması, denetimin sahiplenmesi, iç denetim plan ve programların zamanında hazırlanması ve onaylanması etkinliği artırır.

İç denetçilere, “*Son üç yılda en az bir defa iç denetim programımız üst yönetici tarafından onaylanmadı.*” sorusu yöneltilmiş ve cevaben ankete katılanların % 13’ katıldıkları, % 3’ü kısmen katıldığı, % 84’ü de katılmadıklarını belirtmişlerdir. Son üç yılda % 13 gibi bir oran dahi olsa bazı iç denetim birimlerinde en az bir defa iç denetim programlarının onaylanmadığı görülmektedir.

Kamu İç Denetim Genel Tebliği 5. maddesi ile “*İç denetim mevzuatına uygun şekilde hazırlanan üç yıllık iç denetim planı ve yıllık denetim programı, iç denetim birimi tarafından aralık ayı başında üst yöneticiye yazılı olarak sunulur ve üst yönetici tarafından aralık ayı sonuna kadar onaylanır. İç denetim plan ve programı, aralık ayı sonunda onaylanmaması halinde onaylanmış kabul edilir ve uygulamaya konulur.*” şeklinde düzenleme yapılarak programın yürürlüğe girmesi üst yöneticilerin insiyatifinden çıkarılmıştır.

İç denetime üst yöneticinin desteği, farkındalığı, bakışı önemlidir. Bu destek iç denetim plan ve programların yapılması aşamasında süreçte aktif rol oynayarak bazı riskli bulunduğu alanlarında denetim plan ve programlarına katılmasını önermesi ile kendini gösterir. Üst yöneticilerin farkındalığı için bu bir göstergedir.

Ankette iç denetçilerin % 65’i, “*Üst yöneticinin önerisi ile son üç yılda en az bir alan iç denetim planına dâhil edildi.*” Sorusuna katıldığını, % 9’u kısmen katıldığını, % 26’sı katılmadığını belirtmiştir. Burada % 65 gibi bir çoğunluğun üst yöneticinin en az bir alanda önerisi iç denetim planına dâhil edildiğini belirtmiş olmaları iç denetimin etkinliği önemli bir sonuçtur.

3.10.2. İç Kontrol, İç Denetim İlişkisi ile Denetlenecek İç Kontrol Sisteminin Yeterliliği

İç kontrol yönetimin (üst yönetici, harcama birimleri, mali hizmetler birimleri, gerçekleştirme görevlileri) sorumluluğundadır.

Günümüzde bir organizasyonun her seviyesinde risklerin azaltılmasında en önemli ve öncelikli yönetsel araç iç kontrol olarak görülmektedir. Bu durum yönetim adına iç kontrol sisteminin tasarım ve uygulamasının etkinliğinin tarafsız ve objektif bir göz tarafından değerlendirilmesi ihtiyacı ortaya çıkmaktadır. Bu tarafsız ve bağımsız göz iç denetimdir. (KAYA, 2014,291)

İç Denetçiler Çalışma Esas ve Usulleri Hakkında Yönetmeliğin 5-7. maddelerinde özetle; iç denetim, nesnel güvence sağlamanın yanında, özellikle risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerini geliştirmede idarelere yardımcı olmak üzere bağımsız ve tarafsız bir danışmanlık hizmeti sağlar.

İç denetim, yönetim sorumluluğunda olan iç kontrol, yönetim ve risk yönetimin güvencesidir.

Etkin bir iç denetim ancak etkin bir iç kontrol ortamında yapılır. Eğer etkin bir iç kontrol ve risk yönetim sistemi yoksa iç denetim nesnel güvence verme hizmeti verilemez ancak iç kontrol sisteminin oluşturulması için danışmanlık hizmeti verilebilir.

Bu noktada yapılan alan araştırmasında iç kontrol sisteminin varlığı, iç denetimin iç kontrol güvence beyanlarına dayanak olarak görülüp görülmediği, kurumsal stratejik hedeflerin belirgin ve gerçekçi olup olmadığı görülmeye çalışılmıştır.

Bu kapsamda iç denetimin etkinliği için yeterli iç kontrol sisteminin varlığına ilişkin iç denetçilerin algısı tespit etmek üzere iç denetçilere *“Yazılı iç kontrol sistemi yeterli seviyede olmayan idarelerde iç denetim güvence hizmeti verilemez.”* sorusu sorulmuş ve cevaben ankete katılanların % 71’i katıldıklarını, % 22 oranında kısmen katıldıklarını, % 7 gibi küçük bir oran ise yazılı iç kontrol sistemi yeterli seviyede olmazsa dahi iç denetimin nesnel güvence hizmeti verebileceğini belirtmiştir.

Burada önemli olan % 71 gibi bir çoğunluğun yazılı iç kontrol sistemi olmadıkça etkin iç denetim güvence hizmeti verilemeyeceğini belirtmeleridir. Bu durum uluslararası uygulamalara uygun, paralel bir algıdır.

O zaman etkin bir iç denetim faaliyeti için idarelerin iç kontrol sistemlerini kurmaları ve geliştirmeleri gerekir.

Aynı zamanda iç denetçilere *“Kurumumuzda iç kontrol sistemi iç denetim güvence hizmeti verilebilecek seviyededir.”* sorusu yöneltilmiş ve cevaben % 13 oranında katıldıklarını, % 27 oranında kısmen katıldıklarını, % 60 oranında kurumlarında iç kontrol sistemi iç denetim nesnel güvence hizmeti verebilecek seviyede olmadığını belirtmişlerdir. Bu önceki soru ile aynı sonuçlara varılmıştır. Ancak uygulamada kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin yetersiz olduğu görülmektedir.

Bilindiği gibi harcama yetkilileri ve muhasebe birim yöneticileri dönem sonunda üst yöneticilere iç kontrol güvence beyanı vermektedirler. Bu beyanların temel dayanaklarından biri iç denetim raporlarıdır.

Ankete katılan iç denetçilerin sadece % 12’si *“Kurumumuzda üst yöneticiler ve harcama yetkilileri verdikleri iç kontrol güvence beyanlarında iç denetim raporlarını önemli bir dayanak olduğunun farkındadırlar.”* sorusuna katıldıkları, % 34 oranında kısmen farkında olduklarını % 54 gibi yüksek oran ise üst yönetici ve harcama yetkililerinin iç denetim raporlarının hesap verme sorumluluklar kapsamında verdikleri iç kontrol güvence beyanlarına dayanak olduğunun farkında olmadıklarını belirtmişlerdir.

Bu farkındalığın güçlendirilmemesi halinde yönetimin hesap verme sorumlulukları için ürettikleri mali raporları, faaliyet raporları doğruluğu ve güvenilirliği temel denetim dayanağından yoksun olur.

İç denetçilere *“Kurumumuzdaki birimler, iç denetim birimimizden en az bir defa danışmanlık hizmeti talep etmişlerdir.”* sorulmuş ve cevaben ankete katılan iç denetçilerin % 49’u katıldıklarını, % 19’u kısmen katıldıklarını, % 32’sinin ise katılmadıkları görülmektedir. Burada katılımcıların % 49’u iç denetim birimimizden en az bir defa danışmanlık hizmeti talep edildiğini belirtmiştir. Bu durum, iç denetim faaliyetleri açısından olumlu olduğu düşünülmektedir.

Etkin bir iç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim için kurumlardaki stratejik hedeflerin belirgin ve uygulanabilir olması önemlidir. Afakî ve ulaşılamaz hedefler gerçekçi değildir etkin bir stratejik plan ve performans planının yapılmadığı gösterir. Plan ve bütçe bağını zayıflatır.

İç denetçilerin % 25'i "*Kurumumuzda stratejik hedefler uygulanabilir ve gerçekçi olarak belirlenmiştir.*" sorusu katıldığını, % 39'u kısmen katıldığını, % 36'sı ise katılmadıklarını belirtmiştir.

Bu durumda kamu mali yönetim sisteminde stratejik hedeflerin gerçekçi olmaması veya kısmen olması stratejik plan, performans programı, bütçe, iç kontrol ve iç denetim gibi sistemlerin etkinliğini azaltır; bu durumda iç denetimden beklenen fayda da sağlanamayabilir.

3.10.3. İç Denetimin Bilgi ve Belgelere Erişimi ve Engelleyici Tutumun Olup Olmadığı

Denetimin bağımsız ve tarafsız olarak yerine getirilmesi için bir takım yetkiler olması gerekmektedir. İç Denetçilerin Çalışma Esas ve Usulleri Hakkında Yönetmeliğin 16. maddesi iç denetçilerin yetkilerini düzenlemiştir. Denetim konusuyla ilgili iç denetçilerin elektronik ortamdakiler dâhil her türlü bilgi, belge ve dokümanlar ile nakit, kıymetli evrak ve diğer varlıkların ibrazını ve gösterilmesini talep etmek, denetlenen birim çalışanlarından, iç denetim faaliyetlerinin gereği olarak yardım almak, yazılı ve sözlü bilgi istemek, denetim faaliyetinin gerektirdiği araç, gereç ve diğer imkânlardan yararlanmak, denetimi engelleyici tutum, davranış ve hareketleri üst yöneticinin bilgisine intikal ettirmek gibi yetkileri vardır.

İç denetçilere "*İç denetim standartlarına uygun olarak yaptığım denetimlerde denetim sürecini etkileyecek hiçbir engel ile karşılaşmadım.*" ifadesine ne ölçüde katıldıkları sorulmuş ve cevaben katılımcılar % 58 oranında hiçbir engel ile karşılaşmadıklarını, % 29 oranında kısmen karşılaştıklarını, % 13 oranında denetimi etkileyecek engelle karşılaştıklarını belirtmişlerdir. Denetim sürecini etkileyecek engel sınırlı da olsa karşılaşılmaması iç denetimde etkinliği azaltan unsurlar arasında belirtilebilir.

"*Denetim sürecinde tüm bilgi ve belgelere ulaşma imkânım vardır.*" ifadesine ise ankete katılan iç denetçilerin % 83'ü katıldıklarını, % 20'si kısmen katıldıklarını, % 7'si ise katılmadıklarını belirtmişlerdir. Burada % 7 gibi bir oran denetim bilgi ve belgelere ulaşma imkânlarının olmadığını belirtmiştir.

İç denetimde etkinlik için denetim süreçlerini olumsuz etkileyecek bu engellerin yasal düzenlemelerle kaldırılması gerekir.

3.11. İç Denetim Sonuçlarında Etkinlik Analizi ve Değerlendirilmesi

İç denetim faaliyetleri sonucunda üretilen raporlarla tespit edilen bulgulara yönelik geliştirilen önerilerin eylem planına bağlanması ve uygulamaya geçmesi, üst yöneticilerin önerilere katılma eğilimi, uzlaşılan denetim sonuçlarının izleme ve takibi, iç denetimlerde oluşturulan katma değer iç denetime yönelik algıyı değiştirip değiştirmediği, iç denetimin kamu kaynaklarını etkin, verimli ve ekonomik olarak kullanılmasına, risk yönetimi ve iç kontrol sistemine verdiği katkı, yolsuzluk ve usulsüzlükleri önleme kabiliyeti, iç denetimin oluşturduğu bu katma değer üst yöneticiler tarafından takdir edilip edilmediği, iç denetimin teftişten farklı olduğu algısı oluşturulup oluşturulmadığı, iç denetçilerin saygınlığını arttırıp arttırmadığı, dış denetim birimi Sayıştay ile iç denetim arasında yeterli seviyede işbirliği olup olmadığı iç denetimin etkinliği için önemli unsurlardır.

Alan araştırmasında, bu hususları belirlenmeye ve iç denetim sonuçlarının uygulama durumu ile iç denetim sonuçlarının diğer taraflar arasında oluşturduğu sinerji tespit edilmeye çalışılmıştır.

3.11.1. Denetim Sürecinde Tespit Edilen Bulgu ve Önerilerin Uygulanma Süreçleri ve Yöneticilerin Denetim Sonuçlarına Yönelik Eğilimleri

İç denetim, plan ve program hazırlama, ön inceleme, risk değerlendirme, alan araştırması, risklere yönelik kontrol ortamını test etme, bulguları tespit etme, bulgu ve önerileri paylaşma, raporlama ve izleme süreçlerinden oluşmaktadır.

Bu bölümde bu süreçler ile ilgili tespitler ve değerlendirmeler ortaya konulacaktır.

İç denetim sürecinde denetlenen birim yöneticilerinin veya üst yöneticilerin bulgular karşısında farklı düzeylerde direnç gösterdikleri düşünüldüğünden bu aktörler nezdinde tespit ve değerlendirmelere yer verilecektir.

Ankete katılan iç denetçilerin % 27'si *“Denetlenen birimler tespit edilen bulguları kabul etmeme eğilimindedirler.”* ifadesine katıldıklarını, % 43'ü kısmen katıldıklarını ve % 30'u ise katılmadıklarını belirtmişlerdir.

Denetim sürecinde tespit edilen bulgulara denetlenen birim katılmıyorsa iç denetim birim yöneticisi bunu üst yöneticiyle paylaşır üst yönetici sorunu çözer.

Ankete katılan iç denetçilerin % 30'u *“Uzlaşamadığımız bulgularda üst yönetici genellikle denetlenen birimlerin görüşüne katılma eğilimindedir.”* ifadesine katıldığını, % 24'ü kısmen katıldığını ve % 46'sı ise katılmadıklarını belirtmişlerdir. Burada üst yöneticilerin daha çok denetim ekibinin önerisine katıldıkları görülmektedir. Bu iç denetimin etkinliğini göstermektedir.

Denetlenen birim, bulgulara (mevcut durum, riskler ve etkileri ile önem düzeyleri) katılması halinde, makul bir sürede alınacak önlemleri içeren bir eylem planı sunmak zorundadır.

Bunun sonuçlarının tespiti açısından iç denetçilere *“Denetimler sonucunda uzlaşılan bulgular bir eylem planına bağlanmaktadır.”* ifadesine ne ölçüde katıldıkları sorulmuş, iç denetçiler % 79 oranında katıldıklarını, % 13 oranında kısmen katıldıklarını ve % 7 oranında katılmadıklarını belirtmişlerdir. *“Cevap ve eylem planlarının uygulama sonuçları makul seviyededir.”* ifadesine % 50 oranında katıldıklarını, % 35 oranında kısmen katıldıklarını ve % 15 oranında katılmadıklarını belirtmişlerdir.

Uzlaşılan bulguların eylem planına bağlanması ve bu eylem planının uygulanması hususu iç denetimin etkinliği için önemli kriterdir. Yapılan alan araştırmasında uzlaşılan bulguların eylem planına bağlandığına katılım % 79 iken, bu eylem planının uygulandığına dair soruya % 50 katılımı düşüş göstermiştir. Buna göre kamu idarelerinde iç denetim sonuçları kısmen eylem planına bağlanmadığı gibi eylem planına bağlanan denetim raporlarının bir kısmı da uygulanmakta, kağıt üzerinde kalmaktadır.

Denetim nihai raporu hazırlandıktan sonra ilgili birimlere üst yönetici tarafından gereği için gönderilmesi gerekmektedir. Ankete katılan iç denetçilerin *“Denetim raporları, üst yönetici tarafından işleme koyulmak üzere denetlenen birimlere makul sürede gönderilmektedir.”* ifadesine % 73 oranında katıldıkları, % 18 oranında kısmen katıldıklarını ve % 9 oranında katılmadıkları belirlenmiştir. Burada % 9 gibi bir seviyede denetim raporlarının gereği için üst yönetici tarafından ilgili birimlere makul sürede gönderilmediği görülmektedir.

Kamu İç Denetim Rehberine göre, *“İç denetimin kurumun faaliyetlerine değer katabilmesi, denetim ve danışmanlık raporlarında yer alan önerilerin hayata geçirilmesine bağlıdır. Bu nedenle, denetim faaliyetleri sonucunda birimler tarafından sunulan eylem*

planlarının uygulama takvimine göre gerçekleşme durumlarının takip edilmesi gerekmektedir.” Bu durumda iç denetim birimleri etkin bir izleme-takip sistemi kurmaları gerekmektedir.

İç denetçiler, *“Birimizde denetim sonuçlarının izlenmesi için etkili bir takip sistemi kurulmuştur.”* ifadesine % 31 oranında katıldıklarını, % 41 oranında kısmen katıldıklarını ve % 28 oranında katılmadıklarını belirtmişlerdir. Etkili takip sistemi kurulduğuna dair katılım % 31 gibi düşük bir seviyede kalması iç denetimin etkinliği bakımından ciddi bir sorundur.

Bu sonuç iç denetim raporlarının sonuçlarının hayata geçmesi ve eylem planlarının uygulama takvimine göre zamanında gerçekleşmesi için takip sisteminde kısmen zayıf alanlar olduğunu göstermektedir. Bu sorunun ortadan kaldırılması iç denetim birimlerinin hem fiziki hem de insan kaynağı açısından güçlendirilmesi gerekir.

3.11.2. Denetim Farkındalığı Oluşturmada İç Denetçilerin Rolü

İç denetim sisteminin en önemli aktörlerinden biri iç denetçilerdir. Eğer reformlar üstten düzenleyici organlar tarafından getiriliyorsa; uygulamacıların değişimi özümsemesi ve yapılan reformdan kısa vadede sonuç alınması zorlaşır. İç denetçiler oluşturdukları katma değer ile denetim sistemi dönüşerek iç denetim etkinliği ve iç denetime karşı teftiş geleneğinden gelen olumsuz algı değişecektir.

Ankete katılan iç denetçilerin, *“İç denetim sonucunda oluşturduğum katma değerle iç denetime karşı olumsuz algıyı değiştirdim.”* ifadesine % 53’ünün katıldığını, % 36’sının kısmen katıldığını, % 11’i ise katılmadığını belirtmişlerdir.

“Yaptığım denetimlerde kuruma sağladığım katkılardan dolayı üst yöneticim tarafından takdir edildim.” ifadesine iç denetçilerin % 27’si katılırken, % 27’si kısmen katıldıklarını ve % 46’sı katılmadıklarını belirtmişlerdir.

Bu sonuçlar, kurumlarda iç denetime karşı olumsuz algının iç denetçilerin de çabalarıyla büyük ölçüde olumlu yönde değiştiğini göstermektedir.

Ülkemiz denetim sistemi teftiş geleneğinden gelmektedir. Teftiş işlem bazlı ve geçmiş odaklı sorgulama yapar. İç denetim gelecek odaklı, süreç bazlı önleyici denetim yaparak katma değer sağlar. Kamu idarelerinde en önemli tartışmalardan biri de teftiş ve iç denetim farkının anlaşılmadığı veya fark var ise teftiş ve iç denetim görev ayrımının net olarak yapılmadığı, uygulamada birimler arası bazı kısır çekişmelerin olduğudur.

“Yaptığım denetimlerle iç denetimin teftişten farklı olduğu algısını oluşturdum.” ifadesine iç denetçilerin % 69’u katılırken, % 24’ü kısmen katıldıklarını, % 7’si ise katılmadıklarını belirtmişlerdir.

“Kurumda, iç denetim ile eğer varsa teftiş kurulunun görev alanı konusunda bir görev karmaşası yaşanmaktadır.” ifadesine katılımcıların % 36’sı katılırken, % 30’u kısmen katılmakta ve % 34’ü ise katılmadıklarını belirtmişlerdir. Burada her ne kadar iç denetim çalışmalarında % 69 oranında iç denetimin teftişten farklı olduğu algısı oluşturulmuşsa da % 36 oranda mevzuat düzeyinde görev karmaşasının varlığına katıldıkları görülmektedir. İç denetim de etkinliğin sağlanması için görev karmaşasını ortadan kaldıracak yasal düzenlemeler yapılmalıdır.

İç denetçilerin denetim sürecinde gösterdikleri yetkinliğin sonucunda oluşturdukları katma değer bireysel prestijlerini arttırıp arttırmadığı tespit edilmek istenmiştir. Bu insan kaynağının motivasyonu için önemlidir.

“Her denetim sonucu denetim görevimden dolayı görüştüğüm kişiler nezdinde prestijimin arttığını hissediyorum.” ifadesi karşısında iç denetçilerin % 69’u prestijlerinin arttığını, % 21’i kısmen arttığını ve % 10’u artmadığını belirtmişlerdir.

3.11.3. İç Denetim Sonuçlarının Kamu İdarelerinde Oluşturduğu Katma Değer

İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara *değer katmak* amacını güden bağımsız ve objektif bir *güvence ve danışmanlık* faaliyetidir. İç denetim, kurumun *risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkililiğini* değerlendirmek ve geliştirmek, kaynakların etkin, verimli ve ekonomik olarak kullanılmasını sağlamak, usulsüzlük ve yolsuzlukları önleme amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur. İç denetimde etkinlik nihayetinde bu katma değer oluşturulmasıdır. İç denetim iç kontrol sistemine önemli katkılar sağlayan risk yönetimi ve kurumsal yönetim sistemlerini değerlendirerek stratejik planın uygulanmasını kolaylaştıracaktır. (ACAR, 2014, 312)

İç denetçiler geleneksel iç kontrol odaklı bir yaklaşımın ötesinde kurumsal risk yönetimi ve yönetim konularında önemli ölçüde katkı beklenmektedir. (KIRAL, 2014,322)

“Kurumumuzda iç denetim faaliyetleri kaynakların daha etkin, ekonomik ve verimli kullanılmasına katkı sağlamıştır.” ifadesine katılımcıların % 53’ü katıldıklarını, % 32’si kısmen katıldıklarını ve % 14’ü ise katılmadıklarını belirtmişlerdir.

Aynı şekilde “Kurumumuzda iç denetim faaliyetleri risk yönetimi ve iç kontrol sisteminin güçlendirilmesine açıkça katkı sağlamıştır.” ifadesine katılımcıların % 47’si katıldıklarını, % 37’si kısmen katıldıklarını ve % 16’ü ise katılmadıklarını belirtmişlerdir.

“İç denetimler sonucunda kurumumuzda usulsüzlük ve yolsuzluğa açık alanlar tespit edilmiştir.” ifadesine iç denetçilerin % 50’si katılırken, % 30’u kısmen katılmış ve % 20’si katılmamıştır.

Ankete katılanların yarısının iç denetim faaliyetlerinin kurum kaynaklarının etkin, verimli ve ekonomik kullanılmasına ve kurumun risk yönetimi ve iç kontrol sisteminin güçlenmesine katkı sağladığını belirtmelerine rağmen % 15 seviyelerinde katkı sağlamadığını da belirtenlerde görülmektedir.

Katma değer sağlanmaması, iç denetçilerin verimsiz çalışmalarından kaynaklanabileceği gibi kamu idarelerindeki yönetimin iç denetim süreç ve sonuçlarına mesafeli durmasından da kaynaklanabilir. Bunun sebeplerini ortadan kaldıracak izlemeler yapılması gerekir.

3.11.4. İç ve Dış Denetim İlişkisi

İç ve dış denetim arasında güçlü işbirliği denetim kaynağı israfını engeller ve etkinliğini artırır.

Ankete katılan iç denetçilere “Denetim kaynaklarının etkin kullanılması için Sayıştay, iç denetim birimleri ile yeterli seviyede işbirliği yapma eğilimindedir.” sorulmuş ve cevaben % 27’si katıldıklarını, % 35’i kısmen katıldıklarını, % 38’i ise katılmadıklarını belirtmişlerdir. Sonuca bakıldığında güçlü bir işbirliği eğiliminin olmadığı görülmektedir. Denetim rehberlerinde iş birliğine yönelik süreçler açıklanmalı ve işbirliğinin sağlanması için ortak eğitimler düzenlenmelidir.

Aynı zamanda iç denetçilere “Sayıştay Denetçileri denetimlerde iç denetçilerin performansını değerlendirme eğilimindedirler.” sorusu sorulmuş ve ankete katılan iç denetçilerin % 32’si Sayıştay Denetçileri denetimlerde iç denetçilerin performansını değerlendirme eğiliminde oldukları, % 33’ü böyle bir eğilimin kısmen olduğu, % 35 oranında

ise Sayıştay Denetçilerinin iç denetçilerin performansını değerlendirme eğilimi olmadıkları belirtmişlerdir. Sayıştay iç denetim sisteminin güçlenmesi ve iç denetçilerin yetkinliğinin artırılması için gerekli fırsatların sağlanmasını önerebilir. Ancak bireysel olarak iç denetçilerin performansını değerlendirme yoluna gitmemelidir. İç denetçilerin çalışmaları iç denetim mevzuatına göre bağımsız dış değerlendirme kapsamındadır.

3.12. İç Denetçilere Göre İç Denetimin Mevcut Durumu ve Gelecek Öngörüsü

Burada iç denetim sisteminin iç denetçiler açısından genel durumu, gelecek 10 yıl için öngörüler, iç denetimin mevcut durumda etkin sonuçlar üretme kabiliyeti, iç denetimin ülkemiz idari yapısına ne derece uygun denetim modeli olduğu, eşit işe eşit ücret kararnamesi olarak bilinen 666 sayılı KHK'nın iç denetim iç denetçilere etkisi, iç denetim standartlarının uygulanabilir ve iç denetim ile teftiş kurulları arasında görev karmaşasının olup olmadığına ilişkin sorunlar ile durum tespit edilmeye çalışılmıştır.

3.12.1. İç Denetçilere Göre Denetim Sisteminin Mevcut Durumu

İç denetçilerin denetim sitemine karşı mevcut algıları, iç denetim bugün itibariyle sonuç üretip üretmediği, ülkemizde standartları ile uygulanabilir olup olmadığı hususunda iç denetçilerin görüşleri tespit edilmeye çalışılmıştır.

“Türkiye’de iç denetim sistemi bugün itibariyle etkin sonuçlar ürettiğine inancım tamdır.” sorusuna iç denetçilerin % 14’ü katılırken, % 46’sı kısmen katılmadığını, % 40’ı ise katılmadığını belirtmişlerdir. Görüldüğü gibi iç denetçiler nezdinde iç denetimin bugün itibariye çoğunlukla etkin sonuç üretmediği ortaya çıkmaktadır.

İç denetçilere *“Yaptığım iç denetimlerin kurum açısından etkin sonuçlar ürettiğine inanıyorum.”* şeklinde bireysel çalışmaları açısından sorulduğunda % 59’u çalışmalarıyla kurum açısından etkin sonuçlar ürettiğini, % 29’unun kısmen etkin sonuçlar ürettiğini ve % 12’sinin ise etkin sonuçlar üretmediğini belirtmiştir.

Önceki soru ile değerlendirildiğinde katılan iç denetçilerin sadece % 14’ü ülkedeki iç denetim sisteminin etkin sonuçlar ürettiğine inanırken, bireysel çalışmaları açısından sorulduğunda katılımcıların % 59 gibi bir çoğunluk etkin sonuçlar ürettiğini belirtmektedirler.

Bu karşılaştırmada oranların birbirine yakın olması gerektiği düşünülse dahi iç denetimin iç denetçiye bağlı olmayan süreçlerinin varlığını düşündüğümüzde anlamlı olabilir. Çünkü iç denetçi sahada çalışırken denetlenen personel nezdinde iyi bir rehberlik yapabilir ancak rapor üretildiği zaman üst düzey yönetici veya üst yöneticinin direnci ile karşılaşabilir veya rapor sonucunda oluşturulan eylem planı gerçekleşmeyebilir. Bunun gibi iç denetimin etkinliği farklı faktörlere bağlıdır.

İç denetim sistemi uluslar arası iç denetim standartları esas alınarak tasarlanmıştır. Türkiye’de tartışılan konu zihniyet dönüşümün yapılamadığı, bürokrasinin iç denetim ve iç kontrol gibi tasarımları AB tam üyelik müzakereleri sonucu getirilen sistemler olduğu olgusudur.

“Uluslar arası standartlarda iç denetim kurgusunun ülkemiz idari yapısındaki mevcut algıya uygun bir denetim modeli olmadığına inanıyorum.” ifadesine iç denetçilerin % 41’i katıldıklarını, % 34’ü kısmen katıldıklarını, % 25’i katılmadıklarını belirtmişlerdir. Bu durum kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin yetersiz olduğu, iç kontrolün tanımlı olmadığı, hedeflerin belirgin olmadığı, gerçekçi bütçelerin hazırlanmadığı, hesap verilebilirliğin sağlanmadığı alanlarda iç denetimden beklenen katma değer sağlanamaz. Öncelikle etkin planlama, bütçeleme ve iç kontrol sitemi kurulmalıdır.

“Kamu iç denetim standartları bu haliyle uygulanabilir değildir.” ifadesine iç denetçilerin % 21 katılırken, % 46’sı kısmen katıldığını, % 33’ü ise katılmadığını belirtmişlerdir.

Burada % 21 gibi bir oranın kamu iç denetim standartları bu haliyle uygulanabilir olmadığını belirtmesinin asıl sebebi muhtemelen stratejik plan, performans programı, bütçeleme gibi sistemlerin gerçekçi olmaması ve iç kontrol sisteminin yetersiz olmasıdır.

3.12.2. İç Denetçiler Nezdinde İç Denetimin Gelecek Öngörüsü

Yukarı bölümde iç denetçiler son 10 yılda denetime fazla önem verişmediği, iç denetime karşı direnç olduğu ve iç denetim etkin sonuçlar üretmediği ve iç denetimin ülkemizdeki mevcut idari yapıya uygun olmadığını çoğunlukla belirtmişlerdir. Bununla birlikte iç denetçilere iç denetim sisteminin geleceği hakkında öngörüler sorulmuş ve aşağıdaki tablo ortaya çıkmıştır.

“Gelecek 10 yılda Türkiye’de iç denetim tüm fonksiyonları ile etkin sonuçlar üreteceğine inanıyorum.” ifadesine iç denetçilerin % 49’u katıldığını, % 33’ü kısmen katıldığını, % 17’si ise katılmadığını belirtmiştir. % 49’nun gelecekte iç denetimin etkin sonuçlar üreteceğini düşünmeleri dönüşüm için önemlidir.

İç denetçilere “İç denetim mesleğinin geleceğine ilişkin öngörülerden hangisi sizce doğrudur?” sorusu sorulmuş ve birden fazla seçeneğin işaretlenebileceği istenmiştir. Burada % 24 ile “Yönetim için iç denetim fonksiyonunun önemi günden güne artmaktadır.” birinci, % 20 ile “İç denetim mesleği belirsizliğini sürdürecektir ve zamanla önemsizleşecektir.” İkinci, şeklinde sıralanmıştır.

Burada iki, soru birlikte değerlendirildiğinde iç denetçilerin çoğu iç denetim sisteminin geleceğinde umutlu oldukları görülmektedir.

3.12.3 İç Denetçiler Nezdinde İç Denetimin En Önemli Sorunu

İç denetçilere iç denetim sisteminin en önemli sorunu ne olduğu yöneltmiş ve en önemli sorunlar aşağıdaki gibi tespit edilmiştir.

Tablo-8: İç Denetçiler Nezdinde İç Denetimin En Önemli 3 Sorunu

Sizce iç denetim sisteminin en önemli sorunu nedir?	%
Hesap verilebilirlik ve mali saydamlığa karşı yönetimin direnç göstermesi	16
Üst yönetimin farkındalığının yetersizliği	22
İDKK'nın kurumsal kapasite yetersizliği	17

Burada yapılması gereken merkezi uyumlaştırma birimi olarak İDKK’nın kurumsal kapasitesinin güçlendirilmesi, üst yöneticiler nezdinde farkındalığın oluşturulması, tüm kamu idarelerinde iç denetim birimlerinin kurulması, yeterli iç denetçi çalıştırılması üst yöneticilerin hesap verilebilirlik ve mali saydamlığa karşı direncinin azaltılmasına yönelik tedbirler alınmasıdır.

SONUÇ

5018 sayılı Kanun ile mali yönetim ve denetim sistemi değiştirmiştir. Uluslar arası standartlara uygun olarak düzenlenen kamu iç denetim sistemi, genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, özel bütçeli idareler, yüksek öğretim kurulu, üniversiteler, üniversiteler, ileri teknoloji enstitüleri, mahalli idareler ve sosyal güvenlik kurumların tümünü kapsamaktadır.

Ülkemiz kamu kesiminde, iç denetim sisteminin uluslararası standartlarda mevzuat alt yapısı ağırlıklı olarak tamamlanmıştır. Tüm kurumlarda mali olan ve olmayan tüm süreçlerin iç denetimi aynı unvanda, aynı rehber ve standartlara göre aynı merkezi uyumlaştırma birimi fonksiyonel işbirliğinde yürütülmektedir. Bu sistemin kamu yararı açısından etkin bir şekilde uygulanabilmesi için değişimin taraflara iyi anlatılması, zihinsel farklılığın yaratılması sürecin iyi yönetilmesi gerekir. Burada en önemli görev merkezi uyumlaştırma birimine düşmektedir.

İç denetimin etkinliği stratejik plan, performans esaslı bütçe, hesap verilebilirliği sağlamak üzere tahakkuk esaslı muhasebe, doğru ve güvenilir raporlama, açık ve şeffaf bütçe hazırlama, uygulama süreçleri, denetim süreçleri, mali kontrol süreçlerinin etkinliği ile doğrudan ilintilidir.

İç denetimin etkinliği, bağımsız ve tarafsız bir iç denetim faaliyetine, yeterli ve yetkin iç denetim insan kaynağına, etkin risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin varlığına, iç denetimin genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleşmesine, iç ve dış denetim arasındaki işbirliğine, yetkin insan kaynağına, etkin bir planlama, etkin bir bütçeleme ve raporlama süreçlerinin ile hesap verme süreçlerinin ile hesap verme farkındalığına bağlıdır.

Bu çalışmada; iç denetim birimlerinin ayrı bir bütçeye sahip olmamasının iç denetim uygulamalarını belli ölçüde olumsuz etkileyebileceği, iç denetçilerin bir kısmının iç denetim faaliyetlerini iç denetim standartlarına uyarak gerçekleştirmedikleri, iç denetçi atamalarını üst yöneticilerin kendi yönetim ve hesap verme sorumluluğunu yerine getirmede katkısı olacağını düşünmesinden ziyade diğer farklı sebeplerle yaptıkları, kamu idarelerindeki üst yöneticilerin büyük çoğunlukla iç denetçileri Maliye Bakanlığının temsilcileri olarak gördükleri, iç denetim, iç kontrol ve stratejik plan gibi sistemlerin A.B. ile uyum gerekliliği olarak görüldüğü, kamu idarelerindeki % 52'lik bir oranda kurumlarında iç denetim faaliyetlerinin her türlü müdahaleden uzak olarak görüldüğü ve % 20 düzeyine bugüne kadar iç denetim çalışmalarında en az bir defa müdahale görüldüğü tespit edilmiştir.

Bunun dışında halen bazı idarelerde iç denetim programlarının onaylanmadığı, ve kamu idarelerin çoğunda iç denetim yapmak için yeterli iç kontrol sistemi olmadığı, iç kontrol sistemlerinin zayıf olduğu, çoğu üst yöneticinin iç denetim raporlarını hesap verme adına verdikleri iç kontrol güvence beyanları için dayanak olarak görmedikleri, idarelerin çoğunda stratejik hedeflerin uygulanabilir ve gerçekçi olmadığı, ancak denetim aşamasında iç denetçilerin çoğu iç denetim faaliyetlerinde her türlü bilgi ve belgeye ulaşma imkânlarının olduğu görülmektedir.

İç denetim plan ve program süreçleri ile denetim süreçlerinde ise kısmen denetlenen birimlerin tespit edilen bulguları kabul etmeme eğiliminde oldukları ve bu kurumlarda üst yöneticilerin denetlenen birim önerilerine katılma eğiliminde oldukları ama iç denetim sonuçları büyük çoğunlukla eylem planına bağlandığı bu eylem planlarının uygulanması ise % 50 gibi bir oranda makul seviyede uygulandığı ancak iç denetim birimlerin çoğunda iç denetim sonuçlarını izlemek için kurumlarında etkin bir takip sistemini oluşturmadıkları ortaya çıkmıştır.

İç denetçilerin bireysel çalışmaları ile iç denetime karşı olumsuz algıyı değiştirdikleri ve iç denetimin teftişten farklı olduğu algısını oluşturdukları, kısmen de olsa teftiş ve iç denetim görev karmaşasının yaşandığı görülmektedir.

Çalışmada iç denetim ve dış denetim arasında yeterli işbirliği olmadığı, kısmen de olsa dış denetimlerde Sayıştay denetçileri iç denetçilerin performansını değerlendirme eğiliminde oldukları görülmektedir.

Çalışmada tüm denetim sistemi ile ilgili iç denetçilerin genel algıları, iç denetim ile ilgili gelecek öngörüler ve iç denetim nezdinde temel iç denetim sorunlarına bakıldığında iç denetçilerin çoğu son 10 yılda denetime ve denetim mesleğine yeterli önem verilmediğini, iç denetime karşı direncin olduğunu, iç denetim sistemi yeterli seviyede etkin sonuç üretmediği ve iç denetim kurgusu ülkemiz idari yapısındaki mevcut algıya uygun bir denetim modeli olmadığına inandıklarını belirtmişlerdir.

Buna rağmen iç denetçilerin yarısından fazlası gelecek 10 yılda Türkiye’de iç denetim tüm fonksiyonları ile etkin sonuçlar üreteceğine inandığını belirtmişlerdir.

İç denetçiler açısından iç denetim önünde en önemli engeller ise hesap verilebilirlik ve mali saydamlığa karşı yönetimin direnç gösterilmesi, üst yönetimin farkındalığının yetersizliği, İDKK'nın kurumsal kapasite yetersizliği olarak görülmektedir.

Ön plana çıkan olumlu yönler ise iç denetçilerin yolsuzluk ve suiistimal risklerini değerlendirebilecek yetkinliğe sahip oldukları, üst yöneticilerin bir kısmının iç denetimi faydalı olarak gördükleri, iç denetçilerin çoğunun iç denetim faaliyetlerinde her türlü bilgi ve belgeye ulaşma imkânlarının olduğu, tespit edilen verimsiz alanlara rağmen iç denetim faaliyetleri ile kaynakların daha etkin, ekonomik ve verimli kullanılmasına ve risk yönetimi ile iç kontrol sisteminin güçlendirilmesine katkı sağladığı ve denetim sonuçlarında usulsüzlük ve yolsuzluğa açık alanlar tespit edildiği, bu noktada idarelere katma değer sağlandığı şeklindedir.

Yapılan çalışmada iç denetim sisteminin mevzuat açısından uluslararası düzeyde dizayn edildiği ancak uygulamada alan araştırması ile ortaya konulduğu gibi beklenen seviye de etkin sonuçlar üretmediği görülmektedir.

Bunun temel sebebi kamu mali yönetiminin genel ilkeleri olan saydamlık, hesap verilebilirlik, etkinlik, verimlilik, ekonomiklik ilkeleri açısından farkındalığın hem yönetenler açısından hem de yönetilenler açısından düşük seviyede olması olarak görülmektedir. Bu sebep stratejik plan, performans programı, çok yıllık bütçeleme de etkin olmasını engellemektedir. Bu süreçte iç kontrol sisteminin tasarımı ve uygulaması da yeterli seviyede olmadığı için iç kontrol sistemini değerlendirecek ve önerilerle geliştirecek iç denetimden de beklenen etkinlik sağlanamamaktadır. Onun için bu reformlarda etkinliğin sağlanması için ciddi bir iradeye ve üst düzeyde bir sahiplenmeye ihtiyaç vardır.

İç denetim sisteminde etkinliğin sağlanması için özetle sıralanan sebepler ortadan kaldırılmalıdır. Bu sebepler, merkezi uyumlaştırma birimi olan İDKK'nın kurumsal kapasitesinin yetersizliği, diğer taraflar açısından bir direnç olarak algılanan Maliye Bakanlığı ile bağı ve İDKK başkan ve üyelerinin ikincil görev olarak yapılması, uzman iç denetçi çalıştıramaması, iç denetçiler arasındaki özlük farkları, üst yöneticiler nezdinde bir farkındalık çalışmasının yapılamaması, 5018 sayılı Kanun ile getirilen ve iç denetim alanını doğrudan ilgilendirilen stratejik plan, performans programı, bütçe ve faaliyet raporlarının gerçekçi olmaması ve bunlara kırtasiye olarak bakılması, iç kontrol sistemlerinin kurulmaması, çoğu kurumda iç denetçilerin atamasının ya hiç yapılmaması ya da iç denetim için yetersiz olması, iç denetim birimlerinin teşkilat yasalarında yer almaması, etkin iç denetim için önemli rolü olan iç denetim birim yöneticisi makamının olmaması, güçlü hesap verilebilirliğin sağlanamaması, Sayıştay denetimlerinde bir takım belirsizlikler ve yeterli işbirliğinin sağlanamaması, iç denetim ve teftiş görev tartışması veya belirsizliğin devam etmesi olarak sıralanabilir.

İç denetimin tüm unsurları ile etkinliğinin sağlanması için aşağıdaki öneriler sunulmuştur.

✓ Tüm kurumların iç denetim birimlerini görev kapsamına alan merkezi uyumlaştırma birimi İDKK'nın kurumsal alt yapısı güçlendirilmesi, özerk üst kurul haline getirilerek iç denetim görevlerini yerine getirir bir yapıya kavuşturulması, merkezi uyumlaştırma biriminde iç denetim kariyer ve tecrübesi olan uzmanların çalıştırılması ve üyelerinden en az birinin iç denetçi olması,

✓ İç denetçilerin bağımsızlık ve objektifliğini güvence altına alınması ve görevlerini etkin bir şekilde yerine getirebilmelerinin sağlanması, iç denetçi atamalarının üst yöneticilerin inisiyatifine bırakılmaması, boş kadrolara atamaların yaptırılması, işlevsel hiyerarşik ilişki olarak İDKK'ya idari hiyerarşik olarak Üst Yöneticilere bağlanması,

✓ Kurumlardaki iç denetçilerin etkin, bağımsız ve objektif olarak çalışabilmelerini sağlamak için bir yasal düzenleme ile mevzuattaki çelişkileri kaldırıp kendi bütçesi olan iç denetim birim başkanlıklarının tüm kamu idarelerinde kurulmasının sağlanması,

✓ Tüm iç denetçilerin çalışmalarını standartlara uygun olarak yapılıp yapılmadığı, etkin işleyip işlemediğini izlemek, iyi uygulama örneklerini hızlıca yayılmasını sağlamak, uygulamayı sürekli izleyip tıkanan noktaları düzeltmek için İDKK ile tüm iç denetim birimlerini birbirine bağlayan bir bilgi iletişim ağı olarak otomasyon sisteminin tüm iç denetim birimlerinde kurulması,

✓ İç Denetim Koordinasyon Kurulu tüm üst yöneticiler ile toplantılar yaparak iç denetim sisteminin farkındalığını sağlaması,

✓ Hesap verilebilirlik güçlendirilerek 5018 sayılı Kanunun getirdiği saydamlık, hesap verilebilirlik, etkinlik, verimlilik, ekonomiklik ilkeleri ve bu ilkelere ulaşmak için stratejik plan, performans programı, çok yıllık bütçeleme ve faaliyet raporlarının gerçekliliği, tutarlılığı, iç kontrol sistemlerinin tüm kurumlarda uygulanmasının sorgulanması,

✓ Uygulamadaki standart dışı uygulamaların engellenmesi ve kamu idarelerinde iç denetim faaliyetlerinin standartlara göre yapılıp yapılmadığının izlenmesi,

✓ İç denetim sisteminin gelmesine rağmen teftiş sisteminin devam ettiğinden mevcut olan denetim birimlerinin görev tanımlarının yeniden düzenlenmesi veya iç denetim sistemine adapte edilmesi gerekir. Yasal düzenlemeler ile bu birimler arasındaki görev ve yetki belirsizlikleri giderilmeli ve iş birliği, dayanışma sağlanmalı,

✓ Hiyerarşik yapıdaki yeri, özlük ve diğer hakları ile görev, yetki ve sorumlulukları açık olarak tanımlanmış ve en önemlisi yaptırım gücü olan bir iç denetim sistemi kurulması,

✓ İç denetimin güvence hizmeti vereceği iç kontrol, yönetim, risk yönetimi sistemlerinin kamu idarelerinde kurulması, en önemlisi de iç denetimin vereceği güvenceye üst yöneticinin ihtiyaç duyması ve bir anlam atfetmesinin sağlanması, üst yöneticilerin iç denetimin yaratacağı katma değerle ilgili yeterince bilgilendirilmeleri ve üst yönetimin iç denetimi sahiplenmesinin sağlanması, kamuda iç kontrol sistemini kurmayan yöneticilere yasal yaptırımların getirilmesi,

✓ İç denetim birimleri ile dış denetim birimi olan Sayıştay arasında dayanışma, işbirliği, güven sağlanmalı; denetimlerdeki mükerrerliğin önlenmesi, etkin denetimin yapılması açısından koordinasyon sağlanması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- ACAR, İbrahim Atilla, Kamu Kurumlarında Kurumsal Yönetişim Ve İç Denetim Fonksiyonu, İç Denetim, İDKK Yayınları, Ankara, 2014, S:312
- AYBAR, Ersan, Özeren, Baran (2004), "İyi Bir Uygulama Örneği: İç ve Dış Denetçiler Arasında İşbirliği", Sayıştay Başkanlığı, www.sayistay.gov.tr.
- BİLGE, Semih, "Kamu Sektöründe İç Denetimin Başarıyla Uygulanmasında Rol Oynayan Faktörler" DENETİM, İDKK, Ankara, 2014, s:36-46
- BUMKO, İç Kontrol Ve Ön Malî Kontrole İlişkin Usul Ve Esaslar, <http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/3651,ickontrolveonmalikontrolleiliskinusulveesaslaripdf.pdf?0>
- BUMKO, Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği, <http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/3665,kamuickontrolstandrtebligpdf.pdf?0>
- BUMKO, Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol Ve İç Denetim Rehberi, <http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/3666,ustyonpdf.pdf?0>
- BUMKO, Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Rehberi, <http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/3669,eylemplanilkelerpdf.pdf?0>
- Çıplak, Veysel, (2009), Kamu Kesiminde İç Denetim: Türkiye Uygulaması, Sakarya Üniversitesi, SBE Maliye Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi,
- DPT, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Kamu Yönetiminin İyileştirilmesi ve Yeniden Yapılandırılması Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara, 2000, S:42
- Durak, Gündoğan, Bağımsız Denetim- İç Denetim, İç Denetim, İDKK Yayınları, Ankara, 2014, s:112
- İDKK, 2011 Kamu İç Denetim Genel Faaliyet Raporu, www.idkk.gov.tr. 20.02.2014
- İDKK, (2012) Kamuda İç Denetim Faaliyetlerinin İlk 5 Yılı, Ağustos, 2012, ANKARA
- İDDK, Kamu İç Denetim Standartları, <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/UcunculDuzey.aspx>
- İDDK, Kamu İç Denetim Rehberi, Ankara, 2008.
- İDKK, Kamu İç Denetim Standartları, <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/UcunculDuzey.aspx>
- İDKK, Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları, <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/UcunculDuzey.aspx>
- İDKK, Kamu İç Denetçi Sertifikasının Değerlendirmesine İlişkin Esas ve Usuller, <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/UcunculDuzey.aspx>
- İDKK, 2014-2016 Dönemi Kamu İç Denetim Strateji Belgesi, <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/UcunculDuzey.aspx>
- İDKK, İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/UcunculDuzey.aspx>

TBMM, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu,
http://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/tbmm_internet.anasayfa

Kaya, Bertan, İç Denetçilerin İç Kontrolle İlişkin Rol ve Sorumlulukları, İç Denetim, İDKK Yayınları, Ankara, 2014, s:291

Keloğlu, Süleyman, Yolsuzluğun Önlenmesinde İç denetimin Rolü, İç Denetim, İDKK Yayınları, Ankara, 2014, s:340

Kıral, Halis, İç Denetimin Kurumsal Risk Yönetimindeki Rolü, İç Denetim, İDKK Yayınları, Ankara, 2014, s:322

KORKMAZ, Umut (2007), "Kamuda İç Denetim F *Bütçe Dünyası Dergisi*, Ankara, Cilt 2, Sayı:25 s:9

Ünver, Tuba, INTOSAI GOV 9150 Standardı: Kamu Sektörü Yüksek Denetim Kurumları ve İç Denetçiler Arasında Koordinasyon ve İşbirliği, İç Denetim, İDKK Yayınları, Ankara, 2014, s:269

Şensoy, Serap (2007) "Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ve Bütçenin İdari Denetimi" Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üni. Sosyal Bilimler Enstitüsü, s:197

TİDE, Uluslar Arası Sertifikasyon El Kitabı, Türkiye İç Denetçiler Enstitüsü Yayını, 2013, s:4

Yaralanılan Web Siteleri:

<http://www.maliye.gov.tr>

<http://www.kidder.org.tr>

<http://www.tide.org.tr>

<http://www.idkk.gov.tr>

<http://www.bumko.gov.tr>

YEREL YÖNETİMLERDE İÇ DENETİM SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

Doç. Dr. Semih BİLGE

Arş. Gör. Nurten DAŞKAYA

Özet

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile yerel yönetimlerde de uygulanmaya başlanan iç denetim, yerel birimlerin tutumlu, verimli, etkin ve kaliteli hizmet sunmasını sağlayacak, hesap verebilirlik ve şeffaflık anlayışının yerleşmesine yardımcı olacak ve yerel yöneticilerin karar verme süreçlerini kolaylaştıracak bir uygulamadır. Bu çalışmada amaç, yerel yönetim birimlerindeki iç denetim sisteminin işleyişini inceleyerek, iç denetim sistemine ilişkin aksaklıkları belirlemek ve mevcut durumla ilgili çözüm önerileri sunmaktır. Araştırma, yerel yönetim birimlerine ataması yapılan 254 iç denetçiye kapsamaktadır. Araştırma yöntemi olarak anket yöntemi tercih edilmiştir. SPSS 19 programı ile elde edilen bulgular, değerlendirmeye tabi tutulmuştur. Çalışma sonucunda iç denetimin genel yapısının iç denetçiler tarafından doğru algılandığı tespit edilmiştir. Ancak yerel yönetimlerde iç denetimin üst yöneticilerce tam anlamıyla sahiplenilmediği ve iç denetim sürecinin tüm birimlerde aktif olarak uygulanmadığı sonucuna da ulaşılmıştır. Çalışma; mevcut durumu, sorun alanlarını tespit edip çözüm önerileri sunarak literatüre katkı da sağlamaktadır.

Anahtar Kelimeler: İç Denetim, Kamu İç Denetimi, Kamu Mali Yönetimi, Yerel Yönetimler, Yerel Yönetimlerde İç Denetim

A STUDY ON EVALUATION OF THE INTERNAL AUDITING IN LOCAL ADMINISTRATIONS

Abstract

Internal auditing which is now being implemented in local administrations after adoption of the Law No. 5018 on Public Finance Administration and Control is a practice that would ensure provision of effective, influential and quality service by the local administrations, help establishment of accountability and transparency and facilitate the decision making processes of local administrators. The purpose in this study is to analyze the operation of the internal auditing system in the local administration units and to offer solutions for ongoing problems and deficiencies in the operation of the system. The study involves 254 internal auditors appointed to the local administration units. Survey method is picked as a research method. Questionnaires were sent to the internal auditors via email and the results were processed by reliance on the SPSS 19 software. The research findings reveal that the general structure of internal auditing was properly perceived by the internal auditors. However, the study also finds that internal auditing is not paid adequate attention in local administrations by high level executives and that the internal auditing process is not fully implemented in all units. The study contributes to the existing literature by identifying the problems in this field and offering solutions to these problems.

Key words: Internal Auditing, Public Internal Auditing, Public Finance Administration, Local Administration, Internal Auditing in Local Administrations

Jel Classification: H70, R50, M48

GİRİŞ

Yerel yönetimler, belirli bir coğrafi alanda yaşayan yerel topluluğun ortak ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulan, karar organları yerel halkça seçilen, görev ve yetkileri yasalarla belirlenen, özel gelirleri ve bütçesi olan ve kendine özgü örgüt yapısı ve personeli bulunan kamu tüzel kişileri olarak tanımlanmaktadır. Merkeziyetçi ve devlet odaklı yönetim anlayışının yerini günümüzde yerel ve insan odaklı bir yönetim modeli almaya başlamıştır. Kamu

hizmetlerinin merkezi ve tek elden yürütülmesinin çok zor olması, yerel taleplerin artması, halkın yönetime daha etkin katılımı ve hesap verebilirlik ile ilgili olarak toplumsal taleplerin artması yönetim anlayışında ki değişiklikleri de kaçınılmaz kılmıştır.

Halka en yakın yönetim birimi ve demokratik yönetim yapısının temel unsurlarından birisini oluşturan yerel yönetimlerin gerek mali gerekse idari anlamda yeniden yapılandırılmaları ve güçlendirilmeleri sürekli tartışılan konulardan birisi olmuştur. Yeniden yapılandırma arayışlarındaki temel güdü, bu kuruluşların çağdaş gelişmeler ışığında günün koşullarına uyarlanması, halkın talep ve beklentilerine duyarlı bir şekilde daha kaliteli, daha hızlı, daha verimli ve etkin hizmet sunmalarının sağlanmasıdır. Bu ihtiyacı karşılamak amacıyla son yıllarda kamu yönetiminde, özellikle de kamu mali yönetim sisteminde hem merkezi yönetimi hem de yerel yönetimleri içine alan önemli değişiklikler gerçekleştirilmiştir. Ülkemizde de son yıllarda bu anlayış içerisinde yeterli düzeyde olmasa da birçok düzenleme yapılmıştır. Bu düzenlemelerden en önemlisi mali yönetim ve kontrol sisteminde köklü değişiklikler öngören 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunudur (KMYKK).

5018 sayılı Kanun ile getirilen en önemli yeniliklerden birisi de kamu denetimi alanında olmuştur. Denetimin yapısı, geleneksel teftiş ve denetim sistemi değiştirilerek, uluslararası standartlar ve gelişmiş ülkelerin iyi uygulamaları paralelinde yeniden yapılandırılmıştır. 5018 sayılı Kanunda denetim, iç ve dış denetim olarak iki faaliyete ayrılmıştır. Dış denetimin kanunda belirtildiği gibi Sayıştay tarafından yerine getirileceği, iç denetimin ise iç denetçiler tarafından yapılacağı belirtilmiştir. İç denetim fonksiyonunun kamudaki işlevi, harcamalar arasında yasal uygunluk denetimi yapmanın yanı sıra kamu idarelerinin çalışmalarını geliştirmek için kaynakların ekonomik etkinlik ve verimlilik ilkelerine göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmektir. Mali ve mali olmayan bütün süreçlerin kontrol edilmesini kapsayan, kuruma güvence ve danışmanlık hizmeti de sağlayan iç denetim uygulaması, 5018 sayılı Kanun ile hem merkezi yönetim kapsamındaki idarelerde hem de yerel yönetim birimlerinde uygulanmaya başlanmıştır.

Yerel yönetimlerde iç denetim sisteminin işleyişini inceleyen ve sorun alanlarını ortaya koymaya çalışan yeterli sayıda çalışmanın bulunmaması bu çalışmayı gerçekleştirmemize yol açmıştır. Bu çerçevede amacımız yerel yönetimlerde var olan iç denetim sisteminin işleyişini incelemek, uygulamadaki sorun alanlarını tespit etmek ve bu sorun alanlarına yönelik önerilerde bulunmaktır. Çalışmanın, literatüre katkı yapması beklenmektedir. Yerel yönetim birimlerinde çalışan iç denetçilere, iç denetim hakkında soruları içeren bir anket uygulanmıştır. Bu çalışmanın ülkemizdeki yerel yönetim birimlerine yönelik yapılan çalışmalardan (İl özel idarelerine yönelik ve belediyelere yönelik birer çalışma mevcuttur) farklılığı, kapsamının genişliğidir. Çalışmanın kapsamını, yerel yönetim birimlerine ataması yapılan ve halen iç denetçi olarak görev yapan 254 iç denetçi oluşturmaktadır. Anket yollanan 254 iç denetçiden 82 tane dönüş alınmıştır. Bulgular, mevcut literatür de dikkate alınarak yorumlanmaya çalışılmıştır.

Çalışmada ilk olarak iç denetim sistemi, tarihsel gelişimi ile kamu iç denetimi alanındaki gelişmeler açıklanmış ve Türk kamu iç denetim sistemine ilişkin temel bilgilere yer verilmiştir. Daha sonra yerel yönetimlerde iç denetimin önemi ve bu alandaki literatüre değinilmiştir. Türkiye'deki yerel yönetimlerde iç denetimin genel işleyişi açıklandıktan sonra araştırmaya ait bilgiler ve araştırmanın bulguları değerlendirmeye tabi tutulmuştur.

1. İç Denetim Kavramı ve İç Denetimin Tarihsel Gelişimi

İç Denetçiler Enstitüsü'nün yaptığı ve uluslararası kabul görmüş iç denetim tanımı şöyledir: "İç denetim; kurumun her türlü faaliyetini geliştirmek ve kuruma değer katmak

amacıyla, bağımsız ve tarafsız bir şekilde güvence ve danışmanlık hizmeti vermektir” (www.theiia.org, Erişim, 15.12.2013).

5018 sayılı Kanunda iç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti olarak tanımlanmaktadır (5018, Md. 63). Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir.

İç denetim, amaç itibarıyla diğer denetim türlerinden daha geniş kapsamlı ve bu denetim türlerini de içine alan bir denetim türüdür. Örgüt ile ilgili ve örgüt tarafından yerine getirilen her türlü denetim iç denetimin konusunu teşkil eder (Özer, 1997: 67). İç denetim faaliyetinin diğer denetim faaliyetlerinden en büyük farkı, iç denetim tanımlarından da anlaşıldığı gibi iç denetimin danışmanlık ve güvence sağlama faaliyetleridir. Güvence hizmetleri; iç denetçinin bir süreç, sistem veya bir başka konu hakkında bağımsız görüş sunabilmek için, eldeki verileri tarafsız bir şekilde değerlendirmesini içerir (Gönülaçar, 2007: 8). Fakat denetimin, mutlak seviyede bir güvence vermesi beklenemez. İç denetim faaliyeti, kurum içine ve kurum dışına dolaylı olarak bir güvence verir. Danışmanlık hizmeti ise idarenin hedeflerini gerçekleştirmeye yönelik faaliyetlerinin etkili ve düzenli bir biçimde değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik tavsiyelerde bulunulmasıdır (Korkmaz, 2007: 5). Sonuç olarak iç denetim, güvence ve danışmanlık fonksiyonlarıyla idarenin faaliyetlerini geliştirmesine yardımcı olan bir uygulamadır.

Günümüz anlamında iç denetim faaliyetleri, 1900’lü yıllarda Avrupa ülkelerinde uygulanmaya başlamıştır. Amerika’da 1933 tarihli Menkul Kıymetler Yasası’nda ve 1934 yılında Menkul Kıymet Borsaları Yasası’nda halka arz edilmiş menkul kıymetlere ilişkin yapılan düzenlenmelerde yoğun olarak muhasebeden ve denetimden yararlanılması, işletmelerce muhasebe kayıtlarının doğruluğunun incelenmesi ve muhasebe kontrolleri ile uyum sağlanması için yalnız dış denetimle yetinilemeyeceğinin anlaşılmasına yol açmıştır. Bu yüzden işletmeler, iç denetim birimlerini kurmuşlardır. Dış denetim mesleğinin geçmişinin çok eski olmasına rağmen iç denetim, 1940’lı yıllardan sonra değer kazanmaya başlamıştır. Bu yıllardan sonra iş hayatında ortaya çıkan çeşitli gelişmeler, profesyonellere yetki devri nedeniyle iç denetim mesleği hızla gelişmiş ve 1941 yılında ABD’de kurulan İç Denetim Enstitüsü (IIA) ile kurumsal kimlik kazanmıştır (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2008: 31). Modern iç denetim uygulamalarının önemli temel noktalarından birinin, İç Denetçiler Enstitüsü’nün kurulması olduğu kabul edilmektedir (Uyar, 2009: 54).

2. Kamu İç Denetimi ve Türk Kamu İç Denetim Sistemi

Kamu yönetiminde dünyada küreselleşmeye bağlı olarak ekonomik, siyasal ve kültürel alanlarda bir değişim yaşanmıştır. Kamu yönetimi anlayışında meydana gelen değişimlerle birlikte hesap verme sorumluluğu ve şeffaflık, kamu yönetimlerinin temel amaçları olmuştur. Aynı zamanda kamu kaynaklarının ekonomik, verimli ve etkin bir şekilde kullanımını sağlamak için etkin denetim mekanizmalarının kurulması gerekli olmuştur (Bilge ve Kiracı, 2010: 37). Kamu yönetiminde yaşanan bu dönüşüm neticesinde özel sektörde uygulanan modern denetim sistemlerinin kamuya uyarlanması kapsamında iç denetim, öncelikle Anglo-Sakson ülkelerinin kamu yönetimine dâhil olmuş ve ardından OECD ülkelerine, diğer gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelere yayılmıştır. Ayrıca AB’ye üye olmak isteyen ülkeler için etkin bir iç denetim sisteminin varlığı, önemli bir koşul haline gelmiştir (Uyar, 2009: 56).

Ülkemizde iç denetim öncelikle özel sektör tarafından uygulanmaya başlamıştır. Günümüzde ülkemizin önde gelen şirketlerinde uluslararası standartlara uygun iç denetim uygulamaları mevcuttur. 1995 yılında IIA'nın akredite edilmiş şubesi olarak Türkiye İç Denetim Enstitüsü'nün (TİDE) kurulmasıyla iç denetime yönelik çalışmalar başlamıştır. Türkiye'nin 1999 yılında Helsinki zirvesinde Avrupa Birliğine aday ülke olarak resmen kabul edilmesinin ardından kamu sektöründeki çalışmalar da hızlanmıştır. Bu çalışmalar sonucunda kamuda iç denetim ihtiyacının farkına varılmış ve ilk olarak T.C. Merkez Bankası, 2002 yılı sonunda İç Denetim Genel Müdürlüğü'nü kurup faaliyete geçirmiştir (Bilge ve Kiracı, 2010: 79).

5018 sayılı Kanunla birlikte kamu sektöründe denetimin hem yapısı, hem de metodolojisi değiştirilmiştir. 5018 sayılı Kanunun 63 ila 67. maddeleri, iç denetim sistemi hakkında düzenlemeler içermekte olup, 63. maddede iç denetimin tanımı, uygulanması ve iç denetim biriminin kurulması, 64. maddede iç denetçinin görevleri, 65. maddede iç denetçinin nitelikleri ve atanması, 66. maddede İDKK ve 67. maddede ise İDKK'nın görevleri düzenlenmektedir. 2008 yılından itibaren kamu idarelerinde yeni iç denetim anlayışı ve yöntemlerinin aktif olarak uygulanmasına başlanmıştır.

5018 sayılı Kanun gereğince iç denetim alanında merkezi uyumlaştırma görevi ve fonksiyonu, İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) tarafından yerine getirilmektedir. Bu fonksiyon kapsamında Kurul; standart ve yöntemleri belirlemek, gerekli mevzuat düzenlemelerini yapmak, koordinasyonu sağlamak, rehberlik ve eğitim hizmeti vermek ve en az beş yılda bir iç denetim faaliyetlerinin dış değerlendirmesini yapmakla görevli ve yetkilidir (İDKK, 2013a: 1).

Kanun çerçevesinde kamu idarelerinde iç denetçi atamaları yapılarak, iç denetim birimleri oluşturulmuştur. 2006 yılında iki ve 2013 yılında iki olmak üzere toplam 4 ayrı kadro kararnamesiyle, 402 kamu idaresine toplam 2.077 iç denetçi kadrosu ihdas veya tahsis edilmiştir. Bunlara ilave olarak 8 idare de kendi özel mevzuatı uyarınca toplam 71 iç denetçi kadrosu ihdas etmiştir (İDKK, 2013b: 9). Bugün itibarıyla 408 kamu idaresine toplam 2.121 iç denetçi kadrosu tahsis edilmiştir. Bunlardan; 30'u genel bütçeli, 69'u özel bütçeli, 2'si sosyal güvenlik kurumu ve 107'si de mahalli idare olmak üzere toplam 208 kamu idaresinde 811 iç denetçi görev yapmaktadır (<http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/HaberDetay.aspx?rid=148&lst=DuyurularListesi>, Erişim: 25.02.2014). Atama yapılmayan iç denetçi kadrolarının toplam iç denetçi kadrosu içindeki payı % 62'dir.

İç denetim, iç denetçiler tarafından yapılmaktadır. Kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınmak suretiyle, İDKK'nın uygun görüşü üzerine, doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi başkanlıkları kurulabilmektedir. İç denetçi atamaları, hali hazırda görev yapan iç denetçiler arasından genel hükümlere göre naklen geçişle yapılabileceği gibi, Kamu İç Denetçisi Sertifikası sahibi iç denetçi adayları arasından da yapılabilmektedir. Öte yandan idarelerin iç denetçi kadrolarına atama yapılması sürecini kolaylaştırmak ve hızlandırmak amacıyla, 5018 sayılı Kanuna eklenen geçici 21. Maddeyle, bazı unvanlarda çalışanların 31.12.2014 tarihine kadar iç denetçi kadrolarına doğrudan atanmalarına imkan getirilmiştir (5018 Geçici Madde 21 – Ek: 3/4/2013-6456/ 39 md.).

İç denetim ile ilgili mevzuat, üç düzeyde oluşturulmuştur. Kısaca özetlemek gerekirse birincil düzey mevzuat, 5018 sayılı Kanundur ve genel olarak iç denetimi tanımlamakta, kimler tarafından yürütüleceğini ve sonuçlandırılacağını belirlemektedir. İkincil düzey mevzuat, yönetmelik ve kadro tahsis kararlarıdır ve birincil düzey mevzuata uygun olarak iç denetçilerin

göreve atanması, eğitimi, sertifika verilmesi, çalışma usulleri ve İDKK üyelerinin atanma usulü, çalışma yöntemi, görevleri vb. hususlarda düzenlemeler yapmaktadır. Üçüncül düzey mevzuat, İDKK tarafından yayımlanan ilkeler ve tebliğlerdir ve iç denetimin nasıl yapılacağı, denetim yapılırken izlenecek usul ve şartları, denetim esnasında uyulacak standartları, raporlama usulü vb. hususlar hakkında düzenleme yapılmaktadır (Şahin, 2008: 291).

3. Yerel Yönetimlerde İç Denetim

Kamu sektöründe meydana gelen değişim/dönüşüm neticesinde denetimle ilgili çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Bir kamu sektörü birimi olan yerel yönetimlerde de iç denetimle ilgili önemli gelişmeler yaşanmıştır.

3.1. Yerel Yönetimlerde İç Denetimin Önemi

Yerel yönetimler, yerel nitelikli birçok hizmetin görülmesini sağlayan ve demokratik yaşamın en önemli parçası olan birimlerdir (<http://www.mufetder.org.tr>, Erişim 10.02.2014). Vatandaşların yaşam kalitesinde büyük ölçüde etkili olan siyasi, ekonomik güçte ve geniş bütçelere sahip olan yerel yönetimlerin, nitelikli ve kaliteli bir hizmet sunmaları beklenmektedir. Yerel yönetimlerin bu beklentileri karşılayabilmesi ve yönetim başarısını arttırabilmesi için sunduğu hizmetlerin kalitesini arttırıp bunu topluma hissettirmesi önem arz etmektedir (Friedberg ve Lutrin, 2001: 329). Tüm kamu birimleri gibi yerel yönetimlerin, üstlendikleri görevleri yerine getirirken hesap verebilir ve şeffaf bir yönetim anlayışı ile çalışmaları ve kamu kaynaklarını verimli, etkili ve ekonomik bir şekilde kullanmaları beklenmektedir.

Bu çerçevede bugün birçok yerel yönetim biriminde, iç denetim ve iç denetçilik kurumu oluşturulmuş ve aktif bir biçimde işletilmektedir. Yerel yönetimlerdeki karar alıcılar, iç denetim sisteminin ürettiği bilgiler sayesinde daha sağlıklı kararlar verebilmekte, mali planlama, programlama ve yatırım kararlarında daha rasyonel sonuçlar üretebilmektedirler.

Ayrıca yapılan hizmetlerin yerel nitelik taşıdığı, yerel halkın hemen her şeyden haberdar olduğu ve siyasal rekabetin daha açık yaşandığı yerel yönetimlerde etkin çalışan bir iç denetim sistemiyle, yerel birimler hizmet sundukları vatandaşlara karşı daha açık kurumlar haline dönüşeceklerdir. Bu süreçle beraber şeffaflık artacak ve yerel yönetimlere/yöneticilere olan güven açığının azaltılmasına katkıda sağlanmış olacaktır.

İç denetimde temel amaç; denetlenen birimlerde hata avcılığı yapmak ve sorumluları cezalandırmak değil; kurumun daha etkin olması, verilen hizmetin kalitesinin arttırılması yönünde örgütle bütünleşen bir iç denetçi ve ortak amaç için faaliyet gösteren bir iç denetim kültürü ortaya çıkarmaktır (Gönülaçar, 2007: 8). Kurumlara güvence ve danışmanlık sağlayan iç denetim sistemleri ile yerel yönetimler, suiistimallerin ve yolsuzlukların önlenmesinde caydırıcı etkisi olan önemli bir araca daha sahip olacaklardır.

Yerel yönetimlerdeki iç denetim birimleri diğer denetim birimleri ile ilişki içindedir. Diğer denetim birimleriyle ilişkilerde iç denetim personelinin mesleki özeni, önem arz etmektedir. Dolayısıyla iç denetim faaliyetinin etkinliği için uygun personel yönetimi ve yeterli kalitede ya da nitelikteki iç denetim personeli önemli faktörler arasındadır (Badara ve Saidin, 2012: 39). İç denetimin yerel yönetimlere diğer bir katkısı ise insan odaklı olması ve suçlamak yerine yol gösterici ve aynı ekip içinde olma hissini oluşturmaktır (Kartal, 2013: 19). İç denetçiler, yerel yönetimler içindeki diğer birimlerdeki çalışanlara yaptıkları faaliyetleri ve bu faaliyetlerden elde edilmesi muhtemel katkıları iyi bir biçimde açıklayabildikleri ölçüde ekip ruhu oluşturmaya katkı yapabileceklerdir.

Yerel yönetimlerde iç denetim birimleri, iç kontrol süreçlerinin yeterli ve etkin bir şekilde oluşturulup oluşturulmadığı ve işletip işlemediği hususlarında da değerlendirme ve önerilerde bulunup, üst yöneticilerin yönetim ve hesap verme sorumluluklarının yerine getirilmesine yardımcı olmaktadır (İDKK, 2013c: 1).

İşlev ve kapsam özellikleriyle iç denetim; idarelerde mali raporlama sisteminin güvenilirliği, iç kontrol uygulamalarının yeterliliği, mevzuata uygunluk, faaliyetlerin etkinliği, verimliliği ve ekonomikliğin değerlendirilmesi, bilgi sistemlerinin güvenliği ve güvenilirliğinin test edilmesi için vazgeçilmez faaliyetlerden biri olarak kabul edilir (Gürkan, 2009: 68). Ayrıca yönetimi bilinçlendiren, kurum paydaşları arasında adillik, şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkelerine uygun yönetim ilkeleri geliştirerek kurumsal yönetim kalitesini geliştiren ve böylece idarenin kurumsal değerini yükselten bir faaliyettir (Şahin, 2011a: 164). Kısacası iç denetimin bu rol ve sorumlulukları, yerel yönetimler ve kamunun aydınlatılması ve şeffaflık açısından bir sigorta teşkil etmektedir.

3.2. Türkiye’de Yerel Yönetimlerde İç Denetim

Yerel yönetimler, 5018 sayılı Kanunla “Genel Yönetim Kapsamındaki” idareler arasında sayılmakta ve mali yönetim ve kontrollerine ilişkin konularda 5018 sayılı Kanuna tabi kurumlar arasında yer almaktadırlar. Mali yönetim alanındaki değişikliklere uyumlu olarak ülkemizde 2004, 2005 senelerinde yerel yönetim kanunlarında önemli değişiklikler yapılmıştır: 5272 sayılı “Belediye Kanunu”, 5216 sayılı “Büyükşehir Belediyesi Kanunu”, 5302 sayılı “İl Özel İdaresi Kanunu” ve 5355 sayılı “Mahalli İdare Birlikleri Kanunu”.

Belediye Kanunu'nun 55. Maddesi ile İl Özel İdaresi Kanunu'nun 38. Maddesine göre belediyelerde/il özel idarelerinde iç ve dış denetim yapılmaktadır. “Denetim, iş ve işlemlerin hukuka uygunluk, malî ve performans denetimini kapsar. İç ve dış denetim, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu hükümlerine göre yapılır. Ayrıca, belediyenin malî işlemler dışında kalan diğer idarî işlemleri, hukuka uygunluk ve idarenin bütünlüğü açısından İçişleri Bakanlığı tarafından da denetlenir. Belediyelere/İl Özel İdarelerinde bağlı kuruluş ve işletmeler de yukarıdaki esaslara göre denetlenir. Denetime ilişkin sonuçlar kamuoyuna açıklanır ve meclisin bilgisine sunulur.”

Yerel yönetim kanunlarında iç denetim ile ilgili maddelerin içeriğine bakıldığında, yerel yönetimlerde iç denetimin nasıl yapılacağıyla ilgili olarak ayrıntılı bir düzenleme yapılmadığı, 5018 sayılı Kanuna atıfta bulunulduğu görülmektedir. Yerel yönetimler, iç denetim bakımından merkezi idarenin diğer kurumları ile aynı usul ve esaslara tabi tutulmakla birlikte, üst yönetici tanımı itibarıyla diğer idarelerden ayrılmaktadır. İl özel idarelerinde vali, belediyelerde belediye başkanları üst yönetici konumundadırlar. Belediye başkanlarını diğer üst yöneticilerden ayıran özellik ise seçimle işbaşına gelmiş olmalarıdır.

5018 sayılı Kanunun 65. Maddesine göre iç denetçiler, bakanlıklar ve bağlı idarelerde, üst yöneticilerin teklifi üzerine Bakan, diğer idarelerde ise üst yöneticiler tarafından atanmaktadır. Buna göre yerel yönetimlerde iç denetçi atamalarında doğrudan yetkili kişiler, üst yöneticiler olmaktadır.

5018 sayılı Kanun’un geçici 5. maddesi hükmü uyarınca iç denetçi bulundurulacağı belirtilen büyükşehir, büyükşehir ilçe belediyeleri, belediyelerin bağlı idareleri ve il belediyelerine ilk olarak 05/10/2006 tarihli ve 26310 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2006/10911 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla 588 adet iç denetçi kadrosu tahsis edilmiştir. Bu kadrolar 2007 yılından itibaren atama yapılmaya başlanmıştır. İlgili idarelere, 31/05/2013 tarihli ve 28663 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2013/4747 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla da

207 adet iç denetçi kadrosu ihdas edilerek ilgili yerel idarelere tahsis edilmiş bulunmaktadır (İDKK, 2013a: 2).

İDKK tarafından 24/02/2014 tarihinde revize edilerek yayınlanan “İdareler İtibariyle Güncel Dolu-Boş İç Denetçi Kadro Sayıları”na göre yerel yönetimlere 794 adet kadro tahsis edilmiş olup, bu kadroların 248 tanesine atama yapılmış, 546 kadroya ise henüz atama yapılmamıştır.

(<http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/HaberDetay.aspx?rid=148&lst=DuyurularListesi>, Erişim, 26.02.2014).

İç denetçi kadrosu verilen yerel yönetimler kurumlarının sayılarına ilişkin bilgiler Tablo 1’de ayrıntılı bir biçimde gösterilmiştir.

Tablo 1: Yerel Yönetimlerde İç Denetçi Kadrosu Verilen Kurumlara İlişkin Bilgiler

Yıllar	İç Denetçi Kadrosu Verilen Kurum Sayısı	İç Denetçi Ataması Yapılan Kurum Sayısı	İç Denetçi Ataması Yapılmayan Kurum Sayısı	İç Denetçi Ataması Yapılmayan Kurum Sayısının Toplam Kurum Sayısına Oranı
2008	157	112	45	%29
2009	157	113	44	%28
2010	157	114	43	%27
2011	157	108	49	%31
2012	220	107	113	%51

Kaynak: İDKK 2008-2012 Kamu İç Denetim Genel Raporları.

İç denetçi kadrosu tahsis edilen yerel yönetimlerin sayısı uzun yıllar 157 iken, 2012 yılı itibariyle bu sayı 220’ye çıkmıştır. Yerel yönetimdeki üst yöneticilerin ortalama %30’u kendilerine tahsis edilen kadrolar hiç atama yapmamışlardır. Bu oran, 2012 yılında kadro verilen kurum sayısındaki artışa da bağlı olarak %51 seviyesine ulaşmıştır. İç denetim sisteminin aktif bir biçimde uygulanmaya başlamasına ve iç denetim uygulamalarının farkındalığının kamuda yaygınlaştırılmasına yönelik çalışmalara rağmen yıllar itibariyle iç denetçi ataması yapılan idare sayısında ciddi bir artış olmadığı görülmektedir. Bunun sebepleri arasında, üst yöneticilerin eksik veya hiç bilgilendirmemesi, denetime olan bakış açıları ile iç denetim anlayışını, önemini ve sağlayacağı katkıları tam anlamıyla kavrayamamaları olabilir.

Tablo 2’de yerel yönetimlere tahsis edilen kadro sayıları ile ataması yapılmış iç denetçi sayıları verilmiştir.

Tablo 2: Yerel Yönetimlere Tahsis Edilen İç Denetçi Kadrolarına İlişkin Bilgiler

Yıllar	Tahsis Edilen İç Denetçi Kadro Sayısı	Atanmış İç Denetçi Sayısı	Dolu Kadroların Toplam Kadroya Oranı
2008	588	288	% 49
2009	588	278	% 47
2010	588	272	% 46
2011	588	255	% 43
2012	801	254	% 32

Kaynak: İDKK 2008-2012 Kamu İç Denetim Genel Raporları.

2008-2011 yılları arasında kadro sayısı değişmemesine rağmen atanmış iç denetçi sayılarında düşüş yaşanmıştır. Dolu kadroların, toplam kadroya oranında da düşüş vardır. 2012 yılında kadro sayısında artış yaşanmasına karşın atanmış iç denetçi sayısında herhangi bir

değişiklik meydana gelmemiştir. Yerel yönetimlerde emeklilik, vefat, görevden ayrılma ve başka idareleri naklen atamalara ilişkin sayılara bakıldığında bunun 5,6 kişiyi geçmediği görülmektedir.

Bu veriler dikkate alındığında yerel üst yöneticilerin, herhangi bir kadro kısıtları olmadığı halde iç denetçi atamalarına gereken önemi vermedikleri söylenebilir. Söz konusu durumun birden fazla sebebi olabilir. Bunların birincisi; ilk kez denetçi ataması yapacak yöneticilerin, iç denetçileri, kendilerini denetleyecek kişiler, (müfettişler) olarak algılaması olabilir. Bu süreçte, üst yöneticilerin iç denetim ve sağlayıcı faydalar konusunda bilgilendirilmeleri ve atamalar konusunda yönlendirilmeleri gerekmektedir. Bu konuda ülkemizde iç denetimin koordinasyonundan sorumlu olan İDKK'ya önemli görevler düşmektedir.

Yerel yönetimlerde iç denetçi kadrolarının dolmamasının bir sebebi ise bu birimlerin diğer idarelere oranla daha siyasi birimler olması nedeniyle iç denetçilerin bu idareleri tercih etmemeleri olabilir. Kısa bir süre öncesine kadar ilçe ve il belediyelerinde çalışan iç denetçilerinin diğer yerel birimlerdekilere nazaran daha düşük bir ücret aldıkları bilinmektedir. Son iki, üç yıldır idareden idareye değişmekle birlikte yerel yönetimlerde görev yapan iç denetçiler, önemli miktarda sosyal denge tazminatı almaktadır. Böylelikle merkezi idareler ile aralarında olan ücret farkı telafi edilmiştir. Özlük haklarının iyileştirilmesine rağmen iç denetim kadrolarına talebin yeterli olmadığı görülmüştür. Bu durum yerel yönetim birimlerinin siyasi birimler olmasından dolayı tercih edilmediği sonucunu desteklemektedir. İç denetimden yüksek bir kamusal fayda edinilmesi arzulanıyorsa, denetim sürecine ilişkin bağımsızlığı arttırıcı uygulamaların bir an önce sisteme getirilmesi ve üst yöneticilerin iç denetime bakış açısının değiştirilmesi gereklidir.

Tablo 3: Yerel Yönetim Birimlerinde İç Denetime İlişkin 2012 Yılı Verileri

	İç Denetim Faaliyetinde Bulunan İdare Sayısı	Rapor Üretilen İdare Sayısı	Danışmanlık Faaliyetinde Bulunulan İdare Sayısı
Büyükşehir ve İl Belediyeleri	26	31	15
İl Özel İdareleri	12	14	9
İlçe Belediyeleri	23	29	-
Büyükşehir Bağlı İdareleri	4	6	5
Toplam	65	80	29

Kaynak: 2012 Yılı Genel Faaliyet Raporundan tarafımızca üretilmiştir.

Tablo 3'te yerel yönetimlerin iç denetime ilişkin 2012 yılındaki faaliyetleri listelenmiştir. 107 iç denetçi ataması yapılmış yerel yönetimden, 65 tanesinde çeşitli birimlere yönelik, farklı denetim konularında denetim faaliyeti gerçekleştirilmiştir.⁶ Bu veriden yerel yönetimlerde denetim faaliyetlerinin yeterli düzeyde olmadığı, iç denetimin aktif bir şekilde işletilmediği sonucu çıkartılabilir. Ataması yapılan yerel yönetim birimlerinden 80 tanesinin iç denetim raporu yazdığı görülmektedir. İç denetçiler tarafından yapılan danışmanlık faaliyetlerinin sayısı ise oldukça düşük kalmıştır. İlçe belediyeleri, hiçbir danışmanlık faaliyetinde bulunmazken danışmanlık faaliyetinde bulunan birim sayısı toplamda 29 olmuştur.

Yukarıdaki veriler genel olarak değerlendirildiğinde; ülkemizde yerel yönetimlerde iç denetim faaliyetleri konusunda belli bir noktaya gelinmekle birlikte bu faaliyetlerin henüz

⁶ Tablo3'de yer alan iç denetim faaliyetinde bulunan idare sayısı ile rapor üretilen idare sayısı arasındaki fark dikkat çekmiştir. Bu durum ilgililere sorulmuş ve şu yanıt alınmıştır. 2012 faaliyet raporu Ek3'de sadece denetim raporlarının yer almadığı, danışmanlık ve inceleme rapor sayılarının da yer almakta olduğu belirtilmiştir. Bunun sonucunda iç denetim faaliyetinde bulunan idare sayısının 65 değil 73 olduğu bilgisine ulaşılmıştır. Rapor üretilen idare sayısı (80) ile iç denetim faaliyetinde bulunan idare sayısı (73) arasındaki farkın idarelerden gönderilen faaliyet raporlarında yapılan iç denetim faaliyetlerinin ayrılarak yer almamasından kaynaklandığı tespit edilmiştir.

istenilen düzeyde olmadığı anlaşılmaktadır. Bu öngörülerimizin üst yöneticileri kapsayan başka bir çalışma ile ele alınması ülkemizde kamu iç denetiminin gelişimi açısından önemli faydalar sağlayacaktır.

4. Ampirik Literatür

Yerel yönetimlerde iç denetimin etkinliği ve uygulanabilirliği ile ilgili yerli ve yabancı literatür taranmış ve şu yayınlara ulaşılmıştır.

Davies (2001), “Yerel Yönetimlerin Değişen Yüzü” adlı çalışmasında 22 Galler yerel yönetim biriminde çalışan iç denetçilere uyguladığı bir anketle, iç denetim metodolojisinin ve yaklaşımının onları nasıl etkilediği konusunda görüşlerini almıştır. Uygulanan ankette amaç, 21. yüzyılda iç denetimin mevcut rol ve sorumluluklarından iç denetçilerin ne algıladıklarını ölçmektir. Davies, iç denetçilerin yöneticilerin beklentilerini karşılayabilmesi için yeterli teknik bilgiye sahip olmaları gerektiğini ve denetçiler için hizmet içi eğitimlerin sağlanmasına ihtiyaç olduğunu ifade etmiştir. Ayrıca yerel yönetim yöneticilerinin Kontrol Risk Yönetimi (CRSA) anlayışına yabancı olduğu ve yeterince bilmedikleri tespit edilmiştir. Denetim birimlerinin, risk kontrol yönetiminin yararlılığını ve faydalarını yeniden düşünmeleri/ele almaları gerektiği belirtilmiştir.

Koçak ve Kavakoğlu (2010), “İl Özel İdarelerinde İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesine İlişkin Bir Araştırma” adlı çalışmalarında İl Özel İdare iç denetçilerinin kurumlarındaki iç denetim hakkındaki algılarını ve beklentilerini analiz etmişlerdir. 18 İl Özel İdaresinde görev yapan toplam 45 iç denetçiye anket uygulanmıştır. Buna göre, İl Özel İdarelerinde iç denetim birimlerinin tam olarak yapılanmalarını tamamlayamadığı ve iç denetim sisteminin hukuksal altyapısını oluşturulamadığı sonucuna varılmıştır.

Sepsey (2011), “Yerel Yönetimlerde İç Denetim” adlı çalışmasında yerel yönetimlerde iç denetimin fonksiyonlarını tam olarak yerine getirmediğini belirtmektedir. Yerel yönetimlerin çoğunda iç denetimin, sistematik bir durum haline geldiğini ve prosedür kontrolleri ve risk yönetiminin etkinliğini geliştirmek ve değerlendirmekte sürekli başarısız olduklarını söylemektedir. Yazar, yerel yönetimler ve kısmen diğer kurumlarda iç denetimin yanlış uygulanmasının sebebinin, iç denetimin rolünün yanlış yorumlanmasından ve yerel yönetimler arasındaki çelişkilerden kaynaklandığını savunmaktadır. Sepsey’e göre iç denetimin karşılaştığı sorunlardan çıkması için kapsamlı yasal düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.

Akçay (2012), “Kamu Sektöründe İç Denetimin Etkinliğinin Ölçülmesi ve Belediyeler Üzerine Bir Uygulama” adlı tezinde, kamu kurumlarında iç denetim sürecinin etkin çalışıp çalışmadığını ve kurumların faaliyet sonuçlarına katkı sağlayıp sağlamadığını tespit etmeye çalışmış ve belediyelerde görev yapan 110 kamu iç denetçisine anket uygulamıştır. Yazar, iç denetçilerin kadro olarak bulundukları kurumun dışında bağımsız bir kuruma bağlanmasının, iç denetimin bağımsızlığı anlamında önemli olduğu ve bunun iç denetimin etkinliğini artıracığı sonucuna varmıştır. İç denetimin kurum içinde yeterince anlaşılamadığı ve iç denetime yeterli önemin verilmediği de tespit edilmiştir. Çalışmada ayrıca veri zarflama analizi yöntemiyle 18 adet belediyeye etkinlik analizi uygulaması yapılmıştır. Bu analiz sonucunda belediyelerin her iki döneme ait sonuçları etkinlik açısından karşılaştırılmıştır. İç denetim döneminde, genel olarak belediyelerin gelirleri yükselmesine rağmen gelirlerden yatırımlara ayrılan paydaki büyük düşüşün, iç denetim döneminin etkinliğini olumsuz anlamda etkilediğini ortaya çıkarmıştır. Genel anlamda ise iç denetimin etkinlik puanı, geleneksel denetim etkinlik puanına göre düşük çıkmıştır. Sonuçta, belediyelerin geleneksel denetim döneminde, iç denetim dönemine göre daha etkin olduğu kanaatine varılmıştır.

Badara ve Saidin (2012), “Nijerya’da Yerel Yönetim Düzeyinde İç Denetimin Konumu” adlı çalışmalarında Nijerya’da yerel yönetimlerde iç denetimin mevcut durumunu analiz ederek, bir literatür incelemesi yapmışlardır. Çalışmanın amacı, yerel yönetimlerde özellikle Nijerya’da ki yerel yönetimlerdeki iç denetime ilişkin mevcut literatüre katkıda bulunmaktır. Çalışma sonucunda bu alandaki literatür yetersiz bulunmuştur. Bu nedenle yerel yönetim düzeyindeki iç denetim statüsünün iyileştirilmesine katkıda bulunmak için yerel yönetimlerde iç denetimi inceleyen araştırmaların daha fazla yapılması gerektiği vurgulanmıştır.

Ünal ve Yereli (2012-2014), “Yerel Yönetimlerde İç Denetimin Yapısal Sorunu” adlı çalışmalarında yerel yönetimlerde iç denetimin temel sorunlarını saptamışlardır. Bu sorunlar; üst yönetimin iç denetime olan ilgisizliği, iç denetim ile diğer birimler arası işbirliği eksikliği, iç denetim kadrolarına yeterli atamanın yapılmaması, iç denetçinin kurumu ifşa eden kişi olarak görülmesi, iç denetçilere görevleri kapsamında yer almayan görevlerin verilmesi, iç denetim ve teftiş kurullarının görev çakışması, iç denetimin bağımsızlığı ile ilgili sorunlar, İDKK’nın üst ölçekli yapı sorunu, iç denetim ile dış denetim arasındaki işbirliği eksikliği, iç denetimin raporlama ile ilgili sorunlar ve iç denetimin etkin bir izleme sürecine sahip olmaması olarak belirtilmiştir. Yazarlar, iç denetim sisteminin mali yönetim sistemine katkıdan ziyade maliyet yüklediği sonucuna ulaşmışlardır. İşlerliğini kaybetmek üzere olan mekanizmanın sağlıklı bir noktaya gelebilmesi için yapılması gerekenlerin bir an önce uygulamaya konulması gerektiğini belirtmişlerdir. Aksi takdirde yerel yönetimler üzerinde son derece sınırlı olan bir denetim süreci uygulanmaya devam edecek, bu durum kaynak israfı ve yolsuzluğu daha da şiddetlendirecektir.

5. Araştırma Planı, Yöntemi ve Bulgularının Değerlendirilmesi

Bu bölümde araştırmanın evreni, amacı, yöntemi, veriler ve kısıtlar hakkında bilgiler verildikten sonra araştırmadan elde edilen bulgular ortaya konulacak ve değerlendirmeye tabi tutulacaktır.

5.1. Araştırmanın Evreni, Örneklemi ve Amacı

Araştırmanın evrenini, Türkiye’deki yerel yönetimlerin iç denetim birimlerinde çalışan iç denetçiler oluşturmaktadır. Çalışmanın genel amacı, ülkemiz yerel yönetim birimlerinde çalışan iç denetçilere çeşitli sorular yönelterek; yerel yönetim birimlerinde iç denetimin mevcut durumunu ortaya koymak, iç denetimde karşılaşılan aksaklıkları tespit etmek ve çözüm önerileri sunarak, genel bir değerlendirme yapmaktır.

5.2. Araştırmanın Yöntemi ve Kısıtları

Çalışmada, yerel yönetim birimlerinde çalışan iç denetçilerin, iç denetim ile ilgili görüşlerini almak ve iç denetimin uygulanabilirliğini ölçmek üzere 29 sorudan oluşan bir anket formu kullanılmıştır. Bu form EK-1’de yer almaktadır. Kullanılan anket formunun hazırlanmasında, ilgili literatürden, iç denetim ile ilgili yapılmış anket çalışmalarından ve bilimsel eserlerden yararlanılmıştır. Anket formu üç bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde iç denetçilere yönelik demografik ve araştırmayla ilgili olduğu belirlenen değişkenlere yönelik (Cinsiyet, yaş, eğitim, daha önceki meslek, çalıştığı yerel yönetim) tanımlayıcı sorular yer almıştır. Anketin ikinci bölümü, 5’li likert ölçeğine göre hazırlanmış ve iç denetçilerin belirtilen ifadelerle katılma düzeyini ölçen sorulardan oluşmaktadır. Katılımcılardan görüşlerini “kesinlikle katılıyorum, katılmıyorum, kısmen katılıyorum, katılıyorum, kesinlikle katılıyorum” olmak üzere 1’den 5’e kadar puanlamaları istenmiştir. Bu bölümdeki sorular tarafımızdan iç denetimin genel yapısı, iç denetçi eğitimi, iç denetim biriminin diğer birimler arası ilişkileri, iç denetçi üst yönetici ilişkisi ve iç denetimde raporlama” olarak beş başlık halinde

sınıflandırmaya tabi tutulmuştur. Fakat iç denetçilere yollanan anket formlarında bu alt başlıklara, yönlendirme olmaması için yer verilmemiştir. Anketin üçüncü bölümü ise bir adet sorudan oluşmaktadır. Bu soruda iç denetçilere, iç denetimin başarılı bir şekilde uygulanabilmesine etki edeceği düşünülen 6 başarı faktörü verilmiş ve denetçilerden en önemli gördükleri faktörleri önem sırasına göre 1 den 3'e kadar sıralamaları istenmiştir. Ankara ve Eskişehir illerindeki iç denetçilere yönelik pilot uygulama sonucunda ankete son şekli verilmiştir. Ankete son şekli verildikten sonra iç denetçilerin mail adreslerine online olarak yollanmıştır. Anket, 254 iç denetçinin e-mail adresine Aralık 2013-Şubat 2014 tarihleri arasında gönderilmiştir. Çalışılan birimin değişmesi, istifa vb. nedenlerden dolayı bazı iç denetçiler ankete cevap verememişlerdir. Ayrıca iç denetçilere gönderilen maillere dönüşün az olması nedeniyle iç denetçilere telefon görüşmeleriyle anketi tamamlamaları istenmiştir. Tarafımıza ulaşan 82 anket, araştırmaya dâhil edilmiş ve elde edilen veriler değerlendirilmiştir.

5.3. Verilerin Güvenirliliği

Anketin sorularının güvenirliliğini ölçmek için güvenirlilik analizi yapılmıştır. Ankette yer alan 23 ifadenin yer aldığı soruların içsel tutarlılığına baktığımızda Cronbach's Alpha değeri, 0,38 çıkmıştır. Alpha değerini düşüren soruların 5, 10, 15, 16 ve 18. sorular olduğu tespit edilmiştir. Bu sorular çıkarılarak tekrardan güvenirlilik analizi yapılmış ve Alpha değeri 0,65 elde edilmiştir. Kalan soruların güvenirliliği ölçüldüğünde elde edilen değer 0,65 olması, anketin güvenilir olduğunu göstermektedir (Altunışık, Coşkun, Bayraktaroğlu ve Yıldırım, 2005: 115).

5.4. Bulgular ve Bulguların Değerlendirilmesi

Araştırmada hazırlanan ankete katılan 82 adet iç denetçi, çalışma evrenimizden çıkarmış olduğumuz yanıt gurubumuzu oluşturmaktadır. Anketin normal geri dönüşüm oranı % 32 dir. Bulgular genel olarak tanımlayıcı istatistik kapsamında değerlendirilmiştir. Aşağıdaki çizelgelerde 82 iç denetçiden gelen ankete yönelik araştırma bulguları özetlenmiştir.

5.4.1. Ankete Katılanların Demografik Dağılımları

Tablo 1'de verildiği üzere araştırmaya katılan iç denetçilerin cinsiyetlerine göre dağılımına baktığımızda % 91,5'nin erkek olduğu görülmektedir. Araştırmaya katılan iç denetçilerin % 8,5'i ise bayan iç denetçilerden oluşmaktadır. Tabloda görüldüğü üzere iç denetçilerin büyük çoğunluğu 40-49 ve 50-59 yaş aralığında toplanmaktadır. Bu yaş aralığındaki iç denetçilerin oranı % 76,8 iken, 31-39 yaş aralığındaki iç denetçilerin oranı % 19,5'dir.

Tablo 4: Katılımcıların Demografik Özellikleri

Araştırmaya Katılanların Cinsiyeti	Sayı	Yüzde (%)
Kadın	7	8,5
Erkek	75	91,5
Araştırmaya Katılanların Yaş Aralığı	Sayı	Yüzde (%)
25-30	0	0
31-39	16	19,5
40-49	41	50,0
50-59	22	26,8
60 ve üstü	2	2,4
Araştırmaya Katılanların Önceki Ünvanı	Sayı	Yüzde
Müfettiş	28	34,1
Denetmen	49	59,8
Kontrolör	2	2,4
Diğer	2	2,4
Araştırmaya Katılanların Eğitim Durumu	Sayı	Yüzde
Lisans	60	73,2
Y.Lisans	21	25,6
Doktora	1	1,2
Araştırmaya Katılanların Çalıştığı Yerel Yönetim Birimi	Sayı	Yüzde (%)
Belediye	55	67,1
İl Özel İdaresi	18	22,0
Bağlı İdare	8	9,8

İç denetçilerin eğitim durumunu belirlemek amacıyla sorulan soruların neticesinde iç denetçilerin % 73,2'sinin lisans düzeyinde eğitime sahip olduğu, % 25,6'sının yüksek lisans yaptığı ve % 1,2'sinin doktora düzeyinde eğitim aldığı tespit edilmiştir.

Araştırmaya katılan iç denetçilerin bu göreve atanmadan önce hangi denetim pozisyonunda görev yaptıklarını öğrenmek için sorulan soruya iç denetçilerin % 59,8'i, denetmenlikten iç denetçiliğe geçtiğini % 34,1'inin müfettişlikten iç denetçiliğe geçtiği ve kontrolör ve diğer unvanlardan geçenlerin oranının aynı biçimde %2 olduğu tespit edilmiştir.

Araştırmaya katılan iç denetçilerin hangi yerel yönetim biriminde çalıştıklarını tespit etmeye yönelik hazırlanan soruya verilen yanıtlara göre iç denetçilerin % 67,1'i belediyelerde, %22'si il özel idarelerinde ve % 9,8'i bağlı idarelerde görev yapmaktadır.

5.4.2. İç Denetimin Genel Yapısı

Ankette yer alan 1, 2, 3 ve 6. sorular yerel yönetimlerde iç denetimin genel yapısını sorgulayan ifadelerdir. Bu ifadelere verilen cevapların ayrıştırılmasına aşağıda değinilmiştir. İfadeler, katılanların ve katılmayanların yüzdesine bakılarak analiz edilmiştir.

Bir No'lu İfade; İç denetim, kuruma güvence ve danışmanlık sağlayan bir faaliyet olarak kabul edilebilir.

Katılım derecesi	Sıklık	Yüzde
Kesinlikle Katılıyorum	53	64,6
Katılıyorum	22	26,8
Kısmen Katılıyorum	2	2,4
Katılmıyorum	2	2,4
Kesinlikle Katılmıyorum	3	3,7
Toplam	82	100

Ankete katılan iç denetçilerin %90'ı, iç denetimi kuruma güvence ve danışmanlık sağlayan bir faaliyet olarak gördüklerini belirtmiştir. Buna göre iç denetimin temel unsurlarından olan kuruma güvence sağlama ve danışmanlık yapma olguları, iç denetçiler

tarafından doğru algılanmıştır. Yani iç denetim, üst yönetim için danışmanlık hizmeti vererek yönetimin bilgiye dayanan kararlar almasını sağlamaktadır. Bu durum yerel yönetimlerde iç denetimden beklenen faydaların sağlanabilmesi noktasında önem arz etmektedir.

İki No’lu İfade; Yerel yönetimlerde iç denetimin, suiistimalleri ve yolsuzlukları önlemede caydırıcı etkisi vardır.

Katılım derecesi	Sıklık	Yüzde
Kesinlikle Katılıyorum	25	30,5
Katılıyorum	29	35,4
Kısmen Katılıyorum	21	25,6
Katılmıyorum	7	8,5
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0
Toplam	82	100

Kamu iç denetim birim yönergesinin 35. Maddesinde ‘İç denetçi, denetim görevi sırasında bir yolsuzluk ve usulsüzlük bulgusuna ulaştığında, tespitlerini ve elde ettiği delilleri ivedilikle iç denetim birim yöneticisi aracılığıyla üst yöneticiye intikal ettirir.’ hükmüne yer vermiştir. İç denetçilerin % 66’sı, iç denetimin suiistimalleri ve yolsuzlukları önlemede caydırıcı etkisi olduğuna inanmaktadır. Yani iç denetçiler, iç denetimin kamu kaynaklarının kötüye kullanımının engellenmesinde önemli bir misyon üstlendiğine inanmaktadırlar.

Üç No’lu İfade; Kurumumda iç denetim faaliyetini gerçekleştirmede bağımsızım ve hiçbir etki altında kalmamaktayım.

Katılım derecesi	Sıklık	Yüzde
Kesinlikle Katılıyorum	24	29,3
Katılıyorum	34	41,5
Kısmen Katılıyorum	17	20,7
Katılmıyorum	3	3,7
Kesinlikle Katılmıyorum	4	4,9
Toplam	82	100

Ankete katılan iç denetçilerin % 70,5’i, iç denetim faaliyetini gerçekleştirirken bağımsız olduklarını düşünmektedir. Bu konunun önemine binaen İç Denetçilerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkındaki Yönetmeliğin 25. Maddesinde ‘İç denetçiler iç denetim faaliyetini yerine getirirken bağımsız olarak hareket eder hükmüne yer verilmiştir (Yereli ve Ünal, 2014: 460). Bu oranlar yerel yönetim birimlerinde iç denetçilerin görevlerini yerine getirirken denetim uygulamalarına müdahale edilmediği ve iç denetçilerin görüşlerini değiştirmelerinin istenmediğini göstermektedir. İç denetçilerin görevlerini bağımsız ve hiçbir etki altında kalmadan yapmaları, iç denetimin kurum içi başarısını arttırabilecektir.

Altı No’lu İfade; İDKK’nın tam bağımsız bir otorite şeklinde yeniden yapılandırılması denetim başarısını artırır.

Katılım derecesi	Sıklık	Yüzde
Kesinlikle Katılıyorum	59	72,0
Katılıyorum	14	17,1
Kısmen Katılıyorum	6	7,3
Katılmıyorum	0	0
Kesinlikle Katılmıyorum	3	3,7
Toplam	82	100

İç denetçilerin % 89’u, İDKK’nın bağımsız bir otorite şeklinde yeniden yapılandırılması gerektiği görüşüne katılmışlardır. İç denetçilerin çok büyük bir kısmı, İDKK’yı tam bağımsız bir kurul olarak görmemektedir. Bu yüzden İDKK’nın bağımsız bir kurum olarak örgütlenmesi ve iç denetçilerin atanması, görevden alınması ve performanslarının takibi yoluyla sicil verme

yetkisinin de bünyesinde yer aldığı bir görev tanımıyla kendi personeli ile sürekli faaliyet gösteren bir yapıya dönüştürülmesi gereklidir (Yereli ve Ünal, 2014: 461). İç denetçiler, İDKK'nın yeniden yapılandırılmasıyla iç denetimin başarısının ve etkinliğinin artacağını düşündüklerini net bir biçimde ortaya koymuşlardır.

İç denetimin genel yapısını kapsayan ifadeler değerlendirildiğinde; iç denetçilerin büyük çoğunluğunun iç denetimin kurumda güvence ve danışmanlık işlevi gördüğüne ve yolsuzluklar ile suiistimalleri önlemede caydırıcı etkisi olduğuna inandıklarını görülmektedir. İDKK'nın, iç denetimin yapısındaki yeri ve rolünün, etkin bir iç denetim için yetersiz olduğu sonucunda ulaşılmıştır. Ayrıca yerel yönetim birimlerde iç denetçiler, iç denetim faaliyetini yerine getirirken bağımsız olduklarını düşünmektedirler. Bu sonuçlar, Koçak ve Kavakoğlu'nun, il özel idarelerinde iç denetçilere yaptıkları çalışma ile Akçay'ın, belediyelerde çalışan iç denetçilere yaptığı çalışmadan elde ettiği sonuçlar ile örtüşmektedir.

5.4.3. İç Denetçi Eğitimi

Yedi No'lu İfade; Kurumum, iç denetçilerin hem meslek hem de kurum içi eğitimlerini teşvik etmekte ve gerekli katkıyı sağlamaktadırlar.

Katılım derecesi	Sıklık	Yüzde
Kesinlikle Katılıyorum	19	23,2
Katılıyorum	27	32,9
Kısmen Katılıyorum	22	26,8
Katılmıyorum	8	9,8
Kesinlikle Katılmıyorum	6	7,3
Toplam	82	100

İç denetçilerin % 56'sı, kurumlarının hem meslek hem de kurum içi eğitimlerini teşvik ettiklerini ve gerekli katkıyı sağladıklarını düşünmektedirler. Kısmen katılanların oranındaki yükseklikte dikkat çekmektedir. İç denetimin başarısının yetkin iç denetçilere bağlı olduğu düşünüldüğünde, bu oranın daha fazla artırılması gereklidir. İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 12. Maddesi 'Üst yöneticinin iç denetçilerin mesleki yeterliliğinin geliştirilmesi için gerekli tedbirleri alır hükmü yer almaktadır'. İç denetçiler için iç denetçi seminerleri ve meslek hakkında bilgilendirici konferanslar artırılmalı, yerel yöneticilerde bu faaliyetlerin önemi konusunda bilgilendirilmelidirler.

Sekiz No'lu İfade; İç denetim sertifikasının sınıflandırılması (derecelendirilmesi), iç denetçilik mesleğinde motivasyon sağlar

Katılım derecesi	Sıklık	Yüzde
Kesinlikle Katılıyorum	22	26,8
Katılıyorum	33	40,2
Kısmen Katılıyorum	19	23,2
Katılmıyorum	7	8,5
Kesinlikle Katılmıyorum	1	1,2
Toplam	82	100

İç denetçilerin % 67'si, iç denetim sertifikasının sınıflandırılmasının (derecelendirilmesi) iç denetçilik mesleğini yaparken motivasyon sağlayacağı görüşündedirler. Mevcut iç denetim sertifika derecelendirilme sisteminden iç denetçilerin memnun olduğu görülmektedir. Kamu iç denetçi sertifikası (A-1) den başlamak üzere sırayla (A-2), (A-3) ve (A-4) düzeyine kadar derecelendirilir. Bu oranlar iç denetçilerin mesleki bilgilerini sürekli yenileyerek ilerlemeleri ve donanımlı bir hale gelmeleri konusuna önem verdiklerini göstermektedir.

Dokuz No’lu İfade; İç denetçilerin başarılarını ödüllendiren bir mekanizma, denetim performansını arttırır.

Katılım derecesi	Sıklık	Yüzde
Kesinlikle Katılıyorum	24	29,3
Katılıyorum	32	39,0
Kısmen Katılıyorum	18	22,0
Katılmıyorum	6	7,3
Kesinlikle Katılmıyorum	2	2,4
Toplam	82	100

İç denetçilerin % 68’i, iç denetçilerin başarılarını ödüllendiren bir mekanizmanın denetim performanslarını arttırabileceği görüşüne katılmaktadır. Ödül mekanizmasının denetim performansına olumlu katkı yapabileceği söylenilebilir. Böyle bir mekanizmanın sisteme entegre edilmesi, denetim performansını artırmanın yanı sıra iç denetçileri daha çok çalışmaya teşvik edebilir.

İç denetçilere sağlanan eğitim düzeyine ilişkin ifadeler genel olarak değerlendirildiğinde; ankete katılan iç denetçilerin bir kısmı kurumlarında eğitimler yönünden destek gördüklerini ifade etmektedir. Fakat kısmen katılanların oranının yüksekliği ve ifadeye katılımın düşük olması verilen eğitimlerin yeterli düzeyde olmadığına göstergesidir. İç denetçilerin büyük bir çoğunluğunun verdiği cevaplardan mevcut iç denetim sertifikası sınıflandırılması sisteminin, iç denetçilik mesleğinde motivasyon sağladığını söyleyebiliriz. Bu motivasyonun ödül mekanizması ile daha fazla artırılması isteği, genel olarak yerel yönetimlerdeki iç denetçilerde mevcuttur. Koçak ve Kavakoğlu’nun çalışmasında benzer bir soru sorulmuş ve aynı sonuç elde edilmiştir. İç denetçilerin başarılarını ödüllendiren bir mekanizmanın olması iç denetçilerin, mesleği daha çok sahiplenmelerini sağlayabilecek ve her şeyden önemlisi verimli, kaliteli bir hizmetinin sürekliliğini sağlama noktasında katkılar yapabilecektir.

5.4.4. İç Denetim Birimi ve Diğer Birimler Arası İlişkiler

Onbir No’lu İfade; Kurumumda, iç denetçi ile denetlenen birim arasındaki ilişkiler birlikte çalışmayı teşvik edecek şekildedir.

Katılım derecesi	Sıklık	Yüzde
Kesinlikle Katılıyorum	4	4,9
Katılıyorum	28	34,1
Kısmen Katılıyorum	33	40,2
Katılmıyorum	13	15,9
Kesinlikle Katılmıyorum	4	4,9
Toplam	82	100

İç denetçilerin % 39’u, bulunduğu yerel yönetim biriminde denetçi ile denetlenen birim arasındaki ilişkilerin birlikte çalışmayı teşvik edecek şekilde olduğunu düşünmektedir. Ancak kısmen katılanların oranı %40,2’dir. İç denetçiler arasında tam bir görüş birliği olmadığı görülmektedir. Kısmen katılanların oranının bu soruda diğer sorulara oranla yüksek çıkmasında birçok yerel yönetim biriminin aktif olarak denetim faaliyetine başlamaması ve diğer birimlerle herhangi bir iletişim içine girmemesi olabilir. İç denetim faaliyetleri arttıkça, birimler arası ilişkiler artabilecek ve bu soruya ilişkin sağlıklı veriler elde edilebilecektir.

Oniki No’lu İfade; Denetim yaptığım birimdeki görevliler, iç denetim ile ilgili yeterli bilgiye sahiptir ve iç denetçiye yardımcı olurlar.

Katılım derecesi	Sıklık	Yüzde
Kesinlikle Katılıyorum	5	6,1
Katılıyorum	29	35,4
Kısmen Katılıyorum	30	36,6
Katılmıyorum	15	18,3
Kesinlikle Katılmıyorum	3	3,7
Toplam	82	100

Ankete katılan iç denetçilerin % 41,5'i denetim yaptığı birimdeki görevlilerin iç denetimle ilgili yeterli bilgiye sahip olduklarını ve kendilerine yardımcı olduklarını düşünürken % 36'sı kısmen katılmış ve % 22'si bu görüşe katılmamıştır. İfadeye katılım oranı düşük kalmıştır. Bu nedenle yerel yönetim birimlerinde çalışan görevlilerin, iç denetim ile ilgili bilgi düzeylerinin ve farkındalıklarının artırılması ihtiyacı vardır. Farkındalık faaliyetlerini gerçekleştirme konusunda iç denetim birimlerine görev ve sorumluluk düştüğü gibi kurum üst yöneticileri ve İDKK'ya da sorumluluklar düşmektedir. Bu farkındalığın artırılması için konunun tüm taraflarının ortak faaliyetler yürütmesi yararlı olacaktır.

Onüç No'lu İfade; İç denetim birimi ve teftiş kurulunun (eğer varsa) aynı idarede bulunması, iç denetimi olumsuz etkiler ve kaynak israfına yol açar.

Katılım derecesi	Sıklık	Yüzde
Kesinlikle Katılıyorum	15	18,3
Katılıyorum	21	25,6
Kısmen Katılıyorum	21	25,6
Katılmıyorum	20	24,4
Kesinlikle Katılmıyorum	5	6,1
Toplam	82	100

İç denetçilerin % 43,9'u, iç denetim ile teftiş kurulunun aynı idarede bulunmasının iç denetimi olumsuz etkilediğini ve kaynak israfına neden olduğunu belirtmiştir. İç denetçilerin % 25,6'sı kısmen katılmıştır. Kısmen katılanların oranının bu seviyede olmasında, araştırmaya katılanların çok büyük bir kısmının önceki görev yerlerinin teftiş birimleri olması ve eski görev birimlerine bakış açıları olabilir. Teftiş kurulu ve iç denetim birimleri ilişkisi, alanın en tartışmalı konularından bir tanesidir. Yerel yönetimlerdeki iç denetçilerde de bu konuda kafa karışıklığının devam ettiği söylenebilir. Türkiye'de iç denetim sisteminin kurulması aşamasında, geleneksel mevcut teftiş ve kontrol güçleri ile iç denetim sisteminin aktörleri arasında bir mücadelelerin yaşandığı bilinmektedir. Bir idarede aynı kapsamdaki işlerin, birbirinden farklı yapılanmış iki birim tarafından yürütülmesi düşünülemez. Fakat iç denetim faaliyetlerinin kapsamına girmeyen konularda, teftiş kurullarına görevler verilebilir. Burada tartışılması gereken konu bir kamu idaresinde her iki birimin aynı anda varlığına gerçekten ihtiyacın olup olmadığıdır. Kamu idarelerinde hem teftiş kurullarının hem de iç denetim birimlerinin varlığı devam ettirilmek isteniyorsa, bu birimler arasında net ve hiçbir tartışmaya yol açmayacak bir şekilde görev ve sorumluluk ayrımlarının yapılması gerekmektedir (Bilge ve Kiracı, 2010: 192).

Yirmi üç No'lu İfade; İç denetim faaliyetleri için gerekli olan bütçenin ve bunun yönetiminin iç denetim dışında bir mercie ait olması, iç denetimin uygulanmasında aksaklıklara neden olmaktadır.

Katılım derecesi	Sıklık	Yüzde
Kesinlikle Katılıyorum	26	31,7
Katılıyorum	21	25,6
Kısmen Katılıyorum	20	24,4
Katılmıyorum	12	14,6
Kesinlikle Katılmıyorum	3	3,7
Toplam	82	100

İç denetçilerin % 57'si, iç denetim faaliyetleri için gerekli olan bütçenin ve bunun yönetiminin iç denetim dışında bir mercie ait olmasının iç denetimin uygulanmasında aksaklıklara neden olduğunu düşünmektedir. Buna göre iç denetçilerin mali anlamda özerk olmayı ve kendi kaynaklarının faaliyetlerini yürütmeyi istedikleri sonucuna ulaşılabilir. 2014 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanuna bağlı E Cetveline eklenen bir hükümle, 2014 yılı başından itibaren iç denetim birimi başkanları kendi tertiplerinin harcama yetkilisi olmuşlardır. Böylelikle bu alandaki yanlışlık fark edilmiş ve düzeltilmiştir. Bu düzenleme iç denetçilerin endişelerinde haklı olduğunu göstermiştir.

İç denetimin biriminin diğer birimler ile ilişkisini kapsayan ifadeler genel olarak değerlendirildiğinde; ankete katılan iç denetçilerin yaklaşık yarısı, bulunduğu yerel yönetimde diğer birimlerin iç denetim ile ilgili yeterli bilgiye sahip olmadıklarını ifade etmişlerdir. Akçay, belediyeler üzerine yaptığı çalışmada belediyede çalışan diğer personelin iç denetimi ve iç kontrolü yeterince bilmediğini ortaya koyarak benzer sonuçlar elde etmiştir. İç denetim biriminin ve teftiş kurulunun aynı idarede olmasının görev karmaşasına yol açacağı diğer çalışmalarda da tespit edilmiştir. Bunun sonucunda iç denetimin olumsuz etkileneceği ve haliyle idari denetimlerin tekrar yapılmasının kaynak israfına yol açacağını söylemek yanlış olmayacaktır. İç denetim faaliyetleri için gerekli olan bütçenin ve bunun yönetiminin iç denetim dışında bir mercie ait olması, iç denetimin uygulanmasında aksaklıklara neden olabileceği tespit edilmiştir. Bu yanlışlık 2014 yılı başından itibaren iç denetim birimi başkanlarına kendi tertiplerini harcama yetkisi verilerek düzeltilmiştir.

5.4.5. İç Denetçi ve Üst Yönetim İlişkisi

Dört No'lu İfade; Kurumumda üst kademe yöneticileri, iç denetimi gerekli bir uygulama olarak görmektedir.

Katılım derecesi	Sıklık	Yüzde
Kesinlikle Katılıyorum	11	13,4
Katılıyorum	28	34,1
Kısmen Katılıyorum	24	29,3
Katılmıyorum	14	17,1
Kesinlikle Katılmıyorum	5	6,1
Toplam	82	100

İç denetçilerin % 47'si, üst kademe yöneticilerinin iç denetimi gerekli bir uygulama olarak gördüklerini belirtmiştir. Ancak iç denetçilerin % 23'ü, bu görüşe katılmamakta ve % 29'u kısmen katıldıklarını belirtmişlerdir. Bu durum, iç denetçilerin üst kademe yöneticilerin iç denetimi gerekli bir uygulama olarak gördükleri konusunda bir görüş birliğinde olmadığını göstermektedir. Kurumun üst kademe yöneticilerinin denetimi kendileri için bir engel olarak görmelerinin nedeni iç denetçilerin yönetimin önüne çözülmesi gerekli olduğu değerlendirilen problemleri taşıması ve bunları çözmesi için yöneticiyi zorlamasıdır. Sorumlulukları altındaki birimlerdeki problemlerin üstünü örtmek veya ötelemek isteyen yöneticiler ise iç denetim

faaliyetini engellemektedir (Sezer, 2012: 181). Bu anlayışın değişmesi iç denetimin başarısı için büyük önem arz etmektedir.

On dört No'lu İfade; İç denetçilerin disiplin amirlerinin üst yöneticiler olması doğru bir uygulamadır.

Katılım derecesi	Sıklık	Yüzde
Kesinlikle Katılıyorum	26	31,7
Katılıyorum	20	24,4
Kısmen Katılıyorum	11	13,4
Katılmıyorum	14	17,1
Kesinlikle Katılmıyorum	10	12,2
Toplam	81	100

İç denetçilerin % 56,1'i, iç denetçilerin disiplin amirlerinin üst yöneticiler olmasını doğru bir uygulama olarak görmektedirler. Yerel yönetimlerdeki konjonktür düşünüldüğünde yerel yönetimlerde çalışan iç denetçilerin, bulundukları birimde en yetkili kişiye bağlı olmasını isteme sebebi iç denetçilerin kendilerini güvencede hissetmeleri olabilir. Ayrıca bazı yerel yönetim birimlerinde iç denetim sürecinin tam olarak uygulanmaya başlamamış olması da böyle bir sonucu ortaya çıkartmış olabilir.

Onyedi No'lu İfade; Kurumumda, işimi yaparken üst yönetime ulaşmada zorluk çekiyorum

Katılım derecesi	Sıklık	Yüzde
Kesinlikle Katılıyorum	15	18,3
Katılıyorum	19	23,2
Kısmen Katılıyorum	18	22,0
Katılmıyorum	21	25,6
Kesinlikle Katılmıyorum	9	11,0
Toplam	82	100

İç denetçilerin % 41,5'i, kurumunda üst yönetime ulaşmakta zorluk çektiğini düşünürken % 36'sı üst yönetime ulaşmakta zorluk çekmediğini belirtmektedir. Bu görüşe katılanların ve katılmayanların oranlarının yakın olması, yerel yönetim birimleri arasında bu konuda farklılık olduğunu göstermektedir. Bazı yerel yönetim birimlerinde üst yöneticilerin, iç denetime gereken önemi vermedikleri sonucuna ulaşılabilir. İç denetçilerin, işlerini yaparken üst yönetimle iyi diyaloglar kurup, iş birliği içerisinde olması, iç denetimin ve kurumsal yönetimin güçlendirilmesinde önemli rol oynayacağı düşünüldüğünde iç denetçiler, üst yönetimden iç denetime daha ilgili olmalarını beklemektedirler.

Ondokuz No'lu İfade; Üst yönetici, yolsuzluk ve usulsüzlük bulgusuna ulaştığımda yaptığım tespitleri dikkate alarak gereğini yapmaktadır.

Katılım derecesi	Sıklık	Yüzde
Kesinlikle Katılıyorum	13	15,9
Katılıyorum	28	34,1
Kısmen Katılıyorum	26	31,7
Katılmıyorum	11	13,4
Kesinlikle Katılmıyorum	3	3,7
Toplam	81	100

İç denetçilerin % 50'si, yolsuzluk ve usulsüzlük bulgusuna ulaştığında yaptığı tespitlerin üst yönetici tarafından dikkate alınarak gereğinin yapıldığını düşünmektedir. Ancak kısmen

katılanların oranı % 31.7'lik bir düzeydedir. Bu durum iç denetçilerin bir kısmının yaptığı denetim sırasında elde ettiği bulguların ve tespitlerin dikkate alındığı noktasında tereddüt yaşadığını göstermektedir. İç denetçilerin yaptıkları denetimlerde elde ettiği bulguların, dikkate alınarak değerlendirilmesinin yapılmamasının sebebi, yerel yönetimlerde hesap verilebilirliğin yetersiz kalması ve bütün yetkinin üst yöneticilerde toplanması olabilir.

İç denetçi ile üst yönetim ilişkisine yönelik ifadeleri genel olarak değerlendirdiğimizde, iç denetçiler arasında, üst kademe yöneticilerinin iç denetimi gerekli bir uygulama olarak görüp görmedikleri konusunda bir görüş birliği olmadığı görülmektedir. Destek gördüklerini ifade edenlerin oranı %50 civarında olsa bile bu oranın daha da yüksek olması gerekmektedir. İç denetim sistemini anlatmada iç denetçilere de önemli görevler düşmektedir. Yapacakları faaliyetler ile üst yöneticilerine denetimin önemini kanıtlamaları, bu oranın artırılmasına katkı yapacaktır. İç denetçilerin büyük bir kısmının, disiplin amirlerinin üst yöneticiler olmasını kabul ettiklerini göstermektedir. İç denetçilerin yaklaşık yarısı, üst yönetime ulaşmakta zorluk çektiğini ifade etmiştir. Üst yönetim ile iç denetçiler arasındaki ilişkinin beklenen düzeyde olmadığı söylenebilir. Koçak ve Kavakoğlu'nun çalışmasında da iç denetçilerin yaklaşık yarısı üst yöneticiye ulaşmada zorluk çektiğini belirtmişlerdir. Üst yöneticilerin, iç denetçilere beklenen düzeyde destek olmadıklarını söylemek yanlış olmayacaktır. İç denetçilerin % 50'si On dokuz no'lu ifadeye katılırken % 31'i kararsız kalmıştır. Akçay, çalışmasında iç denetime gereken önem verilirse yolsuzluk ve suiistimallerin başlamadan önleneceğini belirtmiştir. Üst yönetim desteği, kamu iç denetim sisteminin başarısı için en önemli unsurlardan birisidir. Üst yöneticilere, kamu iç denetiminin önemini ve sağlayacağı faydaların anlatılmasında İDKK'ya da önemli görevler düşmektedir. İç denetimden beklenen faydanın elde edilebilmesi ancak üst yöneticilerin desteği ve kamu iç denetimine inanmaları ile mümkün olabilecektir. Ayrıca iç denetçilerin, üst yönetimden destek gördüklerini bilmesi çalışma performanslarını da olumlu katkı yapacaktır.

5.4.6. İç Denetimde Raporlama

Yirmi No'lu İfade; İç denetim raporlarına üst yöneticinin müdahale hakkının olması raporların işlevselliğini yitirmesine neden olmaktadır.

Katılım derecesi	Sıklık	Yüzde
Kesinlikle Katılıyorum	15	18.3
Katılıyorum	20	24.4
Kısmen Katılıyorum	27	32.9
Katılmıyorum	16	19.5
Kesinlikle Katılmıyorum	4	4.9
Toplam	82	100

İç denetçilerin % 43'ü, iç denetim raporlarına üst yöneticinin müdahale hakkının olmasının raporların işlevselliğini yitirdiğine katılmakla birlikte kısmen katılanların oranı % 33 gibi büyük bir orandır. İç denetçilerin bir kısmının, üst yöneticilerin, iç denetim raporlarına müdahale hakkının olmasından dolayı raporların işlevselliğini yitireceğine ve raporlarda yer alan bulguların gerçek amacına ulaşamayacağını düşündükleri söylenebilir. Kısmen katılanların oranının yüksekliğinde, hazırlanan bazı raporların üst yöneticiye sunulmadığı gibi, bunların gidişatının üst yöneticiler tarafından sorgulanmaması ve iç denetçilerin inisiyatifine bırakılması etkili olabilir. Bu durum İç Denetim Koordinasyon Kurulu'na raporların gönderilmesi ve izlenmesi aşamalarında kopukluklara yol açmaktadır (Yereli ve Ünal. 2014: 463). Bir diğer neden birçok yerel yönetim biriminde denetim faaliyetine başlanılmaması olabilir. Faaliyetler arttıkça, iç denetçilerin bu konuda fikirleri netleşecektir.

Yirmi bir No’lu İfade; Üst yönetici, iç denetim raporlarında düzeltilmesi ve iyileştirilmesi önerilen konuları yeterli düzeyde değerlendirmekte ve gerekli önlemleri almaktadır.

Katılım derecesi	Sıklık	Yüzde
Kesinlikle Katılıyorum	24	29.3
Katılıyorum	25	30.5
Kısmen Katılıyorum	19	23.2
Katılmıyorum	8	9.8
Kesinlikle Katılmıyorum	6	7.3
Toplam	82	100

Ankete katılan iç denetçilerin % 59,8’i, üst yöneticinin, iç denetim raporlarında düzeltilmesi ve iyileştirilmesi önerilen konuları yeterli düzeyde değerlendirdiğini ve gerekli önlemleri aldığı görüşüne katılmakla birlikte iç denetçilerin % 23,2’si bu konuya kısmen katılmıştır. Genel inanış, hazırlanan raporların içeriğinin üst yöneticiler tarafından dikkate alındığı yönündedir. Bu durum, iç denetçilerin iç denetim raporlarında düzeltilmesi ve iyileştirilmesi gerekli konuları -yani ek maliyet gerektirmeyen ve kamu zararına sebebiyet vermeyen konuları- üst yönetimin yeterli düzeyde değerlendirdiğine inandıklarını gösterebilir. İç denetçi açısından basit düzeyde de olsa görev yerine getirilmiş olmakta ancak yerel yönetimlerin problemleri alanlardaki sorunlar devam etmekte ve böylece iç denetimin maliyeti bir bakıma karşılanamamaktadır (Yereli ve Ünal, 2014:460). İç denetim raporlarında dile getirilen sadece maliyet doğurmayan konuların değil tüm konuların üst yönetimlerce ele alınması ile denetimden beklenen danışmanlık ve güvence sağlama fonksiyonunun tam anlamı ile yerine getirilmesine katkı yapacaktır.

Yirmi iki No’lu İfade; İç denetim faaliyetine ilişkin uygulanan metodoloji, zaman kaybetmeme neden olmakta ve düzenlenen belgelerin içerik ve sayı olarak yoğunluğu denetimi etkisizleştirmektedir.

Katılım derecesi	Sıklık	Yüzde
Kesinlikle Katılıyorum	24	29.3
Katılıyorum	25	30.5
Kısmen Katılıyorum	19	23.2
Katılmıyorum	8	9.8
Kesinlikle Katılmıyorum	6	7.3
Toplam	82	100

İç denetçilerin % 60’ı, iç denetim faaliyetine ilişkin uygulanan metodolojinin zaman kaybetmesine neden olduğunu ve düzenlenen belgelerin sayı ve içerik olarak yoğun olmasının denetimi etkisizleştirdiğini düşünmektedir. Buna göre belirtilen denetim süresi içerisinde istenilen sonuca ulaşamamakta ve denetim kaynağının etkin ve verimli kullanılması sağlanamamaktadır. İç denetim metodolojinin, bu işin sorumlusu İDKK tarafından gözden geçirilmesi, basitleştirilmesi ve teknolojik imkânların bu alanda daha fazla kullanılması gerekmektedir. İDKK tarafından bazı kurumlarda kullanımına başlanan “İçDen” isimli otomasyon programının yaygınlaştırılması, sorunun aşılmasına katkı sağlayabilecek ve denetimin etkinliğini arttırabilecektir.

İç denetimin raporlama sonuçlarının değerlendirilmesine ilişkin ifadeler genel olarak değerlendirildiğinde; iç denetçilerin bir kısmı, üst yöneticilerin, iç denetim raporlarına müdahale hakkının olmasından rahatsızdır. Ve üst yöneticinin raporlara müdahale hakkının olmasının raporların işlevselliğini yitirmesine neden olacağına inanmaktadırlar. İç denetçilerin önemli bir kısmı, üst yöneticilerin, iç denetim raporlarında düzeltilmesi ve iyileştirilmesi

önerilen konuları yeterli düzeyde değerlendirdiği ve gerekli önlemleri aldığı görüşüne katılmaktadırlar. Bu bulgular, Akçay ile Koçak ve Kavakoğlu'nun çalışmalarıyla da örtüşmektedir. İç denetim raporlarının üst yönetimlerden gereken değeri alması ile iç denetimden beklenen faydaların elde edilmesine bir adım daha yaklaşılabilecektir. İç denetim metodolojisinin basitleştirilmesi ve bu alanda teknolojik imkânlardan yararlanma ihtiyacı da açıkça ortaya çıkmıştır. Teknolojik imkânların kullanımını denetimin etkinliğini, arttıracaktır.

5.4.7. İç Denetimin Başarıyla Uygulanmasındaki Faktörlerin Sıralanması

Anketin son sorusunda iç denetçilere 6 adet başarı faktörü verilmiş ve iç denetçilerden bu faktörlerden en önemli gördüklerini 1., 2. ve 3. şeklinde sıralamaları istenmiştir.

Yirmi dört No'lu İfade; İç denetimin yerel yönetimlerde başarılı bir şekilde uygulanabilmesini önem sırasına göre ilk üç faktörü 1,2,3 şeklinde sıralayınız.

Tablo 5: İç Denetimin Başarıyla Uygulanmasındaki Faktörlerin Sıralanması

	1.Olma Frekans	2. Olma Frekans	3.Olma Frekans	Toplam (1.-3.)	Ortalama Tercih Sıra Derecesi
Üst Yönetimin Tutumu	44	23	11	78	1,72
Fonksiyonel Olarak Bağımsız Olma	37	22	11	69	1,97
Denetimin Kurum Tarafından Algılanması	0	16	31	47	3.33
İç Denetim Raporlarının Titizlikle Değerlendirilmesi	0	15	24	39	3.62
Verilen Mesleki Eğitimin Yeterliliği	1	4	3	8	4.90
Fiziki Çalışma Koşulları	0	2	2	4	5.30

Tablo 5, “yerel yönetimlerde iç denetimin başarılı bir şekilde uygulanabilmesine etki edebilecek faktörlerin” önem sırasına göre iç denetçiler tarafından sıralanmasını göstermektedir. İç denetimin başarısını etkileyecek faktörler, en yüksek frekansa sahip ilk üç faktör ve ortalama tercih sıra derecesi dikkate alınarak sıralamaya tabi tutulmuştur. Ortalama tercih sıra derecesinin 1'e yakın olması, ilgili faktörün en çok tercih edilen faktör olduğunu göstermektedir.

Yukarıdaki tabloda ortalama tercih sıra derecesine göre yapılan sıralama ile en yüksek frekansa sahip ilk üç faktörün toplam frekanslarına göre yapılan sıralama paralellik göstermektedir. Her iki sıralamaya göre “üst yönetimin tutumu”, “fonksiyonel olarak bağımsız olma” ve “denetimin kurum tarafından algılanması” ilk üç sırayı almıştır.

Buna göre yerel yönetimlerde iç denetçiler, üst yönetimin tutumu ve fonksiyonel olarak bağımsız olma faktörlerini iç denetimin başarısını etkileyen en önemli faktörler olarak görmekte birlikte, denetimin kurum tarafından algılanma düzeyinin denetim başarısında önemli bir rolü olduğunu düşünmektedirler.

SONUÇ

Ülkemizde yerel nitelikteki birçok hizmetin gerçekleştirilmesini sağlayan yerel yönetimlerin üstlendiği roller son yıllarda gittikçe artmıştır. Yerel yönetimlerin günümüz şartlarında görev, yetki ve bütçelerinin büyümesi, yerel yönetimlerde denetimin öneminin daha çok artmasına neden olmuştur. Bu nedenle iç denetimin yerel yönetim birimlerinde uygulanabilirliği ve işlerlik kazanması önem arz etmektedir.

Çalışmada yerel yönetimlerde iç denetimin uygulanabilirliğini değerlendirmek, iç denetim sistemine işin uygulayıcıları olan iç denetçilerin bakış açısı ile bakmak, algılarını öğrenmek, denetimdeki sorunlu alanlarını tespit etmek ve bunlara yönelik çözüm önerileri geliştirmek amacıyla iç denetçilere anket uygulaması ile çeşitli sorular yöneltilmiştir. Çalışmadan elde edilen bulgular genel olarak değerlendirildiğinde, iç denetimin uygulanmaya başladığı süre de dikkate alındığında, yerel yönetimlerde iç denetim sisteminin belirli bir ilerleme gösterdiği ancak henüz istenilen düzeyde olmadığı söylenilebilir.

Çalışma neticesince ana başlıklar halinde aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır:

İç denetçilerin büyük çoğunluğu, iç denetimin kurumda güvence ve danışmanlık işlevi görmekte olduğuna ve denetimin yolsuzlukları ve suiistimalleri önlemede caydırıcı etkisi olduğuna inanmaktadırlar. İDKK'nın, iç denetimin yapısındaki yeri ve rolünün, etkin bir iç denetim için yetersiz olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Denetçiler, yerel yönetim birimlerinde iç denetim faaliyetini yerine getirmede bağımsız olduklarını da düşünmektedirler. Bu ifade yerel yönetim birimlerinde iç denetçilerin görevlerini yerine getirirken denetim uygulamalarına müdahale edilmediği ve iç denetçilerin görüşlerini değiştirmelerinin istenmediğini göstermektedir. İç denetçilerin görevlerini bağımsız ve hiçbir etki altında kalmadan yapmaları, iç denetimin kurum içi başarısını da arttırabilecektir.

Çalışmaya katılan iç denetçilerin yaklaşık olarak yarısı kurumundan hem mesleki hem de kurum içi eğitimler açısından teşvik gördüğünü belirtmektedir. Bu teşvikleri yetersiz görenlerin ve kısmen katılanların oranı da önemli bir seviyede çıkmıştır. İç denetçiler, mevcut iç denetim sertifika sınıflandırılması sisteminin motivasyonlarını arttırıcı yapıda olduğunu belirtirken, bu motivasyonun ödül mekanizması ile daha da arttırılması isteklerini açıkça ortaya koymuşlardır.

İç denetim birimi ile diğer birimler arasındaki ilişkilerin değerlendirildiği sorular, kısmen katılıyorum oranlarının en yüksek çıktığı sorular olmuştur. Kısmen katılıyorum oranının yüksek olduğu soruların başında (%40 civarı); “Kurumumda, iç denetçi ile denetlenen birim arasındaki ilişkiler, birlikte çalışmayı teşvik edecek şekildedir” ve “Denetim yaptığım birimdeki görevliler, iç denetim ile ilgili yeterli bilgiye sahiptir ve iç denetçiye yardımcı olurlar” ifadeleri gelmektedir. Bu oranın yüksekliğinin sebebi olarak birçok yerel yönetim biriminde iç denetim faaliyetlerinin aktif olarak başlamamış olması ve iç denetçilerin diğer birimler ile fazla bir iletişime geçmemiş olmaları düşünülmektedir. Teftiş kurulları ve iç denetim birimleri arasındaki ilişki konusunda fikir birlikteliğinin olmamasının/kafa karışıklığının, yerel yönetimlerdeki iç denetçilerde de sürdüğü görülmektedir. Bunun için iç denetim ve teftiş ayrımının bir an önce kesinleştirilerek, denetim ve yetki kargaşasına son verilmesi gerekmektedir. İç denetçilerin büyük bir kısmı, iç denetim faaliyetleri için gerekli olan bütçenin ve bunun yönetiminin iç denetim dışında bir mercie ait olmasının, iç denetimin uygulanmasında aksaklıklara neden olabileceğini düşünmektedirler. 2014 yılı başından itibaren iç denetim birimi başkanları kendi harcamalarını yapma yetkisi verilmiştir. Böylelikle bu alandaki yanlışlık fark edilmiş ve düzeltilmiştir. Nihayetinde iç denetçilerin atandıkları kurumlarda riskli bir yapı olmadıklarını, yaptıkları faaliyetlerin teftiş değil, kurum çalışmaların değer katmak ve geliştirmek amaçlı olduğunu ortaya koymaları gerekmektedir. Bunun içinde iç denetçiler, nitelik olarak hem mesleki anlamda hem de kurumsal yapı içinde güçlü bir iletişim ağı oluşturmalıdır.

İç denetçi ile üst yönetim ilişkisine yönelik ifadeler genel olarak değerlendirildiğinde, iç denetçilerin üst yöneticilerden yeterli desteği, alamadıkları, onlara ulaşmada zorluklar yaşadıkları görülmektedir. Fakat sonuçlar, iç denetçilerin büyük bir kısmının da, disiplin amirleri olarak üst yöneticilerin olmasında herhangi bir sıkıntı görmediklerini göstermiştir. Üst yönetim desteği, kamu iç denetim sisteminin başarısı için en önemli unsurlardan birisidir.

Kurumun üst kademe yöneticilerinin denetimi kendileri için bir engel olarak görmelerinin nedeni iç denetçilerin yönetimin önüne çözülmesi gerekli olduğu değerlendirilen problemleri taşıması ve bunları çözmesi için yöneticiyi zorlamasıdır. Yerel yönetimlerin diğer kamu kurumlarına göre yapılanmalarındaki farklılık-belediye başkanlarının seçimle iş başına gelmesi ve kurum içinde en yetkili kişi olmaları- buralardaki üst yöneticilerin, iç denetimi kendi otoritelerine engel olarak görmelerine yol açabilmektedir. Siyasi kaygılar ve farklı çıkar grupların istekleri gibi etmenler de akılcı, objektif ve gerekli proje uygulamalarını rahatlıkla tasfiye etmektedir. Bunun doğal bir sonucu olarak özellikle belediyelerde üst yöneticiler, iç denetim sistemini kendilerine ayak bağı veya engel olarak algılayabilmekte ve denetimi sadece basit ve küçük ölçekli iç denetim tedbirlerini uygulamakla sınırlayabilmektedirler. İç denetimin amaç ve hedeflerine ulaşabilmesi ve yerel yöneticilerin kamu iç denetimin önemini kavrayabilmesi için gerek İDKK gerekse iç denetçilere önemli sorumluluklar düşmektedir. Konuyla ilgili tüm tarafların ilgi, destek ve özverili çalışmaları neticesinde iç denetime bakış algısı değiştirilebilecektir.

Denetçiler, iç denetim metodolojisinin basitleştirilmesi ve bu alanda teknolojik imkânlardan yararlanma ihtiyacını açıkça ortaya koymuşlardır. Teknolojik imkânların kullanımını, otomasyon sistemlerinin hayata geçirilmesi denetimin etkinliğini de arttıracaktır. İç denetçilerin bir kısmı, üst yöneticilerin, iç denetim raporlarına müdahale hakkının olmasından rahatsızdırlar. İç denetçilerin önemli bir kısmı da üst yöneticilerinin, iç denetim raporlarında düzeltilmesi ve iyileştirilmesi önerilen konuları yeterli düzeyde değerlendirdiği ve gerekli önlemleri aldığı görüşünü ifade etmişlerdir.

Bu sonuçlar çerçevesinde yerel yönetimlerde iç denetimden beklenen faydanın elde edilebilmesi, iç denetimin amaç ve hedeflerine ulaşabilmesi ve sistemin etkinliğinin artırılması için yapılması gerekenler şu şeklide sıralanabilir:

- İç denetimin etkinliğinin artırılması için İDKK'nın tam bağımsız bir yapıya dönüştürülmesi, idari kapasitesinin güçlendirilmesi ve raporlama süreçlerinde daha etkin rol alan bir kurum haline getirilmesi,
- Kadro tahsisine rağmen halen iç denetçi ataması yapılmayan yerel yönetim birimlerine atama yapılarak, faaliyetin bütün kurumlar bazında etkin hale getirilmesi, buna bağlı olarak denetimin kurum çalışmalarına değer katma kriterleri belirlenerek ölçülmesi ve iç denetçilerin performanslarının değerlendirilmeye tabi tutulması,
- Yerel yönetim birimlerinde kurulan iç denetim birimlerini takip eden, bu birimlerin aktif olarak çalışıp çalışmadığını denetleyen bu konudaki uzmanlardan oluşan ayrı bir kontrol mekanizmasının oluşturulması,
- Yerel yönetimlerdeki üst yöneticilerin ve daire başkanlarının/müdürlerin, iç denetim ile ilgili bilgi düzeylerinin ve farkındalıklarının hem İDKK hem de iç denetim birimleri tarafından yürütülecek programlı çalışmalarla artırılması.
- Yerel yönetim birimlerinde çalışanların da, iç denetim ile ilgili bilgilendirme toplantıları, eğitim ve seminerlere katılımının teşvik edilmesi ve iç denetim konusundaki farkındalıklarının artırılması,
- İç denetçilerin, hem kendi yönetimleri hem de İDKK tarafından eğitim noktasında desteklenmesi ve gerek mesleki gerekse süreçlere yönelik niteliklerinin artırılması,

- Yerel yönetim birimlerinde de iç denetim ve teftiş ayrımının bir an önce kesinleştirilerek, denetim ve yetki kargaşasına son verilmesi ve görevlerin açık ve net bir şekilde belirlenmesi,
- Denetim metodolojisinin basitleştirilmesi ve denetim faaliyetlerinde düzenlenen belgelerin sayı ve içeriklerinin karmaşıklığının azaltılması,
- Denetim süreçlerine, “İçDen” örneğinde olduğu gibi teknoloji kullanımının daha fazla dâhil edilmesi ve denetimin, teknolojinin etkin kullanıldığı bir ortamda yürütülmesi,
- İç denetçilerin niteliklerinin artırılması amacıyla, akademik çalışması olan kişi ve kurumlarla iş birliği yapılması ve bu alandaki akademik çalışmaların, lisansüstü programların teşvik edilmesi, faydalı olacaktır.

KAYNAKÇA

- Akçay, Serkan (2012), *Kamu Sektöründe İç Denetimin Etkinliğinin Ölçülmesi Ve Belediyeler Üzerine Bir Uygulama*, Doktora Tezi, Dumlupınar Üniversitesi, Kütahya.
- Bilge, Semih ve Kiracı Murat (2010), *Kamu Sektöründe İç Denetim Ve İç Denetimin Başarıyla Uygulanmasında Rol Oynayan Faktörler*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Badara, Mu'azu Saidu ve Saidin, Dr. Siti Zabadah (2012), The Status of Internal Audit at Local Government Level in Nigeria, *Journal of Business and Management*, p.37-41.
- Davies, Marlene (2001), The Changing Face Of Internal Audit In Local Government, *Journal of Finance and Management in Public Services*, 1 (2), p.15 – 26.
- Friedberg, Asher and Lutrin, Carl (2001). The Internal Audit in U.S. Local Government In The 1990's: A Status Report and Challenges, *J.Of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 13(3), p.325- 344.
- Gönülaçar, Şener (2007), İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler, *Mali Hukuk Dergisi*, Sayı: 131.
- Gürkan, Nazmi Zarifi (2009), *Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim Ve İç Denetim Algısı*, Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Isparta.
- İDKK 2013a, 2014-2016 Dönemi Kamu İç Denetim Strateji Belgesi, <http://www.idkk.gov.tr/web/>
- İDKK 2013b, 2012 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu, <http://www.idkk.gov.tr/web/>
- İDKK 2013c, İç Denetçi Atamaları ve İç Denetim Uygulamaları Genelgesi, 02.12.2013, Sayı: 34096589/420, <http://www.idkk.gov.tr/web/>
- İDKK, İdareler İtibariyle Güncel Dolu-Boş İç Denetçi Kadro Sayıları, <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/HaberDetay.aspx?rid=148&lst=DuyurularListesi>, (25.02.2014).
- Kartal, Fikret (2013), Türkiye’de Kamu Ve Özel Sektörde İç Denetim Uygulamaları, *Maliye Finans Yayınları*, Sayı: 99, s. 8-36.
- Kurnaz, Niyazi ve Çetinoğlu, Tansel (2010), İç Denetim Güncel Yaklaşımlar, Umuttepe Kitabevi, Kocaeli.
- Koçak, Süleyman ve Kavakoğlu, Tamer (2010), İl Özel İdarelerinde İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesine İlişkin Bir Araştırma, *Sayıştay Dergisi*, Nisan- Haziran, Sayı:77, s.119-148.

- Özer, Mevlüt (1997), Tek Düzen Muhasebe Sistemi Sermaye Piyasası Mevzuatı ve 3568 Sayılı Kanun Kapsamında Denetim II, Özkan Matbaacılık, Ankara
- Sepsey, Tamas (2011), Internal Audits at Local Governments, *Public Finances*, s. 411-428.
- Şahin, Ümit (2008), 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda İç Denetim Sistemi, *KMU İİBF Dergisi*, Sayı:15.
- Şahin, Elif Ayşe (2011a), *İç Denetimin Kamu Mali Karar Alma Süreçlerine Etkisi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Sezer, Fatih (2012), Türk Kamu Yönetiminde Şeffaflaşma Ve Hesap Verilebilirlik Açısından İç Denetimin Rolü: Neredeyiz, Nereye Gidiyoruz?, Şeffaf ve Hesap Verebilir Kamu Yönetimi Sempozyumu, s.177 - 186.
- Şahin, Kübra (2011b), *Belediye Hizmetleri ve Hizmet Kalitesine Yönelik Vatandaş Memnuniyetinin Ölçümü (Konya İl Merkezi Örneği)*, Yüksek Lisans Tezi, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Karaman
- The Institute of Internal Auditors, International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, <www.theiia.org> , (15.12.2013)
- Türk Kamu Denetim Sistemi Ve Yerel Yönetimler Açısından Değerlendirilmesi, (<http://www.mufetder.org.tr/>), (20.12.2013).
- Uyar, Süleyman (2009), İç Kontrol Ve İç Denetim: 5018 Sayılı Kanun Açısından Değerlendirilmesi, Gazi Kitabevi, Akara.
- Ünal, Mustafa ve Yereli, Ahmet Burçin (2012), Yerel Yönetimlerde İç Denetimin Yapısal Sorunları, V. Yerel Yönetimlerin Mali Yönetimi Forumu, 24-25 Kasım 2012 Ankara.
- 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Resmi Gazete, 24/12/2003, Sayı: 25326.

KAMU KURUMLARINDA İÇ DENETİM FAALİYETİNİN ETKİNLİĞİ: EGE BÖLGESİ ALAN ARAŞTIRMASI

Prof. Dr. İbrahim Attila ACAR

Yrd. Doç. Dr. Elif Ayşe ŞAHİN İPEK

Özet

Bu çalışmanın amacı kamu kurumlarında iç denetimin etkinliğini belirleyen faktörlere ilişkin bir durum saptaması yapmaktır. Bu amaçla Ege Bölgesi'nde mevcut üniversite ve yerel yönetimlerde görev yapmakta olan iç denetçilerle anket çalışması gerçekleştirilmiştir. İç denetimin etkinliğini belirleyen faktörler yazılı literatürden faydalanılarak elde edilmiştir ve fonksiyonel bağımsızlık, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun işlevselliği, üst yönetici desteği, kurumsal uygulamalar, mesleki yeterlilik ve sertifikalandırma faktörlerinden oluşmaktadır. Araştırma sonuçlarına göre ankete katılan iç denetçiler idarelerinde üst yönetim desteğinin yeterli olduğunu belirtmelerine karşın fonksiyonel bağımsızlık ve operasyonel birimlerin farkındalığının yetersiz olduğunu belirtmişlerdir. İç Denetim Koordinasyon Kurulunun işlevselliğini genel olarak olumlu değerlendirmelerine karşın, Kurulun idari ve mali açıdan yetersiz olduğunu belirtmişlerdir. Ankete katılan iç denetçiler, Kurulun üst yönetici ile ortaya çıkan anlaşmazlıkların çözümünde yeterli olacağına inanmamaktadır.

Bu çalışma iç denetimin yaşadığı sorunlara ilişkin bir genelleme amacını taşımamakla birlikte, ortaya koyulan saptamaların Türkiye geneli için yapılan saptamalarla paralellik arz etmektedir. Bu bakımdan çalışma sorunlu alanlara ışık tutması açısından önem arz etmektedir.

Çalışmada fonksiyonel bağımsızlığın sağlanması ve kurumsal farkındalığın artırılması için iç denetim birimleri ve birim başkanlıkları statüsünün yeniden düzenlenmesi, İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun işlevselliğinin sağlanması için fonksiyonel ve hukuki yapısının değiştirilmesine ilişkin öneriler getirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: İç Denetim, İç Denetim Etkinliği, Fonksiyonel Bağımsızlık, İç Denetim Koordinasyon Kurulu, Kurumsal Farkındalık, Ege Bölgesi.

INTERNAL AUDIT EFFECTIVENESS IN PUBLIC INSTITUTIONS: A FIELD RESEARCH AT EGE REGION

Abstract

The purpose of this study is to make a case detection about the factors that related to the effectiveness of internal audit in public institutions. For this purpose, survey was conducted to who works as internal auditor in existing universities and local governments in the Ege Region. The factors that determine the effectiveness of the internal audit- functional independence, the functionality of the Internal Audit Coordination Board, senior management support, enterprise applications, professional qualification and certification- were obtained from the writing literature.

According to the results, internal auditors mentioned that senior management support is sufficient but functional independence and awareness of operational units are insufficient. Despite the overall positive assessment of Internal Audit Coordination Board's functionality, the Board is stated insufficient by administrative and financial aspects. Surveyed internal auditors do not believe that the Board of resolving disputes that arise with the top executives, would be enough .

This study do not intended generalization the problems of internal audit, but is important in terms of shed light on problemetic areas in internal audit effectiveness.

In this study, proposals have been made are reorganization of internal audit units and internal audit unit head for ensuring the functional independence and improving corporate awareness and changing legal and functional structure of Internal Audit Coordination Board for improving it's functionality.

Key Words: Internal Audit, Internal Audit Effectiveness, Functional Independence, Internal Audit Coordination Committee, Corporate Awareness, Ege Region.

JEL Classification Codes: H83, Y1

GİRİŞ

Kamu kurumları, kuruluş mevzuatlarında yer alan faaliyetleri gerçekleştirmek için kendilerine tahsis edilen kaynakları kullanmaktadır. Bu kaynaklar da önceden belirlenmiş amaç doğrultusunda, iktisadilik ve verimlilik gözetilerek kullanılır. Ayrıntılı hukuki düzenlemeler 5018 sayılı Kamu Mali yönetimi ve Kontrol Kanunu ile belirlenmiştir. Özellikle iç denetim kurumlar için bir güvence sistemi ve yönetime değer katma olarak açıklanmıştır. Bu itibarla iç denetim bir yanıyla kurumsal etkinlik diğer yanıyla kaynakların verimli, ekonomik ve etkin kullanımını hedeflemektedir.

Bu haliyle iç denetim konusu üst yöneticinin doğru kararlar almasını sağlayan bir kontrol ve erken uyarı sistemi, diğer yanıyla yöneticinin yönetim faaliyetine değer katan, misyon ve vizyonuna uygun faaliyetler gerçekleştiren ve bu süreçte riskleri öngören bir süreçtir.

Risk odaklılık, belirsizlik ve sapmaları öngörebilmek ve önlem alabilmektir. Ancak süreçte bunların yönetilmesi belirlenmesi ve birtakım önlemlerle ortadan kaldırılması şarttır. 5018'in yasalaşmasından bugüne en önemli konu olarak insan kaynağı, personel ya da yasanın uygulayıcısı olarak yetkin personel sorunu dikkat çekmiştir. Yeni sistem beraberinde yeni bireyleri de getirmemiştir. Eski alışkanlıklar, değişen pozisyonlar, özlük haklarındaki değişimi kavrayamama ve iş yüküne dair bilinmezlik ve sonradan yüklenen eğitimle aşılıma ve anlaşılıma çalışılan süreçler algıyı istenen ölçüde değiştirememiştir.

Bu itibarla Ege Bölgesi'nde farklı kurumlarda çalışan iç denetçilere yönelik bir alan araştırması yapılmıştır. Çalışmayla özellikle sürecin yöneticisi olan İDKK'nin (İç Denetim koordinasyon Kurulu) uygulamalarına katkı sağlanması hedeflenmiştir. Elde edilen yeni bulgular sürecin farkındalık aşamasını geçtiğini göstermekle beraber kurum bazında farkındalık yeterli değildir.

Çalışmanın teorik kısmında, iç denetime ilişkin temel bilgiler ve uygulamaya yönelik özellikle Türkiye'ye yönelik açıklamalar yer almaktadır. Son kısımda Ege Bölgesindeki iç denetçilerin sorulara verdiği cevaplar ve analiz kısmı yer almaktadır.

1. İç Denetim ve İç Denetimin Gelişimi

İlk uygulamalarına özel sektörde, Amerika'da 1933 tarihli Menkul Kıymetler Yasası ve 1934 tarihli Menkul Kıymetler Borsası Yasası ile rastlanan iç denetim faaliyeti, 1940'lı yıllardan sonra önem kazanmaya başlamış; 1941 yılın

da ABD'de kurulan İç Denetim Enstitüsü ile kurumsal kimlik kazanmıştır (Akarkarasu, 2000: 15-16).

1947 yılında, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından yapılan tanımlamaya göre iç denetim; "kurum faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek üzere tesis edilmiş bağımsız bir değerlendirme faaliyetidir" (Bou-Raad, 2000: 138).

Uluslararası İç Denetim Enstitüsünün (IIA) 1999 yılından bu yana benimsediği yeni tanımlamaya göre iç denetim; bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur (www.theiia.org).

Bu tanımlamalara göre 1940'lı yıllarda mali bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini tespit etme şeklinde anlaşılan iç denetim; günümüzde, güvence fonksiyonu ile birlikte değer katma ve danışmanlık fonksiyonu ile anlaşılmaktadır.

İç denetimdeki bu gelişim ve iç denetime ihtiyaç duyulma sebepleri yönetim çevresinin ve anlayışının değişmesi ile açıklanmaktadır. Buna göre iç denetime ihtiyaç duyulması ve iç denetimin gelişimini hızlandıran sebepler arasında ürün ve hizmet üretimi ile sunumunda kalite geliştirmeye odaklanma; karar almada ve hizmet sunumunda katılımcı yönetime geçilmesi ile çalışanlara daha fazla yetki verilmesi ile sorumluluğun kontrolü ihtiyacının doğması; hizmet üretim ve sunumu maliyetini düşürme amacıyla kurumsal sistem ve süreçlerinin tekrar gözden geçirilmesi ve kuruma katkısı olmayan faaliyetlerin elimine edilmesi ihtiyacının doğması sebepleri gösterilmektedir (Office of the Auditor General of Canada, 1992: 8).

Özel sektör açısından iç denetimde bu hızlı gelişmeler yaşanırken demokrasinin, kamu parasının kullanılmasında hükümetlerin daha hesap verebilir olmalarını, kamu hizmetlerinin sunumunda etkinlik, verimlilik ve tutumluluk kriterlerini gözetmeleri yönünde yeniden ele alınması ile hükümetlerin kamu mali yönetiminde ve kamu hizmetlerinin sunumundaki riskler ve gelişmeler hakkında iç denetçilerce bilgilendirilmelerinin bir gereklilik haline gelmesi kamu sektöründe de iç denetimin, iç denetimi bir iş ortağı şeklinde ele alan yaklaşımla gelişmesine neden olmuştur (Nordin van Gansberghe, 2005: 15).

2. Türkiye’de İç Denetim

Ülkemizde özel sektörde 1990’lı yıllardan itibaren uygulama imkânı bulan iç denetim, kamu sektöründe 2003 yılında yasalaşarak yürürlüğe giren ve 2006 yılında uygulamasına geçilen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) ile uygulama imkânı bulmuştur. 5018 sayılı Kanunla birlikte düzenleyici ve denetleyici kurumlar hariç olmak üzere genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri bünyesinde iç denetimin kurulması ve iç denetim sisteminin ülke genelinde yaygınlaştırılması ve koordine edilmesi amacıyla merkezi uyumlaştırma birimi olarak İç Denetim Koordinasyon Kurulu’nun kurulması öngörülmüştür.

Geçiş döneminde ilk iç denetçi atamaları 2006 yılı sonlarında başlamış ve 2007 yılı sonuna kadar devam etmiştir. 2008 yılından itibaren ise kamu idarelerinde yeni denetim anlayışı ve yöntemlerinin uygulanmasına başlanmıştır (İDKK, 2012: 3). 2006 yılından bugüne Bakanlar Kurulu kararlarıyla⁷ 399 kamu idaresine tahsis edilen 2121 iç denetçi kadrosunda, 2014 yılı itibarıyla 811 iç denetçi bulunmaktadır (İDKK, 2014).

Ülkemizde kamu sektöründe iç denetçiler 5018 sayılı Kanun ve 5018 sayılı Kanuna bağlı olarak İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından düzenlenen ikincil ve üçüncül düzey mevzuat hükümleri uyarınca görevlerini ifa etmektedirler.

2.1. Türkiye’de İç Denetimin Özellikleri

5018 sayılı KMYKK ile ülkemizde yönetim sorumluluğunu esas alan yeni bir mali yönetim modeline geçilmiş olmaktadır. Buna göre üst yöneticiler, idarelerindeki kaynakların etkinlik, verimlilik ve tutumluluk anlayışı içerisinde kullanılmasını sağlamak üzere iç kontrol sisteminin kurulmasından ve izlenmesinden esas sorumlu olan kişiler olmaktadır. Bu yönetim esasının doğal bir sonucu olarak ülkemizde iç denetim sistemi adem-i merkezi şekilde yapılandırılmıştır.

İç denetimin kamu idareleri bünyesinde kurulması ile amaçlanan kamu idarelerinde kamusal kaynakların etkili kullanılmasında ve yönetsel hesap verebilirliğin yerine getirilmesinde üst yöneticilere bağımsız raporlar sunan birimlere ihtiyaç duyulmasıdır.

⁷ Merkezi idarelere yönelik öncelikle 2006/10809 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla (06/08/2006 tarih ve 26251 sayılı RG) 720 adet, 2013/4625 sayılı Bakanlar Kurulu kararıyla (16/05/2013 tarih ve 28649 sayılı RG) 480 adet iç denetçi kadrosu tahsis edilmiş; mahalli idareler için 2006/10911 sayılı Bakanlar Kurulu kararıyla (05/10/2006 tarih ve 26310 sayılı RG) 588 adet, 2013/4747 sayılı Bakanlar Kurulu kararıyla (31/05/2013 tarih ve 28663 sayılı RG) 207 adet iç denetçi kadrosu tahsis edilmiştir.

Nitekim, 5018 sayılı KMYKK (md. 11) ile üst yöneticilere idarelerinin stratejik planlarını ve bütçelerini kalkınma planına, yıllık programlara, kurumun stratejik plan ve performans hedefleri ile hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanması ve uygulanması, sorumlulukları altındaki kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımının sağlanması, kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesi, mali yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi görev ve sorumluluğu verilmiştir.

Üst yöneticilerin, bu sorumluluklarının gereklerini harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirmeleri öngörülmüştür.

Türkiye’de kamu kesiminde iç denetim uygulamasına ilişkin yasal düzenlemeler 5018 sayılı Kanun ile ikincil ve üçüncül düzey mevzuatı oluşturan çeşitli yönetmeliklerde yer almaktadır. Buna göre 5018 sayılı kanunda iç denetim faaliyetine ilişkin hükümlere kanunun 63 ncü, 64 ncü ve 65 nci maddeleri ile 66 ncı ve 67nci maddelerinde yer verilmiştir. Kanunda sırasıyla iç denetimin tanımına, iç denetçinin görevlerine ve son olarak iç denetçilerin nitelikleri ve atanmasına ilişkin hükümler ile İç Denetim Koordinasyon Kurulunun statüsü ve görevleri sıralanmıştır. İç Denetim Koordinasyon Kurulu göreve başladığı 2004 yılından itibaren gerçekleştirdiği düzenlemelerle iç denetim faaliyetinin kamu mali karar alma süreçlerine yerleştirilmesinde önemli rol oynamaktadır.

5018 sayılı KMYKK’da “İç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile mali işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir” şeklinde tanımlanmıştır.

5018 sayılı KMYKK’ndaki düzenlemeye göre iç denetim iç denetçiler tarafından yapılır. Ancak kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınmak suretiyle, İDKK’nun uygun görüşü üzerine doğrudan üst yönetime bağlı iç denetim birim başkanlıkları kurulabilir.

Buna göre iç denetim, uluslararası tanımına uygun olarak, ülkemizde kamu idarelerinde, güvence ve danışmanlık faaliyetleri aracılığıyla kamu idarelerine değer katmak üzere tasarlanmış bir yapı olarak ortaya çıkmaktadır.

Yapılan düzenlemelere göre iç denetim, sertifikalı iç denetçiler tarafından, güvence ve danışmanlık faaliyetleri kapsamında, kamu idarelerini, risk esaslı denetim planları çerçevesinde kapsam sınırlaması olmaksızın, mali ve mali olmayan tüm işlem ve süreçlerini mali denetim, uygunluk denetimi, performans denetimi, sistem denetimi, bilgi teknolojileri denetimlerini gerçekleştirecektir. Bu denetimler sonucunda elde ettiği bulguları ve önerilerini içeren raporu doğrudan üst yöneticiye sunacaktır. Bu raporlar üst yönetici tarafından değerlendirilmek suretiyle gereğinin yapılması için mali hizmetler birimi ve ilgili harcama birimlerine verilecektir.

İç denetçi bu görevlerini, İDKK tarafından belirlenen standartlara ve uluslararası iç denetim standartlarına uygun olarak yerine getirmekle yükümlüdür.

2.2. İç Denetimin Türkiye’de Yeri ve Beklentiler

5018 sayılı kanun ile getirilen stratejik yönetim anlayışı, kamu mali karar alma süreçlerinin etkinleştirilmesinde üst politika belgelerine uyumlu stratejik plan ve performans programlarının hazırlanmasını ve uygulamaların bu planlara uygun olarak yönetilmesini gerekli kılmaktadır. Bu dokümanlarda yer verilen amaçlara ulaşma düzeyi bakımından üst yöneticiler

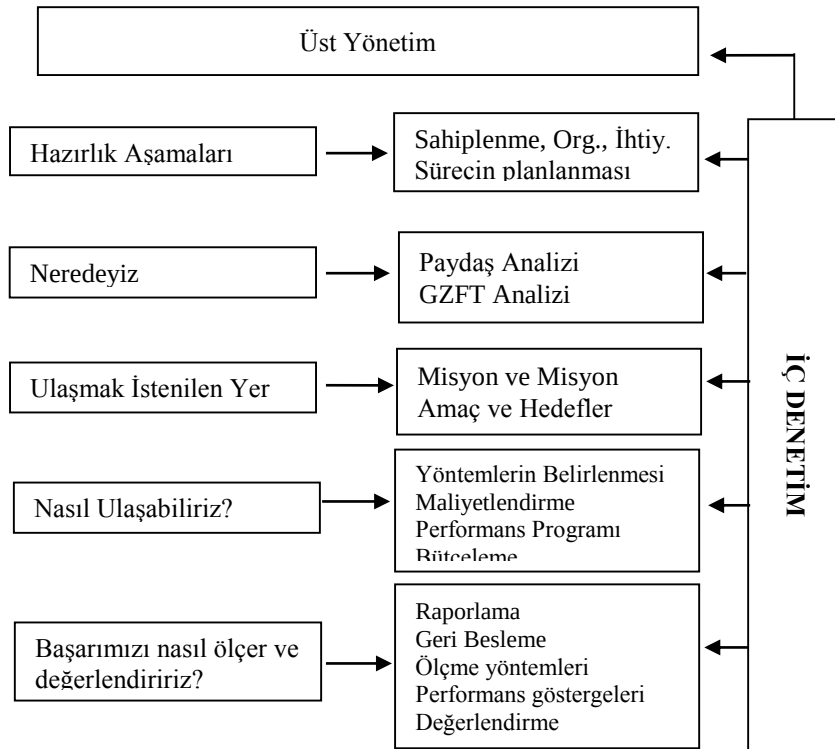
sorumlu kılınmakta ve bu sorumluluklarını yerine getirme düzeylerini faaliyet raporları aracılığıyla açıklamaktadırlar.

İç denetim faaliyetinin üst yönetime sağladığı güvence verme ve danışmanlık fonksiyonu ile pozitif değer yaratması beklenmektedir. İDKK (2013) tarafından hazırlanan Kamu İç Denetim Rehberi'ne göre değer katmak; kurumun amaçlarını gerçekleştirme fırsatlarını arttırarak, faaliyetleri geliştirme imkânlarını belirleyerek ve/veya riske maruz kalma ihtimalini azaltarak idareye ve faaliyetlere değer katılmasıdır.

Buna göre iç denetim faaliyetinin kamu idaresine pozitif değer katmasından beklenen sadece işlerin doğru yapılıp yapılmadığının kontrol edilmesi değildir. İç denetimden aynı zamanda doğru işlerin yapılıp yapılmadığı konusunda, amaçtan bağımsız değerlendirmelerle üst yönetime destek olması beklenmektedir. Bu durumun iç denetimin düşünsel gelişimi ile doğrudan ilişkisi vardır.

Geleneksel olarak, iç denetim faaliyeti orta ve alt yönetim kademelerinin faaliyetlerini üst yönetim tarafından belirlenen stratejilere uyumlu olup olmadığı açısından değerlendirmeye almıştır. Buna göre, geleneksel olarak, iç denetim faaliyeti stratejik kararların oluşturulmasında ve kontrolünde bir rol almamış, bunun yerine bu stratejilerin uygulama sonuçlarına odaklanmıştır (Melville, 2003: 210).

Ancak günümüzde iç denetime ilişkin salt sonuç odaklı yaklaşımdan süreç odaklı yaklaşıma doğru bir geçiş gözlenmektedir. Bu durum iç denetimin risk olarak gördüğü alanlara müdahil olması ve buralarda iyileştirme istemesi ile de ilgilidir. Buna göre i) tercih edilen politikaların yeterliliği, ii) uygulamaların planlarla uyumu, iii) uygulama sonuçlarının etkinliğinin değerlendirilmesi iç denetimin değer katma fonksiyonu içerisinde düşünülmesi gereken konulardır.



Şekil 1: Kurumsal Yönetim Sürecinde İç Denetimin Rolü

Kaynak: (Şahin, 2011: 163).

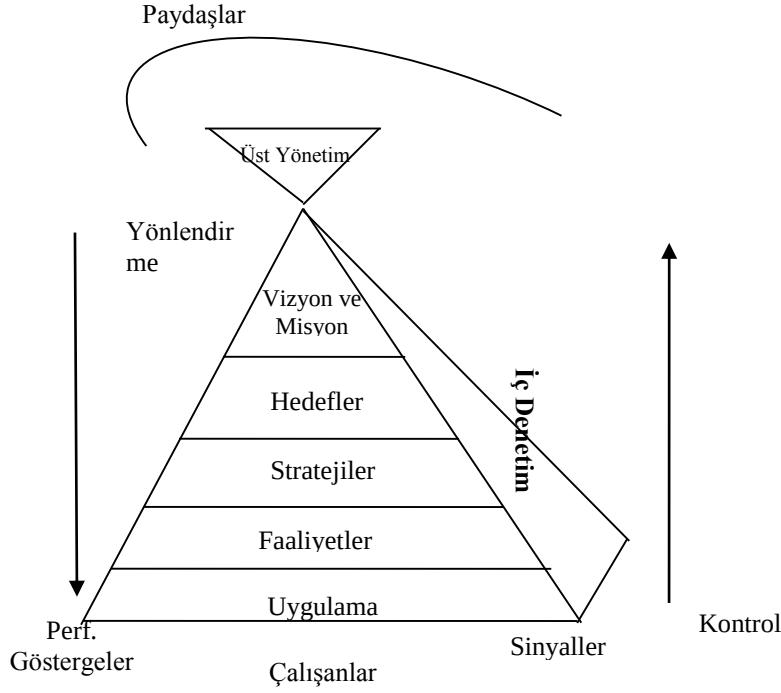
Yukarıda Şekil 1’de ülkemiz kamu idareleri için öngörülen stratejik planlama sürecinde iç denetimin yeri şematize edilmiştir. İç denetimin değer katma fonksiyonu çerçevesinde stratejik planın üst politika belgelerine uyumu, stratejik planlama sürecinin planlandığı üzere gerçekleştirildiği, gerekli katılımcılığın sağlandığı gibi hususlarda üst yöneticilere güvence ve danışmanlık faaliyetleri ile destek vermesi beklenmektedir.

Bununla birlikte kurumsal amaçlara ulaşılması bakımından stratejik planın bir bütün olarak kurum misyon ve vizyonuna uygun, yeterli kurumsal politikalar üretip üretilmediğine, amaçlar-hedefler- faaliyetler ile bu faaliyetlerle ulaşılması amaçlanan performans hedefleri arasında tutarlı bir ilişkinin kurulup kurulmadığı gibi hususların iç denetçilerce değerlendirilmesi gerekmektedir (Şahin, 2010: 166, 167).

İç denetim faaliyetinin üst yönetime diğer bir katkısı performans ölçüm yöntemleri ve performans göstergelerinin belirlenmesi sürecinde ortaya çıkmaktadır. Nitekim önceden belirlenmiş bu göstergelerin yeterli bir şekilde tanımlanıp tanımlanmadığı önem arz etmektedir. Bunun için iç denetçiler iç denetim faaliyeti kapsamında; i) standartların mantıksal ve bilimsel bir temelle tasarlanmasını sağlamak üzere nasıl oluşturulduklarını incelemeli; ii) incelendiklerini ve değişen koşullara göre güncellendiklerinin teminini sağlamalı; iii) diğer yönetim birimlerince ve çalışanlarca anlaşılmasını sağlamalıdır (Davies, 1956: 231).

İç denetimin rolü sadece kurumsal plan ve politikaların oluşturulma süreci ile sınırlı değildir. İç denetimden, değer katma fonksiyonu çerçevesinde aynı zamanda kurumsal politika ve planlardan sapmaların engellenmesinde ve uygulamaların geliştirilmesinde kamu idaresine destek olması beklenmektedir.

Bunun için gerçekleştirilen faaliyetlerin üst yönetim tarafından değil, fakat aynı zamanda tüm kurum çalışanlarınca benimsenmesi ve kabullenilmesi gerekli olmaktadır. Bununla birlikte iç denetim faaliyeti stratejik planın uygulanması sürecinde stratejik planda yer verilen faaliyetlerin uygulanmasında üst yönetim ile harcamacı birimler ve çalışanlar arasında yeterli bir iletişim ortamının oluşmasına katkı sağladığı gibi, kurumun dış paydaşlarına karşı olan sorumlulukların yerine getirilmesine yardımcı olmaktadır. Bu durum aşağıda yer verilen Şekil 2’de şematize edilmiştir.



Şekil 2: Stratejik Kararların Uygulanmasında İç Denetimin Rolü

Kaynak: (Şahin, 2011: 171)

Şekil 2'ye göre üst yönetici geniş bir paydaş kitlesinin beklentisi ve baskısı altında kamu idaresinin kaynaklarını yönetme sorumluluğu altında hareket etmektedir. Buna göre örneğin, ilgili kamu idaresinin hizmetlerinden faydalanan vatandaşlar kaliteli hizmetler beklerken, siyasi iktidar bu hizmet önceliklerinin siyasi önceliklere uyum göstermesini beklemekte ve bu hizmetlerin yıllık bütçe kısıtı altında maliyet-etkin bir şekilde gerçekleştirilmesini beklemektedir. Parlamento ise bu sürecin güvencesi olarak beklenen maliyetlerde veya hizmet kalitesinde sapmaların nedenlerini öğrenmeyi beklemektedir. Üst yönetici bu baskılar altında idaresinin operasyonel birimlerinden aldığı maliyet bilgileri ile kurumsal faaliyetleri stratejik önceliklere göre yönlendirmek durumundadır.

Üst yönetici bu durumda kurumsal faaliyetlerin kurumsal amaç ve hizmetlere ve nihayetinde kurum misyonuna hizmet edecek şekilde, yasal düzenlemeler çerçevesinde uygulanıp uygulanmadığını; daha iyi nasıl uygulanabileceğini öğrenmek istemektedir.

Üst yöneticiler iç denetçilerin raporlarından, idarenin belirli zaman kesitlerinde çekilmiş sistem fotoğraflarını alarak, buna göre yönetim talimatlarını oluşturacaktır. İdarenin birimlerinde hazırlanan mali ve idari tablolar, raporlarda yer alan bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği konusunda üst yönetim kademelerine sürekli bir bilgi akışı sağlayacaktır. Üst yönetici, yönetim kademelerinden aldığı bilgiler ile iç denetimden aldığı bilgileri karşılaştırarak yöneticiler ve yönetim hakkında kanaat oluşturacaktır (Kaya, 2005: 103-04). Bu şekilde işleyen bir iç denetim sisteminin dolaylı olarak mali disiplinin sağlanmasına da hizmet edeceği düşünülmektedir (Kesik, 2005b: 100, 101).

Bununla birlikte, iç denetimin kamu idaresindeki sistem ve süreçleri denetlerken, idare çalışanlarının öncelik verilen hususlara dikkatleri çekme, gerçekleştirdikleri faaliyetlerle kurumsal sonuçlar arasında neden-sonuç ilişkisini kurmalarına yardımcı olma gibi faydaları bulunmaktadır.

İç denetimin değer katma fonksiyonu kapsamında beklenen bu faydaların ortaya çıkması pek çok faktöre bağlı bulunmaktadır. Takip eden kısımda söz konusu faktörler ve bu faktörlerin ülkemizde ele alınış biçimleri tartışılmıştır.

2.3. İç Denetimin Etkinliği ve Etkinliği Belirleyen Faktörler

5018 sayılı Kanun ile uygulama imkânı bulan diğer mekanizmalar ile birlikte iç denetim faaliyetinin yönetsel sorumluluk çerçevesinde kamu kurumları düzeyinde hazırlanan stratejik planlama sürecinin ve kurumsal faaliyetlerin planlandığı gibi uygulanmasını güvence altına almaya yarayan iç kontrol sistemi, risk yönetimi ve kurumsal yönetim sistemleri ile kurumsal faaliyetlerin uygulama sonuçlarının değerlendirilmesi suretiyle üst yönetime destek sağlayarak değer yaratması beklenmektedir. Ancak, iç denetim faaliyetinden beklenen bu katkıların elde edilebilmesi için iç denetim faaliyetinin ülke içerisinde tesisinde bir takım asgari koşulların varlığı aranmaktadır.

Avrupa Birliği ile yapılan müzakerelerde iç denetim, 32nci fasıl olan “mali kontrol” başlığı altında ele alınmaktadır. Kamu iç mali kontrolünün tesisinde kılavuz oluşturması amacıyla, Avrupa Komisyonu tarafından yayınlanan dokümanda, kamu iç mali kontrolün temel bileşenleri arasında i) fonksiyonel olarak bağımsız bir iç denetim ile ii) iç denetim sisteminde (ve genel olarak kamu iç mali kontrol sisteminde) uyumun sağlanması için merkezi uyumlaştırma biriminin varlığı sayılmıştır (European Commission, 2006a).

Uluslararası İç Denetim Örgütünün (IIA) belirlediği performans standartları temel alınarak yapılan değerlendirmelerde standartlar genel olarak şu hususları içermektedir: i) İç denetim biriminin denetlediği faaliyetlerden bağımsızlığı ve iç denetim elemanlarının tarafsızlığı, ii) İç denetim elemanlarının ehliyetleri ve mesleki özen, iii) İç denetim faaliyetinin kapsamı, iv) İç denetim çalışmalarının icrası, v) İç denetim biriminin yönetimi (Özeren, 2000: 9).

Bununla birlikte iç denetimde başarının sağlanmasında i) yönetimin iç denetimi çok iyi sahiplenmesi ve iç denetime destek olması; ii) iç denetimin rolünün çok iyi anlatılması ve algılanması; iii) kuruma değer yaratacak bir süreç olarak planlanması gereğinin de altı çizilmektedir (Memiş, 2008: 82).

Çalışmanın bu kısmında iç denetimin başarısını etkileyen faktörlerden i) iç denetimin fonksiyonel bağımsızlığı, ii) iç denetim merkezi uyumlaştırma biriminin varlığı ve iii) mesleki yeterlilik ve sertifikasyon ile iv) kamu idarelerinde farkındalık faktörlerinin ülkemizdeki mevcut düzenleme ve uygulamalardaki yeri ele alınacaktır.

2.3.1. İç Denetimin Fonksiyonel Bağımsızlığı

Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları’na göre iç denetim faaliyeti bağımsız olmalıdır (Nitelik Standardı 1100). Uluslararası standartlara göre ideal olan, iç denetim yöneticisinin fonksiyonel olarak denetim komitesi veya yönetim kuruluna, idari olarak da kurumun başkanına bağlı ve sorumlu olmasıdır.

Fonksiyonel hiyerarşi ilgili yönetim birimi ve yetkilisinin i) iç denetim faaliyet yönetmeliğini onaylama, ii) iç denetim risk değerlendirmelerini ve ilgili denetim planını onaylama, iii) iç denetim yöneticisi ile yönetimin bulunmadığı özel toplantılar yapmak da dâhil, iç denetim faaliyet sonuçları hakkında ya da iç denetim yöneticisinin gerekli gördüğü başka konularda iç denetim yöneticisinden raporlar alma, iv) iç denetim yöneticisinin tayini ve azliyle ilgili tüm kararları onaylama, v) iç denetim yöneticisinin yıllık ücretini ve ücret ayarlamalarını onaylama, vi) iç denetim faaliyetinin sorumluluk ve görevlerini yerine getirmesine engel olan

kapsam veya bütçe kısıtlamaları olup olmadığını tespit etmek amacıyla, iç denetim yöneticisi ve yönetim nezdinde uygun inceleme ve araştırmaları yapma anlamına gelir.

İdari hiyerarşi ise kurumun yönetim yapısı içinde kurulan ve iç denetim biriminin günlük iş ve işlemlerini kolaylaştıran hiyerarşik ilişki olarak tanımlanmaktadır.

Ülkemizde fonksiyonel bağımsızlığı sağlamak üzere fonksiyonel ve idari hiyerarşi ayırımına gidilmemiş bunun yerine iç denetçilerin doğrudan üst yöneticiye raporlaması hususu düzenlenmiştir.

Bu durumun, iç denetçilerin hem işlevsel hem de idari olarak üst yöneticiye bağlı olması fonksiyonel bağımsızlığı zedeler şeklinde bir kanı oluşturmaya karşın, Uluslararası İç Denetim Standartları; işlevsel ve idari hiyerarşik ilişkiler arasında açık ve net bir ayırım yapılması halinde ve faaliyetlerin kapsamının ve bağımsızlığın sağlanabilmesi için uygun tedbirlerin alınması halinde, başka türde ilişkilerin de etkili olabileceğini belirtmiştir.

Nitekim Avrupa Birliği Kamu İç Mali Kontrolü Komisyonu Sözlüğü'nde fonksiyonel bağımsızlık; iç denetçinin kendisine kontrol ve denetim konularında özgür bir merkezi değerlendirmeyi sürdürme gücü sağlayan özel bir statüdür. Bu kavram kurum yöneticisi ile kurumu denetleyenler arasında bir denge sağlanmasını gerektirir. Fonksiyonel bağımsızlık ilgili mevzuatta yer almalıdır. Fonksiyonel bağımsızlığı sağlamanın diğer bir yolu da, denetlenecek kuruma temsilci bir iç denetçi atayan merkezi bir kuruluşa sahip olmak ya da iç denetçinin merkezi bir kuruluşa bulgularını özgür bir şekilde raporlamasına izin verilmesidir (European Commission, 2006a).

Ülkemizde iç denetçilerin görevlerinin sayıldığı 64. Maddenin 4. fıkrasında iç denetçinin görevinde bağımsız olduğu ve iç denetçiye asli görevi dışında hiçbir görev verilemeyeceği ve yaptırılmayacağı hususunun altı çizilmiş; iç denetçilerin raporlarını doğrudan üst yöneticiye sunacakları belirtilmiştir.

2013 yılında İDKK Kararı ile kabul edilen Kamu İç Denetim Rehberi'nde bağımsızlık; iç denetim faaliyetinin kapsamının belirlenmesi, yürütülmesi ve sonuçlarının paylaşılması ve raporlanması hususunda her türlü müdahaleden uzak ve serbest olunması şeklinde tanımlanmıştır.

2013 yılında Resmi Gazetede yayımlanan Kamu İç Denetim Genel Tebliğinin ikinci bölümünün 5. Maddesinde iç denetim birimlerinin denetim ve denetim danışmanlık faaliyetleri dışında başka adlarla faaliyet yürütemeyeceği; sadece yolsuzluk ve usulsüzlüklerin bildirilmesi durumunda inceleme faaliyeti yürüterek inceleme raporu düzenleyebileceği belirtilmiştir.

2.3.2. Merkezi Uyumlaştırma Biriminin Varlığı

Avrupa Komisyonunca merkezi uyumlaştırma birimlerinin varlığı kamu iç mali kontrol sisteminin tesis edilmesinde benimsenen metodoloji ve standartların tüm kamu kesiminde uyumlaştırılmasında en önemli unsurlardan birisi olarak görülmektedir.

Bununla birlikte, merkezi uyumlaştırma biriminin Maliye Bakanlığı bünyesinde oluşturulması önerilmekle birlikte, ne şekilde tesis edileceği (tek çatı/ ikili yapı) her ülkenin kendi idari yapılanmasında çözümlenmesi gereken bir konudur. Fakat her iki farklı yöntem açısından da önemli olan husus iç denetim faaliyetinden sorumlu olan merkezi uyumlaştırma biriminin (veya merkezi uyumlaştırma alt biriminin) kamu iç mali kontrol sistemi konusunda hükümete ve Maliye Bakanlığına öneri geliştirilmesi konusunda sorumluluğunun bulunması ve dolayısıyla doğrudan Maliye Bakanına rapor sunmasıdır (European Commission, 2006b: 10).

Nitekim uluslararası uygulamalarda bu tür merkezi uyumlaştırma birimlerinin iki farklı şekilde tesis edildiği görülmektedir. Buna göre mali yönetim ve kontrol sistemi ile iç denetim sisteminin ülke genelinde uyumlaştırılmasında ve uygulamaların koordine edilmesinde tek bir merkezi uyumlaştırma birimi (tek çatı) tesis edilebildiği gibi iki farklı merkezi uyumlaştırma biriminin (ikili yapı) tesisi söz konusu olabilmektedir.

Bununla birlikte ikinci bir yöntem olarak mali yönetim ve kontrol sistemi için Hazine veya Bütçe Müdürlüğüne bağlı ayrı, iç denetim sistemi için Maliye Bakanlığına bağlı ayrı bir merkezi uyumlaştırma birimi tesis edilebilmektedir (European Commission, 2006b: 16, 28).

Ülkemizde iç denetim sistemi için merkezi uyumlaştırma birimi olarak oluşturulan İç Denetim Koordinasyon Kurulu Maliye Bakanlığı bünyesinde kurulmuştur. Kurulun iç denetime ilişkin düzenlemeler yapma, sistemin izlenmesi, koordinasyon ve eğitime yönelik temel fonksiyonları üstlendiği ve merkezi uyumlaştırma birimine yönelik başlıca görevleri üstlendiği görülmektedir.

Bununla birlikte, Kanunda, iç kontrolü uyumlaştırılacak birime ve Kurul sekreteryasının yürütülmesine ilişkin hüküm bulunmamakla birlikte, mali yönetim, iç kontrol ve iç denetime ilişkin görevlerin gerektirdiği hizmetlerin yerine getirilmesi amacıyla Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğünde üç daire başkanlığı kadrosu ihdas edilmiş ve bu dairelerin birisinin iç kontrolün uyumlaştırılmasına yönelik olarak iç kontrol dairesi, iç denetim sisteminin yürütülmesine yardımcı olmak ve Kurul sekreteryasını yürütmek amacıyla da “İç Denetim Dairesi”, kurulmuş olduğu, merkezi uyumlaştırmaya ilişkin tüm faaliyetlerin bu dairelerce yürütüldüğü görülmektedir.

İç Denetim Dairesinin merkezi uyumlaştırma görev ve yetkisi bulunmamakla birlikte buna ilişkin tüm faaliyetlerin bu dairece yürütüldüğü, fakat dairenin hiyerarşik olarak Kurula değil, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü’ne karşı sorumlu olduğunu bilinmektedir.

Bununla birlikte uluslararası uygulamalar göz önüne alındığında iç denetim merkezi uyumlaştırma biriminin rolünün iç denetim sistemine ilişkin temel politikaları oluşturma şeklinde biçimlendirildiği; ancak, i) iç denetim standartlarına uyumun sağlanması, ii) yönetim ve denetim arasında iletişimin kurulması, iii) denetim raporlarının uygulamaya dönüştürülmesi, iv) iç denetim bağımsızlığının izlenmesi ve korunması ile v) izleme sonuçlarının ve sorunlarının raporlanması hususlarının Maliye Bakanlığı bünyesinde ve/veya kamu idareleri bünyesinde kurul biçiminde yapılandırılmış denetim komitelerine bırakıldığı gözlenmektedir (Örenay, 2010: 142).

Ülkemizde bu şekilde bir yapılanma bulunmamakta, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun iç denetimin koordinasyonundan izlenmesine kadar geniş bir rolü bulunmaktadır. Bu durum İç Denetim Koordinasyon Kurulunun kurumsal kapasite ve yetkinlik açısından sorgulanmasına sebep olabilmektedir.

2.3.3. Mesleki Yeterlilik ve Sertifikasyon

Kanunun 65. maddesine göre iç denetçilerin, bakanlıklar ve bağlı idarelerde, üst yöneticinin teklifi üzerine Bakan, diğer idarelerde ise üst yöneticiler tarafından sertifikalı adaylar arasından atanması gerekmektedir. Ancak, Türkiye’nin iç denetim uygulamasında bir geçiş döneminde bulunması sebebiyle iç denetçilerin atanmaları geçici madde hükümleri ile gerçekleştirilmektedir.

2006 yılında çıkarılan Kamu İç Denetim Birim Yönergesi ile sertifika derecesine göre belirlenen denetim yetkisi aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

Tablo 1: Mesleki Yeterlilik ve Sertifikasyon (2006 Yılı Düzenlemesi)

Sertifika Derecesi	Denetim Yetkisi
A – 1	Uygunluk Denetimi – Mali Denetim
A – 2	Performans Denetimi
A – 3	Sistem Denetimi
A – 4	Denetimin Gözetimi ve İzleme
Kurulca belirlenen esaslar doğrultusunda gerçekleştirilir	Bilgi Teknolojileri Denetimi
Danışmanlığın mahiyetine göre her sertifika düzeyinde yapılabilir	Danışmanlık Faaliyeti

2013 yılı Kamu İç Denetim Genel Tebliği ile sertifika derecesi ve sertifika derecesine göre belirlenen denetim yetkisi yeniden düzenlenmiştir.

Tablo 2: Mesleki Yeterlilik ve Sertifikasyon (2013 Yılı Düzenlemesi)

Sertifika Derecesi	Denetim Yetkisi
A – 1 ve A – 2	Uygunluk Denetimi – Mali Denetim Sistem Denetimi
A – 3 ve A – 4	Performans Denetimi Denetimin Gözetimi*
Kurulca belirlenen esaslar doğrultusunda gerçekleştirilir	Bilgi Teknolojileri Denetimi
Denetim türünün tabi olduğu sertifika düzeyine sahip iç denetçiler tarafından yürütülür.	İzleme Denetimi
A-2, A-3 ve A-4	Danışmanlık Faaliyeti
* Yeterli sertifika düzeyine sahip iç denetçi bulunmaması halinde, denetimin gözetimi faaliyeti, iç denetim birim başkanı veya A-2 sertifika düzeyine yükselmiş iç denetçiler tarafından da yürütülebilir.	

Yapılan düzenlemelere göre ilk sertifikalandırma derecesi, iç denetim mesleğinde beş yıl geçtikten sonra yapılacaktır. Söz konusu bu düzenlemeye göre (A-1) düzeyinde sertifika düzeyine sahip yeni atanmış bir iç denetçinin tam yetkinlik statüsü olarak değerlendirilebileceğimiz (A-4) düzeyine erişmesi için, ilk eğitim döneminde geçirdiği süre ve diğer gecikmeler hariç, oniki yıl geçmesi gerekli bulunmaktadır. Bu durumda ülkemizde daha uzunca bir süre sistem denetimi tam anlamıyla gerçekleştirilemeyecek ve performans denetimleri sadece Sayıştay tarafından yürütülmeye devam edilecektir.

2.3.4. Kurumsal Farkındalık Düzeyi

İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun yayınladığı verilere göre 2014 yılı itibarıyla 2006 yılından bu yana 399 kamu idaresinde 2121 iç denetçi kadrosu tahsis edilmiştir. Söz konusu idarelerde 2014 yılı itibarıyla 811 iç denetçi bulunmaktadır. Buna göre iç denetçi kadrolarının doluluk oranı %38'dir. Buna göre iç denetçi kadrolarının %62'si boştur.

İç denetçi kadrolarının etkin bir şekilde kullanılması ve iç denetim sisteminin yaygınlaşmasının sağlanması amacıyla Maliye Bakanlığınca iç denetçi kadrolarına atamaların yapılmasına ilişkin genelge yayınlamasına rağmen, kadroların kullanım oranında büyük bir farklılık doğmamıştır.

Bu sorun çeşitli sebeplerle açıklanabilir. Bu sebeplerin başında kamu idarelerinin iç denetim sistemi ve iç denetimin sağlayacağı faydalar konusunda henüz farkındalıklarının oluşmaması gösterilebilir.

Diğer bir sebep ise iç denetçilerin kamu idaresi üst yöneticileri tarafından gerçekleştirileceğinin 5018 sayılı KMYKK'da düzenlenmesine rağmen, ilgili kamu idaresinde üst yöneticinin değişmesi durumunda mevcut iç denetçinin değiştirilmesi tercihinin düzenlenmemesi ile ilgili olabilir.

3. İç Denetimin Etkinliğini Belirleyen Faktörler ve Ege Bölgesinde Bir Araştırma

3.1. İç Denetimin Etkinliğini Belirleyen Faktörlerin Değerlendirilmesine İlişkin Yapılan Çalışmalar

Dhamankar ve Khandewale (2003: 276- 79) iç denetimin etkinliğini belirleyen temel faktörleri; i) iç denetimin yasal ve profesyonel olarak tanınması ve paydaşların rolü, ii) iç denetim birim başkanının atanması, iii) denetim evreninin belirlenmesi, iv) denetim yetkisinin kaynağı ve iç denetçilerin yetkisi, v) iş kültürü, vi) raporlama, vii) geri bildirim başlıkları altında ele almışlardır.

Yazarlar, iç denetimin yasal ve profesyonel olarak tanınması açısından iç denetimin tüm kurum ve kuruluşlarda zorunlu hale getirilmesi önerisinde bulunurken; iç denetimin paydaşlarının rolü açısından ise, üst yöneticilere/denetim komitelerine etkin olmayan iç denetçileri görevden atma hakkının tanınması önerisinde bulunmuşlardır. Bununla birlikte profesyonel eğitimlerin gerekliliğinin altını çizmektedirler. İç denetim birim başkanlarının seçilmesi ile ilgili kriterlerinde ise yazarlar, iç denetçilerin kalitesinin önemine vurgu yapmışlardır.

Yazarlar, denetim evreninin belirlenmesi ile ilgili ortaya koydukları kriterde ise, denetim evreninin belirlenmesinde risk analizlerinin önemine vurgu yaparak, uygulamada denetim evreninin üst yönetici veya iç denetçiler tarafından gerekli analizler gerçekleştirilmeden belirlenmesinin önemli alanların denetim dışı kalacağını ifade etmişlerdir. Denetim yetkisinin kaynağı ve iç denetçilerin yetkisi başlıklı kriterde ise yazarlar, iç denetim yönergesi, plan ve programları ile denetim başlangıç toplantılarının önemini vurgulamışlardır.

İş kültürü kriteri ile iç denetim ekibinin, iç denetim mesleğinin itibarına ve kültürüne uygun bir şekilde kurulması gerektiğini; raporlama kriteri ile iç denetçilerce üst yönetime sunulan raporların anlaşılır olması gerektiğini; geri bildirim kriteri ile ise iç denetim raporları sonucunda önemli olanın raporların ne kadar tartışıldığı değil, raporlarda tespit edilen hususlara ilişkin uygulamaların bildirilmesi ve sonuçlarının takip edilmesi olduğunu ifade etmişlerdir.

Mihret ve Yismaw (2007: 470-84) tarafından Habeşistan'da bulunan bir yüksek eğitim kurumunda gerçekleştirilen çalışmada i) iç denetim kalitesi, ii) üst yönetim desteği, iii) kurumsal yapılar, iv) denetlenenlerin tutumları ile bu dört faktörün ortak etkisinin iç denetim etkinliğine etkisi araştırılmıştır. Araştırma bulgularına göre iç denetimin etkinliği dört faktörün karşılıklı etkileşimi ile sürekli gelişen dinamik bir süreç olarak tanımlanmıştır.

Alizadeh (2011: 955), İran şirketlerinde iç denetimin etkinliğini belirleyen faktörleri tespit etmeyi amaçlayan çalışmada iç denetimin etkinliğini belirleyen faktörleri; i) kurumsal kriterler, ii) yönetsel kriterler, iii) iç denetçi karakteristiği ile ilgili kriterler, iv) çevresel kriterler şeklinde dört grupta ele almıştır.

“Kurumsal kriterler”; i) uygun kurumsal yapı, ii) yazılı amaçların varlığı, iii) yaptırımlarla korunma, iv) iyi bir iç denetim planı, v) iç denetim raporlarının kalitesi ele alınırken; “yönetsel kriterler” ile i) iç denetim kurumsal kurallarının oluşturulması, ii) denetim komitesinin varlığı, iii) üst düzey yöneticilerin iç denetim fonksiyonu hakkında bilgi sahibi olması, iv) üst yöneticilerin iç denetimden beklentilerini ortaya koyması, v) iç denetçilerin diğer yönetim birimleri ile ilişkileri hususları ele alınmıştır. “İç Denetçilerin Karakteristiği” faktörü ile i) iç denetçilerin eğitim düzeyi, ii) iç denetçilerin objektifliği, iii) dış denetçilerle eşgüdümlü çalışabilme, iv) profesyonel yeteneklere sahip olma, v) profesyonel etik standartlara uyum gösterme kriterleri ele alınırken “Çevresel Faktörler” ile i) iç denetim ulusal stratejisinin varlığı,

ii) üniversitelerde iç denetim eğitiminin yer alması, iii) sektörel özellikler, iv) iç denetim ve dış denetim işbirliğinin sağlanması konusunda ulusal stratejinin varlığı hususları ele alınmıştır. Araştırma sonucuna göre, iç denetimin etkinliğinin sağlanmasında kurumsal kriterlerin diğer tüm faktörlerden daha önemli olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Alzeban ve Gwilliam (2012: 1-12) tarafından Suudi Arabistan'da 79 kamu kurumunda, 442 kişilik örneklem ile gerçekleştirilen çalışmada, iç denetimin etkinliği ve i) iç denetimin yetkinliği, ii) iç denetim biriminin büyüklüğü, iii) iç denetçi ve dış denetçiler arasındaki ilişkiler, iv) üst yönetim desteği, v) iç denetim biriminin bağımsızlığı faktörleri arasındaki ilişkiyi test etmişlerdir. Araştırma bulgularına göre iç denetimin üst yöneticiler ve iç denetçilerce algılanan etkinliğinde en önemli faktör üst yönetimin iç denetime verdiği destektir.

Asya Ülkeleri Sayıştaylar Birliği tarafından yürütülen 9. ASOSAI Araştırma Projesi kapsamında, iki adet anket hazırlanmış ve bu anketler cevaplanmak üzere 45 üye ülke Sayıştay ve Maliye Bakanlıklarına gönderilmiştir. Anketlere toplam 26 ülkenin Sayıştay ve 18 ülkenin Maliye Bakanlığı katılmıştır. Araştırma sonuçlarına göre, iç denetim birimlerinin etkin bir biçimde işlemesi önündeki engeller; i) iç denetim biriminin yeterince bağımsız olmaması, ii) personelin nitelik ve nicelik olarak yetersizliği, iii) yönetim tarafından destek sağlanmaması, iç denetim biriminin sahiplenilmemesi, iv) sınırlı bütçe olanakları, v) yönetim tarafından denetim bulgu ve önerileri ile ilgili işlem yapılmaması, vi) iç denetim birim başkanlığının düşük bir pozisyonda bulunması, vii) daha üst birimlerin etkisi, viii) denetlenen idarelerle işbirliği yapılamaması, ix) denetlenen idarelerin denetimle ilgili negatif algısı şeklinde sıralanmıştır (Karaca, 2012: 118).

Şahin (2011: 371-74), ülkemizde iç denetim etkinliğinin artırılması amacıyla; i) iç denetim birimi ve iç denetim birim başkanlığı statüsünün tanımlanması, ii) iç denetim birimlerine kendi bütçelerini yönetme inisiyatifinin verilmesi, iv) İDKK'nun fonksiyonel yapısının bir danışma kurulu ve diğer hizmet birimleri şeklinde ayrıştırılarak yeniden düzenlenmesi, iii) İDKK'nun dış değerlendirme raporu ile iç denetim birim faaliyet raporlarını konsolidasyonu ile oluşturarak Maliye Bakanlığı'na gönderilen raporun Maliye Bakanlığı mali yönetim ve iç kontrol sistemine ilişkin raporla birlikte Sayıştay'a ve TBMM'ne göndermesi, iv) İç denetim-Sayıştay denetimi ilişkilerinin ve işbirliğinin yasal düzenlemelerle esaslara bağlanması, v) İDKK tarafından ortak hafıza ve kıyaslanabilirlik oluşturmak üzere iç denetim bilgi bankası oluşturması önerilerinden bulunmuştur.

Yereli ve Ünal (2012)'ye göre, yerel yönetimlerde iç denetimin temel sorunları i) üst yöneticilerin iç denetime olan ilgisizliği, ii) iç denetim ile birimler arası işbirliği eksikliği, iii) iç denetim kadrolarına atama yapılmaması, iv) iç denetçilerin kurumu ifşa edenler olarak görülmesi, v) iç denetçilere görevleri kapsamında yer almayan görevler verilmesi, vi) iç denetim ve teftiş kurulları görev çakışması, vii) iç denetimin bağımsızlığının sağlanamaması, viii) iç denetim ve dış denetim arasında işbirliği eksikliği, ix) dış denetim organının iç denetim organı gibi hareket etmek zorunda kalması, x) dış denetimin iç denetimi değerlendirme rolündeki yasal engel, xi) iç denetimin raporlama süreci ile ilgili sorunlar, xii) iç denetimin etkin bir izleme sistemine sahip olmaması şeklinde sıralanmıştır.

Gürkan (2009: 137-39), kamu iç denetçileri ile gerçekleştirdiği anket çalışması ile i) iç denetimin bağımsızlığı, ii) İDKK yapısına ilişkin sorunlar, iii) iç denetçi atamasına ilişkin sorunlar, iv) iç kontrol sisteminin geliştirilmesinde iç denetim uygulama sorunu, v) suistimal ve yolsuzlukla mücadelede iç denetim rolündeki belirsizlik, vi) iç denetim-teftiş birimleri/diğer denetim birimleri arasında görev karmaşasının bulunduğu ilişkine ve üst yöneticilerle gerçekleştirdiği anket çalışması ile kurumsal farkındalık düzeyinin düşük olduğuna ilişkin

durum saptaması çalışması gerçekleştirmiştir. Bu çerçevede i) iç denetimin fonksiyonel bağımsızlığa ve kurumsal farkındalığa ulaştıracak şekilde yeniden düzenlenmesi, ii) iç denetimin soruşturma yapma görevinin netleştirilmesi, iii) İDKK'nun kendisine verilen görev ve fonksiyonları icra edebilecek yapıya kavuşturulması önerilerinde bulunmuştur (Gürkan, 2009: 192-95).

Koçak ve Kavakoğlu (2010)'nın iç denetim faaliyetinin il özel idarelerindeki uygulamasının ne düzeyde olduğunu ortaya koymayı amaçladıkları ampirik çalışmalarına göre, iç denetim faaliyetinin prosedürel gerekliliklerinin mevcut olmasına karşın iç kontrol sisteminin iç denetçiler tarafından değerlendirilmesi konusunda üst yöneticilerin farkındalık düzeylerinin düşük olduğu sonucuna ulaşılmıştır (Koçak ve Kavakoğlu, 2010: 119-48).

Bilge ve Kiracı (2010)'nın yaptığı çalışma sonuçlarına göre, iç denetçilerin bakış açısıyla iç denetimin Türk kamu sektöründe başarıyla uygulanabilmesinde rol oynayan faktörler; i) iç denetim olgusunu kavrama ve önemini anlama, ii) iç denetim farkındalık faaliyetleri ve iç denetimin idari konumu, iii) üst yönetimin desteği ve tutumu, iv) kurum içi algılama şeklinde tespit edilmiştir (Bilge ve Kiracı, 2010: 198). Araştırma bulgularına göre ankete katılan iç denetçiler, iç denetimin başarıyla uygulanmasına etki edecek faktörleri sırasıyla i) üst yönetimin desteği, ii) İDKK'nun konumu, iii) verilen mesleki eğitim yeterliliği, iv) mevzuatın yeterliliği şeklinde önem verdiklerini belirtmişlerdir (Bilge ve Kiracı, 2010: 193).

Akçay (2013) belediyelerde iç denetim sürecinin faaliyet sonuçları üzerindeki etkisini araştırmıştır. Buna ek olarak çalışmada iç denetimin etkinliğini etkileyen faktörler incelenmiştir. Araştırma sonucunda iç denetim süreci ile kurum faaliyetleri arasında bir ilişki olduğu sonucuna varılmıştır. Araştırma sonuçlarına göre, iç denetim ve iç kontrol sisteminin kurum ast ve üst personeli tarafından yeterince sahiplenilmemesi ve iç denetim konusunda kurum personelinin bilgi eksikliği iç denetimin etkinliğini engelleyen faktörler olarak ortaya koyulmuştur (Akçay, 2013: 51-70).

Bu çalışmada iç denetimin başarısını etkileyen faktörler arasında sıralanan iç denetimin bağımsızlığı, İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun yapısı ve konumu, kurumsal uygulamalar, iç denetçilerin mesleki yeterlilikleri ve atanmalarına ilişkin sorunlar ele alınmış ve bu sorunlara ilişkin değerlendirmeler Ege Bölgesi'ndeki kamu iç denetçilerinin cevapları çerçevesinde gerçekleştirilmiştir.

3.2. Araştırma Hakkında Genel Bilgiler

Yargısal örnekleme yöntemine göre seçilen örneklemi, Ege Bölgesi'nde bulunan kamu kurum ve kuruluşlarında görev yapan iç denetçiler oluşturmaktadır. Örneklem hacminin oluşturulmasında İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun internet sayfasında elde edilen bilgiler doğrultusunda, ilgili kurum ve kuruluşların internet sayfalarında yer verdiği iletişim bilgilerinden ve organizasyon şemalarından faydalanılmıştır. Bu bilgilerin elde edilmesinden sonra kontrol amaçlı olarak iç denetim birimlerine/iç denetçilere telefon ile ulaşılarak örneklem hacmi nicelik bakımından kontrol edilmiştir.

Bu ön araştırmaların sonucunda Ege bölgesinde 28 tanesi üniversite ve 31 tanesi yerel yönetimler düzeyinde olmak üzere toplam 59 iç denetçi bulunduğu bilgisine ulaşılmış ve bu kapsamda 59 kişilik örneklem hacmine ulaşılmıştır.

Araştırmada 28 sorudan oluşan anket formu hazırlanmıştır. Anket soruları iki bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde araştırmaya katılan deneklerine görev yaptıkları idari birim türü, sertifika düzeyleri, eğitim düzeyleri ve cinsiyetleri ve sorulmuştur. İkinci bölümde iç denetimin başarısını etkileyen faktörlere ilişkin sorulara yer verilmiştir. Bu faktörler iç denetimin

fonksiyonel bağımsızlığı (Cronbach α : ,731; N: 9), İDKK'nun yeterliliği (Cronbach α : ,699; N: 6) , kurumsal farkındalık (Cronbach α : ,712; N: 9) olarak belirlenmiştir.

Anket sorularından 24 tanesi 5'li Likert Ölçeğine ve 4 tanesi kategorik ölçeğe göre yapılandırılmıştır. Anket sorularının hazırlanmasında literatürde yer verilen çalışmalardan faydalanılmıştır.

Anket çalışmasının gerçekleştirilmesinde mümkün olduğunca yüz yüze anket uygulaması gerçekleştirilmesi, bununla birlikte zaman ve maliyet kısıtını da göz önüne alarak anket çalışmasının gerçekleştirilmesinde elektronik posta yolu ile anket uygulamasından da faydalanılması planlanmıştır. Anket çalışması 1 Ocak- 20 Şubat tarihleri arasında yüz yüze gerçekleştirilmiş ve uygulama sonucunda 43 kişiye ulaşılmıştır.

3.3. Araştırmanın Bulguları

Anket uygulamasından elde edilen veriler istatistik paket programı kullanılarak işlenmiş ve ankete katılan iç denetçilerin sertifika ve eğitim düzeyi, çalıştıkları idare türü ve cinsiyetlerine ilişkin temel bilgiler ile iç denetçilerin fonksiyonel bağımsızlık, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun yeterliliği ve kurumsal farkındalık hususlarına ilişkin değerlendirmeleri ile mesleki yeterlilik ve sertifika durumları hakkında çıkarımlara ulaşılmıştır.

3.3.1. Ankete Katılan İç Denetçiler Hakkında Bilgiler

Araştırmaya 43 iç denetçi katılmıştır. Araştırmaya katılan iç denetçilerin görev yaptıkları idare türü, cinsiyetleri ve eğitim durumları hakkındaki bilgilere Tablo 1'de yer verilmiştir.

Tablo 3: Ankete Katılan İç Denetçiler Hakkında Genel Bilgiler

İdare Türü	Sayı	Yüzde	Kümülatif (Yüzde)
Üniversite	21	48,8	48,8
Yerel Yönetim	22	51,2	100,0
	43	100,0	
Eğitim Düzeyi	Sayı	Yüzde	Kümülatif (Yüzde)
Lisans	38	88,4	88,4
Yüksek Lisans	5	11,6	100,0
	43	100,0	
Sertifika Düzeyi	Sayı	Yüzde	Kümülatif
A-1	2	4,65	4,65
A-3	2	4,65	9,30
A-2	39	90,7	100
	43	100	
Cinsiyet	Sayı	Yüzde	Kümülatif (Yüzde)
Kadın	11	25,6	25,6
Erkek	32	74,4	100,0
	43	100	

Yukarıda yer verilen Tablo 1'e göre ankete katılan iç denetçilerin %25,6'sı kadın ve %74'ü erkek olup; iç denetçilerin %38'i lisans mezunu iken sadece %5'i yüksek lisans mezunudur.

Araştırmaya katılan iç denetçilerin %21'i üniversite bünyesinde görev yaparken; %22'si il özel idaresi, büyükşehir belediyesi ve belediye toplamından oluşan yerel yönetim düzeyinde görev yapmaktadır.

3.3.2. İç Denetimin Fonksiyonel Bağımsızlığına İlişkin Sorunların Değerlendirilmesi

Ülkemizde iç denetimin bağımsızlığı; i) iç denetimin doğrudan üst yöneticiye bağlı bulunması, ii) iç denetim raporlarının doğrudan üst yöneticiye sunulması hususları ile güvence altına alınmak istenmiştir. Ancak bu durumun uygulamadaki etkinliği tartışmalıdır.

Buradan hareket ederek, ankete katılan iç denetçilere “**1. İdareimizde iç denetim biriminin hem idari hem fonksiyonel olarak üst yönetime bağlı olması iç denetimin bağımsızlığını zedelemektedir**” yargısını değerlendirmeleri istenmiştir. Bu değerlendirmeye göre ankete katılan iç denetçilerin %61,4’ü bu ifadeye katıldıklarını ifade ederken; %32,6’sı bu ifadeye katılmadıklarını belirtmişlerdir.

Tablo 4: İç Denetimin Bağımsızlığı İle İlgili İfadelere Verilen Cevapların Dağılımı (%)

İfadeler	Katılmıyorum		Fikrim Yok		Katılıyorum	
	N	%	N	%	n	%
1. İdareimizde iç denetim biriminin hem idari hem de fonksiyonel olarak üst yönetime bağlı olması bağımsızlığı zedelemektedir.	14	32,6	3	6,0	26	61,4
2. İç denetim faaliyetinin bağımsızlığını engelleyecek uygulamalar mevcuttur.	6	12,6	5	11,7	32	75,7
3. İdareimizde iç denetimin önündeki engelleri tanımlayıp değerlendiren yeterli mekanizmalar mevcuttur.	32	74,4	1	2,3	10	23,3
4. İdareimizde iç denetim biriminin üst yönetime her zaman açık ve doğrudan erişim olanağı bulunmaktadır.	14	32,0	2	4,7	27	63,3
5. İdareimizde İç Denetim İşlem Yönergesi ile tanımlanmış iç denetim faaliyeti öngörüldüğü şekilde uygulanabilmektedir.	12	27,9	2	4,7	29	67,4
6. İdareimizde üst yönetici onaylanan yıllık iç denetim programına zaman zaman müdahale eder.	26	60,4	10	23,3	7	16,3
7. İdareimizde üst yönetici iç denetim raporlarına zaman zaman müdahale eder.	39	90,7	2	4,7	2	4,6
8. İdareimizde iç denetim birimi, idareimiz üst yöneticisi dışında başka bir yönetim kademesinden de talimat alabilmektedir.	7	16,3	-	-	36	83,7
9. İdareimizde iç denetim birimimiz ihtiyaçlarını karşılayabilecek nitelikte, kendisine ait bir bütçeye sahiptir.	27	62,8	3	7,0	13	30,2

Bununla birlikte “**2. İdareimizde iç denetim faaliyetinin bağımsızlığını engelleyecek uygulamalar mevcuttur**” ifadesine verilen cevapların değerlendirilmesi anlamlıdır. Buna göre bu ifadeye ankete katılan iç denetçilerin %75,7’si bu ifadeye katıldıklarını belirtmişlerdir. Ankete katılan iç denetçilere “**3. İdareimizde iç denetimin önündeki engelleri tanımlayıp değerlendiren yeterli mekanizmalar mevcuttur**” yargısını değerlendirmeleri istendiğinde ankete katılan iç denetçilerin %74,4’ü bu yargıya katılmadıklarını ifade etmiştir.

Bu ilk değerlendirmelere göre iç denetçilerin iç denetçi statüsünü fonksiyonel bağımsızlığı sağlayacak yeterlilikte görmediklerini düşünmemize sebep olmaktadır. Nitekim Alizadeh (2011) iç denetimin başarısını etkileyen en önemli faktörün kurumsal faktörler (iç denetimin iç denetim planına göre yapılması, iç denetçilerin müdahalelerden korunması, yazılı amaçların varlığı, vs) şeklinde ortaya koymuştur. Dhamankar ve Khandewale (2003) ise iç denetimin başarısını etkileyen faktörleri ortaya koydukları çalışmalarında iç denetimin yasal ve profesyonel olarak tanınması, iç denetimin birim başkanının atanmasında objektif kriterlerin belirlenmesi, iç denetimin risk esaslı denetim planlarına göre yapılması, iç denetim yetkisi kaynağının iç denetim yönergesinde bulunması gerektiğinin önemine dikkat çekmiştir.

Farklı araştırmacılar tarafından yapılan bu çalışmalar ve ortaya koyulan bu faktörler iç denetimin statüsü ve iç denetimin fonksiyonel bağımsızlığı ile ilgili bulunmaktadır.

Bu çalışmada iç denetimin fonksiyonel bağımsızlığının değerlendirilmesinde iç denetim-üst yönetici arasında dengeli bir ilişkinin kurulması ve İç Denetim Koordinasyon Kurulunun ayırımına gidilerek iç denetimin mevcut statüsü hakkında bazı çıkarımlar yapılması amaçlanmıştır.

3.3.2.1. İç Denetim-Üst Yönetici Arasında Denge Kurulamaması

İç denetimin doğrudan üst yöneticiye bağlı olacak şekilde organize edilmesinden anlaşılması gereken; i) İç denetçilerin üst yönetici dışında başka birinden talimat almasının engellenmesi, ii) İç denetim biriminin arada herhangi bir hiyerarşik kademe yer almaksızın üst yöneticiye rapor ve bilgi sunabilmesi, iii) İç denetim plan, program ve raporlarının her türlü müdahaleden uzak tutulması gerekmektedir. Öte yandan iç denetim birim yöneticisinin, başta üst yönetici olmak üzere kamu idaresinin tüm üst yönetimine doğrudan ulaşabilmesi gerekir.

Bu amaçla ankete katılan iç denetçilere **“4. İdaremizde iç denetim biriminin üst yönetime her zaman açık ve doğrudan erişim olanağı bulunmaktadır”** ifadesini değerlendirmeleri istenmiştir. Ankete katılan iç denetçilerin %63,3’ü üst yönetime açık ve doğrudan erişim olanaklarının bulunduğunu ifade etmişlerdir.

Diğer bir önemli husus üst yönetimin iç denetim plan ve programları ile iç denetim raporlarına müdahale etmesi ile ilgili hususlardır. Bu amaçla ankete katılan iç denetçilere **“5. İdaremizde İç Denetim İşlem Yönergesi ile tanımlanmış iç denetim faaliyeti öngörüldüğü şekilde uygulanabilmektedir”**, **“6. İdaremizde üst yönetici onaylanan yıllık iç denetim programına zaman zaman müdahale eder”** ve **“7. İdaremizde üst yönetici iç denetim raporlarına zaman zaman müdahale eder”** ifadelerini değerlendirmeleri istenmiştir. Ankete katılan iç denetçilerin %66,4’ü iç denetimin İç Denetim İşlem Yönergesine göre önceden tanımlandığı şekilde yürütüldüğüne katıldıklarını ifade ederken; %60,4’ü iç denetim programına üst yönetim tarafından müdahale edilmediğini ve %90,7’si iç denetim raporlarına üst yönetim tarafından müdahale edilmediğini ifade etmişlerdir.

Bu durum aynı zamanda iç denetçilerce üst yöneticilerinin iç denetime verdiği destekten memnun olduklarına da işaret etmektedir. Mihret ve Yismaw (2007), Bilge ve Kiracı (2010) ve Alzeban ve Gwilliam (2012) de çalışmalarında üst yönetim desteğinin iç denetim başarısı açısından en önemli faktörlerden biri olduğunu ortaya koymuşlardır.

“8. İdaremizde iç denetim birimi, idaremi üst yöneticisi dışında başka bir yönetim kademesinden de talimat alabilmektedir” ifadesini değerlendirmeleri istendiğinde, ankete katılan iç denetçilerin %83,7’sinin iç denetim biriminin üst yönetici dışında başka yönetim kademelerinden talimat aldığını kabul ettikleri saptanmıştır.

Gürkan (2009: 147)’a göre kurumun yönetim yapısı içinde kurulan ve faaliyette bulunan iç denetim biriminin günlük iş ve işlemlerini kolaylaştırmak, gerek iç denetçilerin daha iyi şartlarda denetim faaliyetini gerçekleştirmek üzere, kendi karar alma süreçleri içerisinde iç denetimin ihtiyaçlarını zamanında karşılayabilmesi gerekir. Bunun için de iç denetim birimine, kamu idaresi bütçesinden ödenek tahsis edilerek harcama yetkisinin tanınması gerekir. Bu sayede, iç denetimin fonksiyonel bağımsızlığının tesis edilmesinin yanı sıra hesap verme sorumluluğu çerçevesinde kamu kaynağının kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden ve raporlanmasından da iç denetim birimi sorumluluk üstlenmiş olacaktır. İç denetim biriminin ihtiyaçlarının bütçe yönüyle başka bir birimin bütçesinden karşılanması uygulamada başka birimlerin iç denetim birimi üzerinde vesayet doğurabilecektir.

Ankete katılan iç denetçilere **“9. İdarelerimizde iç denetim birimimiz ihtiyaçlarını karşılayabilecek nitelikte, kendisine ait bir bütçeye sahiptir”** ifadesini değerlendirmeleri istendiğinde ise ankete katılan iç denetçilerin %62,8’i bu ifadeye katılmadıklarını belirtmişlerdir.

Esasen bu sorun iç denetim sisteminin genel bir sorunu olarak İç Denetim Koordinasyon Kurulunca İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Programı kapsamında gerçekleştirilen dış değerlendirme sonuçlarında da ele alınmıştır. Dış değerlendirme raporuna göre iç denetim birimlerine bağımsız bütçe tahsis edilmemiş olması nedeniyle iç denetim birimlerinin kurum içindeki itibarının olumsuz etkilendiği ve özel kalem müdürlükleriyle çatışmalar yaşandığı saptanmıştır.

Ancak bu sorun çözüm aşamasına girmiştir. Şöyle ki; 2014 yılı merkezi yönetim bütçe kanuna ekli E cetvelinde; idare bütçelerinde iç denetim hizmetleri için tefrik edilen ödeneklerin harcama yetkisi, iç denetim birim başkanlığı kurulan idarelerde iç denetim birim başkanı tarafından kullanılır hükmü ile 2014 yılından itibaren iç denetim birim başkanlarının harcama yetkilisi olacağı anlaşılmaktadır. Ancak, bütçe yetersizliği ile ilgili sorun iç denetim birim başkanlığı kurulamayan idarelerde devam edecektir.

3.3.2.2. İç Denetim Koordinasyon Kuruluna Bakış Açısı

Mevcut yapılanma içerisinde İDKK’nun değerlendirilmesi ile ilgili verilen ifadelere iç denetçilerin verdikleri cevaplar göz önüne alındığında İDKK’nun mevcut mali ve idari yapılanmasının yetersiz bulunduğu yönündedir. Buna göre ankete katılan iç denetçilerin 67,4’ü **“10. İDKK’nun mevcut mali yapısı iç denetimin gelişimi açısından yeterlidir”** ifadesine katılmadığını belirtirken; %76,7’si **“11. İDKK yeterli idari kapasiteye sahiptir”** ifadesine katılmadığını belirtmiştir.

Bilge ve Kiracı (2010) da çalışmalarında iç denetçilerin İDKK’nun konumunu iç denetimin başarısını etkileyen faktörlerden biri olarak değerlendirdiklerini ortaya koymuştur. Bu bakımdan Ege Bölgesindeki iç denetçilerin İDKK’nun idari ve mali yapısına ilişkin değerlendirmeleri paralellik arz etmektedir.

Buna karşın İDKK’nun üstlendiği temel fonksiyonlar bakımından yeterliliğine ilişkin geliştirilen ifadelerin iç denetçilerce değerlendirmesi genellikle olumlu yöndedir. Buna göre ankete katılan iç denetçilerin %67,4’ü **“12. İDKK tarafından hazırlanan standart ve rehberler iç denetimin gelişimi için yeterlidir”**, **“13. İDKK risk odaklı denetim yöntemlerinin geliştirilmesinde etkilidir”** ifadelerine katıldığını belirtmiştir.

Ancak ankete katılan iç denetçilerce Kurulun iç denetim-üst yönetici arasında yaşanabilecek olası anlaşmazlıklara çözüm üretme kapasitesi ve iç denetim-Sayıştay denetçileri arasında işbirliği sağlanması hususları olumsuz yönde değerlendirilmiştir. Buna göre ankete katılan iç denetçilerin %69,8’i **“14. İDKK iç denetim faaliyeti ile dış denetim faaliyeti arasında işbirliği sağlanması konusunda etkilidir”** ifadesine katılmadıklarını ve %72’si **“15. İDKK iç denetim birimimiz ile üst yöneticimiz arasında yaşanan anlaşmazlıkların giderilmesinde etkili bir rol oynar”** ifadesine katılmadıklarını belirtmişlerdir.

Nitekim Avrupa Komisyonu’nun Türkiye ilerleme raporlarında da bu hususa dikkat çekilmektedir. Buna göre 2007 yılına ilişkin Türkiye İlerleme Raporunda 32 nci fasıl mali kontrol başlığı altında İDKK’nun iç denetim hususunda önemli belgeler hazırladığına, ancak kurulun uyum ve koordinasyon görevinin daha ehil ve etkin bir işleyişi sağlayacak daimi nitelikli bir merkezi uyum birimine aktarılamadığına dikkat çekilmektedir (Avrupa Komisyonu,

2007: 76). Bu husus 2008 yılına ilişkin ilerleme raporunda da dile getirilmiştir (Avrupa Komisyonu, 2008: 86).

Bu çerçevede Kurul'un hukuki statüsüyle ilgili farklı öneriler getirilmektedir. Bunlardan birincisi Maliye Bakanlığı'na bağlı bulunması koşuluyla Kurula idari ve mali açıdan güçlendirilmesi alternatifi iken; diğeri Kurulun bir üst kurul şeklinde yapılandırılmasıdır. Kanaatimizce, Kurulun Maliye Bakanlığı bünyesinde bulunması, özellikle iç denetim uygulamasının son derece yeni bir uygulama olduğu ülkemizde iç kontrol sisteminin oluşturulması açısından etkili koordinasyonun sağlanması için önem arz etmektedir. Nitekim AB'nin önerisi de bu tür birimlerin Maliye Bakanlığı bünyesinde oluşturulması şeklindedir. Ancak, Kurulun daha etkin çalışabilmesi için idari ve mali açıdan güçlendirilmesi elzem bir konudur.

Tablo 5: İç Denetim Koordinasyon Kurulunun İşlevselliği İle İlgili İfadelere Verilen Cevapların Dağılımı (%)

İfadeler	Katılmıyorum		Fikrim Yok		Katılıyorum	
	n	%	N	%	n	%
10. İDKK'nun mevcut mali yapısı iç denetimin gelişimi açısından yeterlidir.	29	67,4	1	2,3	13	30,3
11. İDKK yeterli idari kapasiteye sahiptir.	33	76,7	1	2,3	9	21,0
12. İDKK tarafından hazırlanan standart ve rehberler iç denetimin gelişimi için yeterlidir.	11	25,6	3	7,0	29	67,4
13. İDKK risk odaklı denetim yöntemlerinin geliştirilmesinde etkilidir.	14	32,6	-	-	29	67,4
14. İDKK iç denetim faaliyeti ile dış denetim faaliyeti arasında işbirliği sağlanması konusunda etkilidir.	30	69,8	-	-	13	30,2
15. İDKK iç denetim birimimiz ile üst yöneticimiz arasında yaşanan anlaşmazlıkların giderilmesinde etkili bir rol oynar.	31	72,0	2	4,7	10	23,3

Bir diğer öneri ise, İDKK' nun merkezi uyumlaştırma birimi yerine denetim kurul veya komitesi rolünü üstlenmesi gerektiği yönündedir. Buna göre İDKK' nun iç denetim merkezi uyumlaştırma görevini yeni oluşturulacak merkezi uyumlaştırma birimine bırakması ve Kurulun Denetim Komitesi/ Kuruluna karşılık gelecek şekilde yeniden yapılandırılarak kamu iç mali kontrol sisteminin geliştirilmesi, iç denetimin etkinlik kazanması, denetim mesleğinin geliştirilmesi ve bağımsızlıklarının sağlanmasına yönelik danışmanlık yapması beklenmektedir (Örenay,).

3.3.3. Kurumsal Uygulamaların Değerlendirilmesi

Akçay (2013) çalışmasında üst yönetici desteğinin yetersiz olması ve kurum personelinin iç denetim konusunda yeterli bilgi düzeyine sahip olmaması iç denetimin önündeki en önemli engel olarak ortaya koyulmuştur.

Bu çalışmada ankete katılan iç denetçilerin %69,7'si idare üst yöneticisinin iç denetimi yönetim süreçlerinin tamamlayıcı olarak gördüğü fikrine, %65,1'i üst yönetimin iç denetimden beklentilerini açıkça ortaya koyduğu fikrine katıldıklarını ifade etmişlerdir.

Öte yandan üst yönetimin iç denetim raporlarına bakış açısının da olumlu yönde değerlendirildiği görülmektedir. Ankete katılan iç denetçilerin %76,8'i iç denetim raporlarında yer verilen önerilerin üst yönetim nezdinde kabul gördüğü fikrine katılırken, %68,4'ü üst yönetimin iç denetçilerin tespit ettiği eksiklikleri iyileştirmeye yönelik önerilere açık olduğu fikrine katıldıklarını ifade etmişlerdir.

Tablo 6: Üst Yönetime Bakış Açısının Değerlendirilmesi ile İlgili İfadelere Verilen Cevapların Dağılımı (%)

İfadeler	Katılmıyorum		Fikrim Yok		Katılıyorum	
	n	%	n	%	n	%
16. İdaremiz üst yöneticisi İç denetimi idarenin yönetim süreçlerinin tamamlayıcı bir parçası olarak görür.	11	25,6	2	4,7	30	69,7
17. Üst yönetim iç denetimden beklentilerini açıkça ortaya koyar.	13	30,2	2	4,7	28	65,1
18. İç denetim raporlarında tespit edilen hususlar ve geliştirilen öneriler üst yönetim nezdinde kabul görmektedir.	5	11,6	5	11,6	33	76,8
19. İdaremiz üst yöneticisi iç denetim raporlarını titizlikle değerlendirmektedir.	11	25,6	5	11,6	28	62,8
20. Üst yönetim iç denetçilerin tespit ettiği eksikliklerin iyileştirilmesine yönelik önerilere açıktır.	7	15,3	7	16,3	29	68,4

Üst yönetim desteğine ilişkin olarak olumlu yönde görüş bildirilmesine karşın operasyonel birimlerin iç denetim hakkında yeterli düzeyde bilgiye sahip olmadığı düşünülmektedir. Bu bulgu Akçay (2013)'ün kurum personelinin bilgi eksikliği sorununa ilişkin saptaması ile paraleldir. Buna göre Ankete katılan iç denetçilerin %67,4'ü **“22. İdaremizde çalışanlar iç denetçileri soruşturma yapan bir müfettiş olarak görmektedir”** ifadesine katıldıklarını belirtmişlerdir. Öte yandan ankete katılan iç denetçilerin **“23. İdaremizde operasyonel birim yöneticileri iç denetim uygulamasına direnmektedir”** ifadesine %72,0'ının katıldığı ve **“24. İdaremizde iç denetim raporlarında tespit edilen hususlar ve bunlara ilişkin geliştirilen öneriler operasyonel birimler nezdinde kabul görmemektedir”** ifadesine %67,4'ünün katıldığı gözlenmiştir.

Tablo 7: Operasyonel Birimlere Bakış Açısının Değerlendirilmesi ile İlgili İfadelere Verilen Cevapların Dağılımı (%)

İfadeler	Katılmıyorum		Fikrim Yok		Katılıyorum	
	n	%	n	%	n	%
21. İdaremiz çalışanları iç denetimin rolü ve sorumlulukları hakkında yeterli bilgi düzeyine sahiptir.	25	58,1	5	11,7	13	30,2
22. İdaremizde çalışanlar iç denetçileri soruşturma yapan bir müfettiş olarak görmektedir.	9	21,0	5	11,6	29	67,4
23. İdaremizde operasyonel birim yöneticileri iç denetim uygulamasına direnmektedir.	10	23,3	2	4,7	31	72,0
24. İdaremizde iç denetim raporlarında tespit edilen hususlar ve bunlara ilişkin geliştirilen öneriler operasyonel birimler nezdinde kabul görmemektedir.	10	23,3	4	9,3	29	67,4

Bu durumun söz konusu idarelerde operasyonel birimlerin iç denetim fonksiyonu hakkında yeterince bilgi sahibi olmamasından kaynaklandığı düşünülmektedir. Nitekim ankete katılan iç denetçilerin %58,1'i **“21. İdaremiz çalışanları iç denetimin rolü ve sorumlulukları hakkında yeterli bilgi düzeyine sahiptir”** ifadesine katılmadığını belirtirken; %30,2'si bu ifadeye katıldığını belirtmiştir.

Bu çerçevede operasyonel birimlerin iç denetimin rolü ve sorumlulukları hakkında daha fazla bilgilendirilmeleri gerekli görülmektedir. Farkındalık çalışmalarının gerçekleştirilmesinde üst yönetime ve özellikle iç denetçilere önemli ölçüde ihtiyaç bulunduğu düşünülmektedir.

3.3.4. Mesleki Yeterliliğe İlişkin Sorunlar

İç denetçilere üç yılda bir (A-1) düzeyinden (A-4) düzeyine kadar derecelendirilen (A) dereceli iç denetçi sertifikası verilecektir. İlk sertifikalandırma derecesi, iç denetim mesleğinde

beş yıl geçtikten sonra yapılacaktır. Söz konusu bu düzenlemeye göre (A-1) düzeyinde sertifika düzeyine sahip yeni atanmış bir iç denetçinin tam yetkinlik statüsü olarak değerlendirilebileceğimiz (A-4) düzeyine erişmesi için, ilk eğitim döneminde geçirdiği süre ve diğer gecikmeler hariç, on iki yıl geçmesi gerekli bulunmaktadır.

Ege Bölgesi iç denetimin ele alındığı bu araştırmaya göre Ege Bölgesi'ndeki iç denetçilerin iç denetim mesleğinde 7 yıllık bir geçmişe sahip olması sistemin tam anlamıyla işlerlik kazanabilmesi açısından 5 yıllık bir süreye daha ihtiyaç duyulduğuna işaret etmektedir. Nitekim iç denetçilerin %90,7 gibi önemli bir kısmının A-2 düzeyinde sertifika derecesine sahip olduğu bilinmektedir.

Bununla birlikte mesleki yeterlilik ve iç denetçilerin atanmaları ile sorunlar çerçevesinde ele alınması gerekli hususlardan bir diğeri yönetim sorumluluğu anlayışına paralel olarak adem-i merkezi olarak yapılandırılan iç denetim sisteminde iç denetçilerin atamaları ilgili idarenin üst yöneticisi tarafından gerçekleştirilmesidir. Ancak, iç denetçinin ilgili idareye atanmasından sonra üst yöneticinin değişmesi durumunda yeniden atamaya ilişkin özel bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu durumun tartışılması gereklidir.

Bu tartışmalarda Dhamankar ve Khandewale (2003) tarafından önerilen iç denetçilerin atanmasının zorunlu hale getirilmesi ancak etkin olmayan iç denetçilerin görevden alınabilmesi önerisi göz önüne alınmalıdır.

SONUÇ

Kamu kurumlarında iç denetim etkinliğini belirleyen faktörlere ilişkin bir durum saptaması yapmayı amaçlayan bu çalışmada Ege Bölgesi'nde mevcut üniversite ve yerel yönetimlerde görev yapmakta olan iç denetçilerle anket çalışması gerçekleştirilmiştir.

Anket çalışması iki bölümde yapılandırılmıştır. İlk bölümde iç denetçilere ilişkin demografik sorulara yer verilirken, ikinci bölümde iç denetimin etkinliğini belirleyen faktörlere ilişkin sorulara yer verilmiştir. Anket çalışmasının ikinci bölümünde yer verilen faktörler yazılı literatür araştırmasından elde edilen faktörlerdir. Buna göre yazılı literatüre göre iç denetimin etkinliğini belirleyen faktörler; iç denetimin fonksiyonel bağımsızlığı, merkezi uyumlaştırma biriminin fonksiyonelliği, üst yönetim desteği, kurumsal farkındalık, iç denetçilerin mesleki yeterliliği ve yetkinliği olarak belirlenmiştir. İlk dört faktöre ilişkin saptamalar ankete katılan iç denetçilerin 5'li Likert Ölçeğine göre yapılandırılmış sorulara verdikleri cevaplar çerçevesinde gerçekleştirilirken, iç denetçilerin mesleki yeterlilik ve yetkinliğine ilişkin saptama iç denetçilerin demografik bilgilerinin sorulduğu kategorik ölçeğe göre yapılandırılmış bir soruya verdikleri cevaplar çerçevesinde gerçekleştirilmiştir.

Anket çalışmasına Ege Bölgesi'nde mevcut olduğu saptanan 59 iç denetçiden 43 iç denetçi katılmıştır. Anket çalışmasından elde edilen veriler Excel programına işlenerek ankete katılan iç denetçilerin algısına göre iç denetimin etkinliğini belirleyen faktörlere ilişkin durum saptaması yapılmıştır. Buna göre ankete katılan denetçilerin %50'sinden fazlası üst yönetimin desteğini görmesine karşın fonksiyonel bağımsızlık ve operasyonel birimlerin farkındalığının yetersiz olduğu yönünde görüş bildirmişlerdir.

Elde edilen bulgulara göre ankete katılan iç denetçiler fonksiyonel bağımsızlığı engelleyen unsurlardan birisi iç denetçilerin hem fonksiyonel hem de idari olarak üst yönetime bağlı olarak çalışmasıdır. Bu sorunun çözümü uluslararası iç denetim standartları ile AB yaklaşımına uyum sağlanması açısından gerekli düzenlemelerin yeniden ele alınmasıdır. Buna göre iç denetimin fonksiyonel bağımsızlığının sağlanması amacıyla kamu idareleri bünyesinde denetim komisyonlarının oluşturulması gerekli görülmektedir. Bu sayede iç denetim

birimlerinin/iç denetçilerin fonksiyonel hiyerarşi olarak denetim komitelerine bağlı olmaları; idari hiyerarşi olarak üst yönetime bağlı olmaları sağlanmış olacaktır. Esasen uluslararası iç denetim standartları ve AB yaklaşımı bu konuda esnek yaklaşımlar getirmektedir. Buna göre gerekli önlemlerin alınması, bağımsızlığın sınırlarının açık ve net bir şekilde çizilmesi durumunda idari ve fonksiyonel olarak ayrı hiyerarşik yapıların oluşturulmasına ilişkin bir zorunluluk bulunmamaktadır. Ancak ülkemiz kamu idarelerindeki yerleşik yönetim kültürü bu hiyerarşik yapılanmaları zorunlu kılmaktadır.

Fonksiyonel bağımsızlıkla ilgili önemli bulgulardan bir diğeri ise iç denetçilerin başka yönetim kademelerinde de talimat alması ve bütçelerini yetersiz görmeleri olmuştur. Bu iki sorunun da karşılıklı etkileşimde bulunduğu ön kabulünden hareketle 2014 yılından itibaren iç denetim birim başkanlıklarına harcama yetkilisi statüsü verilmesi önemli bir gelişmedir. Ancak yılı bütçe kanununda iç denetim birim başkanlıklarına harcama yetkilisi statüsünün verilmesi ile söz konusu başkanlıkların mali hizmetlere faaliyet raporu düzenlemeleri gerekecektir. Bu durumun mali hizmetler birimi ile iç denetim birimleri arasında bir güç savaşı doğurma ihtimali vardır. Bu sebeple, iç denetim birimlerinin harcama yetkilisi statüsü kazanması olumlu bir gelişme olarak nitelendirilmesine rağmen, iç denetim biriminin düzenlediği faaliyet raporu mali hizmetler birimine vermesinin önüne geçilmesi, bunun yerine raporlarını denetim komitesine sunmaları hususunun düzenlenmesi yerinde bir uygulama olacaktır.

Öte yandan iç denetim birim başkanlarına harcama yetkilisi statüsü verilmesi ile ilgili diğer bir sorunlu alan iç denetim birim başkanlığı bulunmayan idarelerle ilgilidir. Henüz iç denetçi kadrosunun tamamını kullanmayan, bir iç denetçi ile faaliyetlerine devam eden idarelerin varlığı göz önünde bulundurulduğunda iç denetçi kadrolarının idarelerce kullanılmasına ilişkin alternatif çözümlerin üretilmesi gerektiğine işaret etmektedir.

İç denetimin fonksiyonel bağımsızlığı ile ilişkilendirilebilecek hususlardan bir diğeri iç denetçilerin İç Denetim Koordinasyon Kuruluna bakış açıları olmuştur. Anket çalışmasına katılan iç denetçilerin %50'den fazlası İDKK'nu standart ve rehberler oluşturma, eğitim faaliyetlerinin koordine edilmesi gibi konularda yeterli görmesine rağmen idari ve mali yapısı yönünden yetersiz görmektedir. Bununla birlikte ankete katılan iç denetçilerin %50'den fazlası Kurulun üst yönetici ile iç denetçi arasında yaşanabilecek çatışmalarda işlevsel olabileceğine inanmamaktadır.

Tarafımızca, Kurulun üst yönetici ile iç denetçi arasında yaşanabilecek sorunlarda çözüm üretebilecek işlevselliğe sahip olmadığı düşüncesi iç denetçilerin fonksiyonel bağımsızlığa ilişkin algılarını olumsuz etkilediği yönünde değerlendirilmektedir. Kurulun idari ve mali yapı açısından da güçsüz görülmesi İDKK'nun fonksiyonel ve hukuki yapısının yeniden ele alınması tartışmalarını gündeme taşımaktadır.

Buna göre Kurulun yeniden yapılandırılması ile ilgili önerilerden iç denetim sistemine ilişkin temel politika ve standartların oluşturulma işinin Maliye Bakanlığı bünyesinde kurulacak, idari ve mali açıdan güçlü yeni bir İç Denetim Koordinasyon Kurulu'na verilmesi; kamu idarelerinde oluşturulacak denetim komitelerine paralel; iç denetim raporlarının uygulanmasını sağlayan, uygulamada yaşanan sorunları Maliye Bakanlığına raporlayan merkezi bir denetim komitesinin kurulması önerisi tarafımızca desteklenmektedir.

Ankete katılan iç denetçilerin %50'sinden fazlası kurumsal uygulamalar çerçevesinde ele alınan faktörlerden üst yöneticilerinin iç denetim raporlarına önem verdiği yönünde görüş bildirirken; operasyonel birimlerin iç denetim konusunda yeterli bilgi ve farkındalığa sahip olmadıkları yönünde görüş bildirmişlerdir. Operasyonel birimlerde iç denetim farkındalığının sağlanmasında en önemli görev iç denetçilere düşmektedir. Bununla birlikte pek çok kamu

idaresinde yeterli sayıda iç denetçi atanmaması sebebiyle iç denetim biriminin kurulamaması ve dolayısıyla iç denetim birim başkanlığı ve bütçesinin bulunmaması sebepleri ile iç denetçilerin görev aldıkları idarelerdeki statüleri operasyonel birimlerin gözünde farklılaşmaktadır. Bu durumda farkındalığın oluşmasında en önemli engellerden biri olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu sebeple iç denetim birimlerinin kurulmasına ilişkin alternatiflerin düşünülmesi gerektiğinin tekrar altı çizilmektedir.

İç denetimin etkinliğini belirleyen faktörler bakımından diğer bir önemli husus iç denetçilerin mesleki yeterlilikleri ve yetkinlikleri ile ilgilidir. Yapılan araştırmaya göre ankete katılan iç denetçilerin %90'lık kısmı A-2 düzeyinde sertifika sahibi iç denetçilerinden oluşmaktadır. Bu durum kamu idarelerinde performans denetimine yeni geçildiği, sistem denetimine geçilmesi için en az 1 yıllık daha süreye ihtiyaç duyulduğu anlamına gelmektedir. Ancak bu sorunun sadece bölgesel değil, ilke genelinde yaşanan bir sorun olduğunun da altı çizilmelidir. Bu bakımdan, ülkemizde iç denetim, uygulamaya başlanmasından bu yana sekiz yıllık bir geçmişe sahip olmasına rağmen, henüz geçiş sürecinde olan bir sistem olma özelliğini korumaktadır.

İç denetimin etkinliğini belirleyen bu sorunların gündemde tutulması ve tartışılmaya devam edilmesi ülkemizde iç denetim sisteminin etkili bir şekilde yerleştirilmesinde ve başarılı uygulamaların artırılmasında en önemli faktörlerden birisi olacaktır.

KAYNAKÇA

- Akarkasu, Nahit (2000), *Halka Açık Şirketlerde İç Denetim ve Denetim Kurullarının Etkinleştirilmesi İçin Öneriler*, Sermaye Piyasası Kurulu Denetleme Dairesi Yeterlik Etüdü, İstanbul.
- Akçay, Serkan (2013), “Türkiye’de İç Denetim Sürecinin Kamu Kurumlarının Faaliyet Sonuçları Üzerindeki Etkinliği: Belediyeler Üzerine Bir Değerlendirme”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, C.15, S.1, 51-70.
- Alizadeh, Nadi (2011), “The Criteria of Implementing and Employing the Effectiveness of Internal Auditing”, *Australian Journal of Basic and Applied Sciences*, 5(12), 955-62.
- Alzeban, Abdulaziz ve David Gwilliam (2012), “Perceptions of Managers and Internal Auditors as to Factors Affecting the Effectiveness of Internal Audit in the Public Sector”, paper presented at the 10th European Academic Conference on IA and Corporate Conference on IA and Corporate Governance, April, <http://www.iacmaster.it/iacgconference2012/wp-content/uploads/2012/04/aziz-gwilliam.pdf>, 01.01.2014.
- Bou- Raad, Giselle (2000), “Internal Auditors and A Value-Added Approach: The New Business Regime”, *Managerial Auditing Journal*, 15 (4), 182-87.
- Badara, Mu’azu Saidu ve Siti Zabedah Saidin (2013), “The Relationship Between Audit Experience and IA Effectiveness in the Public Sector Organizations”, *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 3(3), July, 329-39.
- Bilge, Semih ve Murat Kiracı (2010), *Kamu Sektöründe İç Denetim ve İç Denetimin Başarıyla Uygulanmasında Rol Oynayan Faktörler (Kamu İç Denetçileri Üzerine Bir Araştırma)*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Davies, M.B.T. (1956), “Objectives of Internal Auditing”, *The Accounting Review*, 31(2), April, 227-33.

- Doğmuş, Didem (2010), *Avrupa Birliği'nde İç Denetim Sistemi*, T.C. Maliye Bakanlığı AB ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı Araştırma ve İnceleme Serisi: 2, Ankara.
- European Commission (2006a), *Glossary of Definitions Used by the Commission in the Framework of PIFC*.
- European Commission (2006b), *Welcome to the World of PIFC Public Internal Financial Control*,
http://ec.europa.eu/budget/library/documents/overviews_other/brochure_pifc_en.pdf,
 Erişim Tarihi: 01.01.2014.
- Gürkan, Nazmi Zarifi (2009), *Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim ve İç Denetim Algısı*, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Isparta.
- İç Denetim Koordinasyon Kurulu (2012), *Kamuda İç Denetim Faaliyetinin İlk Beş Yılı*, Ağustos, Ankara.
- _____ (2013), *Kamu İç Denetim Rehberi*, Ankara.
- _____ (2013), *2014-2016 Dönemi Kamu İç Denetim Strateji Belgesi*, Ankara.
- _____ (2014), *İdareler İtibariyle Güncel Dolu-Boş İç Denetçi Kadro Sayıları*, www.idkk.gov.tr, 02.03.2014.
- Kaya, H.A. (2005), "İç Denetim Sistemi", Türkiye'de Yeniden Mali Yapılanma konulu 20. Türkiye Maliye Sempozyumu (23-27 Mayıs) Bildiriler Kitabı, Pamukkale Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü Yayını No: 1, 97-106.
- Kesik, Ahmet (2005), "5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi", *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(1), 94-114.
- Koçak, Süleyman Yaman ve Tamer Kavakoğlu (2010), "İl Özel İdarelerinde İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesine İlişkin Bir Araştırma", *Sayıştay Dergisi*, S. 77, 119-48.
- Melville, Rob (2003), "The Contribution Internal Auditors Make to Strategic Management", *International Journal of Auditing*, Vol. 7, 209-22.
- Mihret, Dessalegn Getie ve Aderajew Wondim Yismaw (2007), "Internal Audit Effectiveness: An Ethiopian Public Sector Case Study", *Managerial Auditing Journal*, 22(5), 470-84.
- Nordin van Gansberghe, Cecillia (2005), "Internal Audit Finding Its Place in Public Financial Management", *The World Bank*,
- Office of the Auditor General of Canada (1992), *Internal Auditing in a Changing Management Culture*, 2nd Printh, Ottawa, Ontario.
- Örenay, Hami (2010), "Kamu İç Mali Kontrol Sistemi (KİMK) ve Türkiye Uygulaması", *Dış Denetim*, Temmuz-Ağustos-Eylül, 139-144.
- Özeren, Baran (2000), *İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları*, İnceleme, Sayıştay Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi: 8, Ağustos, Ankara.
- The Institute of Internal Auditors, *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*, www.theiia.org, 05.05.2014.

Şahin, Elif Ayşe (2011), *İç Denetimin Kamu Mali Karar Alma Süreçlerine Etkisi*, Seçkin Yayınları, Ankara.

Yereli, Ahmet Burçin ve Mesut Ünal (2012), “Yerel Yönetimlerde İç Denetim Sisteminin Yapısal Sorunları”, V. Yerel Yönetimlerin Mali Yönetim Forumu (25-25 Kasım), Ankara,

http://193.25.125.6/Yerel_Yonetimler_Forumu_2012/Sunum_Metinleri, Erişim Tarihi: 01.01.2014.

BELEDİYELERDE BÜTÇE SAYDAMLIĞI: MALİ HİZMETLER BİRİM YÖNETİCİLERİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Doç. Dr. Semih BİLGE
Arş. Gör. Dürdane KÜÇÜKAYCAN

Özet

Bu çalışmadaki amaç, belediye bütçelerinin saydamlığını araştırarak, belediyelerce üretilen mali bilginin saydamlık, hesap verilebilirlik ve denetimi sağlamadaki yeterliliğini değerlendirmektir. Ayrıca mevcut uygulamalardaki sorun alanları tespit edilerek, çözüm önerileri de geliştirilmeye çalışılmıştır. Araştırma, Türkiye’deki 16 Büyükşehir Belediyesi, 65 İl Belediyesi ve 143 Büyükşehir İlçe Belediyesinin mali hizmetler biriminin başındaki başkan ve müdürlerini kapsamaktadır. Mevcut durumu betimlemeye yönelik olan çalışmada, tarama modeli kullanılmıştır. Anket aracılığıyla veriler toplanmıştır. Katılımcılara toplam 224 adet anket yollanmış, veri analizine uygun olarak geri dönen 56 anketin analizi, SPSS 20 programı ile yapılmıştır. Çalışma sonucunda, belediyelerin bütçe süreçlerinde yeterli saydamlık düzeyinin olduğu sonucuna ulaşılırken, bütçeyle ilgili bilgilerin kamuoyuyla paylaşılmasında problemlerin bulunduğu tespit edilmiştir. Belediyelerde bütçe saydamlığı konusundaki farkındalığı artırması bakımından literatüre katkı yapması beklenen bu çalışma, mali hizmetler yöneticilerinin bütçe saydamlığı algılarını tespit eden ilk çalışma olması bakımından da önemlidir.

Anahtar Kelimeler: Yerel Yönetimler, Belediyeler, Bütçe Saydamlığı, Mali Hizmetler.

BUDGET TRANSPARENCY IN MUNICIPALITIES: A RESEARCH ON THE MANAGER OF THE FISCAL SERVICE DEPARTMENT

Abstract

This paper aims to research the budget transparency of Municipalities and then to evaluate the Municipalities of fiscal dates for transparency, accountability and audit. Also to find problems field of application and to think up new ideas. The research includes the manager of the fiscal service department of 16 metropolitan municipality, 65 provincial municipality and 143 metropolitan sub-provincial municipality. The study is a descriptive research designed by survey method. The data has been collected through a survey. 224 questionnaires have been sent to the participants by post, and the analysis has been conducted on only 56 responses suitable for the data analysis. The data was analyzed by using SPSS 20 statistical packet program. In the study, it has been found that local governments have achieved adequate level of transparency in their budget processes, but there have been problems related to sharing the budgetary information with the public. This study is the first study that provided awareness of budget budget transparency of Municipalities in literature, also important to includes the perception on budget transparency the manager of the fiscal service department.

Key Words: Local Governments, Municipalities, Budget Transparency, Fiscal Service.

JEL Classification Codes: H72, H79.

GİRİŞ

Günümüzde hizmeti vatandaşa en yakın birimin götürmesi anlayışı, yerel yönetimlerin önemini arttırmaktadır. Yerel yönetimlere verilen görev, yetki ve sorumlulukların artmasıyla beraber yerel hizmetlerin kalitesi de sorgulanmaya başlanmıştır. Yerel hizmet sunumunun mali göstergesi ise nereye ne kadar harcandığını gösteren yerel yönetim bütçeleridir. Yerel yönetimlerin bütçeleri, yerel yönetimlerin kaynaklarıyla, yerel hizmetlerin sunumundaki başarısını ya da başarısızlığını göstermektedir.

Ülke kaynaklarının kullanımında, kamu yöneticilerin sorumluluklarını yerine getirip getirmediğinin belirlenmesi, yolsuzlukların önüne geçilerek, kamuoyuna karşı yöneticilerin hesapverilebilirliğin sağlanması için kamu mali yönetiminde saydamlığın sağlanması gerekmektedir. Yerel yönetimlerin, mali karar ve işlemlerinin sorgulanabilmesi ve güvenilirliği için yerel yönetimlerin bütçelerindeki bilgilerin, tam, sistemli ve doğru verileri içermesi önem

arz etmektedir. Yerel yönetim birimlerinde sağlanacak saydamlık, ulusal düzeyde saydamlığın artırılmasına önemli katkılar yapacaktır. Yerel yönetimlerin bütçelerinde saydamlığın artması hem ülke ekonomisine katkı sağlarken hem de yöre insanına fayda sağlayacaktır.

Dünyada, saydam bir kamu mali yönetimi sağlamak üzere saydamlığı sağlayacak standartlar oluşturulmuştur. Saydamlığı sağlamaya yönelik olan bu standartların, ne kadarına uyulup uyulmadığını belirlemeye yönelik çalışmalara ihtiyaç doğmuştur. Bu çerçevede yerel yönetimlerin bütçelerinin saydamlığı tartışılmaya ve araştırılmaya başlanan bir alan olmuştur. İspanya ve ABD'deki yerel yönetim bütçe saydamlığını ele alan çalışmalar ile Uluslararası Bütçe Ofisi'nin (IBP-International Budget Partnership) pilot olarak belirlediği 10 ülkenin yerel yönetimlerinin bütçelerinin saydamlığını değerlendirmeye yönelik çalışmalar mevcut iken ülkemizde bu konuda yeterli çalışma yoktur.

1982 Anayasasının 127. maddesine göre ülkemizde, yerel yönetimler; il, belediye ve köyler olarak sınıflandırılmaktadır. 5018 sayılı KMYKK, Mahalli İdare Birlikleri ve Belediyelere Bağlı İdareleri de yerel yönetimler kapsamına almaktadır. Kamu maliyesinde reforma yönelik çalışmalar çerçevesinde, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunun (KMYKK) yürürlüğe konulmuş ve mahalli idare kanunlarında da yasal düzenlemeler yapılmıştır. Yeni kamu mali yönetimi anlayışı çerçevesinde öne çıkan ilkelerden biri olan saydamlığının sağlanmasına, bu yapılan değişikliklerin katkı yapması beklenmektedir.

Ülkemizde yerel yönetimler denildiğinde akla ilk olarak belediyeler gelmektedir. Belediye ve belediye türleri, yerel yönetimler içerisinde önemli bir yer teşkil etmektedir. Belediyelerde saydamlığın sağlanmasında ise mali verilerin yazılı olduğu bütçe, önem arz eden bir dökümandır. Çünkü belediyelerin vatandaşına sunduğu hizmetleri gösteren gerekli bilgileri içermektedir. Belediyelerin, 5018 sayılı Kanunun tanımladığı uluslararası standartlara göre bütçelerini hazırlamaları ve bütçe süreçlerini yürütmeleri gerekmektedir. Bu çalışmadaki amaç; belediyelerin bütçelerinin saydamlığını araştırarak, belediyelerin vatandaşa sundukları mali bilginin kanundaki saydamlık, hesap verilebilirlik ile denetimi sağlayacak yeterlilikte olup olmadığını incelemektir. Çalışma neticesinde literatüre katkı sağlanmış olacaktır. Çalışmada öncelikle bütçe saydamlığı kavramı tüm yönleriyle açıklanmakta, sonrasında ise yerel yönetimlerde bütçe saydamlığıyla ilgili olarak yapılan çalışmalara yönelik literatür üzerinde durulmaktadır. Son bölümde ise belediyelerin bütçeleri üzerinde yaptığımız araştırmaya yer verilmektedir.

1. Bütçe Saydamlığı ve Yerel Yönetimlerde Bütçe Saydamlığı

Saydamlığın çok çeşitli boyutları vardır. Çalışmada kamu kaynaklarının kullanımında saydamlık üzerinde durulacağından mali saydamlık ve bütçe saydamlığı incelenmektedir.

1.1. Saydamlık Kavramı

Temsili demokraside, vatandaş, yöneticisini (kamu yararına mal ve hizmet üretmesi için) verdiği oyla belirlemektedir. Yöneticiler aldıkları yetkiyi kamu yararına değil de kendi çıkarları için kullanabilirler. Bunu önlemek veya asgariye indirmek için çeşitli mekanizmalar kurulmuştur. Örneğin; seçimler, politikacı ve bürokratların davranışlarını sınırlayan yasalar, bu mekanizmalar arasında sayılabilir. Bu mekanizmaların ne kadar başarılı olduğunu belirleyen önemli etkenlerden biri, sistemdeki bilginin düzeyi ve doğruluğudur. Vatandaş, politikacıların ne yaptığı, yetkilerini ne yönde kullandığı, kamu kaynaklarının nasıl ve hangi amaçlara yönelik olarak harcandığı konularında yeterli bilgiye sahip değilse sağlıklı oy veremez. Aynı şekilde politikacı da üretilen politikaların nasıl hayata geçtiğini gözlemleyemediği zaman, bürokrasiyi yetkin bir biçimde yönlendiremez ve politikaların etkin bir biçimde uygulanmasını sağlayamaz.

İşte tam bu noktada saydamlık, bu denetim mekanizmasının sağlıklı bir şekilde işleyebilmesi için gerekli olan bilginin, sistem tarafından üretilmesini sağlamaktadır (Atiyas ve Sayın, 2000: 27-28).

Çalışmada kamu kaynaklarının kullanımında saydamlık üzerinde durulacağından mali saydamlık ve bütçe saydamlığı incelenmekle beraber saydamlık kavramının da ele alınması faydalı olacaktır. Saydamlık terimi, Latince öte anlamına gelen “trans” ile görünmek ya da bir taraftan diğer tarafı görmek anlamına da gelen “parere” ifadelerinin bir araya gelmesiyle oluşturulmuş bir kelimedir (Cansız, 2000: 85). Saydamlık kavramının İngilizce karşılığı olan “transparency” kavramı ise “saydamlık, şeffaflık” olarak Türkçeye çevrilmektedir (Google, <http://translate.google.com.tr>, 05.02.2014). Türk Dil Kurumu Sözlüğünde saydamlık kavramı, “saydam olma durumu, şeffaflık” olarak tanımlanmaktadır (Parlatır, Gözaydın ve Zülfikar, 1998: 1921). Potter (1999) ise saydamlığı; biraz anneliği tanımlamaya benzetmektedir; onu gördüğünüzde tanırmış gibi olursunuz ancak bizzat oturup tanımlamaya kalktığınızda oldukça zor bir iş olduğunu fark edersiniz (Aktaran: Emil ve Yılmaz, 2004: 15). Saydamlık, bilgi vermektir. Bilgi, doğru karar vermeye, verilen doğru kararlar da maliye politikalarında ve uygulamalarında daha iyi sonuçlara ulaşılmasına yardımcı olur. Tabi ki verilecek bilginin sınırının belirlenmesinde, bilginin gizlilik derecesi ve piyasaları etkileme boyutu da dikkate alınmaktadır. Ancak, geçmişte piyasaları olumsuz etkileyebileceği düşüncesi ile pek çok bilgi verilmezken, bugün yeterli ve standartları belirlenmiş bilgidен tasarruf etmenin piyasaları yanlış yönlendireceği ve olumsuzluklara yol açacağı dünyada değişik zamanlarda yaşanan krizlerden (Güney Doğu Asya ve Meksika krizleri) sonra daha belirgin bir hale gelmiştir (Emil ve Yılmaz, 2006: 9). Saydamlığın mevcut olmaması krizlerin önemli nedenlerinden biri olarak kabul edilmektedir (Hürcan, Kızıldaş ve Yılmaz, 2000: 99; Jarmuzek, 2006: 1; Sak ve Güven, 2000: 88).

1.2. Bütçe Saydamlığı

Son yıllarda kamu kaynaklarının kullanımı ile ilgili olarak üzerinde durulan konuların başında mali saydamlık gelmektedir. Özellikle de 1997 yılında Doğu Asya’da yaşanan finansal krizin nedenlerinin tartışılması sürecinde saydamlık üzerinde durulmaya başlanmıştır. Çünkü ekonomide yaşanan gelişmelerin ve mevcut yapının resmini verecek olan bilginin üretilmesinde birçok sorunla karşılaşmıştır. Doğru ve yeterli bilgiye ulaşamamıştır. Sonuç itibarıyla de piyasalarda yeterli açıklığın ve saydamlığın olmaması, krizin en temel nedenlerinden birisi olarak kabul edilmiştir (Hürcan vd., 2000: 99). Ayrıca bu krizlerle, klasik bütçelerin ekonomilerin maruz kaldıkları mali riskleri tanımlamada yetersiz olduğu da fark edilmiştir. Asya ekonomilerinde bütçe rakamları ülke ekonomisinin sağlam olduğunu gösterirken ülke ekonomilerin krizler yaşamıştır. Diğer birçok ülke ekonomisinin resmi bütçe hesaplarının da ekonomilerin gerçek durumlarından daha bir iyi bir görünüm sergiledikleri gözlenmiştir.

Tüm bu gelişmeler başta uluslararası örgütleri (IMF-International Monetary Fund, OECD- Organisation for Economic Co-operation and Development, WB-World Bank vb.), dünyada doğru bilginin üretilmesi ve yayınlanmasını sağlamak üzere mali saydamlık konusunda çalışmalar yapmaya yönlendirmiştir. Mali saydamlık ile hükümetin yapısının ve fonksiyonlarının, mali politika planlarının, kamu sektörü hesaplarının ve mali hedeflerinin kamuoyuna açık olması hedeflenmiştir (DPT-ÖİK, 2000: 83). Mali saydamlık, hükümetin geçmiş, gelecek ve şimdiki faaliyetleri ile ilgili olarak kapsamlı ve anlaşılabilir bilginin sunulmasını sağlamaktadır (IMF, 2007a: 1). Saydamlığın olmaması ise;

- Kamu sektörünün hizmet kalitesi düşüklüğüne,
- Kamu sektöründe etkinliğin azalmasına,

- Yetkin olmayan kamu politikalarına ve
- Çeşitli hükümet sorunlarına

neden olmaktadır. Eğer zaman içinde mali saydamlık raporları, bütün ülkeler için uygun ve karşılaştırılabilir olursa, bu raporlar kamu sektörünün hizmet kalitesinin değerlendirilebilmesi için temel veriler olarak ele alınabilecektir (Tanzi, 1999, <http://www.imf.org/External/Pubs/FT/seminar/1999/reforms/tanzi.htm>, 26.12.2013). Mali saydamlığın nasıl sağlanabileceği konusunda IMF tarafından uluslararası standartlar oluşturulmuştur. Saydamlığın sağlanmasında uluslararası ölçütlerden kabul gören en önemli uygulama ise Mali Saydamlık ile İlgili İyi Uygulamalar Tüzüğü (*Code of Good Practices on Fiscal Transparency*)'dür. Tüzüğün asıl amacı; uzun vadede elde edilen verilerle ülkenin mali sürdürülebilirliğini doğru bir şekilde değerlendirebilmek iken kısa vadede etkin bir bütçe için bütçe dışı faaliyetler ve koşullu yükümlülükler hakkında yeterli bilginin üretilmesini sağlamaktır (Kızıltaş, 2007: 2). Bu amaçlar doğrultusunda tüzükte, IMF üyesi ülkelerde desteklenmesi istenen dört temel ilke tespit edilmiştir. Bu dört temel ilke tüzükte ayrıntılı bir şekilde yer almaktadır (IMF, 2007b):

Rollerin ve Sorumlulukların Belirgin Olması: Kamu kesiminin ekonominin kalan kısmından açık bir şekilde ayrılması ve kamunun politika ve yönetim rollerinin net bir biçimde ortaya konulmak için kamunun yapısı ve fonksiyonları açık olmalıdır

Bütçe Sürecinin Açık Olması: Bütçe metni, mali politika hedeflerini, makroekonomik çerçeveyi, bütçenin hangi politikalara dayandırıldığını ve mali riskleri içermelidir. Bütçenin hazırlanmasının belli bir takvime göre yapılmalıdır. Bütçenin uygulanması, izlenmesi ve raporlanması için açık ve net süreçlerin oluşturulmalıdır.

Bilginin Kamuya Açık Olması: Kamuya, geçmiş, şimdiki ve geleceğe dönük planlanmış mali faaliyetlere ve temel mali risklere ilişkin kapsamlı bilginin sağlanmalıdır.

Uygulama ve Raporlama Süreçlerinin Açık Olması: Denetim ve istatistiki veri yayınlamada, ülkelerin bağımsız kurumları olmalıdır.

Yeni kamu mali yönetimi anlayışı çerçevesinde çıkartılan 5018 sayılı KMYKK'nunda ise mali saydamlık, her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyunu zamanında bilgilendirmesinin sağlanması olarak ifade edilerek mali yönetim sistemimize dâhil edilmiştir. Kamu mali yönetim sistemimizde mali saydamlığın sağlanmasının gerekliliği açıkça ifade edilmiştir. Mali saydamlığın sağlanabilmesi için görev, yetki ve sorumlulukların açık olarak tanımlanmalı, hükümet politikaları, kalkınma planları, yıllık programlar, stratejik planlar ile bütçelerin hazırlanması, yetkili organlarda görüşülmesi, uygulanması ve uygulama sonuçları ile raporların kamuoyuna açık ve ulaşılabilir olması gerekmektedir (5018 sayılı Kanun, md. 7). 5018 sayılı Kanun 7. maddesinde sayılan bu hususlar, IMF tarafından belirlenen mali saydamlık standartlarıyla bire bir uyumludur. Çünkü günümüzde hem makroekonomik istikrara hem de yetkin devlete (yönetme kapasitesi yüksek devlete) ulaşılması açısından, kamu kaynaklarının tahsisinin yapıldığı bütçelerde ve buna ilişkin diğer mali mevzuatta saydamlığın sağlanması, temel şart olarak kabul edilmektedir. Mali disiplinin sağlanmasında, kaynakların stratejik önceliklere göre dağıtılmasında ve hem etkin hem de verimli kullanılması gibi temel bütçesel sonuçların sağlanmasında mali saydamlık önemli bir araç olarak görülmektedir (Toker, 2002: 2).

Devlet hesaplarında mali saydamlığın sağlanabilmesi için bütçe saydamlığının da sağlanması gerekmektedir. Bu iki kavram farklı olarak değerlendirilebileceği gibi, literatürde mali saydamlık ve bütçe saydamlığı kavramlarının birbiri yerine de kullanıldığı görülmektedir.

Mali saydamlıkla kamu mali raporlarının; açık, güvenilir, güncel, kapsamlı olması sağlanırken, hükümetin kamu politikalarını oluşturma sürecinin de kamuya açık olması sağlanır (IMF, 2013: 1). **Bütçe saydamlığı ise ilgili bütün mali bilgilerin tam, sistemli bir biçimde ve zamanında açıklanmasıdır** (OECD, <http://www.oecd.org>, 15.12.2013). 2002 yılında OECD bütçe saydamlığını tanımlamanın yanında “Bütçe Saydamlığı İçin İyi Uygulamalar Rehberi-OECD Best Practices for Budget Transparency” yayınlamıştır. Bu rehber IMF tarafından oluşturulan mali saydamlık standartlarına paralel olarak hazırlanmıştır. OECD tarafından oluşturulan bu rehberde, bütçe saydamlığını sağlamada kullanılması gerekli olan mali tablolar ile uyulması gereken yükümlülükler yer almaktadır (Ön bütçe raporu, aylık raporlar, yıl ortası raporu, koşullu yükümlülükler, çalışanların emekli aylıklarına ilişkin yükümlülükler vb.). Bundan dolayı mali saydamlık yerine, bütçe saydamlığı kavramı OECD tarafından kullanılmaktadır.

Mali saydamlık yeni bir kavram olarak karşımıza çıkmakta iken bütçe saydamlığının, bütçe hakkının oluşmasına kadar gidebilecek bir geçmişinin var olduğu söylenebilir. Çünkü bütçeler, millet tarafından devlete emanet edilen kaynakların nasıl kullanıldığının belgesidir. Devlet faaliyetlerinin daha gözlenebilir ve doğru bilgileri içerir bir şekilde olması açısından saydamlık, kuşkusuz bütçe sürecinin açık, samimi ve doğru olmasını gerektirir. Çünkü bütçeler, politikacılar tarafından yapılan faaliyetlerin vatandaşlara karşı hesap verilebilirliğini artıran en önemli araçlardan biridir. Ayrıca, açıkça sunulmuş bir bütçe dökümanının zamanında ilan edilmesi, piyasaların hükümetin amaçlarını değerlendirmesine yardımcı olur (Tosun, 2010: 29). Sonuç itibarıyla bütçe saydamlığının sağlanması, mali saydamlığın sağlanmasına da katkı yapacaktır.

1.3. Yerel Yönetimler ve Bütçe Saydamlığı

Kamu idare yapısı içerisinde sadece merkezi yönetim yer almamaktadır. Merkezi yönetim yanında devletin kamusal ihtiyaçları karşılama görevini gerçekleştirmede kolaylık sağlayan yerel yönetimler de yer almaktadır. Ülkelerin coğrafi, sosyal, kültürel, siyasi, yaşamsal vb. farklılıklarına göre her bir ülkenin yerel yönetim birimleri oluşmaktadır. Değişik yönetim sistemlerinde farklı isimler altında faaliyette bulunan bu birimler (federal sistemlerde, federe devletlere bağlı çeşitli alt birimler; üniter sisteminde merkezi idare altında köy, belediye, kentsel bölgeler, kırsal bölgeler, komünler, özel bölgeler, okul bölgeleri gibi adlarda faaliyette bulunan mahalli idareler), değişen politik güçlerine bağlı olarak kamusal ihtiyaçları karşılamak amacıyla çeşitli kamusal hizmetler üretmektedirler (Bilge, 2010: 266).

Yerel yönetimler, toplumsal ihtiyaçları gidermek amacıyla hizmet üretmekte ve bunların finansmanı için gelir toplamaktadırlar. Kamu yönetimi içinde yer alan bu idareler, kamu kaynaklarından pay almaktadır. Asıl fonksiyonları ise yöre halkının her türlü ortak ihtiyaçlarını en iyi bir biçimde karşılamaktır. Yerel hizmetlerin yerine getirilmesi ve bu hizmetlerin gerçekleştirilmesinde harcamalar yapılmaktadır. Bu yapılan harcamaları, yerel halkın denetimine sunmaları, bu yönetimlerin mali konudaki sorumluluklarının gereğidir. Seçimle gelen yerel yöneticilerin, seçmenleri tarafından mali denetime tabi tutulması ya da başka bir ifadeyle yerel bütçe hakkının sağlanması, demokrasinin gerçekleşmesinin vazgeçilmez şartıdır (Doğanyigit, 1998: 103). Yerel yönetimler, konumları itibarıyla vatandaşın yakınlıklarından dolayı katılımcı oldukları düşünülen yönetim birimleridir. Bu açıdan yerel yönetimler demokrasinin beşiği olarak görülmektedirler. Fakat yerel yönetimlerde, demokrasinin uygulanması aşamasında hesap verebilirliği, saydamlığı ve katılımcılığı sağlamada çeşitli sorunlar yaşanmaktadır. Bu yaşanan sorunlar da birbiriyle bağlantılıdır. Katılımcılığın olmaması, saydamlığın olmamasına neden olmakla beraber idarecilerin hesap verme sorumluluğunun oluşmasını da engellemektedir. Katılımcılığın olması, saydamlığa katkı

sağlarken hesap verme sorumluluğunun da iyi işlemesine yardımcı olmaktadır. Yerel yönetim birimlerinde sağlanacak saydamlık, ulusal düzeyde saydamlığın artırılmasına da önemli katkılar yapacaktır.

Saydamlığın sağlanmasında uluslararası ölçütlerden kabul gören en önemli uygulama olan Mali Saydamlık ile İlgili İyi Uygulamalar Tüzüğünde yer alan standartlar, sadece merkezi hükümete yönelik değildir. Bu tüzükte kamu kesiminin tamamına yönelik mali saydamlık standartları yer almaktadır. Tüzükte geniş anlamda devlet kastedilerek, bu standartlara, yerel yönetimlerin de uyması beklenmektedir (Kızıлтаş, 2007: 3). Ülkemizde mali saydamlığı sağlamadaki kanuni alt yapı, IMF'nin belirlediği standartlara paraleldir. 5018 sayılı kanunda yerel yönetimlerin de genel yönetim kapsamındaki idareler içine alınmasıyla, kanundaki saydamlık, hesapverilebilirlik ile iç ve dış denetim gibi kavramlar, yerel yönetimler için de geçerli ve önemli hale gelmiştir.

Ülkemizde, kamu maliyesinde reforma yönelik çalışmalar kapsamında, mahalli idare kanunlarında da yasal düzenlemeler yapılmıştır. Bu yapılan değişikliklerin, saydamlığının sağlanmasına katkı yapması beklenmektedir. İl özel idareleri, büyükşehir belediyeleri, belediyeler, mahalli idare birlikleri için çıkartılan kanunlar (5216, 5302, 5355 ve 5393 sayılı Kanunlar), yerel yönetimlerde saydam, hesap verebilen, etkin, katılımcı ve halkın beklentilerine cevap verebilen bir yönetim yapısı oluşturulmayı hedeflemektedir. Bu kanunlara göre, yerel yönetim birimlerinin meclis toplantıları halka açık ve toplantının yeri ve zamanı halka duyurulmaktadır. Mecliste alınan ve kesinleşen kararların özetlerinin yedi gün içinde uygun araçlarla halka duyurulması zorunluluğu getirilmiştir. Faaliyet raporlarının kamuoyuna açıklanması ile stratejik plan hazırlanması sürecine üniversitelerin ve yerel sivil toplum kuruluşlarının da katılımının sağlanması öngörülmüştür.

Belediyeler için çıkartılan 5393 sayılı Kanunla, seçilmiş yerel yönetim organlarının çalışmalarına halk katılımını ve denetimini sağlamak için Kent Konseyi modeli ile yerel demokrasinin ve katılımın kurumsallaştırılması, tabana yayılması amaçlanmıştır (Yerel Yönetimler, Katılımcılık ve Kentsel Yönetim Komisyon Raporu, 2009: 46). Kent konseyi, kent yaşamında: Kent vizyonunun ve hemşerilik bilincinin geliştirilmesi, kentin hak ve hukukunun korunması, sürdürülebilir kalkınma, çevreye duyarlılık, sosyal yardımlaşma ve dayanışma, saydamlık, hesap sorma ve hesap verme, katılım ve yerinden yönetim ilkelerini hayata geçirmeye çalışmakla görevlendirilmiştir. Bu konuda belediyeler; sivil toplum kuruluşlarının ve mahalle muhtarlarının temsilcileri ile diğer ilgililerin katılımıyla oluşacak olan kent konseyinin faaliyetlerinin etkili ve verimli yürütülmesi konusunda yardım ve destek sağlamakla görevlidirler. Kent konseyinde oluşturulan görüşler, belediye meclisinin ilk toplantısında gündeme alınarak değerlendirilmektedir (5393 sayılı Kanun, md. 76).

Kanunlarla gelen zorunluklar yanında, teknolojik gelişmeler ve internet sayesinde, yerel yönetim birimlerinin faaliyetleri hakkında, yerel kamuoyunu bilgilendirme ve paylaşma kültürü geliştirilmeye yönelik çalışmalar başlamıştır. Yerel yönetimlerin internet sayfaları ve 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu (2003), yerel yönetim birimlerinin ürettikleri verilerin paylaşma kültürünün oluşmasına katkı yapmaktadır (Yılmaz, Emil ve Kerimoğlu, 2012: 313-314). Bugün, bu uygulamalar sayesinde mali/mali olmayan birçok bilgiye kolayca ulaşılabilir.

2. Yerel Yönetimlerde Bütçe Saydamlığıyla İlgili Ampirik Literatür

Çalışmamız bütçe saydamlığı üzerine olmakla birlikte mali saydamlık ve bütçe saydamlığı birbirini tamamlamayan kavramlardır. Bu açıdan hem mali saydamlık hem de bütçe

saydamlığıyla ilgili literatür beraber verilmektedir. Ayrıca genel anlamda da bütçe saydamlığı denildiğinde merkezi yönetim bütçesinin saydamlığı anlaşılmakta ve merkezi hükümetin bütçelerinin saydamlığı araştırılmaktadır. Çünkü merkezi yönetim verilerine kolaylıkla ulaşılarak uluslararası kuruluşlar (IMF, OECD, IBP vb.), ülkelerin saydamlık verilerini yayınlamaktadır. Yerel yönetimlerin bütçesinin, merkezi hükümetin bütçesine kıyasla daha küçük olması nedeniyle bu birimlerin bütçeleri genellikle gündeme gelmemektedir. Bu yüzden yerel yönetimlerin mali verileri üzerinde tartışmalar yetersiz kalmaktadır. Ayrıca bu idarelerin verilerine ulaşmak biraz daha zordur. Tüm bu sebeplerden dolayı, yerel yönetimlerin bütçe saydamlığı, pek fazla bilinmeyen ve araştırılması zor bir alandır. Literatürde de yerel bütçelerin saydamlığını araştırmak amacıyla yapılan çalışmaların son yıllarda arttığı görülmektedir.

Gerek yerli gerekse de yabancı literatür taramalarında, mali saydamlık üzerine kapsamlı çalışmalar yapan kuruluşların başında IMF'nin olduğu görülmüştür. Çalışmalar incelendiğinde literatürün genellikle ulusal seviyedeki mali saydamlığını değerlendirmeye yönelik olduğu gözlemlenmiştir. Bu çalışmalarda IMF tarafından oluşturulan mali saydamlık iyi uygulamalar tüzüğündeki saydamlık standartları ile ülke uygulamaları değerlendirilmiştir. IMF'in yaptığı çalışmalardan elde edilen mali saydamlık verileriyle ülkeler arasında kıyaslamalar yapılmaktadır.

Bastida ve Benito (2007), OECD üyesi olan ve üye olmayan toplam 41 ülkenin mali saydamlık ve ekonomik değişkenler arasındaki ilişkiyi incelemişlerdir. OECD'nin tarafından açıklanan bütçe saydamlığı verileri ile ülkelerin ekonomik gelişmişliği ve yolsuzluk seviyelerine bakılmıştır. Analizlerinde elde ettikleri sonuçlara göre mali saydamlık; ekonomik gelişmişlik ile pozitif; yolsuzluk seviyesi ile negatif ve istatistiksel açıdan anlamlı bir ilişki mevcuttur. Ayrıca OECD'nin bütçe saydamlık önerilerini yerine getirmede, OECD ülkelerinin üye olmayan ülkelere kıyasla çok da başarılı olmadıkları sonucu elde edilmiştir.

Uluslararası Bütçe Ortaklığı, bütçe saydamlığı üzerine kapsamlı çalışmalar yapan kuruluşlardan birisidir. IBP, ülkelerdeki saydamlık düzeyini tespit edebilmek amacıyla Açık Bütçe Endeksi (Open Budget Index-OBİ) araştırması yapmış ve bu endekse göre ülkelerin saydamlık düzeylerini belirlemiştir. IBP'nin, 2006 yılında 59 ülke üzerinde yaptığı bu çalışma, 2008 yılında 85 ülkede, 2010 yılında 94 ülkede, 2012 yılında ise 100 ülke üzerinde yapılmıştır. Elde edilen sonuçlar, IBP'nin web sitesinden iki yılda bir birçok dile çevrilerek kamuoyu ile paylaşılmaktadır (IBP, 2006, 2008, 2010, 2012, <http://internationalbudget.org/what-we-do/open-budget-survey/full-report/>).

IBP, yerel yönetimlerin artan önemi nedeniyle, ilk kez 2010 yılında belirlediği 10 ülkenin yerel düzeydeki bütçe saydamlığını değerlendirme çalışması başlatmıştır. Arjantin, Brezilya, Bolivya, Hırvatistan, Ekvador, Hindistan, Endonezya, Mali, Moğolistan ve Peru bu çalışmaya dâhil edilmiştir. Yapılan çalışmaya, 2012 yılında Tanzanya da eklenmiştir. IBP, Açık Bütçe Anketinden yararlanarak sorular oluşturmuştur. IBP, bu ülkelerdeki çalışmaları sivil toplum kuruluşları ve akademik birimlerin katkılarıyla yapmıştır (IBP, 2010, 2012, <http://internationalbudget.org/what-we-do/major-ibp-initiatives/open-budget-initiative/subnational-work/>).

IBP'nin yerel yönetimlerini değerlendirdiği ülkelerden biri Hırvatistan'dır. Hırvatistan'ın 33 şehrini kapsayan çalışmada, yerel yönetimlerin bütçe süreçlerinde yeterli saydamlık düzeyine sahip olmadıkları sonucu elde edilmiştir. Bütçe dokümanlarının; sayıca yetersiz olduğu, yeterli bilgiyi sağlayacak düzeyde bulunmadığı ve zamanında yayımlanmadığı tespit edilmiştir. İlk olarak IBP'nin 2010 yılında yapılan çalışmasında, bütçe bilgilerini elde etme skoru 57 iken söz konusu olan bu skor, 2012 yılındaki çalışmada 65'e çıkmıştır. Hırvatistan'ın 33 şehrinin puanı

artmakla beraber bütçe sürecinde benzer problemlerin devam ettiği sonucuna ulaşmıştır (Bronic vd., 2010, 2012).

Kroth (2012), IBP tarafından yukarıda isimleri verilen on farklı ülkenin yerel yönetimlerinin bütçe saydamlığı sonuçlarını değerlendirmiştir. Yerel yönetimlerde bütçe saydamlığının önemine vurgu yapılan çalışmada, bu alanla ilgili çalışmaların az ve yetersiz olduğunu üzerinde durulmaktadır. Kroth, IBP'nin yaptığı çalışmada, on ülkenin yerel yönetimlerinin dört ortak probleme sahip olduklarını tespit etmiştir: Bütçe ile ilgili bilgilere kamuoyunun ulaşılabilirliğinde sorunlar bulunmaktadır. Bütçenin içerdiği bilgiler halkın anlayabileceği düzeyde değildir. Yasal mevzuatın uygulanmasında yerel yönetimler arasında birliktelik yoktur. Mali verilerin toplanmasında problemler mevcuttur.

Beales ve Thompson (2010) tarafından yapılan çalışmada, Amerika'nın Virjinya eyaletine bağlı 134 yerel yönetim biriminin web sayfaları incelenmiştir. Web sayfalarında yayınladıkları bilgilerin halk için yeterli düzeyde bilgi içerip içermediği araştırılmıştır. Yayınladıkları bilgiler için 100 üzerinden puanlama yapılan 134 yerel yönetim birimi karşılaştırılmıştır. Bütçe dokümanlarının doğru bilgilerle, zamanında ve halkın anlayabileceği bir şekilde yayımlanıp yayımlanmadığına kriterlerine göre değerlendirme yapılmıştır. Virjinya eyaletine bağlı 134 yerel yönetim biriminin genel itibarıyla mali saydamlığı sağlayamadıkları sonucuna ulaşılmıştır. En yüksek puanı alan yerel yönetim biriminin puanı 80 iken, 20 birimin puanı 50'den fazladır. Yerel yönetim birimlerinden 22'si 0 puan alırken, 13 birim 20 puandan az puan almıştır. Ayrıca bazı yerel yönetim birimlerinin değerlendirme yapılabilecek bütçe ve mali bilgileri içeren bir web sayfalarının bile olmadığı gözlemlenmiştir.

Guillamón, Bastida ve Benito (2011) yaptığı çalışmada, 2008 yılında Uluslararası Şeffaflık Örgütü-İspanya (Transparency International Spain) tarafından İspanya'daki büyük 100 belediyede yapılan çalışmadan elde edilen saydamlık ölçümlerini kullanarak çeşitli analiz yapılmıştır. Bu analizlere göre vergi oranı yüksek olan şehirlerde saydamlık oranı daha yüksektir. Sol partilerin, saydamlığı sağlamadaki başarının sağ partilere oranla daha fazla olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Mali saydamlığı sağlamada nüfus yoğunluğu pozitif yönde etki ettiği görülmüştür. Nüfus yoğunluğu arttıkça saydamlık da artmaktadır. Ayrıca çalışmada İspanya'daki belediyelerde saydamlığın olmamasının sebebini, kanunların saydamlığı sağlamada yetersiz kalmasının olduğu belirtilmektedir.

Alegre, Peñas, Santias ve Boubeta (2011) tarafından yapılan çalışma, İspanya'nın Galiçya Bölgesindeki 33 İspanya şehrinin bütçe saydamlığını değerlendirmeye yöneliktir. Çalışmada IMF'nin ve OECD'nin saydamlık standartlarını bir araya getirerek yerel yönetimlerde bütçe saydamlığı ölçeği oluşturulmuştur. Çalışma kapsamında yer alan ilgili belediyenin muhasebe hesaplarının ön denetimini yapan kamu çalışanları tarafından verilen cevaplara göre 33 belediye, bütçe saydamlık skorlarına göre sıralanmışlardır. Logo şehri en yüksek saydamlık puanı alırken, Pontareas şehri en düşük bütçe saydamlık puanı almıştır. Bu sıralamayla da politik faktörlerin (yerel seçimlere katılım yüzdesi), mali faktörlerin (mali denge, belediye harcamaları) ve sosyo-ekonomik faktörlerin (nüfus yoğunluğu, işsizlik oranı) ilişkisini analiz etmişlerdir. Bütçe saydamlığı arttıkça yerel seçimlere siyasi katılım yüzdesi artmaktadır. İşsizlik oranının yüksek olduğu şehirlerde bütçe saydamlığı düşüktür. Nüfus yoğunluğunun yüksek olduğu şehirlerde ise bütçe saydamlık düzeyi yüksektir.

Ülkemizde ise idarelerin saydamlığını değerlendirmeye yönelik yapılan çalışmalar birkaç çalışma ile sınırlıdır (Hazman, 2005; Dülger, 2007; Es ve Şengül, 2009; Demirbaş, 2010; Küçükaycan, 2013).

Hazman'ın (2005) çalışmasında, Türkiye'deki büyükşehir belediyelerinin mali saydamlıkları incelenmiştir. Ulaşılabilirlik kriterine göre seçilen üç büyükşehir belediyesinde mülakat, gözlem, dökümantasyon incelemesi gibi nitel araştırma yöntemleri kullanılmıştır. İlgili belediyelerin karşılaştırılabilir nitelikte ve belli standartlarda istatistiki veri hazırlama konusunda başarılı olamadıkları sonucuna ulaşılmıştır. Bu belediyelerin bütçelerini hazırlamada ve uygulama sürecinde yetki ve sorumluluk ayrımının yapılmasında açıklığın sağlanmasında yetersiz oldukları gözlemlenmiştir.

Dülger'in (2007) çalışmasında, Türkiye'deki bütçe saydamlığının algılama düzeyinin belirlenmesi için maliye örgütlerinde IBP'a tarafından geliştirilen açık bütçe anketi uygulanmıştır. İki farklı ilde ve aynı ildeki iki farklı maliye örgütünde yeterli düzeyde bütçe saydamlığının olmadığı sonucu elde edilmiştir. Ayrıca 5018 sayılı KMYKK'nın uygulanması mali anlamda bir reform niteliği taşımakla beraber uygulamadaki sorunların ortadan kalkmasının zaman alacağı sonucuna ulaşılmıştır.

Es ve Şengül'ün (2009) çalışmasında, 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanununda belirtilen uygulamaların, Kocaeli İl Özel İdaresi'ni göz önüne alınarak, İl özel idare faaliyetlerinde şeffaflığının sağlanmasına yapacağı katkılar incelenmiştir. Vatandaşların bu idarede yapılan işler konusunda bilgi sahibi olarak idarenin karar süreçlerine hem tekil hem de örgütlü olarak katılımının sağlanmasının, idare yönetimde demokratikliği artıran bir unsur olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Şeffaflığın sağlanması, il özel idaresi üzerindeki denetimi sağlayacağından dolayı da hesap verilebilirlik sürecini güçlendirecektir.

Demirbaş'ın (2010) çalışmasında, 11 büyükşehir belediyesi, 16 il belediyesi, 32 büyükşehir ilçe belediyesi ve 11 ilçe belediyesi faaliyet raporu olmak üzere toplam 70 belediyenin faaliyet raporuna ilgili idarelerin web sitelerinden ulaşılmıştır. Araştırma kapsamındaki bu belediyelerin faaliyet raporlarının değerlendirilmesinde içerik analizi yapılmıştır. İçerik analizinde kullanılmak üzere ölçütler oluşturulmuştur. Ölçütleri sağlama konusunda en başarılı belediyeler; Kocaeli Büyükşehir Belediyesi (62 puan), Gazimir Belediyesi (58 puan), Ordu Belediyesi (57 puan), İstanbul Büyükşehir Belediyesi (56 puan) iken en başarısız belediyeler; Merzifon Belediyesi (11 puan), Yozgat Belediyesi (13 puan), Büyükçekmece Belediyesi (16 puan), Esenler Belediyesi (17 puan)'dır. Faaliyet raporlarını belediye web sayfalarında yayınlanması yasal bir zorunluluk olmakla birlikte bu zorunluluğa uymayan birçok belediye olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Faaliyet raporu yayınlayan belediyelerin, bilginin faaliyet raporlarında varlığını ön planda tuttuğu, bilgi kalitesinin ise ikinci planda kaldığı gözlemlenmiştir.

Küçükaycan'ın (2013) çalışmasında, Türkiye'deki 16 Büyükşehir Belediyesiyle 16 Büyükşehirin İl Özel İdaresinin plan ve bütçe komisyon üyelerinin bütçe saydamlık algıları değerlendirilmiştir. Katılımcılardan, bulundukları yerel idaredeki uygulamaları göz önüne alarak idarelerin bütçe saydamlıklarını değerlendirmeleri istenmiştir. Elde edilen sonuçlara göre çalışmaya katılan idarelerin, bütçe süreçlerinde izlenen uygulamalarda yeterli saydamlık düzeyine sahip olduğu sonucuna ulaşılrken, bu idarelerin bütçeyle ilgili bilgileri kamuoyuyla paylaşılmasında problemlerin olduğu gözlemlenmiştir.

3. Araştırma Planı, Yöntemi ve Bulguların Değerlendirilmesi

Bu bölümde araştırmanın amacı, kapsamı, yöntemi ve kısıtları hakkında bilgiler verilerek araştırma bulguları değerlendirilmektedir.

3.1. Araştırmanın Evreni, Örneklemi ve Amacı

Araştırmanın evrenini, Türkiye’deki belediyelerin mali hizmetler biriminin başındaki başkan ve müdürleri oluşturmaktadır. Araştırmanın çalışma evreni ise Türkiye’deki 16 Büyükşehir Belediyesi, 65 İl Belediyesi ve 143 Büyükşehir İlçe Belediyesinin mali hizmetler biriminin başındaki başkan ve müdürlerinden oluşmaktadır⁸. Bilgi edinme sayfaları etkin bir şekilde çalışmayan belediyelerin varolması nedeniyle çalışma kapsamında yer alan mali hizmetler biriminin yöneticilerinin tamamına ulaşılamamıştır. Tarafımıza ulaşan anketlerin 56’sı araştırmaya dâhil edilmiştir. Tablo 1’de her bir belediyenin mali hizmetler biriminin başındaki başkan ve müdürlerinin (gözlem birimleri) sayısı verilerek araştırmanın örneklem birimi toplu olarak gösterilmiştir.

Tablo 1. 2014 Yılı İçin Belediyelerdeki Mali Hizmetler Biriminin Başındaki Başkan ve Müdürlerinin Sayıları

Belediye Türü	Mali Hizmetler Daire Başkanı	Mali Hizmetler Müdürü
Büyükşehir Belediyesi	16	
İl Belediyesi		65
Büyükşehir İlçe Belediyesi		143
TOPLAM	224	

Mali hizmetler birimleri, kamu idarelerinde 5018 sayılı kanunun 60. maddesinde belirtilen görevleri yürüten birimlerdir. Bu birimlerin yaptığı görevleri sıralarsak; ilgili kamu idarenin stratejik plan ve performans programının hazırlanmasını koordine etmek ve sonuçlarının konsolide edilmesi çalışmalarını yürütmek, izleyen iki yılın bütçe tahminlerini de içeren idare bütçesini, stratejik plan ve yıllık performans programına uygun olarak hazırlamak ve idare faaliyetlerinin bunlara uygunluğunu izlemek ve değerlendirmek, mevzuatı uyarınca belirlenecek bütçe ilke ve esasları çerçevesinde, ayrıntılı harcama programı hazırlamak ve hizmet gereksinimleri dikkate alınarak ödeneğin ilgili birimlere gönderilmesini sağlamak, bütçe kayıtlarını tutmak, bütçe uygulama sonuçlarına ilişkin verileri toplamak, değerlendirmek ve bütçe kesin hesabı ile malî istatistikleri hazırlamak. Mali Hizmetler birimin başında 5018 sayılı kanunun 60. maddesinde belirtilen görevleri yürüten yönetici, büyükşehir belediyelerinde mali hizmetler daire başkanı iken diğer belediyelerde mali hizmetler müdürü olarak ifade edilmektedir. Çalışmanın bundan sonraki bölümlerinde her iki yöneticiyi kapsayan mali hizmetler birimi yöneticileri ifadesi kullanılacaktır.

Belediyelerdeki mali işlemleri idare eden mali hizmetler birimi yöneticileri, belediyelerindeki uygulamaları da bire bir gözlemlene imkânına sahiptirler. Bu yöneticiler, belediye bütçesini hazırlayan kişiler olmalarından dolayı belediyelerin bütçe sürecindeki eksikliklerini iyi bilmektedirler. Çalışma kapsamındaki belediyelerin bütçe saydamlığını incelemek üzere belediyelerin bütçelerini yapan mali hizmetler birimi yöneticileri özellikle seçilmiştir. Bu bağlamda çalışmadaki amaç; belediye bütçelerinin saydamlığını araştırarak, belediyelerce üretilen mali bilginin saydamlık, hesap verilebilirlik ve denetimi sağlamada yeterliliğini değerlendirmektir.

⁸ Yeni yasal değişiklikle (6360 sayılı Kanun) büyükşehir sayısı 30 olmasına karşılık, 30.03.2014 mahalli idare genel seçimlerinden sonra ilgili belediyeler büyükşehir statüsünde değerlendirilecektir. Ancak çalışma yapıldığı tarih aralığında mevcut belediye sayıları çalışmada belirtildiği gibidir. Bu nedenle toplam 2950 belediyeden, belde belediyeleri ve büyükşehir olmayan belediyelerin ilçe belediyeleri çalışmanın kapsamı dışında bırakılmıştır.

3.2. Araştırmanın Yöntemi ve Kısıtları

Araştırma, mevcut durumu betimlemeye yönelik bir çalışmadır. Veri toplamada anket yöntemi seçilmiştir. Çalışmada belediyelerin bütçe saydamlığını değerlendirmek için 19 sorudan oluşan bir anket formu kullanılmıştır. Kullanılan anket formu, ilgili literatür ve ampirik uygulamaları içeren çalışmalar incelenerek oluşturulmuştur. Anket formu üç bölümden oluşmaktadır. İlk bölüm, katılımcıların kişisel durumlarına ilişkin bilgileri elde etmeye yönelik sorular (cinsiyet, yaş ve eğitim seviyesi) ile çalıştıkları belediye ve belediye başkanlarının mensubu oldukları partiyi belirlemeye yönelik sorulardan oluşmaktadır. Anketin ikinci bölümünde ise yerel yönetimlerde bütçe saydamlığını değerlendirmek için Alegre vd. (2011) tarafından oluşturulan bütçe saydamlığı ölçeği kullanılmıştır. Bu ölçeğin orijinali, İngilizce olup 15 sorudan oluşmaktadır. Çeviri-yeniden çeviri yöntemiyle Türkçeye çevrilmiştir. Anketin üçüncü bölümünü oluşturan 16., 17., 18. ve 19. sorular ise bütçe sürecinde yasal mevzuatımızda yer alan ifadelerin uygulanabilirliğini değerlendirmek üzere tarafımızca hazırlanmıştır. İkinci ve üçüncü bölümde yer alan sorular, beşli likert tipi ölçeğe göre hazırlanmış ve katılımcılardan görüşlerini kesinlikle katılmıyorum, katılmıyorum, kararsızım, katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum olmak üzere sırasıyla 1’den 5’e kadar puanlamaları istenmiştir.

Anket uygulaması, Aralık 2013 ile Şubat 2014 tarihleri arasında gerçekleştirilmiştir. Belediyelerin resmi internet sayfaları tek tek incelenerek mali hizmetler birimi yönetici isimleri ve mail adresleri tespit edilmiştir. Yöneticilerden kimliklerini belirtmeden anketi doldurmaları istenmiş olup hangi belediyenin yöneticisinin hangi cevabı verdiği bilinmemektedir. Bu bağlamda anketi cevaplayan yöneticilerin objektif olduğu varsayılmaktadır. İsimleri ve mail adresleri bulunan yöneticilere anket linki online olarak yollanmıştır. İsimlerine ulaşılamayan mali hizmetler birim yöneticilerine ise belediyelerin bilgi edinme sayfaları aracılığıyla anketimizin linki verilmiştir. Bilgi edinme sayfaları etkin bir şekilde çalışmayan belediyeler olduğu için çalışma kapsamında yer alan belediyelerin tamamına anket ulaştırılamamıştır. Tarafımıza ulaşan anketlerin 56’sı araştırmaya dâhil edilmiştir. Çalışmada, 56 katılımcının vermiş oldukları veriler üzerinden değerlendirme yapılmıştır.

Ankete katılım yüzdesi %25’dir. Daha fazla bir katılım yüzdesini yakalamak çalışmada hedeflenmiştir. İnternet üzerinden anketlerin geri dönüşünün sağlanmanın zorluğunu da dikkate alırsak verilerin normal dağılıma yaklaşması açısından istatistiksel açıdan yeterli bir katılım düzeyi olduğunu söyleyebiliriz. Parametrik istatistiksel tekniklerin kullanılabilmesi için en az 30 deneğin olması gerektiği konusunda kabul edilen yaygın bir görüş de mevcuttur (Altunışık, Coşkun, Bayraktaroğlu ve Yıldırım, 2010: 134). Ayrıca anket uygulaması süreci içerisinde ocak ayı sonunda anket sayısı (35) az olduğu göz önüne alınarak ikinci kez yöneticilere mail atılmıştır. Birinci mailden sonraki geri dönüşü yapılan anketlerin analizlerdeki sonuçlarla, ikinci mail atıldıktan sonraki geri dönüşü yapılan anketlerin (21) eklenmesiyle elde edilen (56) sonuçlar arasında istatistiksel açıdan bir farklılık görülmemiştir. Dolayısıyla bizim örneklem hacmimiz ne kadar artarsa artsın benzer sonuçları elde edeceğimiz varsayılmaktadır.

Elde edilen sonuçlar mali hizmetler yöneticilerinin görüşlerini doğrultusunda oluşturulmuştur. Belediye bütçesini hazırlama görevi belediye başkanına aittir. Mali hizmetler birim yöneticileri kendilerine verilen talimatları yerine getirmektedirler.

3.3. Ölçeğin Güvenirliği

Ankette kullanılan ölçeğin güvenilirliğini ölçmek için güvenilirlik analizi yapılmıştır. Ankette yer alan 19 ifadenin yer aldığı ölçeğin sorularının içsel tutarlığına baktığımızda Cronbach's Alpha (α) değeri 0,944’dür. Alpha değeri 0 ile 1 arası değer alır ve kabul edilebilir

bir değerin en az 0,7 olması arzu edilir (Altunışık vd., 2010: 124). Cronbach α değerin (0,944) olması, ölçeğin güvenilirliğinin yüksek olduğunu bir göstergesidir.

3.4. Ankete Katılanların Demografik Dağılımları

Aşağıdaki Tablo 2’de ankete katılan mali hizmetler birimi yöneticilerinin yaş, cinsiyet ve eğitim düzeyi gibi demografik bazı değişkenlere göre dağılımları görülmektedir.

Tablo 2: Demografik Dağılımlar

Yaş	Sıklık	%
25-30	0	0,0
31-39	10	17,9
40-49	30	53,6
50-59	16	28,6
60 ve üstü	0	0,0
Toplam	56	100,0
Cinsiyet	Sıklık	%
Erkek	42	75,0
Kadın	14	25,0
Toplam	56	100,0
Eğitim Düzeyi	Sıklık	%
İlköğretim	0	0,0
Lise	4	7,1
Üniversite	44	78,6
Yüksekokul	6	10,7
Beyan Etmeyen	2	3,6
Toplam	56	100,0
Yerel Yönetim Birimi	Sıklık	%
Büyükşehir Belediyesi	10	17,9
Büyükşehir İlçe Belediyesi	20	35,7
İl Belediyesi	16	28,6
Beyan Etmeyen	10	17,9
Toplam	56	100,0
Belediye Başkanının Mensup Olduğu Parti	Sıklık	%
AKP	20	35,7
CHP	12	21,4
MHP	6	10,7
BDP	4	7,1
Beyan Etmeyen	14	25,0
Toplam	56	100,0

Tablo 2’de anlaşıldığı gibi ankete katılan yöneticilerin %53,6’sı, 40-49 yaş aralığında yoğunlaşmakla birlikte ankete katılanların %28,6’lık kısmı, 50 yaş üzerindedir. Katılımcıların %17,9’u, 31-39 yaş aralığındadır. Katılımcıların %75,1’i erkeklerden oluşurken %25,0’i, kadınlardan oluşmaktadır. Bu katılım düzeyi, kadınların belediyelerde üst yöneticiler arasındaki temsil oranının erkeklere kıyasla daha düşük olduğunu da bir göstergesidir. Katılımcıların %7,1’i lise, %78,6’sı üniversite, %10,7’si yüksek lisans, %3,6’sı doktora mezunudur. Mali hizmetler birimi yöneticilerinin eğitim seviyelerinin yüksek düzeyde olduğu görülmektedir. Ankete katılan mali hizmetler birimi yöneticilerinin belediye başkanlarının mensubu oldukları siyasi partileri itibarıyla %35,7’si Adalet ve Kalkınma Partisi, %21,4’ü Cumhuriyet Halk Partisi, %10,7’si Milliyetçi Hareket Partisi ve %7,1’i Barış ve Demokrasi Partisi iken %25’i beyanda bulunmamıştır. Katılımcıların çalıştıkları belediyeleri sınıflandırırsak %17,9’u büyükşehir belediyesi, %35,7’si büyükşehir ilçe belediyesi ve %28,6’sı il belediyesi iken %17,9’u beyanda bulunmamıştır. Büyükşehir ilçe belediyeleri ve il belediyelerden geri dönüş oranı yüksek olmuştur.

3.5. Araştırma Bulguları ve Bulguların Değerlendirilmesi

Araştırma kapsamında oluşturulan ölçekteki her bir ifade dört başlık altında incelenmiştir. Elde edilen bulgular da bu başlıklar çerçevesinde değerlendirilmiştir.

3.5.1. Bütçe Sürecinin Açık Olması

Ankette yer alan (1., 2., 3., 4. ve 5. sorular) belediyelerdeki bütçe sürecinin saydamlığını sorgulayan ifadelerdir. Bu ifadelere verilen cevapların ayrıntısına aşağıda değinilmiştir.

Tablo 3: Bütçe Sürecinin Açık Olması

Bir No'lu ifade; belediyemizin bütçe tahminleri ile öngörülen temel ekonomik varsayımlar hem gerçekçi ve hem de doğru bilgilerden oluşur."

Katılım Derecesi	Sıklık	%
Kesinlikle Katılmıyorum	2	3,6
Katılmıyorum	0	0,0
Kararsızım	6	10,7
Katılıyorum	24	42,9
Kesinlikle Katılıyorum	24	42,9
Toplam	56	100,0

İki No'lu ifade; "muhalefet partilerinin meclis üyelerine, belediyemizin bütçe rakamları bütçe toplantılarından önce sunulur; bütçe takvimi içerisinde muhalefetin bütçe verilerini analiz edebilmeleri için yeterli zamanları vardır."

Katılım Derecesi	Sıklık	%
Kesinlikle Katılmıyorum	2	3,6
Katılmıyorum	0	0
Kararsızım	2	3,6
Katılıyorum	30	53,6
Kesinlikle Katılıyorum	22	39,3
Toplam	56	100,0

Üç No'lu ifade; "mali yıl içerisinde, belediye bütçesinin uygulama aşamasında kullanılan ödenekler ve toplanan gelirlere ilişkin periyodik veriler, meclise tam zamanında sunulur."

Katılım Derecesi	Sıklık	%
Kesinlikle Katılmıyorum	2	3,6
Katılmıyorum	6	10,7
Kararsızım	2	3,6
Katılıyorum	22	39,3
Kesinlikle Katılıyorum	24	42,9
Toplam	56	100,0

Dört No'lu ifade; "belediye bütçesinin kesin hesapları, idaremizin yönetiminin başarı ya da başarısızlığını tüm yönleriyle gösterir biçimde hazırlanmaktadır."

Katılım Derecesi	Sıklık	%
Kesinlikle Katılmıyorum	2	3,6
Katılmıyorum	0	0
Kararsızım	4	7,1
Katılıyorum	24	42,9
Kesinlikle Katılıyorum	26	46,4
Toplam	56	100,0

Beş No'lu ifade; "belediyenizin bütçe tasarısı, Mecliste tüm detaylarıyla tartışılarak karara bağlanır."

Katılım Derecesi	Sıklık	%
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0
Katılmıyorum	2	3,6
Kararsızım	4	7,1
Katılıyorum	28	50,0
Kesinlikle Katılıyorum	22	39,3
Toplam	56	100,0

Bütçe sürecinin saydamlığını sorgulayan (1., 2., 3., 4. ve 5. sorular) ifadelerine, katılımcıların genel itibarıyla yüksek bir katılım düzeyi vardır. Bu beş ifadenin katılım düzeyinin aritmetik ortalaması alındığında da ortalamanın yüksek olduğu tespit edilmiştir (4,16).

Katılımcıların büyük bir kısmı (%85,8'i), bütçe tahminlerinin gerçekçi ve doğru olduğuna inanmaktadırlar (bir nolu ifade). Bu inancın yüksekliğine karşın uygulamada belediye bütçelerinde yaşanan sapmaların çokluğu bu noktada bir problemin olduğunu göstermektedir. Mali hizmetler yöneticileri, belediyelerindeki bütçe tahminlerinin gerçekçi ve doğru bilgilerden oluştuğunu düşünmektedirler. Muhalefet partilerinin meclis üyelerine, belediyenin bütçe rakamları bütçe toplantılarından önce sunulduğu ve bütçe takvimi içerisinde muhalefetin bütçe verilerini analiz edebilmeleri için yeterli zamanları olduğuna dair %92, 9 gibi yüksek bir oranda katılım vardır (iki nolu ifade). Katılımcılar, kanunda belirtilen süreler (5 gün komisyonda, 20 gün mecliste yapılan görüşmelere) bağlı kalındığına inanmaktadırlar. Bütçe takviminin bütçe ve muhasebe yönetmeliğinde ifade edildiği şekilde yerine getirildiği görülmektedir. Burada araştırılması gereken bir başka husus ise kanundaki sürelerin bütçelerin analiz edebilmesi için yeterli olup olmadığıdır. Muhalefetin bütçe verilerini analiz edebilmeleri için yeterli zamanlarının olması, belediye meclislerinde hem iktidar partisi hem de muhalefet partileri için bütçeyi değerlendirmeleri açısından son derece önemlidir. Bu açıdan üyelerin bütçeyi analiz edebilmeleri için yeterli zamanlarının olması için yönetmelikteki süreler artırılırsa saydamlığın sağlanmasına da katkı yapılacaktır.

Mali yıl içerisinde, belediye bütçesinin uygulama aşamasında kullanılan ödenekler ve toplanan gelirlere ilişkin periyodik verilerin, meclise tam zamanında sunulduğuna dair % 82,1'lik bir katılım oranı vardır (üç nolu ifade). Belediyelerin, bütçe süreçlerinde takip ettikleri bütçe hazırlama takvimine bağlı kaldıkları görülmektedir. Belediye bütçesinin kesin hesapları, belediye yönetiminin başarı ya da başarısızlığını tüm yönleriyle gösterir biçimde hazırlandığına dair %89,3'lük bir katılım düzeyi vardır (dört nolu ifade). Belediyenin bütçe tasarısının, Mecliste tüm detaylarıyla tartışılarak karara bağlandığına dair de yüksek bir katılım düzeyi (%89,3'lük) vardır (beş nolu ifade). Bütçenin oluşturulması sürecinde belediye meclislerinde izlenen yöntemlerin ve uygulamalara ilişkin yöneticilerin saydamlık algı düzeyi yüksektir. Halkın temsilcilerini bir araya getiren bu meclislerde, bütçelerin detaylı bir şekilde görüşülmesi bütçe hakkının sağlanması açısından saydamlığın artmasına katkı yapmaktadır.

3.5.2. Mali Hesapların Kapsamı ve Bilginin Kamuoyuna Açık Olması

Ankette yer alan (6., 7., 8., 9., 10. ve 11. sorular) belediyelerin bütçe bilgilerinin kamuoyuna açıklığını sorgulayan ifadelerdir. Bu ifadeler verilen cevapların ayrıntısına aşağıda değinilmiştir.

Tablo 4: Mali Hesapların Kapsamı ve Bilginin Kamuoyuna Açık Olması

Altı No’lu ifade; “belediyenin mali hesapları, tamamen idarenin gerçek mal varlığını yansıtacak şekilde oluşturulur (Amortismanlar, envanterler ve muhasebeleştirilemeyen faturalar doğru bilgileri içerir.”

Katılım Derecesi	Sıklık	%
Kesinlikle Katılmıyorum	2	3,6
Katılmıyorum	2	3,6
Kararsızım	0	0,0
Katılıyorum	24	42,9
Kesinlikle Katılıyorum	28	50,0
Toplam	56	100,0

Yedi No’lu ifade; “belediyenin mali hesapları, idarenin ödenmesi gereken borçları ve yükümlülükleri tam olarak yansıtacak bilgileri içermektedir.”

Katılım Derecesi	Sıklık	%
Kesinlikle Katılmıyorum	2	3,6
Katılmıyorum	0	0,0
Kararsızım	0	0,0
Katılıyorum	28	50,0
Kesinlikle Katılıyorum	26	46,4
Toplam	56	100,0

Sekiz No’lu ifade; “belediyemizde gider bütçesi hazırlanırken harcama planları etkinlik analizleriyle (fayda-maliyet analizi, yöneylem araştırması vb.) beraber sunulur.”

Katılım Derecesi	Sıklık	%
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0,0
Katılmıyorum	10	17,9
Kararsızım	14	25,0
Katılıyorum	22	39,3
Kesinlikle Katılıyorum	10	17,9
Toplam	56	100,0

Dokuz No’lu ifade; “belediyemizin bütçesini hazırlarken vatandaş katılımının sağlanmasına gereken önem verilmektedir.”

Katılım Derecesi	Sıklık	%
Kesinlikle Katılmıyorum	2	3,6
Katılmıyorum	16	28,6
Kararsızım	18	32,1
Katılıyorum	14	25,0
Kesinlikle Katılıyorum	6	10,7
Toplam	56	100,0

On No’lu ifade; “belediyemizin bütçe bilgileri, vatandaşların istedikleri zaman ulaşım istişare edebilmeleri amacıyla hem online olarak yayımlanır hem de vatandaşların yazılı talebi halinde vatandaşlara yazılı olarak sunulur.”

Katılım Derecesi	Sıklık	%
Kesinlikle Katılmıyorum	2	3,6
Katılmıyorum	10	17,9
Kararsızım	8	14,3
Katılıyorum	28	50,0
Kesinlikle Katılıyorum	8	14,3
Toplam	56	100,0

Onbir No’lu ifade; “belediyenizin personel istihdamı ile ilgili düzenlemeleri standartlara bağlı ve kamuoyuna açıktır.”

Katılım Derecesi	Sıklık	%
Kesinlikle Katılmıyorum	4	7,1
Katılmıyorum	6	10,7
Kararsızım	4	7,1
Katılıyorum	26	46,4
Kesinlikle Katılıyorum	16	28,6
Toplam	56	100,0

Belediyelerin bütçe bilgilerinin kamuoyuna açıklığını sorgulayan ifadelerin (6., 7., 8., 9., 10. ve 11. sorular) aritmetik ortalamasının, ölçeğin ilk beş ifadesine kıyasla katılım düzeyinin daha az olduğu tespit edilmiştir (3,7). Bu bölümde alt başlıklar halinde; belediyelerin muhasebe sistemi, finansman sistemi ve işe alım sürecinin saydamlığı incelenmiştir. Sonuçlara göre katılımcıların çoğunluğunun, belediyenin mali hesaplarına güven duydukları görülmektedir. Bu durum, belediyelerin mal varlıkları, ayrılan amortisman değerleri ile muhasebeleştirilemeyen ama sonradan muhasebeleştirilen faturaları ve borç yükümlülüklerine ilişkin bilgilerinde gerçekliliğin sağlanması açısından son derece olumlu bir sonuçtur. Elde edilen sonuçların belediyelerde kullanılmakta olan tahakkuk esaslı bütçeleme sisteminin iyi işlediğinin bir göstergesi olduğunu da söyleyebiliriz. Etkin bir muhasebe sisteminin belediye faaliyetleri hakkında zamanında ve güvenilir bilgi sağlayarak saydamlığın artmasına katkısı vardır.

Belediyelerin kamuoyu ile paylaşılan mal varlığı ile borç ve yükümlülüklerine ilişkin mali hesapların doğruluğuna ilişkin %92,9'luk yüksek bir katılım düzeyi vardır (altı nolu ifade). Yöneticiler mali hesapların doğruluğu ve güvenilirliğine inanmaktadırlar. Aynı inancın belediyenin ödenmesi gereken borç ve yükümlülüklerle ilişkin bilgilerin doğruluğu yönünde de olduğu görülmektedir (yedi nolu ifade).

Belediyelerin gider bütçelerini hazırlanırken, harcama planlarıyla beraber fayda-maliyet analizi ve yöneylem araştırılması gibi tekniklerin sunulup sunulmadığına yönelik sekiz nolu ifadeye, yöneticilerin %57,2'lik katıldıklarını beyan ederken, %17,9'u bu ifadeye katılmamıştır. Bu ifadeyi, diğer ifadelerle kıyasladığımızda ortalaması oldukça düşüktür (3,5). Katılımcıların %17,9'u bu analiz tekniklerini harcama planlarıyla beraber sunmadıklarını beyan etmektedirler. Bütçe sürecinin en önemli kısımlarından biri olan gider bütçesinin hazırlanmasında kullanılması gerekli olan bu analiz tekniklerine harcama planlarıyla beraber yer verilmesine gereken önemin verilmediği görülmektedir. Sınırlı belediye bütçesindeki kaynakları nereye ve ne kadar harcarsak topluma ne kadar fayda sağlarız?, elimizdeki kaynakları en doğru nasıl kullanabiliriz? gibi kaynak kullanımındaki rasyonelliği sağlayacak bu uygulamaların harcama planlarının yanında yer verilmesi gerekmektedir. Fayda-maliyet analizi ve yöneylem araştırılmasının harcama planlarıyla beraber sunumunun yapılmaması bu tekniklerin kullanılıp kullanılmadığı sorusunu da akla getirmektedir.

Belediyelerin bütçelerinin oluşumunda vatandaş katılımının sağlanmasına gerektiği kadar önem verilip verilmediğine ilişkin dokuz nolu ifadeye yöneticilerin %35,7'si katıldıklarını beyan ederken, %32,2'si katılmamıştır. Belediye bütçesinin hazırlanmasında vatandaş katılımının sağlanamaması anket içerisinde en düşük ortalamaya sahip ifadedir (3,1). Katılımcılığın olmaması, saydamlığın olmamasına neden olmakla beraber idarecilerin hesap verme sorumluluğunun oluşmasını da engellemektedir. Vatandaşın bütçe sürecine dâhil edilmesi belediye yönetiminin etkinliğini artıracaktır. Katılımcılığı sağlayabilmek için vatandaşın bütçeyi "belediyenin bütçesi" olarak algılaması yerine, "benim belediyemin bütçesi" diye bütçesine sahip çıkması gerekmektedir. Belediyeler, vatandaşın belediye bütçe sürecine ilgisini ve katılım isteğini sağlamaya yönelik adımlar atmalıdır. Nitekim Özmen ve Zeren (2010) tarafından Karaman il merkezinde (531 vatandaşla) yapılan alan araştırmasında vatandaşlar, katılımı ilgili isteklerini rahatlıkla dile getirmekte ve katılıma istekli oldukları görülmüştür. Buna karşın katılmayla ilgili faaliyetlerde bir hayli çekingen kaldıkları sonucuna ulaşılmıştır. Benzer şekilde belediyelerdeki bütçe sürecine katılımın, halkın bütünü tarafından arzu edilen, ancak uygulama noktasında çok önemli zorluklar yaşanan bir davranış biçimi olduğunu söyleyebiliriz.

Belediyelerin bütçe verilerini vatandaşla paylaşp paylaşmadıklarına yönelik hazırlanan on nolu ifadeye yöneticilerin %64,3'ü katıldıklarını beyan ederken, %21,5'i bu ifadeye

katılmamıştır. Belediyelerin vatandaşlarına bütçeye ilişkin bilgileri, hem online hem de talepleri halinde yazılı olarak verilmekte olduğu sonucu elde edilmekle beraber, katılımcıların kendi aralarında ortak bir noktada uzlaşmadıkları görülmüştür. Katılımcıların bir kısmı bu ifadeye katılırken %21,5'i katılmamaktadır. Bu ifade ile hem online hem yazılı veri talebini karşılama düzeyi değerlendirilmeye çalışılmıştır. Web sayfalarında bütçe bilgilerine yer veren belediyeler, bu bilgileri internet sayfalarından edinmelerini istedikleri için bilgi edinme sayfalarından bütçe bilgilerine ilişkin sorulara vatandaşlarının yazılı talebini karşılayabilirler. Bu bakımdan belediyelerin yazılı talepleri cevaplamak yerine web sayfalarını kullanabilirler. Katılımcıların %35'i bütçe verilerini vatandaşla paylaşmadıklarını ifade etmelerinin sebebi vatandaş tarafından bir talebin olmadığı için paylaşım yapılmadığı yönünde de olabilir. Nitekim Akyıldız ve Demir tarafından (2011) yapılan çalışmada, Uşak Belediyesi ve Uşak Valiliğine Bilgi Edinme Hakkı (BEH) amacıyla vatandaşlar tarafından yapılan başvurular incelenmiştir. 2007, 2008 ve 2009 yıllarında toplam 583 başvuru ilgili idarelere yapılmıştır. Uşak ili örneğine göre, halk ve yöneticiler BEH'in içeriği ve önemi konusunda yeterli bilgiye sahip olmadığı, halkın büyük bir çoğunluğunun bu haktan habersiz ve yararlanmamakta olduğu; bu haktan haberdar olan sınırlı bir kesim ise "BEH"i "dilekçe hakkı" ile karıştırıldığı gözlemlenmiştir.

İdarelerin personel istihdamıyla ilgili düzenlemelerinin standartlara bağlı olup olmadığını değerlendiren on bir nolu ifadeye yöneticilerin %75'i katıldıklarını beyan etmektedirler. Kararsızların ve katılmayanların oranı %25'dir. Mali hizmetler yöneticilerinin çoğunluğuna göre belediyelerde personel politikaları sağlıklı bir şekilde işlemektedir. Katılımcıların %25'i, belediyelerin istihdam politikalarının iyi işletilmediğini düşünmektedirler. Oysaki 22.02.2007 tarihli Belediye ve Bağlı Kuruluşları ile Mahalli İdare Birlikleri Norm Kadro İlke ve Standartlarına Dair Yönetmeliği ile belediyelerde personel istihdamı standartta bağlanmıştır. Aynı şekilde 5393 sayılı kanunun 49. maddesine göre belediyelerin personel giderleri toplamı bir önceki gerçekleşen bütçe gelirlerinin yeniden değerlendirilmesi sonucu bulunacak miktarın nüfusu 10.000'den az olan belediyelerde %40'ını diğer belediyelerde ise %30'unu aşması halinde yeni personel istihdamı yapılamayacağı kararı mevcuttur. Uygulamada, bahsi geçen sınırlamalardan dolayı belediyelerin hizmet satın alımı yapması ve de bağlı işletmelerde istihdama yönelik uygulamalardan kaçınılması, %17,8'lik katılmama sonucunun gerekçesi olabilir. Fakat mali hizmetler yöneticilerinin çoğunluğuna göre belediyelerde personel istihdamında standartlara uyulduğunu ifade etmektedirler.

3.5.3. Uygulama ve Raporlama Süreçlerinin Açık Olması

Ankette yer alan (12., 13., 14. ve 15. sorular) belediyelerin bütçe harcamalarının uygulama ve izleme esaslarının kamuoyuna açıklığını sorgulayan ifadelerdir. Bu ifadelerin ayrıntısına aşağıda değinilecektir.

Tablo 5: Uygulama ve Raporlama Süreçlerinin Açık Olması

Oniki No'lu ifade; “belediyemizin, ihale süreçlerindeki düzenlemeler ve uygulamalar şeffaf, tarafsız ve rekabetçi koşullarda oluşturulur”

Katılım Derecesi	Sıklık	%
Kesinlikle Katılmıyorum	2	3,6
Katılmıyorum	0	0,0
Kararsızım	4	7,1
Katılıyorum	26	46,4
Kesinlikle Katılıyorum	24	42,9
Toplam	56	100,0

Onüç No'lu ifade; “merkezi yönetim tarafından sağlanan mali yardımlarda (bağış ve hibeler), merkezi yönetim, diğer belediyelerin haklarını göz ardı etmeden eşit koşullarla bütçemize katkıda bulunur”

Katılım Derecesi	Sıklık	%
Kesinlikle Katılmıyorum	2	3,6
Katılmıyorum	8	14,3
Kararsızım	16	28,6
Katılıyorum	16	28,6
Kesinlikle Katılıyorum	14	25,0
Toplam	56	100,0

Öndört No'lu ifade; “belediyemizin bütçe harcamalarının en az %70'i ön denetime tabi tutulmaktadır.”

Katılım Derecesi	Sıklık	%
Kesinlikle Katılmıyorum	2	3,6
Katılmıyorum	4	7,1
Kararsızım	6	10,7
Katılıyorum	26	46,4
Kesinlikle Katılıyorum	16	28,6
Beyanda Bulunmayan	2	3,6
Toplam	56	100,0

Onbeş No'lu ifade; “Sayıştay’a sunulan; belediyenin mali yapısını gösteren belgeler ve raporlar, Sayıştay’ın idarenin faaliyet sonuçlarının ölçümünü ve performans değerlendirmesini sağlayabilecek niteliktedir.”

Katılım Derecesi	Sıklık	%
Kesinlikle Katılmıyorum	2	3,6
Katılmıyorum	2	3,6
Kararsızım	2	3,6
Katılıyorum	24	42,9
Kesinlikle Katılıyorum	26	46,4
Toplam	56	100,0

Belediyelerin bütçe harcamalarının uygulama ve izleme esaslarının kamuoyuna açıklığını sorgulayan ifadelerin (12., 13., 14. ve 15. sorular) ortalaması incelendiğinde en düşük katılım düzeyi on üçüncü ifadedir.

Belediyelerin ihale süreçlerinin şeffaf, tarafsız ve rekabetçi koşullarda yapıp yapılmadığına sorgulayan on iki nolu ifadeye, %89,3'lük yüksek bir katılım vardır. Bu bölümün ilk ifadesinde, belediye ihale süreçlerindeki saydamlık düzeyi sorgulanmaktadır. 4734 Sayılı Kamu İhale Kanununun “İhale Komisyonları” başlıklı 6'ncı maddesine göre, belediyelerdeki ihale komisyonlarındaki süreçleri bire bir takip eden katılımcılar, belediyelerdeki ihale sürecinin 4734 Sayılı Kanun amacı doğrultusunda işlediğini ifade etmişlerdir. Yüksek bir katılımın düzeyinin olması, belediyelerde yapılan ihalelerde; saydamlığın, rekabetin ve güvenirliliğin sağlanması ile belediye kaynakların verimli kullanılması açısından son derece olumlu bir sonuç olarak görebiliriz. İhale komisyonunun bir üyesi olan bu yöneticinin verdiği cevaplarının yanında bu ifadenin, belediye meclis üyelerine sorulup, cevapların da belediye başkanının olduğu partiden üyeler ve muhalefet partilerine mensup

üyelerin görüşleri ile daha fazla anlam kazanacağı düşünülebilir. Bilge ve Küçükaycan'ın (2013) çalışmasında, belediye meclis üyelerine belediyedeki ihale süreçlerindeki saydamlık düzeyi sorgulanmıştır. Meclis üyelerinin %74,1'i ihale sürecinin saydamlığını inandıklarını ifade ederken %25,9'u inanmamaktadır. Ve bu ifadenin diğer ifadelerle göre genel ortalama içindeki ortalamasının (4,29) yüksek çıkması, yerel yönetimlerdeki ihale süreçlerinin saydamlık için yeterli seviyede olduğunun bir göstergesi olabilir sonucu elde edilmiştir.

Merkezi yönetim, tarafından sağlanan mali yardımlarda (bağış ve hibelerde) diğer belediyelerin hakları göz ardı edilmeden adil bir şekilde idarelere pay aktarımı olup olmadığını sorgulayan on üç nolu ifadeyle yöneticilerin %53,6'sı katıldıklarını, %17,8'lik kısmı katılmadıklarını beyan etmişlerdir. Bu ifadeye katılmayanların olması, merkezi yönetimin, belediyeler arasındaki mali yardımların paylaşımında eşitliği sağlayamadığına yönelik bir algının var olduğunu göstermektedir. Ancak bu algıyı ölçmeye yönelik değerlendirmelerde genel bütçe vergi gelirlerinden pay verilmesi düzenlemesiyle, bakanlıklar ile kamu kurum ve kuruluşların yürüttüğü programlar çerçevesinde sağlanan destekler ile Maliye Bakanlığı bütçesinden belediyelere yardım olarak aktarılan ödenekler arasında bir ayırım yapılması gerekmektedir. Sorudaki kararsızların oranının (%28,6) yüksek olmasının sebebinin; sorudaki parantez içinde yer verilen “bağış ve hibeler” ifadesinden kaynaklandığı düşünülmektedir. Genel bütçe vergi gelirlerinden verilen paylar kanundaki standart kriterlere tabi iken bağış ve yardımların dağıtımında ise bakanlıklar ve ilgili kurumların hazırladığı çeşitli kriterler mevcuttur. Fakat bağış ve yardımların gerçekleştirilmesinde politik yaklaşımlar sergilenebilmektedir. Bağış ve yardımların ne kadar, ne için ve kime sorularının yanıtlarını da kapsayacak düzenli raporlar hazırlanarak kamuoyuna açıklanmalıdır. İfadenin standart sapmasının diğer ifadelerle kıyasla daha yüksek çıkması katılımcılar arasında fikir ayrılığının olduğunu göstermektedir. İki den fazla grubun karşılaştırılması için uygun test istatistiği One-way ANOVA'dır (Altunışık vd. 2010: 200). One-way ANOVA testi yapılarak belediyelerdeki siyasi partilere göre değişimin olup olmadığına bakıldığında, AKP'li belediyelerin merkezi hükümete olan güvenleri daha yüksek iken diğer partilere ait olan belediyelerde daha düşük bir güven algısı tespit edilmiştir. Belediyelerin mensubu oldukları partilere göre belediyeler aralarında istatistiksel açıdan anlamlı bir fark yoktur (Sayfa sınırlaması dolayısıyla elde edilen istatistiksel tablolara yer verilememektedir.)

Belediyelerdeki harcamaların ön denetime tabi tutulup tutulmadığını sorgulayan on dördüncü ifadeye, yöneticilerin %77,8'i katıldıklarını beyan ederken, %10,7'lik kısmı bu ifadeye katılmamıştır. Katılımcılar, 5018 sayılı Kanunun 60. maddesine göre belediyelerdeki harcamaların ön malî kontrol faaliyetini yürütmekle görevli olan mali hizmetler biriminin başındaki yöneticilerdir. Ön mali kontrol; belediyelerin gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerine ilişkin mali karar ve işlemlerinin; idare bütçesi, bütçe tertibi, kullanılabilir ödenek tutarı, harcama programı ve diğer mevzuat hükümlerine uygunluğunu ve kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması bakımından yapılan kontrolü kapsamaktadır. Bu ifadeye yüksek bir katılımın olması, yöneticilerin büyük bir kısmının kanuni zorunluğu yerine getirdiği ve ön mali kontrole gereken önemi verdiklerinin bir göstergesi olabilir.

Belediyelerde mali denetimden sorumlu olan kurum olarak Sayıştay'a sunulan verilerin ve raporların doğruluğuna ilişkin olarak sorulan ifadeye, yüksek bir katılım (%89,3) düzeyi vardır. Mali hizmetler biriminin başındaki yöneticiler, belediyelerin verilerine ve raporlarına saydamlığı sağlayıcı ve dış denetimi gerçekleştirici nitelikte, açık, doğru ve güvenilir oldukları konusunda ortak bir algıya sahip oldukları gözlemlenmiştir. Yöneticiler, Sayıştay denetimine tabi olan verilerin ve raporların içerik olarak yeterli olduğunu algısına sahiptirler. Belediyeler için hazırlanan Sayıştay denetim raporlarında, geç muhasebe kayıtlarının olduğu tespiti yer

almaktadır. Belediye verilerinin Sayıştay incelenmesi için zamanında Sayıştay'a sunulması önem arz etmektedir. Bu bağlamda dış denetimin tamam anlamıyla yerine getirilmesi belediyelerdeki saydamlığa katkı yapacaktır.

3.5.4. Yasal Mevzuatın Belediyelerde İşleyişi

Ankette yer alan (16., 17., 18. ve 19. sorular) belediyelerin bütçelerinde yasal mevzuatın uygulanabilirliğine yönelik ifadelerdir. Bu ifadelere verilen cevapların ayrıntısına aşağıda değinilmiştir.

Tablo 6: Yasal Mevzuatın Uygulanabilirliği

<i>Onaltı No'lu ifade; “kanunda belirtildiği üzere plan bütçe komisyonumuzda incelenen konular hakkında, uzman ve akademisyenler, oy hakkı olmaksızın komisyon toplantılarına çağrılır ve görüşleri alınır.”</i>		
Katılım Derecesi	Sıklık	%
Kesinlikle Katılmıyorum	6	10,7
Katılmıyorum	12	21,4
Kararsızım	14	25,0
Katılıyorum	14	25,0
Kesinlikle Katılıyorum	10	17,9
Toplam	56	100,0
<i>Onyeddi No'lu ifade; “halkın katılımını sağlamak üzere oluşturulan kent konseyimiz aktif olarak çalışmaktadır.”</i>		
Katılım Derecesi	Sıklık	%
Kesinlikle Katılmıyorum	2	3,6
Katılmıyorum	4	7,1
Kararsızım	10	17,9
Katılıyorum	24	42,9
Kesinlikle Katılıyorum	16	28,6
Toplam	56	100,0
<i>Onsekiz No'lu ifade; “faaliyet raporlarımız web sayfamızda düzenli olarak yayımlanmaktadır.”</i>		
Katılım Derecesi	Sıklık	%
Kesinlikle Katılmıyorum	2	3,6
Katılmıyorum	2	3,6
Kararsızım	8	14,3
Katılıyorum	22	39,3
Kesinlikle Katılıyorum	22	39,3
Toplam	56	100,0
<i>Ondokuz No'lu ifade; “faaliyet raporları, kullanılan kaynakları, bütçe hedef ve gerçekleştirmelerini, meydana gelen sapmaların nedenlerini, varlık ve yükümlülükleri ile yardım yapılan birlik, kurum ve kuruluşların faaliyetlerine ilişkin bilgileri de içerecek şekilde düzenlenir.”</i>		
Katılım Derecesi	Sıklık	%
Kesinlikle Katılmıyorum	2	3,6
Katılmıyorum	4	7,1
Kararsızım	10	17,9
Katılıyorum	24	42,9
Kesinlikle Katılıyorum	16	28,6
Toplam	56	100,0

Belediyelerin bütçelerinde yasal mevzuatın işleyişine ilişkin ifadeler (16. 17, 18 ve 19. sorular) olup en düşük katılım ortalaması on altı nolu ifadede gerçekleşmiştir (3,1). Bu bölümde belediyelerin tabi oldukları yasal mevzuatın uygulanabilirliği değerlendirilmiştir. Kanunda (5393 sayılı Belediye Kanunu madde 24) belirtildiği üzere plan bütçe komisyonunda incelenen konular hakkında, uzman ve akademisyenler, oy hakkı olmaksızın komisyon toplantılarına çağrılır ve görüşleri alınır ifadesine (on altı nolu ifade), yöneticilerin %42,9'u katıldıklarını beyan ederken, %32,1'lik kısmı bu ifadeye katılmadıklarını beyan etmişlerdir. Anketteki en düşük katılım düzeyinin olduğu ifadelerden biri (3,1), belediye bütçesinin plan bütçe

komisyonda görüşülmesinde katılımcılığının sağlanıp sağlanmadığına yönelik olan on altıncı ifadedir. Mali hizmetler birimi yöneticileri, belediye bütçesinin oluşumu sürecinde gereken katılımcılığın sağlanamadığına inanmaktadırlar. Katılımcılığın sağlanması adına Belediye Kanununun 24. maddesinde yer alan hususların, ilgili tüm belediyeler tarafından yerine getirilmesi gerekmektedir.

Halkın katılımını sağlamak üzere oluşturulan kent konseylerinin aktif olarak çalışıp çalışmadığını sorgulayan on yedi nolu ifadeye yöneticilerin %71,4'ü katıldıklarını beyan ederken, %10,7'si bu ifadeye katılmamıştır. Belediye meclisinin ilk toplantısında gündeme alınarak değerlendirilmesi öngörülen Kent Konseylerin görüşleri, belediye yönetimine halkın dâhil edilmesi açısından son derece önemlidir. Kent konseyinin çalışmasına yönelik olan ifadeye kararsızların oranı diğer ifadelere kıyasla daha fazladır. Büyükşehir belediyelerinin (4,2) yöneticilerinin bu ifadeye katılımları, il ve ilçe belediyelerine kıyasla daha yüksek iken il belediyelerinin ortalaması (3,9) ilçe belediyelerine (3,7) kıyasla daha yüksektir. Şehirleşme düzeyi arttıkça kent konseylerinin belediye yönetimine katılımı artmaktadır. Belediye hizmetlerinden yararlananların talep ve beklentilerinin belediye yönetimine aktarılmasında aracı olması bakımından kent konseylerine, tüm belediyelerin önem vermesi gerekmektedir.

Belediyelerinin faaliyet raporlarının web sayfalarında düzenli olarak yayımlanıp yayınlanmadığını sorgulayan on sekiz nolu ifadeye yöneticilerin %78,6'sı katıldıklarını beyan ederken, %7,2'si bu ifadeye katılmamıştır. Bu sorunun cevabını, belediyelerin resmi internet sayfalarını tek tek incelenerek online olarak yayımlama varsa, belediyelerin faaliyet raporlarının yayımlanıp yayınlanmadığı tarafımızca tespit edilebilirdi. Fakat, Demirbaş (2010) tarafından 70 belediyenin faaliyet raporlarının içerik analiziyle incelendiği çalışmada birçok belediyenin faaliyet raporlarının web sayfalarında düzenli olarak yayımlama zorunluluğunu yerine getirmediği sonucuna ulaşılmıştır. Belediyelerin bütçeleri ile kesin hesaplarının saydamlığının değerlendirilmesinde belediyelerin Web sayfaları bize yardımcı olan önemli bir araçtır. Çalışmadaki yaklaşımımız; mali hizmetler birim yöneticilerin mensubu oldukları belediye tarafından faaliyet raporlarının web sayfalarında düzenli olarak yayımlama işleminin yapılıp yapılmadığına olan inançlarını/algılarını ölçmektir. Belediyelerin yasal mevzuatın yerine getirilip getirilmediğinin çalışanlar tarafından kabul edilebilirliğini görmektir. Bütçe bilgilerinin ve bunla ilgili dökümanların, bütçe hakkı kapsamında, vatandaşlara sunulması belediyelerin temel görevlerinden birisidir. Faaliyet raporlarının kamuoyuna açıklanması ise kanuni bir zorunludur. Faaliyet raporlarının belediyelerin web sayfalarında yayımlandığına yönelik genel bir katılım düzeyi olmakla beraber katılmayanların ve kararsızların oranı 21,4'dür. Belediyelerin teknolojiyi kullanmaları günümüz için bir zorunluluktur. Belediyelerin internet sayfaları, vatandaşların kolayca bilgilere ulaşabilmesi açısından etkili bir iletişim aracıdır. Bu araç saydamlığın artırılmasına katkı yapmaktadır.

Belediyenin faaliyet raporlarının, kullanılan kaynakları, bütçe hedef ve gerçekleştirmelerini, meydana gelen sapmaların nedenlerini, varlık ve yükümlülükleri ile yardım yapılan birlik, kurum ve kuruluşların faaliyetlerine ilişkin bilgileri de içerecek şekilde düzenlenip düzenlenmediğini sorgulayan on dokuz nolu ifadeye %71,4'ü katıldıklarını beyan ederken, %10,7'si bu ifadeye katılmamıştır. Belediye kanunu 56. maddesi gereğince belediye başkanının, 5018 sayılı Kanunda belirtildiği üzere belediyenin faaliyet raporunu hazırlaması gerekmektedir. Mali hizmetler yöneticileri, harcama birimleri tarafından hazırlanan birim faaliyet raporlarını da esas alarak belediyenin faaliyet raporunu hazırlamaktadırlar. Bu yöneticiler, belediye başkanı adına idarenin faaliyet raporu oluşturduklarından dolayı ürettikleri bu raporlarının, kanunun gerektirdiği şartları taşıdığına ve yeterlilikte olduğunu yüksek oranda inanmaktadırlar. Ancak yöneticiler arasında inanmadıklarını beyan etmiş olanların yer alması, ürettikleri faaliyet

raporlarının vatandaşlara hesap verme aracı olarak kullanılamayacağını kabul edenlerin de olduğunun bir göstergesi olabilir.

Tablo 7: Tanımlayıcı İstatiksel Değerler*

	N	Minimum	Maximum	Ortalama	Std.Sapma
S1	56	1,00	5,00	4,21	,90883
S2	56	1,00	5,00	4,25	,83666
S3	56	1,00	5,00	4,07	1,10958
S4	56	1,00	5,00	4,28	,88860
S5	56	2,00	5,00	4,25	,74468
S6	56	1,00	5,00	4,32	,93628
S7	56	1,00	5,00	4,35	,81861
S8	56	2,00	5,00	3,57	,98824
S9	56	1,00	5,00	3,10	1,05621
S10	56	1,00	5,00	3,53	1,06112
S11	56	1,00	5,00	3,78	1,18650
S12	56	1,00	5,00	4,25	,87905
S13	56	1,00	5,00	3,57	1,12585
S14	54	1,00	5,00	3,92	1,02519
S15	56	1,00	5,00	4,25	,95822
S16	56	1,00	5,00	3,17	1,26645
S17	56	1,00	5,00	3,85	1,03447
S18	56	1,00	5,00	4,07	1,00647
S19	56	1,00	5,00	3,85	1,03447

*Ölçekte yer alan ifadelerin istatistiksel değerleri yer almaktadır.

3.5.5. Belediyeler Arasındaki Saydamlık Düzey Farklarının Karşılaştırılması

Büyükşehir belediyesi, büyükşehir ilçe belediyeleri ve il belediyelerinin uygulamalarındaki saydamlık düzeyleri arasında farkın olup olmadığını görmek için One-Way ANOVA Testi uygulanmıştır. Araştırmaya dâhil olan belediyeler arasında saydamlık düzey farkının olup olmadığını One-way ANOVA testi ile sorgulanmıştır.

H0: Bütçe saydamlığı açısından Türkiye’deki Büyükşehir Belediyeleri, Büyükşehir İlçe Belediyeleri ile İl Belediyeleri arasında farklılık yoktur.

H1: Bütçe saydamlığı açısından Türkiye’deki Büyükşehir Belediyeleri, Büyükşehir İlçe Belediyeleri ile İl Belediyeleri arasında farklılık vardır.

Tablo 8: One-Way ANOVA Testi Sonuçları

Saydamlık Düzeyi Farkı	Kareler Toplamı	Serbestlik Derecesi	Kareleri Ortalaması	F	Anlamlılık Düzeyi (Sig.)
Gruplar Arası	,746	3	,249	,417	,749
Gruplar İçi	31,038	52	,597		
Toplam	31,784	55			

Tablo 8’deki One-way ANOVA testi sonuçlarında görüldüğü gibi değişkenlerin Sig. (p) değeri 0,05’in üzerindedir. Bu durum bütçe saydamlığı açısından Türkiye’deki Belediyeler arasında farklılığın olmadığını göstermektedir. Sonuç itibarıyla “Bütçe saydamlığı açısından Türkiye’deki Büyükşehir Belediyeleri, Büyükşehir İlçe Belediyeleri, İl Belediyeleri arasında farklılık yoktur.” hipotezi kabul edilecektir.

Tablo 9: Belediyeler Arasındaki Farklılar

Grup İstatistikleri	N	Ort.	Std. Sapma	Std. Hata	Minimum	Maksimum
Büyükşehir Belediyesi	10	4,1595	,57501	,18183	3,35	4,95
Büyükşehir İlçe Belediyesi	20	3,8900	,59063	,13207	3,15	5,00
İl Belediyesi	16	3,8938	1,13385	,28346	1,20	4,95
Beyanda Bulunmayan	10	3,8000	,48876	,15456	3,10	4,45
Toplam	56	3,9231	,76019	,10158	1,20	5,00

Belediyelerinin uygulamalarındaki saydamlık düzeyi arasında farkın olup olmadığını görmek için yapılan analizde farkın olmadığı görülmüştür. Tablo 9'daki sonuçlarına göre büyükşehir belediyelerinin saydamlık düzeyi (4,15), büyükşehir ilçe belediyelerinin saydamlık düzeyi (3,89) ve il belediyelerinin saydamlık düzeyi (3,80) olduğu görülmektedir. Büyükşehir belediyelerinin saydamlık düzeyinin, diğer belediyelere kıyasla daha fazla olduğu sonucu görülmüştür. Fakat aralarında istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık yoktur. İl belediyelerinin standart sapmasının (1,13) yüksek olduğu görülmektedir. İl belediyeleri, saydamlık düzeyi konusunda ortak bir noktada uzlaşmadığının bir göstergesidir.

3.5.6. Belediye Başkanının Mensubu Olduğu Partiye Göre Belediyelerin Saydamlık Düzeyi Farklarının Karşılaştırılması

Belediye başkanının mensubu olduğu partiye göre belediyelerin uygulamalarındaki saydamlık düzeyleri arasında farkın olup olmadığını görmek için One-Way ANOVA Testi uygulanmıştır.

H0: Bütçe saydamlığı açısından belediye başkanının mensubu olduğu partiye göre belediyeler arasında farklılık yoktur.

H1: Bütçe saydamlığı açısından belediye başkanının mensubu olduğu partiye göre belediyeler arasında farklılık vardır.

Tablo 10: One-Way ANOVA Testi Sonuçları

Saydamlık Düzeyi Farkı	Kareler Toplamı	Serbestlik Derecesi	Kareleri Ortalaması	F	Anlamlılık Düzeyi (Sig.)
Gruplar Arası	2,585	4	,646	1,129	,353
Gruplar İçi	29,199	51	,573		
Toplam	31,784	55			

Tablo 10'daki One-Way ANOVA Testi sonuçlarında görüldüğü gibi değişkenlerin Sig. (p) değeri 0,05'in üzerindedir. Bu durum bütçe saydamlığı açısından belediye başkanının mensubu olduğu partiye göre belediyelerin uygulamalarındaki saydamlık düzeyleri arasında farklılığın olmadığını göstermektedir. Sonuç itibarıyla "Bütçe saydamlığı açısından belediye başkanının mensubu olduğu partiye göre belediyeler arasında farklılık yoktur." hipotezi kabul edilecektir.

Tablo 11: İdareler Arasındaki Farklılar

Grup İstatistikleri	N	Ort.	Std. Sapma	Std. Hata	Minimum	Maksimum
AKP	20	3,9497	,59425	,13288	3,10	4,95
CHP	12	3,8833	,69260	,19994	3,15	5,00
MHP	6	3,9833	,42505	,17353	3,50	4,45
BDP	4	4,6000	,40415	,20207	4,25	4,95
Beyanda Bulunmayan	14	3,7000	1,10314	,29483	1,20	4,80
Toplam	56	3,9231	,76019	,10158	1,20	5,00

Belediye başkanının mensubu olduğu partiye göre belediyelerin uygulamalarındaki saydamlık düzeyleri arasında farkın olup olmadığını görmek için yapılan analizde farkın olmadığı görülmüştür. Tablo 11'deki sonuçlarına göre AKP belediyelerinin saydamlık düzeyi (3,94) CHP belediyelerinin saydamlık düzeyi (3,88), MHP belediyelerinin saydamlık düzeyi (3,98), BDP belediyelerinin saydamlık düzeyi (4,46), beyanda bulunmayan belediyelerinin saydamlık düzeyi (3,70) olduğu görülmektedir. BDP'li belediyelerin diğer belediyelere göre daha yüksek bir saydamlık düzeyi vardır. Fakat belediyeler arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık yoktur. Sonuç itibariyle belediyelerde bütçe saydamlığı, iktidar ya da muhalefet partisinin yönettiği belediyeye göre değişmemektedir.

SONUÇ

Belediyelerin gelirlerini, giderlerini ve borçlarını ayrıntılı bir şekilde gösteren belediye bütçe kesin hesapları, belediye hizmetlerin sunumunda yönetimin başarı ya da başarısızlığını gösteren önemli bir denetim aracıdır. Çalışmada, belediyelerin bütçelerinin saydamlığı araştırılarak, belediyelerce üretilen mali bilgilerin saydamlık, hesap verilebilirlik ve denetimi sağlamada yeterliliği değerlendirilmiştir. Belediyelerin bütçelerinin saydamlığını araştırmak için Türkiye'deki 16 Büyükşehir Belediyesi, 65 İl Belediyesi ve 143 Büyükşehir İlçe Belediyesinin mali hizmetler biriminin başındaki başkan ve müdürler araştırma kapsamına alınmıştır. Bütçe saydamlığını incelemek üzere mali hizmetler birimi yöneticilerine yönelik anket yapılmıştır. Bu yöneticiler, belediyelerin bütçeleme sürecinde önemli rol oynayan kişiler olmalarından dolayı sürecin olumlu/olumsuz yönlerini en iyi bilen kişilerdir. Çalışma, belediyelerdeki mali hizmetler birimi yöneticilerinin konu hakkındaki algılarını tespit etmektedir. Çalışmanın, teoride var olan bütçe saydamlığının gerekliliğine yönelik düşüncelerin uygulamadaki eksikliklerini ortaya koyması yönüyle de literatüre katkı yapması beklenmektedir.

Çalışmada, ampirik literatürden farklı olarak belediyelerin, bütçe süreçlerinde izlenen yöntemler açısından yeterli saydamlık düzeyine sahip olduğu gözlemlenmiştir (Benzer sonuç için Bilge ve Küçükaycan'a (2013) bakınız.). Guillamón vd. (2011) tarafından yapılan çalışmada sol partilerin saydamlığı sağlamadaki başarısı daha yüksek iken bu çalışmada belediyelerin sol veya sağ parti mensubu bir belediye başkanı tarafından yönetilmesinin saydamlık düzeyi açısından bir fark yaratmadığı sonucu elde edilmiştir. Belediyelerde vatandaş katılımının yetersiz düzeyde olması ile bütçeyle ilgili bilgilerin kamuoyuyla paylaşılmasında sorunların yaşanması literatürle uyumlu olarak tespit edilen sonuçlardandır (Beales ve Thompson, 2010; Alegre vd., 2011; Kroth, 2012; Küçükaycan, 2013). Belediyelerin büyükşehir belediyesi, büyükşehir ilçe belediyesi veya il belediyesi olmasının belediyelerdeki saydamlık düzeyi açısından bir farka neden olmadığı görülmüştür. Belediyelerin saydamlık düzeyleri arasında farklılık yoktur.

Ulaşılan sonuçlar ve öneriler şunlardır:

Mali hizmetler birim yöneticileri, belediye meclislerinde bütçe sürecinin açık olduğu yönünde bir algıya sahiptirler: Mali hizmetler yöneticileri, belediyelerindeki bütçe tahminlerinin gerçekçi ve doğru bilgilerden oluştuğunu ve aynı zamanda muhalefet partilerinin meclis üyelerinin bütçe verilerini analiz edebilmeleri için yeterli zamanları olduğunu düşünmektedirler. Buna karşın, uygulamada belediye bütçelerinde yaşanan sapmaların çokluğu bir problemin olduğunu göstermektedir. Kanundaki sürelerle uyulduğu görülmekle beraber, araştırılması gereken bir başka husus ise bu sürelerin bütçelerin analiz edilebilmesi için yeterli olup olmadığıdır. Meclis üyelerinin bütçeyi analiz edebilmeleri için verilen sürenin artırılması saydamlık sürecine de katkı yapacaktır. Belediye meclislerinde bütçenin tüm yönleriyle ele alınması, bütçe hakkının tam anlamıyla yerine getirilmesi açısından da önemlidir.

Mali hizmetler birim yöneticilerine göre belediyelerin mali hesapları kapsamında yer alan kaynaklarına (malvarlığı ve borçları) ilişkin üretilen bilgilerin, doğru ve güvenilir olduğu sonucu elde edilmiştir: Belediye faaliyetleri hakkında gerçek bilgilere ulaşılması, mali saydamlığı artırırken belediyelerde denetimin de iyi işlemesini sağlamaktadır. Ayrıca bütçe hazırlarken mali hizmetler yöneticileri, gider bütçesini sunarken fayda maliyet analizleri gibi etkinlik analizlerinden faydalanmalıdırlar. Bu durum 5018 sayılı Kanunun amaçları arasında yer alan kamuda etkinlik ilkesinin yerine getirilmesi açısından önem arz etmektedir. Kaynakların nereye ve nasıl harcanacağı kadar belediyelerde istenilen amaca ne derece ulaşıldığını göstermesi açısından gider bütçesinin yanında harcama planlarının etkinlik analizleri de yer almalıdır. Bu analizlerin, belediyelerin web sayfaları aracılığıyla kamuoyu paylaşımı da sağlarsa belediyelerdeki saydamlığın sağlanmasına katkı yapacaktır.

Mali hizmetler birim yöneticilerine göre belediyelerde bilginin kamuoyuyla paylaşımı yeteri kadar sağlanamamaktadır. Bütçe sürecine vatandaş katılımı istenilen düzeyde değildir: Elde edilen bulgulara göre belediyelerde, bütçelerinin oluşumunda vatandaş katılımının sağlanmasına gerektiği kadar önem verilmediği tespit edilmiştir. Belediyeleri, bütçe sürece vatandaş dâhil etmiyor diyerek eleştirmek yerine bu noktada, şunu da sormak gerekmektedir: vatandaş bu sürece ne kadar katılmak istiyor? Vatandaş belediyesinin bütçesini biliyor mu? Belediyelerdeki bütçe sürecine katılımın, halkın bütünü tarafından arzu edilen, ancak uygulama noktasında çok önemli zorluklar yaşanan bir davranış biçimi olduğunu söyleyebiliriz. Bütçe sürecine katılım ne kadar artarsa, belediyelerin bütçelerin saydamlığının da o ölçüde artması beklenmektedir. Katılımcı bütçe anlayışının uygulanması açısından belediyeler bütçeleme süreçlerinde, vatandaşın belediye bütçe sürecine ilgisini ve katılım isteğini sağlamaya yönelik adımlar atmalıdırlar.

Belediyelerin bütçe harcamalarının uygulama ve izleme esaslarının kamuoyuna açıklığını sorgulayan bulgulara göre ulaşılan sonuçlar şunlardır: Mali hizmetler birim yöneticilerine göre belediye bütçelerinin uygulama sonuçları değerlendirildiğinde, belediyelerde bütçelerin ön denetiminin yerine getirildiği düşünülmektedir. Sayıştay denetimine sunulan verilere yönelik olarak, idarenin faaliyetlerini doğru bir şekilde açıklar nitelikte olduğu kabul edilmektedir. Dış denetimde saydamlığın sağlanmasında verilerin doğru, açık ve güvenilir olması yanında muhasebe kayıtları zamanında yapılarak Sayıştay'a sunulması gerekmektedir.

Mali hizmetler birim yöneticileri, belediyelere merkezi hükümet tarafından sağlanan mali yardımların adil dağıtılıp dağıtılmadığına yönelik ikiye ayrılmışlardır. Genel bütçe vergi gelirlerinden verilen paylar kanundaki standart kriterlere tabi iken bağış ve yardımların dağıtımında ise bakanlıklar ve ilgili kurumların hazırladığı çeşitli kriterler mevcuttur. 5779 sayılı kanun ile denkleştirme ödeneği dışında mahalli idarelere yardım amacıyla, bakanlıklar ile bağlı ve ilgili kurum ve kuruluşların bütçelerine pay, fon veya özel hesap gibi adlarla başka bir

ödenek konulamamaktadır. Ancak merkezi yönetim tarafından büyük kaynak gerektiren bazı projelere yardım yapılabilirdiği gibi bu projeler merkezi yönetimce tek başına da gerçekleştirilebilmektedir. Bağış ve yardımların ne kadar, ne için ve kime sorularının yanıtlarını da kapsayacak düzenli raporların hazırlanarak kamuoyuna açıklanmasına “kamuoyu güveni” açısından ihtiyaç vardır. Merkezi yönetim, tarafından yapılan yardımlarda sağlanacak saydamlık, belediyelere sunulan imkânların açık olarak görülmesini sağlayarak mali saydamlığı artıracaktır.

Yasal mevzuatın belediyelerde işleyişine yönelik şu sonuçlar elde edilmiştir: Mali hizmetler birim yöneticileri, bütçe sürecine uzman kişilerin dâhil edilmediğini düşünmektedirler. İlgili mevzuatın gereğinin yerine getirilmesi ve uzman kişilerin bütçe sürecine dâhil edilmesiyle, belediye bütçelerinin amacına uygun, daha iyi standartlarda hazırlanabilmesi mümkün olacaktır. Uzman kişilerin sürece dâhil edilmesine yönelik belediyelerin mevzuatlarında düzenlemeler yer almasına karşın, buna uyulmadığında hangi yaptırımların yapılacağı belirtilmemiştir. Bu konudaki yaptırım mekanizmasının mevzuata eklenerek belediye bütçelerinin etkinliğinin artırılması sağlanabilecektir.

Belediyelerde saydamlığın sağlanmasında mali verilerin yazılı olduğu bütçe, belediyelerin vatandaşına sunduğu hizmetleri içeren bilgileri göstermesi bakımından en önemli dokümanlardan birisidir. Başlı başına bir denetim aracı olan bütçeler, hizmetlerinin sunumunda belediye yönetiminin başarısını ya da başarısızlığını göstermektedir. Bütçe saydamlığını sağlamak, sınırlı kaynaklara sahip olan belediyelerin üzerinde önemle durmaları gereken bir konudur. Belediye kaynaklarının sınırlı olduğu göz önüne alındığında, belediyelerin kıt kaynakları verimli, etkili ve tutumlu bir şekilde kullanılması daha fazla önem arz etmektedir. Verimliliği, etkinliği ve tutumluluğu sağlamak, hesapverilebilirlik ve saydamlık anlayışının belediyelerde var olmasıyla mümkündür. Saydamlık arttıkça hesapverilebilirlik kolaylaşacak, hesapverilebilirlik mümkün oldukça saydamlık gelişecektir. Mali saydamlığın ve bunun en önemli aracı olan bütçe saydamlığının sağlanması kamu kaynaklarının optimum kullanımına ve tahsisine katkı yapacaktır.

Belediye başkanlarının, oldukça geniş olan mali mevzuatı yeterince hâkim olmaları mümkün olmadığı için bütçe sürecinde mali hizmetler birim yöneticilerinin yönlendirme ve telkinlerinin etkili olacağı düşünülmektedir. Bu çerçevede mali hizmetler birim yöneticilerinin mesleki kalitesi de bütçelemede fark oluşturacaktır. Mali hizmetler birim yöneticilerinin algıları çerçevesinde ortaya koymaya çalıştığımız sorun alanlarının dikkatlice ele alınması ve bu sorunlara yönelik çözüm önerilerinin hayata geçirilmesi belediye bütçeleme sürecinde saydamlığın artırılmasına katkı yapacaktır.

KAYNAKÇA

4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu, Resmi Gazete: 22.01.2002, Sayı: 24648.

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Resmi Gazete: 24.12.2003, Sayı: 25326.

5216 Sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu, Resmi Gazete: 23.07.2004 Sayı:25531.

5302 Sayılı İl Özel İdaresi Kanunu, Resmi Gazete: 04.03.2005, Sayı: 25745.

5355 Sayılı Mahalli İdare Birlikleri Kanunu, Resmi Gazete: 11.06.2005, Sayı: 25842.

5393 Sayılı Belediye Kanunu, Resmi Gazete: 13.07.2005, Sayı: 25874.

Akyıldız, F. ve Demir, F. (2011), Beşinci Yılında Bilgi Edinme Hakkı: Uşak İli Örneği, CBÜ Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt: 9, Sayı: 7, 588-612.

- Alegre, J.C., Peñas, S.L., Santias, F.R. ve Boubeta, A.S. (2011), *Budget Transparency in Local Governments: An Empirical Analysis*, International Studies Program Working Paper (Çevrimiçi) <http://aysps.gsu.edu/isp/files/ispwp1102.pdf> (01.10.2013)
- Altunışık, R., Coşkun, R., Bayraktaroğlu, S. ve Yıldırım, E. (2010), *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri SPSS Uygulamalı*, 6. Baskı, Sakarya Yayıncılık, Sakarya.
- Atıyas, İ. ve Sayın, Ş. (2000). “Devletin Mali ve Performans Saydamlığı”, Kamu Maliyesinde Saydamlık, *TESEV’in Devlet Reformu Projesi Yayınları*, İstanbul.
- Bastida, F. ve Benito, B. (2007), “Central Government Budget Practices and Transparency: An International Comparison”, *Public Administration*, 85(3), 667-716.
- Beales, J. ve Thompson, M.W. (2010), “Government Transparency in Virginia How Localities Compare”, The Thomas Jefferson Institute for Public Policy.
- Bilge, S. (2011). Mahalli İdareler Maliyesi, *Kamu Maliyesi*, Edit. Karayılmazlar, E., ss. 270, Lisans Yayıncılık, İstanbul.
- Bilge, S. ve Küçükaycan, D. (2013), “Yerel Yönetimlerde Bütçe Saydamlığı: Büyükşehir Belediyeleri ve Büyükşehir İl Özel İdareleri Üzerine Bir Araştırma”, *Maliye Dergisi*, Sayı: 165, 54-79.
- Bronic, M., Ott, K. ve Urban, I. (2010), “Measuring Local Units' Transparency And Accountability: The Croatian Open Local Budget Index”, http://www.ijf.hr/upload/files/file/ENG/IOP/anex/01_Final_report.pdf.
- Bronic, M., Ott, K. ve Urban, I. (2012), “Local Budget Transparency: The Case of 33 Croatian Cities”, *Financial Theory and Practice*, 36(4), 356-371.
- Cansız, H. (2000). “Kamusal Mal İşlemlerde Saydamlık ve Türkiye’de Saydamlık Gereği”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, Sayı: 6, ss. 85-96.
- Demirbaş, T. (2010), “Türkiye’de Yerel Yönetimlerin Faaliyet Raporları ile Saydamlığı Sağlama Çabaları: Belediyeler Üzerine Bir Araştırma”, *Mahalli İdareler Maliyesi Üzerine Yazılar*, Edit. Altuğ, F., Çetinkaya, Ö. ve İpek, S., ss. 287-316, Ekin Kitapevi, Bursa.
- Doğanyığıt, S. (1998). “Yerel Yönetimlerde Denetimin Adresi”, *Çağdaş Yerel Yönetimler*, C. 7, No: 3, ss. 102-111.
- DPT-ÖİK. (2000). *Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık*, 8. Beş Yıllık Kalkınma Planı Özel İhtisas Komisyonu Raporu, DPT Yayını, Ankara.
- Dülger, C. (2007), *Türkiye’de Bütçe Saydamlığı ve Bütçe Saydamlığı Algılama Düzeyinin Ölçülmesi*, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Doktora Tezi.
- Emil, M. F. ve Yılmaz, H. H. (2006). *Mali Saydamlık İzleme Raporu IV*, TEPAV Yayınları, Ankara.
- Es M. ve Şengül R. (2009), Türkiye’de İl Özel İdare Faaliyetlerinde Şeffaflık Üzerine Bir Alan Araştırması: Kocaeli İl Özel İdaresi Örneği, 2. Uluslararası Sosyal Bilimler Kongresi.
- Google, <http://translate.google.com.tr>, 24.12.2013.
- Guillamón, M.D., Bastida, F. ve Benito, B. (2011), “The Determinants of Local Government’s Financial Transparency”, *Local Government Studies*, 37(4), 391-406.

- Hazman, G.G. (2005), *Türkiye’ de Büyükşehir Belediyelerinde Mali Saydamlık*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Doktora Tezi.
- Hürçan, Y. Kızıldaş, E. ve Yılmaz, H. (2000). “Türk Kamu Mali Yönetimi Saydamlık Standartlarının Neresinde-IMF İyi Uygulamalar Tüzüğü Temelinde Bir Değerlendirme”, Kamu Maliyesinde Saydamlık, *TESEV’in Devlet Reformu Projesi Yayınları*, İstanbul.
- IBP, (International Budget Partnership),(2006, 2008, 2010, 2012), “Open Budget Initiative Index- The Open Budget Survey Report 2006, 2008, 2010, 2012”, Washington DC, <http://internationalbudget.org/what-we-do/open-budget-survey/full-report/>, (10.11.2013).
- IBP, (International Budget Partnership),(2010, 2012), “Open Budget Initiative Index-Subnational Budget Transparency”, Washington DC <http://internationalbudget.org/what-we-do/major-ibp-initiatives/open-budget-initiative/subnational-work/>, (11.12.2013).
- IMF, (International Monetary Fund), (2007a), *Manual on Fiscal Transparency (2007)*, Washington DC., International Monetary Fund (Çevrimiçi) <http://www.imf.org/external/np/pp/2007/eng/101907m.pdf>, (10.12.2013).
- IMF, (International Monetary Fund), (2007b), *Code of Good Practices on Fiscal Transparency (2007)*, Washington DC., International Monetary Fund (Çevrimiçi), <http://www.imf.org/external/np/pp/2007/eng/051507c.pdf>, (10.11.2013)
- Bölüm 1.01 IMF, (International Monetary Fund), (2013), Consultation on Revisions to the Code of Good Practices on Fiscal Transparency, Washington DC., International Monetary Fund (Çevrimiçi), <http://www.imf.org/external/np/exr/consult/2012/FAD/>, (10.01.2014)
- Jarmuzek, M. (2006), *Does Fiscal Transparency Matter? The Evidence from Transition Economies*, (Çevrimiçi) https://iweb.cerge-ei.cz/pdf/gdn/RRCV_77_paper_03.pdf (15.12.2013).
- Kızıldaş Uzunali, E. (2007), IMF Mali Saydamlık Standartları Çerçevesinde 2000’li Yılların Başında Türkiye’de Mali Saydamlık, 1. Baskı, Detay Yayıncılık, Ankara.
- Kroth, V. (2012), “Subnational Budget Transparency: An Analysis of Ten Pilot Studies”, International Budget Partnership.
- Küçükaycan, D. (2013), Yerel Yönetimlerde Bütçe Saydamlığı: Büyükşehir Belediyeleri ve Büyükşehir İl Özel İdareleri Üzerine Bir Araştırma, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- OECD, (Organisation for Economic Cooperation and Development), (2002), *OECD Best Practices for Budget Transparency*, Paris, (Çevrimiçi) <http://www.oecd.org/dataoecd/33/13/1905258.pdf> (15.12.2013)
- Parlatır, İ., Gözaydın, N. ve Zulfikar, H. (1998). *Türk Dil Kurumu Türkçe Sözlük*, 8. Baskı, 2. Cilt, Ankara.
- Sak, G. ve Sönmez, S. (2000). “Kamu Hesaplarında Saydamlık ve Borç Yönetimi”, Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Bu Yapılanmada Performans Yönetimi ve Denetimin Yeri, 15. Türkiye Maliye Sempozyumu, *Akdeniz Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları*, No 3, Antalya, ss. 77-109.
- Tanzi, V. (1999). The Quality of the Public Sector October, <http://www.imf.org/External/Pubs/FT/seminar/1999/reforms/tanzi.htm>, 26.12.2013.

- Toker, M. (2002). *Mali Saydamlık ve Türkiye*, T.C. Sayıştay Başkanlığı Araştırma ve Tasnif Grubu Bilgi Notu, Ankara, (Çevrimiçi) <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/24malisaydamlik.pdf>, 15.12.2013.
- Tosun, S. (2010). *5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun Mali Saydamlığa Katkısı*, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Yerel Yönetimler, Katılımcılık ve Kentsel Yönetim Komisyonu Raporu, *Kentleşme Şurası*, 2009, (Çevrimiçi) http://www.kentges.gov.tr/_dosyalar/sura_raporlari/kitap10.pdf, 20.12.2013.
- Yılmaz, H. H., Emil, M. F. ve Kerimoğlu, B. (2012). *Mahalli İdareler Maliyesi*, Mali Hizmetler Derneği, Yayın No: 10, Ankara.
- Zeren, H. E. ve Özmen A. (2010). “Halkın Belediye Faaliyetlerine Katılma Duyarlılığı ve Hizmet Memnuniyeti: Karaman Belediyesi Örneği”, *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 12 (19), 165-173.

3. OTURUM SORU – CEVAP

İsmail İlhan HATİPOĞLU: Bu noktada kısa bir soru cevap bölümü yapalım. Birkaç soru alacağız. Sorusu olanlar kendilerini tanıtıp kime yönelttiklerini de ifade ederlerse memnun olurum.

Soru: (Prof. Dr. Üstün DİKEÇ) Üstün Dikeç, emekli öğretim üyesi. Konuşmacıların akıcı konuşmaları ve konuşmaları zamanında bitirmesi başarılı bir çalışma yaptıklarını tespit ettim teşekkür ediyorum. Benim sorum Abuzer Bey'e olacak. Çalışmasında belediyelerle ilgili bir çalışma yaparken onların beyanı üzerine kurgulandığını söyledi. Şimdi özellikle büyükşehir belediyelerinde 4-5 yıldır şehir belediyenin etki alanının 50 km çapındaki alana sığmadığını söyledi bunun da Sayın Ankara Büyükşehir Belediye Başkanı'nın da etkili olduğunu ve etkinlik alanlarının ve çalışma sahalarının 50 km çapında bir alana genişletildiği söylendi. Bunun belediye bütçelerinde yer alan gelir ve giderlerin onların şehirlerine etkisi olup olmadığını öğrenmek istiyorum. İkincisi bi olayda özellikle Ankara ve İstanbul'da belediyeler hizmetleri götürürlerken veya gelir kaynakları bulurken kendi bütçeleri dışında özel şirketlere veya sonradan kurulmuş şirketlere iş yaptırdıkları tespit edilmektedir bu seçimler öncesinde de zaten çok kullanıldı. Bu iki faktörün bütçe gelir ve giderlerinin oluşumunu ve seyrini etki edip edilmediği konusunda dikkat ettiniz mi görüşünüz nedir bunu öğrenmek istiyorum.

Cevap: (Prof. Dr. Abuzer PINAR) Teşekkür ederim Hocam. Şimdi bu bizimki kesit analizi yıllar itibari ile değil. Son 2010 ve 2013 arası verilerle biz ortalamada baktık. Beyan derken şu biz bir anket yapmadık, faaliyet raporlarındaki onların açıkladıkları biz şu kadar hedeflemiştik asfalt yolu şu kadar yapabildik türünden onun üzerinden bir oranlama yaptık. Dolayısıyla beyan dediğimiz bu normal şartlarda bu faaliyet raporlarının doğru olması beklenir ama hem dediğim gibi hem standartları oluşturulursa daha güvenilir olacaktır bu anlamda söylemiştim. Dolayısıyla ikinci sorunuz hani bu yeni belediye sınırlarının değişmesi mutlaka etkilicektir bu kamu artışlarının görünürde nedenlerinden bir tanesinin bu olduğunu sayıyoruz hani hizmet verdiğiniz coğrafya genişlediği zaman mutlaka artıyordur ama ben bilmiyorum bizim çalışmamız kesitti. Diğer konuda da o da benzer bir şeyle bağlantılı bir zamanlar bütçe dışından fonlarla harcama yapılıyordu konu kesit küçük gibi görülüyordu onu kattığımızda doğal olarak büyüdü dolayısıyla belediyeler eğer bütçe süreçleri dışındaki bilmiyorum hangi harcamalardan bahsettiğinizi ama yapıyorlarsa elbette gerçeğinden daha az görünüyordur teşekkür ederim.

Soru (???): Arkadaşlara teşekkür ediyorum. 5018 başarılı ve başarısız yönüyle özetlemiş oldular. Ben aslında genel bir soru sormak istiyorum ama Sayın İsmail Bey'i de ilgilendiriyor soru. Çünkü ben birinci olarak şunu sormak istiyorum: bir kurumda hem iç denetim varken hem teftiş kurulu varken iç denetimde etkinlik sağlanabilir mi? Bunların görev, yetki ve sorumlulukları da netleştirilmemiş durumda. Örnek vermek istiyorum mesela bir ihalede yolsuzluk oldu, müfettişlerin soruşturma yapma yetkisi var iç denetçilerinin de inceleme yapma yetkisi var. Kanunda bunlar arasındaki eş güdüm tanımlanmamış. Veysel Bey mesela aynı zamanda iç denetçilik yapıyor bildiğim kadarıyla nasıl bir bağlantı kuruyorlar müfettişlerle iç denetçileri arasında? İkinci sorum şu İç Denetim Koordinasyon Kurulu kendisi özel bir kurum değil yani düzenleyici denetleyici kurumlar listesinde yer almıyor. Böyle olsaydı daha bağımsız olmaz mıydı? Üçüncüsü de bir öneri yapmak istiyorum İsmail Bey de burdayken teftiş kurulları iç denetim birim başkanlıkları İç Denetim Koordinasyon Kurulu örgütlenemez mi soruşturma kısmı ayrılır inceleme ve iç denetim kısmı ayrılır ama koordinasyon sağlanabilir böylece hem yolsuzlukları azaltmış oluruz hem de denetim toparlanmış olur çünkü 7000 tane müfettiş var 1000 civarı kadar iç denetçisi var böyle bir orduyu etkin kullanamaz mıyız bunların hepsi de kendi alanlarında tecrübeliler zaten. İç denetiminiz %50'si de müfettişlerden oluşuyor şuanda.

5018’de de bir hata yapıldığını düşünüyorum. O hata da şu: 5018 sayılı kanunun 5 d geçici maddesinde bir cümle yanlışlık yapıldığı o yanlışlıkta da şöyle diyor iç denetçi atayabilirler kurumlar diyor ebilirler dediği için o madde iç denetçi atarlar olarak değişseydi şuanda iç denetim kadrolarının %70’i boş kalmazdı bence teşekkür ediyorum.

Cevap: (Yrd. Doç. Dr. Elif Ayşe ŞAHİN İPEK): Bu 5018 kanunda geçici 5. Maddedeki hükümle ilgili Hocamın söyledikleri konusunda iç denetçi atayabilirler hükmü yani aslında 5018’i bütün olarak düşündüğümüzde ve yönetim sorumluluğu temel aldığımızı göz önünde bulundurduğumuzda bunun insiyatife bırakılması doğal gibi karşılanıyor. Ancak zorunlu hale getirilmesi gerekliliği aslında yabancı literatürde de önerilen hususlar arasında. Ama aslında bence Hocam da sunumu yaparken söylediği gibi atanmanın zorunlu hale getirilip getirilmemesinden ifade esas mesele yani bu kadroların tam anlamıyla dolmasını engelleyen esas mesele üst yönetimin değişmesi durumunda iç denetçi atamalarının ne şekilde düzenleneceği. Yani bu belirsizlik aslında belki biraz üst yöneticileri geleceğe yönelik umutsuz kılıp atama konusunda gönülsüz isteksiz davranabiliyorlar diye düşünüyorum katkı olduysa teşekkür ederim.

(Veysel ÇIPLAK): Teftiş ile iç denetim birlikte olması ve soruşturma olmaması ancak incelemeler yapmaması bu sisteme zafiyet oluşturuyor mu diye sordunuz Hocam. Tabiki teftiş ve denetimin tüm görev ve ayrımını net olarak yapılmaması bir zafiyet fakat uluslararası standartlara göre de iç denetçiler yani bir kişiyi soruşturma üzerine herhangi bir soruşturma yapamazlar. Ama ne yapabilirler? Yaptığı sistem denetimi veya performans denetimi süreçlerinde eğer ki bir yolsuzluk bulgusuna rastlanmışsa bu yolsuzluğun ve usulsüzlüğün üst yöneticiye raporlamasını yapar. İncelemek bunu olaya özgüllendirir yani kişiden ziyade olayın riskleri nelerdir nasıl bir tespit eder ve üst deneticiye sunar ancak bu kişinin sorgulanması hususu 4483 kanuna göre herkes yapabiliyor. Üst yönetici bunu teftiş kuruluna da verebilir veya onun üstü bir amirine de bu görevi verebilir ancak tabiki bu görevler net olarak yapılması gerekiyor.

Soru: (Doç. Dr. Semih BİLGE): 2014-2016 strateji belgesi yayınladı. İDDK orda şöyle bir ifade geçiyor bizim olduğumuz üniversitelerde iç denetçilerin yani bunu lütfen başkana sorun ne anlama geliyor dediler. Şimdi şöyle diyor: orda kaynakların %60’ını denetim faaliyetine ayırması zorunluluk olarak kılınmış onlar da diyorlar ki biz denetim faaliyeti dışında yani denetim kaynağının danışmanlığı kapsayacak şekilde genişlemesi gerekiyor. Yani bu %60 oranının zannedersen uluslararası standartlarda yok hani önünüzdeki yol haritası olarak niye denetimi ön plana çıkardık açıklayabilirsek ben de merak ediyorum.

Cevap (İsmail İlhan HATİPOĞLU): Çok teşekkür ediyorum gerçekten çok doyurucu bilgiler dinledik doğrusu iç denetim alanında belki iç denetçilerimiz anket yönetimini uygulayan araştırmalarda bir takım yorgunluklar olabilir ama ülkemizin gerek iç denetim alanında gerekse iç kontrol ve risk yönetimi ve kurumsal denetim alanlarında daha fazla sayıda akademik araştırmaya ihtiyacı olduğu değerlendiriyorum. Bizim uygulayıcılar olarak maliye uygulayıcıları olarak ya da İç Denetim Koordinasyon Kurulu olarak bu tür araştırmalara mutlaka ihtiyacımız var. Sayılar artıyor araştırma sayıları ama farklı alanlarda da iş yönetimi, kurumsal yönetim, iş kontrolüne ilişkin biraz daha derinleşmesine yarar var. Farklı anketler kesit analizleri yapıldı. Sonuçlarını birlikte izledik. Söyleyebileceğim hususlardan bir tanesi kanunları değiştirebiliyorsunuz, parlamento özellikle tek parti iktidarında yasaları daha hızlı bir şekilde değiştirebiliyor ama mantaliteyi değiştirmek çok zor. 5018 bir mantalite değişimini de bir felsefe değişikliğini de birlikte getirdi. 1050 sayılı muhasebe kanunundan sonra kamu yönetiminde kamu maliye yönetiminde bir reform şeklinde mantalite değişikliğini öngördü.

Yasalar değişti, ikinci mevzuat değişti, rehberler standartlar uygulandı, çıkarıldı ama uygulayıcıların tutum ve davranışlarını zihniyetlerini mantalitelerini değiştirmek kısa sürede mümkün değil. Bu tür köklü reformlarda başarıyı kısa sürede eklemek çok da rasyonel değil. Böyle bir köklü reform için değişim 2006'dan sonrasını 2007'de iç denetçi atamaları oldu. İç denetimi bağlamında söylersek söyleyebileceğimiz 7-8 yıllık bir geçmişinin olduğu bu tür reformlarda 7-8 yıl uzun bir süre değil. Çok önemli mesafeler alındı ama önümüzde de yapılması gereken çok ciddi konular var. Mantalite değişimini de içeren dönüşüm için yoğun çalışmalar yapıyoruz. Tüm iç denetçilerimiz için yoğun eğitim faaliyetlerini yürütüyoruz. Dün itibari ile 2014 yılındaki eğitimlerimizi iç denetçilere dönük tamamladık. İzmir'de 800 iç denetçimizin 700'e yakını katıldı bu yıl yine çok farklı konularda iyi uygulama örneklerini de içeren eğitimlerle iç denetimde standartlara daha uygun faaliyetlere geçilmesi için zemin uygulamaya çalıştık.

Değerlendirmelerdeki önerilerden en son Sayın Hocamın önerisinde de vardı İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun yeniden yapılandırılması konusu. Doğrusu bizim de gündemimizde olan bir konu. Şuanki yapısıyla doğrudan Maliye Bakanlığı'na bağlı bakanlıklar arası bir yapısı var İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun. Maliye Bakanlığı'na bağlı bir denetim değil doğrudan Maliye Bakanlığı'na bağlı kimler var Maliye Bakanlığı'nda 3 üye var. Bir tanesini YÖK akademisyen olması gerekiyor biz YÖK yürütme kurulu üyelerinden birisini tercih ediyoruz bakanlık olarak. Şuan Muti Şimşek Hocamız yapıyor kurul üyesidir. Hazine Müsteşar Yardımcısı, Kalkınma Müsteşar Yardımcısı ve İçişleri Müsteşar Yardımcısı düzeyinde temsilciler var. Başbakanlığın bir temsilcisi var dolayısıyla bakanlıklar arası yapısı olan üst düzey yöneticiler ve akademisyenlerden oluşan bir yapısı var. Merkez uyumsuzlaştırma komisyonu yürütüyor. Türkiye'deki tüm kamudaki iç denetiminin işte standartları, rehberler, sertifikasyon süreçlerini yürütüyorlar. Bahsedildiği gibi sekreteryası Mali Kontrol Genel Müdürlüğü'nün, daire tarafından yürütülüyor yani az sayıda uzman personeli ve diğer personeli var. Ama biz iç denetime yönelik faaliyetleri tüm iç denetçilerimizin katılımıyla onların desteğiyle yürütüyoruz. Bunun da tabi hocalarımız da aslında biliyorlar Semih Hocamız aynı zamanda sertifika sınav komisyonlarında birlikte çalıştığımız hocamız. İç denetçilerimizin yoğun desteği ve katılımıyla bu kadar rehberleri, standartları, faaliyetleri yürütüyoruz sadece oradaki uzmanlarımızla personelimizle sınırlı kalsa bu kadar faaliyet yapmak teorik olarak da mümkün değil ama kurulun yeniden yapılandırılması konusu bizim de gündemimizde. Tabi iç denetçilerin İDDK bünyesinde ya da farklı bir şekilde başka bir yerde belki Sayıştay'da kurul koordinasyonda bağlı olarak çalışmaları etkinliği artırma türünde çalışmalar var. Doğrusu 5018 kurgusu itibari ile ben bunun doğru olduğunu düşünmüyorum. İç denetçi yönetim sorumluluğu çerçevesinde kamu idaresi içerisinde ve üst yöneticiye bağlı olarak örgütlenmek durumunda ama etkinliği arttıracak bir takım mekanizmaları mutlaka bu akademik çalışmalarla da destekleyerek birlikte tasarlamamız gerekiyor. Tabi iç denetçi atayabilirler ifadesi bir eksiklik mi oluşturuyor bir miktar öyle bir şey görülüyor ama mesela bu yıl 2013 sonunda Maliye Bakanlığı imzasıyla bir genelge çıkartıp tüm kamu idarelerine iç denetçi atama konusu tekrar hatırlattı. Sayıştay'ın bu konudaki değerlendirmelerinden de bahsedildi ve iç denetçi atamaları aslında kontrol sisteminin güvence veren işletim sisteminin sağlıklı bir şekilde işlememesi Sayıştay açısından da riski artıran iç kontrol sisteminin de zaafı, ortaya koyan dolayısıyla kamu idaresinin toplam riskini artıran bir uygulama. Bunu zaman içerisinde o eksikliği kendileri görecekler ama yaptırım anlamında biraz daha netleşmeye ihtiyacı var diye değerlendiriyorum. Günün son oturumunda ilerleyen saatlerde dikkatinizi devam ettirerek toplantımızı, bildirileri ilgiyle izlediğiniz için teşekkür ediyorum hocalarıma bildirilerinden saha araştırmalarından bize de yol gösteren çıktılarından dolayı teşekkür ediyorum iyi akşamlar diliyorum.

18 Mayıs 2004 – Pazar
4. OTURUM:
PERFORMANS DENETİMİ VE DIŞ DENETİM

Oturum Başkanı: Prof. Dr. Mehmet ARSLAN

KONUŞMACILAR

Yrd.Doç.Dr. Hüseyin Güçlü ÇİÇEK
Araş. Gör. Süleyman DİKMEN
Faruk GÜNGÖREN

Yüksek Denetimin Bağımsızlığı: “Türk Sayıştay’ı Örneği”

Doç. Dr. Hakkı Hakan YILMAZ

Kurumsal Performans Denetimi ve Türkiye’de Uygulanabilirliği: Yeni Kamu Mali Yönetim Sistemi ve Sayıştay’ın Değişen Rolü

Yrd. Doç. Dr. Mehmet Alpertunga AVCI

Ofis Tipi Sayıştay Örnekleri Işığında Türk Sayıştay’ının Değerlendirmesi

Zekeriya TÜYSÜZ (Sayıştay Üyesi)

Sayıştay Sunumu

Soru- Cevap

YÜKSEK DENETİMİN BAĞIMSIZLIĞI: “TÜRK SAYIŞTAYI ÖRNEĞİ”**Yrd. Doç. Dr. Hüseyin Güçlü ÇİÇEK****Arş. Gör. Süleyman DİKMEN****Faruk GÜNGÖREN (Mali. Hiz. Uzm.)****Özet**

Bağımsızlığın yer almadığı bir denetimin, güvenilirliğinden ve objektifliğinden söz edilemez. Yüksek Denetim Kurumlarının görevlerini layıkıyla yerine getirebilmeleri kurumsal, işlevsel ve mali bağımsızlığa sahip olmalarıyla mümkündür. Sağlıklı bir kamu denetimi için bağımsızlığın sınırları kapsamlı olarak hukuki mevzuat ile belirlenmeli, anayasal ve yasal güvenceye oturtulmalıdır. Yüksek Denetim Kurumlarının bağımsızlığı aynı zamanda çalışanların da bağımsızlığı anlamına gelmeli, üyelerin azledilme ve atanma usulleri anayasalarda belirlenmelidir. Aynı zamanda bağımsızlık, mali araçlarla da desteklenmeli ve kurumlar kendi bütçelerini uygun gördükleri biçimde kullanabilme serbestliğine sahip olmalıdır.

Yüksek Denetim Kurumları görevlerini ifa ederken takdir yetkisi, görev ve yetki genişliğine sahip olmalıdır. Yüksek Denetim Kurumlarına, başta mali yönetimin ve raporların kalitesi olmak üzere, kamu faaliyetlerinin ne kadar etkin, verimli ve ekonomik olduğu, kamu gelir ve giderlerinin ve bunların gerçekleştirilme usulleri üzerinde denetim yetkisi verilmelidir. Denetleme esnasında gerekli belge ve bilgilere özgürce erişebilme hakkı bulunmalı ve raporlama hususunda sınırlandırma olmamalıdır. Uluslararası alanda Yüksek Denetim Kurumlarının bağımsızlığına ilişkin kriterler belirlenmiş ve Türkiye’deki Yüksek Denetim Kurumu (Sayıştay) söz konusu kriterleri kabul etmiştir. Bu çalışmada ülkemiz Sayıştayının bağımsızlığı Lima ve Meksika Deklarasyonları çerçevesinde değerlendirilmiştir. Sayıştayın anayasal ve yasal mevzuat çerçevesinde bağımsızlığının korunduğu görülmektedir. Ancak işleyiş açısından yüksek denetimin, kamuoyunun beklentilerine ne düzeyde cevap verebildiği ve bütçe denetiminin ne kadar tatmin edici olduğu son derece önemlidir.

Anahtar Kelimeler: Dış Denetim, Sayıştay, Yüksek Denetim Kurumu, Yüksek Denetimin Bağımsızlığı

THE INDEPENDENCE OF SUPREME AUDIT: “SAMPLE OF TURKISH COURT OF ACCOUNTS”**Abstract**

One cannot talk about the reliability and objectivity of an audit where no independence takes place. That Supreme Audit Institutions do their jobs properly is possible on condition that they own institutional, functional and financial independence. For a reliable public audit, the limits of independence should be determined by legal laws extensively and be placed on constitutional and legal guarantee. The Independence of Supreme Audit should mean the independence of the employees as well and dismissal and assignment ways of the members should be determined in constitutions. At the same time, independence should be supported through financial instruments too, and institutions should have the liberality of utilizing their own budgets in a way that they approve of.

While Supreme Audit Institutions perform their duties, they should have judicial discretion and decentralizations. The Supreme Audit Institutions, notably the quality of reports and financial management, should be given audit mandate on implementation methods of public revenues and expenditures and extent of efficiency, productivity and economy of public activities. During auditing, one should have the right for achieving necessary information and documents freely and no limitation with respect to reporting should occur.

The criteria related to the independence of Supreme Audit Institutions in the international arena have been identified and Supreme Audit Institution in Turkey (Turkish Court of Accounts) has accepted the criteria in question. Within this scope, in this paper, the independence of Court of Auditors in our country has been evaluated within the frame of Lima and Mexico Declarations. It is seen that Court of Accounts has been protected with legal guarantees oriented toward its independence pursuant to constitutional and legal regulations. However, in terms of operation, it is of vital importance to what extent Turkish Court of Accounts could respond to the expectations of public opinion and how satisfactory the budgetary control is.

Key Words: External Audit, Turkish Court of Accounts, Supreme Audit Institution, Independence of Supreme Audit

JEL Classification Codes: H60, H83

GİRİŞ

Demokratik yönetim anlayışının ve bütçe hakkının temelleri yaklaşık 800 yıl önce imzalanan Magna Carta Libertatumu (Büyük Özgürlük Fermanı) ile atılmıştır. Bu belge ile birlikte devletin yapmış olduğu her işlem halkın denetimine açık hale gelmiştir. Bir başka değişle halk, elde edilen gelirlerin hangi amaçlar için kullanıldığını sorgulamaya başlamış ve bu durum denetime olan ilgiyi ortaya çıkarmıştır.

Bu süreçte dünyada yönetim reformlarında yaşanan değişim, başlarda parlamentolar tarafından yerine getirilen denetim işlevinin, zamanla alanında uzmanlaşmış kurumlara devredilmesine yol açmıştır. Kurumsal değişim yanında yönetim reformu, denetim stratejilerindeki değişimi de beraberinde getirmiştir. Bununla birlikte uygunluk ve düzenlilik denetimlerinin yanında performans denetimi de önem kazanmıştır. Denetim türleri ile birlikte kamu yönetiminin performansı, verimliliği, etkinliği incelenmeye başlanmıştır.

Bu çalışmada Lima ve Meksika Deklarasyonları'nın yüksek denetim kurumlarının bağımsızlıkları açısından önemleri vurgulanmıştır. Bu amaç doğrultusunda öncelikle Lima ve Meksika Deklarasyonları'nda yer alan bağımsızlığa ilişkin teorik bilgiler ele alınmıştır. Lima Deklarasyonu'nda kurumsal, işlevsel ve mali olmak üzere üç farklı bağımsızlık türü tanımlanmıştır. Meksika Deklarasyonu'nda ise bağımsızlığa ilişkin sekiz ilkeye yer verilmiş ve bu ilkeler çerçevesinde yüksek denetim kurumlarının taşıması gereken özellikler belirtilmiştir. Söz konusu deklarasyonlar ekseninde Türkiye'deki yüksek denetimin durumu değerlendirilmiştir.

1. Yüksek Denetim Kurumlarının Bağımsızlığı

1.1. Dış Denetim

Mali denetim kamu kesiminde gerçekleşen bir iş ya da çabanın, maliye bilimi esaslarına ve mali mevzuatın belirlediği kurallara uygunluğunu zaman boyunca araştırma eylemidir (Demirkan, 1977: 4). Kamusal mal ve hizmetler kamu kesimi tarafından gerçekleştirilmektedir ve bu mal ve hizmetlerin denetlenmesi mali denetimin konusunu oluşturmaktadır. Dolayısıyla mali denetim, kamusal mal ve hizmetlerin kamu gelir ve giderlerinin ve kamu varlığının mali mevzuatın ve maliye biliminin amaç ve kurallarına uygunluğunu araştırmaktadır (Altuğ, 2000:7).

Mali denetim, denetimi yapan kurum açısından iç denetim ve dış denetim olarak ikiye ayrılmaktadır. Fakat yüksek denetim, iç ve dış denetim kurumlarınca gerçekleştirilen denetimlerden farklı özelliklere sahiptir. Türk literatüründe daha çok dış denetim olarak nitelenmekle birlikte, bu denetimi karşılamak üzere yüksek denetim kavramının uluslararası literatürde yaygın bir kullanıma sahip olduğu gözlenmektedir (Köse, 2001: 29). Fakat Avrupa Birliği mevzuatı dış denetimi yüksek denetimin karşılığı olarak kabul etmektedir (Mutluer ve diğ., 2011: 297).

Yüksek denetim, denetlenen idarenin dışında ve idareden bağımsız olarak iç kontrol sisteminin kalitesi, idarenin mali tabloları, hesap ve işlemlerinin doğruluğu, idarenin etkinliği ve verimliliği konusunda güvence sağlayan bir denetimdir (Mutluer ve diğ., 2011: 297). Dünyada bu denetimi yerine getiren kurumlar Yüksek Denetleme Kurumlarıdır (Sayıştaylar) ve günümüzde dış denetim organlarının ana görevi, düzenlilik ve performans denetimi ve raporlamadır.

Yüksek denetimi diğer denetimlerden ayıran belli başlı özellikler bulunmaktadır ve bu özellikler şöyledir (Köse, 2001: 30);

- Yüksek denetim yasama, yürütme ve yargı içine alınamayan sui generis bir devlet faaliyetidir.

- Yüksek denetim parlamento adına yapılan bir denetimdir. Fakat bu denetim, planlamada, uygulamada ve sonuçların parlamentoya ulaştırılmasında tamamen bağımsızdır.
- Yüksek denetim görev ve yetkilerini çoğunlukla anayasalardan alır.
- Yüksek denetimi yürütmekle görevli meslek mensuplarının anayasal ve yasal güvenceleri bulunmaktadır.
- Yüksek denetimi yürüten kurumun mali bağımsızlığı vardır.

Kamu kurumları açısından dış denetimin temel görevi kamu kaynaklarının daha ekonomik, etkili ve verimli kullanılmasını sağlamaktır. Kaynakların daha ekonomik, etkili ve verimli kullanılması için ise Yüksek Denetim Kurumlarının bağımsız olması gerekmektedir.

1.2. Bağımsızlık Kavramı

Kurumlar açısından bağımsızlık¹ diğer kurumlardan veya hükümetten para almama ya da kontrolü altında olmama durumudur (Longman Online Sözlük). Yüksek Denetim Kurumu’nun bağımsızlık tanımı INTOSAI’nin yayınlamış olduğu deklarasyonlarda yer almaktadır. INTOSAI günümüze kadar iki deklarasyon yayınlamıştır. Birincisi 1977 yılında kabul edilen metodolojik ve profesyonel denetim bağımsızlığı ilkesini tanımlayan Lima Deklarasyonu (The Lima Declaration); ikincisi ise 2007 yılında kabul edilen ve dış denetimin bağımsız olması gerektiğini sekiz ilke kapsamında ele alan Meksika Deklarasyonu’dur (The Mexico Declaration on SAI Independence). Aynı zamanda INTOSAI bağımsızlığı artırmaya ve geliştirmeye yardımcı araçları paylaşmak için kullanılabilecek bir iyi uygulamalar kaynağı olan Yüksek Denetim Kurumlarının Bağımsızlığına ilişkin INTOSAI Esasları ve İyi Uygulamalarını (Guidelines and Good Practices Related to SAI Independence) yayınlamakta ve bu rehberi belirli aralıklarla güncellemektedir.

INTOSAI kuruluşundan günümüze kadar geçen 60 yıllık süreçte daima Yüksek Denetim Kurumlarının bağımsızlığını korumayı ve sürdürmeyi amaçlamıştır. INTOSAI üyeleri gerçek bir bağımsız denetim olmaksızın sonuçların objektifliğinden emin olunamayacağını belirtmişlerdir. Bağımsızlığın olmadığı yerde denetimlerin ve raporların güvenilirliğinin olmadığı da bir gerçektir (UN/INTOSAI, 2004: 4).

Yasama organı, YDK’ların hizmetlerinin ana kullanıcılarından bir tanesidir. Bu, YDK’ların herhangi bir şekilde yasama organına bağlı olmaları gerektiği anlamına gelmemektedir. Bağımsızlığını tam olarak sağlamak amacıyla YDK’lar sadece yürütme organından değil aynı zamanda yasama organından da ayrı şekilde organize edilmelidir. Bir taraftan YDK’nın yasama organı ile yakın biçimde çalışması beklenmektedir fakat diğer taraftan da yeterli bağımsızlık YDK’ların denetimlerinin programlanmasında, planlamasında ve icra edilmesinde yasama organı tarafından verilmiş direktiflere tabi olmamasını gerektirmektedir. İşlerini yetkileri ile uyumlu şekilde programlamada öncelikler tanıyabilmeleri için YDK’lara yeterince özgürlük verilmelidir (Hakeem, 2010: 57).

¹ “Bağımsız” kelimesi Türk Dil Kurumu’na göre “davranışlarını, tutumunu, girişimlerini herhangi bir gücün etkisinde kalmadan düzenleyebilen, özgür, hür olan”; bir başka tanımına göre ise “herhangi bir kuruluşa, partiye bağlı olmayan kimse” anlamlarına gelmektedir (Türk Dil Kurumu). Cambridge Üniversitesi ise bağımsız kelimesini “diğer insanlardan, olaylardan veya durumlardan herhangi bir şekilde etkilenmeme veya kontrol edilmeme hali” şeklinde tanımlanmıştır (Cambridge Dictionaries Online). Bağımsızlık ise bağımsız olma durumunu ifade etmektedir. İnsanlar açısından bağımsızlık diğer insanların yardımı veya etkisi olmaksızın yaşamını sürdürebilme yeteneğini; ülkeler açısından ise başka bir ülke tarafından yönetilmeden veya idare edilmeden özgür olma durumunu ifade etmektedir (Cambridge Dictionaries Online).

1.3. Bağımsızlık Türleri

Uluslararası Sayıştaylar Birliği (INTOSAI) 9. Kongresini, 17-26 Ekim 1977 tarihlerinde 95 Yüksek Denetim Kurumunun (Sayıştayın) katılımıyla Peru'nun başkenti Lima'da gerçekleştirmiştir. Söz konusu kongre de “*Lima Deklarasyonu Denetim Usulleri Rehberi*” başlıklı bir deklarasyonun yayınlanıp dağıtılmasına karar verilmiştir.

Devlet denetiminin Magna Carta'sı² olarak görülen Lima Deklarasyonu'nun temel amacı bağımsız bir denetim sistemini işlevsel hale getirmektir ve bu Deklarasyon'da üç farklı bağımsızlık türünden bahsedilmiştir. Lima Deklarasyonu'nun 5. 6. ve 7. maddelerinde yer alan bağımsızlık türleri; kurumsal bağımsızlık, fonksiyonel bağımsızlık ve mali bağımsızlıktır. Lima Deklarasyonu'nun ilgili maddeleri şu şekildedir;

Yüksek Denetleme Kurumlarının Bağımsızlığı

“1. Yüksek Denetleme Kurumları yalnızca denetlenen kurumdan bağımsız olduklarında ve dış etkilere karşı korunduklarında görevlerini nesnel ve etkili bir şekilde yerine getirebilirler.

2. Her ne kadar devlet kurumları, bir bütün olarak devletin parçaları olduklarından tamamen bağımsız olamasalar da, Yüksek Denetleme Kurumları görevlerini gerçekleştirmenin gereği olan fonksiyonel ve örgütsel bağımsızlığa sahip olmalıdırlar.

3. Yüksek Denetleme Kurumlarının kurulması ve gerekli derecedeki bağımsızlıkları Anayasa'da öngörülmekle birlikte detaylar kanunla düzenlenebilir. Özellikle, Yüksek Denetleme Kurumlarının bağımsızlığına ve denetim yetkisine yapılacak müdahalelere karşı bir üst mahkemece yeterli hukuki koruma sağlanmalıdır.”

Yüksek Denetleme Kurumları Üye ve Denetçilerinin Bağımsızlığı

“1.Yüksek Denetleme Kurumlarının bağımsızlığı, çalışanlarının bağımsızlığına ayrılmaz bir şekilde bağlıdır. Üyeler, Yüksek Denetleme Kurumu adına karar vermek zorunda olan ve üçüncü kişilere karşı bu karardan sorumlu olan, yani, bir karar verme organının üyeleri veya bir başkan altında yapılanan Yüksek Denetleme Kurumlarının başındaki kişiler olarak tanımlanabilir.

2.Üyelerin bağımsızlığı, Anayasa'yla güvence altına alınmış olmalıdır. Özellikle, kurumdan azledilme prosedürleri de Anayasa'da yer almalı ve üyelerin bağımsızlığını zedelememelidir. Üyelerin atanma ve azledilme usulleri her ülkenin kendi anayasal yapısına bağlıdır.

3.Yüksek Denetleme Kurumları personeli, profesyonel kariyerlerinde, denetlenen kurumlardan etkilenmemeli ve bu tür kurumlara bağımlı olmamalıdır.”

Yüksek Denetim Kurumlarının Mali Bağımsızlığı

“1. Yüksek Denetleme Kurumları, görevlerini yerine getirmelerini sağlayacak mali araçlarla donatılmış olmalıdır.

2. Gerektiğinde, Yüksek Denetleme Kurumları, gerekli mali araçlar için, ulusal bütçe konusunda karar veren kamu organına doğrudan başvurmaya yetkili kılınmalıdırlar.

² Magna Carta 1215 yılında İngiltere'de baronlar ile kral arasında imzalanan ve kralın yetkilerinin kısıtlandığı ilk anayasal belgedir. Temel hak ve özgürlüklerin elde edilmesi yönündeki ilk adımlardan birisi olmasının yanında bütçe hakkı ve dolayısıyla vergi hakkı adına da önemli bir belgedir. Magna Carta ile birlikte kralın vergi koyma yetkisi kısıtlanmış ve vergi toplama işi halkın rızasına bağlanmıştır.

3. *Yüksek Denetleme Kurumları, kendilerine ayrı bir bütçe başlığı altında ayrılmış bulunan fonları uygun gördükleri biçimde kullanmaya yetkili kılınmalıdırlar.*”

1.3.1. Kurumsal Bağımsızlık

Yürütme organının yüksek denetim kurumu üzerinde, özellikle idaresi ve yönetim kurulu üzerinde, sınırsız kontrole sahip olması, hükümetin yüksek denetim kurumu üzerindeki üstünlüğünü göstermektedir. Bu yüzden Lima Deklarasyonu’nun 5. bölümünün 2. maddesinde yüksek denetim kurumlarının görevlerini yerine getirebilmeleri için gerekli olan kurumsal bağımsızlığa sahip olmaları gerektiği vurgulanmıştır.

Lima Deklarasyonu’nda YDK’ların yönetim kurullarının bağımsızlığının YDK’ların bir bütün olarak bağımsızlığını garanti altına aldığı varsayılmıştır. Yürütme organının veya herhangi başka bir denetime tabi organın YDK üyelerine direktifler verecek veya başka bir yolla bunları etkileyebilecek konumda olması mümkündür. Bu durum YDK’ların bağımsızlığı için yasal veya anayasal taahhüdün varlığından bağımsız olarak, YDK’ların bağımsızlığını zayıflatabilir (Fiedler, 2004: 109). Aynı mantıkla, Lima Deklarasyonu’nun 6. bölümünün 2. maddesinde bahsedildiği üzere YDK üyelerinin bağımsızlığının Anayasa tarafından garanti altına alınması ve kurumdan uzaklaştırılmaları için konan prosedürler ile zayıflatılmaması gerektiğini de belirtmektedir.

Uygulamada yürütme organının Yüksek Denetim Kurumu üyelerinin, özellikle de başkanların atanmasında belirli düzeyde inisiyatif sahibi olduğu da bir gerçektir. YDK’nın gerçek bağımsızlığının herhangi bir değerlendirmesi, hükümetin iştirak hakkının gerçekte atama prosedürü ile kısıtlı olup olmadığına veya YDK yönetim kurulunun görevini ve aldığı kararları ifa ettiği tarza uzanıp uzanmadığına bağlıdır. Bu durumlardan ikincisinin gerçekleşmesi yönetim kurullarının bağımsızlığına ve dolayısıyla YDK’nın kendisi ile çelişebilecek ve Lima Deklarasyonu’nun hedefine ters düşebilecektir (Fiedler, 2004: 109-110).

Yürütme organının YDK’nın yürütme kurulunu veya başkanlarını keyfi olarak görevden alma yetkisine sahip olması, Lima Deklarasyonu’nun gereklilikleri ile ters düşer. Böyle bir ihtimalin gerçekleşmesi, YDK’nın yönetim kurulunun otoritesini azaltabilir ve tarafsızlığını ihlal edebilir, denetimlerinin tarafsızlığı hakkında şüpheler doğurabilir; yani genel anlamda YDK’nın bağımsızlığını zayıflatabilir.

Yüksek denetleme kurumu üyelerinin görevden uzaklaştırılma korkusuyla hükümeti eleştirmekten kaçınması ve hükümeti memnun etmeye çalışması, güvence altında olan üyelerin görevlerini yerine getirememesine neden olabilir. Dolayısıyla kurumsal bağımsızlık da Yüksek Denetim Kurumları üyelerinin bağımsızlığını, denetçilerin hiçbir dış etkiye maruz kalmaması gerektiğini vurgulamaktadır.

1.3.2. İşlevsel Bağımsızlık

Lima Deklarasyonu’nun 5. bölümünün 2. kısmında YDK’nın işlevsel bağımsızlığı, görevlerini ve performansını yerine getirmesi açısından büyük bir öneme sahiptir. Bu tip bağımsızlığın garanti altında olması için, YDK’nın denetim yetkilerinin ülkelerin anayasalarında şekillendirilmiş olması ve hükümetin bunlara müdahale etmemesi gerekir.

Genel anlamda işlevsel bağımsızlık, denetimi etkileyecek üçüncü taraflar olmaksızın yürütme organının denetiminin yerine getirilmesinin güvence altına alınmasını ifade eder. İşlevsel bağımsızlık, YDK’nın denetim programını mümkün olduğunca bağımsız şekilde tasarlama gücünü ve denetlenecek örgütlerin seçiminde herhangi bir kısıttan ve/veya üçüncü-taraf koşulundan muafiyetini içermektedir. Özellikle, hükümetin denetimden kaçınmayı istemesi durumunda YDK için yeterli yasal koruma sağlanmalıdır (Fiedler, 2004: 111).

Ayrıca, YDK'nın işleyişi, denetimlerin performansı üzerine konan kısıtlamalar aracılığıyla kısıtlanmamalıdır. Dolayısıyla, faaliyetlerini yöneten yasal çerçeve altında YDK, kendi denetleme önceliklerini belirlemede ve yürütme organları tarafından etkilenmeden uygun olduğunu düşündüğü denetim yöntem ve tekniklerini uygulamada özgür olmalıdır. Aynı sebeple, YDK raporlarının içerikleri ile ilgili olarak da tam bağımsızlıktan faydalanmalıdır. Hükümet tarafından YDK raporlarının içeriğini etkileme veya olumsuz denetim sonuçlarını örtbas etme girişimi tüm koşulların belirlenmesi ile etkisizleştirilmelidir.

1.3.3. Mali Bağımsızlık

YDK'ların mali bağımsızlığına ilişkin hükümler, Lima Deklarasyonu'nun 7. bölümünde 3 madde halinde verilmiştir.

Kamu mali yönetim sisteminin geliştirilmesi için kamu mali yönetiminde şeffaflık ve hesap verebilirliğin yerleşmesi ve kamu kaynaklarının doğru kullanılması gerekmektedir. Bu gerekliliği yerine getirebilmek için diğer kamu kurumlarına benzer şekilde YDK'ların da kendi bütçeleri bulunmaktadır. Denetimler esnasında belirli giderler oluşmakta ve bu giderlerin karşılanması için YDK gelire ihtiyaç duymaktadır. Gelirlerin yeterli düzeyde olmaması, YDK'ların görevlerini tam anlamıyla yerine getirememesine neden olmaktadır. YDK'ların mali anlamda yetersizliğinin önemi, Lima Deklarasyonu'nun 7. bölümünün 1. maddesinde vurgulanmıştır ve YDK'ların görevlerini tam anlamıyla yerine getirebilmeleri için mali kaynaklara sahip olması gerektiği belirtilmiştir.

Parlamentar demokratik devletlerde bütçe görüşmeleri parlamentoda gerçekleştirilmekte ve hangi kuruma ne kadar ödenek aktarılacağı kurumların talepleri de göz önünde bulundurularak parlamentoda kararlaştırılmaktadır. Her ne kadar bütçe tasarıları parlamentoda görüşülüp karara bağlansa da bütçenin asıl sahibi yürütme organı bir başka ifadeyle hükümettir. Hükümetler, YDK'ların denetim alanını kısıtlamak için kasıtlı olarak bütçelerini küçük tutabilirler. Bu durumun önlenmesi amacıyla Deklarasyon'un 7. bölümünün 2. maddesi, YDK'lara gerekli mali araçlar için ulusal bütçeye karar veren kamu organına doğrudan başvurma hakkı tanımaktadır.

Deklarasyon'un 7. bölümünün son maddesinde de belirtildiği üzere hükümet tarafından YDK'ların kullanımına verilen ödeneklerin kullanım şekilleri konusunda bir kısıtlamaya gidilmemelidir. YDK'lar kendilerine aktarılan ödenekleri uygun gördükleri biçimde kullanabilmelidirler.

1.4. Yüksek Denetim Kurumlarının Bağımsızlığını Tanımlayan İlkeler

Uluslararası Sayıştaylar Birliği (INTOSAI) 19. Kongresini, 5-10 Kasım 2007 tarihlerinde 145 Yüksek Denetim Kurumu'nun (Sayıştayın) katılımıyla Meksika'nın başkenti Mexico City'de gerçekleştirmiştir. Söz konusu kongre de "*Bağımsızlığa İlişkin Meksika Deklarasyonu*" başlıklı bir belgenin kabul edilip yayımlanması karara bağlanmıştır.

INTOSAI'nin ilk stratejik amacı olan "Hesap Verme Sorumluluğu ve Mesleki Standartlar" çerçevesinde faaliyetlerini sürdüren Mesleki Standartlar Komitesi, Kongreye bir rapor sunmuştur. Raporda komitenin amacının Yüksek Denetim Kurumlarının (YDK) güçlü, bağımsız ve birden fazla disiplini içinde barındıran örgütler haline gelmelerini teşvik etmek; uygun ve etkin mesleki standartlar oluşturmalarını desteklemek olduğu belirtilmiştir (Aksungur, 2007: 115).

Meksika Deklarasyonu'nun amacı ise Yüksek Denetim Kurumlarının bağımsızlığını kurmaktır. Eğer bağımsızlık uygulamada sağlanamıyorsa bile yazılı kaynaklar ile yasal bir temele oturtulmaya çalışılmaktadır (Moser, 2009: 44). Meksika Deklarasyonu'nda Lima

Deklarasyonu’ndan hareketle doğru bir denetim için gerekli olan sekiz ilke belirlenmiştir. Bu ilkeler ve içeriklerini şu şekilde açıklayabiliriz.

1. Uygun ve etkili bir anayasal/yasal/hukuki çerçeve ile bu çerçeve dokümanda yer alan hükümlerin fiili olarak uygulamasının mevcudiyeti

Meksika Deklarasyonu’nda yer alan konuların ve bağımsızlığa ilişkin hususların anayasada ve diğer yasal düzenlemelerde yer alması sağlanmalıdır. Bağımsızlık hukuki güvence altına alınmalıdır.

2. Mali ve yönetsel/idari özerklik ile yeterli beşeri, maddi ve parasal kaynakların mevcut olması

Bu ilkeye göre yüksek denetim kurumlarının gerekli ve yeterli miktarda beşeri, maddi ve parasal kaynaklara sahip olması gerekmektedir. Bu kaynaklara erişimde yürütmenin herhangi bir kontrol veya yönlendirmesi olmamalıdır. YDK’lar bütçelerini kendileri yönetir ve usulüne uygun gördükleri şekilde tahsis ederler.

Mali bağımsızlık, idarenin, YDK’nın bütçe hazırlama ve uygulama aşamalarının her ikisinde de usulsüz kısıtlamalar uygulamamasını gerektirmektedir. YDK’lar kendi bütçelerinin büyüklüğünü belirleyebilmeli ve bunu uygun biçimde dağıtabilmelidir. YDK’nın bütçesi üzerindeki herhangi bir kısıtlama, işi ve bağımsızlığı üzerinde bir kısıttır. Fakat gerçek hayatta bu her ülkenin bütçesel ve ekonomik çevresine bağlı olduğu için, mutlak bütçe özgürlüğü mümkün olmayabilir (Hakeem,2010: 60).

3. Görevlerinin ifasında görevi sürdürme hakkı (teminat) ve yasal dokunulmazlık da dâhil olmak üzere Sayıştayın (yüksek denetim kurumunun) başkanlarının ve (kurullar şeklinde örgütlenmiş Sayıştayların) üyelerinin bağımsızlığı

YDK başkanlarının ve üyelerinin atanmaları için uygun koşul ve prosedürler mevzuatta belirlenmelidir. YDK başkanlarının ve üyelerinin bağımsızlığı, makul ve sabit dönemle atanmaları ve yürütmeden bağımsız olarak görevden alınmaları garanti altına alınabilir. Bu güvence başkan ve üyelere misilleme korkusu olmaksızın görevlerini yerine getirmeleri imkânı sunmaktadır.

YDK’ların bağımsızlığı, başkanın ve personelin bağımsızlığının derecesi ile yakından ilişkilidir. Atama veya işten uzaklaştırma prosedürü sadece bu memurların işlevsel özgürlükleri için değil, aynı zamanda örgütsel bağımsızlıkları için de hayati bir öneme sahiptir. Atama veya işten uzaklaştırmanın yasama tarafından yapılması her zaman arzu edilen bir durumdur.

4. Sayıştayın (Yüksek Denetim Kurumunun) fonksiyonlarını yerine getirmede yeterli görev ve yetki genişliği ve tam takdir yetkisi

Görevlerini etkin biçimde yerine getirebilmeleri için YDK’ların denetim konularının tercihinde, denetleme planlamalarında ve uygulanan denetim yöntemlerinde bağımsız olmaları zorunludur. Dolayısıyla YDK’lar denetleme görevlerini yerine getirirken yasamanın ve yürütmenin yönlendirmesi ve müdahalesinden arınmış olmalıdır.

YDK’lara, yasal niteliğine bakılmaksızın bir alıcı veya lehtar tarafından kullanılan kamu fonlarını, kaynaklarını ve aktiflerini; devlet veya kamu kurumlarına ait gelirlerin toplanmasını; devlet veya kamu kurumlarının hesaplarının yasallığını ve düzenliliğini; mali yönetimin ve raporların kalitesini; devlet veya kamu kurumlarının faaliyetlerinin ne ölçüde etkin, verimli ve ekonomik olduğunu denetleme yetkisi verilmelidir.

Yasama organı tarafından çıkartılıp kendileri için geçerli olan kanunlara saygı gösterecekler de, YDK'lar denetleme konularının seçiminde; denetlemelerini planlama, programlama, icra etme, raporlama ve takibinde; kurumların organizasyonu ve idaresinde ve yaptırımların uygulanmasının yetkilerinin bir kısmını oluşturduğu durumlarda kararlarının infazında yasama organı veya yürütmenin yönlendirmesi veya müdahalesinden bağımsız olmalıdırlar.

5. Bilgiye sınırsız erişim

Yüksek denetim kurumu denetçilerinin sorumluluklarını düzgün biçimde yerine getirebilmek için ihtiyaç duyabilecekleri bütün bilgi ve belgelere özgür, sınırsız ve istenilen zamanda erişme hakkına sahip olmaları gerekmektedir.

Denetçiler, sorumluluklarını düzgün biçimde yerine getirmede ihtiyaç duyabileceği tüm belge ve bilgilere özgürce, zamanında ve kısıtsız şekilde erişebilme yetkisi ile donatılmışlardır. INTOSAI Denetleme Standartları'nda belirtildiği gibi, "yasal yetki, YDK'nın denetlenen kuruluşlar ve bunların faaliyetleri ile ilgili tüm mülklere ve kayıtlara tam ve özgür erişimini sağlamalı ve YDK'ya bilgiye sahip kişi ve kuruluşlardan ilgili bilgiyi almaları için yeterli gücü vermelidir."

6. Denetim çalışmalarına ilişkin rapor verme hakkı ve yükümlülüğü

Yüksek denetim kurumları, çalışmalarının sonuçlarını sadece raporlar ile sınırlamamalıdırlar. Çalışma sonuçlarının yılda en az bir kez yasa gereği rapor edilmesi gerekir.

7. Denetim raporlarının içeriklerini ve zamanlamasını belirleme, raporları yayımlama ve dağıtma özgürlüğü

YDK'lar, denetim raporlarının içeriğine karar verme ve denetim raporlarını cetvele aldıktan veya ilgili otoriteye ilettikten sonra raporlarını yayımlama ve yayma konusunda serbest olmalıdırlar.

Geniş anlamda raporlama, denetim bulgularının denetçilerin değerlendirmeleri ile birlikte ilgili otoritelere, genellikle yazılı bir biçimde, sunulmasıdır. Bu, denetim fonksiyonunun önemli bir bileşenidir. Raporlama özgürlüğü, rapora neyin dâhil edileceği, denetim bulgularının nasıl kelimelere döküleceği ve raporun ne zaman teslim edileceği özgürlükleri anlamına gelmektedir. Denetim raporlarının yayınlanması da bu özgürlüğün sınırları içerisinde düşünülebilir. Fakat savunma, eğitim ve sağlık gibi kamuoyunca iyi bilinen alanlardaki program ve projeler hakkındaki raporlar YDK'yı önemli kamu yararı ve kamusal sorun konuları ile yüz yüze bırakmaktadır.

INTOSAI Denetleme Standartları'nda, YDK'ların raporların içeriği ve zamanlaması hakkında herhangi bir kısıtlama olmaksızın yasama organına raporlama yapmalarının bağımsızlığın devamlılığını destekleyeceği belirtilmektedir.

8. Yüksek denetim kurumunun tavsiyeleriyle ilgili etkin izleme mekanizmalarının varlığı

Yüksek denetim kurumları denetlenen kuruluşların, gözlemlerine ve önerilerine düzgün biçimde eğildikleri ve düzeltici eylemlerde bulunduklarını garantilemek amacıyla bağımsız bir izleme sistemine sahip olmalıdırlar.

YDK'lar düzeltici faaliyetler için yapılması gereken özel tavsiyelere uyulup uyulmadığını gözden geçirmek ve izlemek için hazırladıkları raporları yasama organı veya denetlenen kurumun yönetim kuruluna uygun gördükleri zamanlarda teslim etmelidirler. İzleme raporları, YDK'ların kendi gözlemlerini ve tavsiyelerini denetlenen kuruluşların düzgün biçimde dikkate almalarını

sağlamak açısından önemlidir. İzleme, yasama organı veya denetlenen kurumun yönetim kurulu tarafından yapılanların da uygun biçimde denetlenen kuruluşlara bildirilmesini sağlamaktadır. YDK'lar izleme ve yaptırım uygulama için kanuni yetkilere kendileri sahip olduklarında dahi, değerlendirme ve icraat için izleme raporlarını uygun biçimde yasama organı veya denetlenen kuruluşun yönetim kuruluna teslim etmelidirler.

2. Türk Yüksek Denetim Kurumunun (Sayıştay)³ Bağımsızlığı

1. Uygun ve etkili bir anayasal/yasal/hukuki çerçeve ile bu çerçeve dokümanda yer alan hükümlerin fiili olarak uygulamasının mevcudiyeti

Türk Sayıştayının hukuki durumu anayasada ve kanunlarda açık bir şekilde yer almıştır. Sayıştayın birincil hukuki kaynağı 1982 Anayasası'dır. Sayıştay Anayasa'nın yargı bölümünde düzenlenmiştir ve 160. maddesinde yer alan *"Sayıştay, merkezî 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. Sayıştayın kuruluşu, işleyişi, denetim usulleri, mensuplarının nitelikleri, atanmaları, ödev ve yetkileri, hakları ve yükümlülükleri ve diğer özlük işleri, Başkan ve üyelerinin teminatı kanunla düzenlenir"* hükmü ile anayasal güvence altına alınmıştır.

Anayasa'nın 160. maddesine dayanarak 6085 sayılı Sayıştay Kanunu çıkartılmıştır. Kanunun 3. maddesinde *"Sayıştay; bu Kanun ve diğer kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve kesin hükme bağlama işlerini yaparken işlevsel ve kurumsal bağımsızlığı olan bir kurumdur"* ifadesi ile Sayıştayın kanunen kendisine yüklenilen görevleri ve sorumlulukları yerine getirirken işlevsel ve kurumsal bağımsızlığa sahip olması gerektiğidir.

Kanun'un 3. maddesi ile Sayıştayın, anayasal konumuna da uygun olarak Avrupa Birliği Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programında, INTOSAI Denetim Standartlarının 53-81. maddelerinde, Lima ve Meksika Deklarasyonları'nda belirtildiği üzere kurumsal ve işlevsel bağımsızlığa sahip olduğu vurgulanmıştır.

Sayıştayın kurumsal ve işlevsel bağımsızlığa sahip olması ülkenin yasama, yürütme ve yargı erkleri ile doğrudan ilişkilidir.

Ancak Sayıştayın Montesquieu'nün klasik ayrımı olan yasama, yürütme ve yargı erklerinden hangisine girdiği sorusuna net bir yanıt vermek oldukça zordur. Bu durum sadece Türk Sayıştayına özgü bir durum değildir. Diğer ülkelerin yüksek denetim kurumları da benzer yapılara sahiptir. Anayasal konumu üzerine yapılan tartışmalar diğer ülkelerde de mevcuttur (Akdağ, 1997: 168).

Sayıştayın işlevsel ve kurumsal bağımsızlığı açısından yürütme, yasama ve yargı ile olan ilişkisine bakıldığında ise;

Sayıştayı yürütme içinde değerlendirmek mümkün değildir. Çünkü bütçe hakkı temelde denetim gereksinmesine dayalıdır ve bu da parlamentoların doğuş nedenidir. Demokrasinin ulaştığı son noktada bütçenin denetimi parlamentonun vazgeçilmez haklarından. Bütçe yasasıyla yasama, yürütmeye mali izin verdiğine göre bu iznin yerinde kullanılıp kullanılmadığını yasanın denetlemesi son derece doğaldır. Bu denetlemeyi yürütmenin dışında bağımsız bir kurum olan Sayıştay yapmaktadır (Akyel ve Baş, 2010: 378-379).

³ Türkiye'de yüksek denetim yapmakla görevli kurum Sayıştaydır ve bu bölümden itibaren Yüksek Denetim Kurumu yerine Sayıştay ifadesi kullanılacaktır.

Sayıştayın yürütme içinde değerlendirilmesinin mümkün olmadığı mevzuatımızdan da anlaşılmaktadır. Anayasanın 8. maddesindeki “*yürütme yetkisi ve görevi, Cumhurbaşkanlığı ve Bakanlar Kurulu tarafından, Anayasaya ve kanunlara uygun olarak kullanılır ve yerine getirilir*” ifadesi ile yürütme organının yetki ve sorumluluğunun Cumhurbaşkanlığı ve Bakanlar Kurulu tarafından sağlanacağı vurgulanmıştır. Sayıştay görevlerini yerine getirirken Anayasanın 160. maddesinde belirtildiği gibi görevlerini yürütme organlarıyla ilişkilendirmeksizin “... *Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemesi*” gerektiği ifade edilmiştir. Ayrıca Sayıştay Kanunun 84. maddesine göre “...*bu Kanun hükümlerini Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanı yürütür*” denmektedir.

Demokrasilerde, parlamentonun temel ve en önemli görevlerinden biri, vergiler ile gerçekleştirilen kamu hizmetlerinin doğru amaçlar için kullanılmasını sağlamaktır (Kemal, 2012: 7). Ülkemizde Türkiye Büyük Millet Meclisi ve dolayısıyla halk adına dış denetim yapan tek yüksek denetim kurumu Sayıştay’dır. Sayıştayın etkinliği hem kamusal kaynakların verimli, etkili ve tutumlu kullanımı hem de demokratik yönetim açısından önemlidir. Bu nedenle Sayıştayın dış denetim yetkisi, Anayasa değişiklikleri ve diğer yasal düzenlemelerle önemli ölçüde genişletilmiştir (Altındal, 2010: 7).

Hesap verme sorumluluğu, tüm kurum ve kuruluşların halka ve parlamentolara karşı olan yükümlülüğüdür. Sayıştay, yönetimin hesap verme sorumluluğunun güçlendirilmesinde ve bu sorumluluğun gereklerinin yerine getirilip getirilmediğinin değerlendirilmesinde önemli bir role sahiptir (Köse, 2008: 70). Sayıştay, parlamentolar tarafından yapılması gereken bütçe denetimini üstlenerek demokratik yönetim anlayışının vazgeçilmez unsurlarından olmuşlardır (Önder ve Türkoğlu, 2012: 198).

Bu bağlamda hukuk sistemimizde Sayıştay, Anayasanın 6. maddesinde, “*Egemenlik, kayıtsız şartsız Milletindir. Türk Milleti, egemenliğini, Anayasanın koyduğu esaslara göre, yetkili organları eliyle kullanır*” hükmü gereği ve yine Anayasanın 160. maddesinde Sayıştay “*Sayıştay, merkezî 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 görevli*” ve yetkili kılınmıştır. Sayıştayın TBMM adına denetleme yapması, Sayıştayın yasamaya bağlı olduğu anlamına gelmemektedir.

Sayıştay yargısı denetlenen kurum ve kişilerle sınırlıdır. Bu bağlamda Sayıştay yargısının konusu, hesap ve işlemler; muhatabı ise 5018 sayılı KMYKK ile belirlenmiş olan sorumlulardır. Türk Sayıştayının yargı yetkisine sahip olmasının, denetimi güçlendirici bir görevi vardır. Sayıştaylar yargı yetkileri bulunsun veya bulunmasın, denetimleri sırasında hesap ve işlemler üzerinde saptanan hukuka aykırılıkları karara bağlarlar. Yargı yetkisi bulunan Sayıştay bu kararın arkasına yasal yaptırımını da koyar. Hükümler⁴, süresinde temyiz edilmemek veya Sayıştay Temyiz Kurullarında (kuruluş yasasında öyle düzenlenmiş ise Danıştay’da) onanmaları halinde kesin hüküm niteliği kazanır (Bayar, 2005: 64).

Sayıştay, 1982 Anayasasının yargı bölümünde düzenlenmiş olmasına rağmen yüksek mahkemeler arasında sayılmamıştır. Yüksek mahkemelerin en belirgin özelliği kararlarına karşı başka bir yargı organına başvurulamamasıdır. Eğer Sayıştayda yargılanan konular için sadece idari yargı yoluna başvurulabileceği düşünülürse; Anayasaya göre Sayıştay kararlarına karşı idari yargı yoluna başvurulamayacağı için, Anayasanın sistematığı içerisinde üst mahkemeler arasında

⁴ Hem mali işlemin mevzuata aykırılığını saptayan, hem de sorumlusu hakkında yaptırım öngören karara hüküm denir.

sayılmamasına rağmen Sayıştayın bir yüksek mahkeme olduğu düşünülebilir. Aynı zamanda yüksek mahkeme olmak mahkeme olmayı gerektirir. Sayıştay bir mahkeme olarak kabul edilse bile belirli konularla sınırlı olmakla beraber Danıştay ile Sayıştay kararları arasındaki uyumsuzluklarda Danıştay kararlarının esas alınması Sayıştayın yüksek mahkeme olma özelliğini zedelemektedir (İnan, 1985: 8-9).

Sayıştay, denetim ve yargı işlevi bulunan, kendine özgü ve anayasal kurumdur. Anayasanın 160. maddesinde “...sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak...” denilirken “hüküm” terimiyle Sayıştaya yargı yetkisi verilmiş; “kesin” sözcüğüyle de Sayıştayın yargısal kararlarının diğer yargı organlarına taşınması engellenmiştir. Türkiye’de Sayıştay, kurulduğu tarihten beri yargı yetkisiyle donatılarak, mali işlemleri yapan kamu görevlilerinin sorumluluklarını belirlemiştir (Akyel ve Baş, 2010: 386).

Diğer taraftan Sayıştayın anayasal konumu ve işlevi konusunda doktrinde de bir görüş birliği olmadığı görülmektedir. Sayıştayı bir mahkeme olarak kabul etmeyenlerin yanında; bir yargı mercii olarak kabul edenler, hatta yüksek mahkeme olarak kabul edenler de vardır (Uz, 2005: 369).

Mevzuatta yargı yetkisi Anayasanın 9. maddesinde, “Türk Milleti adına bağımsız mahkemelerce kullanılır”; 142. maddesinde “Mahkemelerin kuruluşu, görev ve yetkileri, işleyişi ve yargılama usulleri kanunla düzenlenir” ve 138. maddede ise “Hâkimler, görevlerinde bağımsızdırlar; Anayasaya, kanuna ve hukuka uygun olarak vicdanî kanaatlerine göre hüküm verirler” denilmektedir. Buna karşılık Sayıştay, anayasada yargı bölümünde düzenlenmiş olmasına rağmen; Anayasa, Sayıştayı bir mahkeme olarak kabul etmemekle birlikte Sayıştay ile ilgili hükümlerinde de mahkeme ve hâkim terimlerini hiç kullanmamıştır.

Anayasanın 125. maddesinde “İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır” denilmesine karşın; 160. maddede “Sayıştayın kesin hükümleri hakkında ilgililer yazılı bildirim tarihinden itibaren on beş gün içinde bir kereye mahsus olmak üzere karar düzeltilmesi isteminde bulunabilirler. Bu kararlar dolayısıyla idarî yargı yoluna başvurulamaz” ifadesi yer almaktadır. Sayıştay kararları dolayısıyla idari yargı yoluna başvurulamayacağı Anayasa’nın 160. maddesi ile hüküm altına alındığından, Sayıştayın genel kuralları dışında tutulduğu görülmektedir.

Sayıştay, Meksika Deklarasyonu’nun 1. ilkesinde belirlenen hukuki durum ve bağımsızlık ilkesi çerçevesinde değerlendirildiğinde, anayasa ve kanun ile güvence altına alınmıştır. Ancak Sayıştayın yürütme, yasama ve yargı ile olan ilişkisinde kanuni hükümleri de içerecek şekilde hem anayasa da ve hem de kanunlarda açık bir şekilde tanımlanmamıştır. Kanun hükümlerine bakılarak amaçsal yorumlama kapsamında değerlendirilmektedir.

2. Mali ve yönetsel/idari özerklik ile yeterli beşeri, maddi ve parasal kaynakların mevcut olması

Hükümetin kamu hesaplarının durumuna ilişkin raporları sunmalarını sağlamanın bir yolu olarak bütçe ve mali faaliyetler hakkındaki bilgiye erişme parlamentoların bütçe denetimindeki rolü açısından giderek daha çok önem kazanmaktadır. Hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlık ilkeleri, kamu hizmetlerine ilişkin mali sistem ve muhasebe planlarının geliştirilerek/iyileştirilmesini ve Sayıştayın rolünün güçlendirilmesini gerektirmektedir (Bağlı, 2012: 531).

Sayıştay, yüksek denetim ya da dış denetim ile kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde mevcut yasal düzenlemelere uygun olarak kullanılıp kullanılmadığının tespit edilmesi konusunda TBMM’sine yardımcı olmaktadır (Budak ve Eroğlu, 2013: 75). Sayıştayın

rolünün güçlendirilmesi ve parlamentoya yardımcı olması için yapılan denetimlerde gerekli ve makul miktarda beşeri, maddi ve parasal kaynaklara sahip olması gerekmektedir. Çünkü bu kaynaklara erişimde yürütmenin herhangi bir kontrol veya yönlendirmesi olmamalıdır.

Anayasanın 161. maddesinde “*Devletin ve kamu iktisadî teşebbüsleri dışındaki kamu tüzelkişilerinin harcamaları, yıllık bütçelerle yapılacağı ve malî yıl başlangıcı ile merkezî yönetim bütçesinin hazırlanması, uygulanması ve kontrolü kanunla düzenlenir*” hükmü ve Anayasanın 162. maddesinde ise “*Bakanlar Kurulu, merkezî yönetim bütçe tasarısı ile millî bütçe tahminlerini gösteren raporu, malî yıl başından en az yetmiş beş gün önce, Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar*” hükmü yer almaktadır.

5018 sayılı KMYKK’nın 12. maddesine göre “*Genel yönetim kapsamındaki idarelerin bütçeleri; merkezî yönetim bütçesi, sosyal güvenlik kurumları bütçeleri ve mahallî idareler bütçeleri olarak hazırlanır ve uygulanır. Kamu idarelerince bunlar dışında herhangi bir ad altında bütçe oluşturulamaz ve genel bütçe, devlet tüzel kişiliğine dahil olan ve bu Kanuna ekli (I) sayılı cetvelde yer alan kamu idarelerinin bütçesidir*”; yine aynı Kanunun 16. maddesine göre “*Maliye Bakanlığı, merkezî yönetim bütçe kanunu tasarısının hazırlanmasından ve bu amaçla ilgili kamu idareleri arasında koordinasyonun sağlanmasından sorumludur*”.

Sayıştay bütçesi, Sayıştay Kanunu’nun 62. maddesine göre, “*Sayıştay, genel bütçeye dâhildir. Sayıştay Başkanlığı, bütçesini eylül ayı sonuna kadar doğrudan Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar ve bir örneğini Maliye Bakanlığına gönderir. Sayıştay bütçesine ilişkin iş ve işlemleri Sayıştay Başkanı yürütür. Çeşitli kanunların Bakanlar Kurulu kararına lüzum gösterdiği işlerden Sayıştay hizmetleriyle ilgili olanlar, Sayıştay Genel Kurulunun idari işler niteliğindeki kararlarıyla yürütülür*”.

Dikkat edilirse genel bütçe, Maliye Bakanlığı Koordinasyonunda hazırlanmakta ve Bakanlar Kurulu tarafından TBMM’ye sunulmaktadır. Ancak Sayıştay, genel bütçeye dâhil olmasına rağmen; bütçesi Sayıştay Başkanlığı tarafından hazırlanmakta ve kendi bütçesini doğrudan TBMM’ye sunmaktadır.

INTOSAI tarafından yayınlanan deklarasyonlarda, Sayıştay gerekli ve makul ölçüde müsait beşeri, maddi ve parasal kaynaklara sahiptir. Sayıştay, hükümet veya ona bağlı otoritelerin müdahalesi veya kontrolü olmadan kendi bütçesini yönetebilmektedir.

3. Görevlerinin ifasında görevi sürdürme hakkı (teminat) ve yasal dokunulmazlık da dâhil olmak üzere Sayıştayın (yüksek denetim kurumunun) başkanlarının ve (kurullar şeklinde örgütlenmiş Sayıştayların) üyelerinin bağımsızlığı

Hükümet ile bürokrasi arasındaki güç dengesinin sağlıklı bir yapıya kavuşturulması ve yürütmenin bir bütün olarak hukuk devleti ilkelerine göre yapılanması, bürokrasinin siyasi gücünün dizginlenmesinin yanı sıra kamusal alandaki tüm kurumların şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkelerine göre denetlenebilmesi (Kemal, 2012: 5) için Sayıştay başkanlarının yürütmeye karşı bağımsızlığını güvence altına alan ve misilleme korkusu olmaksızın görevlerini yerine getirmelerini sağlayacak şekilde yeterli uzunlukta ve sabit sürelerle atanması ve Sayıştay üyelerinin atanma, tekrar tayin etme, görev, görevden azledilme ve emekliliklerine ilişkin şartların veya usullerin belirlenmesi zorunludur.

Bu çerçevede Anayasanın 160. maddesinde yer alan “*Sayıştayın kuruluşu, işleyişi, denetim usulleri, mensuplarının nitelikleri, atanmaları, ödev ve yetkileri, hakları ve yükümlülükleri ve diğer özlük işleri, Başkan ve üyelerinin teminatı kanunla düzenlenir*” hükmü

gereği 6085 sayılı Kanunda Sayıştay başkanı, daire başkanları ve üyeleri, denetçiler, başsavcı ve savcılar ve yönetim mensuplarının atanmaları düzenlenmiştir.

6085 sayılı Kanunun 16. maddesine göre, “Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurulunda yapılacak Sayıştay Başkanlığı ve Sayıştay üyeliği seçimleri için gerekli değerlendirmeleri yapmak ve aday belirlemek üzere Sayıştay Başkanı ve Üyeleri Ön Seçim Geçici Komisyonu kurulur. Ön Seçim Geçici Komisyonu, Plan ve Bütçe Komisyonu üyeleri arasından, siyasi partiler ile bağımsızların Türkiye Büyük Millet Meclisindeki temsil güçleri oranında ve ad çekme usulü ile belirlenen on beş kişiden oluşur. Plan ve Bütçe Komisyonu Başkanı, kendi siyasi parti grubunun kontenjanından Ön Seçim Geçici Komisyonuna katılır ve başkanlık eder. Ön Seçim Geçici Komisyonu tarafından boş üyelik sayısının iki katı olarak belirlenen adayların isimleri, Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kuruluna sunulur”. Aynı Kanunun 13. maddesinde ise “Sayıştay Başkanı, bu Kanunda yazılı niteliklere sahip isteklilerden 16. madde esaslarına göre belirlenecek iki aday arasından Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurulunca gizli oyla seçilir” hükmü ile Sayıştay başkan ve üyelerinin atanmalarına ilişkin usul belirlenmiştir.

Sayıştay Kanunu’nun 13. maddesinde, “Sayıştay Başkanının görev süresi beş yıldır. Bir kimse en fazla iki defa Sayıştay Başkanı seçilebilir” hükmü ve aynı Kanunun 70. maddesinde yer alan “Sayıştay Başkanı, daire başkanları ve üyeler azlolunamaz, 65. madde hükmü saklı kalmak kaydıyla kendileri istemedikçe 65 yaşından önce emekliye sevk edilemez. Ancak memuriyetten çıkarılmayı gerektiren bir suçtan dolayı kesin hüküm giymiş olanların görevleri kendiliğinden, görevini sağlık bakımından yerine getiremeyeceği tam teşekküllü resmi hastane sağlık kurulu raporuyla anlaşılanların görevleri Sayıştay Genel Kurulu kararıyla sona erer” hükmü ile Sayıştay Başkanının, görevinde sabit kılınması, uzun bir atama yapılması ve ayrıca yürütmeden bağımsız bir süreç ile görevden alınması güvence altına alınmıştır.

4. Sayıştayın (Yüksek Denetim Kurumunun) fonksiyonlarını yerine getirmede yeterli görev ve yetki genişliği ve tam takdir yetkisi

Türkiye’de kamu mali yönetiminin dış denetimi, Sayıştay denetçileri aracılığıyla gerçekleştirilmektedir. Sayıştay denetçilerinin bu görevlerini etkin biçimde yerine getirebilmeleri için denetim konularının tercihinde, denetleme planlamalarında ve uygulanan denetim yöntemlerinde bağımsız olmaları gereklidir. Dolayısıyla Sayıştay denetçileri denetleme görevlerini yerine getirirken yasamanın ve yürütmenin yönlendirmesi ve müdahalesinden arınmış olacak şekilde mevzuatlarda düzenlenmelidir.

Meksika Deklarasyonu’nda kabul edilen bu maddeye göre Sayıştay Kanunu’nun 5. maddesinde Sayıştayın “Kamu idarelerinin mali faaliyet, karar ve işlemlerini hesap verme sorumluluğu çerçevesinde denetler ve sonuçları hakkında Türkiye Büyük Millet Meclisi’ne doğru, yeterli, zamanlı bilgi ve raporlar sunacağı” ve 35. maddede “Denetimin genel kabul görmüş uluslararası denetim standartlarına uygun olarak yürütüleceği” ifadeleri yer almaktadır.

Bu çerçevede, Sayıştay Kanunu’nun 36. maddesi ile “Sayıştay denetiminin, düzenlilik denetimi ve performans denetimini kapsadığı” ve aynı Kanunun 35. maddesi ile ise “Sayıştay ve denetçilerin denetim faaliyetini bağımsız ve tarafsız olarak yürütmesi ve Sayıştaya denetim görevinin planlanması, programlanması ve yürütülmesinde talimat verilemeyeceği” hüküm altına alınmıştır.

Sayıştay denetçisinin denetim görevi sırasındaki denetim süreci Sayıştay Kanunu’nun 37. maddesinde şu şekilde belirtilmiştir;

“Denetimler;

- Denetimin planlanması,
- Denetim programının hazırlanması ve uygulanması,
- Sonuçların ve tavsiyelerin raporlanması,
- Raporların, Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulması ve ilgili kamu idaresine gönderilmesi,
- Raporların izlenmesi, aşamalarından oluşur”.

Bu Kanun hükümleri birlikte incelendiğinde, Sayıştay denetçilerinin, denetimin konusunu, planlamasını ve denetleme görevlerini yerine getirirken yasamanın ve yürütmenin yönlendirmesi ve müdahalesinin olmadığı görülmektedir.

5. Bilgiye sınırsız erişim

Saydamlık, kamu yönetiminin tüm kurumlarıyla bilgi üretmesini ve bu bilgiye toplum (Bozkurt, 2010: 132) ve diğer kamu idareleri özellikle Sayıştay tarafından ulaşılabilme kapasitesini belirlemektedir.

Denetçinin sağlam bir denetim görüşü oluşturması için denetim kanıtlarını nitelikleri itibari ile tanımlayabilecek, analiz edebilecek farklı denetim kanıtlarının güvenilirlik derecesine ilişkin olarak olası ve istatistiki çıkarsamalar yapabilecek bilgi ve yeteneğe sahip olmalıdır. Denetim kanıtı, denetçinin görüşünü oluşturmak için kullandığı bilgiler bütünüdür (Şirin, 2006: 25).

Sayıştay denetçilerinin, denetim kanıtını oluştururken bilgiye erişim konusunda kamu idarelerinde mali saydamlığının etkinliğini artırmaları ve hesap verebilme mekanizmalarını oluşturmaları son derece önemlidir. Bu durum her türlü bilgiye erişme yetkisi bulunan Sayıştay denetçilerine daha sağlıklı ve hızlı denetim raporu oluşturabilme imkânı sağlayacaktır.

Denetçiler, Sayıştay Kanunu’nun 6. maddesinde belirtildiği üzere sorumluluklarını düzgün biçimde yerine getirebilmek için ihtiyaç duyabilecekleri tüm bilgi ve belgelere özgür, zamanında ve kısıtlanmamış erişim ile yetkilendirilmiştirler.

Sayıştay Kanunu’nun 6. maddesine göre Sayıştayın yetkileri şöyledir:

(1) Sayıştay, bu Kanunla veya diğer kanunlarla yüklendiği görevlerin yerine getirilmesi sırasında kamu idareleri ve görevlileriyle doğrudan yazışmaya, gerekli gördüğü belge, defter ve kayıtları göndereceği mensupları aracılığıyla görmeye, mallar hariç dilediği yere getirtmeye, sözlü bilgi almak üzere her derece ve sınıftan ilgili memurları çağırma, kamu idarelerinden temsilci istemeye yetkilidir.

(2) Sayıştay, denetimine giren işlemlerle ilgili her türlü bilgi ve belgeyi, kamu idareleri ile bankalar dâhil diğer gerçek ve tüzel kişilerden isteyebilir.

(3) Sayıştay, denetimine giren kamu idarelerinin işlemleriyle ilgili kayıtları, eşya ve malları, işleri, faaliyetleri ve hizmetleri görevlendireceği mensupları veya bilirkişiler tarafından yerinde ve işlem ve olayın her safhasında incelemeye yetkilidir. Bilirkişinin hukuki durumu, yetkisi ve sorumluluğu genel hükümlere tabidir. .

(4) Sayıştay, kamu idarelerinin hesap, işlem ve faaliyetleri ile mallarını, hesap veya faaliyet dönemine bağlı olmaksızın yılı içinde veya yıllar itibariyle denetleyebileceği gibi sektör, program, proje ve konu bazında da denetleyebilir.

(5) Denetimler sırasında gerekli görülmesi halinde, Sayıştay dışından uzman görevlendirilebilir. Bilirkişi ve uzman görevlendirilmesine ilişkin esas ve usuller yönetmelikle belirlenir.

Söz konusu maddeden anlaşıldığı üzere Sayıştay denetçisinin bilgiye erişme konusunda sınırsız yetkisi bulunmaktadır.

6. Denetim çalışmalarına ilişkin rapor verme hakkı ve yükümlülüğü

Mali raporlar, kaynakların dağıtımı hakkında karar verilmesinde kullanıcılara bir ekonomik birimin mali durumu, performansı ve nakit akımları hakkında kapsamlı bir bilgi sunmaktadır (Karaarslan, 2005: 63). Raporlamanın genel amacı, paydaşlarına güvenilir, tarafsız ve tutarlı bilgiler sunarak onların bilgilendirilmesini ve doğru kararlar vermelerini sağlamaktır (Söyler ve Çolak, 2012: 146-147).

Sayıştaya anayasal çerçevede denetim ve yargılama görevleri verilmiştir ve bunlara yasalarla raporlama görevi de eklenmiştir (Kuluçlu, 2011: 64). Sayıştayın, kamu parasının kullanıldığı her yeri denetlemesi ve kamusal hesap verme sorumluluğunun ne ölçüde yerine getirildiğini parlamentoya raporlaması gerekir (Saraç, 2005: 152).

5018 sayılı Kanunun 1. maddesinde bu Kanunun amacının “*kamu bütçelerinin hazırlanması, uygulanması, mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi, bunların raporlanması ve mali kontrolü düzenlemek*” şeklinde özetlendiği görülmektedir. Kanunun 68. maddesine göre ise “*Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetimin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin mali faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanması*” gerektiğini vurgulamıştır.

Diğer taraftan 6085 sayılı Kanunun 5. maddesinde de Sayıştayın “*kamu idarelerinin mali faaliyet, karar ve işlemlerini hesap verme sorumluluğu çerçevesinde denetleyeceği ve sonuçları hakkında TBMM’ye doğru, yeterli, zamanlı bilgi ve raporlar sunacağı*” belirtilmiştir.

Bu çerçevede Sayıştay “*denetim raporu, Sayıştay raporu ve yargılamaya esas raporu*” düzenlemek suretiyle üç tür rapor hazırlamaktadır.

Sayıştay Kanunu’nun 2. maddesine göre denetim raporunun “*Sayıştay raporlarına esas olmak üzere, denetim ve incelemeler sonucunda denetim grup başkanlıkları veya denetçiler tarafından hazırlanan raporu*” ifade ettiği belirtilmekte ve Kanunun 36. maddesinde “*düzenlilik denetimi ve performans denetimi*” neticesinde hazırlanacağı vurgulanmaktadır. 2. maddenin devamında ise Sayıştay raporunun tanımına yer verilmektedir. Buna göre Sayıştay raporunun “*Denetim ve incelemeler sonucu hazırlanarak Sayıştay Başkanı tarafından Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulan veya kamu idarelerine gönderilen raporu*” ifade ettiği belirtilmektedir. Sayıştay Kanunu’nun ikinci bölümünde yer alan Sayıştay raporları; “*dış denetim genel değerlendirme raporu*”, “*faaliyet genel değerlendirme raporu*”, “*mali istatistikleri değerlendirme raporu*”, “*genel uygunluk bildirimi*” ve “*diğer raporlar*” olarak sayılmıştır.

Sayıştay Kanunu’nun 38. maddesinde **dış denetim genel değerlendirme raporunun** her yıl “*...Sayıştay Başkanınca genel uygunluk bildirimi ile birlikte Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulması*”,

39. maddesinde **faaliyet genel değerlendirme raporunun** her yıl “*...Sayıştay Başkanı tarafından mahallî idarelere ait olanlar hariç olmak üzere idare faaliyet raporları, genel faaliyet raporu ve mahallî idareler genel faaliyet raporu ile birlikte Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulması*”

40. maddesinde **mali istatistikleri değerlendirme raporunun** her yıl “...Sayıştay Başkanınca Rapor Değerlendirme Kurulunun görüşü de alındıktan sonra Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulması”

41. maddesinde **genel uygunluk bildiriminin** her yıl “...Sayıştay, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri için düzenleyeceği genel uygunluk bildirimini, kesin hesap kanun tasarısının verilmesinden başlayarak en geç yetmiş beş gün içinde Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulması”

42. maddesinde yer alan **diğer raporlar** ise “Denetim ve incelemeler sonucunda hazırlanan ve bu Kanunun diğer maddelerinde öngörülenler dışında kalan raporlardır. İlgili daire ve Rapor Değerlendirme Kurulu Sayıştay Başkanı tarafından belirlenen süreler içinde bu raporlar hakkında görüş bildirir. Sayıştay Başkanının, bu raporları Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulması” gerekir.

Dolayısıyla Sayıştayın, Meksika Deklarasyonu’nda kabul edilen “denetim sonuçlarının yılda en az bir defa raporlanmasına ilişkin yasal dayanağa” sahip olduğu görülmektedir.

7. Denetim raporlarının içeriklerini ve zamanlamasını belirleme, raporları yayımlama ve dağıtma özgürlüğü

Demokratik ve etkin bir devletin özünü oluşturan hesap verme sorumluluğu, şeffaflık, kalite odaklılık, sürdürülebilir ve sürekli gelişme gibi ilkeler, denetimine tabi kurumlar için olduğu kadar, Sayıştayların kendisi için de vazgeçilmezdir. Sayıştayların bu ilkeleri kendi uygulamalarında da hayata geçirmesini güvence altına alacak ve diğer kurumların faaliyet ve işlemleri hakkında güvence vermekle yükümlü olan bu kurumların kendi faaliyetleri hakkında da yeterli güvenceye sahip olmasını sağlayacak temel mekanizma ise – diğer kurumlar gibi – Sayıştaylar için de bağımsız dış denetimdir (Köse, 2008: 3).

Sayıştayın raporlama görevi ile TBMM’ye ve kamuoyuna bu güvenceyi vermek için Sayıştay tarafından hazırlanan Sayıştay raporuyla yapılır.

Sayıştay tarafından üç tür rapor düzenlenmektedir. Bu raporlar; yargılamaya esas rapor, denetim raporu ve Sayıştay raporlarıdır.

Sayıştay Kanunu’nun 48. maddesine göre **yargılamaya esas rapor** şu şekilde ifade edilmiştir: “Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap ve işlemlerinin denetimi sırasında denetçiler tarafından kamu zararına yol açan bir husus tespit edildiğinde sorumluların savunmaları alınarak mali yıl sonu itibarıyla yargılamaya esas rapor düzenlenir.”

Kamu idarelerinde yürütülen düzenlilik denetimleri sırasında kamu zararına yol açan uygunluk bulgusuna rastlandığında buna ilişkin yargılamaya esas rapor düzenlenir. Yani münhasıran yargılamaya esas rapor düzenlemek için yürütülen bir denetim metodolojisi esas itibarıyla bulunmamaktadır. Sayıştay raporu ise yargılamaya esas rapordan daha farklı niteliktedir. Yargılamaya esas rapor, denetim gruplarınca hazırlanan kamu zararını kapsayan “Yargılamaya esas raporlar”, birer hesap mahkemesi olarak çalışan Sayıştay dairelerine intikal ettirilmiş ve Sayıştay bünyesinde sonuçlandırılma aşamasındadır. Yargılamaya esas raporlar TBMM’ne gönderilmez ve kamuoyuna açıklanmaz.

Denetim raporu ile Sayıştay raporu da birbirini tamamlayan raporlardır. Sayıştay Kanunu, denetim raporu ile Sayıştay raporunu şu şekilde tanımlamıştır:

Sayıştay Kanunu’nun 2. maddesine göre **Denetim raporu**: “Sayıştay raporlarına esas olmak üzere, denetim ve incelemeler sonucunda denetim grup başkanlıkları veya denetçiler

tarafından hazırlanan raporu”dur ve **Sayıştay raporu:** “Denetim ve incelemeler sonucu hazırlanarak Sayıştay Başkanı tarafından Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulan veya kamu idarelerine gönderilen raporu” dur.

Sayıştay Kanununa göre hazırlanan Sayıştay raporları ise: “Dış denetim genel değerlendirme raporu”, “Faaliyet genel değerlendirme raporu”, “Mali istatistikleri değerlendirme raporu”, “Genel uygunluk bildirimi” ve “Diğer raporlar” dır.

6085 sayılı Sayıştay Kanununa göre, denetim raporu, belli kontrollerden geçtikten sonra Sayıştay raporu haline dönüşür. Bu dönüşüm sürecinin işleyişi şöyledir:

- Denetim raporları, Kanunun 35. maddesine göre rapor değerlendirme komisyonları tarafından değerlendirildikten sonra ilgili kamu idarelerine gönderilir.
- Kamu idarelerinin cevaplarına göre denetim raporlarının nihai şekli verilir.
- Nihai denetim raporları, Kanunun 38. maddesine göre Sayıştay dairelerinin ve Rapor Değerlendirme Kurulunun görüşleri alınarak Başkanlıkça Sayıştay raporuna dönüştürülür.

Yani Sayıştay raporları, denetim raporları esas alınarak hazırlanan ve Sayıştay Başkanlığınca son şekli verilen raporlardır.

Sayıştay raporu, Sayıştay denetim gruplarınca hazırlanan mali denetim raporları belirli kalite kontrol sürecinden geçirilerek (rapor değerlendirme komisyonunun değerlendirmesi, denetlenen kurumların cevapları, Sayıştay ilgili dairesinin ve Rapor Değerlendirme Kurulunun görüşleri) Sayıştay raporuna dönüştükten sonra Başkanlıkça TBMM’ye sunulmaktadır.

TBMM’ye sunulan kurumların mali denetim raporlarında, kurumun mali işlemlerinin ve muhasebe sisteminin uluslararası standartlara uygunluğuna görüş bildirilir. Ayrıca kurumsal düzeyde etki doğuran sistematik uygunluk bulgularına yer verilir. Kişisel sorumlulukla ilgili kamu zararı iddialarına bu raporlarda yer verilmez (www.sayistay.gov.tr).

Sayıştay tarafından hazırlanan Sayıştay raporlarının müdahale olmaksızın yayınlama serbestliğinin bulunduğu Sayıştay Kanunundan anlaşılmaktadır.

Meksika Deklarasyonu’nda kabul edilen raporlar, otoriteye iletdikten sonra yayınlama konusunda serbest olmalı şartı Sayıştay açısından incelendiğinde;

- Sayıştay raporlarının ilgili otoriteye iletilmesi gerektiği konusunda Sayıştay Kanunu’nun 38. 39. 40. 41. ve 42. maddelerinde açıkça vurgulanmıştır.
- Sayıştay raporlarının ilgili otoriteye iletdikten sonra raporları yayınlama ve yayma konusunda serbest olması ile ilgili husus ise Sayıştay Kanunu’nun 44. maddesinde “*Sayıştay raporları, Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulduğu ve ilgili kamu idarelerine verildiği tarihten itibaren on beş gün içerisinde Sayıştay Başkanı veya görevlendireceği başkan yardımcısı tarafından, kanunların açıklanmasını yasakladığı durumlar hariç kamuoyuna duyurulur*” hükmüne yer verilmiştir.

Bu hüküm gereğince Sayıştay Başkanlığı, kendi web sitesinde Sayıştay raporlarının kamuoyuna duyurusunu yapmaktadır.

8. Yüksek denetim kurumunun tavsiyeleriyle ilgili etkin izleme mekanizmalarının varlığı

Sayıştayların denetime yönelik kurumsal yapısı o ülkenin toplumsal, siyasal ve bürokratik kültürüne ve gerçeklerine uygun olarak yapılanmak ve yürütülmek zorundadır. Yani ülke gerçeklerini ve ihtiyaçlarını esas alan ve bu doğrultuda gerçekleştirilen kurumsal yapı ve

denetimler ancak sorunların çözümüne ve yönetimlerin daha iyi performans sergileyebilmelerine imkân sağlayacaktır. Bu nedenle, başka ülkelerin kullandıkları yapı ve yöntemleri ithal etmekten ziyade, uluslararası denetim standartlarına uygun kendi denetim kültürümüzün oluşturulması ve geliştirilmesi çok önemlidir (Karaahmet, 2010: 106).

Bu çerçevede Sayıştay Kanunu, ilke olarak, Sayıştayın düzenlilik ve performans denetimini kapsayan Sayıştay denetimini esas almıştır (Karaosmanoğlu ve Meşe, 2011: 255). Sayıştay Kanununa göre düzenlilik denetimi, mali denetim ve uygunluk denetimini kapsar.

Sayıştay Kanunu'nun 2. maddesine göre;

Mali denetim: “*Kamu idarelerinin hesap ve işlemleri ile mali faaliyet, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin değerlendirme sonuçları esas alınarak, mali rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin denetimi*”,

Uygunluk denetimi: “*Kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunun incelenmesine ilişkin denetimi*”,

Performans denetimi: “*Hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesini*” ifade eder.

Sayıştay kapsama dâhil kamu idarelerini bu denetim türlerini kullanarak denetim yapmaktadır.

Sayıştay Denetim Yönetmeliğinin 10. maddesine göre, “*Sayıştay, denetim önerilerinin denetlenen idarelerce ne ölçüde uygulandığını değerlendirmek için izleme yapar*” hükmü yer almaktadır.

Yönetmeliğin 18. maddesinde “**Düzenlilik denetim sonuçlarının izlenmesinde;**

(1) *Sayıştay, denetlenen kurumun, raporda yer alan önerileri ne ölçüde uyguladığını izler.*

(2) *İzleme, konunun özelliğine göre, yeni bir denetim çalışması olarak yürütülebileceği gibi denetlenen kurumlardan, rapordaki önerilerin yerine getirilip getirilmediğini tespit etmek amacıyla yazılı bilgi alma biçiminde de olabilir.*

(3) *İzleme sonucunda tespit edilen ilerlemeler ve ilerleme sağlanamayan ya da yetersiz kalınan alanlar hazırlanacak raporlarda değerlendirilir.*

(4) *Denetimin izlenmesine ilişkin diğer hususlar denetim rehberinde gösterilir”*

Yönetmeliğin 29. maddesinde ise “**Etkililik, ekonomiklik ve verimlilik denetimi rapor sonuçlarının izlenmesinde;**

(1) *Denetlenen kurumun, raporda yer alan önerileri ne ölçüde uyguladığını belirlemek için izleme yapılır.*

(2) *İzleme, konunun özelliğine göre, yeni bir denetim çalışması olarak yürütülebileceği gibi denetlenen kurumlardan, rapordaki önerilerin yerine getirilip getirilmediğini tespit etmek amacıyla yazılı bilgi alma biçiminde de yapılabilir.*

(3) *Denetimin izlenmesi aşamasına ilişkin diğer hususlar etkililik, ekonomiklik ve verimlilik denetimi rehberinde düzenlenir”* hükümleri yer almaktadır. Ancak özellikle **performans denetiminin** sonuçlarının izlenmesinde Sayıştay mevzuatında herhangi bir hüküm bulunmamaktadır.

SONUÇ

Anayasal bir müessese olan bütçe hakkının en temel unsurlarından biri bütçenin denetlenmesidir. Bu hakkın kullanımı, kesin hesap kanunları ile yasama organı adına Yüksek Denetim Kurumları tarafından gerçekleştirilmektedir. Başta yürütme olmak üzere yasamanın bizzat kendisi dahi bütçe denetimini olumsuz yönde etkileyebilmektedir. Denetim sürecinden negatif dinamiklerin arındırılması, sürecin “*olmazsa olmaz*” bir unsurdur. Bu çalışmada “*işleyiş bağlamında*” dış denetim organının bağımsızlığı, kabul edilen uluslararası deklarasyonlar çerçevesinde değerlendirilmiştir.

Bağımsızlık ilkesi YDK’ların faaliyet alanları düşünüldüğünde en önemli unsurlarından biri olarak karşımıza çıkmaktadır. Çünkü YDK’ların görevlerini layıkıyla yerine getirebilmeleri için denetlenen kurumlardan ve dış etkenlerden bağımsız olmaları bir zorunluluktur. Mevcut sistem içerisinde elbette yüksek denetim kurumlarının tamamen bağımsız birer kamu kurumu haline gelmeleri beklenmemektedir; fakat görevlerini yerine getirebilmeleri ve yetkilerini kullanabilmeleri için asgari ölçülerde işlevsel bağımsızlığa sahip olmaları gerekmektedir.

YDK’ların bağımsızlığı giderek daha da fazla önem kazanmaktadır. Nitelik ve güvenilirlik bakımından kurumların çalışmalarını geliştirmesi durumunda bu önemin daha da artacağı söylenebilir. Bu hedefe ulaşılmasında, her ülkenin, bağımsızlığı yasayla güvence altına alınmış bir YDK’ya sahip olması, YDK üyelerinin bağımsızlığının da Anayasa ile güvence altına alınması bir ihtiyaçtır. Çalışanların bağımsızlığı YDK’ların bağımsızlığının ayrılmaz bir parçasıdır.

YDK’ların objektifliğine ve verdiği kararların doğruluğuna ilişkin kamuoyunda oluşabilecek negatif bir algı, öncelikle yasama ve yürütme organları olmak üzere devletin temel icra organlarının halk nezdinde güvenilirliğini sarsabilmekte ve bu durum da kamu finansmanının temel aracı olan vergi ödeme arzu ve gayretini olumsuz yönde etkileyebilmektedir.

YDK’ların görevlerini usulüne uygun yerine getirebilmeleri için gerekli tüm bilgi ve belgelere serbest ulaşımları sağlanmalı, bu belgeler üzerinden yapılan denetim sonuçlarını objektif bir şekilde raporlamaları ve denetim yetkisinin sınırlandırılmaması gerekmektedir. Raporlama sürecinde raporların içeriklerine müdahale edilmemesi önem arz eden bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bütçe sürecinde son sözün halka ait olması ve YDK’ların demokratik ülkelerde halkın temsilcilerinden oluşan parlamento adına denetim yapan organ sıfatını taşımalarından dolayı YDK’ya verilen bağımsızlığın en üst düzeyde olması gerekmektedir.

Bu çerçevede son olarak Türk Sayıştayının bağımsızlık konusunda “teorik” olarak yeterli düzeyde alt yapıya sahip olduğu görülmektedir. Ancak pratikte bağımsızlığa yönelik uygulamaların ne düzeyde olduğu tespit edilmemiştir.

KAYNAKÇA

- Akdağ, S. Emre (1997), "Sayıştayın Anayasal Kimliği", Sayıştay Dergisi, Sayı 25, Nisan-Haziran.
- Aksungur, Çiğdem (2007), "19. INTOSAI Kongresi ve Meksika Deklarasyonu", Sayıştay Dergisi, Sayı: 66-67.
- Akyel, Recai ve Hasan Baş (2010), "Kamu Yönetimi ve Denetimi Bağlamında Sayıştayın Anayasal ve Yargısal Konumu", Maliye Dergisi, Sayı 158, Ocak-Haziran.
- Altındal, Hasan (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, Ekim-Aralık.
- Altuğ, Figen (2000), Mali Denetim, Ezgi Kitabevi, Bursa.
- Bağlı, Mehmet Selim (2012), "Parlamentoların Bütçe Sürecindeki Rolünü Değiştiren Dinamikler" Maliye Dergisi, Sayı 163, Temmuz-Aralık.
- Bayar, Doğan (2005), "Sayıştayın Anatomisi" Maliye Dergisi, Sayı 149, Mayıs-Aralık.
- Bozkurt, Mehmet (2010), "İyi Mali Yönetimin Gerçekleştirilmesinde İç Kontrol ve Denetimi", SAYDER Dış Denetim Dergisi, Sayı 1, Temmuz - Ağustos - Eylül.
- Budak, Tamer ve Onur Eroğlu (2013), "Bölgesel Kalkınma Ajanslarının Denetiminde Sayıştayın Rolünün Değerlendirilmesi", Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C.18, Sayı.2.
- Cambridge Dictionaries Online,
http://dictionary.cambridge.org/dictionary/british/independent_1?q=independent,
 12.12.2013.
- Cambridge Dictionaries Online,
<http://dictionary.cambridge.org/dictionary/british/independence?q=Independence>,
 12.12.2013.
- Demirkan, Uçar (1977), Kamusal Mali Denetim (Türkiye Uygulaması ve Eleştirisi), Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu, No: 172.
- Fiedler, Franz (2004), "The Independence of Supreme Audit Institutions", içinde, A Special Publication of the International Organization of Supreme Audit Institutions, INTOSAI: 50 Years (1953-2003), s. 108-121.
- Hakeem, Ahmed Ataul (2010), "Central elements of and prerequisites for independent SAIs in the light of the Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts and the Mexico Declaration on SAI Independence", içinde Strengthening External Public Auditing in INTOSAI Regions, Contributions and Results of the INTOSAI Conference 26 – 27 May 2010, Vienna.
- İnan, Atilla (1985), "Sayıştay Yargılaması ve Sayıştayın Yargı Düzenindeki Yeri", Danıştay Dergisi, Sayı 56-57, Ankara.
- Karaahmet, M. Murat (2010), "Denetim ve Değişim", SAYDER Dış Denetim Dergisi, Sayı 1, Temmuz - Ağustos – Eylül.
- Karaarslan, Erkan (2005), "Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni", Sayıştay Dergisi, Sayı 54, Temmuz-Eylül.

- Karaosmanoğlu, Fatih ve Osman Meşe (2011), "Çağdaş İnsan Hakları Anlayışı Bakımından Sayıştay Denetiminin Değerlendirilmesi", SAYDER Dış Denetim Dergisi, Sayı 3, Ocak - Şubat - Mart.
- Kemal, Lale (2012), Zayıf Kalan Meclis İradesi: Yeni Sayıştay Yasası'nda Askerî Harcamaların Denetimi Sorunu, TESEV Yayınları, Temmuz.
- Köse, H. Ömer (2008), "Sayıştay Denetiminin Denetlenmesi: Uluslararası Uygulama Örnekleri Çerçevesinde Bir Değerlendirme", Sayıştay Dergisi, Sayı 70, Temmuz-Eylül.
- Köse, H. Ömer (2001), Parlamento Adına Denetim İşlevi ve Yüksek Denetim Kurumlarının Parlamento İle İlişkileri, İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 40. Seri.
- Kuluçlu, Erdal (2011), "Sayıştayın Denetim, Yargılama ve Raporlama Görevleri Açısından Kamu Zararı Kavramı", Sayıştay Dergisi, Sayı 82, Temmuz-Eylül.
- Longman Online Sözlük; <http://www.ldoceonline.com/dictionary/independent>, 12.12.2013.
- Moser, Josef, (2009), "The Independence of Supreme Audit Institutions", Taking Special Account of the Lima and Mexico Declarations, içinde, Topicality of the Declarations of Lima and Mexico: the independence of SAIs as a guarantee of democratic States, no. 15, 30-31 Mayıs 2009, EUROSAL.
- Mutluer, M. Kamil, Erdoğan Öner ve Ahmet Kesik (2011), Bütçe Hukuku, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, İstanbul.
- Önder, Özgür ve İrfan Türkoğlu (2012), "Denetim Anlayışının Değişimi: Yeni Sayıştay Kanunu Üzerine Değerlendirmeler", Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, Cilt 8, Sayı 17.
- Saraç, Osman (2005), "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Yapılan Düzenlemelerin Değerlendirmesi", Maliye Dergisi, Sayı 148, Ocak-Nisan.
- Sayıştay Başkanlığı (2005), Lima Deklarasyonu Denetim Usulleri Rehberi, Kasım, Ankara.
- Söyler, İlhami ve Mustafa Çolak (2012), "Yeni Kamu Mali Yönetim ve Denetim Sisteminde Raporlama", Maliye Dergisi, Sayı 162, Ocak-Haziran.
- Şirin, Mehmet (2006), "Denetimde Kanıt Teorisi ve Gelişimi", Sayıştay Dergisi, Sayı 61, Nisan-Haziran.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı, Basın Açıklaması, <http://www.sayistay.gov.tr/habernet.asp?id=1230>, 14.02.2014
- Türk Dil Kurumu (TDK), http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.52dce6b03a6481.36841158, 12.12.2013.
- Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) (2007), Sayıştayların (Yüksek Denetim Kurumlarının) Bağımsızlığı Hakkında Mexico Deklarasyonu, Viyana.
- UN/INTOSAI (2004), Symposium on the Independence of Supreme Audit Institutions, Report on the 17th UN/INTOSAI Seminar on Government Auditing Vienna, 19 – 23 April 2004.
- Uz, Abdullah (2005), "Hesapları Kesin Hükme Bağlamakla Görevli Sayıştayın Yargısal Kimliği", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 54, Sayı 4.

10.12.2003 tarih ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (24.12.2003 tarihli ve 25326 sayılı Resmi Gazete).

17 Aralık 2011 tarih ve 28145 sayılı Sayıştay Denetim Yönetmeliği

3.12.2010 tarih ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunu (19.12.2010 tarihli ve 27790 sayılı Resmi Gazete).

7.11.1982 tarih ve 2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (9 Kasım 1982 tarihli ve 17863 sayılı Resmi Gazete).

KURUMSAL PERFORMANS DENETİMİ VE TÜRKİYE’DE UYGULANABİLİRLİĞİ: YENİ KAMU MALİ YÖNETİM SİSTEMİ VE SAYIŞTAY’IN DEĞİŞEN ROLÜ

Doç. Dr. Hakkı Hakan YILMAZ

Özet

Bu çalışmanın amacı Türkiye’de 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile kamuda değişen dış denetim yaklaşımını ve kurumsal performans denetimin uygulanabilirliğini incelemektir. Kamu mali yönetim reformları ile birlikte kurumsal performans denetiminin Türkiye’de uygulanabilirliği meselesi bütçe sistemi ve hazırlanan temel dokümanlar, kurumsal plan ve programlar, Sayıştay’ın kurumsal kapasitesi gibi temel parametrelerin belirleyiciliğinde çalışmada ele alınmıştır. Çalışma kapsamında kurumsal performans denetimi uygulaması bütünsel bir mali yönetim kurgusu içinde değerlendirilmiş ve uygulanabilirliği konusunda bir öneri seti geliştirmiştir.

Anahtar Kelimeler: Dış Denetim, Kurumsal Performans Denetimi, Mali Yönetim Reformları ve Dış Denetim

Abstract

The aim of this study is to examine the applicability of corporate performance audit and the changing external audit approach of Turkish Court of Accounts Law 6085 for public sector. Public financial management reforms in Turkey, together with the applicability of corporate performance audit system and basic budget documents, corporate plans and programs, the Court's determination of basic parameters such as institutional capacity are discussed in the study. Institutional performance audit application to be addressed and evaluated in a holistic financial management view with a model and has developed a set of recommendations on the applicability in the study.

JEL Classification Codes: H11, H83

GİRİŞ

Yeni kamu mali yönetimi anlayışında hizmet üreten kurumların yetki ve sorumlulukları reform niteliğindeki düzenlemelerle artırılırken hesap verme sorumluluğunda etkinliğin artırılabilmesi amacıyla kurumsal performansın ölçülmesi yaklaşımı ön plana çıkmaya başlamıştır. İdarelerin amaç ve hedeflerini faaliyetler yoluyla hayata geçirmelerinde kendilerine tahsis edilen kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanımı bütçe hukukundan bütçe sistemlerine ağırlık veren bir yönetim sistemine geçişi tanımlayan bu yeni sürecin en önemli unsuru haline gelmiştir.

Performans denetimi INTOSAI denetim standartlarında verimliliğin, tutumluluğun (ekonomik) ve etkinliğin denetimi olarak tanımlanmaktadır. Kurumsal amaç ve hedeflere ulaşma performansı ve kurum faaliyetlerinin yarattığı etkinin amaçlanan etkiyle karşılaştırılması çalışma içinde bu kapsamda ele alınmıştır. Performans yönetimi ve denetimi yapısı gereği yeni yöntem ve tekniklerle sürekli gelişen bir süreçtir. Bu çerçevede kurumsal düzeyde performans denetimi, öncelikle sabırlı bir süreç sonunda Sayıştay içinde kurumsal kapasite geliştirilmesi ve yeni yaklaşımlarla sürecin geliştirilmesi ile beklenen sonuçların alınacağı bir denetim türü olarak görülmelidir. Kurumsal performans denetimi hesap verme sorumluluğunun etkin işlemlerini yanında program bütçe sistematiği çerçevesinde kurumların performans yönetimi süreçlerinin iyileştirilmesine de önemli katkı sağlamaktadır.

Bu çalışma ile kurumsal performans denetiminin mevcut kamu mali yönetim sistemi ve uluslararası iyi uygulama örneklerine çerçevesinde Türkiye’de öngörülen sistematik yapısı analiz edilmeye çalışılmıştır. Bu kapsamda 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile 6085 sayılı Sayıştay Kanunu çerçevesinde geçilmesi öngörülen kurumsal performans denetiminin Türkiye’de uygulanabilirliği bütçe sistemi ve hazırlanan temel dokümanlar, kurumsal plan ve

programlar, Sayıştay’ın kurumsal kapasitesi gibi temel parametrelerin belirleyiciliğinde değerlendirilmiştir. Çalışma kurumsal performans denetimi uygulamasını bütünsel bir mali yönetim kurgusu içinde ele almaya çalışmış ve uygulanabilirliği konusunda bir öneri seti geliştirmiştir.

Tebliğ üç ana bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde kamu sektörünün ekonomide kaynak kullanım yönlü büyümesiyle birlikte mali reformlarla değişen dış denetim kavramı ele alınmış, kamusal karar alma sürecine yönelik olarak performans denetiminin öne çıkmasını belirleyen temel gelişmeler tartışılmıştır.

İkinci bölümde, dünyada bütçe hakkı, hesap verme sorumluluğu ve dış denetim yaklaşımlarındaki yeni tartışmalarla birlikte değişen performans denetimine uluslar arası standartlar çerçevesinde bakılmıştır. Bu anlamda performans denetiminin denetim sistemi içindeki unsurları bir anlamda anlaşılmaya çalışılmıştır.

Üçüncü ve son bölümde ise Türkiye’de 5018 sayılı Kanunla değişen mali yönetim ve bütçe sistemi içinde kurumsal performans denetiminin nasıl işleyeceğine ve uygulanabilirliğine bakılmıştır.

1. Mali Reformlarla Değişen Dış Denetim ve Performans Denetiminin Öne Çıkması

Kamu maliyesinde son 30 yılı belirleyen temel gelişmelerin başında, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin önemli bir kısmında küresel ve bölgesel nitelikli krizlerin de belirleyiciliğinde mali yönetim sistemine ilişkin reformları hayata geçirmeye çalıştığı bir dönem olması gelmektedir.

1970’li yılların sonu ile 1980’li yılların başı dünya ekonomisinde önemli değişimlerin dönüşümlerin yaşanmaya başladığı ve iktisadi siyasette önemli kırılma noktalarından bir tanesine tanık olunan bir dönem olmuştur. Bu dönemin başlamasıyla dünya konjonktürü siyasi iktisadın temel değişim işaretlerini vermeye başlamış ve küreselleşmeyle birlikte dünya ticareti ve özellikle uluslararası nitelikli finansman ilişkileri önceki dönemden çok farklı bir boyuta taşınmıştır (Yılmaz, 2007). Bu dönüşüm çerçevesinde, devlet, soğuk savaş yıllarında olduğu gibi iktisadi kalkınmayı sağlayan aktör konumundan bugün daha çok piyasa ekonomisi işleyişi içinde iktisadi ve sosyal kalkınma ve/veya gelişmenin sağlanmasında temel ortak, kurumsal işleyişi düzenleyen ve süreçleri kolaylaştıran aktör konumuna doğru bir geçişi yaşamıştır (Yılmaz, 2007).

Ekonomide büyüyen devlet soğuk savaş sonrası dönemde uygulanan politikalarla birlikte öne çıkarken, 1990’lı yıllar ise devletin geline nokta bir tepki olarak küçülmesine yönelik politikaların daha çok tartışıldığı ve değişen rolüyle birlikte müdahale biçimlerinin farklılaştığı bir dönem olma özelliği göstermiştir. Bugün geline nokta, OECD verilerine göre gelişmiş ekonomilerde kamunun büyüklüğü ikinci dünya savaşı öncesi döneme göre bir kattan fazla yükselerek GSYH’ya oran olarak % 40’ların üzerine çıkmıştır. Gelişmekte olan ülkelerde ise genel yönetim tanımı içinde kamu sektörünün büyüklüğü daha değişken bir yapı göstermekle birlikte orta gelir düzeyine sahip olan ülkelerde % 30’lar seviyesine ulaşmıştır.

Bu gelişmeler özellikle yaşanan mali krizlerinde belirleyiciliğinde hem iç kontrol dem de dış denetim kavramlarının tekrar gözden geçirilmesine neden olmuştur. İç kontrole ilişkin uygulamalar kamu mali yönetim sistemi içinde güçlenirken dış denetimde bu yeni yapı içinde yönetsel sonuçları değerlendirmeye yönelik bir yapılanma içinde olmaya başlamıştır. Ülke Sayıştayları artık sadece rutin uygunluk denetimleri yanında yönetsel sorumluluk bağlamında kamu programlarının (hizmet programları, amaç ve hedefler, faaliyetler ve performans göstergeler bağlamında) değerlendirilmesi ve performans denetimi üzerinde yoğunlaşmaya

başlamıştır. İngiltere, Yeni Zelanda gibi Anglo Sakson kültüre bağlı ülkelerde yaşanan ve gelişen uygulamalar yanında kıta Avrupası ekolünün temsilcisi olan Fransa’da mali yönetim sistemini 2000’lerin başında reforma tabi tutmuş ve reformun odağında program bütçeye geçişle birlikte Sayıştay’ın görev tanımlarındaki değişme ile performans denetimine geçişi düzenleyen uygulamalar yer almıştır.

Denetim Everard, Wolter (1999) çalışmasında, bir kuruluşun faaliyetlerinin ve işlemlerinin hedeflere, bütçelere, kurallara ve standartlara uygun olarak yürütülmesini, ya da işlemlerini güvence altına almak üzere incelenmesi olarak tanımlanmıştır. Çalışmada bu incelemenin amacı, düzenli aralıklarla, düzeltici önlemleri gerektirebilecek sapmaların belirlenmesi şeklinde ifade edilmiştir (Everard, Wolter’dan çeviren Yörüker, 1999). Denetim kurumsal düzeyde yürütülen faaliyet ve işlemlerin incelenmesi olarak tanımlanmasına rağmen tanımlarda da görüleceği üzere öne çıkan unsur düzeltici işlemlere yönelik bir eylemin sürdürülmesidir.

Genel tanımıyla baktığımızda, dış denetimi kamu kaynağı kullanan bir kurumun faaliyetlerinin ve hesaplarının kurumun dışında, ondan bağımsız hareket eden uzman bir kurum tarafından önceden belirlenmiş standartlar çerçevesinde incelenmesi ve denetim sonuçlarının yine bütçe hakkının gerektirdiği şekilde parlamento ve kamuoyuna raporlanmasını içermektedir.

Dış denetimi Everard, Wolter (1999) hazırladıkları denetim terimleri sözlüğünde, dış ve denetlenenden bağımsız bir organ tarafından yürütülen denetim ki bunun amacı hesapların ve mali tablolar ile işlemler ve mali yönetimin düzenliliği ve mevzuata uygunluğu hakkında kanaat (görüş) bildirmek ve rapor vermek olarak tanımlanmıştır.

1977 tarihli Lima Deklarasyonunda dış denetim (yüksek denetim) kavramı temel ilkeler çerçevesinde ortaya konmuş ve genel olarak dış denetimin sahip olması gereken unsurlar denetimini amaç farklılaşması, bağımsızlık, parlamento ve yürütmeye olan ilişkiler, yetki, denetim yöntemi, raporlama başlıkları altında sayılmıştır. Deklarasyonda dış denetimin denetim sistemi içinde özellikle iç denetimden farklılaşması, bağımsız bir eylem olarak parlamento ve yürütmeye olan ilişkilerinin tanımlanması ve mesleğe ilişkin temel ilkeler ve yükümlülükleri belirlemek suretiyle denetim standartlarını oluşturmak suretiyle yetkin ve bağımsız bir kamu denetimini hayata geçirmektir¹.

Dış denetim, örgütsel bir yapının, kendisinin dışında yer alan ve kendisinden bağımsız denetim elemanlarınca yapılan denetimini ifade eder. Gerek kamusal alanda, gerekse özel kesimde dış denetimin en önemli özelliği, bağımsızlıktır. "Bağımsızlık" sözcüğü geniş anlamda yasalarda, muhasebe ve denetim literatüründe denetlenen kuruma karşı tarafsız olma durumu olarak tanımlanır (Köse,2007).

Dış denetim faaliyetlerinin temel kuralları ve bağımsız niteliği, INTOSAI tarafından gerçekleştirilen IX. INTOSAI Kongresi’nde güvence altına alınmıştır. Buna göre; ülkelerin yüksek denetim kurumlarının kuruluşu ve bağımsızlıklarının, ülkelerin anayasalarında yer alması, ancak, ayrıntılarının kanunlarla düzenlenmesi gerektiği belirtilmiştir (Çakar, 2008).

Dış denetim, kamu idareleri faaliyetlerinin, anayasal dayanağı olan ve bazı ülkelerde yargısal yetkilerle de donatılmış bağımsız ve özerk denetim kuruluşlarınca, parlamentolar adına denetlenmesi olarak tanımlanmaktadır (Barun ve ark., 2008).

¹ International Standards of Supreme Audit Institutions, The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts (1977);TC Sayıştay Başkanlığı (2005) Lima Deklarasyonu Denetim Usulleri Rehberi Çevirisi (Çeviren: Denetçi Yardımcısı Gonca İSTANBULLUOĞLU)

Yüksek denetim kapsamında Sayıştaylar tarafından kamu hesaplarının ve faaliyetlerinin denetimi özünde bütçe hakkıyla ilgili bir konudur. Geleneksel anlamda bütçe hakkı, parlamentonun izni olmaksızın hükümetin gelir toplayamaması ve harcama yapamaması yani parlamentonun kamu maliyesi üzerinde mutlak güç sahibi olması demektir (Yılmaz, Biçer: 2010). Ulus adına parlamentolar tarafından kullanılan bütçe hakkının gerektirdiği hesap incelemesi ve sonuçların raporlanması farklı yetki ve sorumluklar ile mali yönetim sistemi içinde farklılaşmasıyla ülke Sayıştayları tarafından yerine getirilmektedir. Ülke Sayıştayları bir yüksek denetim kurumu olarak bütçe hakkının parlamentolarca kullanılmasının bir sonucu olarak bu denetimi “yasama organı” adına yapmaktadır. Bu açıdan bir yüksek denetim kurumunca yapılan dış denetim açık bir şekilde siyasi otoriteden yani yürütmeden bağımsız olarak yapılmalıdır.

Bir kamu kurumunun kullandığı fonlar ve bu fonlar sonucunda yaratılan değer dış denetim kurumu tarafından denetimi konusu zaman içinde değişimler göstermiştir. İlk başlarda dış denetim, ağırlıklı olarak yapılan harcamaların yasalara ve mevzuata uygunluğu üzerine odaklanmıştır diyebiliriz. Bu suretle parlamentonun yürütmeye verdiği yetkilerin uygulamada nasıl kullanıldığı daha çok işin legal yönüne bakılarak değerlendirilmeye çalışılmıştır. Bu tür denetim genelde “uygunluk= legality=compliance denetimi” şeklinde tanımlanmaktadır. Uygunluk denetimi ile ilintili olan bir diğer denetim türü ise “mali denetimdir”. Bir kamu fonunun kullanımı sadece mevzuata uygunluğu açısından değil aynı zamanda kayıtlara doğru geçirilip geçirilmediği, doğru raporlanıp raporlanmadığı bir başka deyişle o kurumun mali durumunu doğru yansıtıp yansıtmadığı da en az uygunluk denetimi kadar önem taşımaktadır. ² Ülkelerin yüksek denetim kurumları uzunca bir süre dış denetimlerini uygunluk ve mali denetim üzerinden sürdürmüş olmakla beraber bir noktanın da altını çizmekte yarar vardır. Bu denetimler esas olarak kamu hizmetinin sunumunda kullanılan kaynaklara yani girdilere odaklanmaktadır. Buna karşılık kullanılan bu kaynaklarla ne gibi sonuçlara ulaşıldığının yani kurumların bu kaynakları toplumun yaşam kalitesini yükseltecek bir biçimde kullanıp kullanmadıkları konusu üzerine de dış denetimin odaklanması giderek önem arz eden bir husus olmaya başlamıştır. Bu şekilde yapılan denetimin adı esas olarak “performans denetimi” olarak bilinmektedir. Performans denetimi “bir kurumun faaliyetlerinin tutumlu (economy), verimli (efficiency) ve etkin (effectiveness) bir biçimde yürütülüp yürütülmediğine yönelik olarak yapılan bir denetimdir. Kısaca İngilizce 3E denetimi olarak bilinen bu kavram denetim jargonunda VET (Verimlilik, Etkinlik ve Tutumluluk) denetimi olarak da kullanılmaktadır (Emil, Yılmaz, 2012).

Dış denetim kurumlarının yapılandırılmalarında AB ülkelerinde kuzey ve güney ülke uygulamaları olmak üzere genelde iki model ön plana çıkmaktadır. Güney model; mevzuata uygunluk denetiminin ve hesap yargılamasının yapıldığı bir denetim sistemidir. Kuzey model; kaynakların hedeflere uygun olarak kullanılıp kullanılmadığının parlamentolara periyodik olarak raporlandığı ve kurul esasına göre örgütlenen bir denetim sistemidir. Dış denetim kurumları; İngiltere, Danimarka, İrlanda ve Finlandiya gibi ülkelerde olduğu gibi yargı yetkisi olmayan ofis

² Bir mal ve hizmetin uygun fiyata alınıp alınmadığı (kamu zararının doğup doğmadığı) konusunun mali denetim kavramı içinde yer alması gerektiğini savunan görüşler de mevcuttur. Buna karşılık bir diğer görüşe göre ise; “Do not criticize the merit of policy” diye adlandırılan Sayıştayların politikaların etkinliğini tartışmak gibi bir görevi yoktur. Burada çok ince bir sınır vardır. Politika tartışmadan alternatif durumların parlamentonun bilgisine sunulması olarak ifade edilen bu tarz durumlarda sözü edilen konular gündeme getirilebilir. Burada da çok dikkatli olunması gerekmektedir. Zira iyi olgunlaşmamış ve yeterli denetim kanıtını ardında barındırmaya bu tarz meseleler Sayıştay’ın güvenilir ve tarafsızlığına ağır darbe vurabilir. Sayıştay’ın idarenin yerine geçerek yerinde veya değildir gibi bir söylem geliştirmesi hatalı olacaktır. Ayrıca bu tarz meseleler mali denetim ile değil de önemlilik kriteri de göz önünde bulundurularak performans denetimleriyle ve hukukilik denetimleriyle birlikte de gündeme getirilebilir. Görüldüğü gibi ülkemizde henüz bazı denetim kavramları ile kamu zararı kavramından neyin anlaşılması gerektiği konusunda da henüz tam bir fikir birliği olduğundan bahsetmek mümkün gözükmemektedir.

tipi Sayıştaylar ile Fransa, İspanya, İtalya, Türkiye ve Portekiz gibi ülkelerde olduğu gibi yargı yetkisi de olan kurul tipi Sayıştaylar şeklinde örgütlenmişlerdir. Dış denetim alanında, düzenlilik denetimi (uygunluk ve mali denetim) günümüzde önemini korumakla beraber, performans denetiminin yükselen bir eğilim olduğu görülmektedir. Dış denetim kurumlarının parlamentoya rapor sunması kural olmakla beraber, bu uygulama ülkeden ülkeye değişiklikler göstermektedir. Yargısal yetkileri olan dış denetim kurumları, daha çok denetim bulgularını yargılama yoluyla sonuçlandırırken, parlamentoya rapor sunma işlevini ikinci planda tutmaktadırlar. Yargısal yetkileri olmayan dış denetim kurumları ise daha çok denetim bulgularını denetim raporuna dönüştürerek parlamentoya sunmakta ve denetim bulguları genelde parlamentoda sonuçlandırılmaktadır (Barun ve ark., 2007).

Kamusal müdahalenin değişimi ve devlete yönelik beklentilerin amaç ve hedefler düzeyinde sonuçlarla ilişkilendirilmeye başlanması Sayıştay denetimini de etkilemiştir. Bu anlamda geleneksel uygunluk ve verimlilik denetimleri yanında politika beyanları ile plan ve programların performanslarının değerlendirilmesine yönelik kurumsal performans denetimleri öne çıkmaya başlamıştır.

Performans denetiminde faaliyet sonuçlarının hizmet üreten birimler bazında bütçe sistematigi içinde kurumsal olarak değerlendirilmesi son dönemde öne çıkmaya başlamıştır. Nitekim Anglo-Sakson yaklaşımın beşiği olan İngiltere’de son yıllarda özellikle parlamentonun beklentisindeki farklılaşmayla kurumsal düzeyde performans denetimi uygulaması yaygınlaşırken, kurumsal performans denetimini en sistematik uygulayan ülke olan Yeni Zelanda’da ise kurumsal performans denetimi her yıl kurum bazında ülke Sayıştay’ı tarafından düzenli olarak yapılan ve Parlamenta sunulan sürekli bir çalışma niteliğine dönüşmüştür.

Bütçelerin çok yıllık olarak stratejik planlar doğrultusunda performans programlarına göre hazırlanmaya ve uygulanmaya başlanması ile birlikte, dış denetim birimleri de geleneksel hukukilik denetiminin yanında, performans dayalı denetim teknikleri geliştirmeye başlamışlardır. Dış denetim birimleri, idari ve kurumsal kapasitelerini ve insan kaynaklarını güçlendirmiş ve bilgi teknolojisi sistemlerini daha çok kullanmaya başlamışlardır. Dünya uygulamalarında, dış denetim kurumlarının denetim alanları giderek genişlemiştir. Kamu kurum ve kuruluşlarının yanında, kamu iktisadi teşebbüsleri, yerel yönetimler, kamu kaynaklarıyla finanse edilen kuruluşlar, özelleştirme işlemleri, kamu fonları ve çevre sorunları da dış denetimin kapsamı içinde değerlendirilmeye başlanmıştır (Barun ve ark., 2008).

Sonuç olarak bugün birçok ülkedeki yüksek denetim kurumları kamu fonlarının yürütme organı tarafından kullanılmasını hem uygunluk ve mali denetim hem de performans denetimi şeklinde bir arada yürütülmesi şeklinde yapılanmaya başlamışlardır. Hatta dış denetim örgütlenmesi açısından esinlendiğimiz kıta Avrupa’sı ve özellikle Fransa’da dahi Fransız Sayıştay’ının bile ağırlıklı olarak performans denetimi yapmaya başladığı, Anglosakson modele yakın performans denetiminin yaygın olarak kullanıldığına dikkat çekmekte fayda bulunmaktadır. Bu çerçevede mali denetim ve uygunluk denetimi yine geçerliliğini korumakla birlikte ekonomide kaynak kullanım etkinliğinin ve sonuçlar üzerinden hesap verme sorumluluğunun gelişmesiyle birlikte performans denetiminin ardında kaldığı söylenebilir.

2. Uluslararası Standartlar ve Ülke Uygulamaları Çerçevesinde Kurumsal Performans Denetimi

Kamu mali yönetim sistemlerine ilişkin yapılan reformlar dış denetime ilişkin özellikle bütçe hakkı kullanıma yönelik beklentilerin de değişmesine yol açmıştır. Parlamentoların dolayısı ile kamuoyunun talebi artık uygunluk denetimi yanında stratejik önceliklere kaynak tahsisi ve

kullanımını ölçmeye ve değerlendirmeye yönelik performans denetimi olmaya başlamıştır. Bu değişim aslında yüzyıllardır değişen mali yönetim ve denetim sisteminin doğal bir sonucu olarak da görülmelidir.

Yüksek denetim organlarının geleneksel yasal uygunluk denetiminin dışına çıkarak düzenlilik denetimi ve mali denetimin yanı sıra performans denetimini de üstlenmesi ve parlamentoların ihtiyaç duydukları teknik bilginin üretilmesinde aktif rol almaya başlamaları sonucunda; günümüzde Sayıştaylar, çağdaş demokrasilerde çok önemli işlevler üstlenmişlerdir. Yüksek denetimin varlığı, kamuoyu için bir güvence unsuru olmanın yanında, ödediklerinin nereye ve nasıl harcadığını bilmek isteyen vatandaşlar adına yönetimden hesap sorma işlevini de üstlenmiştir. Yüksek denetim, demokratik bir ortamın ürünü olduğu kadar, güçlü bir demokrasinin korunmasında da önemli bir ögesini oluşturmaktadır (Dye, 1996’dan Bağlı, 2014).

Parlamentonun kamu harcama süreçleri üzerindeki gözetim ve denetim yetkisini artırmaya yönelik olarak ortaya konulan çabalar ile bunla uyumlu bir şekilde yüksek denetim organlarının rol ve işlevlerinde değişimler; parlamentoların bütçe hakkını geleneksel bütçe hakkı kullanımı kapsam ve şeklinin dışına çıkarak daha etkin ve verimli bir şekilde yerine getirmesine yardımcı olmaktadır. Bu da bütçe hakkının kapsam ve kullanım şeklinin kapsamlı bir biçimde değişime uğratmakta ve bütçe hakkının içerik açısından da yeniden tanımlanmasını gerektirmektedir. Parlamentoların üstlendiği kamunun değişen rol ve sorumluluklarıyla uyumlu yeni pozisyonu ile bütçe gözetim ve denetiminde etkinlikleri; makroekonomik tahminler, yürütmenin bütçe tasarısının analizi, orta vadeli değerlendirmeler, politika önerilerinin analizi, harcama tedbirleri analizleri ile düzenlemelerin analizini yapabilecek bağımsız araştırma birimi ve yüksek denetim organına sahip olmasıyla mümkün olmaktadır (Anderson, 2008).

Kamu mali yönetim sistemi ve bütçeleme performans denetiminin uygulanmasında kilit bir rol üstlenmektedir. Bu çerçevede odağında bütçe olmak üzere mali yönetim sistemine ilişkin reform nitelikli dönüşümler dış denetiminde değişim sürecini hızlandırmıştır.

Kamusal karar alma sürecinde kamu kaynaklarının stratejik önceliklere göre hizmet programlarına dağıtılması önem kazanmıştır. 1990’lı yılların başında, Dünya Bankasının öncülüğünde, makro disiplinin sağlanmasını, stratejik önceliklere göre kamu kaynaklarının dağıtılmasını, bu kaynakların uygulamada etkin ve verimli bir şekilde kullanılmasını temin etmek amacıyla “Orta Vadeli Harcama Sistemi” (Medium Term Expenditure Framework- MTEF) diye adlandırılan ve çok yıllık (üç yıl) bütçe projeksiyonuna dayanan bir kamu kaynak kullanım sistemi geliştirilmiştir (Yılmaz, Biçer, 2010).

Plan, program ve bütçe sistematigi içinde kamusal karar alma sürecinin etkin işlemesi; toplumsal tercihlere ve ihtiyaca göre politika oluşturulması, oluşturulan politikaların öncelikler ve kısıtlar çerçevesinde planlara (programlara) yansıtılması, planlanan hizmet programlarının bütçeler ile yaşama geçirilmesi ve stratejik önceliklere göre dağıtılan kaynakların etkin kullanımının sağlanması ile mümkündür (Yılmaz, 2013). Siyasi ve yönetsel sorumluluğun ayrıştırılması ve etkinlik üzerine bir hesap verme sorumluluğun geliştirilmesi performans denetiminin de çıkış noktalarından bir tanesi olmuştur. Bu anlamda, bütçe hakkının etkin kullanımı amaç ve hedeflerin sonuçlarla ilişkilendirilmesi ve buna göre bir denetim sisteminin kurulmasının da alt yapısını oluşturmuştur.

Ülke Sayıştayları son dönemde rutin düzenlilik denetimleri yanında yönetsel sorumluluk bağlamında kamu hizmet programlarının değerlendirilmesi ve kurumsal performans denetimi üzerinde yoğunlaşmaya başlamıştır. Birçok ülke performans denetimini sistematik bir çalışma ile kurum bazında ele alma çabası içine girmiştir. Düzenlilik denetimi ile tematik bazdaki performans

denetiminin daha etkinleştirilmesi ve bütçe sistematığı ile ilişkilendirme çabası ülke uygulamalarında öne çıkmaktadır.

Anglosakson yaklaşımın beşiği olan İngiltere’de kurumsal düzeyde performans denetimi özellikle parlamentonun talepleri doğrultusunda son dönemde çok daha fazla öne çıkmaya başlamıştır. Bütünsel bir yaklaşımda kurum performansını değerlendirme anlayışı öne çıkmaya başlamıştır (amaçlara yönelik kurum neler yaptı, ne düzeyde kaynak kullandı). Kurumsal performans denetimi niteliğindeki uygulamalar özellikle parlamentonun talebiyle riskli kurumlar için söz konusu olmaya başlamıştır. Bu uygulamanın en iyi örneği Savunma Bakanlığı olmuştur. Büyük miktarlara ulaşan savunma bütçesinde bakanlığın program ve bütçe dokümanlarının doğru bilgiyi yansıtmadığı şüphesi ile parlamento her yıl İngiltere Sayıştay’dan performans denetimi raporu istemeye başlamıştır (National Audit Office, 2008, Performance of the Ministry of Defence 2007-08).

Kurumsal performans denetimini en sistematik uygulayan ülkelerin başında Yeni Zelanda gelmektedir. Performans denetimi Parlamentonun talebi ve Sayıştay’ın denetim raporları dışında her yıl kurum bazında ülke Sayıştay’ı tarafında düzenli olarak yapılmakta ve Parlamenteoya sunulan sürekli bir çalışma niteliğindedir. Kurumların hazırladığı Yıllık Raporlar’ın (Faaliyet Raporları), performans denetimi kısmı ülke Sayıştay’ı tarafından yapılmakta. Eğer konu Sayıştay’ın uzmanlık alanı dışında ise dışarıdan uzman çalıştırabilmektedir (New Zealand Treasury Preparing the Annual Report Technical and Process Guide for Departments, 2010; New Zealand Controller and Auditor-General Auditor-General’s Auditing Standard 4 (Revised) -The Audit Of Service Performance Reports,2011).

Kıta Avrupa’sı ekolünü temsil eden Fransa’da kamu harcamalarının ve faaliyetlerinin modernleşme yönünde reforma tabi tutulmasında son dönemde iki temel gelişme olmuştur. Bunlardan ilki Fransa mali sisteminin 1959 yılı Mali Çerçeve Kanunu’nun yerini alan 1 Ağustos 2001 tarihli bir yasa (LOLF, Mali Kanunlarla İlgili Organik Kanun) ile bütçe ve kamu idaresi açısından yeniden düzenlenmesidir. Yasa ile farklı kamu politikalarının uygulanmasını sağlayacak araçların misyonlar ve programlar çerçevesinde, hedefler ve performans göstergeleri ile ortaya konması ve saydamlığın sağlanması hedeflenmiştir (France LOLF organique relative aux lois de finances, 2011). Bütçe sürecinde performans bilgisinin kullanılması açısından LOLF ile geniş kapsamlı bir performans raporlama süreci tanımlanmaktadır. Söz konusu süreçte “Yıllık Performans Planları” ve “Yıllık Performans Raporları” olmak üzere iki zorunlu bütçe dokümanı bulunmaktadır. Yıllık Performans Planlarında; belirli bir misyon için amaçlar, politika hedefleri ve performans göstergelerine ilişkin daha detaylı tanımlara yer verilmektedir. Bütçe Kanununun bir parçası olan performans planları geleceğe yöneliktir ve politikaların maliyetleri ile faydaları konusundaki görüşmelerde ve değerlendirmelerde kullanılan araçlardır. Yıllık Performans Raporları ise gerçekleşen performansa ilişkindir; programların uygulanması ile sonuçlara ilişkin daha detaylı bilgi sağlamaktadır.

Yeni mali çerçeve yasasının (LOLF, Mali Kanunlarla İlgili Organik Kanun) beşinci başlığı kamu mali denetimi üzerinedir ve bu başlıkla birlikte Fransız Sayıştay’ının görevleri Parlamento ile ilişkileri güçlendirilerek genişletilmiş (Madde 57 ve 58) ve kamu hesaplarının onaylanması görevi bu kuruma verilmiştir. Yasaya göre kurum kamu hesaplarını denetler ve kamu kaynaklarının “iyi” kullanılıp kullanılmadığına karar verir. Farklı alanlara ayrılmış kamu faaliyetlerini ele alan farklı birimleri ile harcamalarının uygunluğunu denetler. Kontrollerini Hükümet ve Parlamentodan bağımsız olarak programlar. Hazırladığı raporlar aracılığıyla halkın bilgilendirilmesini sağlar. 58. madde ise Parlamentonun değişen ve gelişen denetleme yetkisi çerçevesinde Parlamenteoya destek konusunda Fransız Sayıştay’ını görevlendirmektedir. Bu

çerçevede değişen yeni yapıda performans denetimi açısından öne çıkan husus Sayıştay’ın; kontrol ve değerlendirme komisyonlarının başkanı ve genel raportörü tarafından belirlenen destek taleplerinin yerine getirilmesi ile kesin hesap kanununa ek olarak iç kontrol ve ilgili hesaplardan yola çıkarak misyon ve programlara yönelik gerçekleştirilen harcamaların değerlendirildiği bir raporun hazırlanması sorumluluğudur.

İkinci temel gelişme ise kamu politikalarının varoluş gerekçelerinin ve etkinliklerinin ihtiyaçlar ve hedefler çerçevesinde yeniden gözden geçirilmesi (RGPP, Révision générale des politiques publiques) olmuştur. Bu gözden geçirmede değerlendirme ayağı oldukça zayıf kalmıştır zira hem gözden geçirme sırasında çok sayıda veriye dayanan ve daha önceden hazırlanmış denetim, çalışma ve raporlar ele alınmıştır ve yeni bir değerlendirme yapılandırmasına gidilmemiştir hem de devlet müdahalesine dair analizler yerine harcamaların azaltılmasına öncelik verilmiştir. Başlıklar altında toparlanacak olursa Sayıştayın görevleri arasına Kamu politikalarının değerlendirilmesi de (performans dahil tüm programın olumlu olumsuz mümkün olan tüm etkilerini ele alan) dahil edilmiştir (France Performance Publique, 2011).

Performans denetimi INTOSAI denetim standartlarında verimliliğin, tutumluluğun ve etkinliğin denetimi olarak tanımlanmaktadır. Kurumsal amaç ve hedeflere önceden belirlenmiş göstergeler temelinde ulaşma performansı ve kurum faaliyetlerinin yarattığı etkinin amaçlanan etkiyle karşılaştırılması başka bir ifadeyle politikaların uygulama yönlü etkinliği meselesi bu kapsam içinde ele alınmıştır.

INTOSAI Denetim Standartları 1.0.40’da: ...“c) Denetlenen kuruluşların hedeflerine ulaşma yönündeki performanslarının etkinliğinin ve kurum faaliyetlerinin yarattığı gerçek etkinin amaçlanan etkiyle kıyaslanmak suretiyle denetlenmesini kapsar” ifadesi yer almaktadır. Bu standart, kurumsal düzeyde denetimin amaç fonksiyonunun hedeflere ulaşma etkinliği olduğunu söylemek suretiyle performans denetiminin temel yaklaşımını ortaya koymaktadır.

Performans yönetimi ve denetimi kamuda gelişmeye başlayan stratejik yönetim anlayışının da devamında yapısı gereği yeni yöntem ve tekniklerle sürekli gelişen bir süreçtir. Bu çerçevede kurumsal düzeyde performans denetimi, öncelikle sabırlı bir süreç sonunda Sayıştaylar için denetimlere yönelik kurumsal kapasite geliştirilmesi ve yeni yaklaşımlarla sürecin geliştirilmesi ile beklenen sonuçların alınacağı bir denetim türü olarak görülmelidir.

INTOSAI Denetim Standartları 1.0.45. “Sayıştay’lar performans ölçülerinin geçerliliğini denetleyecek teknikler geliştirmelidir. INTOSAI Denetim Standartları 1.0.46. ” Denetçilerin giderek genişleyen denetim roller onları, denetlenen kurumların makul ve geçerli performans ölçüleri kullanıp kullanmadıklarını denetleyebilecek teknikler ve metodolojiler geliştirmeye iter. Denetçiler bunun için diğer disiplinlerin metodoloji ve tekniklerinden faydalanmalıdırlar” demek suretiyle yeni yaklaşımının bir kurumsal altyapı ve yeni metodolojiler geliştirilmesi gerektiğinin altını çizmektedir.

Kurumsal performans denetimi kurumun temel politika ve plan belgelerinin ışığında izleyeceği yolu ortaya koyan amaç ve hedefleri ile bütçe uygulaması sonucunda ortaya çıkan faaliyet sonuçlarının performans göstergeleri çerçevesinde ölçülmesi şeklinde yapılmaktadır. Bu çerçevede içinde kurumsal performans denetimi raporu kurumun dönem sonundaki performansını başlangıçtaki hedefleriyle açık ve anlaşılabilir bir şekilde ortaya koymalıdır. Bu bağlamda, dış denetçinin raporu bağımsız bir bakış açısıyla kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanımına yönelik olarak kurumsal performansın objektif bir çerçevede değerlendirilmesi

açısından önem taşımaktadır. Performans denetimi raporları Parlamento ve kamuoyuna karşı hesap verme sorumluluğunun hayata geçirilmesinde temel doküman niteliğindedir.

Performans denetimi raporları hesap verme sorumluluğunun etkin işlemlerini yanında uygulanan bütçe sistematığı çerçevesinde kurumların performans yönetimi süreçlerinin iyileştirilmesine de önemli katkı sağlayacaktır. Ama belki daha önemlisi bu denetim mali yönetim sisteminin kural ve mekanizmalarının hayata geçmesinin önemli bir sigortası niteliğinde de görülmelidir.

Günümüzde daha kompleks hale gelen kamu mali yönetim sistemi içinde kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanımına yönelik hesap verme sorumluluğunun gelişmesinde Sayıştayların eğitim ve yol gösterici niteliği öne çıkmaya başlamıştır. Nitekim INTOSAI'nin (2001) tarihli Denetim Standartları ve Etik Kodlar çalışmasında bu konunun altı çizilmiştir. INTOSAI Denetim Standartları 2.0.85. "Sayıştay'ın yüklendiği görev ve sorumluluklar kamusal hesap verme sorumluluğu kavramı açısından hayati bir önem taşıdığından Sayıştay, denetimine en üstün vasıflı yöntemleri ve metodolojileri uygulamalıdır. Sayıştay'ın görevi, denetim raporları için taşıdığı sorumluluğu etkin bir şekilde yerine getirebilmek amacıyla, kendi mensuplarının ve dış uzmanların Sayıştay standartlarına, planlama yöntemlerine ve gözetim usullerine tam riayetini sağlayacak usuller geliştirmektir." Bu standart aslında çok net bir şekilde ezberin bozulduğunu ve dış denetimden beklentileri karşılamak için yeni bir iş yapma biçimi yanında denetçilerin ve dış uzmanların donanımlarının ve yeterliklerinin güçlendirilmesi gerektiğini söylemektedir.

3. Türkiye’de Değişen Mali Yönetim Sistemi İçinde Kurumsal Performans Denetimi ve Uygulanabilirliği

Kamu mali yönetiminin temelini teşkil eden 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun yerini alan ve kamu mali yönetimi ve kontrol sistemimizin uluslararası standartlara ve Avrupa Birliği normlarına uyumunu sağlamayı amaçlayan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) 2003 yılında kabul edilmiştir. Kanun bir geçiş dönemi sonunda 2006 yılı başından itibaren tüm hükümleri ile Türk mali yönetim sistemi içinde yürürlüğe girmiştir. 5018 sayılı KMYKK'nun 3 üncü maddesinde kamu mali yönetimi, kamu kaynaklarının tanımlanmış standartlara uygun olarak etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlayacak yasal ve yönetsel sistem ve süreçler olarak tanımlanmıştır. Bu yönetim sisteminin devamında bu sistemin yeni araçlarından biri olan stratejik plan ise kamu idarelerinin orta ve uzun vadeli amaçlarını, temel ilke ve politikalarını, hedef ve önceliklerini, performans ölçütlerini, bunlara ulaşmak için izlenecek yöntemler ile kaynak dağılımlarını içeren plan şeklinde ifade edilmiştir (Yılmaz, 2013). 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile mali yönetim ve kontrol sistemimiz bütünüyle yeni bir anlayış çerçevesinde değiştirilmiş ve yeni sistem; etkinlik, verimlilik, saydamlık ve hesap verebilirlik kavramları üzerine inşa edilmiştir.

Bu çerçevede 5018 sonrası dönemde gecikmeli bir şekilde yasalaşan 6085 sayılı Sayıştay Kanunun 2. maddesinde performans denetimi "Hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi", performans ise "Kamu İdarelerince belirlenen hedef ve göstergelere ulaşma seviyesi" olarak tanımlanmıştır.

6085 sayılı Kanunun 34. maddesinde denetimin amaçları arasında, bütçe hakkının gereği olarak kamu idarelerinin faaliyet sonuçları hakkında TBMM ve kamuoyuna güvenilir ve yeterli bilgi sunulması, kamu idarelerinin performansının değerlendirilmesi ile hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlığın yerleştirilmesi ve yaygınlaştırılması sayılmıştır. Maddede genelde denetimin özelde ise performans denetimlerinin kamu yönetiminin performansını değerlendirmek üzere gerçekleştirileceği belirtilmiştir. Bu madde ile performans denetiminin amacının kamu

yönetimlerinin performansının değerlendirilmesi olduğu ifade edilmektedir. Aynı Kanunun 36. maddesinde ise performans denetiminin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi suretiyle gerçekleştirileceği ifade edilmiştir.

5018 sayılı Kanunun 9. maddesinde Maliye Bakanlığı, Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı ve ilgili kamu idaresi tarafından birlikte tespit edilecek olan performans göstergelerinin, kuruluşların bütçelerinde yer alacağı ve performans denetimlerinin bu göstergeler çerçevesinde gerçekleştirileceği ” ifade edilmektedir. 5018 sayılı Kanunun 68. maddesinde ise “Dış denetimin, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak; kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi, suretiyle gerçekleştirilir” denilmektedir.

Kurumsal performans denetiminin 5018 sayılı kanun ve bu kanunu açıklayan ikincil ve üçüncül düzenlemeler çerçevesinde izleyen şekilde yer aldığı üzere üç süreç üzerine oturması beklenmektedir. Bunlar aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

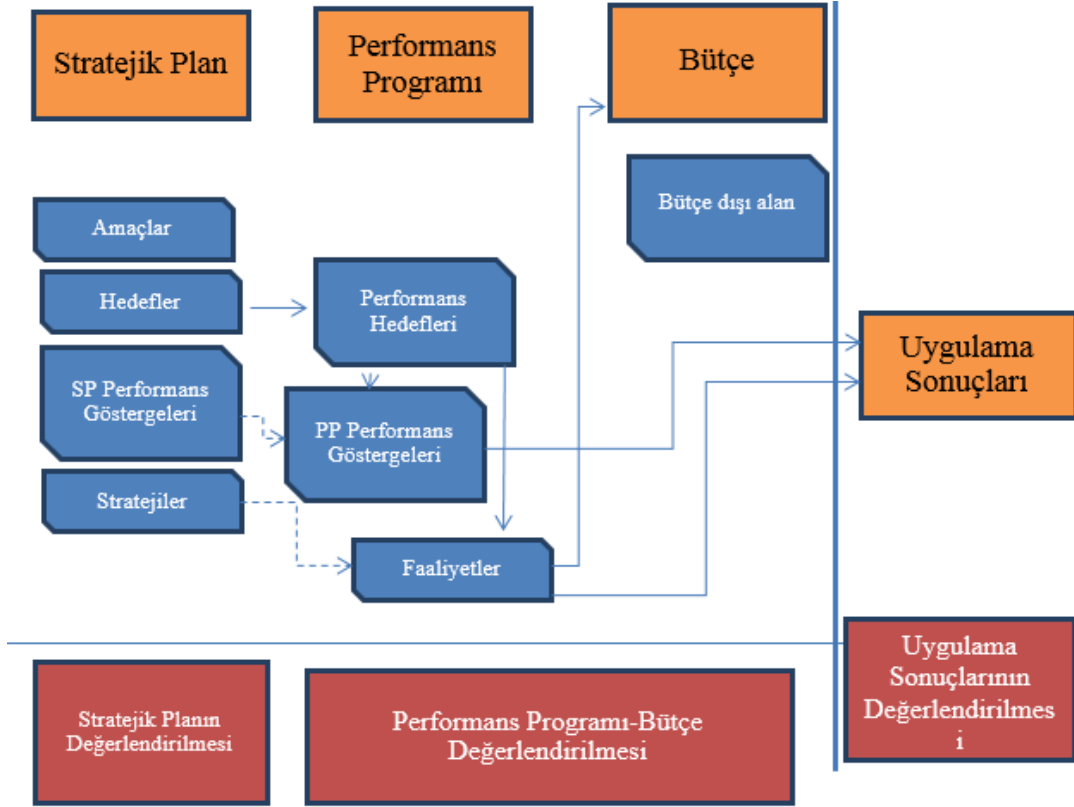
- i. Kurumsal amaç ve hedeflerin üst politika ve plan belgelerinin belirleyiciliğinde stratejik plan yoluyla değerlendirilmesi;
- ii. Performans hedefleri, performans göstergeleri ve bütçe yoluyla kaynak tahsis edilen performans programının değerlendirilmesi;
- iii. Faaliyet sonuçlarının performans hedef ve göstergeleri bazında denetlendiği uygulama sonuçlarının denetlenmesi süreci.

Birinci aşamada, stratejik planda yer alan kurumsal amaç ve hedeflerin üst politika metinleri ile kuruluş öncelikleri ve kuruluş amacına uyumu ele alınmalıdır. Kurum kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanımına yönelik olarak kurumsal planın kendisini takip eden program ve bütçe süreçlerine ne düzeyde yol gösterici bir rol oynadığı bu kapsam içinde değerlendirilmelidir. Dolayısı ile kurum planındaki stratejik alanların siyasi sorumluluğun gereği olan üst politika belgeleri ile uyumu bu aşamanın temel konusu olmaktadır.

Performans programı ile stratejik planın performans hedefleri, performans göstergeleri ve faaliyetler bazında ilişkisi performans programı ve bütçe değerlendirilmesinde ele alınmalıdır. Orta ve uzun vadeli amaç ve hedeflerin yıllık hedef ve faaliyetlerle ilişkilendirilmesi bu sürecin ilk aşaması olarak görülmelidir. İkinci aşamada ise performans programında öngörülen hedeflerle bütçe yoluyla kaynak tahsis edilen faaliyetlere bakılmalı ve performans göstergesi hedefleri yine bu süreçte değerlendirmeye konu olmalıdır.

Uygulama sonuçlarının değerlendirildiği üçüncü ve sonuncu süreçte ise hedef ve faaliyetlere ne düzeyde ulaşıldığı mali performans değerlendirmesi ile faaliyet sonuçlarının performans göstergeleri üzerinden denetiminin yapılmasını gerektirmektedir. Bu çerçeve içinde yıllık kurumsal performans denetiminde uygulama sonuçlarının iki ana başlık da ele alınması beklenmektedir:

- Kurumun amaç ve hedefleriyle, performans göstergelerinden hareketle faaliyet sonuçlarının ölçülmesine yönelik denetimi,
- Kurumun kendi bütçesinde yer almakla birlikte başka kişi ve kurumlara transfer edilmek suretiyle aktarılan kaynakların transfer amaçları ve performans göstergeleri üzerinden yapılan denetimi.



Şekil 1: Kurumsal Performans Denetimi Çerçevesi

Kaynak: Yılmaz, (2011), Sayıştay Başkanlığı Kurumsal Performans Denetimi Rehber Çalışması

Kurumsal performans denetimi raporları ile Sayıştay bağımsız bir dış denetim kurumu olarak idarelerin faaliyet sonuçları ve performansı hakkında Parlamenta ve kamuoyuna güvenilir ve yeterli bilgi sunma amacını taşımaktadır. Bu süreçte Sayıştay'ın kurumsal katkısı 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun getirdiği temel çerçeve içinde kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanımı konusunda hesap verme sorumluluğunun hedeflenen düzeyde hayata geçirilmesidir.

2013 yılında yayımlanan Sayıştay Performans Bilgisi Denetimi Rehberinde Performans Bilgisi Denetiminin Hedefleri aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır:

“6085 sayılı Kanunun 34 üncü maddesinde denetimin amaçları arasında, bütçe hakkının gereği olarak kamu idarelerinin faaliyet sonuçları hakkında TBMM ve kamuoyuna güvenilir ve yeterli bilgi sunulması, kamu idarelerinin performansının değerlendirilmesi ile hesap verme sorumluluğu ve saydamlığın yerleştirilmesi ve yaygınlaştırılması sayılmıştır.

Sayıştay, performans bilgisinin denetimi görevini kamu idarelerinin ilgili raporlarında yer alan performans bilgisinin kalitesini değerlendirerek yerine getirir. Performans bilgisi; devletin hizmet sunumunu konu alan, mali olmayan bilgidir. Performans bilgisini denetlerken Sayıştay'ın üç temel hedefi vardır:

- Kamu mali yönetiminde hesap verebilirliğin ve saydamlığın sağlanmasını temin etmek üzere kamu idarelerinin, 5018 sayılı Kanuna uygun olarak performans bilgilerini Faaliyet Raporlarında göstermelerini sağlamak,
- Raporlanan bilgilerin yararlılığına ve kalitesine katkıda bulunmak,

- Kamu idarelerinin performans hedefleri ve göstergeleri açısından kaydettikleri ilerlemeyi izlemek ve raporlamak için sağlam veri kayıt sistemleri kullandığı konusunda TBMM’ye ve kamuoyuna güvence vermek.”

Sayıştay’ın performans denetimi rehberin bu yazılanlar önemli tespitlerdir. Bu tespitlerin hayata geçmesi ise kurumların sahip olduğu stratejik yönetim araçlarının etkinliği yanında Sayıştay’ın öngördüğü denetim kurgusu ve kurumsal altyapısı da burada kritik faktörlerdir. Aslında etkiyi iki yönlü görmek mümkündür; bir yönüyle iyi çalışan bir plan, program bütçe sistemi kurumsal performans denetimini daha etkin yaparken, veri koşullarda fonksiyonel çalışan bir kurumsal performans denetimi de sürecin iyileşmesini hızlandıracaktır.

Performans denetiminin kurumlar arasında bir standart yapıya ulaşması için kurumsal performans denetiminde etkinliği artırmaya yönelik olarak ülke deneyimlerinde rastlanılan Performans Denetimi Kontrol Listesi uygulamasına geçilebilir. Performans Denetimi Kontrol Listesi esas olarak denetimin yürütmesi sürecinde denetçiye yönelik bir kontrol listesi olarak hazırlanmış olmakla birlikte elde edilen sonuçlar performans denetimi raporuna eklenebilir (Ek 1). Performans denetimi kontrol listesi ile denetimde incelenen her bir aşamanın beşli Likert ölçeğinde değerlendirilmesi öngörülmüştür. Yine kontrol listesinde; (a) stratejik plan, (b) performans programı ve (c) mali performans ve faaliyet sonuçları bölümleri için özet sonuçları ortaya koymak amacıyla genel değerlendirme kısımlarına da yer verilmiştir. Denetçinin 3 ve daha altı puanladığı alanlarda puanın hangi nedenlerden kaynaklandığını raporda belirtilmesi açıklayıcı olacaktır. Bu şekilde denetim sonuçlarının gerek kurum için yıllar arasında gerekse kurumlar arasında bir karşılaştırmasına imkan verilmiş olması önemlidir.

Stratejik planlamaya dayalı performans bütçe uygulamasında performans göstergelerinin belirlenmesi ve ölçümünde kullanılan veriler özellikle geçiş ülkelerinde kritik öneme sahiptir. Veri, enformasyon ve bilgi birbirini takip eden ve bağlantılı kavramlardır. Veri, bir olay ya da durum hakkında tespit edilen ilk gözlemdir. Elde edilen veriler bir araya getirilip düzenlendiğinde ise enformasyona dönüşür. Uygun yöntemlerle analiz edilen enformasyon ise bilgi haline gelir. Performans denetiminde veri güvenliği ve kalitesi sürecin önemli unsurlarından bir tanesidir. Faaliyet sonuçlarının performans göstergeleri üzerinden denetiminde performans göstergelerinin hesaplanmasında kullanılan verilerin doğruluğu ve kalitesi konuları öncelikle ele alınmalıdır.

Performans denetimi açısından veriler (Yörüker, Özeren, 2001);

- denetlenen kuruluştaki kaynakların verimli, etkili ve ekonomik kullanımıyla ilgili olarak stratejilere, programlara, amaç ve hedeflere uygun olarak gerekli faaliyetleri uygulamaya koyup koymadıkları sonucuna varmak,
- üçüncü kişilere denetim bulgularının inanılır, güvenilir ve savunulabilir olduğunu göstermek amacıyla yararlanılan gözlem, tespit ve olgulardır.

Araştırma amacıyla veri toplama ile denetim maksadıyla veri toplama arasında farklılıklar vardır. Denetçi, araştırmacıdan farklı olarak, denetlenen tarafından hazırlanmış verilerin doğrulamasını yapmak ve ifadelerin doğruluğunu fiziki denetimlerle incelemek durumundadır.

Performans denetimi sırasında değişik neden ve amaçlarla veri toplanılır.

- denetimin konusunun belirlenmesi,
- denetlenen kurumun fonksiyonlarının ve mevcut durumun öğrenilmesi,
- performans göstergelerinin test edilmesi,

- mali performansın ölçülebilmesi,
- etkilerin ve çıktıların ölçülebilmesi,
- performans göstergelerinin değerlendirilmesi,
- çıktılar ve göstergelerin kıyaslanması.

Veri toplama nedenleri denetim süreci boyunca değişecektir. Denetimin başlangıcında, denetçi genel ve kapsamlı enformasyon türleriyle ilgilenilecektir. Ancak denetim ilerledikçe veri kaynaklarının türü, sayısı vb. bakımından daha fazla ve özel verilere ihtiyaç duyulacaktır (Demirbaş, 2001).

Performans denetiminde veriler, önemi ve ayrıntıları bakımından mali denetimdeki verilerden ayrılmaktadır. Mali veriler, homojen yapıdaki sayısal verilerden oluşur. Oysa performans denetiminde kullanılan veriler genellikle heterojen yapıdadır. Mali denetimde denetçiler, mali tabloların doğruluğunu test etmek amacıyla verilere ihtiyaç duyarlar (Kubalı, 1998). Performans denetiminde ise, mali belgelerin doğruluğunun kanıtlanması yerine, mali verilerin yanı sıra işletme verileri, kuruluş dışı veriler ve idari kayıtlar da kullanılarak kaynakların verimli, etkin ve tutumlu kullanımına yönelik bir değerlendirmede bulunmaktadır. Denetçiden bu amaçla, kuruluşun stratejik plan ve performans programlarındaki amaç ve hedefleriyle uyumlu faaliyetlerinin sonuçlarını önceden belirlenmiş göstergeler (değişkenler) vasıtasıyla değerlendirmeye tabi tutması beklenmektedir. Bu ise INTOSAI standartlarında da belirtildiği üzere denetim kurumunun denetim metodolojisi geliştirme, denetçinin ise istatistiksel bilgileri kullanma ve veriyi analiz etmede yetkinliklerinin artması anlamına gelmektedir.

SONUÇ

Kamuda performans yönetimi ve denetimi yapısı gereği sürekli gelişen bir süreçtir. Bu çerçevede, kurumsal düzeyde performans denetimi, öncelikle sabırlı bir süreç sonunda Sayıştay içinde kurumsal kapasite oluşturulması ile beklenen sonuçların alınacağı bir denetim türü olarak görülmelidir.

Kurumsal performans denetiminin kendisinden beklenen sonuçları doğurması için; Sayıştay içinde kurumsal kapasite oluşturulmasına yönelik olarak uzman bir eğitici ekibin teşekkül ettirilmesi, bu ekibe programlı eğitimler verilmesi, pilot uygulamalarla bu ekibin tecrübesinin geliştirilmesi, hazırlanan rehberin pilot uygulamalar ile önce merkezi birimlerle (Maliye Bakanlığı, Kalkınma Bakanlığı gibi) sonra seçilmiş hizmet bakanlıklarıyla düzenlenecek çalıştaylardan elde edilen değerlendirmelerin da ışığında tekrar gözden geçirilmesi gerektiği düşünülmektedir.

Parlamentoyla ilişkilerde kurumsal performans denetimi süreci Sayıştay açısından oldukça önem taşımaktadır. Kurumsal performans denetimi sürecinin başarısı 5018 sayılı kanunun uygulamasında, kurumların performans yönetimi süreçlerinin iyileştirilmesine dolayısıyla kamu hizmetlerinde etkinliğin artışına çok temel bir katkı sağlayacaktır. Bu çerçevede, mali yönetim sisteminde yapılan ve ikinci nesil reform sürecine geçilen bu dönemde Sayıştay'ın kurumsal performans denetimi uygulamasında sağlayacağı başarı stratejik yönetim ve planlama sürecinin de başarısının bir sigortası olarak görülmelidir. Aksine Sayıştay'ın buradaki gelişime uygun bir denetim bakışı geliştirememesi, kurumların denetimin yanlış yönlendirmesi sonucu plan, program ve faaliyet raporlarının içeriğinin zayıflatmasına yönelik sorumluluk üstlenmeme saiki ile yapacakları uygulamalar reform sürecinin gerisine düşülmesi riskini de beraberinde getirecektir.

KAYNAKÇA

- Anderson, B., (2008), Bütçe Sürecinde Parlamentonun Değişen Rolü, Uluslararası Sempozyum, 7-8 Ekim, Afyonkarahisar, TBMM Basımevi.
- Bağlı, M. Selim (2014), TBMM’nin Bütçe Hakkı Kullanım Durumu: 5018 Sayılı Kanun Sonrası Bütçe Hakkı Kullanımında Etkinlik Düzeyinin Ölçümü, AÜ SBE, Maliye ABD Doktora Tezi.
- Barun, Bayram, Ö. TEMİZEL, M. EKİNCİ (2007), Kamu Mali Yönetiminin Etkinliğinin Sağlanmasında Dış Denetimin Rolü, 22. Maliye Sempozyumu Tebliği, Antalya
- Çakar, Elif (2008), Bütçenin Dış Denetimi: Türkiye Ve Yabancı Ülke Uygulamalarının Karşılaştırılması ve Değerlendirilmesi, Mevzuat Dergisi, Yıl 11, Sayı 28
- Devlet Planlama Teşkilatı, (2006), Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzu, 2. Sürüm
- Devlet Planlama Teşkilatı, (2006) “Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, Resmi Gazete: 26.05.2006 tarih ve 26179 sayı.
- DYE, K. M., (1996), Accountability, Auding and Democracy, Lahore.
- Emil, F, H.H. YILMAZ (2012), Sayıştay Kanununda Yapılan Son Değişiklikler Işığında Kamu Kaynaklarının Dış Denetimi ve Bazı Soru İşaretleri: Gel Bakalım Sayman Efendi Dönemine Dönüş Mü, Daha Geriye Gidiş Mi ? Ya Da Elde Hesap Sorulacak Ahali Kaldı mı ? Yayınlanmamış Çalışma
- European Court of Auditors Performance Audit Manual (erişim tarihi, 29.05.2011), <http://eca.europa.eu/portal/pls/portal/docs/1/271275.PDF>
- France, (2011) LOLF organique relative aux lois de finances
- France, (2011), Performance Publique, <http://www.performance-publique.gouv.fr/>
- INTOSAI, (2001), Auditing Standards and Ethic Codes.
- Maliye Bakanlığı, (2009), Performans Programı Hazırlama Rehberi
- Maliye Bakanlığı, (2008), “Kamu İdarelerince Hazırlanacak Performans Programları Hakkında Yönetmelik, Resmi Gazete Tarihi: 05.07.2008 ve 26927 sayı
- Köse, H. Ömer (2007), Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim, (İkinci Baskı), T.C. Sayıştay 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara
- Kubalı Derya, (1998), Performans Denetimi (Kavram, İlkeler, Metodoloji ve Uygulamalar), T.C. Sayıştay Başkanlığı, Ankara
- McNab, David E., (2002), Research Methods in Public Administration and Nonprofit Management, M.E Sharpe Inc. New York.
- National Audit Office, (2008), VFM Handbook - A guide to quality in VFM work.
- National Audit Office, (2008), Performance of the Ministry of Defence 2007-08.
- New Zealand Treasury, (2010), Preparing the Annual Report Technical and Process Guide for Departments.
- New Zealand Treasury, (2005), A Guide to the Public Finance Act.
- New Zealand Treasury, (2010), Preparing the Annual Report Technical and Process Guide for Departments.

- New Zealand Controller and Auditor-General, (2011), Auditor-General's Auditing Standard 4 (Revised) -The Audit Of Service Performance Reports (erişim Mayıs 2011).
- New Zealand Ministry of Social Development, (2010), Statement of Intent 2010 – 2013.
- New Zealand Ministry of Social Development, (2010), Annual Report 2009/2010.
- Office of the Auditor General of Canada, (2005), Performance Audit Manual.
- Office of the Auditor General of Canada, (2008), What to Expect -An Auditee's Guide to the Performance Audit Process.
- Sayıştay Başkanlığı (2005), Lima Deklarasyonu Denetim Usulleri Rehberi Çevirisi (Çeviren: Denetçi Yardımcısı Gonca İSTANBULLUOĞLU)
- Sayıştay Başkanlığı (2001), Handbook in Performance Auditing Theory and Practice-Sweden, (1999), Çeviren; Tolga DEMİRBAŞ, "İsveç Sayıştay'ı Performans Denetimi El Kitabı", Sayıştay Yayını
- Sayıştay Başkanlığı (2007), Performans Denetimi Rehberi Çalışmaları (Taslak)
- Yörüker Sacit (1999), Çev. Patrick Everard, Diane Wolter, Glossarium, (1989), T.C. Sayıştay Başkanlığı, Ankara
- Yörüker Sacit, ÖZEREN Baran (2000), "Çev. INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri", T.C. Sayıştay Başkanlığı, Ankara
- Yörüker, Sacit, ÖZEREN Baran (2000), "Çev. ASOSAI Denetim Rehberi, T.C. Sayıştay Başkanlığı", Ankara
- Yılmaz, H. Hakan (2013) Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama (ed.Ş. Tosunoğlu, C. Dülger), T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını, Eskişehir
- Yılmaz, H. H. (2011). Sayıştay Başkanlığı Kurumsal Performans Denetimi Rehber Çalışması (Yayınlanmamış Çalışma), Ankara.
- Yılmaz, H. Hakan, M. Biçer (2010), Türkiye'de Mali Reformlar Sonrası Değişen Politika Oluşturma, Planlama, Bütçeleme Süreci ve Orta Vadeli Harcama Sisteminin Uygulanabilirliği, İktisat İşletme ve Finans Dergisi (SSCI), Sayı 287, s. 33-67.
- Yılmaz, H. H. (2007). Türkiye'de 2000 Sonrası Dönemde Uygulanan İstikrar Programlarında Mali Uyumda Kalite Sorunu: TEPAV Yayını, Ankara.

Ek: PERFORMANS DENETİMİ KONTROL LİSTESİ

5-Çok İyi 4-İyi 3-Orta 2-Zayıf 1-Çok Zayıf

İlgili başlıkta değerlendirmeniz 3 ve altı ise nedenini açıklama sütununa yazınız.

A. STRATEJİK PLAN

Performans Alanı	5	4	3	2	1	Açıklama
Plan Analizleri						
Plan analizleri yeterli	5	4	3	2	1	
Mevzuata Uyum						
Kuruluş amacı ile misyon uyumlu	5	4	3	2	1	
Mevzuat analizi yeterli	5	4	3	2	1	
Diğer mevzuatta tanımlanan görevlere yer verilmiş	5	4	3	2	1	
Ulusal, Sektörel ve Bölgesel Önceliklere Uygunluk						
Üst politika belgelerinde Kurumun görev alanıyla ilgili tanımlanmış hususlara yeterli düzeyde yer verilmiş	5	4	3	2	1	
Uluslararası Taahhütlere Uygunluk						
Kurumun görev alanıyla ilgili taahhütlere yeterli düzeyde yer verilmiş	5	4	3	2	1	
Amaç, Hedef ve Stratejilerin İçsel Tutarlılığı						
Amaç ve hedefler makul sayıda	5	4	3	2	1	
Amaç ve hedefler sonuç odaklı	5	4	3	2	1	
Amaç ve hedefler hizmet programlarını tanımlıyor	5	4	3	2	1	
Performans göstergeleri hedeflerin ölçülmesine uygun bir şekilde belirlenmiş	5	4	3	2	1	
Kaynak ve Harcama Çerçevesinin OVMP Uygunluğu						
Kurumsal kaynak yapısı bütün kaynakları içerecek şekilde belirlenmiş	5	4	3	2	1	
Amaç ve hedefler, varsa faaliyetler maliyetlendirilmiş	5	4	3	2	1	
Kaynak yapısı en son OVMP ile uyumlu	5	4	3	2	1	
Amaç ve hedeflerin maliyeti ile Kurumsal kaynak yapısı uyumlu	5	4	3	2	1	
Yenileme ve Güncelleştirmelerin Uygunluğu						
Yenileme yapılmış	Evet		Hayır			
(yenileme yapılmış ise)Yenilemeyi gerektiren bir durum mevcut	Evet		Hayır			
Stratejik planın yenilenmesinde kurumsal hesap verilebilirliğe yönelik olarak süreklilik sağlanmış	5	4	3	2	1	
(Yenileme yapılmış ise) Uygun bir biçimde yapılmış	5	4	3	2	1	
Güncelleme yapılmış	Evet		Hayır			
(güncelleme yapılmış ise) Uygun bir biçimde yapılmış	5	4	3	2	1	

STRATEJİK PLAN - GENEL DEĞERLENDİRME

Stratejik planın hizmet önceliklerini yansıtırma düzeyi	5	4	3	2	1	
Parlamentoya ve kamuoyuna hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesi çerçevesinde bilgi verme düzeyi	5	4	3	2	1	
Kurum kaynaklarının kullanımını orta ve uzun vadeli olarak ortaya koyma düzeyi	5	4	3	2	1	
Performans programına yol gösterme yeteneği	5	4	3	2	1	

B. PERFORMANS PROGRAMI

Performans Alanı	5	4	3	2	1	Açıklama
Stratejik plan ilişkisi						
Performans hedefleri stratejik planda yer alan hedeflerin yıllık dilimini oluşturuyor	5	4	3	2	1	
Performans hedefleri stratejik planda yer alan stratejilerle uyumlu	5	4	3	2	1	
Bütün performans hedefleri stratejik plandaki hedeflerle ilişkilendirilmiş	5	4	3	2	1	
Performans Hedefi Uygunluğu						
Performans hedefi belirlenen öncelikli amaç ve hedeflerle ilişkili	5	4	3	2	1	
Yürütülecek faaliyetler sonucunda ilgili hedefe ulaşılabilir	5	4	3	2	1	
Performans Hedefi ile Performans Göstergelerinin Uyumu						
Performans göstergeleri performans hedeflerine ulaşılıp ulaşılmadığını ölçüyor	5	4	3	2	1	
Hem geçmiş dönemlerin hem de diğer idarelerin benzer göstergeleriyle karşılaştırılabilir olarak ifade edilmiş	5	4	3	2	1	
Göstergeler mevcut ve geçmiş bilgiyi doğru yansıtıyor	5	4	3	2	1	
Performans Hedefi ile Faaliyetlerin Uyumu						
Faaliyetler performans hedeflerini gerçekleştirmeye yönelik olarak belirlenmiş	5	4	3	2	1	
Aynı hedef altındaki faaliyetler birbirleriyle çelişmiyor, hedefin gerçekleşmesi açısından tamamlayıcı nitelikte	5	4	3	2	1	
Hedefe yönelik olarak aşırı detaylı ve girdi nitelikli faaliyetler yok	5	4	3	2	1	

PERFORMANS PROGRAMI - GENEL DEĞERLENDİRME

Performans programı stratejik plan ile uyumu	5	4	3	2	1	
Performans programının kurumun ilgili yıla ilişkin önceliklerini yansıtması	5	4	3	2	1	
Performans programının yıllık çıktılar ile bütçe arasında açık ve doğru bir bağlantı sağlaması	5	4	3	2	1	
Performans programı hedeflenen çıktılar ve bu çıktılara karşılık gelen kaynak ihtiyacı bakımından gerçekçi olması	5	4	3	2	1	
Performans programının faaliyet sonuçlarına ve performans göstergelerine ilişkin karşılaştırılabilir bir baz oluşturması	5	4	3	2	1	

C. MALİ PERFORMANS VE FAALİYET SONUÇLARI

Performans Alanı	5	4	3	2	1	Açıklama
Mali Performans						
Faaliyetlere ayrılması planlanan kaynaklar elde edilmiş	5	4	3	2	1	
Faaliyetlere ayrılan kaynakların gerçekleşme düzeyi yeterli	5	4	3	2	1	
Bütçe başlangıç tahminleri üzerinde kapsamlı revizyon yapılmamış	5	4	3	2	1	
Bütün kaynaklara mali performans tablosunda yer verilmiş	5	4	3	2	1	
Faaliyet Sonuçları						
Performans Göstergeleri Tablosu Performans Programı esas alınarak hazırlanmış	5	4	3	2	1	
Performans göstergelerine ilişkin son iki yıla ait sonuçlar doğru biçimde raporlanmış	5	4	3	2	1	
Performans hedeflerine ilişkin kapsamlı revizyon yapılmamış	5	4	3	2	1	
Performans göstergesine ilişkin gerçekleşme yeterli düzeyde	5	4	3	2	1	
Performans göstergelerine ilişkin bilgilerin üretildiği veri altyapısı, hesaplama yöntemi ve kalitesi yeterli düzeyde	5	4	3	2	1	

PERFORMANS PROGRAMI - GENEL DEĞERLENDİRME

Kurumun mali performansı tatmin edici düzeydedir	5	4	3	2	1	
Kurumun faaliyet sonuçları tatmin edici düzeydedir.	5	4	3	2	1	

C.BAŞKA KURULUŞLARA AKTARILAN KAYNAKLARA İLİŞKİN SONUÇLAR

Performans Alanı	5	4	3	2	1	Açıklama
Mali Performans						
Aktarılan kaynaklar hedeflenen faaliyetlere tahsis edilmiş	5	4	3	2	1	
Aktarılan kaynaklar üzerinde kapsamlı revizyon yapılmamış	5	4	3	2	1	
Aktarılan kaynaklar hedeflenen faaliyetler için harcanmış	5	4	3	2	1	
Bütün kaynaklara mali performans tablosunda yer verilmiş	5	4	3	2	1	
İzleme						
Aktarılan kaynaklara ilişkin izleme sistemi kurulmuş	5	4	3	2	1	
Aktarılan kaynakların izleme ve değerlendirilmesi kurum tarafından yapılıyor	5	4	3	2	1	

D. İZLEME

Performans Alanı	5	4	3	2	1	Açıklama
Performansı sorunlu olan göstergelerde gelişme kaydedilmiş	5	4	3	2	1	
Performans denetimine konu olan belge vesüreçlerde gelişme var.	5	4	3	2	1	

Kaynak: Yılmaz, (2011), Sayıştay Başkanlığı Kurumsal Performans Denetimi Rehber Çalışması

OFİS TİPİ SAYIŞTAY ÖRNEKLERİ IŞIĞINDA TÜRK SAYIŞTAY'ININ DEĞERLENDİRMESİ

Yrd. Doç. Dr. Mehmet Alpertunga AVCI

Özet

Kamu mali sistemlerinin genel işleyişinin performans kriterlerine, saydamlığa ve hesap verebilirliğe uyumlu hale getirilmesinde Sayıştaylar önemli bir yere sahiptir. Zira yürütmenin mali faaliyetlerini yasama adına denetleyen Sayıştaylar; kamu maliyesinde düzenliliğin ve performansın tesis edilip korunmasında yasama ve yurttaşlara teminat sağlar. Bu teminatın kurumsal görünümü iki şekilde ortaya çıkar. Bunlar Ofis Tipi ve Kurul Tipi Sayıştaylardır. Yüksek denetimde uluslararası uygulamalara dayanan bu çalışmada; iyi uygulama örneği olarak seçilen sekiz Ofis Tipi Sayıştay yasal statüleri, teşkilat yapıları, yasama ve yürütmeye ilişkileri, görevleri ve denetim kapsamı bakımından incelenmektedir. Devamında Türk Sayıştay'ının Ofis Tipi Sayıştaylar karşısındaki durumu kamu harcama hukuku ve performans denetimi bakış açısıyla değerlendirilmektedir. Bu çalışmanın amacı; Türk kamu mali yönetiminde düzenlilik denetimi yanında, performans denetiminden etkin şekilde faydalanılabilmesi için önerilerde bulunmaktır. Çalışma Ofis Tipi Sayıştayların görev, yetki ve sorumluluklarının ve teşkilat yapılarının performans denetimine göre tasarlandığı sonucuna ulaşmıştır. Ülke örnekleri ışığında ve çok yönlü reform anlayışıyla Türk Sayıştay'ının yeniden yapılandırılması tavsiye edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Bütçeleme, Performans Denetimi, Yüksek Denetim, Sayıştay, Ofis Tipi.

THE ASSESSMENT OF TURKISH COURT OF ACCOUNTS IN LIGHT OF THE OFFICE TYPE SAI SAMPLES

Abstract

The Supreme Audit Institutions (SAIs) have an important place bringing overall functioning of the public fiscal systems into conformity with performance criteria, transparency and accountability. In spite of the fact that SAIs which audit the fiscal activities of the executive on behalf of the legislative are provide assurance to the legislative and citizens for founding and protecting the compliance and performance into the public finance. The institutional view of this assurance comes out in two forms. These are Office Type and Court Type SAIs. In this study, based upon international practices on supreme audit, eight Office Type SAIs which selected as good practice samples are examined with regards to their legal status, organizational structures, relations with legislative and executive, duties and audit scopes. Afterwards Turkish Court of Accounts situation against Office Type SAIs is being evaluated with the public expenditure law and performance audit viewpoint. The purpose of this study is to make suggestions for effectively benefit from performance audit besides regularity audit into the Turkish public fiscal administration. The study reaches the conclusion that Office Type SAIs' duties, powers and responsibilities and organizational structures have been designed in accordance with the performance audit. In the light of country samples and with a multifaceted reform mentality restructuring of the Turkish Court of Accounts was recommended.

Key Words: Budgeting, Performance Audit, Supreme Audit, SAI, Office Type.

JEL Classification Codes: H11, H61, H83.

GİRİŞ

Günümüzde ana fonksiyonu yüksek denetim olan ve yasalardan aldıkları yetkiyle yürütmenin kamu gelir, gider ve mal varlığına ilişkin işlem ve eylemlerini yasama adına denetleyen Sayıştaylar; yürütmenin verimlilik, etkinlik ve tutumluluk (VET) ilkelerine ve hukuka uygun hareket etmesini sağlama noktasında yasamaya güvence sağlamaktadır. Örgütleniş biçimleri hukuk sistemleriyle paralel şekillenen Sayıştaylar (Köse, 2007: 42); Common-Law Hukuk Sisteminin benimsendiği ülkelerde denetim fonksiyonuna sahip Ofis Tipi Sayıştaylar; Romano-Germanik Hukuk Sisteminin benimsendiği ülkelerde de denetim ve yargılama fonksiyonuna sahip Kurul Tipi Sayıştaylar şeklinde yapılandırılmıştır. Çalışmanın referans kaynağı olan Ofis Tipi Sayıştaylar; tek kişi kurumu olarak değerlendirilen, bulgu ve incelemelerini yasamaya rapor etmekle sorumlu olan Genel Denetçi-Komptrolör adına çalışan monokratik yapılar olarak karşımıza çıkmaktadır. Kamu kesiminin denetimiyle sorumlu olan Ofis

Tipi Sayıştaylar; denetim sonuçlarını raporlarla yasamaya sunarken, bu bildirim ve raporlar yasama tarafından siyasal iktidarın denetiminde bir araç olarak kullanılmaktadır (Mutluer ve diğ., 2006: 363; Köse, 2007: 43-104; Crespo, 2005: 15; Bourn, 2007: 4).

Bu çalışmada iyi uygulama örneği olarak seçilen İngiltere, Kanada, ABD, Avustralya, İsveç, Danimarka, Finlandiya ve Norveç Sayıştayları tarihi geçmişleri, yasal statüleri, yönetim ve teşkilat yapıları, yasama ve yürütme ile ilişkileri, denetim kapsam ve görevleri yönünden ele alınmaktadır. Ülkelere ilişkin teorik ve teknik bilgiler derlenirken; teorisyenlerin ve uygulayıcıların süreli ve süresiz yayınlarından, kurumların resmi internet sitelerinden, yıllık faaliyet raporlarından ve mevzuatlarından istifade edilmiştir. Elde edilen bilgiler Türk Sayıştay'ının değerlendirilmesinde kullanılmıştır. Çalışmada ifade birliğinin sağlanabilmesi için kurum adları "Sayıştay" ve teşkilat yasaları "Sayıştay Yasası" olarak anılmıştır. Çalışmanın amacı; iyi uygulama örnekleri ışığında Türk kamu maliyesinde hukuka uygunluğu ve maddi doğruluğu hâkim kılmayı amaçlayan düzenlilik denetimi yanında, yurttaş tercih ve beklentilerinin en iyi şekilde karşılanmasını ve kamu kaynak ve varlıklarının verimli, etkin ve tutumlu şekilde kullanılmasını sağlamaya yönelik performans denetiminin etkin şekilde işletilebilmesi için değerlendirmede bulunmaktadır. Çalışma hem uygulayıcı konumunda olan bürokratlar hem de kamu denetimine yönelik çalışan bilim adamları için yol gösterici ve açıklayıcı bir tartışma zemini sağlamayı hedeflemiştir.

1. İngiltere'de Sayıştay (National Audit Office)

Parlamentar monarşi olan İngiltere'de yüksek denetimin geçmişi Magna Carta'ya dayanır (Gözübüyük, 2000:32; Demirbaş: 2001: 5). Nitekim Magna Carta'nın ilanıyla parlamento, vergilerin kontrol altına alınıp giderlerin sınırlandırılmasını hedeflemiş ve kralın vergisel kararlara uygun hareket edip etmediğini denetlemek üzere 1314'te ilk İngiliz Sayıştayı kurulmuştur (Köse, 2000: 34; Demirbaş, 2001: 5). 1866 yılına gelindiğinde Sayıştay Yasası kabul edilerek Genel Denetçiye, tüm kamu hesaplarını inceleme, sonuçları parlamentoya raporlama yetki ve görevi verilmiştir (Exchequer and Audit Departments Act, 1866; Bourn, 2005: 38). Sayıştay'ın modernleştirilmesi çalışmaları 20. yüzyılın ortalarına kadar sürmüş, son büyük yenilik 1983 yılında yapılmıştır. Kamu harcamalarında yasama denetimini güçlendirmeyi ve kaynak kullanımında performansı amaçlayan bu yenilikle; Genel Denetçi parlamentonun memuru haline getirilmiş, kurumun adı Ulusal Denetim Ofisi olarak değiştirilip faaliyetlerini denetlemek üzere Parlamento bünyesinde Kamu Hesapları Komisyonu kurulmuştur (National Audit Act, 1983: 1; NAO: *History of the NAO*).

1983 tarihli düzenlemeyle siyasal etkiler karşısında bağımsızlığı anayasal güvence altına alınan Genel Denetçi, günümüzde anayasal olarak parlamento adına hareket etmektedir (McEldowney, 1991: 938-939-941-950). 2008 yılında Adalet Bakanlığınca yayınlanan ve Sayıştay'ın anayasal kimliği açısından önemli bir belge olan "İngiltere'nin Yönetişimi ve Anayasal Yenileşme" adlı çalışmada kurumun; hükümetten bağımsız, Kamu Hesapları Komisyonu kanalıyla parlamentoya karşı sorumlu bir hükümet denetçisi olduğu, denetim raporlarını parlamentoya Kamu Hesapları Komisyonu kanalıyla aktaracağı hüküm altına alınmıştır (Ministry of Justice, 2008: 64). Ayrıca 2009 tarihli "Anayasal Reform ve Yönetişim Tasarısı"nda Sayıştay ve Genel Denetçinin yer alması, bu ikilinin anayasal niteliğini zımnen ortaya koymuştur (Dunleavy ve diğ., 2009: 10; Maer ve diğ., 2009: 50).

Kurum Genel Denetçi tarafından yönetilirken ulusal denetim stratejisi Genel Denetçi ve Sayıştay tarafından ortaklaşa hazırlanır (Köse, 2007, 106; Maer ve diğ., 2009: 56). Atamasında muhalefet ve iktidarın tam mutabakatı gereken Genel Denetçi; muhalefet partisinin üyesi olan Kamu Hesapları Komisyonu Başkanı'nın uygun görüşü üzerine Avam Kamarası adına

Başbakan'ın sunumuyla Kraliçe tarafından atanır (Bourn, 2005: 39). İngiltere'de yasama ve yürütme arasında kuvvetler ayrımı yerine görev ayrımı ilkesi geçerli olduğundan, atamayı yasama ve yürütme ortaklaşa yapar (Gözübüyük, 2000: 33; Köse, 2007: 107). Bağımsızlığını güçlendirmek için Genel Denetçi'ye yüksek mahkeme hakiminkine denk maaş ödemesi yapılır ve bu ödemeler merkezi bütçeden karşılanır (Maer ve diğ., 2009: 51). 2011 yılındaki Bütçe Sorumluluğu ve Ulusal Denetim Yasası ile Sayıştay; içerisinde Genel Denetçinin de yer aldığı 9 üyeden oluşan ve kurumun stratejik yönetimini sağlamak üzere oluşturulan Yönetim Kurulu tarafından yönetilen bir yapıya dönüştürülmüştür. Kurulun rolü; parlamento tarafından belirlenen ihtiyaçları karşılamak, kurul kararlarıyla Genel Denetçinin bağımsızlığı arasındaki dengeyi koruyarak etkili kurumsal yönetimi sağlamaktır. Yeni düzenlemeyle Genel Denetçinin; kurumun tek yöneticisi ve yasamanın bağımsız bir memuru olma özelliği korunmuş, sınırsız bir görev süresi yerine 10 yıllık bir sabit dönem tespit edilmiştir (Maer ve diğ., 2009: 51-52; NAO, 2011: 5; NAO: *History of the NAO*).

Kurumun yasamayla ilişkisi belirgin prosedürlere bağlanmış ve hazırlanan raporlarla somutlaşmıştır. Bu çerçevede mali yılın bitiminden itibaren 6 ay içerisinde, Sayıştay bütçe uygulamasına yönelik raporu; denetlenen kuruma ve ilgili komisyon kanalıyla parlamentoya sunar (Köse, 2007: 65-89). Ayrıca kurum tüm bakanlıkların performans ölçümlerinin kapsam ve kalitesi üzerine parlamentoya genel bir rapor hazırlar (Sakal ve Şahin, 2008: 14). Kurum, kendi performansına ilişkin bir değerlendirmeyi de Parlamenta sunar veya bağımsız bir denetçi tarafından Sayıştay'ın etkinlikleri değerlendirilerek ulaşılan sonuçlar Parlamenta raporlanır (Köse, 2000: 49). Kurumun harcamaları esas olarak merkezi bütçeden aktarılan kaynaklarla finanse edilirken; aynı zamanda Yönetim Kurulu onayıyla bakanlık dışı bağımsız kamu kurumlarından ve diğer iş sahiplerinden denetim harç geliri ve uluslararası çalışmalardan da faaliyet geliri elde etmektedir (NAO, 2013: 37).

Sayıştay'ın denetim kapsamına; merkezi hükümet, merkezi hükümetçe finanse edilen kurumlar, kamu gelirleri, özelleştirme programları, gelir ve giderleri girer (Kaya, 2000: 28; McEldowney, 1991: 934). 1982 yılında Yerel Yönetim Finansman Yasası'nda yapılan değişiklikle kuruma, yerel yönetimlerin performans denetimini yapma yetkisi de verilmiştir (Local Government Finance Act, 1982: 21-22; Nath ve diğ., 2005: 16). Denetim kapsamı dışında kalan siyasi partilerin mali denetimi, Seçim Komisyonunca atanan denetçi tarafından gerçekleştirilse de kurum her yıl düzenli olarak Komisyonun faaliyetlerini VET yönünden inceler; Komisyon'un kendine yıllık olarak sunduğu hesapları denetleyip, sonuçları parlamentoya raporlar (Political Parties, Elections and Referendums Act, 2000: 35-136).

Temel görevi denetim olan Sayıştay, mali ve performans denetimi yapar. Mali tabloların incelenmesine yönelik *mali denetim* kapsamında, tüm hükümet kuruluşlarının mali tabloları denetlenir, sonuçları parlamentoya raporlanır ve ayrıca bir öneri mektubu ile denetlenen kurumlara mali yönetimlerini daha iyi hale getirebilmeleri için kurum görüşü bildirilir (NAO, 2011: 8-12; NAO, 2013: 8-12). İngiltere'de denetim mantığı 1980'lerin başında Yeni Kamu Yönetimi (New Public Management-NPM) Teorisi kapsamında paranın karşılığı denetiminin tartışılmasıyla değişmiş ve kuruma 1983 yılında yerel yönetimler ve merkezi hükümet üzerinde *performans denetimi* yapma yetkisi verilmiştir (Azuma, 2003: 85; Pollitt ve diğ., 1999: 19; Nath ve diğ., 2005: 11-16-23). Kurum; "*az harca, akıllıca harca ve iyi harca*" yaklaşımını benimseyerek VET kriterlerini içselleştirmiştir (English ve diğ., 2010: 64-65). Etkinlik ve program verimliliği denetimi şeklinde yürüttüğü performans denetimleriyle; kamu proje ve programlarının nasıl yürütüldüğünü ve bu faaliyetlerin paranın karşılığını verip vermediğini tespit etmeyi, kamu kurumlarının gelişimini sağlamayı, kamu maliyesinde VET'in artırılması yönünde kurumlara tavsiyelerde bulunmayı amaçlar. Resmi raporlamanın parçası olan ancak yıllık denetim

raporundan bağımsız olan performans denetimi raporları, kurumların belirlenen amaçlarına ulaşmak için kaynaklarını optimum seviyede kullanıp kullanmadığını araştırır (Nath ve diğ., 2005: 8-11; Barzelay, 1997: 246; NAO, 2011: 8-13).

Kurumunun denetim görevine ek olarak öngörü, soruşturma ve danışmanlık görevleri de vardır. Bu çerçevede Sayıştay; hükümet çapında karşılaşılan ve içerisinde bilginin, bilişim teknolojilerinin etkin kullanımının, mali yönetimde iyi uygulamaların yer aldığı sistematik sorunlar hakkında geniş kapsamlı analizler yapıp öngöründe bulunur. Kurum, parlamenterler veya yurttaşlar tarafından endişe edilen hususlar hakkında soruşturmalar yürütür (NAO, 2013:9). Hükümete fayda-maliyet ve mali yönetim konularında performansını artırması yönünde yardımcı olup; Kamu Hesapları Komisyonu ile doğrudan çalışarak parlamentoya, hükümete yönelik incelemelerinde yardımcı olmak üzere bağımsız danışmanlık hizmeti sunar. Uluslararası manada; BM Denetim Kurulu'nun bir üyesi olan Sayıştay; Uluslararası Ceza Mahkemesi, Dünya Meteoroloji Teşkilatı, Dünya Gıda Programı gibi uluslararası kuruluş ve girişimlerin denetimlerine katılıp gelişmekte olan ülkelere devlet denetimi konusunda destek verir (NAO, 2009: 14; NAO, 2010: 15-19; NAO, 2011: 14).

2. Kanada'da Sayıştay (The Office of the Auditor General of Canada)

Parlamenter monarşi olan Kanada'da yüksek denetim, 19. yüzyılın sonlarına kadar Maliye Bakanlığı tarafından yürütülmüş, 1878'de ilk Genel Denetçinin atanmasıyla yürütmeden bağımsız hale gelmiştir. 1950'lere gelindiğinde, Genel Denetçi hükümet politikalarının yerindeliğini denetleyerek yetki alanını aşmış ve hazırladığı raporlar tartışmalı hale gelmiştir. Buna bağlı olarak bir teşkilat yasasının hazırlanması fikri yaygınlaşmış ve 1977 yılında Genel Denetçi Yasası kabul edilmiştir. Bu düzenlemeyle sorumlulukları netleştirilen Genel Denetçiye mali denetim yanında, hükümet çalışmalarının etkinliğini inceleme yetkisi verilmiştir. 2005 yılında Bütçe Uygulama Yasası'nın 2006 yılında da Federal Sorumluluk Yasasının kabulüyle Genel Denetçi Yasasında önemli değişiklikler yapılmış ve Genel Denetçinin performans denetimi çerçevesinde yetki alanı genişletilmiştir (OAG, 2012: *A Brief History*).

Kurumun yasal çerçevesi; Genel Denetçiye kamu hesaplarına ilişkin gerekli gördüğü incelemeleri ve soruşturmaları yapma; mali yıla ait işlem ve tabloları, yılsonu mali varlık ve yükümlülük tablolarını inceleme yetkisini veren *Genel Denetçi Yasası* ve *Mali Yönetim Yasası* ile çizilmiştir (OAG, 2008: *Enabling Legislation*; Auditor General Act, 1985: 4; Financial Administration Act, 1985: 55-56). Anayasada Sayıştay'a ilişkin hüküm bulunmadığından, kamu gelir ve harcamalarına ilişkin hükümlerden yola çıkarak kurumun anayasal kimliğine ulaşılabilir. Bu çerçevede anayasal olarak hükümet parlamentonun verdiği yetkiyle gelirleri toplayıp harcamaları yapar ve bunların takibi de yasama denetimi şeklinde Sayıştay tarafından yapılır. Sayıştay bu denetimlerle parlamentoya hükümet faaliyetleri hakkında tarafsız bilgi sağlar ve tavsiyelerde bulunur (OAG, 2010: 14-16; The Constitution Act, 1987: 31).

Yasama ve yürütmeden bağımsız olan Sayıştay, parlamentonun teşkilat yapısı altında yer alır ve Genel Denetçi de parlamentonun memuru olarak görev yapar (OAG, 2008: *A Strategic Plan for the OAG*; OAG, 2011: *Who We Are*). Genel Denetçi, parlamentoda görüşülerek tek dönemliğine Genel Vali tarafından 10 yıllık süreyle atanır (Auditor General Act, 1985: 3; Köse, 2007: 178). Genel Denetçi Yasasının 4. maddesinin birinci fıkrasındaki "*Genel Denetçiye Kanada Yüksek Mahkemesi'nin ikinci hâkimi için ödenen ücret tutarında bir maaş ödenir*" hükmüyle Genel Denetçinin özlük hakları yüksek mahkemede görev yapan ikinci hâkimlerle zımnen denk tutulmuştur.

Öncelikle parlamentodan gelen talepleri karşılamakla yükümlü olan Sayıştay, parlamentoya ilişkilerini Kamu Hesapları Komitesi kanalıyla kurar (Köse, 2000: 47; Wiersema ve Flaherty, 2011: 15). Komite, hükümet faaliyetleri hakkında yasamaya bilgi sağlayan denetim raporlarını incelemekle sorumludur. Kanada’da muhalefet, hükümet faaliyetlerinin denetim ve değerlendirmesine ve bu yönde Sayıştay raporlarına büyük önem atfettiğinden Komitenin başkanı muhalefet partilerine mensup milletvekilleri arasından seçilir (Sayın, 1998: 15-16). Yukarıda da belirtildiği üzere kurumla yürütme arasındaki ilişkiler Genel Denetçi Yasası’nın kabulüyle netleşmiş; kurumun hükümet politikalarının yerindeliğini denetlemesi ve hükümete direktiflerle müdahalesi önlenmiştir (Özsemerci ve diğ., 2004: 21; Köse, 2007: 178).

Günümüzde kurumun denetim kapsamına; federal hükümet, bazı Kraliyet İşletmeleri, Nunavut, Yukon ve Kuzeybatı Bölgesi Hükümetleri, kurum ve şirketleri girerken; siyasi partiler denetim kapsamı dışındadır (OAG: *Covering the Spectrum of Government Activities*; Robertson, 1999). Kurum uluslararası denetim çerçevesinde Uluslararası Çalışma Örgütü gibi kuruluşların denetimlerini de yapmaktadır (OAG, 2012: *International Activities*).

Sayıştay’ın görevi; hükümetin, bölgelerin ve kraliyet işletmelerinin mali denetimini, kraliyet işletmelerinin özel incelemesini, kurumların performans denetimini yapmaktır (OAG, 2010:1; Wiersema ve Flaherty, 2011: 5). Kurum *mali denetim* çerçevesinde; federal ve bölgesel hükümetlerin ve kraliyet işletmelerinin mali tablolarını denetleyip ulaştığı sonuçları yıllık olarak parlamentoya raporlar (OAG, 2007: *Financial Audits*). Sayıştay’ın Kraliyet İşletmelerine yönelik incelemeleri, bir performans denetimi şekli olan *özel inceleme* şeklinde her 10 yılda bir yapılmaktadır (Financial Administration Act, 1985: 107-109). 1977 yılında Genel Denetçi Yasasıyla; hükümet faaliyet ve programlarının VET kriterlerine uygunluğunu, bu programlara yönelik alınan önlemlerin yeterliliğini ve programların etkinliğini tespit edip sonuçlarını parlamentoya sunmak için Genel Denetçiye *performans denetimi* yapma yetkisi verilmiştir (OAG, 2004: 14-17; Wiersema ve Flaherty, 2011: 16). Genel Denetçi Yasasıyla performans denetimi konu seçiminde önemli bir takdir yetkisi verilmiş olan kurum; parlamentonun büyük önem atfettiği, parlamenterlerin ve yurttaşların dikkatini çekebilecek ve federal kurumların karşılaştığı yüksek riskli (kamu mal varlığını, sağlığını ve güvenliğini ve piyasayı tehdit edebilecek) alanlara odaklanır (OAG, 2007: *Performance Audits*). Performans denetimleri 18 ayda ve planlama, inceleme ve raporlama olmak üzere 3 aşamada yürütülür. Her aşamada denetim ekibi; her denetimde ayrı ayrı oluşturulan, denetim planlarını ve sonuçlarını gözden geçiren, ekibe tavsiyelerde bulunan iç ve dış uzmanlardan müteşekkil bir Danışma Kurulu ile birlikte çalışır. Performans denetimlerine ilişkin Genel Denetçi raporları, hükümet faaliyetlerinin kalıcı ve olumlu değişimi için gerekli önerileri içerir. Bu önerilerin hükümet tarafından dikkate alınıp alınmadığını tespit ve takip etmek üzere izleme denetimleri yürütülür ve sonuçları yıllık denetim raporuyla birlikte yayınlanır (OAG, *Managing Performance Audits-From Planning to Reporting*; OAG, 2007: *Performance Audits*; OAG, 2004: 33).

Kurum çalışmalarında etkinliği artırmak, kaynak kullanımında düzenliliği ve VET’i sağlamak üzere çeşitli yazılı kurallar geliştirmiştir. Bunların önde gelenleri Sayıştay denetimlerinde asgari gerekleri tespit eden “Profesyonel Denetim Standartları” ve Genel Denetçinin ve denetçilerin denetimlerde dikkate alması gereken asgari şartları gösteren “Değerler, Etik ve Mesleki Davranış Kuralları”dır (OAG, 2012: *Code of Values, Ethics and Professional Conduct*; OAG: *Ensuring the Quality of Audits*).

Denetimde etkinliği sağlamak için kurum kendi talebiyle belirli aralıklarla dış denetime tabi tutulmaktadır. Bu kapsamda ilk olarak 1999’da bağımsız bir denetim firması Sayıştay’ın kalite yönetim sistemini incelemiş; 2003’te performans denetimi uygulamaları İngiliz Sayıştay’ı

tarafından yönetilen uluslararası bir ekip tarafından değerlendirilmiş ve son olarak 2009'da Avusturalya Sayıştay'ı performans denetimine yönelik kalite yönetim sistemini analiz etmiştir (OAG: *Ensuring the Quality of Audits*). Bunlara ek olarak kuruma ait mali tablolar her yıl düzenli olarak, Hazine Kurulu tarafından atanan bir dış denetçi tarafından denetlenip, denetim raporu parlamentoda tartışmaya açılmaktadır (Auditor General Act, 1985: 12; OAG: *Scrutinizing the Office of the Auditor General*).

3.ABD'de Sayıştay (Government Accountability Office)

ABD'de yüksek denetim sorumluluğu 1921 yılına kadar Hazine tarafından üstlenilmiştir. I. Dünya Savaşı yıllarında artan kamu harcamaları hakkında Kongre'ye bilgi sağlanması ve günlük mali yönetimin düzenlenmesi için 1921 tarihli "Bütçe ve Muhasebe Yasası" ile Sayıştay yasamanın teşkilat yapısı altında, bağımsız bir kurum olarak kurulmuştur (GAO: *The History of GAO-GAO's Start*, Azuma, 2004: 91; Walsh, 1996: 235; Burrowes ve Persson, 2000: 90). Kuruluşunun ilk yıllarında yarı yasama yarı yürütme sorumluluğuna sahip bir kurumken; 1986 yılında Yüksek Mahkeme Sayıştay'ın yürütmeden ayrı bir kurum olduğuna hükmetmiştir (Walsh, 1996: 235). 2004 yılında "Beşeri Sermaye Reformu Yasası" ile kurumun adı "Hükümet Sorumluluk Ofisi" olarak değiştirilmiş; federal çalışanlar ödeme sisteminden ayrılmış ve performansa dayalı ücret sistemi kurulmuştur (GAO: *Our Name*).

Yürütmeyi bağlayan çoğu yasadaki muaf olan kurum, faaliyetlerinde pek çok yasa hükmüne tabidir (GAO, 2010: 5). Bu çerçevede günümüzde kurumun genel işleyişi, görev ve sorumlulukları bağlamında yasal çerçevesini; 1921 tarihli *Bütçe ve Muhasebe Yasası*, 2008 tarihli *Sayıştay Yasası*, *Federal Yöneticilerin Dürüstlük Yasası*, *Devlet Performansı ve Sonuçları Yasası* ve *Federal Mali Yönetimi Geliştirme Yasası* çizmektedir (GAO: *The History of GAO-GAO's Start*; Government Accountability Office Act, 2008; GAO, 2011c: 5). Sayıştay'a ilişkin açık bir hükmün olmadığı Anayasa'da "*Yasanın verdiği harcama yetkileri olmadan hazineden para çekilemeyecek ve kamu gelir ve giderlerinin düzenli bir raporu yayınlanacaktır* (BDTD, 1987: 31)" ifadesiyle kurumun Kongreye raporlama görevine işaret edilmiştir.

Federal devletin parçası olan ve kurumu yöneten Genel Komptrolör (McCrae ve Vada, 1997: 222); Senato, Temsilciler Meclisi ve her iki büyük siyasi parti üyelerinden oluşan bir kongre komisyonu tarafından hazırlanan aday listesi içerisinde, yasamanın onayıyla ve Başkan tarafından 15 yıllık bir dönem için atanır ve sadece yasama tarafından görevden alınır. Komptrolör'lük yapmış bir kişi; görev süresi sona erdikten sonra Sayıştay'da hiçbir görev üstlenemez ve herhangi bir federal kurumda da görev yapamaz. Kurumdaki diğer tüm görev pozisyonları, rekabetçi liyakat esasına göre doldurulurken, bu görevliler diğer tüm devlet memurlarının sahip olduğu koruma ve haklara sahiptir (OECD, 2002: 82). Kurum bünyesinde ayrıca Başmüfettişlik Ofisi bulunmaktadır. Kurumda iç denetim yapmak üzere oluşturulmuş bağımsız bir yapı olan Ofis; Sayıştay program ve faaliyetlerini değerlendirip denetlerken, kurumun VET kriterlerine uygun çalışmasını teşvik için öneride bulunur. Başmüfettiş doğrudan Genel Komptrolörce atanır ve görevden alınır (Government Accountability Office Act, 2008: Sec.5; GAO: *Office of the Inspector General*).

Sayıştay yasamayla ilişkisini Senato ve Temsilciler Meclisi komiteleri, muhalefet ve iktidar üyeleri aracılığıyla kurar. Bu çerçevede kurum Senato "*Hükümet İşleri Komitesi*" ve Temsilciler Meclisi "*Hükümet Reform Komitesi*" ile yakın ilişki içerisinde. Bu komiteler Sayıştay'ı denetleyip denetim raporlarını kabul etmekten sorumlu olup; denetim yetkisini, devlet bütçesini kontrol etme ve ödenekleri değiştirme yetkisine sahip olan Senato ve Temsilciler Meclisi "*Ödenek Komiteleri*" ile paylaşır. Kurum yürütmeden bağımsız olup, bu durum teamüllerle güvence altına alınmıştır. Kurumun bütçe teklifi hiçbir değişikliğe uğramadan, Başkanlık bütçe

teklifi içerisinde yer alır (OECD, 2002: 38-82-84). Bağımsızlığı korunan kurumun yürütmeye müdahalesi de önlenmiştir. Şöyle ki; denetim raporlarındaki tavsiyelere uyma konusunda denetlenen kurum tamamen serbesttir (Azuma, 2004: 91). Aksi bir durum yasamanın Sayıştay vasıtasıyla yürütmeye müdahalesi anlamına geleceğinden; bu durum sert güçler ayrılığı ilkesinin uygulandığı ABD hükümet sistemi ile örtüşmez.

Federal kurumların mali, performans ve yönetim denetimlerini ve politika analizlerini yapmak, bunlara ilişkin hukuki görüş belirtmek ve ihalelerin reddini teklif etmek gibi geniş bir sorumluluk ağına sahip Sayıştay'ın denetim kapsamı da geniş tutulmuştur (GAO, 2006; GAO, 2012: 10). Bu bakımdan Sayıştay; sosyal güvenlik, kamu güvenliği, satın alma ve sözleşme yönetimi, program verimliliği ve etkinliği, iş süreçleri ve yönetimi üzerine denetim ve değerlendirmeler yapmaktadır (GAO, 2011a: 28). Siyasi parti ve kampanyaların denetimini de yapan kurum, kamu sermayeli şirketlerin yönetim denetimini de üstlenmiştir (Nath ve diğ., 2005: 14).

Temel görevi kamu harcama ve gelirlerini denetlemek olan kurum; Komptrolör'ün onayı/görevlendirmesi ve Sayıştay'ın inisiyatifiyle, iki meclisten birinin görevlendirmesi veya Komptrolör'e yönelik mektubuyla, iki meclisin komite başkanlarının veya kıdemli muhalefet parti üyesinin veya Kongre üyelerinden birinin özel denetim talebiyle denetime başlar (Nath ve diğ., 2005: 3; OECD, 2002: 84). Denetimin başlatılması usullerinin çokluğuna rağmen, denetimlerin % 90'ı komite başkanlarının talebi üzerine yapılır. Kurum denetimlerini mali ve performans denetimi şeklinde yapar (OECD, 1996: 101, Burrowes ve Persson, 2000: 90). *Mali denetimler*; mali tabloların mali raporlamaya uygunluğu hakkında görüş sağlamak üzere yapılan *mali tablo denetiminden* ve hesap ve mali tablolara ilişkin görüş oluşturmak için yeterli ve uygun kanıtın toplanması, hükümet programlarının uygunluğunun denetlenmesi şeklinde yürütülen *diğer ilgili mali denetimlerden* oluşur (GAO, 2011a: 14-15). Dünyada 1970 sonrasında kurumsal uygulama haline gelen *performans denetiminin* öncülerinden olan ABD, "*Daha az parayla daha iyi çalışan bir hükümet*" yaklaşımını benimsemiştir (McCrae ve Vada, 1997: 204; Burrowes ve Persson, 2000: 89). ABD'de performans denetimi ihtiyacı II. Dünya Savaşı sonrasında belirmiş; performans denetimine ilişkin ilk tecrübe federal işletmelerin performans denetimine tabi tutulacağını belirten 1945 tarihli Devlet İşletmeleri Kontrol Kanunuyla edinilmiştir. Devam eden yıllarda yasallığa odaklanan denetim yaklaşımı, faaliyetlerin performansını değerlendirmeye çevrilmiştir. Günümüzde Sarı Kitap olarak anılan "Devlet Kurumlarının Program, Faaliyet ve İşlemlerinin Denetim Standartları" 1972'de yayınlanmış, Sayıştay'ın kamu sektöründe etkinliği araştıran bir gözetim kurumu olduğu ilan edilmiştir. 1977 tarihli Yolsuzluk ve Rüşveti Önleme Yasası; kuruma, siyasi kampanya ve partilerin ve diğer hükümet kurumlarının yönetim ve finansmanının performans denetimini yapma yetkisini vermiştir (Nath ve diğ., 2005:3-14-15-21-23-24). Kurum günümüzde etkinlik, program verimliliği ve performans yönetimi kapasite denetimi şeklinde yürüttüğü performans denetimlerinde (Barzelay, 1997: 246); uzun vadeli stratejik plan, performans planı, performans ve hesap verme sorumluluğu raporu şeklinde üç süreç izlemektedir. *Stratejik plan* 6 yıllık bir dönemi kapsarken, her iki yılda bir revize edilir. *Performans planı*; Devlet Performans ve Sonuçları Yasasına dayanılarak bir mali yıl için hazırlanır. Stratejik plan ve performans planına göre yürütülen performans denetimi bulgu ve tavsiyelerini içeren *Performans ve Hesap Verme Sorumluluğu Raporu* da aynı yasaya atfen mali yılın bitiminden hemen sonra Kongreye sunulur (Azuma, 2004: 91-92). Performans denetim ekiplerinin çalışmaları; istatistik, ekonometrik modelleme ve bilgi teknolojileri gibi konularda uzman teknik ekiplerce desteklenir (GAO, 2005: 3). Performans denetimi raporları, kurumun Kongre'ye karşı resmi raporlama görevinin parçası olup, yıllık denetim raporundan bağımsızdır (Nath ve diğ., 2005: 8).

Sayıştay denetim görevine ek olarak danışmanlık başlığı altında pek çok görev yapar. Kurum; yürütmenin kullandığı muhasebe sistem ve kontrollerini değerlendirme; federal, federe ve yerel yönetimler için denetim standartlarını yayınlama; kamu gelir ve harcamalarını ilgilendiren konularda rapor çıkarma görevlerini yürütür (OECD, 1996: 101). Bütçenin uygunluğu üzerine görüş bildirerek bütçe sürecine aktif şekilde katılır. Sayıştay'ın devlet bütçesi üzerine yorumsal görüşleri bir norm istisnası niteliğinde olup; bu istisna da hükümet politikalarının uygunluk ve performansını inceleme asli görevinin doğal uzantısıdır (Tripathi, 2008: 96). Buna ek olarak Sayıştay; yönetim reformu ihtiyacının belirlenmesinde Kongreye destek sağlar ve borç krizlerine ilişkin sorunlar hakkında tavsiyelerde bulunur (OECD, 1996: 101). Kurum, ABD'nin dünyadaki yeri, karşılaştığı güçlükleri ve yeni eğilimleri, mevcut politika yollarının yurtiçi ve dışında uzun vadeli sonuç ve etkilerini kavraması için parlamenterlere yardımcı olur. Bu itibarla "21. Yüzyılın Zorlukları" adlı raporunda; mevcut hükümet politika, program ve faaliyetlerinin iş gücü piyasalarını, yaşam beklentilerini, güvenlik stratejilerini vb hususları ne denli gözetip etkilediğini tespit etmeye çalışmıştır (Hsing, 2006).

Sayıştay etkin muhasebe sisteminin tesisi için güçlü devlet denetiminin gerekliliğinden yola çıkarak (Burrowes ve Persson, 2000: 90) "Sarı Kitap" adlı rehberi yayınlamıştır. Temel denetim standartlarını belirleyen rehber; denetçide olması gereken mesleki nitelikleri de tarif eder. Rehber hazırlandığı tarihten günümüze kadar; denetim meslek ve faaliyetinin çağdaş kamusal ihtiyaçları karşılayabilmesi için hükümet, muhasebe firmaları ve üniversitelerden uzman tavsiyeleriyle pek çok defa güncellenmiştir (Hsing, 2006). Bilişim teknolojilerinden etkin şekilde faydalanan kurum, kamu sektöründeki yolsuzlukların yurttaşlarca ihbar edilebilmesi için "FraudNet" adlı bir iletişim kanalı da oluşturmuştur (GAO, *FraudNet/Reporting Fraud*).

Denetimlerde etkinliği artırmak amacıyla; kalite kontrol sistemlerinin yeterliliğini ve faaliyetlerinin etkinliğini değerlendirmek üzere Sayıştay her üç yılda bir bağımsız dış denetime tabi tutulmaktadır (GAO: *Peer Review*). 2004, 2007 ve 2010 yıllarında Sayıştay'ın performans denetimi uygulamaları ve kalite güvence sistemi farklı Sayıştaylardan oluşan uluslararası bir denetim ekibi tarafından denetlenmiştir (GAO, 2005: 1; GAO, 2008: 1; GAO, 2011b: 3-10). 2005 yılında ise Sayıştay'ın mali denetime yönelik kurduğu kalite güvence sistemi KPMG tarafından denetlenmiştir. (KPMG, 2005).

4. Avustralya'da Sayıştay (Australian National Audit Office)

Federal yapıya sahip olan Avustralya'da Sayıştay; ilk Commonwealth Parlamento toplantısında ulusal hükümete ilişkin zorunlu kurumların acilen tesisinin kararlaştırılmış üzerine 1901 yılında Denetim Yasasıyla kurulmuştur (Wanna ve diğ., 2001: 6-7). Avustralya'nın 1980'lerde başlattığı Kamu Hizmet Reformu'yla merkezîyetçi, bürokratik ve kapalı kamu yönetiminden; âdem-i merkezîyetçi, hesap verebilen ve saydam kamu işletmeciliğine geçilmiş, bürokrasi üzerinde yasama kontrolü artırılmış, performans dayalı ücrete ve program bütçe sistemine geçilmiştir (Cangir, 2003: 381-403-404). Yüksek denetim de yaklaşıma uygun olarak yeniden tasarlanmıştır. Bu çerçevede 1997 yılında Genel Denetçi Yasası kabul edilerek kurumun yetki ve bağımsızlığı güçlendirilmiş, Genel Denetçi parlamentonun memuru haline getirilmiştir (McCrae ve Vada, 1997: 204; ANAO: *History of the ANAO*).

Kurumun yasal çerçevesini Sayıştay'ın kuruluşunu ve Genel Denetçinin görev ve yetkilerini düzenleyen *Genel Denetçi Yasası*, federal kaynakların doğru kullanım ve yönetimini sağlamaya yönelik *Mali Yönetim ve Hesap Verme Sorumluluğu Yasası* ve eyalet yetkilileri ile şirketleri için raporlama esaslarını, hesap verme sorumluluğu ve diğer kuralları tespit eden *Federal Kurumlar ve Şirketler Yasası* çizmektedir (ANAO: *Legislation*; Auditor-General Act, 1997: 2). Anayasa'da kuruma ilişkin hüküm bulunmayıp, Kolonyel dönemden gelen anlayışla

kamu gelir ve giderlerinin denetime tabi tutulacağı belirtilmiştir (Commonwealth of Australia Constitution Act, 1901: 37).

Sayıştay, kurumun başı ve parlamentonun memuru olan Genel Denetçi tarafından yönetilir (OECD, 2002: 78; ANAO: *About Us*). Genel Denetçi, bir kereliğine ve 10 yıllık dönem için Başbakan'ın Kamu Hesapları ve Denetimi Ortak Komitesi'ne (JCPAA) atama önerisinde bulunması üzerine Genel Vali tarafından atanır. Genel Denetçi yalnızca yolsuzluk, mesleği kötüye kullanma, zihinsel-fiziksel yetersizlik nedeniyle yasama kararıyla görevden alınabilir. Bağımsızlığın gereği olarak Genel Denetçi, denetime ilişkin kararlarında hiçbir otorite ve kişiden talimat almaz (Auditor-General Act, 1997: 5-38-39). Bunlara ek olarak Genel Denetçi Yasasıyla kurumda, ABD'deki Başmüfettişliğe benzer, Bağımsız Denetçi adında bir pozisyon kurulmuştur (Auditor-General Act, 1997: 31). JCPAA onayıyla Genel Vali tarafından atanan Bağımsız Denetçi; Sayıştay'a ait mali tabloların yıllık denetimini yürütmek ve kurumun performans denetimini yapmakla sorumludur (Auditor-General Act, 1997: 32; ANAO: *External Audits*).

Yasamadan gelen talepleri karşılamakla sorumlu olan kurum, yasamayla ilişkilerini 16 üyeli JCPAA kanalıyla kurar. Kurumun tüm raporlarını değerlendiren JCPAA, aynı zamanda kendi inisiyatifiyle veya diğer parlamento komitelerinin başvurularına cevaben incelemelerde bulunabilir (Köse, 2000: 47; OECD, 2002: 37-38-80). JCPAA'nın temel görevi, yasamanın tahsis ettiği fonları kullanan Yürütme Birimlerinin faaliyetlerini incelemektir. Bu bağlamda JCPAA; Genel Denetçinin tüm raporlarını Parlamento'ya gitmeden önce inceleme, federal devletin tüm mali tablo ve hesapları ve Genel Denetçi raporları hakkında değerlendirmede bulunma yetkisine sahiptir. JCPAA; Sayıştay'ın yıllık bütçe teklifini inceleyerek, bütçesinin devlet bütçesine dâhil edilmesi için öneride bulunur. Ancak hükümetin bu öneriye uyma zorunluluğu yoktur (OECD, 2002: 80).

Kurumun denetim kapsamına Commonwealth¹ Kamu Sektörünü oluşturan; yürütme birimleri, federal kurumlar, işletmeler ve iştirakleri girer (Auditor-General Act, 1997: 11). Siyasi partilerin denetimi Seçim Komitesi tarafından yapılırken, Sayıştay'ın bunlar üzerinde denetim yetkisi yoktur. Yalnızca Genel Denetçi, Seçim Komitesinin kurduğu komisyonda idari bir göreve sahiptir (Commonwealth Electoral Act, 1918: 53).

Kurum denetim görevi kapsamında; mali ve performans denetimi ve güvence incelemeleri yapmaktadır. *Mali denetim* çerçevesinde; kamu sektörü mali tablolarını Avustralya Muhasebe Standartlarına ve Devlet Raporlama Çerçevesine uygunluğu açısından yıllık bazda denetler ve parlamentoya biri ara diğeri nihai iki rapor sunar. (Auditor-General Act, 1997: 7; ANAO, 2011: 2). Mali denetime konu olan kuruluşlar, ayrıca bu denetimler için Genel Denetçi tarafından yıllık tespit edilen ücret skalası üzerinden denetim harcı öderler (Auditor-General Act, 1997: 7).

Denetim Yasası'nda 1979'da yapılan değişiklikle, kuruma *performans denetim* yetkisi verilmiş ancak uygulamanın ilk yıllarında yasal sorunlarla karşılaşmıştır. Zira performans denetimini tutumluluk ve verimlilik denetimi şeklinde tanımlayan yasa; verimlilik kavramını tanımlamayıp etkinlik denetimine yer vermediği için performans denetimi yoruma açık hale gelmiştir. Aynı zamanda hükümet ve bürokratlar, yasanın tutumluluk ve verimlilik konularında performans denetimini sınırlandırdığını, bunun da denetimlerden beklenen faydayı azaltacağını öne sürmüştür. Bu eksikliğin giderilmesi için takip eden senelerde yasada değişiklikler yapılmıştır (McCrae ve Vada, 1997: 205-206). Nihayetinde 1997 yılında Genel Denetçi Yasası'nın kabulüyle

¹ Avustralya'ya ilişkin "Commonwealth" kavramı literatürde ABD'deki "Federal" kavramına karşılık gelmektedir (Garner, 2009: 315). Bu itibarla çalışmada anlatım kolaylığı sağlanmak için "Commonwealth Otoriteleri" yerine "Federal Kurumlar", "Commonwealth Şirketleri" yerine "Federal İşletmeler" kavramları kullanılmıştır.

performans denetimi hukuka uygunluğu da kapsayacak şekilde tasarlanmış; Genel Denetçi'ye her kamu sektörü birimini ayrı ayrı veya sektörü bütün halinde istediği zaman performans denetimine tabi tutma yetkisi verilmiştir. Günümüzde etkinlik, program verimliliği ve performans yönetimi kapasite denetimi şeklinde yapılan her bir performans denetimi için ayrı denetim raporu düzenlenerek gerekçeli birer kopyası müzakere için Parlamento'ya, diğer kopyaları da sorumlu Bakana ve denetlenen kurum yöneticisine sunulmaktadır (ANAO, 2011: 2; Barzelay, 2005: 246; Auditor-General Act, 1997: 9-10-11). Genel denetimler neticesinde hazırlanan raporlarda; performans göstergelerinin amacına ulaşp ulaşmadığı değerlendirilip, bu göstergelerin doğruluğu tespit edilerek iyi uygulama örnekleri rapora eklenmektedir (Sakal ve Şahin, 2008: 11-12). Performans denetimi raporları, kurumun yasamaya karşı resmi raporlama görevinin parçası olup, yıllık denetim raporundan bağımsızdır (Nath ve diğ., 2005: 8).

Performans denetimi kapsamında Sayıştay; hükümet politikalarının amacına ulaşp ulaşmadığı ve devlet programlarının yerine getirilip getirilmediği veya ne ölçüde yerine getirildiği konusunda hükümete bilgi vermeyi; bir programın uygulanması için seçilen araçların VET'ini tespit etmeyi; istenen ve istenmeyen, doğrudan ve dolaylı program etkilerini tespit ve analiz etmeyi hedefler (McCrae ve Vada, 1997: 211-212-213). Aynı zamanda kamu kurum ve programlarının işleyişine yönelik hazırlanan performans denetimi programı çerçevesinde; Sayıştay'ın geliştirdiği iyi uygulama tüzük ve rehberleri ile hükümetin hesap verebilir hale getirilmesi amaçlanır. Günümüzde performans denetimleri, Avustralya Denetim ve Güvence Standartları Kurulu tarafından hazırlanan ASAE 3500 güvence standartları kapsamında yürütülür (McPhee, 2009: 10). Kanada, ABD ve İngiltere'de *yasamanın bekçi köpeği* yüksek denetim yaklaşımı, Avustralya'da bu standartların yayınlanmasından sonra yerini *yasamanın çoban köpeği* yaklaşımına bırakmıştır. Bekçi köpeği yaklaşımı; performans denetimiyle harcama sonrası reaktif analizlerde bulunurken yasama ve kamuoyuna geniş kapsamlı bilgi sunmanın peşindedir. Buna karşın çoban köpeği yaklaşımı; performans denetimiyle harcama öncesi pro-aktif analizler yaparak, kamu sektöründe performans artırma yönünde yol gösterici olma gayretindedir (English ve diğ., 2010: 66-67).

Kurum parlamentonun talebine bağlı olarak performans denetimi kapsamında, ASAE 3000 standartlarına göre *güvence incelemeleri* de yapmaktadır. JCPAA'nın talebi üzerine kurum, İktisadi Devlet Teşekkülleri ve iştirakleri üzerinde inceleme yapıp süreci kendi yönetir. İnceleme tamamlandıktan sonra Genel Denetçi, raporun bir kopyasını Parlamento'ya sunar (Auditor-General Act, 1997: 17; MCPhee, 2009: 10). Kurumun denetimler dışında tavsiye ve bilgi sağlama, Parlamenta ve bakanlara yönelik ilave rapor sunma görevleri de vardır (Auditor-General Act, 1997: 20-21-22).

Kurum denetim etkinliğini sağlamak için yasal bir zorunluluk olarak çeşitli standartlar kullanmaktadır (Auditor-General Act, 1997: 20). Avustralya Denetim Standartları olarak anılan ve denetimlerde izlenecek esasları belirleyen bu standartlardan kimi bir denetim türüne atıf yaparken kimisi tüm denetimler için geçerlidir. Örneğin ASAE 3500 standartları, performans denetimlerinde izlenecek usullere ışık tutarken; ASAE 3000 standartları, güvence incelemeleri için kullanılır. Bu standartlardan ASAE ve ASRE serisi Avustralya Denetim ve Güvence Standartları Kurulu tarafından; AUS serisi ise Avustralya Muhasebe Araştırma Vakfı tarafından hazırlanmıştır (ANAO: *ANAO Auditing Standards: Legislative Statement*).

5.İsveç'te Sayıştay (Riksrevisionen)

Anayasal monarşi olan İsveç'te, 16. yüzyıla dayanan yüksek denetim modern şekliyle 1900'lerin başlarında geçiş amaçlı bir dizi kurumsal yapıyla tesis edilmiştir (Toker, 2003: 315; Maher, 2004: 19; NAO, 2005: 255). NPM akımından etkilen İsveç'te yüksek denetimin yeniden

tanımlanması gerekmiş; tüm devlet denetimini üstlenecek Sayıştay'ın kurulmasına karar verilerek 2003 yılında Sayıştay'ın görevine başlaması için Anayasa değişikliği yapılmıştır (Azuma, 2003: 85; NAO, 2005: 255).

Kurumun yasal çerçevesi; Genel Denetçilerin parlamentoya yönelik raporlama görevine ve atanmalarına ilişkin hükümleri ihtiva eden *Parlamento (Riksdag) Yasası*, genel olarak Sayıştay'ın denetim konusuna ilişkin hükümlere yer veren *Devlet Faaliyetleri ve Benzerleri Denetim Yasası* ve *Sayıştay Yetki Yasası* ile çizilmiştir (The Riksdag Act, 1974; Riksrevisionen Terms of Reference Act, 2002: Sec.1; Auditing of State Activities, etc. Act, 2002: Sec. 1). Sayıştay dört temel yasadaki oluşum İsveç Anayasası'nın *Devletin Şekli Yasası*'nda; parlamento altında örgütlenmiş, devlet faaliyetlerini incelemekle sorumlu, İsveç yurttaşları arasından parlamento tarafından atanan 3 Genel Denetçi tarafından yönetilen bağımsız bir kurum olarak tanımlanmıştır (The Instrument of Government: 114-118).

3 Genel Denetçi tarafından yönetilen kurumda Genel Denetçiler; bir defaya mahsus 7 yıllık bir dönem için atanır ve yalnızca parlamento tarafından görevden alınır. Genel Denetçiler, kurumun faaliyetlerine, mali ve personel yönetimine ilişkin düzenlemelere ve denetim alanlarının aralarında nasıl paylaşılacağına birlikte karar verirken; denetim stratejilerini tespit ederken bağımsız hareket ederler (The Riksdag Act, 1974: 189-190; The Instrument of Government: 114; Riksrevisionen Terms of Reference Act, 2002: Sec.2-5). Kurumda parlamento tarafından ve onun üyeleri arasından atanan bir de Yönetim Kurulu bulunur. Kurul, Sayıştay raporlarındaki tavsiye ve sonuçları göz önünde bulundurarak alınması gerekli siyasal kararlar hakkında kanaatini belirtir, kurumun bütçe ödeneklerini belirler, Genel Denetçi raporlarını karara bağlar. Genel Denetçiler Kurul'a yıl boyunca denetim planının nasıl izlendiğine ilişkin rapor verir (NAO, 2005: 256-257). Sayıştay'ın faaliyetleri Parlamento Finans Komitesi'nce denetlenir (Riksrevisionen Terms of Reference Act, 2002: Sec.19).

Sayıştay'ın denetim kapsamına; devlet daireleri, mahkemeler ve devletçe denetlenen idari makamlar; parlamento ve saray yönetimi; kamu işletme ve fon faaliyetleri; işsizlik yardımları; hanedan üyelerine, ticari kurumlara ve kamu kurumlarına yapılan sübvansiyonlar girer (Auditing of State Activities, etc. Act, 2002: Sec. 2; NAO, 2005: 256). Siyasi partilere devlet yardımlarını düzenleyen Siyasi Partilere Mali Devlet Desteği Yasası'na göre, kurumun siyasi partileri denetleme yetkisi yoktur (Act on State Financial Support to Political Parties, 1972: Sec. 14). Kurum denetimlerde denetlenen kurumlardan denetim harcı alır (Auditing of State Activities, etc. Act, 2002: Sec. 15).

Temel görevi denetim olan kurum mali ve performans denetimleri yapar. *Mali denetimlerde*; kamu kurumlarına ait mali tablo ve hesapların güvenilirliğini ve hukuka uygunluğunu denetler (SNAO: *Our Fields of Operation*). Etkinlik, program verimliliği, performans yönetimi ve kapasite, performans bilgi denetimi şeklinde yapılan *performans denetimleri* (Barzelay, 2005: 246); kamu kurumlarının etkinliği, merkezi bütçe, faaliyet, sonuç ve taahhütleri hakkında yapılır (SNAO, 2010: 59). Tüm performans denetimleri; sorun göstergelerine ve risk değerlendirmelerine dayanır. Bu değerlendirmeler; tutumluluk üzerine olabileceği gibi, etkin olmayan teşkilat yapısı ve mevzuata aykırı işlemlerin varlığı üzerine de olabilir (SNAO: *Our Fields of Operation*). Her Genel Denetçi, parlamentoya yürüttüğü performans denetimlerine ilişkin denetim raporu sunarken (The Riksdag Act, 1974: 143), parlamento da gerekli önlemlerin alınması için raporu hükümete iletir. Hükümet 4 ay içerisinde, rapordaki önerilerle ilgili ne gibi önlemlerin alındığı veya ne yapılması gerektiği hakkında bir rapor hazırlar. Bu rapor; meclisin ilgili komitesi tarafından incelendikten sonra nihai karar için Parlamente sunulur. Performans ve mali denetim raporları spesifik konulara ilişkin olmasına

karşın; kurum bu raporlardan ayrı olarak yıllık ve genel çerçeveli *Genel Denetçi Yıllık Raporu* ve *İzleme Raporu* adlı iki rapor hazırlayıp parlamentoya sunar. *Genel Denetçi Yıllık Raporu*; Genel Denetçilerin mali ve performans denetimine ilişkin önemli gözlemlerini ihtiva eder. *İzleme Raporu* da performans denetimi raporlarındaki tavsiye ve tespitlere kurumlarca uyulup uyulmadığının takibi için hazırlanır (SNAO: *The Outcome of Our Audits*; The Riksdag Act, 1974: 143).

Uluslararası alanda pek çok Sayıştayla işbirliği yapan kurum, gelişmekte olan ülkelerde yüksek denetimin geliştirilmesine yönelik faaliyetlerde bulunur ve parlamentonun finanse ettiği projeleri yürütür. Sayıştay, İsveç'in üye olduğu bazı uluslararası kuruluşların dış denetimlerini de yapar ve bu faaliyetlerden ek gelir sağlar. Sayıştay Lizbon Antlaşması çerçevesinde, Avrupa Birliği'nin dış denetimini yürüten kurum sıfatıyla, AB Sayıştay'ıyla çalışmalar yürütmekte; AB Sayıştay'ına denetimlerde destek sağlayıp denetimlere gözlemci sıfatıyla katılmaktadır (SNAO: *International Cooperation*).

6. Danimarka'da Sayıştay (Rigsrevisionen)

Anayasal monarşi olan Danimarka'da, yüksek denetimle anayasal yapı yaşıttır. Nitekim 1849 yılında başlatılan anayasal yapıya geçiş sürecinde; Belçika denetim mahkemesine benzer idari bir hesap mahkemesi kurulması düşünülmüş ancak parlamento Norveç'tekine benzer bir Kamu Hesapları Komitesi kurulmasına karar vermiştir. 1917 yılına gelindiğinde Kamu Hesapları Yasası hazırlanarak, Genel Denetçilik müessesinin kurulması kararlaştırılmıştır. 1975 tarihli Genel Denetçi Yasasıyla Ekonomi Bakanlığı altında kurulmuş olan Sayıştay, 1991 yılında Genel Denetçi Yasasında yapılan değişiklikle Parlamentonun teşkilat yapısı altına alınmıştır (Rigsrevisionen: *History and Background*; OECD, 2002: 54).

Günümüzde kurumun yasal çerçevesi Genel Denetçi'nin denetim materyallerine erişim yetkisini, denetim kapsamını ve süreçlerini belirleyen *Genel Denetçi Yasası* ve Genel Denetçinin belgelere erişim hakkına ilişkin usulü belirleyen *Genel Denetçi Yönergesi* ile çizilmiştir. (Rigsrevisionen: *Legislation*). Anayasada özel olarak Sayıştay'a ilişkin bir düzenleme yapılmamış; Kamu Denetimi Komitesini oluşturan parlamento denetçilerine ilişkin hükümlere yer vermiştir. Anayasaya göre bu denetçiler; tüm kamu gelirlerinin tahsil edildiğini ve kamu harcamalarının Bütçe Kanunundaki ve diğer ilgili kanunlardaki hükümlere uygun yapıldığını incelemekle sorumludur. Anayasanın açıklamasında Genel Denetçinin; kamu hesaplarına ilişkin yapılan incelemelerde denetçilere yardımcı olacağı, bağımsız olduğu, parlamento tarafından atanacağı belirtilmiştir (Folketinget, 2013: 26-27).

Kurumun yöneticisi olan Genel Denetçi, Kamu Denetim Komitesi'nin teklifi ve İçtüzük Komitesi'nin onayı üzerine Meclis Başkanı tarafından bir defaya mahsus 6 yıllık bir dönem için (4 yıllık uzatma imkânı ile) atanır (Köse, 2007: 106; The Auditor General's Act, 2012: Art. 1). Organizasyonel olarak yasama altında yer alan Sayıştay yasamayla ilişkisini, yasamanın 4 yıllık bir dönem için atadığı 6 üyeli Kamu Denetim Komitesi aracılığıyla kurar. Yetkileri anayasayla belirlenen Komite, Sayıştay'dan belirli bir alanda denetim gerçekleştirmesini talep edebilecek tek organdır (OECD, 2002: 53; Rigsrevisionen, *The Public Accounts Committee*).

Sayıştay'ın denetim kapsamına devlet hesapları; devlet tarafından veya harç ve benzeri gelirlerle finanse edilen kurum, dernek ve fon hesapları; yasayla kurulan bağımsız idari kuruluş hesapları; devletin veya yukarıda belirtilmiş olan kurumların ortağı veya sahibi olduğu işletme hesapları, merkezi yönetimin finanse ettiği yerel yönetim faaliyetleri girer (The Auditor General's Act, 2012: Art. 2-5). Kurum, hükümetin finanse ettiği veya içerisinde yer aldığı uluslararası projelerin denetimini de yapar (Rigsrevisionen, 2011: 4).

Danimarka Sayıştay'ının asli görevi; kamu hesaplarını mali ve performans denetimine tabi tutmak ve kamu kaynaklarının Parlamento kararlarına uygunluğunu incelemektir (Rigsrevisionen: *About Us*). *Mali (yıllık) denetimle* Sayıştay, kamu kurumlarına ait hesapların maddi hata taşıyıp taşımadığını ve güvenilir olup olmadığını tespit eder. Yıllık denetim kapsamında Sayıştay bu kuruluşlar tarafından yapılan harcamaları *uygunluk denetimine* tabi tutar ve denetim sonuçlarını hem Komiteye hem de denetlenen kuruluşlara gerekli önlemlerin alınması için sunar (Rigsrevisionen, 2011: 2-3). *Performans denetimiyle* Sayıştay, kamu kaynaklarının Parlamento tarafından tespit edilen amaca ve VET'e uygunluğu bakımından araştırır ve sonuçları Komite'ye raporlar (Rigsrevisionen, 2011: 3; Rigsrevisionen: *Focus Areas*). Komite raporu kendi görüşüyle birlikte parlamentoya havale etmeden önce ilgili Bakan'dan performans denetiminin esasına ve raporda yer alan tavsiyelere ilişkin izahat isteyebilir. Bu durumda ilgili Bakan, talebin kendine ulaşmasından itibaren 4 ay içerisinde hem Sayıştay'a hem de Komiteye raporda yer alan tavsiyelerin nasıl yerine getirileceğini gösteren bir bakanlık izahatı gönderir. Bakanlıklara gönderilen raporlardaki tavsiyelerin akıbeti ayrıca Sayıştay tarafından izlenerek, sonuçları Komiteye rapor edilir. İzleme raporları ve bakanlık izahatı konsolide edilerek "Kamu Hesapları Nihai Raporu" adıyla yılda bir kez Komite kanalıyla Parlamente'ye sunulur (Rigsrevisionen: *Contradictory Procedure*).

Kurumun denetim görevine ilave olarak, mali yönetim için görüş bildirme ve uluslararası faaliyetleri yürütme görevleri de vardır (Rigsrevisionen, 2011: 12). Görüş bildirme çerçevesinde kurum, devlet bütçesinin oluşturulmasında Parlamente'ye destek sağlar (Karaman ve Aral, 2002: 67). Aynı zamanda Genel Denetçi, muhasebe birimleri ve iç muhasebe denetimi konusunda Bakanlıklara yardımcı olur (OECD, 2002: 55). Bunlara ek olarak kurum; yerel yönetimlere ve devletten destek alan özel sektör kurumlarına performans denetimi konusunda teknik destek sağlar (OECD, 1996: 83-84). Sayıştay'ın dış denetimiye Genel Denetçi Yasası ve Parlamente İç Tüzüğü'ne göre *Grothen ve Perregaard* adlı bir yeminli mali müşavirlik firması tarafından yapılır (OECD, 2002: 55). Kurum ayrıca 2006 yılında, aralarında Norveç ve Kanada Sayıştaylarının yer aldığı uluslararası bir komisyon tarafından da dış denetime tabi tutulmuştur (Rigsrevisionen, 2006). Kalite yönetim sisteminin kurulması çerçevesinde kurum, faaliyetlerindeki etkinliği değerlendirmek üzere müşteri memnuniyet anketleri yaptırmaktadır (Rigsrevisionen: *Summary of Rigsrevisionen's Client Survey*).

7.Finlandiya'da Sayıştay (Valtionalouden Tarkastusvirasto)

Finlandiya'da 1824 yılında Senato Mali Departmanı altında kurulmuş olan Sayıştay, modern ve anayasal bir kurum olarak idari sisteme Denetim Ofisi adıyla 1919 yılında girmiştir. 1924 yılına gelindiğinde Maliye Bakanlığı'nın teşkilat yapısı altında çalışmaya başlayan kurum; 2000 yılında yeni anayasanın kabulüyle parlamentonun teşkilat yapısı altına alınmıştır. Aynı yıl yeni teşkilat kanunu hazırlanarak; kurumun konumu, teşkilat yapısı ve görevleri yeniden düzenlenmiştir (FNAO: *History*).

Günümüzde kurumun yasal çerçevesi; teşkilat yasası olan *Sayıştay (Denetim Ofisi) Yasası*; Finlandiya ve Avrupa Toplulukları arasındaki kredi transferleri denetimi esaslarını düzenleyen *Finlandiya ve Avrupa Toplulukları Arasında Bazı Kredi Transferlerinin Ulusal Denetim Ofisi Tarafından Denetlenmesi Hakkı Yasası*; seçimlerin ve siyasi partilerin izlenmesine ilişkin *Adaylar Seçim Finansmanı Yasası* ve *Siyasi Partiler Yasası* ile çizilmiştir (FNAO: *Legislation regarding the NAO's activities*). Sayıştay anayasada mali yönetimin denetimini yapmakla sorumlu, bağımsız, parlamente'ye bağlı ve faaliyetlerini teşkilat yasasıyla yürüten bir kurum olarak düzenlenmiştir (The Constitution of Finland, 1999: 18). Günümüzde Sayıştay parlamentonun 6 yıllığına atadığı Genel Denetçi tarafından yönetilir (Köse, 2007: 106-107). Kurum personelinin

atanması ve görevden alınmasında yetki Sayıştay'dadır (Act on the National Audit Office, 2000: Sec.12; NAO, 2005: 81).

Yasamayla ilişkisini Denetim Komitesi kanalıyla kuran Sayıştay; yıllık faaliyetleri hakkında her yıl parlamentoya Komite kanalıyla genel bir rapor ve gerekli görülmesi halinde de ayrı raporlar sunar. Kurum yürütmeye ilişkisini yine raporlar vasıtasıyla kurar. Bu çerçevede denetimler neticesinde, gerekli tedbirlerin alınması için denetlenen kuruma ve bağlı olduğu Bakanlığa denetim raporu gönderir. Bu raporlar, izleme denetimi ve raporları ile desteklendiğinden; denetlenen kurum ve bağlı olduğu Bakanlık, denetim raporundaki tavsiye ve tespitlere ilişkin alınan tedbir hakkında Sayıştay'a bilgi vermekle yükümlüdür (Act on the National Audit Office, 2000: Sec. 5-6).

Temel amacı kamuda etkinliği ve mali yönetim kalitesini artırmak olan Sayıştay'ın denetim kapsamına; kamu kurumları, bütçe dışı fonlar, devlet işletmeleri, devletten ekonomik destek alan yerel yönetim, özel işletme ve şahıslar, özel amaçla devlet otoritesini kullanarak fon temin etmek üzere izin alan kuruluşlar, devlet ödemelerinin sorumluluğunu üstlenen kredi kuruluşları girer (Act on the National Audit Office, 2000: Sec.1-2; FNAO, 2011: 11). Parlamento yönetimi ve kontrolü altındaki fonlar, Merkez Bankası ve Sosyal Sigortalar Kurumu kapsam dışındadır (Act on the National Audit Office, 2000: Sec.1; FNAO: *Scope*). Sayıştay Yasasında siyasi partilerin denetimine ilişkin açık bir hüküm olmasa da Siyasi Partiler Kanunu Sayıştay'a, siyasi partilere sübvansiyon şeklinde verilen fonların uygunluk denetimini yapma yetkisi vermiştir (Act on Political Parties, 1969: Sec. 9).

Temel görevi denetim olan Sayıştay, mali denetim ve performans denetimi yapar (FNAO, 2010: 1). Merkezi muhasebenin doğruluğunu ve mali tabloların güvenilirliğini sağlamak için yapılan *mali denetim*; bünyesinde uygunluk ve mali tablo denetimini barındırır. 2010 yılında uygunluk denetimini yapma yetkisi verilen kurum bu kapsamda; iyi yönetime ilişkin risklerle ve yasal risklere odaklanmaktadır (FNAO, 2011: 12). Kaynaklarının büyük bölümünü *performans denetimi* için ayıran kurum, bu kapsamda etkinlik, performans yönetimi kapasite ve performans bilgi denetimi yapar (Barzelay, 2005: 246). Kurum bu denetimlerde; geçmiş işlemlere odaklanırken faaliyetlerin gelecekteki etkilerine çok fazla ağırlık vermez. Ancak geleceğe dönük riskler konusunda öngöründe bulunur. Her performans denetimi; performans denetimi elkitabındaki esaslara göre yürütülür (FNAO, 2007: 10-14-15). Performans denetimi konuları yıllık ve özel olarak seçilirken, konu seçiminde sistematik risk analizlerinden faydalanılır. Performans denetimine başlamadan önce ön çalışma yapılır ve bu çerçevede farklı çıkar gruplarıyla görüşülür, denetime ilişkin belgeler incelenir ve istatistiki analizler yapılır. Denetimin ön sonuçlarına ilişkin denetlenen kurumlara kendi görüşlerini sunmaları için ayrıca fırsat verilir (FNAO: *Audit Process and Products*). Performans denetimi sonunda hazırlanan raporlar denetlenen kuruma ve bağlı olduğu Bakanlığa, Maliye Bakanlığına, Denetim Komitesine ve Adalet Bakanlığına gönderilir. Sayıştay denetim bulgularına ilişkin kurumlar tarafından alınan önlemleri görmek için 1-2 yıl sonra izleme faaliyetleri yürütür (FNAO: *Reporting*). Kurum denetim görevine ek olarak, uluslararası komisyonlara dâhil olarak bazı ülke Sayıştaylarının dış denetimini ve Avrupa Orta Vadeli Hava Tahminleri Merkezi ve Uluslararası Ticari Bilgi ve İşbirliği Ajansı gibi kuruluşların denetçiliğini yapmaktadır (FNAO, 2008: 13; FNAO, 2011: 16). Sayıştay'ın denetimi özellikle her yıl iç kontrol şeklinde yapılırken; kurum kalite yönetimi çerçevesinde 2011-2012 yıllarında İsveç, Norveç ve İngiltere Sayıştaylarından oluşan uluslararası bir komisyon tarafından ilk kez bağımsız dış denetime tabi tutulmuştur (FNAO, 2012: 5-27).

8.Norveç'te Sayıştay (Riksrevisjonen)

Anayasal bir monarşi olan Norveç'te, geçmiş 19. yüzyılın başlarına dayanan Sayıştay, anayasal bir kurum kimliğine sahiptir (Eidem, 2002). Yürürlükteki en eski anayasalardan olan Norveç anayasasında; kamu hesaplarını yıllık olarak incelemekten ve inceleme özetlerini yayınlamaktan sorumlu olan 5 Genel Denetçi'nin parlamentoca atanacağı belirtilerek kurumun anayasal kimliği ortaya konmuştur (Opshal, 1969: 153; Constitution of the Kingdom of Norway, 1814: Art. 75(k)). Buna ek olarak kurumun yasal çerçevesi; teşkilat yasası olan ve amaç ve görevlerine ilişkin düzenlemeler getiren *Genel Denetçi Yasası* ve Genel Denetçi Kurulu'nun işleyişinin ve denetim faaliyetlerinin genel çerçevesini çizen, kurumun Parlamente'ya ve kamu kurumlarına yönelik raporlama görevine ilişkin genel esasları belirleyen *Sayıştay'ın Faaliyetleriyle İlgili Talimat* ile çizilmiştir (The Act and Instructions Relating to the Office of The Auditor General, 2004).

5 Genel Denetçiden oluşan bir Kurul tarafından yönetilen Sayıştay'da; Genel Denetçiler ve yardımcılar 4 yıllık bir süre için ve genel seçimlerin ardından Parlamente tarafından atanır. Genel Denetçiler seçimlerin ardından atandığı için Kurulun yapısı Parlamente'nin yapısını yansıtır. Norveç'te Sayıştay'ın tarafsızlığına büyük bir önem verilmiş; kişisel ve siyasi ilişkilerin kurumun çalışmalarına etki etmemesi için denetime konu olan kuruluşların çalışan ve temsilcileri ile yakın ailevi ve kişisel ilişkileri olan denetçilerin bu denetimlerde görev alması engellenmiştir. Tarafsızlığı kadar bağımsızlığına da önem verilen kuruma, kendi personel politikasını belirleme yetkisi de verilmiştir (Eidem, 2002; The Act and Instructions Relating to the Office of The Auditor General, 2004: 6-7-22-23).

Yasamanın teşkilat yapısı altında yer alan Sayıştay, yasamayla ilişkisini raporlar vasıtasıyla kurar. Bu çerçevede Sayıştay, denetim sonuçlarını ve kendi faaliyetlerini belirli aralıklarla İnceleme ve Anayasal İşler Komitesi kanalıyla Parlamente'ya raporlar (OAGN: *Role and Tasks*; Eidem, 2002). Raporlar Sayıştay'ca; öncelik ve önem sırasına göre Belge 1, Belge 2, Belge 3 Serisi ve İdari Raporlar şeklinde sınıflandırılmıştır. *Belge 1* mali denetim ve şirket kontrol sonuçlarını, Yıllık Rapor olan *Belge 2* kurum faaliyetlerinin özet bilgisini, *Belge 3 Serisi* performans denetimi sonuçlarını ve *İdari Raporlar* daha az önemli konulara ilişkin bilgi ihtiva eder. Yıllık rapor aynı zamanda ilgili mali yıla ilişkin Belge 1'in kısa özetini, Belge 3 Serisine ilişkin raporu, önceki yıl yürütülen uluslararası faaliyetleri ve personelin özet bilgisini içerir (OAGN: *Publications*). Kurumun faaliyetleri parlamente'nin atadığı dış denetçi tarafından denetlenir ve ayrıca uluslararası Sayıştay komisyonlarınca bağımsız dış denetime tabi tutulur (The Act and Instructions Relating to the Office of The Auditor General, 2004: 10; OAGN, 2010: 10).

Kurumun denetim kapsamına; merkezi hükümet ve bağlı kamu kurumları, kamu fonları, devlet işletmeleri, yüzde yüz veya kısmi devlet iştirakinin olduğu limitet şirketler ve kamu kaynağı tahsis edilen yerel yönetimler girer. Parlamente'nun belirlediği amaçlarla ve hükümetin iktisat politikasıyla uyumluluğu yönünden Merkez Bankasını izler (The Act and Instructions Relating to the Office of The Auditor General, 2004: 11-34; Eidem, 2002).

Kurumun görevi; denetim, raporlama, görüş bildirme ve Parlamente'nin verdiği soruşturmaları yürütmektir. Bu itibarla; merkezi hükümete, bakanlıklara ve kamu kurumlarına ait hesapları mali denetime, faaliyetlerini performans denetimine ve devlet işletmelerini şirket kontrolüne tabi tutar (OAGN: *Role and Tasks*). *Mali denetimin* amacı, kamu hesaplarının doğruluğunu ve faaliyetlerin Parlamente karar ve amaçları ile uyumlu olduğunu teyit etmektir. Bu denetimler mali tabloların maddi doğruluğuyla sınırlı olmayıp, bütçeye ve mali mevzuata uygunluğu da kapsar (OAGN, 2006: 2-3). Etkinlik ve performans yönetimi kapasite denetimi şeklinde yapılan *performans denetimi*, bir araştırma niteliğindedir. Araştırmanın odak

noktasındaysa; Parlamento karar ve amaçlarına uygun hareket edilmesi ve bu yönde kamu faaliyetlerindeki VET'in ve etkilerin sistematik araştırmasının yapılması yer alır. Sayıştay performans denetiminde; genel performans denetimi kılavuzundan ve her denetime ilişkin hazırlanan spesifik kılavuzlardan yararlanır (Barzelay, 2005: 246; OAGN: *Performance Audit*, OAGN: 2005). Performans denetimi öncelikle fizibilite etüdüyle başlatılır. Kurum, her yıl denetim alan seçimine temel oluşturacak önemlilik ve risk değerlendirmesi yapar ve denetim alanını seçer ve ne tür analizler yapacağını kararlaştırmak üzere fizibilite etüdü yapar. Denetim kararının verilmesine birinci derecede etki eden fizibilite etüdüne başlandığında; ilgili Bakanlıklar ve alt teşkilatları bilgilendirilir. Denetimin yapılmasına karar verildikten sonra esas inceleme aşamasına geçilir ve ilgili bakanlıklar ve alt teşkilatları soruşturma, ön denetim kriterleri, denetim soruları ve uygulanacak yöntemin amacı hakkında bilgilendirilir. Elde edilen sonuçlar bir esas inceleme raporuyla belgelenir ve rapordaki bilgi ve değerlendirmeler gözden geçirilmek üzere ilgili bakanlığa gönderilir. Bakanlık görüşü alındıktan sonra nihai raporlama aşamasına geçilir. Performans denetimi raporları Belge 3 Serisi ile Parlamentoya sunulur. Raporda; araştırmanın özeti, rapora ilişkin ilgili Bakanlığın yorumu ve yanıtı, Sayıştay'ın gözlemleri ve nihai açıklaması yer alır. Raporlama aşaması tamamlandıktan sonra izleme aşamasına geçilir. Raporlar Parlamentoya sunulduktan sonra, 3 yıl içerisinde rapordaki tavsiyelerin akıbeti izlemeye alınır OAGN: *The Audit Process*). Kurumun denetim görevi kapsamında kamu işletmelerine yönelik yaptığı *şirket kontrolüyle*, parlamento kararları ve amaçları ile kamu işletmelerinin çalışmalarının uyumlu olup olmadığı tespit edilir (Eidem, 2002). Sayıştay'ın diğer görevi de hükümetin üye olduğu uluslararası kuruluşların dış denetimini yapmaktır. Bu çerçevede INTERPOL, Uluslararası Yenilenebilir Enerji Ajansı ve NATO Uluslararası Denetim Kurulu gibi kuruluşların ve çeşitli ülkelerin dış denetimine katılır (OAGN: *International Activities*).

9.Ofis Tipi Sayıştaylara Genel Bir Bakış

Devlet şekilleri monarşi veya cumhuriyet olan incelemeye konu ülke Sayıştayının pek çok ortak kurumsal özelliklere sahip olduğu görülmektedir. Nitekim parlamentonun teşkilat yapısı altında yer alan bu kurumların baş yöneticisi olan Genel Denetçi/Komptrolörlerin parlamentonun bir memuru olarak görev yaptığı; yasama ve yürütme karşısındaki bağımsızlıkları yasal olarak güvence alındığı; çalışan yapılarının performans denetimine uygun şekilde kurguladığı görülmektedir. Buna ek olarak yürütme karşısındaki bağımsızlıklarına önem verilmiş olan bu kurumsal yapıların yürütmenin özellikle politika kararlarına müdahalesi de engellenmiştir. İncelemeye konu ülke Sayıştaylarının bu ortak özelliklerine rağmen kendilerine özgü farklı uygulamalara sahip oldukları gözlemlenmiştir. Bu çerçevede;

- Kanada'da performans denetimleri esnasında denetim ekiplerine iç ve dış uzmanlardan müteşekkil bir Danışma Kurulu'nun eşlik ettiği ve onlara tavsiyelerde bulunduğu;
- ABD'de Sayıştay bünyesinde; yurttaşların karşılaştıkları yolsuzlukları anında ihbar edebilmeleri için "FraudNet" adlı bir iletişim kanalının kurulduğu;
- Bağımsız iç denetim çerçevesinde; ABD'de Sayıştay bünyesinde Başmüfettişlik Ofisi'nin, Avustralya'da Bağımsız Denetçi görev pozisyonunun kurulduğu;
- Danimarka'da Sayıştay'ın faaliyetlerindeki etkinliği değerlendirmek üzere müşteri memnuniyet anketleri yaptırıldığı;

görülmektedir. Yukarıda verilmiş olan ortak yanlara ve farklılıklara ilave olarak Tablo 1'deki şekliyle her bir ülke Sayıştay'ının genel özelliklerini ana hatları ile ortaya koymak mümkündür.

Tablo 1: Ofis Tipi Sayıştayların Genel Özellikleri

	İngiltere	Kanada	ABD	Avustralya	İsveç	Danimarka	Finlandiya	Norveç
Anayasal Statüsü	Anayasal kurum değil.	Anayasal kurum değil.	Anayasal kurum değil.	Anayasal kurum değil.	Anayasal kurum.	Anayasal kurum değil.	Anayasal kurum.	Anayasal kurum.
Yönetim	Kurumu tek dönemli ve 10 yıllığına atanmış Genel Denetçi yönetir.	Kurumu tek dönemli ve 10 yıllığına atanmış Genel Denetçi yönetir.	Kurumu tek dönemli ve 15 yıllığına atanmış Genel Komptrolör yönetir.	Kurumu tek dönemli ve 10 yıllığına atanmış Genel Denetçi yönetir.	Kurumu tek dönemli ve 7 yıllığına atanmış Genel Denetçi yönetir.	Kurumu tek dönemli ve 6 yıllığına atanmış Genel Denetçi yönetir.	Kurumu tek dönemli ve 6 yıllığına atanmış Genel Denetçi yönetir.	Kurumu 4 yıllığına atanmış 5 Genel Denetçi yönetir.
Yasamayla İlişkisi	Parlamento Kamu Hesapları Komitesi kanalıyla kurar.	Parlamento Kamu Hesapları Komitesi kanalıyla kurar.	Senato ve Temsilciler Meclisi komiteleri, muhalefet ve iktidar üyeleri aracılığıyla kurar.	Parlamento Kamu Hesapları ve Denetimi Ortak Komitesi kanalıyla kurar.	Parlamento Finans Komitesi kanalıyla kurar.	Parlamento Kamu Denetimi Komitesi kanalıyla kurar.	Parlamento Denetimi Komitesi kanalıyla kurar.	Parlamento inceleme ve Anayasal İşler Komitesi kanalıyla kurar.
Görevleri	1. Denetim 2. Öngörü 3. Soruşturma 4. Danışmanlık	5. Denetim 6. Soruşturma 7. Danışmanlık	8. Denetim 9. Polit. Analizi 10. Danışmanlık	11. Denetim 12. Danışmanlık	13. Denetim 14. Danışmanlık	15. Denetim 16. Danışmanlık	17. Denetim 18. Danışmanlık	19. Denetim 20. Soruşturma 21. Danışmanlık

	İngiltere	Kanada	ABD	Avustralya	İsveç	Danimarka	Finlandiya	Norveç
Performans Denetimi (Türleri)	22. Etkinlik Denetimi, 23. Program Verimliliği Denetimi.	24. Etkinlik Denetimi, 25. Program Verimliliği Denetimi, 26. Özel inceleme.	27. Etkinlik Denetimi, 28. Program Verimliliği Denetimi, 29. Performans Yönetimi Kapasite Denetimi, 30. Yönetim denetimi.	31. Etkinlik Denetimi, 32. Program Verimliliği Denetimi, 33. Performans Yönetimi Kapasite Denetimi.	34. Etkinlik Denetimi, 35. Program Verimliliği Denetimi, 36. Performans Yönetimi Kapasite Denetimi, 37. Performans Bilgi Denetimi.	38. Etkinlik Denetimi, 39. Program Verimliliği Denetimi, 40. Performans Yönetimi Kapasite Denetimi.	41. Etkinlik Denetimi, 42. Performans Yönetimi Kapasite Denetimi, 43. Performans Bilgi Denetimi.	44. Etkinlik Denetimi, 45. Performans Yönetimi Kapasite Denetimi.
Bütçe Dışı Gelirler	46. Denetim Harcı (Ücreti) 47. Uluslararası Gelirler.	-	-	48. Denetim Harcı (Ücreti)	49. Denetim Harcı (Ücreti), 50. Uluslararası Gelirler.	-	-	51. Uluslararası Gelirler.
Sayıştay'ın Denetimi	Dış denetimi; Parlamento tarafından atanan bağımsız dış denetçi tarafından yapılır.	Dış denetimi; 52. Hazine Kurulu'nun atadığı dış denetçi ve 53. Uluslararası ülke Sayıştay ortak komisyonları tarafından yapılır.	54. İç denetimi Başmüfettişlik Ofisi tarafından; 55. Dış denetimi Uluslararası ülke Sayıştay ekipleri tarafından yapılır.	Kurum bünyesindeki Bağımsız Denetçi birimi tarafından yapılır.	Dış denetimi Parlamento Finans Komitesi tarafından yapılır.	Dış denetimi; 56. Yerel yeminli mali müşavirlik firmaları; 57. Uluslararası ülke Sayıştay ortak komisyonları tarafından yapılır.	58. Kurumun iç kontrolü her yıl; 59. Dış denetimi de Uluslararası ülke Sayıştay ortak komisyonları tarafından yapılır.	Dış denetimi; 60. Parlamento bağımsız dış denetçisi; 61. Uluslararası ülke Sayıştay ortak komisyonları tarafından yapılır.

10. Türk Sayıştayı ve Değerlendirmesi

19. yüzyılda başlatılan batılılaşma çalışmaları neticesinde Divan-ı Muhasebat adıyla kurulan ve Kanun-ı Esasi'nin kabulüyle anayasal kurum kimliğine kavuşan Sayıştay'ın yasal çerçevesi günümüzde Anayasa, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve Sayıştay Kanunu ile çizilmiştir. Sayıştay anayasada; merkezi yönetim bütçesine dâhil olan kurumlara ait gelir, gider ve malları TBMM adına denetlemek ve sorumluların hesaplarını yargılamak, yerel yönetimlerin hesap ve işlemlerini denetleyip yargılamak ve Kesin Hesap Kanun Tasarısı'na ilişkin Genel Uygunluk Bildirimini hazırlamak ile sorumlu bir kurum olarak resmedilmiştir (T.C. Anayasası, 1982: m. 160-164). Anayasa'da sorumlulukları tespit edilen kurumun bir yargı yeri olup olmadığı doktrinde bir tartışma konusudur. Aynı zamanda diğer ülke örneklerine kıyasla sorumluluklarının anayasada detaylı şekilde belirlenmesi kurumun esneklikten uzak bir yapıya hapsedildiği gerçeğini gizleyememektedir.

Teşkilat yapısı bakımından yargılamaya ve düzenlilik denetimine yönelik yapılandırılan kurum, *Sayıştay Başkanı* tarafından yönetilip temsil edilmektedir. Diğer ülke örneklerinde atamada yasama ve yürütmenin mutabakatı şartı aranmış ve görev süresi için tek dönem sınırlaması getirilmiş olmasına karşın; Türkiye'de Sayıştay Başkanı siyasi partilerin temsil güçleri oranında kurulan 15 üyeli TBMM Ön Seçim Geçici Komisyonu'nda yapılan eleme oylaması neticesinde TBMM tarafından seçilerek en fazla iki dönem için 5 yıllığına atanır (Sayıştay Kanunu, 2010: m. 13-16-21). 2012 yılı itibariyle kurumda 8 daire başkanı, 45 üye, 834 denetçi, 1 Başsavcı, 9 savcı ve 596 yönetim mensubu görev yapmaktadır (T.C. Sayıştay Başkanlığı, 2013a: 9). Özel uzmanlık gerektiren hallerde bilirkişilerden, denetimler esnasında özel bilgi, beceri veya deneyim isteyen hususlarda uzmanlardan istifade edilebilmektedir (Sayıştay Kanunu, 2010: m. 6/5; Sayıştayca Bilirkişi ve Uzman Görevlendirilmesine İlişkin Yönetmelik, 2011: 4-19).

Sayıştay kurulduğu ilk günden beri yasamaya karşı sorumlu ve onun adına denetim yapmakla görevli bir kurum olmuştur (Gözübüyük ve Kili, 1982: m. 105). Türk Sayıştayı, TBMM'nin teşkilat yapısı altında yer almaz. Yürütmeye olan ilişkileri çerçevesinde; yürütmenin Sayıştay'ın işleyişine ve denetimlerine müdahale etmesi mümkün olmadığı gibi, Sayıştay da yürütmenin politikalarının yerindeliliğini denetleyemez ve takdir yetkisine müdahale edecek kararlar alamaz (Sayıştay Kanunu, 2010: m. 3-35). Yasamayla ilişki içerisinde olduğu bir diğer nokta da kurumun denetimidir. Bu çerçevede Sayıştay'ın denetim yetkisi doğrudan TBMM'ye ait olup, denetim TBMM Başkanlık Divanı tarafından görevlendirilen bir komisyon tarafından yapılır (Sayıştay Kanunu, 2010: m. 79). Ancak yasama denetimine ek olarak bağımsız dış denetiminin yapılmasının ve ABD'deki Baş Müfettişlik veya Avustralya'daki Bağımsız Denetçilik birimlerine benzer bir ofis kurularak otokontrolünü sağlanmasının yolu açılmalıdır.

Sayıştay'ın denetim kapsamı 6085 sayılı Kanun ile uluslararası uygulamalara yaklaştırılmıştır. Bu çerçevede günümüzde denetim kapsamına genel ve özel bütçeli idareler, düzenleyici ve denetleyici kurumlar; sosyal güvenlik kurumları; yerel yönetimler; devlet işletmeleri; her tür kamu borç işlemleri, yurtdışı kaynaklar; tüm kamu hesapları, fonları, kaynakları ve faaliyetleri girer. Aynı zamanda yeni düzenlemeyle kuruma uluslararası denetim yapma yetkisi de verilmiştir (Sayıştay Kanunu, 2010: m. 4).

Sayıştay'ın görevleri denetim, raporlama, hesap yargılaması ve görüş bildirme şeklindedir. Kurum düzenlilik ve performans denetimi şeklinde yürüttüğü denetimlerde; kamu kaynak kullanımında VET'i ve hukuka uygunluğu inceleyip değerlendirir (Sayıştay Kanunu, 2010: m. 35). *Düzenlilik denetimi* çerçevesinde kamu kurumlarının; hesap ve işlemleri ile mali tablolarını mali denetime, hesap ve işlemlerini uygunluk denetimine tabi tutar. Mali ve uygunluk denetimleri birlikte yürütülebildiği gibi belli konularda uygunluk denetimleri ayrı olarak

yapılabilir (Sayıştay Kanunu, 2010: m. 37; T.C. Sayıştay Başkanlığı, 2011: 5-11). Sayıştay'a *performans denetimi* yapma yetkisi 1996 yılında verilmiştir. Günümüzde Sayıştay bu denetimlerle, idarelerce belirlenen hedefleri ve faaliyet sonuçlarını ölçüp, ölçüm sonuçlarını değerlendirmeyi hedefler (Sayıştay Kanunu, 2010: m. 36-3). Kurumun 1998'den 2008 yılına kadar yaptığı 15 performans denetimi değerlendirildiğinde; bu denetimlerde performans denetimi türlerinden etkinlik denetiminin tercih edildiği görülmektedir. Etkinlik denetiminin tercih edilmesi bizce yapısal nedenlerden kaynaklanmaktadır. Zira ileri düzey performans denetimleri olan program verimliliği ve performans yönetimi kapasite denetimleri kamu sektöründe geniş kapsamlı bir reformu gerekli kılmaktadır. Aynı zamanda uzun soluklu süreçler dizisi olan performans denetimi, izleme faaliyetleriyle tamamlandığı sürece bir anlam ifade etmektedir. Her ne kadar Türkiye'de performans denetimi sürecinde izleme faaliyetleri de bir süreç unsuru olarak tanımlansa da hiçbir performans denetim raporunun izleme raporu yayınlanmamıştır.

Sayıştay'ın denetim görevinin tamamlayıcısı olarak bir diğer görevi de raporlamadır. 6085 sayılı Kanunla; Sayıştay'a, genel uygunluk bildirimi yanında, hem denetimlere hem de kamu kurumlarının faaliyetlerine ve mali istatistiklere ilişkin çeşitli raporlar hazırlama ve bunları TBMM'ye sunma görevi verilmiştir. Bu kapsamda kuruma; performans ve düzenlilik denetimi raporlarının konsolide edildiği *Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu*'nu; kamu idareleri tarafından hazırlanan idari ve genel faaliyet raporlarına yönelik *Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu*'nu; Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan mali istatistikleri doğruluk, güvenilirlik ve standartlara uygunluk yönünden değerlendiren *Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu*'nu hazırlayıp ilgili idarelere ve TBMM'ye sunma görevi verilmiştir (Sayıştay Kanunu, 2010: m. 38-39-40). Söz konusu raporlar ilk olarak 2012 yılında hazırlanmış ve yayınlanmıştır. Ancak performans denetimi açısından büyük önem taşıyan Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu'nda yer alan bilgiler; kamu mali sisteminin performans denetiminden ne kadar uzak olduğunu göstermiştir. Raporda düzenlilik denetimi çerçevesinde iç kontrol sisteminin kanunlarda öngörüldüğü şekilde işlemediği; taşınmaz kayıt işlemlerinin tespit edilmiş usul ve esaslara uygun olmadığı; genel bütçeli idareler tarafından mali tabloların üretilmeyip Sayıştay denetimine sunulmadığı; üniversitelerde ve mahalli idarelerde tahakkuk esası yerine hala nakit esasına göre muhasebe kayıtlarının tutulduğu yönünde pek çok eksiklikten bahsedilmiştir (T.C. Sayıştay Başkanlığı, 2013b: 8-17-18-19-23-29-31). Buna karşın performans denetimi yönetimi çerçevesinde; stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporları ilişkisinin tam olarak kurulamadığı; performans sistemi ile muhasebe sisteminin uyumlu olmaması nedeniyle performans ölçümünün yapılamadığı belirtilmiştir (T.C. Sayıştay Başkanlığı, 2013b: 15-16). Kısacası performans ve düzenlilik denetimi raporlarının konsolide edildiği Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu büyük ölçüde düzenlilik denetimine ilişkin tespitlerde bulunmuştur. Performans denetimine yönelik bu kısa ifade dahi kamu maliyesinin performans yönetiminden çok uzak olduğunu görmek için yeterlidir. Bu bilgilere ek olarak söz konusu raporda performans ve düzenlilik denetimi raporlarının konsolide edilmesi, genel olarak Kurul Tipi yapısının karakteristik özelliğini yansıtmaktadır. Oysa incelemeye konu olan Sayıştaylar'da performans denetimi raporları; yıllık denetim raporlarından bağımsız olarak hazırlanmakta ve mali yönetimin performansı hakkında yasamanın bilgi sahibi olmasına imkân vermektedir.

Başta INTOSAI olmak üzere pek çok uluslararası kuruluşun standart ve deklarasyonunda; mali bağımsızlık kurumsal bağımsızlık için gerek şart olarak görülmüştür. Bu itibarla ülkeler; Sayıştay'ın mali bağımsızlığına büyük bir önem vererek, devlet bütçelerinde bu kurumlara ayrı bir yer vermiştir. Günümüzde Sayıştayların en temel gelir kaynağı bütçe ödenekleri olsa da çeşitli ülke uygulamalarında Sayıştayların kendilerine ait gelir kaynaklarının olduğu da görülmektedir. Özellikle incelemeye konu olan Sayıştayların denetlediği kurumlardan denetim harcı tahsil ettiği,

uluslararası faaliyetlerden faaliyet geliri elde ettiği görülmektedir. Bu itibarla denetim; hem fiyatlandırılan bir hizmete dönüştürülmüş hem de ülkeler için bir ihraç ürünü haline gelmiştir. Konuya Türk Sayıştay'ı açısından bakıldığı zaman; 6085 sayılı Kanun ve 5018 sayılı Kanun ile Sayıştay'ın devlet bütçesi içerisindeki yeri, uluslararası uygulamalara yaklaştırılmıştır. Sayıştay kendi bütçesini hazırladıktan sonra bütçe teklifini Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlarda olduğu gibi, Maliye Bakanlığıyla yani yürütmeye görüşmeden doğrudan TBMM'ye sunmaktadır. Buna karşın 6085 sayılı Kanun'da; kurum için özel gelir kaynakları öngörülmemiştir.

GENEL DEĞERLENDİRME ve SONUÇ

Yasamanın teşkilat yapısı altında yer alan ve yasamanın memuru olan Genel Denetçi/Komptrolör tarafından yönetilen Ofis Tipi Sayıştaylar, günümüzde kurumsal bağımsızlık çerçevesinde; kendi bağımsız personel rejimini belirleme ve merkezi yönetim bütçesi dışında alternatif ek gelir kaynakları bulma imkânına kavuşturulmuştur. Mali bağımsızlık çerçevesinde bu kurumlara; bütçe ödenek tahsisinde kendi bütçelerini hazırlamaları, denetimler esnasında denetlenen kurumlardan denetim harcı ve uluslararası faaliyetlerden de faaliyet geliri elde etmeleri olanağı tanınmıştır. Aynı zamanda denetim kapsamı kamu kaynağının kullanıldığı tüm alanlara şamil olan bu Sayıştaylar; mali denetim, performans denetimi, özel inceleme, politika analizi gibi adlarla yürüttükleri denetimlerde bir taraftan düzenlilik ve VET'e uygunluğu araştırmakta diğer taraftan da yürütmenin işlem ve eylemlerinin orta ve uzun vadeli etkilerini analiz etmektedir. Sayıştaylar bu analiz sonuçlarını yıllık raporlar veya yıllık raporlardan ayrı performans denetimi raporları vasıtasıyla yasama ve yürütmeye sunmakta, tavsiye ve tedbirlerin yürütme tarafından dikkate alınıp alınmadığını gözlemlemek amacıyla düzenli olarak izleme denetimleri gerçekleştirmektedir. Aynı zamanda denetimler yapılırken güçler ayrılığı ilkesi gereğince yasamanın Sayıştay kanalıyla yürütmenin politika seçimi ve kararlarına müdahalesinin engellendiği de görülmektedir. Bunlara ek olarak Sayıştaylar yalnızca denetim gayesi ile hareket etmeyip kamu maliyesinde kalite güvence sisteminin kurulup sürdürülmesi için danışmanlık faaliyetleri de yürütmektedir. Sayıştayların denetimi de doğrudan yasama, yasamanın atadığı bağımsız denetçiler veya bağımsız dış denetçiler tarafından yapılmaktadır.

1980'lerden sonra yaygınlaşan Yeni Kamu Yönetimi anlayışı çerçevesinde kamu kaynaklarından kısa, orta ve uzun vadede en yüksek faydayı sağlamak için Sayıştaylardan beklentilerin arttığı ve Sayıştayların da yürüttükleri faaliyetlerle bu beklentileri karşılamaya çalıştıkları gerçeğine rağmen konuya Türk Sayıştay'ı açısından bakıldığında bugün itibarı ile aynı yargıya varmak güç gözükmemektedir. Şöyle ki; her ne kadar 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile Sayıştay'ın denetim kapsamı ve raporlama sistemi şekilsel olarak modern yüksek denetim uygulamalarına yaklaştırılmış olsa da Kanun, kurumun hesap yargılaması ve düzenlilik denetimi görevini pekiştirmiş ve performans denetimi ve raporlama görevini ise ikinci planda bırakmıştır. Buna ek olarak kamu maliyesinin performans ölçümünden ve performans yönetim sisteminden çok uzak olduğu Sayıştay Raporlarından anlaşılmaktadır. Bu yönüyle hem Türk Sayıştay'ının performans denetiminden etkin sonuç alabilmesi hem de kamu maliyesinde performans yönetimi sisteminin kurulabilmesi için Sayıştay'ın da içerisinde yer aldığı genel çerçeveli bir kamu maliyesi reformuna ihtiyaç duyulduğu söylenebilir. Bu bilgiler ışığında Ofis Tipi Sayıştayların performans denetimi konusundaki başarı ve istikrarı referans alınarak Türk Sayıştay'ının; alternatif gelir kaynaklarına kavuşturulmasının, bağımsız olarak kendi personel rejimini kurup yönetmesinin, anayasal statüsünün netleştirilmesinin, bağımsız kurumsal iç kontrol sistemine kavuşturulmasının, yasama denetimine ek olarak bağımsız dış denetiminin yapılmasının, kurumsal yapısının denetim asli görevini güçlendirecek şekilde revize edilmesinin, raporlama sisteminin performans denetimini gözetecek şekilde sadeleştirip etkinleştirilmesinin, Başkanın atanmasında yasama ve yürütmenin mutabakatının azami ölçüde sağlanmasının; Başkan'ın

görev süresinin bir dönemle sınırlı tutulmasının ve bütün bunların yasa ve ikincil mevzuatla düzenlenmesinin performans denetimi açısından daha yararlı olacağı gözlemlenmiştir.

KAYNAKÇA

- Act on State Financial Support to Political Parties (1972), www.legislationline.org, 07.02.2012.
- Act on Political Parties (1969), Act No: 10, <http://www.finlex.fi/en/laki/kaannokset/1969/en19690010.pdf>, 08.02.2014.
- Act on the National Audit Office (2000), Act No: 676, http://www.vtv.fi/en/nao/regulations_concerning_the_national_audit_office/act_on_the_national_audit_office, 05.10.2011.
- ANAO, (Australian National Audit Office), (2011), *Audit Work Plan: July 2011*, Canberra.
- ANAO, (Australian National Audit Office), *ANAO Auditing Standards: Legislative Statement*, www.comlaw.gov.au, 12.10.2011.
- ANAO, (Australian National Audit Office), *History of the ANAO*, <http://www.anao.gov.au/About-Us/History-of-the-ANAO>, 03.01.2014.
- ANAO, (Australian National Audit Office), *Legislation*, <http://www.anao.gov.au/About-Us/Legislation>, 03.01.2014.
- ANAO, (Australian National Audit Office), *About Us*, <http://www.anao.gov.au/About-Us/>, 03.01.2014.
- ANAO, (Australian National Audit Office), *External Audits*, <http://www.anao.gov.au/About-Us/External-Audits>, 03.01.2014.
- Auditing of State Activities, etc. Act (2002), <http://world.moleg.go.kr/>, 12.10.2011.
- Auditor General Act (1985), <http://laws-lois.justice.gc.ca/PDF/A-17.pdf>, 12.02.2014.
- Auditor-General Act (1997), www.comlaw.gov.au, 12.10.2011.
- Azuma, N. (2003), "The Role of the Supreme Audit Institution in NPM: International Trend", *Government Auditing Review*, Vol: 10, s. 85-106.
- Azuma N. (2004), "Performance Measurement of Supreme Audit Institutions in 4 Anglo-Sakson Countries: Leading by Example", *Government Auditing Review*, Vol: 11, s. 65-99.
- Barzelay, M. (1997), "Central Audit Institutions and Performance Auditing: A Comparative Analysis of Organizational Strategies in the OECD", *An International Journal of Policy and Administration*, Vol: 10, No: 3, s. 235-260.
- BDTD, (Birleşik Devletler Tanıtma Dairesi), (1987), *Açıklamalı Amerika Birleşik Devletleri Anayasası*, USA.
- Bourn, S.J. (2005), "Public Audit in the United Kingdom", *Public Expenditure Control in Europe – Coordinating Audit Functions on the European Union*, Editor: Milagros García Crespo, Edward Elgar Publishing Cheltenham, UK – Northampton, MA, USA.
- Bourn, S.J. (2007), *Public Sector Auditing: Is it value for money?*, John Wiley&Sons Ltd, England.
- Burrowes, A. ve M. Persson (2000), "The Swedish Management Audit: A Precedent for Performance and Value for Money Audits", *Managerial Auditing Journal*, Vol: 15, No: 3, s. 85-96.

- Cangir, Mehmet (2003), “Avustralya Yönetim Sistemi”, *Yirmibirinci Yüzyılda Yönetim*, Editör: Nitas Koraltay, İçişleri Bakanlığı Stratejik Araştırmalar Başkanlığı, Ankara.
- Commonwealth of Australia Constitution Act (1901), www.comlaw.gov.au, 12.10.2011.
- Commonwealth Electoral Act (1918), www.comlaw.gov.au, 12.10.2011.
- Constitution of the Kingdom of Norway (1814), <https://www.stortinget.no/en/In-English/About-the-Storting/The-Constitution/The-Constitution/>, 12.02.2014.
- Crespo, M.G. (2005), “Public Control: A General View”, *Public Expenditure Control in Europe – Coordinating Audit Functions in the European Union*, Editor: Milagros García Crespo, Edward Elgar Publishing Cheltenham, UK – Northampton, MA, USA.
- Demirbaş, Tolga (2001), *Sayıştaylar Tarafından Gerçekleştirilen Performans Denetimleri ve Türk Sayıştayı Uygulaması*, T.C. Sayıştay Başkanlığı Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi: 17, Ankara.
- Dunleavy, P., C. Gilson, S. Bastow ve J. Tinkler (2009), *The National Audit Office, the Public Accounts Committee and the Risk Landscape in UK*, The Risk and Regulation Advisory Council, London.
- Eidem, B.M. (2002), “The Office of the Auditor General of Norway (OAGN) – Experiences with Performance Auditing and Overarching Control of State-Owned Enterprises”, *From International Forum: "Governmental Control Tendencies: Transparency and Good Governance"* Lima-March 21-22 2002, http://www.riksrevisjonen.no/en/AboutRR/Publications/Papers/Pages/The_Office_of_the_Auditor_%20General_of_Norway_%20OAGN_experiences_with_%20Performance_Auditing_and_overar.aspx, 29.12.2012.
- English, L.M., J. Guthrie, J. Broadbent, R. Laughlin (2010), “Performance Audit of the Operational Stage of Long-Term Partnerships for the Private Sector Provision of Public Services”, *Australian Accounting Review*, Vol: 20, No: 52, s. 64-75.
- Exchequer and Audit Departments Act (1866), <http://www.legislation.gov.uk>, 06.12.2011.
- Financial Administration Act (1985), <http://lois-laws.justice.gc.ca/PDF/F-11.pdf>, 01.02.2014.
- FNAO, (Finland National Audit Office) (2007), *Performance Audit Manual*, International Publications of the National Audit Office of Finland, Helsinki.
- FNAO, (Finland National Audit Office) (2008), *Annual Report and Financial Statements*, Helsinki.
- FNAO, (Finland National Audit Office) (2010), *National Audit Office's Rules of Procedure*, Helsinki.
- FNAO, (Finland National Audit Office) (2011), *Annual Report 2010*, Helsinki.
- FNAO, (Finland National Audit Office) (2012), *Annual Report 2011*, Helsinki.
- FNAO, (Finland National Audit Office), *Audit Process and Products*, http://www.vtv.fi/en/organisation/performance_audit/audit_process_and_products, 05.10.2011.
- FNAO, (Finland National Audit Office), *Reporting*, http://www.vtv.fi/en/organisation/performance_audit/reporting, 05.10.2011.

- FNAO, (Finland National Audit Office), *History*, <http://www.vtv.fi/en/nao/history>, 02.04.2014.
- FNAO, (Finland National Audit Office), *Legislation regarding the NAO's activities*, http://www.vtv.fi/en/nao/legislation_regarding_activities, 02.04.2014.
- FNAO, (Finland National Audit Office), *Scope*, http://www.vtv.fi/en/nao/functions_and_scope/scope, 02.04.2014.
- Folketinget (2013), *My Constitutional Act With Explanations*, 11th Edition, Copenhagen.
- GAO, (United States Government Accountability Office), (2005), *Peer Review Report: International Peer Review of the Performance Audit Practice of the United States Government Accountability Office*, Ottawa.
- GAO, (United States Government Accountability Office), (2006), *Performance and Accountability Highlights: Fiscal Year 2006*, <http://www.gao.gov/new.items/d073sp.pdf>, 12.01.2012.
- GAO, (United States Government Accountability Office), (2008), *Peer Review Report: International Peer Review of the Performance Audit Practice of the United States Government Accountability Office*, Ottawa.
- GAO, (United States Government Accountability Office), (2010), *Stratejic Plan: Serving the Congress and the Nation 2010-2015*, <http://www.gao.gov/new.items/d10559sp.pdf>, 12.01.2012.
- GAO, (United States Government Accountability Office), (2011a), *Government Auditing Standards: 2011 Revision*, USA.
- GAO, (United States Government Accountability Office), (2011b), *International Peer Review of the Performance and Financial Audit Practices of the United States Government Accountability Office*, <http://www.gao.gov/about/internationalpeerreviewrpt2011.pdf>, 12.01.2012.
- GAO, (United States Government Accountability Office), (2011c), *Summary of GAO's Performance and Accountability Report: Fiscal Year 2011*, <http://www.gao.gov/assets/590/587949.pdf>, 12.01.2012.
- GAO, (United States Government Accountability Office), (2012), *Fiscal Year 2012 Performance Plan*, <http://www.gao.gov/new.items/d11343sp.pdf>, 24.02.2012.
- GAO, (United States Government Accountability Office), *Our Name*, <http://www.gao.gov/about/namechange.html>, 12.01.2012.
- GAO, (United States Government Accountability Office), *The History of GAO-GAO's Start*, <http://www.gao.gov/about/history/>, 08.11.2013.
- GAO, (United States Government Accountability Office), *Office of the Inspector General*, <http://www.gao.gov/about/workforce/ig.html>, 05.01.2014.
- GAO, (United States Government Accountability Office), *Peer Review*, <http://www.gao.gov/about/review.html>, 05.01.2014.
- GAO, (United States Government Accountability Office), *FraudNet/Reporting Fraud*, <http://www.gao.gov/fraudnet/fraudnet.htm#mission>, 12.01.2014.
- Garner, B. A. (2009), *Black's Law Dictionary*, Ninth Edition, West Publishing Co., USA.

- Government Accountability Office Act (2008), <http://www.gpo.gov/fdsys/pkg/PLAW-110publ323/pdf/PLAW-110publ323.pdf>, 12.01.2012.
- Gözübüyük, Şeref ve Suna Kili (1982), *Türk Anayasa Metinleri 1839-1980*, 2. Bası, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No: 46, Ankara.
- Gözübüyük, Şeref (2000), *Anayasa Hukuku*, 9. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Hsing, H. (2006), *10th Assembly and 3th Symposium on "The Role of Audit in Promoting Government Accountability": 11-15 September 2006 – Shanghai China*, http://www.asosai.org/activities/assembly_agenda.jsp?idx=87, 18.06.2011.
- Karaman, Füsün ve Cem Suat Aral (2002), "Avrupa Birliğine Adaylık Sürecinde Sayıştay", *Sayıştay Dergisi*, Sayı 46-47, s. 43-82.
- Kaya, Safiye (2000), "Uluslararası Belgelerde ve Ülke Uygulamalarında Sayıştayların Denetim Alanları", *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 39, s. 19-31.
- Köse, H. Ömer (2000), "Parlamentar Sistemde Sayıştay'ın Yeri ve İşlevleri", *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 39, s. 32-66.
- Köse, H. Ömer (2007), *Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim*, T.C. Sayıştay Başkanlığı 145. Yıl Yay., Ankara.
- KPMG (2005), *Peer Review of GAO Financial Audit Engagements*, KPMG LLP, Washington.
- Local Government Finance Act (1982), <http://www.legislation.gov.uk>, 06.12.2011.
- Maer, L., O. Gay, H. Holden, A. Horne, P. Strickland, A. Thorp ve D. Webb (2009), *Constitutional Reform and Governance Bill: Bill 142 of Session 2008-09*, House of Commons Library, Research Paper: 09/73, London.
- Maher, N. (2004), "How the Supreme Audit Institution Should Perform and is to Be Managed for External Audit – Independent SAI as a Precondition for Four Pillars", *NISPAcee Occasional Papers in Public Administration and Public Policy*, Vol: V, No: 1, Bratislava Slovak Republic, s. 15-34.
- McCrae, M. ve H. Vada (1997), "Performance Audit Scope and the Independence of the Australian Commonwealth Auditor-General", *Financial Accountability and Management*, Vol: 13, No: 3, s. 203-223.
- McEldowney, J. F. (1991), "The National Audit Office and Privatisation", *The Modern Law Review*, Vol: 54, No: 6, s. 933-955.
- McPhee, I. (2009), "The Future of Audit", *Audit Conference 2009: Melbourne 1 May, 2009*, The Institute of Chartered Accountants in Australia, Melbourne.
- Ministry of Justice (2008), *The Governance of Britain – Constitutional Renewal*, London.
- Mutluer, M. Kamil, Erdoğan Öner ve Ahmet Kesik (2006), *Bütçe Hukuku*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yay., İstanbul.
- NAO, (National Audit Office), History of the NAO, <http://www.nao.org.uk/about-us/role-2/what-we-do/history-of-the-nao/>, 01.02.2014.
- NAO, (National Audit Office), (2005), *State Audit in the European Union*, London.
- NAO, (National Audit Office), (2009), *Annual Report 2009*, London.
- NAO, (National Audit Office), (2010), *Annual Report 2010*, London.

- NAO, (National Audit Office), (2011), *Annual Report 2011*, London.
- NAO, (National Audit Office), (2013), *Annual Report and Accounts 2012-2013*, The Stationery Office, London.
- Nath, N., K.V. Peurseem ve A. Lowe (2005), *Public Sector Performance Auditing: Emergence, Purpose and Meaning*, Working Paper Series Number: 81, Departmanet of Accounting University of Waikato, New Zealand.
- National Audit Act (1983), <http://www.legislation.gov.uk>, 06.12.2011.
- OAG, (Office of the Auditor General of Canada), (2004), *Performance Audit Manual*, Minister of Public Works and Government Services, Canada.
- OAG, (Office of the Auditor General of Canada), (2007), *Financial Audits*, http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au_fs_e_9363.html, 13.10.2011.
- OAG, (Office of the Auditor General of Canada), (2007), *Performance Audits*, http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au_fs_e_9365.html, 13.10.2011.
- OAG, (Office of the Auditor General of Canada), (2008), *A Strategic Plan for the OAG*, http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au_fs_e_8604.html, 13.10.2011.
- OAG, (Office of the Auditor General of Canada), (2008), *Enabling Legislation*, http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au_fs_e_822.html, 13.10.2011.
- OAG, (Office of the Auditor General of Canada), (2010), *Annual Audit Manual*, Minister of Public Works and Government Services, Canada.
- OAG, (Office of the Auditor General of Canada), (2011), *Who We Are*, http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au_fs_e_370.html, 13.10.2012
- OAG, (Office of the Auditor General of Canada), (2012), *A Brief History*, http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au_fs_e_821.html, 12.11.2013.
- OAG, (Office of the Auditor General of Canada), (2012), *International Activities*, http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au_fs_e_830.html, 19.01.2014.
- OAG, (Office of the Auditor General of Canada), (2012), *Code of Values, Ethics and Professional Conduct*, http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au_fs_e_8603.html#_Toc173809188, 12.11.2013
- OAG, (Office of the Auditor General of Canada), *Ensuring the Quality of Audits*, http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/docs/au_fs_e_32465.pdf, 06.01.2014.
- OAG, (Office of the Auditor General of Canada), *Covering the Spectrum of Government Activities*, http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/docs/au_fs_e_32462.pdf, 06.01.2014.
- OAG, (Office of the Auditor General of Canada), *Managing Performance Audits-From Planning to Reporting*, http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/docs/au_fs_e_32464.pdf, 06.01.2014.
- OAG, (Office of the Auditor General of Canada), *Scrutinizing the Office of the Auditor General*, http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/docs/au_fs_e_32467.pdf, 06.01.2014.
- OAGN, (Office of the Auditor General of Norway), (2005), *Guidelines for Performance Auditing*, <http://www.riksrevisjonen.no/en/SiteCollectionDocuments/Vedlegg%20engelsk/Guidelines%20for%20Performance%20Auditing.pdf>, 29.11.2011.

- OAGN, (Office of the Auditor General of Norway), (2006), *Guidelines for Financial Auditing*, http://www.riksrevisjonen.no/en/SiteCollectionDocuments/Vedlegg%20engelsk/20061212_Guidelines_financial_audit2.pdf, 29.12.2011.
- OAGN, (Office of the Auditor General of Norway), (2010), *A summary of the Activities in 2010: Document 2 (2010–2011)*, Riksrevisjonen, Oslo.
- OAGN, (Office of the Auditor General of Norway), *Role and Tasks*, <http://www.riksrevisjonen.no/en/AboutRR/RoleAndTasks/Pages/Roleandtasks.aspx>, 14.02.2014.
- OAGN, (Office of the Auditor General of Norway), *Publications*, <http://www.riksrevisjonen.no/en/AboutRR/Publications/Pages/Publications.aspx>, 14.02.2014.
- OAGN, (Office of the Auditor General of Norway), *Performance Audit*, <http://www.riksrevisjonen.no/en/Methodology/PerformanceAuditing/Pages/PerformanceAuditing.aspx>, 14.02.2014.
- OAGN, (Office of the Auditor General of Norway), *The Audit Process*, <http://www.riksrevisjonen.no/en/Methodology/PerformanceAuditing/Theauditprocess/Pages/Theauditprocess.aspx>, 14.02.2014.
- OAGN, (Office of the Auditor General of Norway), *International Activities*, <http://www.riksrevisjonen.no/en/InternationalActivities/Pages/InternationalActivities.aspx>, 14.02.2014.
- OECD, (Organisation for Economic Co-Operation and Development), (1996), “Country Appendices”, *Performance Auditing and the Modernisation of Government*, Editor: Organisation for Economic Co-Operation and Development, Paris.
- OECD, (Organisation for Economic Co-Operation and Development), (2002), *Relations Between Supreme Audit Institutions and Parliamentary Committees*, Sigma Papers, No. 33, OECD Publishing, Paris.
- Opsahl, T. (1969), “Limitation of Sovereignty Under the Norwegian Constitution”, *Scandinavian Studies in Law 1957-2009*, Vol: 13, s. 153-177.
- Özsemerci, Kemal, Serdar Süngü ve Özlem Temizel (2004), “Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Sayıştay Denetiminin Rolü”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 53, s. 3-39.
- Political Parties, Elections and Referendums Act (2000), <http://www.legislation.gov.uk>, 06.12.2011.
- Pollitt, C., X. Girre, J. Lonsdale, R. Mul, H. Summa ve M. Waerness (1999), *Performance or Compliance? Performance Audit and Public Management in Five Countries*, Oxford University Press, New York.
- Rigsrevisionen (2006), *Peer Review Report: National Audit Office of Denmark*, Stockholm,
- Rigsrevisionen (2011), *Annual Report 2010*, Copenhagen.
- Rigsrevisionen, *Summary of Rigsrevisionen's Client Survey*, <http://www.rigsrevisionen.dk/composite-2242.htm>, 12.12.2011.
- Rigsrevisionen, *Contradictory Procedure*, <http://www.rigsrevisionen.dk/composite-959.htm>, 12.12.2011.

- Rigsrevisionen, *History and Background*, <http://uk.rigsrevisionen.dk/about-us/history-and-background/>, 04.02.2014.
- Rigsrevisionen, *Legislation*, <http://uk.rigsrevisionen.dk/legislation/>, 04.02.2014.
- Rigsrevisionen, *About Us*, <http://uk.rigsrevisionen.dk/about-us/>, 04.02.2014.
- Rigsrevisionen, *The Public Accounts Committee*, <http://uk.rigsrevisionen.dk/the-public-accounts-committee/the-public-accounts-committee/>, 04.02.2014.
- Rigsrevisionen, *Focus Areas*, <http://uk.rigsrevisionen.dk/how-we-audit/annual-audit/focus-areas/>, 04.02.2014.
- Riksrevisionen Terms of Reference Act (2002), <http://world.moleg.go.kr/>, 12.10.2011.
- Robertson, J.R. (1999), *The Canada Elections Act*, Parliament of Canada, Canada.
- Sakal, Mustafa ve Elif Ayşe Şahin (2008), “Kamu Kurumlarında Performans Ölçümü ve Sayıştay Denetimi İlişkisi: Türkiye’deki Düzenlemeler Bakımından Bir Değerlendirme”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 68, s. 3-27.
- Sayın, İsmail Hakkı (1998), *Avrupa Birliği Sayıştayı*, T.C. Sayıştay Başkanlığı Cumhuriyet’in 75’nci Yıldönümü Dizisi: 2, Ankara.
- Sayıştay Kanunu, (2010), *T.C. Resmi Gazete*, 27790, 19 Aralık 2010.
- Sayıştayca Bilirkişi ve Uzman Görevlendirilmesine İlişkin Yönetmelik (2011), *T.C. Resmi Gazete*, 28145, 17 Aralık 2011.
- SNAO, (Swedish National Audit Office), (2010), *Annual Report of the Auditors General 2010*, Stockholm.
- SNAO, (Swedish National Audit Office), *Our Fields of Operation*, <http://www.riksrevisionen.se/en/Start/About-us/Our-fields-of-operation/>, 16.12.2013.
- SNAO, (Swedish National Audit Office), *The Outcome of Our Audits*, <http://www.riksrevisionen.se/en/Start/About-us/The-outcome-of-our-Audits/>, 16.12.2013.
- SNAO, (Swedish National Audit Office), *International Cooperation*, <http://www.riksrevisionen.se/en/Start/Cooperation-projects/>, 16.12.2013.
- T.C. Anayasası (1982), *T.C. Resmi Gazete*, 17854, 20 Ekim 1982.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı (2011), *Düzenlilik Denetimi Rehberi*, Ankara.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı (2013a), 2012 Yılı Faaliyet Raporu, T.C. Sayıştay Başkanlığı, Ankara.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı (2013b), *2012 Yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu*, T.C. Sayıştay Başkanlığı, Ankara.
- The Act and Instructions Relating to the Office of The Auditor General (2004), <http://www.riksrevisjonen.no/en/>, 12.02.2014.
- The Auditor General’s Act (2012), <http://uk.rigsrevisionen.dk/legislation/the-auditor-generals-act/>, 04.02.2014.
- The Constitution Act (1867), http://laws-lois.justice.gc.ca/eng/Const/PRINT_E.pdf, 13.10.2011.
- The Constitution of Finland (1999), <http://www.finlex.fi/fi/laki/kaannokset/1999/en19990731.pdf>, 04.01.2014.

The Riksdag Act (1974), <http://www.riksdagen.se>, 16.12.2013.

The Instrument of Government, <http://www.riksdagen.se>, 16.12.2013.

Toker, M. Cem (2003), “İsveç Yönetim Sistemi”, *Yirmibirinci Yüzyılda Yönetim*, Editör: Nitas Koraltay, İçişleri Bakanlığı Stratejik Araştırmalar Başkanlığı, Ankara.

Tripathi, M. (2008), *Auditing and Finance Management*, First Edition, Navyug Publishers & Distributors, New Delhi.

Walsh, A.H. (1996), “Performance Auditing and Legislative Oversight in the Contest of Public Management Reform: The US Experience”, *Performance Auditing and the Modernisation of Government*, Editor: Organisation for Economic Co-Operation and Development-OECD, Paris.

Wanna, J., C. Ryan ve C. Ng (2001), *From Accounting to Accountability: A Centenary History of the Australian National Audit Office*, Allen & Unwin, Sydney.

Wiersema, J. ve J.M. Flaherty (2011), *2010-2011 Estimates Performance Report*, Office of the Auditor General of Canada, Canada.

SAYIŞTAY

Zekeriya TÜYSÜZ (Sayıştay Üyesi)

Teşekkür ediyorum Sayın Hocam. Bütün değerli katılımcılara saygılarımı sunuyorum. Şimdi dün saydamlık konusunda bağımsızlık konusunda Türk Sayıştay'ı şampiyon kurum gibi ima edildi, o açıdan hocalarıma teşekkür ediyorum ama ben biraz zor durumda kaldım. Çünkü ben; mali denetim sisteminin ana aktörlerine açıkçası biraz yüklenmeyi planlamıştım başta Sayıştay olmak üzere. Şimdi biraz Nasreddin Hoca'nın durumuna düştüm; hani eşeğini pazara çıkarmış sonra bir sürü iyi övgü üzerine eşeğini satmaktan vazgeçmesi gibi Nasreddin Hoca'nın.

Şimdi hocam ben biraz not aldım. Fakat müsaade ederseniz en son değinmeye çalışayım bi genel hatlarıyla kamu maliye denetim sistemi hakkında biraz pratik açısından Sayıştay açısından bir değerlendirme yapmak istiyorum önce. Yönetim biliminde vekalet teorisi var aslında bu vekalet teorisi, vekalet ilişkisi veya bu kamu mali denetimi açısından merkezi bir kavram olduğunu düşünüyorum. Şöyle ki; işin asıl sahibi ve işi yürüten arasındaki ilişki kamu mali denetimi ile ilgili de önemli bir yapısal yön içeriyor aslında. Sayıştay'ın da varlık nedenini de belirleyen ve aslında bir ülkenin bütün mali değerlerinin ülkeyi oluşturan bütün halka ait olduğu düşüncesi yani ülkedeki bütün bütçe dediğimiz gerçi bütçe kavramı biraz geline kavram biraz genişletilmesi lazım yani bütçe dışı kaynaklarda, yani bütün kamu kaynaklarının hepimizin ortak malı olduğu düşüncesi, Sayıştayları ortaya çıkaran sebep aslında şöyle ki; Çok basitleştirerekten genel hatlarıyla anlatacam.

Bütün mali değerlerimiz ortak malımız bizim fakat işte demokrasi teorisi gereği doğrudan malımızı değerlendiremediğimiz için yönetemediğimiz için bunu yönetmek üzere değerlendirmek üzere bizim adımıza temsilcilerimizi seçip parlamentoya gönderiyoruz. Parlamentoda biz temsilcilerimize yani bizim ortak kamusal işlerimizi yürütme görevinin yanında bizim bu ortak değerlerimiz olan, mali değerlerimiz olan hazinenin de bizim adımıza yönetilmesi görevini veriyoruz parlamentoya. Parlamento ne yapıyor; diyor ki bu teknik bir iştir, uzmanlık gerektiren bir iştir, üstelik de zaman olarak da benim bu kaynakların nasıl kullanıldığını da değerlendirme denetleme imkânım yoktur. Bunu uzman bir kuruluş eliyle yürütelim ve bu kuruluşlar da sayıştaylar olarak ortaya çıkıyor parlamenter sistemlerde. Şöyle bir yapı çıkıyor aslında. Slayt gösteri yok ama amatörce hazırlanmış bir şekil üzerinden hareket etmek istiyorum. Parlamenterleri görevlendirirken bizim ortak kamusal işlerimizi yürütmek üzere, her konuda bizim adımıza hareket etmesini talep ediyoruz parlamenterlerden. Parlamento mali değerlerimizin kurumlar tarafından nasıl değerlendirileceğine ilişkin önce bir yasa çıkarıyor ve bütçe kanunlarıyla kurumlara bütçeyi kullanma yetkisi veriyor. Bütçe hakkı dediğimiz dediğim gibi, bu bütçe sadece bizim klasik anlamda ki bütçeyle sınırlı değildir kamu kaynaklarıyla sınırlı. Bir taraftan kurumlara bütçeyi kullanma yetkisi veriyor kanunlarla sınırlarını belirliyor bunun bir taraftan da ama doğrudan kendisi de aslında bu katılımcı demokrasi dediğimiz düşüncenin de bir yansıması olarak bir taraftan da kendisi de gözetim faaliyetlerinden vazgeçmiyor. Parlamento kamu kaynaklarının ne şekilde kullanıldığına ilişkin denetleme görevini Sayıştay'a verdikten sonra Sayıştay teknik anlamda yani bu dış denetim dediğimiz teknik anlamda bu denetim faaliyetlerini yürütürken aslında halk da bir taraftan gözetim faaliyetlerini sürdürüyor. Şimdi bizim denetim de genellikle Sayıştay denetimi yani dış denetimi kurumu olarak Sayıştay denetimi üzerinde duruyoruz fakat çok daha etkili bir yol olduğunu düşünüyorum ben halkın doğrudan denetimi bunun biraz sonra bu saydamlık kavramıyla da ilişkilendirecez bizim şimdi Sayıştay'da yürüttüğümüz denetim faaliyetleri sonucunda iki tür Sayıştay denetim raporları üzerinde iki tür faaliyetimiz var. Biri yarılama faaliyeti biri de raporların parlamentoda intikal ettirilmesi parlamentoya gönderilmesi. Bizim bu yargısal faaliyetlerimizin sonuçlarından vatandaşın çok

haberi olmuyor. Fakat parlamentoya bildirdiğimiz raporlar yani işin asıl sahibine denetim sonuçlarını bildirdiğimiz raporlar kamuoyuna açıklanıyor ve halk tarafından da takip ediliyor. Fakat bu da yeterli değil halkın doğrudan da kurumların kendilerine verilen kaynakları nasıl kullandıklarını kontrol edebilmelerini sistem öngörüyor aslında. Şimdi burada bizim problemimiz var fakat bu anlamda Sayıştay'a ve diğer kurumlara başta da Sayıştay'dan da başta olmak üzere maliyeye de sitemimizin olması normal olur. Biz sistemi kurgularken bütün bu yeni ürettiğimiz kavramları mevzuatımıza yerleştirdik işte bütün ikincil mevzuatları falan fakat bunların uygulama alanında ne şekilde yer ettiğine ilişkin çok ciddi sıkıntılarımız var yani bu halkın gözetimi anlamında ne kadar imkân sağlıyor sistemimiz kurumlarımız halkın takip edebilmesine veya denetim kurumlarına ne kadar açık olmasına kurumlarımızın yani idarenin. Bu anlamda ciddi sıkıntılarımızın olduğunu düşünüyorum. Onun sebebi de şu; şimdi biz kurumları parlamento bütçe realini kullanma yetkisi verirken aynı zamanda bi de görevler veriyor kurumlara ve bu görevleri aslında önemli olan birinci derecede birinci unsur iyi yönetim. Denetim iyi yönetimin aslında bir türev unsuru yani yönetimin türev unsuru diyelim. Burada asıl olan denetim yani iyi denetim pardon yönetim iyi yönetim dediğimiz şey; kriterlerinin sağlanmış olması lazım şimdi yönetim teorisinde kıyamet kadar terminoloji var onlara girmek doğru değil ama bu anlamda saydamlık ve hesap verilebilirlik kilit kavramlar. Biz şimdi sistemi kurduk birçok yeni görevler ihtisas ettik fakat bu saydamlık ve hesap verilebilirlik konularında neyi hedefledik aslında fakat ne yaptık bu konu üzerinde biraz gerçekten Sayıştay'ın da maliyenin de Sayın Genel Müdürüm buradayken belki paslaşırız da durmamız gerekiyor. Çok derinlemesine bir analiz yapmaya gerek kalmadan sadece 5018 sayılı kanunun 9. Maddesini ele aldığımız zaman bizim bütçeyle stratejik plan ve performans programımız arasında kurumlarımızın bir ilişki kurulduğu konusunda ciddi eksikliklerimiz var. Fakat bu konuda bir çalışmamız ciddi bir çalışmamız yok, şöyle biraz daha somutlaştırarak anlatayım; şimdi biz yani yeni sistemin aslında temel unsuru iç kontrol. Biz şimdi iç kontrol üzerinde çok fazla durmadan yani maliyenin aslında iç denetimin kurulmasıyla ilgili temel görevleri olduğu gibi iç kontrolün kurulması ve işletilmesiyle ilgili de temel görevleri var. Fakat nedense biz bütün enerjimizi iç denetime hasfettik. Kurumlarımız iç kontrol sistemlerini kurmakta çok geç kaldılar. Etkin bir iç kontrol sistemi kurulmadan iç denetimin ne kadar mümkün olacağı konusunda dünkü sunumlarda da yapılan anketlerde verilen cevaplara baktığımız zaman orda da ortaya çıkıyor. İç kontrol sistemi kurulmadan etkili bir iç denetimin yürütülmesinin yeni bir mali sistem açısından mümkün olmadığını görüyoruz. Biz iç kontrol sistemini kurgularken burada da bir hatalı kurgulama yaptık diye düşünüyorum. Şöyle ki; iç kontrol aslında kurumdaki herhangi bir faaliyetle sınırlı bir konu olmaması gerekir dolayısıyla da herhangi bir birimin bir görevi olmaması gerekir. Fakat biz iç kontrolü kurgularken nasıl kurguladık? Kurumlarda şimdi iç kontrol müdürlükleri kuruldu, iç kontrol bakanlıklarda daire başkanlıkları kuruldu. Şu anda strateji birimleri ile iç kontrol müdürlükleri arasında yani dün tartışıldı burada iç denetimle teftiş arasında bir sürü sorunlar var işte yetki-görev paylaşımlarıyla ilgili. Bu şimdi iç kontrol müdürlükleriyle strateji birimleri veya diğer birimler arasında da var. Yani iç kontrol aslında bir kurumdaki bütün faaliyetlerin yani tepeden tırnağa ilk adımdan son adıma kadar kim tarafından (teşekkür derim)

Yani sürecin yapılmasına göre analizlerin yapılması yetki paylaşımlarının yapılması ilk adımdan son adıma kadar kim hangi işi hangi şekilde hangi zamanda yapacağını belirlenmesi yani basitçe izah etmek istiyorum yapılmasıdır. Bu herhangi bir faaliyetle sınırlı birşey değildir. Fakat biz iç kontrol müdürlükleri kurduk şimdi. Yani bu iç kontrol müdürlüğünün görevi nedir mesela ne yapacak şimdi? Kendileri de bilmiyorlar ne yapacaklarını. Maalesef biz Sayıştay'da da kurduk bunu benim bütün itirazlarıma rağmen. İç denetimde de benzer problemler var şimdi bir şeyi teorik planda yerleştirmek isterken aslında neyi amaçlıyoruz ne yapıyoruzun sık sık

sorgulanması gerektiğini düşünüyorum. Burda kurumlarımızın eleştiriye açık olması lazım. Aksi takdirde bu yeni sistemin iyileştirilmesi imkânı ortadan kalkıyor. Yani bu Sayıştay için de geçerli. Sayıştay raporlarının işte mecliste tanık olduk yırtılmalarına havalarda savrulmalarına falan.

Fakat bunu biz anlayışla karşılamamız lazım. O anlamda bir tolere edilebilir bir tarafı var işin. Dün Sayın Genel Müdürümün de ifade ettiği gibi yeni bir sistem iç kontrol iç denetim yeni bir sistem dolayısıyla kurgulama aşamalarında yerleşme aşamalarında problemler olacaktır ama fakat bunları sorgulamamız lazım. Şimdi iç denetimle ilgili ciddi bir sıkıntı var di mi. Bir kere şey var. Üst yöneticileri biz ilk başta kusurlu buluyoruz niye? İşte bu iç denetimin önemini yeterince anlamadılar anlasalardı iç denetçileri atarlardı. Açıkçası ben öyle düşünmüyorum. Şunu biliyorum çünkü. Başlangıçta gerçekten bütün üst yöneticilerimiz iç denetçi hatta çok fazla sayıda iç denetçi görevlendirmeye çok hevesliydiler. Sonra biz onları öyle bir hale getirdik ki iç denetçiye artık gölge etme şu kenarda dur sen bana karışma ben sana karışmayım durumuna getirdik. Şimdi burda elbette tek taraflı bir hatanın olduğunu söylemek istemiyorum. Üst yöneticilerin de bir takım denetime karşı sorunları var ama biz iç denetim kurumları olarak hani hep denetimin iyi birşey olduğunu sadece hata bulmak değil yol göstermek rehberlik yapmak olduğunu da söyleriz. Ama uygulamaya geldiğimiz zaman maalesef öyle olmuyor yani bunu Sayıştay için de söyleyebilirim diğer denetim kurumları için de. Tecrübeler onu gösteriyor. Neticede biz üst yöneticileri iç denetçileri işlevsiz hale getirmek durumunda bıraktık. Şimdi bizim biliyorsunuz bu yönetmeliklere Sayıştay görüş veriyor mali içerikli yönetmeliklere. Geçenlerde bize bi yönetmelik geldi. İç denetim yönetmeliğini değiştirmek istiyor kurum ve temel problem şu; ben böyle bir iç denetçi istemiyorum benim bütün mahrem bilgilerime ulaşacak fakat benim adıma denetim yapmak yerine başka angajmanları olan yani dün de konuşulduğu için rahatlıkla kavramı kullanabilirim başka bir kurumun ajanı gibi görülür oldu iç denetçi. Niye böyle oldu? Çünkü biz yani gerçekten model tartışılabilir, bu merkezde uyumlaştırma türü müessese Avrupa'da ülkelerinde de var olmayan da var. Gerçi de bunu da gerekirse sorgulayarak bunu nasıl daha etkili hale getirerek nasıl üst yöneticiler tarafından benimsetilir hale getirebiliriz sorgulamasını yapmamız lazım. Şimdi bizim mevzuatımız, üst yöneticinin iç denetçiye atamasını ön görüyor fakat görevden almasına izin vermiyor. Şimdi böyle bir yapı içinde iç denetçiye hani biz iç denetçi üst yöneticinin gözü kulağıdır diyoruz. Kurumun bütün faaliyetlerinin sıcak takibini yapacak, üst yöneticiyi bilgilendirecek her an bir kişi olarak görüyoruz. Fakat üst yöneticiyle iç denetimci ters düştüğü zaman üst yönetici nasıl bu iç denetçiden bu verimi alacak? Hele yerel yönetimlerde yönetim değişikliklerinde mesela şimdi içinde bulunduğumuz ilde belediye başkanı değişti. Şimdiki belediye başkanı önceki belediye döneminde atanan iç denetçiyle çalışmak zorunda. Bu ne kadar mümkün olacak? Bu ne kadar mümkün olabilir? Yani bu tür kısıtlamalar şimd bizim bu model aldığımız ülkelerde ben İngiltere örneğini biliyorum. Yani twining projesi vesilesiyle birlikte çalıştık. İç denetçiye görevlendirmekte değiştirmekte üst yöneticinin tamamen yetkisinde. İsteddiği zaman değiştiriyor. Çok örnekleri var yani iç denetçiyle üst yöneticinin geçinememeleri durumunun birçok örneği var. Şu anda belki kurumların çoğunluğuna yakını böyle. Biz böyle bir fırsatı vermediğimiz zaman üst yöneticiye, iç denetimle iyi geçin iç denetim çok faydalı birşeydir mutlaka bunun faydasından yararlanman lazım demek hakkımızın ne kadar vardır bunu maliyeci arkadaşların da yani bu konuda hani gerekirse dediğim gibi kurgusal olayın yönünü de yeniden ele alacak şekilde takdirlerine sunmak istiyorum. Şimdi Sayıştay örneğiyle ilgili ben hocam notlar aldım ama sorular olursa sürem bitti herhalde bu süre konusunda da biraz organizasyona herhalde şikayet etme hakkımın olduğu düşünüyorum. Çünkü bir 15 dk süre bize takdir edilmiş, yani 15 dakikada hadi 20 dk olsun yani sonraki bölümlerde hocam biraz daha bize süre konusunda ayrıcalık sağlanırsa soruları en azından cevaplandırmaya çalışırız.

Teşekkür ediyorum.

4. OTURUM SORU - CEVAP

Prof. Dr. Mehmet ASLAN: Şimdi soru cevap bölümüne geçiyoruz. Buyrun.

Soru (Prof. Dr. Figen ALTUĞ): Teşekkür ediyorum Sayın Başkan. Başkanlığın zor tarafı bu. Dünden beri yaşıyoruz, tam işin en güzel tarafına gelip soru soracağız, tartışacağız dediğimizde süremiz kalmadı oluyor. Ama bundan sonra düzenlemelerde keşke konuşmacı olarak süremizi 15'i bırakınız belki 5 dakikada sunalım. Zaten tebliğlerimiz oluyor elimizde, esas biz tartışsak da rahatlasak diye düşünüyorum. Size de teşekkür ediyorum süre ve konuşmacılara uydukları için.

Efendim şimdi tabii bu sempozyumun konusu denetim. Denetim sevimsiz bir konu. Çünkü yaptırım riski var, ceza riski var. Bu oturumda performans denetimini aldık. Herkesin bilgisi dahilinde olduğu gibi performans denetimi cezai bir sonucu beklenmiyor, yol göstermesi yön vermesi gerekiyor. Dolayısıyla aslında korkulmaması gerekiyor. Üst yöneticiler dâhil belki siyasi karar alıcılar dâhil olayın belki bu tarafı vurgulansa onlara yol gösterme, yön gösterme ve düzeltme şansı verilse iyi olur belki. Ben uzatmayayım sorumu her konuşmacı kendi çerçevesinde algılayabilir. Ama özellikle Sayıştay'ın sayın uzmanına sormak isterim. Eski yasanıza eklenmiş bir performans denetimi konusunu o INTOSAI'nin beklediği çerçevede düzenlenmiş bir olay idi ve belli bir süre Sayıştay performans denetimini gerçek anlamda yaparken. Günümüzde 5018'in dar kalıbı içine çekildi. Yapılmış bir performans denetimi tekrar denetler havası gibi ben algıladım. Uygulayıcı sizlersiniz benim hatam vardır. Benim merakım şudur o performans denetçi grup şuanda yapıyorlar. Gerçek anlamda performans denetimi yapmaya devam edebiliyorlar mı? Yoksa dediğim gibi şekil yönüyle yapılmış denetimlere son cümleye mi koyarlar. Dediğim gibi diğer konuşmacı arkadaşlarda bu performans denetimini gerçek anlamda intoseyn çerçevede yeni yeni çerçeveler koymamıza gerek yok, geliştirebiliriz kuşkusuz. Bu konuda fikirlerinizi almak istiyorum teşekkür ederim.

Cevap (Zekeriya TÜYSÜZ): Teşekkür ediyorum gerçekten böyle bir sıkıntı var bizim mevzuatta kendi içinde çelişkiler var. Bahsettiğiniz yeni değişiklik ile olay daha sıkıntılı hale geldi. Yani kanunumuzun bir maddesinde performans denetiminin uluslararası standartlara göre yapılacağı söyleniyor. Oysa daha sonraki değişiklik ile performans denetiminin kurumların performans göstermeleriyle sınırlı olacak şekilde yapılacağı hükmü getirildi. Dolayısıyla bir performans denetimi alanında bir daralmadan söz edebiliriz. Fakat şöyle düşünüyorum ben. Yani şimdi bu Sayıştay'ın bağımsızlığına da çok vurgu yapıldı onunla ilgili de biraz şikâyetlerim var benim. Bu konu ile de bağlantılı. Bu ben ilk girişte bir vekâlet teorisinden bahsettim vekalet ilişkisinden. İlişki gereği Sayıştay kimin adına denetim yaptığından hareket edersek Sayıştay'da şey eğilimi var bütün denetim kurumlarında olduğu gibi. Tam bağımsızlık yani şu ilk başta da hocam söyledi meclis adına denetim yapıyor olması, meclise bağlı olduğu anlamına gelmez. Ben açıkçası öyle düşünmüyorum. Meclis adına denetim yapıyorsan, meclisin talimatlarına göre de Sayıştay hareket etmek zorunda olduğunu düşünmüyorum. Bizde patrona da bir başkaldırma kültürü var. Sayıştay'ın patronu aslında meclis. Yani nihai olarak halkta. Dolayısı ile meclisin belirlediği çerçeve içinde Sayıştay hareket etmek zorunda. Doğru ben de katılmıyorum bu şekildeki bir performans denetimi tanımına. Çünkü uluslararası denetim standartlarına, INTOSAI say dokümanlarına da bırakın kurumların kendi performans göstergelerinden hareketle sadece performans denetimi yapılmasını, hükümetlerin politikasının eleştirisine kadar performans denetim tiplerinden de bahsediliyor. Yani uluslararası dokümanlar Sayıştayları mutlaka bir modele zorlamıyor fakat geniş bir yelpazede hükümet politikalarının performansın değerlendirilmesinden kurumlarının kendi performans göstergelerinin değerlendirilmesine kadar geniş bir yelpazede Sayıştaylar kendi ülke koşullarına uyarlayarak denetim yapabiliyorlar. Biz şimdi yeni yasa ile bundan uzaklaştık. Fakat bu konuda şöyle düşünüyorum doğru yanlış

yapılmıştır. Fakat bu yanlış yapma hakkı meclisin vardır. Şöyle vardır yani biz sıfır hata ile öyle bir dünya yok yani. Öyle bir insan da yok kurum da yok. Yani yaratıcı bile insanlara hata yapma hakkı veriyor. Biz şey vermiyoruz kurumlarımıza veya diğer insanlara bu hatayı kısa sürede görüleceğini ve bundan yine kendi sistematığı içinde vazgeçileceğini ben düşünüyorum. Yani Sayıştay buna karşı direniyor biz onu bu kanuni sınırlamayı dolanarak bir yönetmelik çıkardık. Orada dedik ki ya işte her ne kadar böyleyse verimlilik, etkinlik, tutumluluk denetim yaparız biz ve dolayısı ile her istediğimiz bir yönetmelik çıkardık. Bu fark edildi bunun üzerine meclis başka bir akasyona kalkıştı Sayıştay nerdeyse kapanacak hale geldi. Kapansa iyi mi olurdu bilmiyorum da. Bu hatayı meclis yapsın. Biz uygulamada sorunları bire bir yaşayarak görelim ve önerilerimizi iletim ve bu hatasından vazgeçsin meclis diye ben en uygun yol olarak düşünüyorum.

Soru (Hasan BAŞ): Emekli Sayıştay daire başkanı Hasan Baş. Müsaade buyurursanız öncelikle Hakan Hocama bir soru yöneltmek isterim. Performans denetimi 4109 sayılı kanun ile mevzuatımıza girmiştir. 1996 senesinde. Ve bu kanundaki performans tanımı INTOSAI tanımlarına son derece paralel bir tanımdır. Yani kamu kaynaklarının verimli, etkin, tutumlu kullanıp kullanmadığını Sayıştay inceler sonucunu parlamentoya sunar diyor. Bilare 5018 sayılı kanun çıktı 2003 yılında bu performans denetimini teyit etti. 2010 senesinde yeni Sayıştay kanunu çıktı 6085 burada performans denetiminin özünden uzaklaşarak performans denetimi adeta bir yani ölçme indirgendi. Bitmedi maalesef bitmedi 2012 Temmuz ayında 6353 sayılı bir torba kanun çıkarıldı. Bu torba kanundaki hüküm şu: Sayıştay verimlilik etkinlik tutumluluk konularında raporlarına sureti katiyede bir ibare ekleyemez. Bu ne demek bu performans denetiminin bittiği anlamına geliyor. Sayın hocam sorum şu: Bu yasal gelişim karşısında diğer deyişle siyasi erkin performans denetimine mesafeli duruşu karşısında performans denetiminin başarı şansını lütfen açıklayabilir misiniz?

İkinci sorum Sayın Avcı'ya ilişkin. Sayın Avcı ofis tipi Sayıştayları saydıktan sonra da ofis tipi Sayıştayların performans denetimi konusundaki başarılarını referans alarak şu önerilerde bulunuyorlar. Alternatif kaynaklarına kavuşturulması, bağımsız olarak kendi personel rejimini kurup yönetmesi, bendeniz Sayıştay'da yöneticilik yaptım. Böyle bir şey yoktur. Çiçek hocam ifade etti. Lima dekorasyonuna göre Sayıştay elverişli konumdadır. TBMM öteden beri gerekli kolaylığı sağlamıştır. Diğer şey hocamın ifadesi anayasal statünün netleştirilmesi. Bana kalırsa netleştirmeye de gerek yoktur. Anayasanın 160. Maddesi son derece nettir. Nedir kesin hüküm diyor. Benim yaşındakilere göre muhkem kaziye. Ne diyor karar yoluyla bir defa daha itiraz edilebilir. Ne diyor Sayıştay kararları idari yargı yoluna götürülemez diyor. Hele hele Anayasanın 164. Maddesi son derece açık. Sayıştay yargılamasından söz ediliyor. Vallahi billahi Sayıştay yargıdır denmez, tenvin tekniğine aykırıdır bu. Tabi burada Sayın Hocamın yine bir başka teklifi Sayıştay'ın yasama denetimine ek olarak bağımsız dış denetimini yapılması efendim Sayın Hocamın hoşgörüsüne sığınarak arz etmek durumunda kalıyorum. Anayasa kuralları yasama yürütme yargı tüm gerçek ve tüzel kişilere bağlar. Anayasa ne diyor merkezi yönetim kapsamındaki Sayıştay denetler diyor. Sayıştay da merkezi yönetime dahil bir genel bütçedir, kim denetleyecek Sayıştay denetleyecektir. Hafızam beni yanıltmıyorsa Anayasa Mahkemesi'nin bu konuda bir kararı vardır. Bu ofis tipi Sayıştay konusunda tebliğine dikkatlice okumaya çalıştım. Bir açıklık yoktu. Fakat konuşmasının son bölümünde yani ofis tipi Sayıştay düşünülmeli diye ifade etti. Kurumların ofis tipi Sayıştay veya yargı tipi Sayıştay'ı seçme konusunda böyle entelektüel tercih hakları yoktur. Ya hukuksal gelişimleri tarihleri vardır. 1862'de kurulmuştur Sayıştay. İlk anayasa 1876 Kanuni Esasidir. Sayıştay mahkemeyi Kübra kurulmuştur ve bugüne kadar tüm anayasalarda bu kimliğini korumuştur. Yasal gelişmeye girmiyorum müteaddit tartışma konusu olmuştur. Demek istediğim özür dilerim zaman baskısı nedeniyle bugünkü anayasa ofis tipi Sayıştay'a sureti katiyyede olanak vermemektedir. Arz ediyorum

Prof. Dr. Mehmet ASLAN: Teşekkür ediyorum. Süremizi hayli aştık bundan sonra bir sunum daha var Maliye Bakanlığı'nın sunumları. Soruları alacağız. Buyurun Hakan Bey kısaca.

Cevap (Doç. Dr. Hakkı Hakan YILMAZ): Hocam haddim değil ama bir öneride bulanabilir miyim? Biz tabi buraya geldik hani akademisyenlerin ucu açık mıdır bilmiyorum ama bence soruların mümkün olduğunca sorulması belki sonrasında yarım saat geç başlarız, takdir sizindir, hazirunundur.

Hasan bey üstadımız, bu konularda yıllarca deneyimi birikimi olan, dolayısıyla birçok söylediği şeye katılıyorum. Benim yaklaşımım buna karşı argüman değil aslında. Sonuçta Sayıştay sistemin güvencesi, sigortası. Hiçbir buna itiraz yok. Ama sorun şu Sayıştay'ın verimlilik etkinlik tutumluluk denetimi yapabilmesi için bir ya Süpermen olması lazım. Yani biraz önce bahsedildiği gibi planların programların maliyet fayda analizlerin çok çeşitli dokümanların süreçlerin çalışmadığı etkin çalışmadığı bir yapıda verimlilik etkinlik güzel bir egzersiz olabiliyor. İyi de egzersizler yaptı Sayıştay geçmişte. Belki sayısı çok fazla değil ama belli konularda ciddi çalışmalar yaptı. Şöyle bitireyim izninizle. Buradaki kurumsal performans denetimi şöyle bir şey herhangi bir kurumun bütçesine bakıldığı zaman kimse bir şey anlamıyor. Ama dedik ki bütçe bir politika aracı bir plan bir yönetim aracı olması gerekiyor. Dolayısı ile hani Sayıştay'dan beklenen şey bu mali yönetim sistemi içerisinde performansın eğer kurumun amaç ve hedefleri kurumun fonksiyonu açıklamada yetersiz kalıyorsa Sayıştay belki bir adım öteye gidebilir. Bu ayrı bir tartışma konusu ama eğer bu raporlar parlamentoya sunulursa hem parlamento hem kamuoyu kurumları daha iyi değerlendirmeye performanslarını daha iyi anlama şansına sahip olur diye düşünüyorum teşekkür ederim.

Soru (Prof. Dr. Nihat FALAY): İstanbul Üniversitesi Nihat Falay. Ben çok kısa çok uzun sorular ve cevaplar olmasın diye. Çok kısaca ve Zekeriya Tüysüz'e sormadan çünkü Sayıştay'ın içinde olduğu için vereceği cevapları az çok tahmin ediyorum. Fakat Hakan Yılmaz'a soruyorum. Değişen rolü itibarıyla Sayıştay'da bence yıllardır düzenlenmiş diğer ülkeler düzenlemiş olan göstergeler düzenlenmiş var mıdır? Fonksiyon faaliyet düzeyinde. Mesela İngiltere'de bir yaya geçidinden geçecek ortalama insan sayısı bellidir. Dolayısı ile bizde böyle gelişme var mı? Madem rolü değişiyor, güncel modern uygulamalara adım atması lazım. İkinci sorum kısaca bu göstergelere uymamak yerine getirmemenin ister mali ister kişisel ister kurumsal bir müeyyidesi var mı? Yani görevden mi alınırsınız? Çünkü performans denetimini ile o kurumu kapatırsınız. Eğer kamu zararı yaratmış ise kamu zararını ödettirirsiniz bu kişiye. Bunu soracağım çok teşekkür ediyorum.

Cevap (Doç. Dr. Hakkı Hakan YILMAZ): Çok önemli bir konuyu hocamız söyledi. Aslında yetki bu şekilde hizmet sunan kurumlara devredildiği zaman siz diyorsunuz ki ben merkezden bir köprüden kaç kişinin kaç saatte geçtiğine bakmayayım. Onu sen normal koşullarda karar alırken ödenek tahsis ederken faaliyetlerine projelerine programlarken öyle bir veriye sahip olman gerekiyor. Şimdi senden istediğim şu artık ben sadece kalkınma planı değil faaliyet proje temelli bütçene yön verecek bir stratejik plan bir performans program kültürünü koyma çalış. Bu konuda ilk aşamada hem kalkınma hem maliye çok iyi bir performans gösterdi ancak bundan sonraki süreç çok ayrı bir konu. O yüzden kurumların böyle bir veri alt yapısı oluşturması buna göre ölçmeye değerlendirmeye çalışacak yönelik bir kültür oluşturması. Belki sayın hocam bu konuları benden daha iyi bilirsiniz ama bütçenin bir iletişim aracı olması meselesinde de başta sivil toplum örgütleri vatandaş olmak üzere o yapıyı algılayacak bir kültür oluşturması kritiktir. O yüzden hocamın katkısının önemli olduğunu düşünüyorum tabi çok güzel de bir mesaj da vermeye çalıştı. Onuncu kalkınma planında da 25 tane öncelikli dönüşüm programı sonrasında kurumların

planlarını bütçelerini program bütçe mantığında hazırlamalarını bunlar gelecek dönemin olumlu gelişmeleri olacak sayın hocam.

Soru (Prof. Dr. Güneri AKALIN): Ben bir şey söylemek istiyorum. Anayasada ne yazarsa yazsın. Seçmen vergi mükellefi değil bütün konuşmacıların atladığı nokta orası. Dolayısı ile seçmenin vergi mükellefi olmadığı bir ülkede Sayıştay'ın fonksiyonu ne olabilir. İkinci bir husus bugünkü konuşmalar da dahil teoriye bir atıf yok. Herkes bir veri üretmeye çalışıyor oysa sosyal seçim teorisi var arkasında vekalet teorisi var, refah iktisadı var vs. niye bağlantıyı kurmuyorsunuz. Vekâlet sorunu ile ilgili olarak söylenenler de çok gerçeği aksettirmiyor yani tabloda halk doğrudan doğruya hükümet ile bağlantı kuruyor. Temsili demokrasi de halkın yetkili olduğu daha doğrusu seçmenin yetkili olduğu makam meclis. Dolayısı ile Sayıştay'ın patronu ben o konuda katılıyorum konuşmacıya meclistir. Seçmenden aldığı yetkiyi kullanarak. Dolayısı ile burada anlatılanlara ilgili olarak teorinin bize yol göstermesi lazım. Neyi test ettiniz teorik olarak ne buldunuz ve neyi reddediyorsunuz. Teşekkür ederim.

Soru (Prof. Dr. Kamil TÜĞEN): 9 Eylül Üniversitesi. Yeni Sayıştay kanunu ile birlikte son yıllardaki TBMM genel kurulundaki bütçe görüşmelerinde Sayıştay'ın denetim raporu ile olarak çok yoğun tartışmalar yapılıyor. İşte raporlar geldi gelmedi gerçekten kamuoyunu rahatsız eden tartışmalar yapılıyor ve bu konuda da medyaya çeşitli bilgiler yansıyor. Fakat sanıyorum kamuoyu gerçek durumu bilmede sıkıntı çekiyor. Bu bakımdan ben Zekeriya Bey'e sormak istiyorum. Bu konu hakkında neler söyleyebilirsiniz. Bizi aydınlatma bakımından. Diğer sorum şu yeni Sayıştay kanunu Sayıştay'ın denetim alanını çok genişletti fakat sanıyorum Sayıştay'ın bu yoğun denetim görevlerini yerine getirmesi bakımından ki bu denetime performans denetimi de eklenmiştir. Sayıştay bu yoğun görevlerinin altından kalkabilmesi açısından Sayıştay'ın organizasyon yapısı ve insan kaynakları yönünden durumunun gözden geçirilmesine ihtiyaç var mı? Bu konuda neler söyleyebilirsiniz teşekkür ederim.

Cevap (Zekeriya TÜYSÜZ): Doğru son zamanlarda böyle bir sorun yaşandı. Şunu söyleyeyim Sayıştay yeni Sayıştay kanunu yürürlüğe girene kadar sadece girişte de bahsetmiştim yargısal denetim sonuçlarının yargılamasını yapıyordu ve karar veriyordu bu kararlarda Sayıştay'ın kendi içerisinde kesinliğe kavuşuyordu. Temyiz aşamasında Sayıştay'ın içerisinde. Dolayısı ile bunların hiçbir aşamada kamuoyuna yansımıyordu. Yani diğer yargı kurumlarında olduğu gibi yargılama süreçleri kendi içerisinde yürüyordu. Yeni kanun ile beraber ilk kez Sayıştay, ilk kez demek yanlış olur daha önce de Sayıştay raporlar yazdı fakat yeni kanun rapor yazmayı zorunlu hale getirdi. 2011 yılı raporları bizim deneme raporlarımızdı. Biz o raporları, kanun 2010'da yürürlüğe girmişti, kanunda öngörülen süre içerisinde yetişmedi ve biz zaten pilot uygulamalardı dolayısı ile 2010 raporlarını gönderemedik meclise. Fakat 2011 raporlarının tamamını gönderdik. Şimdi oradaki problem şu yani her şey mevzuatla çözemiyorsunuz, olayın kültürel boyutu da var bunların özümsemesi anlaşılması uzun zaman alacak diye düşünüyoruz en azından. Şöyle oldu raporların 2012 raporlarının meclise gönderilen raporların Sayıştay'da içlerinin boşaltıldığı iddiası ile o tartışmalar ana gündem maddesi olarak ortaya çıktı. Fakat şöyle bir şey var bizim de model aldığımız ülkelerde meclise sunulan denetim raporlarının Sayıştay içerisinde kalite güvende sistemlerinden geçmesi gerekiyor yani bizim denetçi raporlarımız birer iddianame olarak görebiliriz. Bu raporların içinde bizim temel olarak meclise gönderilmesini çok gerekli görmediğimiz veya sistemin öngörmediği birçok madde oluyor. Mesela harcırah ödemesi yapılmıştır iddiasının meclise taşınmasının hiçbir anlamı yok. Bunlar uygunluk denetimini dediğimiz yargılamaya yönelik raporlarda zaten yer alıyor kamu zararı olarak. Ayrıca bunlar meclise gönderilen raporlarda biz bunlara yer vermiyoruz. Mecliste daha esaslı ve gerekirse mevzuat değişikliğini gerektirecek konuların meclis raporlarında yer alması gerektiğini düşünüyoruz. Bu ofis tipi Sayıştayların genel uygulaması da bu şekildedir. Şimdi sayın

milletvekili diyor ki bu maddeleri niye çıkardınız raporlardan. Hâlbuki şunu da söylemek isterim bu raporlardan çıkarılan maddeler, bizde kalite güvenceleme süreçleri dediğimiz. Önce denetim raporları kendi grubunda okunur, bağımsız heyet tarafından, sonra dairelerde görüşülür. Sonra raporlar değerlendirme diye bir kurulumuz vardır orda görüşülür ve nihai şekli aldıktan sonra Sayıştay raporuna dönüştürülür. Şimdi sayın vekil orda diyor ki ben raporun ham halini istiyorum. Siz ham halini göndermediniz raporların içeriğini boşalttınız. Oysa kesinlikle böyle bir şey yok. Raporların içeriğini boşalttınız dediği hususlar bizim bu meclise gönderilmesini gerekli görmediğimiz bunların kamu zararı ile ilgili ise yargılama raporunda yer alması gerekir dediğimiz maddeler. O anlamda raporların kesinlikle niteliklerinde veya bulgularında bir eksilme yok fakat öyle bir algı var. Kamuoyunda öyle bir algı yerleştirdi. Tabi burada Sayıştay'ı da eleştirebilir bunu yeterince izah edemedi Sayıştay. Bilmiyorum cevap olabildi mi sorunuza. Çok kısaca Hocam. Bu denetim kapasitesinin güçlendirilmesi bununla ilgili bir twining projesi yürüttük Sayıştay'da. İngiliz sayıştayı ile beraber. Elbette bütün kurumlarımızın değişmeye ihtiyacı vardır, Sayıştay'ın da vardır. Sayıştay bu konuda son zamanlarda güven çalışmaları yaptığını ben söyleyebilirim. Altyapı ve personel olarak. Teşekkür ederim.

Prof. Dr. Mehmet ASLAN: İlgi ve teveccühünüze teşekkür ederim. Bu arada son sözü Genel Müdüre vereceğiz. Arkadaşlarımız burada özellikle Sayıştayla ilgili uzman arkadaşlar burada. İki gün daha buradayız. İkili konuşmalarımızda veya sohbetlerimizde soru ve önerilerinizi iletebilirsiniz. Buyurun.

İsmail İlhan HATİPOĞLU: Konuşmalarda iç kontrol iç denetime ilişki bir göndermesi oldu. O konularda kısa bir değerlendirme yapıp bir de soru sormak istiyorum. Tabi iç kontrol ile ilgili değerlendirmesine katılıyorum. Sağlıklı bir iç kontrol sistemi oluşmadan iç denetimin de hatta dış denetimin de sağlıklı bir şekilde yürütülemeyeceği konusunda hem fikiriz ama Maliye Bakanlığı'nın iç denetimini çok fazla öne çıkarıp iç kontrole ilişkin çok birşey yapmadığı fikrine katılamıyorum. Biz bakanlık olarak hem tüm bakanlıkların merkezi yönetim kapsamındaki idarelerin ayrıca üniversitelerin strateji geliştirme birim başkanlıklarının altı yıldır sadece iç kontrol konusundaki kapasitelerini artırmak konuşanda eğitime rehberlik amacıyla toplantıya davet ediyoruz. Önümüzdeki haftaki üniversitelerin bir sonraki hafta diğer kurumların strateji geliştirme ve an hizmetler birim yöneticilerini bu kapsamda toplantıya davet ettik. Sayıştay da yine davetler arasında. Mahalli idareler için de önümüzde günlerde bu yıl üçüncüsünü yapacağımız toplantıyı gerçekleştireceğiz.

İç kontrol rehberini geçen sene taslak olarak tartıştık bu sene versiyon 1.0 olarak yayınladık. Tüm kamu idarelerini iç kontrol alanında somut önerilerle sempatik şekillerle iç kontrol rehberinde yayınlamış olduk. Bu sene rehberi yayınlamamız üzerinden kısa bir zaman geçti o konuyu tüm mali hizmetler ve strateji geliştirme birimleriyle tartışacağız. Dolayısı ile bir şeyler yapıyoruz. İç denetim ile ilgili olarak da eksiklikler var. Yapılması gereken işler var. İç denetim sempozyumunda da bahsettik. Ama iç denetçinin sureti değiştikçe görevden alınma imkânı konusunu tartışmalı bir konu olduğunu söylemek istiyorum. Üst yöneticiler değiştikçe hangi düzeydeki ekibin üst yönetici ile değişmesi gerektiği konusu Türkiye'de tartışılıyor. Yasal mevzuat konusunda da çalıştık doğrusu ama bunun bir sınırının olması denetimin ve denetçinin fonksiyonel bağımsızlığına etkileri yönüyle de değerlendirilmesi gereken bir konu olduğunu düşünüyorum mesela parlamento değiştiğinde tüm Sayıştay da değiştirebilir mi bu anlamda parlamentoya raporlayan. Bu fonksiyonel bağımsızlık yönüyle de bir takım sorunların olabileceğini değerlendiriyorum. Ama tabi 6085 sayılı kanun iç kontrol ve iç denetime ilişkin konularda Sayıştay'a çok önemli görevler yüklediğini ama 5018 ile uyumlu bir şekilde maalesef Sayıştay yasının dönüşümünün geç kaldığını, sistemin en önemli aktörünün en kıymetli aktörünün kamu maliyesindeki değişikliği güçlendirecek şekilde sisteme girmesinin çok

geciktiğini burada tekrar ifade etmek istiyorum. Sayıştay maalesef yasası 5018’e uyumlu bir şekilde çok geç bir şekilde parlamento tarafından geçmiş oldu ve sistemin iç kontrol alanında da iç denetim alanında da üst yöneticileri ve kamu idarecilerini yönlendirecek şekilde Sayıştay’a yüklediği fonksiyonu yerine getirmede biraz gecikmiş olduk. Sayıştay da tabi bu yeni duruma kendisini adapte etmekte bir süreç yaşıyor. Onu da anlayışla karşılamak gerekir. Tabi son olarak aktaracağım bütçelerle performans programları faaliyet programları kalkınma programlarına değindi. Gerçekten bu konuda bir takım zaafların olduğunu biz de değerlendiriyoruz. Ve kalkınma programından da hocamız bahsettiler. 25 öncelik dönüşüm programı arasına aldığımız bu başlık altında program bütçeye geçiş ile ilgili tamamen bu amacı sağlayan kalkınma planları, performans planları bütçe ve faaliyetler raporları arasında ilişkiyi güçlendirecek hem kamuoyu denetimini hizmet programcılarına bütçeyi tahsis ederek ve raporlamaları da hizmet programları bazında daha etkin bir şekilde sürdüreceğimiz bütçeleme yapısına geçiş konusunu gündeme aldık. Bu konuda da ilk dökümanı Cuma gününe BUMKO web’ine koyduk. Program hazırlama rehberi taslak olarak yayınlandı. Ve bu mali hizmetler birim yöneticiliği ile strateji geliştirme başkanları ile yapacağımız toplantılarda program hazırlama rehber taslağı üzerinde birer günlük çalıştaylarımız olacak. Yani aslında süreci program bütçe anlamında başlatmış olduk. Yeni bir bütçeleme yöntemine aslında kamu mali yönetimi reformunun yeni bir adımına güncellenen bir reform gündemine geçmiş oluyoruz. Bunu da paylaşmak istedim. Son olarak ofis tipi Sayıştaylar konusunda Alper Tunga Hocam görüşünü ifade etti ama belki Hakan Hocam, Zekeriya Hocam ve diğer hocalarımız Türkiye için ofis tipi Sayıştaylar konusunda birer cümle ile ifade edebilirler mi? Teşekkür ederim

Prof. Dr. Mehmet ASLAN: Genel Müdüre katkılarından dolayı teşekkür ederiz. Mehmet Bey ofis tipi ile ilgili kısa bir bilgi rica ediyoruz.

Cevap (Yard. Doç. M.Alpertunga AVCI): Ben ofis tipi Sayıştaylar mevzusu açıldığı zaman ciddi rahatsızlık yaşayacağını tahmin ediyordum. Hocam müsaadenizle Sayın Genel Müdürümüzden evvel Hasan Baş Beyefendinin bazı soruları vardı. Mali kaynak mevzusu zaten mali kaynak genel bütçeli idare olduğu için özel bir genel elde etmesinin önünün açık olmadığını söyledim. Ama bunun da yapılacak yasal düzenleme ile imkânsız olmadığını yapılabileceğini düşünüyorum. Lima Deklarasyonu’nda da, Meksika Deklarasyonu’nda da zaten mali bağımsızlık müttaattid kereler söylenmiş. İkincisi anayasallığı maalesef bu tartışma halen devam ediyor. Ben anayasal bir kurum yani yargı yeri olup olmadığı konusunda, olmadığını kesinlikle düşünüyorum. Bu konuda Anayasa Mahkemesi’nin 91 yılında verdiği karar ve 80 öncesinde vemiş olduğu kararları referans alıyoruz ve Milli Güvenlik Konseyi’nin almış olduğu, kurucu iktidar olarak ve gerekçesini de yazmış olduğu şeyler bunu ortaya koyuyor. Bağımsız dış denetimi mevzusu kesinlik Sayıştay’ın da bir kamu kurumu olduğu için değerlendirilmesi gerektiğini ancak şu anki mali mevzuatta buna mümkün olmadığını düşünüyorum, tabiki siz haklısınız. Ofis tipi dönüşüm entelektüel bir tartışma mıdır? Kesinlikle pratik bir tartışma olması gerekiyor. Çünkü şuan itibarıyla kurumun yargılama görevi, Sayın Sayıştay üyemiz de onu söyledi, yargılama görevi hakkında hiç kimsenin bir bilgisi yok şu an itibarıyla. Şu an yargılamadan ziyade denetime ağırlık verir bir yapıya kavuşturulması hem kamu maliyeti açısından hem de yasama denetimi açısından hem yurttaş denetimi açısından düşünülmesi gereken radikal ama öncül bir fikir olduğunu düşünüyorum. Tabii bu şahsi görüşümdür teşekkür ederim.

Prof. Dr. Mehmet ASLAN: Hakan Bey çok kısa bir husus var.

Cevap (Doç. Dr. Hakkı Hakan YILMAZ): Hocam öncelikle Güner Hoca’nın söylediği teorik temel çok eski tarihlere gidiyor. Bütçe hakkı meselesi. Onu kullanabilmek için değişen rol ve büyüklük için ne yapmamız gerekiyor. İkincisi ben çok kısa bir örnek vereyim. Şimdi Ankara

Üniversitesi'nin bütçesi yaklaşık 550-600 bin lira döner sermayeyi koyduğumuz zaman yaklaşık 300-350 bin lira teknokent vs. bütçenin riski yüzde 7-8'i geçmez Hocam. Çünkü zaten yüzde 75'i personel ödemesidir. Ama döner sermayenin riski ise yaklaşık olarak yüzde 75'dir. Bunun sonucu nedir? Döner sermaye her sene borç biriktirir, yükümlülük yaratır. Eğer ben Sayıştay'dan ya da iç kontrol sisteminden beklediğim şey şudur. Bana oradaki zaafiyeti göstermek suretiyle hem kaynak kullanım etkinliği açısından hem mali raporlama ve riskler açısından 3 yılda ya da 4 yılda birimlerin borcu 2 katına 3 katına çıkıyorsa burada bir problem var demektir. Dolayısı ile kurumsal performans denetiminin yapılamaması ya da iç kontrol sistemin etkin olmaması burada böyle bir kamu kaynağının kullanımında problem yaratır. Teşekkür ederim.

Prof. Dr. Mehmet ASLAN: Değerli katılımcılar sabırla ve dikkatle dinlediğiniz için çok teşekkür ediyorum. Gönül arzu eder ki soru sormak isteyen herkese hak verelim. Katıldığınız için katkı sağladığınız için çok teşekkür ediyorum. Umarım istifadeli olmuştur. Hepinize çok teşekkür ediyor, saygılar sunuyorum.

18 Mayıs 2014 – Pazar
5. OTURUM: DENETİMDE ETKİNLİK

Oturum Başkanı: Semi Okumuş (GİB Başkan Yardımcısı)

KONUŞMACILAR

Abdullah KİRAZ

Gelir İdaresi Başkanlığı e- Dönüşüm Projeleri

Faruk GÖZÜBÜYÜK

Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomiye Mücadele Stratejisi ve Uygulamaları

Ayşe CECELİ ve Mehmet CEYLAN

Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Gönüllü Uyum ve Mükellef Odaklılık Yaklaşımı

Soru- Cevap

Bu oturumda yapılan sunumlar www.maliyesempozyumu.sakarya.edu.tr adresinden izlenebilir.

Semi OKUMUŞ (GİB Başkan Yardımcısı, Oturum Başkanı)

Değerli hocalarım kıymetli misafirler hepinizi saygılarımla ve muhabbetlerimle selamlıyorum. Oturuma başlarken öncelikle Soma'daki hadisede hayatını kaybeden işçi kardeşlerimizin ailelerine ve yakınlarına başsağlığı dileklerimi iletmek istiyorum. Bu tür durumlarda bence biraz kolaycılığına kaçarak bir suçlu arayıp sonra da belirli belirsiz bir suçlu bulup yerin dibine batırma çabası içinde olur ama benim hep uyguladığım ve etrafıma dahil ettiğim bir yöntemi affınıza sığınarak burada bir kez daha paylaşmak istiyorum. Bu tür elim hadiselerde siyasiler, bürokratlar, denetim elemanları, gazeteciler, hocalar, öğrenciler, sendikalar, sivil toplum kuruluşları olarak hepimizin sorumluluk duygusunun eksikliğinin bir sonucu olarak görürüm. O yüzden bu tür durumlarda o an yapmakta olduğum görevi iyi bir şekilde yapıyor muyum diye önce kendi eksiklerime bakarım sonra diğer koşulları değerlendirir herkesin böyle yapması durumunda bu tür hadiselerle daha iyi mücadele edeceğimize inanırım. Yıllardır ne yazık ki birçok alanda olduğu gibi maliye camiasında da uygulayıcılarla teorisyenler arasında yeterli düzeyde ilişki kurulamadığını gözlemleyip bunu değişik yerlerde kendi çapımda dile getiriyordum. Hem 2-3 yıllık vergi sorunları dergisindeki görevleri esnasında hem de sonraki yıllarda aldığım idari görevler esnasında elime geçen fırsatları bu ilişkiyi daha da sıkılaştırmaya yönelik değerlendirmeye çalıştım. Fark ettiğimden beri aslında bu platformun bunun için bulunmaz bir zemin olduğunu bürokrasideki arkadaşlarıma anlatmaya çalışıyorum. Bu vesileyle bu platformu düşünenlere ve organizasyonlarda emeği geçenlere minnet ve şükranlarımı iletıyorum. Değişik nedenlerle şimdiye kadar sempozyumun oluşum aşamasında yeterli katkıyı sunamadığımı düşünüyorum ancak kendi adıma bu ilişkiyi sıkılaştırmak ve teorik çalışmalarınıza ışık tutmak babında Maliye Bakanlığımızın en önemli birimlerinden olan Gelir İdaresi Başkanlığımızın başta elektronik uygulamalar olmak üzere üzerinde çalıştığı konulardan özellikle sizleri ilgilendirdiğini düşündüğümüz bölümlerden bir demet sunmak üzere huzurlarınızdayız. Bu çerçevede ben izninizle arkadaşlarımı takdim etmek istiyorum;

Daire başkanlarımızdan Faruk Gözübüyük üstadımız, grup başkanlarımızdan Abdullah Kiraz Bey, grup başkanlarımızdan Mehmet Sait Ceylan Bey ve Müdirelerimizden Ayşe Ceceli Hanım. Lütfen buyrun daire başkanlarımızdan Faruk Gözübüyük “Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi İle Mücadele Stratejisi Ve Uygulamaları” konusunda bize bir sunum yapacak.

TÜRKİYE’DE KAYIT DIŞI EKONOMİYE MÜCADELE STRATEJİSİ VE UYGULAMALARI

Faruk GÖZÜBÜYÜK (GİB Daire Başkanı)

Teşekkür ediyorum Sayın Başkanım. Çok değerli hocalarım kamu kurum kuruluşlarımızın çok değerli temsilcileri hanımefendiler beyefendiler hepinizi saygıyla sevgiyle selamlıyorum. Ben de Soma faciası nedeniyle hayatını kaybedenlere Allah'tan rahmet diliyorum, ailelerine sabırlar diliyorum.

Bugün Türkiye’de denetimin yapılandırılması Türkiye’de kayıt dışı ekonomiye mücadele konularında bilgi arz etmeye çalışacağım. Bu sunum burda bu konuyla alakalı onlarca sunum yaptım ama bu sunum benim için çok değerli. İki sebepten dolayı değerli 1994-95 yıllarında ben Celal Bayer Üniversitesi’nde araştırma görevlisi olarak mesleki kariyerime başladım. O dönemde yüksek lisans eğitimimi ve yüksek lisansımı Allah selamet versin Fevzi Devrim hocanın danışmanlığında “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Ölçülmesi Vergisel Yaklaşımla Kayıt Dışı Ekonomi” konulu tezle başladık. Bugün nasip oldu Gelir İdaresi Başkanlığı uygulamalarını sizlere arz etmeye çalışıyorum. Bu nedenle bu sunum benim için daha önemli oluyor o yüzden de daha da heyecanlıyım inşaallah faydalı olmaya çalışacağım.

Biz sunum planı yaparken aslında gelirken sadece kayıt dışı ekonomi ile ilgili konuları arz edecektik ama dünkü tartışmalarda vergi denetim ile ilgili birtakım konuşmalar geçti o yüzden biz akşam arkadaşlarımızla beraber bu vergi denetimi ile ilgili paylaşılmasında önemli gördüğümüz hususları sizlere arz etmek istiyoruz ve bu nedenle sunumun birinci bölümü “vergi denetimi yapılanması” diğer taraf ikinci bölümü ise “kayıt dışı ekonomi ile mücadele, gelir dairesi başkanlığının yaptıkları” konularını arz etmeye çalışacağım.

Vergi denetimiyle ilgili yapılanma 2011 yılında 6009 sayılı kanun ve 646 sayılı kanun hükmünde kararnameyle gerçekleşti. 6009 sayılı kanunla biz vergi incelemeleri, vergi incelemelerindeki gri alanlar onları ortadan kaldıracak, mükellef haklarını daha fazla vurgulayacak, mükellefin hak ve ödevlerini belli bir nokta da altını çizerek mekanizmaları kabaca getirecek uygulama. 646 ise daha çok denetim yapısı örgütlenmesine ilişkin dünde bahsedilen problemleri ortadan kaldırmaya yönelik bir yapılanma öngördü.

6009 ile neler getirdik? 6009 ile inceleme süreçlerine ilişkin netlik kazandırdık inceleme sürelerine ilişkin netlik kazandı sınırlı incelemelerde 6 ay tam incelemelerde 1 yıl. Çok istisnai durumlarda bu süreler 6 ay kadar uzatılabiliyor. Rapor değerlendirme komisyonlarımız var idi ama yasal bir statüsü yok idi. Rapor değerlendirme komisyonlarımıza yasal bir zemin hazırladık, özelge sistemini değiştirmek suretiyle disipline altına aldık. Vergi Denetim Kurulu öncesi yapılanması öncesi Maliye Teftiş Kurulu, Gelirler Kontrol Başkanlığı, hesap uzmanları ve vergi denetmenlerinden oluşan bir dördütlü yapı var idi. Bunu Vergi Denetim Kurulu bünyesinde birleştirmek sürekli tek çatı altına toplamış olduk. Vergi Denetim Kurulu’nun bu yapılanmasıyla beraber bir uzmanlaşmaya gitti Vergi Denetim Kurulu bu noktada A, B, C, D grupları başkanlıklarını kurmak suretiyle yapılanmasını tamamladı. Orta ve Küçük Mükellefler Başkanlığı, Büyük Mükellefler Grup Başkanlığı, Organize Vergi Kaçakçılığına İlişkin Grup Başkanlığı, Transfer Fiyatlandırması Grup Başkanlığı, şeklinde dört gruba ayrılarak uzmanlaşmaya gittik. Vergi incelemelerinde ve vergi inceleme raporlarına standart getirmek suretiyle denetim vergi denetimini daha verimli daha kaliteli hale getirmeye çalıştık.

Bu çalışmalar içerisinde risk analiz sistemi özellikle 6009’da ve 646’da altı çizilerek vurgulanan risk analiz sistemini kendi bünyemize oturtmaya çalıştık. Risk analizinin gelir idaresi

bacağı var, bir de Vergi Denetim Kurulu’nda oluşan bacakları var. Bu iki yapı birbiriyle iletişim halinde ve mükellefler risk durumlarını analiz ederek veri üretir durumda. Bu risk analizi süreçlerinde biz, riskli mükellefler, risksiz mükellefler ayırma gidiyoruz. Riskli mükellefleri daha dikkatli, denetim gücümüzü daha efektif kullanmak adına riskli gördüğümüz mükelleflere yoğunlaşıyoruz. Risk kriterlerimiz nedir? Hangi aşamalardan oluşmuştur, hangi kriterleri baz alıyoruz. Benden sonra Abdullah Bey bu konuda daha detaylı açıklama verecek. Ama ben şu kadarını söyleyebilirim tecrübi yaklaşımlar vergi denetimi yapan arkadaşlarımızın sahada yaşamış oldukları problemler vergi dairelerimize ve bize yansıtmış olduğu problemler özelge sisteminden aktarılan problemler gibi kriterler baz almak suretiyle kriterleri oluşturuyoruz bu çerçevede mükelleflerimizi risk analizine tabi tutuyoruz.

Yine müfettişlerimizin yetiştirilmesinde performans denetimi burada çokça bahsedildiği için performans denetiminin altını çizmek isterim. Buna ilişkin bir yönetmelik yayımladı biz vergi müfettişlerimizin performansını ölçmeye çalışıyoruz. İlk mesleğe girişinden mesleğe katkılarında da aynı şekilde arkadaşlarımızın performansına ilişkin değerlendirmeye tabi tutuyoruz buna ilişkin gerekli olan eğitimleri tam anlatmaya çalışıyoruz. Kamu sektöründe öncü niteliğinde bir performans değerlendirme sistemi oluşturduğu şeklinde iddialı bir yaklaşımımız olduğunu paylaşmak isterim. Vergi müfettişlerimizin 2011 yılından 2014 yılına 10.000’e yaklaşık vergi müfettişimiz var. 2014 yılının üçüncü çeyreğinde sayımız 9920 gibi olacak. Şu anda sınavlarını tamamladık arkadaşlarımızın güvenlik soruşturmaları ve atama süreçleri devam ediyor. 2014 ikinci çeyreğinde 9920 gibi vergi müfettişi eğer planladığımız gibi gelişirse bütün hadiseler vergi denetimlerini yapıyor olacağız.

Eğitim bizim için çok önemli, insan kaynağının kalitesi çok önemli o nedenle eğitime önem veriyoruz. Eğitim Grup Başkanlığı kurmak suretiyle, ayrı bir grup başkanlığı kurmak suretiyle arkadaşlarımızın eğitime hassasiyetle yaklaşıyoruz. Bu çerçevede eğitimlerde temel eğitim, uygulamalı eğitim, bunlarla beraber arkadaşlığımız yeterliliğini aldıktan sonra hizmet içi eğitim ve kendimizi güncel tutabilmek için uzaktan eğitimlerle kendimizi güncelliyoruz. Fiziki ihtiyaçlarımızı gidermeye çalışıyoruz çünkü kısa sürede ciddi anlamda artışlar oldu ona ilişkin altyapımızı da yenileyerek artan ihtiyaçlara cevap vermeye çalışıyoruz.

Denetim; 2011 yılında 16.000 kişi denetlenirken 2013 yılda 73.000 tane denetim gerçekleştirdi arkadaşlarımız. Buna paralel olarak vergi tutarı ve ceza tutarlarında da tedrici olarak artışlar gözlemleniyor denetimde. Burda şunun altını çizmek istiyorum özellikle bundan sonraki Vergi Denetim Kurulu’nun yapacağı işlemin ya da odaklanmaya çalıştığı konu insan kaynağının kalitesidir. Şu ana kadar almış olduğumuz mesleğe başlatmış olduğumuz vergi müfettişi arkadaşlarımıza yönelik eğitim, hizmet içi eğitimlerin daha kaliteli hale gitmeye çalışıyoruz. Denetim daha nasıl daha kaliteli hale nasıl getirebiliriz onlar üzerinde çalışıyoruz. Bizim insan kaynağımız önemli mümkün olduğu kadar bu insan kaynağı denetimi efektif kullanacak şekilde efektif organize etmeye çalışıyoruz. Sunumun bu bölümde “kayı dışı ekonomiye” geçmek istiyorum izninizle.

Kayıt dışı ekonomiyi biz devletten gizlenen kayda geçilemeyen ya da geçilmeyen bu sebeple devletten gizlenen faaliyetler olarak ifade ediyoruz. Bu sebepleri de hepimiz biliyoruz ama ben burada iki konunun üzerinde durmak isterim. Kayıt dışı mücadelede bizim üzerinde durduğumuz nakit ekonomisinden uzaklaşmaya çalışıyoruz. Toplumsal farkındalık konusundaki toplumda oluşmuş olan kayıt dışılığın haklılığına vurgu yapan düşünceleri yargıları, mümkün olduğu kadar kırmaya çalışıyoruz. Sonuçlarını da hepimiz biliyoruz. Ama bizim için kayıt dışı dendiği zaman haksız rekabet dünya ile rekabette zorlanmak diyoruz biz kayıt dışı için

verimliliğin ve yenilikçiliğin zorlaşması diyoruz, istihdam ve sosyal refahın aşağı çekilmesi olarak tanımlıyoruz biz kayıt dışı ekonomiyi.

Kayıt dışı ekonominin büyüklüğü nedir? 2012 yılında 2003 yılında %32.2 iken kayıtdışının büyüklüğü 2013 yılında büyüklüğü %26.5 olarak ölçümlenmiştir. Buda 2003 yılından bu yana yaklaşık 6 puanlık azalmayı gösteriyor. Biz bu büyüklüğü nasıl ölçüyoruz ya da nereden faydalıyoruz? Bu çalışmaları Sneijder'in çalışmalarından alıyoruz. Sneijder'in çalışmasını tercih etmemizin temelde iki sebebi var. Birincisi bu çalışmanın idare tarafından yapılmış olması birtakım subjektif karineler içeriyor şeklindeki nitelemeler var ondan kurtulmak için, ikincisi ise bu çalışmanın uluslararası karşılaştırılabilir kıyaslanabilir olması yüzündendir.

Bu yüzden şu an itibariyle Sneijder'in çalışmasını kullanıyoruz. Şunu da söylemek isterim kayıt dışı ekonomi büyüklüğünü ölçerken Sneijder bu çalışmada her ülkeyi aynı şablonu koymak suretiyle ölçüyor, dolayısıyla Türkiye'nin kendine özgü birtakım farklılıkları var. Biz bu farklılıkları da yansıtabilecek şekilde çünkü Türkiyemiz genç nüfusu var ithalatı, ihracatı, turizmi vs. bu konularla ilgili kendimizi daha rahat yansıtabilecek bir ölçüm metalurjisi üzerinde çalışıyoruz bu konuda Hacettepe Üniversitesi ve Sakarya Üniversitesiyle çok yakın çalışıyoruz. Fatih Savaşan Hocamızın önderliğinde bir çalışma grubumuz var. Bu çalışma grubunun yapmış olduğu çalışma sonuçlarını da kamuoyuyla yakında paylaşacağımızı umut ediyorum.

Yine aynı şekilde kayıt dışı istihdamla ilgili de mücadelede ciddi sonuçlar var %52 olarak ölçülen 2002 yılında kayıt dışı istihdam 2013 Mayıs %37.7 olarak yaklaşık bir 12-13 puanlık bir azalış söz konusu kayıt dışı istihdamda. Bu yansıda da ikisini bir arada görmemiz mümkün. Bu yansı önemli şu açıdan önemli dünyanın ilk 20 ekonomisinde kayıt dışı nedir Türkiye bunun neresindedir? Dünyada Türkiye 2010-11 verilerine göre 17. büyük ekonomi olaraktan adlandırılıyor. Yine kayıt dışılıkta da 17. ekonomi olarak sıralanıyor. Bu nokta da Brezilya, Rusya ve Meksika'nın kayıt dışı performansı bizden kötü. Güney Kore'nin performansı bize yakın olarak görüyoruz. Türkiye ve 27 AB ülkesi arasındaki kayıt dışılık sıralaması yaptığımız zaman Türkiye ortalaması %26.5, AB ortalamasının %18.4 olduğunu görüyoruz.

Kayıt dışı mücadele ile bizim hedefimiz nedir? Şu anda %26.5 olarak ölçülen kayıt dışı ekonomi büyüklüğü biz orta vadede Avrupa Birliği ortalamasını yakalamak istiyoruz, uzun vadede de tek haneli rakamlara çekmek istiyoruz. Burda bir konuya dikkatinizi çekmek isterim Avrupa Birliği ülkesi olan Estonya, Litvanya, Romanya ve Bulgaristan'dan kayıt dışı ekonomi performansımız daha iyi. Geçen yıl hepimizin malumu tam üyelik başvurusu kabul eden Hırvatistan'dan bile kayıt dışı performansımızın daha iyi olduğunu söylemek isterim. Kayıt dışı mücadele ile iki tane eylem planı başlattık ve uyguladık, üçüncüsünün şu anda hazırlığı içerisindeyiz. Kayıt dışı ile mücadelede öncelikle biz hizmet çeşitliliği ve elektronik uygulamalardan faydalanmak istiyoruz. Elektrik ortamda sunulan hizmetleri e-beyannameler, elektrik ortamda yapılan ödemeler, mükellef geri bildirim sistemleri, elektronik üretim teftiş sistemleri, elektrik ön denetim sistemleri gibi sistemlerimiz oluştu. Bunların detayını Abdullah Bey birazdan sizlere sunacak.

Yine e-fatura uygulaması son dönemde yaptığımız Avrupa Birliği ülkelerinin yaklaşık 18-20 yıl önce geçmiş olduğu uygulamaya biz yeni geçmeye çalışıyor e-fatura uygulamasına geçeceğiz. Hedefler uygulamasına geçiyoruz. Ve risk analiz sistemi, katma değer vergisi iadelerinde ciddi iş yükü oluştu bunun tamamen istatistiksel verilerine göre yönetmeye çalışıyoruz, riskli mükelleflerimizi analiz ederek iade alan mükelleflerimizi bi nokta da disipline etmeye çalışıyoruz. Bu noktada da teknolojiye ciddi anlamda da istifade ediyoruz.

Bunla beraber sadece teknolojik imkânların dışında aynı zamanda mevzuata ilişkin düzenlemeler de yapmaya çalışıyoruz. Kendi kapımızın önünü de süpürmeye çalışıyoruz. Mevzuatta olan eksikliklerimizi gidermeye çalışıyoruz. Bu noktada Kurumlar Vergisi Kanununu tamamladık. Transfer fiyatlandırmasıyla ilgili yeni bir düzenlemeler yaptık. Türk Ticaret Kanunu da bu çerçevede tamamlanmış oldu. Gelir Vergisi Kanunu ile Vergi Usul Kanunu yazım çalışmaları şu anda devam ediyor. Onu da meclis takviminin öngördüğü ölçüde tamamlamayı planlıyoruz. Şimdi bu kayıtdışılıktaki, kayıt dışı istihdamdaki azalışların sebebi ne olabilir diye düşündüğümüzde kamu yatırım harcamalarında o dönemden bu yana da ciddi bir artış var, aynı şekilde Türkiye’ye giren küresel sermaye şirket sayısında da ciddi artış var. Kayıt dışındaki azalış ve bahsettiğim iki konuyla ilgili artış var. Biz kayıt dışı ekonomi mücadelemizi bi noktada başarıya ulaştırırsak hedeflediğimiz noktalara gelebilirsek hem kamu harcamalarımız anlamında hem dış sermaye girişi anlamında hem refah anlamında ciddi noktalara gelebileceğimizi ifade etmek isterim.

Kayıt dışı ile mücadele ile stratejisi planı bundan önceki 2011-2013 yılında uyguladık ve tamamladık. Bu plana 15 kurum katıldı ve 47 eylemden oluşturduk. Gönüllü uyumun arttırılması, denetim kapasitesini güçlendirmesi, yaptırımların caydırıcılığının arttırılması, veri tabanının paylaşımı, toplumsal farkındalığın arttırılması, başlıklı olarak kendimize hedef koyduk. Bu eylem planı hazırlandı. Bu eylem planını değerli kılan aslında bu izleme ve değerlendirme kurulları. Kayıt dışı ekonomi ile mücadele yüksek kurulu yılda bir kez Sayın Başbakan başkanlığında toplanıp Ekonomik Koordinasyon Kurulu bakanlarının da katılımıyla diğer mücadeleye katkı veren tüm kurum ve kuruluşların yetkilileri kapsamında yapılan geniş bir değerlendirme toplantısı. Yine altı ayda bir Ekonomi Koordinasyon Kurulu’nda konular konuşuluyor, burada değerlendirmeler yapılıyor. Üç ayda bir de eylem planının yürütülmesine ilişkin Gelir Dairesi Başkanımızın başkanlığında kurum kuruluşlarımızın temsilcileriyle toplantılar yapılıyor. Bir de kamu da hep şu hastalık vardır bir konu ile ilgili teşhis yapılır o konuyla alakalı eylem planları oluşturulur ama o orada kalır. Bu eylem planı farklı kılan bu izleme kurulları ve değerlendirme kurullarıdır ve bu noktada da bu ciddi anlamda biz 8 tane yürütme kurulu 2 tane izleme kurulu gerçekleştirdik. Burda da ciddi tartışmalar var ciddi katkısı sunduğunu düşünüyorum.

Eylem planımızın içerisinde neler var? Ben çok önemli gördüm kaç başlığı arz etmek isterim. Belgelerin gözden geçirilmesi. Bizim bu formlarımız, bildirimlerimiz, böyle bulmaca çözer gibidir. Biz mümkün olduğu kadar herkesin anlayabileceği nitelikte formlar geliştirmeye çalışıyoruz. Mümkün olduğu kadar bunları sadeleştirmeye çalışıyoruz. Bu çerçevede 24 tane beyanname bildirim formu güncelledik. Bunu da sürekli hale getireceğiz. Yine SGK denetimlerini güçlendirmek amacıyla eylem planı döneminde 1500 tane denetmen almak suretiyle katkı sağladık. Sicil kayıtlarının uyumlaştırılması bizim eylem döneminde yapıldı. Bu sicil kayıtları neden önemli? Özellikle akademisyenler için çok önemli. Sicil kayıtlarındaki bir yanlışlık her türlü verinin yanlışlığına neden oluyor. Trajiktir hala sicil kayıtlarında telekom inşaatçı olarak gözükyor. Bunun sebebi Telekom 1960’lı yıllarda Amerikalılarla beraber alt yapı çalışmaları yaparken inşaatçı olarak girilmiş sicil kayıtlarına hala yakın zamana kadar inşaatçı olarak gözükyordu. Biz bunu yaptığımız ikincil mevzuatla ve meslek mensuplarının da desteği ile sicil kayıtlarının güncel haline uyumlaştırmaya çalıştık. Banka postlarıyla yazar kasaların uyumlaştırmasını sağladık. Şu anda alışveriş yaptığınız anda postlardan geçen bilgilerin elektronik olarak bizim veri merkezleri düşüyor anlamına geliyor bununla beraber pompa yazarkasaları var. Akaryakıtla mücadelede pompa yazar kasalarında aynı mantık çerçevesinde on-line takip edebilir hale geliyoruz. Uluslararası meslek sınıflaması bu SGK’nın bir eylemi bu mealen şunu yapıyor. Şu anda ikincil mevzuatların hazırlandığı bir kanun değişimi gerekiyor onu da hazırlayacaklar. Bir işletmede ustabaşı vardır, niteliksiz personel vardır, mühendisi vardır,

hepsinin aldığı ücret aynı olmamalıdır. Mühendisin alabileceği ücret belirleniyor alt ve üst limitler dahilinde. Ustabaşının ve de vasıfsız işçinin olabileceği ücretler belirleniyor. Bunu nasıl yapıyor SGK, bunu şöyle yapıyor. Oturup masa başında elbette bunu yapmıyor. SGK bu konunun tarafları olan sivil toplum kuruluşlarını sürece katmak suretiyle oluşan, oluşabilecek değerleri tespit etmek suretiyle çalışmalarını yönlendiriyor. Bu konuda ciddi adımlar attı ve ciddi katkı sağladığını düşünüyoruz.

Yine inşaat sektörü önemli bir alan kayıtdışılıktadır. İnşaat sektörü ile ilgilide Çevre ve Şehircilik Bakanlığımız çok ciddi adımlar attı. Bunlara ilişkin yazılımlar geliştirdi bu yazılımlara dahil olmayan hiçbir ruhsatlandırma yapılamıyor bu nedenle bundan sonraki süreçlerde inşaat sektöründeki kayıt dışılık daha rasyonel bir şekilde izlenebilecektir. Takbis projesi denen efsane bir projemiz vardır çok sayıda tapu genel müdürünü harcamıştır. Bu son dönemde gerçekleşti. Takbis projesi mealen şunu sağlıyor bize; bir kişinin Türkiye çapında nerede gayrimenkulleri var, hepsini görebiliyoruz. Bu neyi sağladı? Denetimlerde ve tahsilat noktasında ciddi anlamda katkı sağlıyor. Bunu gerçekleştirdik ve tüm kamu ve kurum kuruluşlarının istifadesine açılmış durumda.

Yine gri alanlardan bir tanesi serbest bölge uygulamalarıdır. Serbest bölge uygulama konusunda da Serbest Bölge Genel Müdürlüğü'nün yapmış olduğu yazılımlar bu çerçevede ordaki tüm faaliyetleri de kayıt altına alınmış durumda.

İnternet üzerinde kayıt dışının, internet üzerinden yapılan ticaretin kayıt altına alınması amacıyla Hollanda'yla ciddi bir işbirliğimiz var. Oradaki uygulamaları örnek aldık. Bir yazılım geliştirildi, bir program var. Bu program eğer internet ortamında ticaret yaptığına ilişkin emareleri yakalar ise bunu merkezi veri ambarına gelerek oradaki yapılan işin mükellef kaydının olup olmadığını sorguluyor eğer mükellefiyet kaydının olmadığına ilişkin bir tespit yakalarsa bunu denetime gönderiyor. Nihayetinde de ıslah edilemezse o sitenin kapatılmasına kadar gider takibine yönelik bir çalışma yürütüyor arkadaşlarımız.

Şimdi yeni eylem planı çalışmaları yapıyoruz. Yeni eylem planı hazırlığı yapıyoruz. 2014-2016 Sayın Bakan da bunu çeşitli platformlarda paylaştı. Burada tüm kesimlerin katılımını özellikle istiyoruz. Bu noktada 79 kurum-kuruluş ve üniversiteden bize şu ana kadar öneri geldi. Toplamda 507 tane öneri geldi, biz bu önerileri değerlendiriyoruz.

Yeni eylem döneminde inşaat sektörünü özellikle yine takip altına almak istiyoruz. Rant gelirlerinin vergilendirilmesi, serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesi, port kimlik bilgileriyle işletme adreslerinin takibi, taksi dolmuş plaka devirleri gibi hususlar, perakende sektöründeki fiş fatura kullanımını yaygınlaştırmak amacıyla yurt dışındaki debit kart uygulaması gibi bir takım uygulamalar yapmak suretiyle takip edilebilir ve izlenebilir kılmak istiyoruz. Son olarak 10. Kalkınma Planı; Türkiye'nin önümüzdeki beş yılını planlayan bir program. Bu programda 25 adet öncelikli dönüşüm planı var. Bu programda da kayıt dışı ekonominin azaltılması hususu tercih edilmiş durumda. Bu konuda da Kalkınma Bakanıyla beraber çalışmak suretiyle işlemlerimizi yürütüyoruz. Ve sözlerimi tamamlamadan önce iki hususun altını çizmek istiyorum izninizle. Birincisi, bizim önemmediğimiz bir husus, Sayın Başkan da ifade etti açılıştaki. Biz üniversitelerin katkılarını katılımlarını ciddi anlamda önemsiyoruz. Bu noktada da katkı bekliyoruz. Özellikle son yapacağımız eylem planı için üniversitelerimizden çok değerli maliye bilim insanlarından katkı bekliyoruz. Bu noktada her türlü katkıya, eleştiriye açığız. Bunun bir kere daha altını çizmek istedim. Son olarak da dün yapılan tartışmalarda bir iki husus var o konuyla ilgili çok uğraşmamıza rağmen dün söz hakkı alamadık Sayın Hocamızdan, süre kısıtlılığı nedeniyle bugün ifade etmek isterim. Dün tartışmalarda randıman incelemeleri nedeniyle yeminli mali müşavirlerin sorumlulukları vardır yoktur hususu konuşuldu. Yeminli

mali müşavirlerin o konuyla ilgili sorumlulukları vardır. Yeminli mali müşavirlerin yapmış olduğu doğruluk sorumluluğudur, doğruluk tasdikidir. Dolayısıyla onların sonuna kadar sorumlulukları vardır. Böyle bir algı oluşmuştu onu düzeltmek isterim. İkincisi ise; Vergi Denetim Kurulu’nun yapısına ilişkin istatistik paylaştı yanlış hatırlamıyorsam Kadriye Hanım, akşam ve bu zamana kadar yapılan tartışmalarda şöyle bir algı oluşmuş. Onu da düzeltmek isterim. Ana kütle seçilirken biraz daha farklı seçilebilirdi diye düşünüyoruz, dolayısıyla ana kütle seçiminde biraz kendilerinin bahsettiği kısıtlar nedeniyle çok fazla detaylandırılmadığı için sonuçlar farklı oldu. Eminim kütle değiştiği zaman sonuçlarda farklı olacağını düşünüyorum. Ben sürenizi de fazla almak istemem o nedenle sözlerimi burada tamamlıyorum. Hepinize saygılar sunuyorum.

Teşekkür ediyorum...

Semi OKUMUŞ (Oturum Başkanı): Daire Başkanımız Faruk Gözübüyük üstadımıza teşekkür ediyoruz. Bu kadar yoğun bir bilgi bu kadar kısa bir süre içerisinde ancak en güzel bir şekilde böyle ifade edilebilirdi. Şimdi Maliye Bakanlığımızdaki elektronik uygulamalar konusunda grup başkanlarımızdan Abdullah Kiraz Bey sunumunu yapacak.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI E- DÖNÜŞÜM PROJELERİ**Abdullah KİRAZ (Grup Başkanı)**

Teşekkür ederim Sayın Başkan. Öncelikle yakın zamanda hayatlarını kaybeden işçi kardeşlerimize başsağlığı dileklerini iletmek istiyorum. Maliye Bakanlığımızın değerli bürokratları, Sayıştay'ın bürokratları ve çok değerli hocalarım. Öncelikle sizlerin karşısında heyecanlı olduğumu açıkça ifade etmek isterim. Yirmi yıl önce başlamış olduğumuz dönemde hocalarımı burada görmekten memnuniyet duyuyorum. Bu anlamda sunumumuza başlayacağım ama arkadaşlarımız yönlendirmek bakımından evet bir önceki tamam teşekkür ederim.

Biz Gelir İdaresi Başkanlığı olarak ve e-dönüşüm projelerine neden yürütüyoruzla ilgili aslında genel bir bilgiyi belirtmekte fayda var. Zamana ayak uydurmak hepimizin bir sorumluluğu ve artık görevi olarak algılıyoruz. Mükelleflerimiz de bir klasik denetim anlayışıyla hissettirmeden verilerimizi değerlendirerek etkinlik verimlilik analizi yaparak ve riskli notaları nerelerde olduğunu belirleyerek Sayın Başkanımızın belirttiği gibi denetim gücümüzü mevcut personel gücümüzü verimli bir şekilde kullanmak adına öncelikle verilerimizi analiz etme ve yeni uygulamalar geliştirmek amacındayız. Bu çerçevede hayata geçirdiğimiz pek çok proje oldu bugüne kadar geçmişte bu projelerde emeği geçen değerli üstatlarıma da öncelikle teşekkürlerimi iletmek istiyorum. Çünkü bu bir süreç bir bayrak yarışı bugün biz bu bayrağı aldık daha önce de başlamış bu çalışmaları pek çoğu ve bu yarışı ve bu mücadeleyi sürdürmek istiyoruz.

Öncelikle şu konu hakkında sizlere aydınlatmak isterim. Bizim Gelir İdaresi Başkanlığı olarak veri tabanı ve veri ambarı diye genel bir ayırımımız var. Veri tabanımız bizim sistemlerimizi kullanarak mükellefimiz tarafından verilen beyannameler, bildirimler yoluyla elde ettiğimiz bilgiler iken, veri ambarı da bizimle doğrudan bağlantılı dolaylı bağlantılı olan kamu kurum ve kuruluşlarından elde ettiğimiz bilgileri topladığımız ambarımız. Şimdi burada hangi ortamda bilgiler var olduğunu ekrana yansıtmaya çalıştık. Mükelleflerimizin verdiği bilançolar, gelir tabloları, kesin mizan bildirimleri, bankalardan elde ettiğimiz işlem bilgileri, ayrıca yine form veya BS bilgileri alıyoruz. Gümrükte gerçekleşen işlemlerle ilgili ithalat/ihracat beyanname bilgileri. Bu bilgiler bir bütün olarak değerlendirilerek çalışmalar yapılıyor. Biz bu çalışmalar sonucunda biraz sonra ilerde belirteceğim e-projelerimizi bu veri tabanı ve veri ambarımızda yer alan bilgileri kullanarak kendi içimizde kullanarak, bunu da açıkça belirtmekte fayda var. Hepinizin malumu olduğu üzere biz Gelir İdaresi Başkanlığı olarak olsun Maliye Bakanlığı çalışanları olarak olsun bu elde ettiğimiz bilgiler Vergi Usul Kanunu'nun 5. Maddesindeki vergi mahremiyeti ve hükümleri özenle riayet edilerek, bizim iç işlemlerimiz bakımından kullanıldığını ifade etmek isterim. Şimdi burada projelerimizi görüyorsunuz, proje tabirinde şunu da belirtmek lazım, bazıları artık hayatta olan projeler. Bazıları ise henüz yakın zamanda gerçekleştirebileceğimiz projeler.

E-beyanname uygulamasının en önemli e-dönüşümün ilk adımları olduğunu hatırlatmak ihtiyacı duydum. O yüzden e-beyanname uygulamasını en başta belirtmek istiyorum. Şimdi burada sıralama yaparsak bizim bu yakın zamanda örneğin mükellef karne projesini hayata geçirmeyi planlıyoruz. Burada amacımız mükelleflerimizi iyi tanımak. Mükelleflerimizin kendi bilgilerini değerlendirerek vergisel uyum düzeylerini anlayabilmek. Vergi uygulamaları karşısındaki görevlerini, ödemelerini, beyanlarını, bunları zamanında yerine getirebiliyor mu getiremiyor mu. Bunun için biz “mükellef karne projesi” diye uygulamamız var. E-yoklama projesi, bunları öncelikle bi sırayla belirtelim. Tekrar detayları hakkında sizi aydınlatmaya çalışacam. KDV iadesi, risk analiz projesi, KDV iade takip sistemi bu ayın ortasında hizmete girdi, bunun da bilgisini aktarıcam. Sahte belge risk analiz projesi. Yakın zamanda yine yaygınlaştırdığımız e-fatura, e-defter, e-arşiv, e-bilet uygulamaları. Elektronik ticaretin izlenmesi,

son 2-3 yıldır kullandığımız önceden hazırlanmış kira-beyan sistemi dediğimiz web uygulaması, gayrimenkul izleme projesi, sektör bilgi sistemi ve yeni nesil ve kaydı cihazlar projesi. Bunlar şu an itibarıyla bizim yoğunlaştığımız projeler. Fakat şunu da ifade etmek isterim bu projenin dışında yürütmekte olduğumuz birçok e-projelerde var. Biz şu an yoğun olarak üzerinde durduğumuz projeler hakkında bilgi verelim.

Burada ilk mükellef karne projesinin nasıl çalıştığını ne yaptığımızı belirtmek isterim. Veri tabanı ve veri ambarımızda yer alan bilgileri ana dört gruba ayırdığımızda; sicil, beyan, ödeme ve performans kriterlerini baz alarak bir yazılım aracılığıyla ve bu mükelleflerimizin ekonomik büyüklüklerini de dikkate alarak, kendi ekonomik büyüklükleri içerisindeki rol, tavır ve davranışlarını göz önünde bulundurarak, mükelleflerimiz vergisel uyum düzeyi karşısındaki aldığı, vardığı seviyeyi görmüş oluyoruz. Burada çok üstün teknoloji yazılımları kullandığımızı belirtmek isterim. Burda öncelikle mükelleflerimizin profillerini bir tanımak istiyoruz. Bu amaçla yapıldığını öncelikle belirtmek istiyoruz. Burda vergi kanunlarını vergi uygulamalarını mükelleflerimizin uyum düzeyi nasıl ve bir ön uyarı sistemi geliştirmek amacıyla kendi irademiz açısından mükellefimizi daha iyi tanımlayabilmek için vergi dairelerimizin iş tanımlamalarını bu alanlar üzerine yoğunlaştırabilmek için bu çalışmaları kullanıyoruz.

Bir diğer projemiz e-yoklama projesi bunu da yakın zamanda hayata geçireceğimizi düşünüyorum çünkü yaklaşık %99'luk çalışması bitti. Şuan sadece mevzuat düzenlemesine kaldı. Yakın zamanda da bununla ilgili düzenlemeleri yapacağız. E-yoklama projesi neler sağlıyor bu sisteme bakıldığında zaman ayakta uydurmak dedik, artık yeni yazılımları, yeni gelişmeleri biz de idare olarak takip etmek istiyoruz. Kağıt ortamında oluşturduğumuz yoklama bilgilerini bir veritabanına aktarılması, elde edilen verilerin analiz edilmesi, değerlendirmesi uzun süreçler almaktaydı. E-yoklama projesinin bize kazandırdığı en önemli avantaj sahada denetim yapıldığı anda sahadan elde edilen bu bilgiler hemen bizim veritabanımıza veri ambarımıza düşecek ve aynı anda mükellefe de elektronik ortamda iletilecek. Bilgiye daha hızlı ulaşabilmek ve denetimin planlanabilmesi için dolayısıyla da vergi kayıp ve kaçacağını azaltmak için geliştirdiğimiz yeni projelerden bir tanesi.

Risk analiz projesi bu da önemli. Malumlarınız olduğu üzere 2010 yılı Ocak ayından itibaren biz özellikle Katma Değer Vergisi iadeleriyle ilgili olan süreçte mükelleflerimizin KDV listelerini biz elektronik ortamda almaya başladık. Bütün satış faturaları, alış faturaları ve yüklenim KDV listeleri elektronik ortamda almaya başlandı. Bunlar alındıktan sonra KDV iade süreçleri bir önceki dönemde baktığınızda manuel gerçekleştiren işlemleri biz bir gecede bir rapor halinde vergi dairesinin bilgisine rapor olarak sunar hale geldik. Bu projeyle hedefimize baktığımızda zaman ve iş gücü tasarrufu, hatayı en aza indirmeye, kırtasiyeciliğin ortadan kaldırılması, uygulama birliği ve hızlı iade işlemlerini gerçekleştirmek olduğunu belirtmek isteriz. Önceki işlem süreçlerine baktığımızda bir KDV iadesi nasıl gerçekleşiyordu, tedarikçi mükellefler analiz ediliyordu, bakılıyordu, kimlerden mal alınmış acaba sahte belge düzenleyicisini değil mi? Gümrük beyannameleri kontrol ediyordu, acaba gümrükteki bilgilerle bize sunulan bilgiler doğrumuydu değil miydi? Şirket ortakları acaba başka şirketlerden dolayı Vergi Usul Kanunu'na olumsuz görülen davranışlar içerisinde bulunmuş rapor yazılmış mı? Teminat mektupların kontrolleri bunlar hepsi önceden manuel elle memur eliyle yapılıyordu ve yaklaşık en düşük ihtimalle şu an buraya aldığımız süre dahi iyi ihtimalle süreçlerin hepsinin herhangi bir kesintiye uğramadan gittiğini düşündüğümüzde yaklaşık on günü alırken yeni uygulamamızda bu bilgiler bizim veri tabanı ve veri ambarımızda değerlendirilip ertesi gün iade listelerinin alındıktan sonraki ertesi gün vergi dairesinin iadeyi yapacak biriminin önüne bir Katma Değer Vergisi risk raporu olarak önüne düşüyor. Bu anlamda mükellefimizin hangi alımlarında hangi mükelleflerle ilgili olan irtibatlarında sorunlar bulunduğunu belirtmiş oluyoruz.

Bir diğer analiz programımız Gelir İdaresi Başkanlığı'nda yoğun kullandığımız SARP (Sahte Belge Risk analiz Programı). Sarpta yine elimizde var olan bilgiler çerçevesinde yaklaşık şöyle ifade edebilirim 16 alt katmana kadar doğrulamayı ve kontrolü yapabilecek bir özelliğe sahip, yani örneğin ben sizden mal aldım, siz kimden aldınız, o kimden aldı, o diğerinden aldı, aşamaya kadar en alt aşamaya kadar biz mal ve hizmet üretim başlangıcına giderek acaba ara aşamalarda bir sorun var mı, mükellefiyetle ilgili sorun var mı? Bu program öncelikli, şüpheli durumları ortaya çıkartıyor. Bir yargıya hemen varmıyor. Onu belirtmek isteriz bunu biz denetim birimlerimizi bu bulguları paylaşıyoruz bir incelemeye tabi olması gerektiğini söylüyoruz bir bakın bunlarla ilgili değerlendirmenizi yapın. Peki bu değerlendirmeler sonrasında baktığımızda biraz sonra onu da gösterecem. Programın başarı düzeyi şu ana kadar elimize ulaşan bilgiler itibarıyla %98'ler civarında. Onu da sayısal olarak gösterecem. Sahte belge düzenleme riskini belirliyor bu programımız, riski sayısal olarak ölçebiliyor ve detaylı analiz imkânı sağlıyor bizim açımızdan ve Katma Değer Vergisi risk analiz sisteminde destekleyen bir sistem. Evet burda biraz daha anlattıklarımı görüyorsunuz aslında bir sistem analizi yapılıyor kriterler baz alınarak başarı düzeyini de şu şekilde ifade edebiliriz. İncelemeye gönderilen mükelleflerden %'de kaçının bizim şüphe duyduğumuz sonuçla sonuçlandığını görüyoruz ekranda.

KDV takip sistemi için de Mayıs ayı ortasında yeni uygulamayı soktuk devreye. Mükelleflerimiz iade talebinde bulunduktan sonra iade talep dilekçesini elektronik ortamda girdiğinde iadesinin hangi aşamada olduğunu online olarak biz mükelleflerimize sunmak istiyoruz. İade nerede niçin bekliyor, hangi aşamada, bunu görebilecek bir yazılım geliştirdik. Buradaki amacımız da gerek mükelleflerimize bu kolaylıkları sağlamak gerek de kendi iç kontrolümüzde sağlamak bizim hangi birimimizde hangi memurumuz da bekliyor bunun üzerine daha etkin daha verimli yollarla gidilmek için de kendimizi de ölçümleyebilmek için bu programı kullanıyoruz. Memur aşamasında mı şef aşamasında mı iadenin hangi aşamada olduğunu internet üzerinden mükellef internet vergi dairesi üzerinden iade takip numarasını girerek hangi aşamada olduğunu kronolojik olarak görebilecek duruma gelecek.

Bu projeler de bizim için çok önemli e-fatura projesi 1 Nisan itibarıyla sisteme kayıtlı kullanıcılarımızın tamamı artık birbirlerine elektronik fatura göndermek zorundadırlar. Kağıt fatura artık düzenleyemiyorlar. Elektronik fatura sistemine kayıtlı kullanıcı durumundaysanız alacağız fatura mutlaka elektronik fatura olacak karşı taraftan. Sayılar hakkında kısaca bilgi verebiliriz şu an itibarıyla yaklaşık 19.234 tane aktif kullanıcımız var bu yılın sonu itibarıyla bu kullanıcı sayısında yeni genişleme dalgası olarak ifade edebiliriz yeni bir projeksiyonla 50.000'e ulaştırma hedefimiz var. E-fatura tamamen elektronik ortamda bütün süreçleri olan oluşumu, imzalanması, gönderimi, muhafazası ve ibraz elektronik ortamda gerçekleştirilen bir uygulama. Bu anlamda mükelleflerimizin daha önceden gerçekten klasik faturalaşma süreçlerinin önemli kısmı ortadan kaldırıp sadece iki bilgisayar arasında oluşan bir aşama olmasını sağlıyoruz. Ortadaki gönderim, oluşturma, depolama, kargo gibi maliyetlerin tamamını ortadan kaldırarak artık sistemden online olarak gönderilmesini karşılıklı faturalaşmasını sağlamaya çalışıyoruz.

Bu konuda Avrupa ülkelerinde yapılmış çalışmalar var. E-faturanın mükelleflerimize sağlayacağı avantajlar nelerdir diye. Bunun için de gönderen açısından % 57' lik alan açısından da maliyet unsurlarını bir bütün olarak %62'lik ve toplam cironun %2'sine varan maliyet avantajları sağlanacağı bekleniyor. Bu uygulama yeni olması hasebiyle sistemin yaygınlaşması arttıkça bu sonuçlarını doğrudan alacağını düşünürüz şu an itibarı ile bu maliyetler bu şekilde düşüş göstermeyebilir ama yaygınlaşma arttıkça e-faturanın doğuracağı maliyet avantajlarından faydalanacağını düşünüyoruz. Sisteme kayıtlı kullanıcıları zorunlu hale getirdiğimiz uygulamalar oldu bunlarla ilgili detaya girmicem belli ciroyu aşanlar ve belli sektörlerde bulunan mükellefleri

sisteme e-fatura sistemine kayıtlı olmaları gerektiği zorunluluğunu getirdik ve artık e-fatura alıp e-fatura gönderebilecek duruma dahil ettik.

E-defter projesi de Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu'na göre tutulan yevmiye defteri ile defter-i kebirin elektronik ortamda oluşturulabilmesine olanak veren bir uygulama. Bu gerek mükelleflerimizin defter baskı maliyetlerini gerekse idaremizin elektronik denetim yapabilmesine önemli bir olanak sağladığını düşünüyorum. Detaylarını, dayandığı noktaları, mevzuat unsurlarını malumları olduğu üzere bunların detayına girmek istemiyorum. Bunların mevzuat düzenlemelerinde ana başlıkları yer almakta. Evet, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri elektronik imza veya mali mühür ve uyumlu bir yazılım temin ettiğinde defterini elektronik ortamda tutabiliyor. Şu an itibarıyla yevmiye defteri ve defter-i kebir tutabiliyor. E-defter sitesinde yayınlanabilirse yeni defterler tutulabilecek hale gelecek yeni defterler. Burada defterlerin oluşum süreci, elektronik mali mühürle imzalandığı için bu defterlerin kaynağı, bütünlüğü ve değişmezliği elektronik mali mühürle garanti altına alındığını ifade etmek isterim. Süreçler hakkında detaylı bilgiye gerek yok olduğunu düşünüyorum. Bu kapsamda da yine e-fatura da olduğu gibi e-defter uygulaması açısından da belli mükelleflerimizin zorunlu olarak e-defter kullanması gerektiğini belirttik. Bu yıl Aralık sonuna kadar başvuru yapacak mükelleflerimiz yeni yılın başından itibaren sisteme geçecekler ve e-defter kullanıcı sayımızda da şu an tam bir zorunluluk başlamadığı için 374 civarında yılsonu itibarıyla bu sayının 20.000'e ulaşacağını bekliyoruz çünkü e-faturayla paralel bir genişleme süreci.

Çok kısa bir şekilde özetlemeye çalışıyorum Sayın Başkan. Elektronik A.Ş. uygulaması da önemli bir uygulama. Mükelleflerimizin E-fatura sistemine geçen fakat karşı tarafın e-fatura sistemine kayıtlı olmayan mükelleflere yapılan satışlarda nihai tüketiciye yapılan satışlarda kağıt fatura kullanımı zorunluluğunun önüne geçmek için geliştirdiğimiz bir uygulama. Elektronik A.Ş. faturası olarak düzenlenirse, elektronik ortamda iletilmesine ve ibrazına olanak sağlayan yeni bir uygulama. Bunların detayları genel tedbirlerimiz de oluşturuldu. Formatı, standartları, ne şekilde, hangi ortamda gönderilmesi gerektiği gibi Gelir İdaresi Başkanlığı'nda yapılacak olan raporlamanın standartları, hangi zaman aralığında olacağı, kılavuzlarda detaylı bir şekilde açıklamaya çalıştık. Bu yolla e-fatura veya arşiv uygulaması kapsamında da elde ettiğimiz veri tabanımızdaki bilgilerde bizim için kayıt dışı ekonomi ile mücadelede etkin araçlar olacağını ifade etmek isterim.

Yeni bir proje bu da e-bilet projesi şu an itibarı ile bir tane aktif kullanıcı sayımız var. Bunun da yeni dönemde zorunlu uygulama isteğiyle ve sektörün durumunda gözlemleyerek yaygınlaştırma hedefimiz var. Yolcu listeleri, karayolu ve deniz yoluyla yapılan yolcu taşımacılığında biletlerin ve yolcu listelerinin elektronik ortamda düzenlenebilmesine olanak veriyoruz.

E-ticaretin izlenmesi; sadece elimizde Hollanda'dan aldığımız robotun da olmadığını ifade etmek isterim. Hollanda'dan alınan robot çok önemli kabiliyetlere sahip bir yazılım. Bunu destekleyen diğer uygulamalarımız da var. Bizim özellikle tebliğ çalışması da yapılmakta ve özellikle sanal POS bilgileri bankalardan gelen sanal poslarla gerçekleştirilen ticaret hacmi de kabul edildiğimizi belirtmek isterim.

GMSİ açısından mükelleflerimizin gayrimenkul sermaye iradlarını rahat kolay hızlı bir şekilde verilmesi için geliştirdiğimiz bir uygulama. Bu uygulamanın en yakın sonuçlarını sizlerle paylaşmak istiyorum. Sadece bu yıl ilk defa GMSİ beyannamesini bu sistemden veren mükellef sayısına baktığımızda 160.000'e yakın bir rakam olduğunu görüyoruz.

Bu elektronik uygulamalar bize şu kabiliyeti de kazandırdı. Onu da rahatlıkla belirtmek isterim örneğin geçen yıl beyanname vermiş bir mükellef bu yıl beyanname vermediyse şöyle bir süzgeçten geçerek acaba bu mükellef bu yıl gayri menkul satışında bulundu mu? Elde ettiği gelir istisna haddini aştı mı aşmadı mı kontrollerini yaparak en sonunda vardığımız noktada bu yıl için örneğin yaklaşık 250.000 tane mükellefimiz geçen yıl GMSİ beyannamesi vermiş olmakla birlikte halen aynı durumlarını koruyor olduğunu gözlemlemiş olmamızla birlikte beyanname vermediğini tespit ettik. Bu bizim için önemli bir araç sağladı.

Yine gayrimenkul bilgi sistemi diye bir çalışmamız var. Hakkında kısaca belirtelim. Gayrimenkullerin kimliği oluşturmaya çalışıyoruz, gayrimenkullerin özellikleri, büyüklükleri ve iş yeri olarak mı kullanılıyor, konut olarak mı kullanılıyor, kullanılan enerji miktarı ne kadar, su tüketimi ne kadar? Biz tapudan, elektrik idaresinin, doğal gaz idarelerinden, ulusal adres veri tabanı tarafından, MERNİS bilgisinden bilgileri olarak TOKİ'den belediyelerden ve mükelleflerin yaptığı bildirimlerden hareketle aldığımız bilgilerle o gayrimenkulün bir kimliğini oluşturmaya çalışıyoruz. Bu projede önemli aşamalar kat ettik. Yakında tamamlamak üzere olduğumuzu belirtmek isterim.

Evet, bunu da yakın zamanda sonuçlandıracağımız bir proje olarak da sektör bilgi sistemi. Bu da bizim için önemli bir araç noktasına geldi, mükelleflerimizi sektörde bulundukları durumları itibariyle analiz edebileceğimiz gibi sektörün durumu hakkında da bilgi sahibi olabiliyoruz.

Evet, benim sunumum bunlardan ibaret, umarım faydalı olacaktır görüş ve önerilerinizi bizlerle paylaşırsanız bizlere katkı sağlarsınız.

Çok teşekkür ediyorum.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI'NIN GÖNÜLLÜ UYUM VE MÜKELLEF ODAKLILIK YAKLAŞIMI

Ayşe CECELİ (GİB Şube Müdürü)

Ben de bütün katılımcılara hoşgeldiniz diyorum. Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı'nda Kalite Güvence Sistemleri Müdürlüğü'nü yürütüyorum. Biz Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı olarak 5345 sayılı kanundan gelen görevlerimizde genel olarak mükellef odaklı, Gelir İdaresi'nin amacıyla uyumlu mükellef odaklı vergiyle ilgili bilincin uyandırılması, vergiyle uyumun kolaylaştırılması, vergi uyum maliyetlerinin azaltılması, mükelleflere yönelik her türlü iletişimin etkin yürütülmesi. Mükellef haklarının korunması ve mükelleflerin hakları ve görevleri konusunda bilgilendirme görevi bizim başkanlığımız tarafından yürütülmekte. Stratejik planımızda vergiye gönüllü uyumu artırmak ve kaliteli hizmet sunmak için çalışmalarımıza devam ediyoruz. Genel olarak mükelleflerimize her yıl rehber ve broşürlerimizi, elektronik hizmetlerimizi, tanıtım filmlerimizi, tanıtım kampanyalarımızı, danışma ve bilgilendirme hizmetlerimizi, mükellef hizmetleri merkezimiz olarak devam ediyoruz. Rehber ve broşürler yayımlıyoruz. Bütün bu kazanç usulleri içerisindeki bilgilendirme amaçlı bunları hem internet üzerinden e-beyanname ve broşür olarak hem de basılı halde yayınlamaya devam ediyoruz. Elektronik hizmetler internet vergi dairesinin dışındaki yönetim bizim Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığımız tarafından yapılıyor, dış görüntüsü biz tarafından yapılıyor. İnternet vergi dairesi, Türk vergi mevzuatı, haberlerimiz, duyurular, istatistikler, sıkça sorulan sorular ve broşürlere, borç bilgilendirme servisine, gelir idaresi gov.tr olarak ulaşabiliyorsunuz. Bu hizmetlerimizin yanında e-posta bilgilendirme servisimiz, kısa mesaj bilgilendirme servisimiz ve şu anda yeni oluşturduğumuz bu internet üzerindeki vergi takvimi, güncel haberler, sıkça sorulan sorular ve güncel vergi rehberi ve yararlı bilgiler ve kurumsal site linklerine android işlemci olarak cep telefonlarınızdan ve tabletlerinizden ulaşabileceğiniz bir sistemi devreye soktuk. Şu anda çalışmalarımız devam ediyor. Sosyal medyada devam ediyoruz. Facebook, Twitter ve Google'da bütün yapmış olduğumuz haberler aynı anda internet sitemizde de yayınlanmakta. Vergi rekortmenlerinin açıklanması her yıl gelir kurumlar vergisine giren ilk 100 mükellefin belirlenmesi ve açıklanması kısmı bizim tarafımızdan yapılıyor. Vergi haftası etkinliklerinde ilk üç dereceye giren, kurumlar gelir vergisi mükelleflerine ödül törenleri düzenliyoruz ve beyannamesini düzgün veren uyumlu mükellefleri de vergi haftası süresince gidip illerdeki yetkililerimiz tarafından ziyaret ediliyor. Aynı zamanda öğrencilerimize de yine çocuktan başlayarak dediğimiz vergi haftası etkinliklerimiz içerisinde de illerde bahsedeceğim vergi ile ilgili, verginin nasıl anlatılmasıyla ilgili, birinci kademe ikinci ve üçüncü kademeye yönelik hazırladığımız eğitici cd'lerimiz var. Vergi haftası sürecinde vergi haftası sonrasında da onlara gidip bunları anlatıp çocuklara vergide bir bilinç oluşturmaya çalışıyoruz. Bu projede Milli Eğitim Bakanlığı ile birlikte yapıldı. İlk kez 2013 yılı vergi haftası etkinliklerinde yapıldı. 4.915.000 öğrencimize eğitim verdik. Şimdi üçüncü kademenin CD'leri de bitti. Bu yıl daha sonuçlarını almadık. Her üç kademeye de onların özelliklerine göre üniversite hocalarımızla birlikte hazırladığımız CD'leri düzenli olarak E-BA sistemine yerleştirip öğretmenlere anlatılmasını sağlıyoruz. Aynı zamanda güncel yayımlanmış yapılmış vergi düzenlemeleriyle ilgileri tanıtım afişlerimiz, radyo spotlarımız ve hatırlatma reklamlarına gidiyoruz. Mükelleflere yönelik Uludağ Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü Öğretim Üyesi Sayın Prof.Dr. Adnan Gerçek Hocamın yapmış olduğu bir çalışma vardı. Bu Türkiye'de mükellef hakkının geliştirilmesi projesi. Bu konuda bizden bir destek istediklerini söylediler Bursa'ya giderek onlara çalışmalarını dinledik. Vergi Usul Kanunu kapsamındaki yazılımdaki arkadaşlara iletmek üzere onlar şu anda TÜBİTAK'a teslim ettiler. En son proje sonunda bize bir sunum

yapacaklar. Bu konuda da size şu anda anlattığımız etkinliklerimizle ilgili üniversitelerden de yapılan projeler konusunda size destek verebileceğimizi söylemek istiyorum.

Aynı zamanda uluslararası projelere de katılıyoruz. Bu mükellef hizmetleri alt çalışma grubu toplantılarına katılıyoruz. Şu andaki genel gündem bu elektronik hizmetlerin daha fazla çoğaltılması, Avrupa Birliği ülkeleriyle birlikte uyumlaştırmayla ilgili bir düzenleme yapılması planlanıyor. Biz de bu çalışmalara aktif olarak katılıyoruz. Ekonomik İşbirliği Teşkilatı toplantılarına katılıyoruz. Buradaki mükellef hizmetlerinin uzman eğitimlerine bir de biz Ocak 2011 ve Kasım 2012 tarihleri arasında Gelir İdaresi kalite yönetimine giriş projesi düzenledik bu kaliteyle birlikte şu anda gelir dairesi içerisinde yeniden yapılanma, süreçlerin çıkartılması, öz değerlendirmeler, mükellef geri bildirim sistemi ve çalışan öneri sistemini kurduk. Bu konuda da bi Danimarka benchmarking yapıldı ve Nilüfer Belediyesi bu konuda çok ilerlemiş durumda büyük bir ödül aldı ve onların idare olarak küçük olduğu için biraz daha kolay. Biz onların da örneklerini inceledik bu konuda. Öz değerlendirmeler yaptık.

Özdeğerlendirme; bir kuruluşun faaliyetlerinin kendi yönetim döngüsü içerisinde kapsamlı ve sistematik olarak incelenmesini sağlıyor. Biz bu konuda kendi Gelir Dairesi Başkanlığımıza ve merkez vergi dairesinde ve proje sonrasında bitiminde de Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı'nda yapıp gelir dairesinin genel olarak bir profilinin resmini çektik. Bu konuda da bir EFQM Kararlılık Ödülü aldık ve "360 derece liderlik anketi" ki biz lider demiyoruz. Şu anda bizdeki tanımı biraz lidere uymuyor diye "360 derece liderlik anketleri"ni "yetkinlik anketi" olarak değiştirdik. Bu ödülü DİAS ve çalışan yetişen platformu kurmakla birlikte şuanda sistemimize oturtmuş durumdayız. 35.730 personelimize bu konuda eğitim verdik. Temel eğitimlerin tamamı şu anda bizim ilk gelir uzman olarak, yardımcısı olarak giren arkadaşlarımıza düzenli olarak verilmekte. Bu 360 derece yetkinlik ödülü ölçümleri bir liderin yöneticinin daha doğrusu kişisel yetkinlik, teknik beceri, değerlendirme, genel liderlik, motive etme, uygulama ve bireysel gelişime katkısını, üstü altı eşitini kendisinin verdiği puanlamayla ölçülmesini amaçlıyor. Bu uluslararası literatürde de kullanılan Türkiye'de de güzel örneği Ford'un kullandığı bir şey. Buradan yöneticinin kendisini tanımasını sağlıyor ve aynı zamanda eğitim stratejilerinin belirlenmesinde de büyük rol oynuyor. Mükellef gelir başkanım az önce belirtti. Mükellef geribildirim sistemini kurduk. Bu mükelleflerin öneri ve sorun teşekküllerini, vergi mevzuatından kaynaklanan önerilerini, bizim vergi dairelerinde sunulan hizmetlerimiz, internette sunulan hizmetlerimiz, çağrı merkezlerimizle ilgili her türlü sorunlarını ve teşekkürlerini bize iletebiliyorlar. Daha sonra çalışan öneri sistemi kurduk. Önce kendi çalışanlarımızı dinlemek amacıyla. Çalışanlarımızın mükellef hizmetleriyle ilgili süreçleri, idari süreçleri ve çalışma ortamıyla ilgili sorun ve önerilerini alıp ilgili birimlere yönlendirip cevaplarını veriyoruz. Bu proje kapsamında iki tane anket çalışması yapıldı. Çalışan öneri ve mükellef memnuniyet anketleri düzenledik. Onların sonuçları...(pardon, ne oldu?) Sol tarafta size göre sağ tarafta evet, proje içinde yaptığımız sağ taraftaki de en son yaptığımız mükellef memnuniyet anketleri. Bu anketlerde bizim internette verdiğimiz hizmetlerden basılı hizmetlerimize kadar, internet vergi dairesi ve normal vergi dairelerimizdeki hizmetlere kadar her türlü kriterin sorulduğu bir anket oldu. Bunu düzenli olarak yapıyoruz. Aynı zamanda bu projeyi Avrupa Birliği denetçileri tarafından bize verilen şey de bunu başka bakanlıklara da anlatmamız konusunda bir öneri geldi. Bu konuda da bir Almanak çalışması yapıyoruz. Şu anda kayıt dışı mücadele ile ilgili müdürlüğümüzle birlikte bu projenin devamı niteliğinde bir proje daha yaptık ve bu ihale teknik aşamasında, ihale şartname belgesi hazırlıyoruz. Bizim kısmımız hizmet kalitesinin artırılması, süreçlerin sadeleştirilmesi, vergi bilincinin artırılması. Süreçlerle ilgili de bir çalışmamız oldu. İlgili birimlerimizde süreçlerimizi çıkardık. Bunlarla ilgili toplantılar yaptık. Şu anda süreçle ilgili bir programın alınıp buna süreçlerin aktarılıp doğru olarak izlenmesi konusunda çalışmalarımız

devam ediyor. Bir de mükellef hizmetleri merkezi projemiz var. Bu daha çok randevulu çalışan ve vergi ile ilgili anketlerimizde çıkan sonuçlarımız tabii insanlarımızın hala bizim yüzyüze sorunlarını anlatmayla ilgili, bizim insanımızın yapısında hala bunun devam ettiğini öğrendik. Ve böyle bir merkezin yaygınlaştırılması ile ilgili çalışmalarımız devam ediyor. Önce Ankara’da açtık, Ankara Vergi Dairesi’ne aktardık. Ve tüm Türkiye’de yaygınlaş... yani en azından 29 il vergi dairesi başkanlığı yaygınlaştırılması ile ilgili analiz çalışmalarımız devam ediyor. Bir de 444 0 189 vergi iletişim merkezimiz var. Burada da bilgi danışma, geri arama, ihbar bildirim, borç sorgulama, ingilizce e-posta, danışmanlık ve borç bildirim çalışmalarına devam ediyoruz. Burada çok ciddi büyük bir çalışmamız gelir uzmanı arkadaşlarımızdan sorulara cevap verip eğer daha uzun ve kapsamlı gerekiyorsa geri aranabildiği iletişim merkezimiz. Bu konuda da ödül aldık. Ve hala kapsamaya devam.... geliştirmeye devam ediyoruz.

Teşekkür ederim.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI'NIN GÖNÜLLÜ UYUM VE MÜKELLEF ODAKLILIK YAKLAŞIMI

Mehmet CEYLAN (Grup Başkanı)

Konu burada denetim, vergi denetimi, kamu denetimi, iç denetim, dış denetim çerçevesinde yürüyen konusu olan bir sempozyumdayız. Biz burada mükellef hizmetleri ve mükellef haklarıyla açıklamalarda bulma ihtiyacı duyduk. Sonuçta mükelleflerin gerekli bilgilendirme yapılıp uyum sağlamaları bilinçlerini arttırması yöntemiyle, denetiminde elinin rahatlayacağını kolaylaşacağını düşünüyoruz. Ayşe Ceceli Hanım'ın da söylediği gibi burada açıklanan faaliyetler, mükelleflere yönelik hizmetlerin neler olduğu mükellef haklarının geliştirmesi ile ilgili ne gibi çalışmalar yaptığımız anlatıldı.

Bu çerçevede de Avrupa Birliği ile bir projeyi bitirdik. İkinci projeyi başlatıyoruz. Bu proje kapsamında yukarıda sunumda anlatılan başlıklar çerçevesinde çalışmalar eylemler düşünülüyor, planlanıyor.

Gerek bu proje olsun gerek diğer üniversitelerimizin, çalışmaları olsun. Mükellef haklarına ve hizmetlerine yönelik çalışmaları olsun. Bize katkılarını bekliyoruz ve bu konuda bir çalışmaları olduğu zaman gerekli desteği vermeyi tabii taahhüt ediyoruz. Bu konuda da işbirliği içinde olmamızın faydalı olacağı ve dolayısıyla da denetimin, vergi denetiminin yapılması öncesinde mükelleflerin gerekli bilgilendirme ile bir rahatlama ortamı olacağını düşünüyorum. Bunu belirtmek istedim.

Teşekkürler.

5. OTURUM SORU – CEVAP

Semi OKUMUŞ (Oturum Başkanı): Peki teşekkürler. Sabrınızı çok zorladık. Madem şimdiye kadar sabrettiniz sorusu olan var mı? Evet, buyrun Hocam.

Soru (?): Öncelikle teşekkür ederim. Yaklaşık 10-12 sene önce bu konular konuşuluyordu. İşte dünya uygulamalarına bakılıyordu. Birçok kavram vardı o anlamda bu konuşulan şeylerin hizmet sunum kalitesi açısından etkinliği açısından yapılmış olması önemli bir başarıdır diye düşünüyorum. Ben sadece bir konuda bilgi almak istiyorum. Bu çalışmalar yapılırken, ana gruplar itibariyle bir düzenleyici etki analizi çalışması yapıldı mı yani biz bu programları hayata geçirirsek, geçirmediğimiz duruma göre işte hani vergi mükellefinin memnuniyeti mali anlamda vergi tahakkuk ve tahsilatında bir artış bunlara bakıldı mı? Bir de bir şey daha mesela bu var olan muhasebeden bilgilerin dışında tahmin yoluyla sistemde üretilen bilgiler de var. Özellikle TÜİK'in Hane Halkı Datası gibi net geliri ifade eden ya da başka çalışmalar. İzleyen dönemde onlara bir en azından hani gösterge niteliğindeki ordaki değişimlerle sizin muhasebe ya da bilançolar üzerindeki değişimleri izleyen bir şey kurulacak mı yani öyle birşey düşünüyor musunuz? Teşekkür ederim.

Semi OKUMUŞ: Biz teşekkür ederiz. Abdullah.

Cevap (Abdullah KİRAZ): Evet sorunuz için öncelikle ben teşekkür etmek isterim. Bu uygulamaları özellikle bizim e-dönüşüm projesi kapsamında hayata geçirdiğimiz uygulamaların ilk başlangıç noktasının aslında şu ana kadarki gözlemlerimiz itibari ile söylüyorum, önemli projelerimizden mesela e-fatura, e-defter, e-bilet, e-arşiv uygulamalarının sektörden gelen yoğun talepler olması ile hayata geçirdiğimizi belirtmek isterim. Örneğin e-fatura öncesinde, EFKS diye adlandırılan Elektronik Fatura Kayıt Sistemi diye adlandırılan sistemden bugüne kadar düzenlenen faturaların sayısına baktım ben yakın zamanda. 3 milyar adet fatura sadece EFKS (Elektronik Fatura Kayıt Sistem) ile düzenlenmiş durumda. Elektronik faturaya baktığımızda yakın zamanda hayata geçmesi münasebetiyle ondaki rakamımız yaklaşık 27 milyon adet fatura. Bu yönüyle mükelleflerimizin gerek kendi iç maliyetlerinde özellikle bunların takdir edersiniz oluşumu, depolanması, muhafazası, ibrazı, iletilmesi büyük faturalaşma ve büyük ... defter tutan mükelleflerimiz için çok büyük maliyetler oluşturma yönündeydi. Bu uygulamalar yönünden mutlaka zaten mükelleflerimiz de, bir geri dönüşüm, alacak noktasında olduğumuzu belirtmek isterim. Ve bu süreç bir noktada kesilmiş değil sürekli toplantılar yapmaktayız. Sürekli geri bildirimler alarak kendimizi de geliştirmekte olduğumuzu da ifade etmek isterim.

TÜİK kapsamında bahsettiğiniz bizim tahmini veriler üzerinden biz Gelir İdaresi Başkanlığı olarak söylüyorum. Sadece tahmini verilerden üzerinden değil de daha sağlıklı daha somut mükelleflerimizden gelen kendi öz bildirimleri ve kendi işlemleri nedeniyle oluşan bilgileri kullanmak şu ana kadar genel yapımız itibariyle mükellef haklarını da gözeterek bunu tahmini bilgilerden ziyade gerçek, reel, somut bilgilere dayandırmak gibi bir davranış içerisinde olduğumuzu belirtmek isterim. Ama TÜİK ile biz hiçbir bilgi paylaşımı trafiği içerisinde bulunmuyoruz hayır bulunuyoruz özellikle yeni atacağımız adımlarda, yeni geliştireceğimiz projelerde TÜİK ile irtibat halindeyiz. Etki analizi kapsamında her projeyi kendi içerisinde gerek bize gerekse mükelleflerimize yaratabileceği etkilerini üç düşünüp bir karar verdiğimizizi ifade etmek isterim. Bu konuda hassasiyetimiz oldukça yüksek seviyede zamanla yeni oluşumlar olduğu için öncelikle ilk başta mükelleflerimiz bir uyum konusunda hep şüpheli yaklaşıyorlar. Özellikle e-fatura uygulamasını 28 Mart'ta 29 Mart'ta 1 Nisan'da yürürlüğe girecek uygulamayı ısrarla erteleyelim diye talepler oldu. Biz, bütün altyapımız hazır. Mükelleflerimize de o altyapıyı alternatif bir yöntem olarak sunduk. Dedik ki bakın önünüzde üç yöntem var. İster özel entegratöre gidip anlaşabilirsiniz. Çok teknik faturalar düzenliyorsanız. Hayır, temel düzeyde

fatura formatı işinizi görürorsa GİB portal uygulamasını ücretsiz bir şekilde kullanabilirsiniz. Veya NET portal size yetmiyor ve de özel entegratöre gitmek istemiyorsunuz gelin kendi bilgi işlem sisteminizi fatura düzenlemek bakımından bizimle entegre edin dedik. Bu üç yöntemi düşündüğümüzde sevinerek söylüyorum çok iyi işler başardık. 1 Nisan'ı, Nisan ayını atlattık. Şu an hiçbir şekilde faturada, trafiğini yönetmede herhangi bir sorun yaşamadığımızı ifade etmek isterim. Zaman zaman, gecikmeler olabiliyor, teknik sorunlar olabiliyor. Mükelleflerimizin tarafında özellikle onları da daha sağlıklı yönetebilmek cevapları oluşturabilmek için yakın zamanda örneğin bir yardım masası teşekkül ettirdik. Onun da duyurusunu sistemimizde yapmayı düşünüyoruz. Gelecek soruları ve cevapları oluşturabilmek, daha hızlı davranabilmek için evet bu minvalde açıklamalarım olacak.

Cevap (Semi OKUMUŞ): Oturum Başkanım ama ben de bir iki birşey söylemek istiyorum; sorularınız gerçekten çok önemli ben de o konularda bir kısım şeyler söylemek istiyordum. En çok aslında akademik camia ile ilişkide olmamızı gereken noktalardan birisi etki analizi konusu. Muhtemelen bir kısım verilere dayanarak bazı çalışmalar yapılmaktadır ama bilimsel anlamda ampirik bulgulara dayanarak bu tür çalışmalar yapılmıyor diye biliyorum. Genel olarak bu anlamda bir sıkıntı var verilerin paylaşımı konusunda. TÜİK ile bile, yani Türkiye’de istatistiki verilerin üretildiği tek ve en önemli kurum neredeyse. Verilerimizin paylaşılması konusunu daha yeni yeni çözme aşamasına geliyoruz. İnşallah ilk çıkacak torba kanuna bir madde koyarak TÜİK ile bu problemi aşabilirsek hem onun aracılığıyla hem de onun belirlediği standartlar doğrultusunda bizim verilerimizi vergi mahremiyetini ihlal etmeyecek şekilde verilerimizi akademisyenlerle paylaşıp bu anlamda bilimsel çalışmalar yapılmasını arzu ediyoruz, böyle bir irademiz var evet. Hocam siz buyrun.

Soru (Doç. Dr. Metin MERİÇ): Doç Dr. Metin Meriç Gazi Üniversitesi biraz önceki sunumda da Faruk Üstad’ın sunduğu vergi gelirlerinde özellikle ceza ve matrahla ilgili denetim sonuçlarında yaklaşık 27 milyara yakın bir kaçak ortaya çıkarıldığı görülüyor. Fakat tabi burada uzlaşma müessesisi devreye giriyor ve uzlaşma müessesisi sonucunda bu oranlar çok daha aşağılara düştüğünü görüyoruz. Bu bilgi sizde daha fazla miktarda var. Bu denetimdeki etkinliğin artırılması durumunda acaba uzlaşma müessesisinin kaldırılması söz konusu olabilir mi? Teşekkür ederim.

Cevap (Faruk GÖZÜBÜYÜK): Teşekkür ediyorum Sayın Hocam. Uzlaşma müessesisi bizim için önemli bir müessese, tabii ki buradaki tespitler tamamen vergi ceza...bunda matrah farkı, matrah farkından teşekkül eden vergi ve ceza var. Dolayısıyla bunlar daha kesinleşmiş olan rakamlar değil daha doğrusu hazineye intikal etmesi gerektiğini iddaa eden vergi inceleme raporlarının sonuçları. Dolayısıyla bunların bir yargısal süreci var yargısal süreçte idare lehine veya aleyhine gelişebilir sonuçlar. Tüm bunlar göz önüne alındığında uzlaşma elbette ara çözüm olarak sistem öngörülmüş ve şu ana kadar da ciddi anlamda katkı sağlayan bir sistem. Son dönemde tabii uzlaşma müessesesi ciddi anlamda tartışılıyor bu tartışılmasının temel nedeni kamuoyuna yansımış olan bir takım uzlaşmalarla ilgili sorunlar. Ama uzlaşma hakikaten hem idarenin hem de yargı yerlerinin iş yükünü ciddi anlamda azalttığını düşünüyoruz. Bu noktada sistemde kişisel olarak sistemde kalması taraftarıyız. İlla her uzlaşmada mutlak surette tüm vergilerin tahsil edileceği gibi bir durum yok. Onun ötesinde tüm vergilerin kaldırılması gerektiği gibi bir durum da yok. Neticede, bir örnek vermek isterim, geçen ay yaşadığımız bir örnek bize gelen bir mükellef uzlaşma Abdullah Beyle beraber üyesiyiz uzlaşma komisyonunda merkeze yüksek miktarda rakamlar gelir ve biz bu miktarı nerdeyse sıfırladık. Sebebi şu bir tespit yapılmış bu tespiti bizim, takdir komisyonu kanalları ile yapılmış ama takdir komisyonu kararı da bizim elektronik sistemlerden kaynaklı bir sıkıntı var. Mükellef kendi beyanını veriyor ticari kazanç beyan ediyor. Beyannameye yansıtırken ticari kazancı beyannameye yansıtması olduğu rakamdan

düşük. Dolayısıyla bizim sistem bunu riskli bir mükellef ve tarhiyat yapılması gereken bir mükellef olarak algılıyor. Mükellefin izahları, bize müracatı vesaire o konulara bakıldığı zaman mükellef aslında doğru yapmış bunun üzerine kanunen kabul edilmeyen gelirleri eklemek suretiyle bir beyan oluşturuyor. Total anlamda beyanda bir sıkıntı yok ama düzen anlamında sistemde sıkıntı var. Kaynağı ne? Uluslararası Muhasebe Standartlarına göre kanunen kabul edilmeyen giderleri kendi içselleştirmesi muhasebe sistemine aktarılması açısından bir problem var. Bu problemi bizim sistem algılayamamış, sistem dolayısıyla yaklaşık yanlış hatırlamıyorsam Abdullah Abi 10 milyona bir matrah ile karşı karşıya kalıyor mükellef. Biz bunu kendi sistemimizden takip ettik. Çözdük konuyu ve karşılaştırmasını yapmak sureti ile burda hakikaten mükellef haklı şimdi yargı yerine gitmiş olsa neticede bunu ilk derece Danıştay vesaire noktalarda hem idaremiz bu noktada tarhiyatları gönderecek ihbarnameleri gönderecek takip edecek yargı yerlerine gidecek vesaire bu konu tamamen anlamsız yere çıkarılmış olan ihtilaf ile uzamış olacak. Bu güzel bir örnek olduğunu düşünüyorum bunun gibi onlarca örnek var bu iyi açıdan baktığımız örnek kötü örneklerimizin çok çok az olduğunu düşünüyorum. O açıdan uzlaşma müessesesinin sistem içerisinde muhafaza edilmesi gerektiğini düşünüyoruz. Teşekkür ediyorum.

Semi OKUMUŞ: Evet hocam siz buyrun sonra da Adnan hocanın son olarak sorusunu alalım.

Soru (?): Efendim öncelikle akademi devlet kurumu ilişkisini bu şekilde güzel örneklerle bize gösterdiğiniz için teşekkür ediyoruz. Maliye Bakanlığı gerçekten aktif bunu görüyoruz. Akademisyenlere birlikte çalışma konusunda diğer aktif olduğu konu da hakikaten mükellefi takip konusunda ciddi şekilde faaliyetleriniz projeleriniz var bunu görüyoruz. Ben yalnız orada birşey diyeceğim espri ile karışık olarak çok fazla aktif olup ceylanları ürkütmeyin ha derim. O da önemli mükelleflerin kendini bu anlamda güvende hissetmesi için. Görselleriniz çok güzeldi. Bu da bize bir...doğrusu bizim için önemli bir konu sunumlarda. Hakikaten bazı slaytlarınız çok güzel hazırlanmıştı yalnız slaytlarla ilgili bir yorumum olacak. Özellikle bu kayıtdışı ekonominin kapsamı konusunda büyüklüğü konusunda bir slayt vardı. Orda rakamlar biraz yanıltıcı yani ilüzyona yol açacak şekilde %32'den %26'ya düşüşü maksimumdan minimuma düşüş olarak gösterilmiş. Genellikle iktisada giriş derslerinde grafiklerin ve rakamların kullanılmasında böyle ilüzyona yol açacak şekilde kullanılmaması yönünde şeyler vardır. Bu konuda da yine ben sizinle özel olarak paylaşmak isterim. Benim aslında iki sorum var biraz da Faruk Bey'e olacak sorularım. Birtanesi, biz bazı sektörlerde, bazı ekonomik aktivitelerde hükümet olarak, iradi olarak kayıt dışını tolere ediyor muyuz? Böyle bir şey var mı? İradi olarak tolere ettiğimiz birtakım sektörler hala var mı? Politik olarak, bu önemli. İkinci sorum da aslında güncelden yine böyle özellikle seçim tartışmalarında karşınıza çıkar. İşte ekonomik dalgalanma olduğunda ya da durgunluk olduğunda birileri der ki teğet geçti, birileri der ki değdi değmedi o şekilde bunu şu anlamda soruyorum kayıt dışılığın ekonominin 4 te 1 i ya da 3 te 1 civarında olduğu bir yerde ekonomik krizin ekonomiye ne kadar değdiğinin doğru değerlendirmesini nasıl yapabiliriz? Kayıtdışılığın varlığında bu değerlendirmeyi doğru yapabilmek için neler biliyoruz? Ben bunları sormak istiyorum teşekkür ederim.

Cevap (Faruk GÖZÜBÜYÜK): Teşekkür ediyorum Sayın Hocam. Aslında biz ilüzyon yapmıyoruz ama veriler ordan kaynaklı bunu tabii şöyle bu ölçüm konusunu az önce ifade etmeye çalıştım Schneider'dan faydalanıyoruz. Ama bu yılın sonuna kadar kendimiz ve Sakarya Üniversitesi ile beraber yaptığımız bizi daha fazla yansıtan kayıt dışı ekonomi sonuçlarını oluşturacağız. Yine Schneider'in kullanmış olduğu metodolojiyi ve aynı sistemi kullanmak sureti ile bir ölçümleme yapacağız o ölçümlerin sonucunda daha sağlıklı tartışabiliriz diye düşünüyorum. Kayıt dışının tolere edilmesi mevzuu eğer kastınız istisnalar ve muafiyetlerle ilgili vergi dışı bırakılması ise bunu tabi siyasi iktidarın bir iradesi olarak düşünmek lazım. Eğer siyasi iktidar bunu böyle düşünüyorsa kayıt dışı anlamında mutlak surette vergi almayı vergi dışı

birakmayı düşündüğü alanlarla ilgili böyle birşeyden bahsedilebilir. İkinci sorunuz da Hocam bu şey meselesine geliyor hakikaten daha öz ifade ile kayıt dışı ekonominin sübabı mıdır? Tartışmalarına getiriyor. Resmi olarak biz şunu diyoruz kayıt dışı ekonomi mutlak surette kayda alınması gereken ve kayda alındığı zaman ekonomiye can verecektir diye ifade etmeye çalışıyoruz. Dolayısıyla kayıt dışı ekonominin kayda alınması ile beraber özellikle kayıt dışı istihdamın kayda alınması ile beraber özellikle bu hasıla artışı bu hasıla artışıyla hizmet artışına döneceği dolayısıyla bu noktalarda daha fazla hizmet üretileceğini söyleyebilirim teşekkür ederim.

Semi OKUMUŞ: Evet, Adnan Hocam.

Soru (Adnan ?): Teşekkür ederim Sayın Başkanım. Şimdi üniversite ile gelir iradesi arasındaki işbirliği konusunda ve özellikle de örneğin e-devlet uygulamalarının gelir idaresi tarafından kullanılmasında etki analizinin yapıp yapılmadığı ile ilgili bir soru da oldu. Bu konuda kısa bir bilgi vermek istiyorum ben Uludağ Üniversitesi'nde beş tane öğretim üyesi tarafından geçen sene tamamlanan bir projeden bahsetmek istiyorum. Venkatesh tarafından geliştirilmiş olan birleştirilmiş teknolojik kullanım ve kabullenme teorisi diye bir teori yani bütün dünyada teknolojik kullanımın etkilerini ölçen bir yapısal iş.. modellemesi var. Bunu kullanarak bundan yararlanarak biz burda ölçeğinde gelir idaresinde net uygulamalarının mükellefler tarafından kullanımının nasıl olduğunu ölçtük ve sonuçları da BİLGESAM tarafından bir kitap olarak yayınladık. Burada çok çarpıcı iki noktadan söz edicem çünkü geniş kapsamlı bir bilimsel araştırma projesi idi. Sonuçlardan birtanesi şu ki gelir idaresi bu yönde çok doğru adımlar atıyor. Performans beklentisi faktörüne yönelik yani mükelleflerin performansını artırıcı faktörlere yönelik yeni bir teknoloji kullanımı geliştirildiğinde bir birim bir performansta artış olursa 1.15 birimlik kullanım niyetinde pozitif yönde bir etki yaratıyor. Zaten bu etki de maksimum bir etki bizim ölçtüğümüz modele göre ikinci bir nokta da yine çarpıcı algılanan risk faktörü. Yani bu teknolojik kullanımı ile ilgili bir pozitif bir de negatif tarafı var tabii ki risk ne olabilir riski de yaklaşık yine birebir yani riski bir birim azaltırsanız yine kullanım niyeti bir birim arttığını tespit ettik. Tabii bu sonuçları biz gelir idaresi ile de paylaşabiliriz. Yani bu tarz modellemeler dünya da yaygın olarak kullanılıyor zaten ama şunu söyleyebiliriz Türk insanı e-devlet uygulamaları konusunda son derece yatkın bir insan. O yüzden her türlü teknolojik yeniliğe açık bir mükellef. Bu yönden gelir idaresinin de bu yöndeki adımları çok hızlı bir şekilde benimsendiğini söylemek istiyorum. Teşekkür ederim.

Semi OKUMUŞ: Biz teşekkür ederiz bu vesileyle tabi şu düzeltmeyi yapmış olalım. Hocamın bahsettiği etki analizi elbette ki bazı çalışmalarla alakalı bu tür analizler yapılmıştır. Benim kastım büyük oranda sistematik olarak ne yazık ki böyle bir şeyin yapılmadığı şeklinde yani önce bi analizi yapalım bakalım sonuca göre karar verelim şeklinde gitmediği şeklinde inşaallah bunu da sistematik hale getirme imkânımız olur. Sabrınızı çok zorladık ama bundan sonra nasılsa program yok başka programı olmayanlar muhtemelen burda bekliyor. Evet, buyrun hocam.

Soru (?): Benim bir sorum olacak şimdi ben ISS vergi komisyonu üyesiyim, Avrupa Birliği'nde de temsilciyim. Sorum şu Avrupa Birliği ve OECD vergi kanunlarına OECD ülkeleri için yeniden yapılanmaya sokuyor hibit denen sürtüşmeleri kaldırmaya çalışıyor. Çok teşekkür ederim ben de sizin aranızdan yetiştim bilgiler edindim şimdi fakat bir konuda bilgi edinmek istiyorum. Acaba biz OECD normlarına uygun olarak vergi kanunlarımıza bu çalışmanın içerisinden dahil olup bir düzeltme yapacak mıyız? Yani OECD ülkeleri tek tipe geçiyor Avrupa Birliği tek tipe geçiyor şimdi. Birtakım sürtüşmelerimiz var uluslararası ticareti olumsuz etkilemeye başladı. Bu konuda bir bilgi rica ediyorum teşekkür ederim.

Semi OKUMUŞ: Öyle bir bilgi var mı komisyonumuzda?

Cevap (Faruk GÖZÜBÜYÜK): Hocam şöyle söyleyebiliriz yine detaylı bilgiyi daha sonra da arz edebiliriz ama şu anda da olan bilgi çerçevesinde bizim OECD ile yürütülen zaten sürekli bir çalışmalarımız var bu noktada OECD'nin eğitimlerinin bir kısmı Türkiye'de yapılıyor. İntikal eden sorunlar çerçevesinde OECD ile yürütülen bir çalışma var ama kapsamlı bir çalışma gelir vergileri ya da servet üzerinden alınan vergiler tarzında bir yaklaşımla bütünleştirme var mı o komisyonlar çalışıyor ama hangi aşamada hangi konularda çalışıyor daha sonra size bilgi sunalım. Şu anda daha çok bu tarz sürtüşmeler ya da bu tarz problemler yani uluslararası ticaretten kaynaklanan problemler çifte vergilendirmeye önleme anlaşmalarıyla ortadan kaldırılmaya çalışılıyor hepimizin malumu. Son dönemlerde bu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına gelir idaresi ciddi ağırlık verdi. Şu anda yanımızda istatistikler yok ama bu sayının sürekli arttığını söyleyebilirim. Özellikle bu vergi cenneti olan ülkeler veya bilgi alınması zor olan ülkelerle de ilgili ikili vergi anlaşmaları yapmak suretiyle ciddi bilgi akışını sağlamaya çalışıyoruz. Ama sorduğunuz spesifik OECD ile ilgili olan çalışmayı daha sonra size iletirim hocam.

Cevap (Abdullah KİRAZ): Ben de ilave bir açıklama yapmak isterim. Bizim bölümlerimiz itibari ile bazı konuların OECD ile müzakere konusuna hakim Sayın Hocam. Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığımız bu konuda daha detaylı bilgilere sahiptir şu an burada bulunmuyorlar kendileri. Biz mesela e-dönüşüm projesi kapsamında örneğin dijital ekonominin vergilendirilmesi ile ilgili OECD Paris'te toplantı tertipliyor. Bu toplantılara gerek bizim birimlerimizden gerekse Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı'ndan katılan arkadaşlar oluyor. Gelir politikalarından oluyor bunların kendi mevzuatlarımızdaki yeri değerlendirilmesi bu bir süreç takdir edersiniz. Uzun yıllar tartışılan ve uluslararası anlamda da henüz açıklığa kavuşmamış pek çok konular karşılıklı olarak değerlendiriliyor bunu ifade etmek isterim.

Semi OKUMUŞ: Teşekkürler, evet buyrun Hocam. Herhalde son soru artık, haa pardon buyrun.

Soru (Eşref ÇİÇEKLİ): Eşref Çiçekli, Sayıştay denetçisi, ben bir soru sorucam, veri tabanı uyumlaştırması ile ilgili Sayıştay'da ben Sosyal Güvenlik Kurumu gurubundayım. Sosyal Güvenlik Kurumu biliyorsunuz en büyük veritabanına sahip kamu kurumu bizim orda bu seneki raporumuzda da yer alan bir konu var. Bu konu ile ilgili, size bakar tarafı da var yani yaptığımız incelemenin bununla ilgili bir soru soracağım. Konu şu ücretlerle ilgili muhtasar beyanname düzenleniyor biliyorsunuz bu ücretlerle ilgili düzenlenen muhtasar beyanname ile Sosyal Güvenlik Kurumu'nun ücretlerden aldığı prim gelirleri arasında veri tabanı anlamında bir uyum sorunu var. Bundan dolayı da bir hem prim kaybı hem de vergi kaybı ihtimali söz konusu bizim bulgumuz net bir sonuç içermiyor çünkü dediğim gibi teknik sorunlar var. Arada uyum problemi olduğu için daha önce gelir idaresinin ve Sosyal Güvenlik Kurumu'nun bir ortak çalışması olmuş. Bunu yaptığımız görüşmelerde edindik. Bununla ilgili, yani çok önemli bir konu olduğu için söylüyorum. Hem de slaytınızda devlet kurumlarının tabanının veri kurumlarının uyumlaştırması geçtiği için söylüyorum. Bununla ilgili çalışmalarınız ne düzeyde, yapmayı düşünüyor musunuz, eylem planınız var mı? Hani öneri olarak söylüyorum. Teşekkür ederim.

Cevap (Abdullah KİRAZ): Bir hususu var. Özellikle kayıt dışı ekonomiyle mücadele eylem planında Sosyal Güvenlik Kurumu'nun koordinatör kuruluş olarak gözüktüğü eylemlerden birtanesi. Özellikle SGK ve Maliye Bakanlığı'nca yürütülecek olan yoklama dediğimiz faaliyetlerin ortak, standart bir form üzerinden gitmesi taleplerini karşıladık biz. Şu an bizim yoklamalarında kullandığımız formlar şuan Sosyal Güvenlik Kurumu'nun da görüş alış-verişi yapılarak nihayete kavuşturulmuş olan formu. E-yoklama dediğimiz sistemde de tam detaylı kısmına giremedik süre kısıtı nedeniyle. Orada örneğin bir iş yerinde yoklama yapılırken, çalışan bilgilerinin alınırken SGK için ve bizim için önemli olan bilgiler aynı alınması gündeme gelecek. Bahsettiğiniz konu özellikle büyük ihtimalle muhtasar beyannamelerin ve eki icmallerin

gönderilmesi usulü ve esasında yapılacak bir takım düzenlemelerle alakalı olduğunu düşünüyorum. Bunun için de yine benim çalışma grubumda değil de diğer çalışma arkadaşlarımızca yürütülen çalışmalar olduğunu biliyorum. Bizim Emrah Beylerin şubesinde. E-beyannamelerin yeniden tasarlanmasıyla ilgili çalışmalar yoğun bir şekilde yürütülüyor. Bunu ifade etmek isterim.

Cevap (Faruk GÖZÜBÜYÜK): Bu SGK ile işbirliği noktasında bizim en büyük paydaşlarımızdan bir tanesi SGK. Neticede aynı taban üstünden besleniyoruz şu alanda. Dolayısıyla SGK ile o bahsettiğiniz konuyla alakalı daha önce de gündeme gelmişti. Bundan iki yıl önce yanlış hatırlamıyorsam SGK ile sayın bakanların da katıldığı bir protokol yapıldı. Bu protokol çerçevesinde bu bilgi alış-verişleri yapılıyor. Yapılması prensip kararı alındı. Sanıyorum yazılımlar konusunda bu bilgi biraz eski. Şu an giderilmiş arkadaşlar. Yazılımlarla ilgili bir uyuşmama problemi vardı veri tabanları arasında ki dil problemi. Onu giderdiler diye düşünüyorum. Dolayısıyla bu daha önceden tespit edilmiş bir alan, ona ilişkin de çözüm üretilmiş durumda. Sadece uygulama noktasında yazılımın güncellenmesine ilişkin yeni ara yüzlerin yazılmasına ilişkin çalışmalar devam ediyor. Dolayısıyla o şuanda iki idarenin kullanımında olan ve geliştirmeye çalıştıkları bir alan bunu ifade etmek isterim.

Semi OKUMUŞ: Bir iki cümle de ben söyleyim. Normalde bahsettiğiniz alanda devlet kurumları içerisinde gerçekten büyük bir karmaşa var. Her kurum kendisi verilerini oluşturup o verilerle bir kısım sonuçlara gitmeye çalışıyor, bu verilerin uyumlaştırılması ve standartlaştırılması konusunda elbette biz her türlü katkıyı sunarız ama bunda koordinasyon görevi yürütecek bir durumumuz yok. Ama TÜİK böyle bir problemin olduğunu farkında periyodik olarak kurumlarla toplantılar yapıyor. Ne zamana somut aşamaya gelir bilemiyorum ama bu konu üzerinde TÜİK çalışıyor diye biliyorum. Evet, arkadan bir soru alalım o zaman.

Soru (Prof. Dr. Semih ÖZ): Sayın Başkan teşekkür ediyorum. Prof. Dr. Semih Öz. Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi. Burada öncelikle ben panalistlere teşekkür etmek istiyorum, güzel sunumlar yaptılar. Diğer taraftan da daha önceden Gelirler Genel Müdürlüğü'nde ben daire başkanıydım ve bu arkadaşların bahsetmiş oldukları çalışmaların ilk başladığı dönemlerde bu çalışmaları başlatan ekiplerin de başkanıydım. Bu nedenle hani bu çalışmaların oldukça güzel yerlere gelmiş olduğunu görüyorum. Diğer taraftan bu konularla ilgili iki konuya dikkat çekmek istiyorum. İki konuyla ilgili endişelerimi ve kaygılarımı dile getirmek istiyorum.

Birincisi şu; burada hani Gelir İdaresi Başkanlığı bu konularda çalışmalar yaparken temel hak ve özgürlüklerle ilgili bireylerin alanlarına da giriyor ve seyahat edenlerin özgürlüğü bunların izlenmesi gibi hani bazı konularda potansiyel tehlikeler içeren konular var. Bu konularda Gelir İdaresi Başkanlığı kendisini sınırlandırmayı düşünüyor mu?

İkincisi bu çalışmaların başladığı dönemde yapılan bir yasal düzenleme vardı ki zaten veri ambarı çalışmaları da buna dayanıyordu. Bu da gelirin tanımıyla ilgiliydi. Biliyorsunuz bu konuda iki tane temel esas var; Bir tanesi kaynak kuramı, bir diğeri ise safi artış kuramı.

Şimdi bütün bu çalışmalar safi artış kuramına göre yapılmıştır. Diğer bir ifadeyle bu 4369 sayılı kanunla bağlantılı gelirin tanımı değiştiğinde harcamalar da gelirdi. Şimdi burada yapılan çalışmalar var. Ama 2003'teki yasal değişiklikte bu tamamen kaldırıldı. Safi artış kuramı uygulamasından Türkiye'de vazgeçildi. Dolayısıyla kayıt dışı ekonomiyle mücadele etmek için safi artış kuramını destekleyen bir gelirin tanımı yapılmadan bu çalışmalar başarıya ulaşabilir mi? Örneğin şuan plan bütçe komisyonunda mecliste bir yasa tasarısı var ve burada da gelirin tanımında bir değişiklik yok. Oysaki bu çalışmaların başarıya ulaşması için ben gelirin tanımının

da değişmesi gerektiğini düşünüyorum. Bu konuda sizler ne düşünüyorsunuz? Çok teşekkür ediyorum. Sağolun.

Cevap (Abdullah KİRAZ): Özellikle bu e-uygulamalarımız kapsamında Gelir İdaresi Başkanlığı olarak sahip olduğumuz bilgilerin konusunda temel hak ve hürriyetler konusundaki eleştirilerinize ve o taşımış olduğunuz hassasiyete, biz de kurum olarak, yönetmekte olduğum birim olarak sahip olduğumuzu belirtmek isterim. Bu bilgilerin dışarıya karşı korunumu, siz de uzun yıllar bulundunuz. Bu konudaki gerekli güvenlik tedbirlerinden tutun, çalışma usul ve esaslarından tutun, bilgilerin depolanmasındaki uluslararası standartlar gereği bilginin muhafazasını tutun ve Vergi Usul Kanunu’nda yapılan temel düzenlemelerden tutun biz bu bilgileri kendi dışımızda, özellikle temel hak ve hürriyet olacak, vergi mahremiyeti sayılacak hiçbir bilgiyi paylaşmamayı temel prensip olarak kabul ediyoruz ve paylaşmıyoruz. Bunu açıkça ifade etmek isterim. Şöyle bir değerlendirmeyi hiçbir zaman yaptığımızı hatırlamıyorum. Yani örneğin sen bugün şuraya seyahat etmişsin, sonra şuraya gitmişsin, bugün şu yemeğini yemişsin gibi bir uygulamayı hiçbir zaman biz mükelleflerimiz ve o faturaya muhatap olan kişiler açısından yapmadık ve yapmayız da. Bizim asıl burada noktamız; vergi mükellefleri ile özellikle o belgeyi düzenleyen mükelleflerimizin siz de takdir edersiniz ki hasılatlarını kavramak için kullandığımız bir araç ama ifşa konusunda büyük hassasiyetlere sahip olduğumuzu son olarak ifade etmek isterim. Diğer ikinci sorunuzu tam olarak hatırlayamadım tekrar.

Cevap (Faruk GÖZÜBÜYÜK): Ben cevap vereceğim. (Faruk Gözübüyük). Teşekkür ederim Sayın Üstadım. Semih Üstad da İlhan Üstad da bizim bu veri ambarının oluşmasında çok ciddi emekleri var. Onların atmış olduğu tohumlardan filizlenen uygulamalar bunlar. Ben huzurlarınızda onlara da teşekkür etmek istiyorum tekrardan. Temel hak ve özgürlükler konusuna girme meselesine üstad bahsetmişti. Zaten bizim almış olduğumuz bilgilerin tamamı Vergi Usul Kanunu’ndan kaynaklı yetkiden alıyoruz. Dolayısıyla Vergi Usul Kanunu Gelir İdaresi Başkanlığı’na, maliyeye idaresine bu konuda inanılmaz yetki tanıyor. Dolayısıyla her kurumdan aldığımız veri bilgilerinin tamamında temelinde Vergi Usul Kanunu’n bize tanımış olduğu yetki var. Biz bu yetkiyi aşmak gibi bir derdimiz yok. Başka kurumlarda eğer diğer kurumlarla kanun kaynaklı zorunluluk olmadığı sürece diğer kurumlarla da paylaşılmıyor. Bence bu sorunuz aslında şöyle bir soruna işaret ediyor, biraz önce de Sayın Başkan ifade etti. Türkiye’deki temel problem veri sağlanması veri problemi ve veri paylaşımı. Buna ilişkin geçmiş dönem eylem planımızda bir eylemimiz var. Temel amaçlardan bir tanesi buydu eylem planının. Türkiye’de her kurumun, bir defa anayasal bir engel var. İkincisi her kurumun kendi mevzuatlarından kaynaklı bilgi paylaşmaya yönelik engeller var. Bunun çözümü nedir? Bunun çözümü; bir üst kurul niteliğinde bir yapılanmayla bu işin hem yasal kısıtlarının ortaya konması, hem teknik anlamda kurumların aynı veri tabanını oluşturacak şekilde organize edilmesi gerektiğini düşünüyoruz. Bu çalışmalarla ilgili TÜBİTAK önderliğinde Ulaştırma Bakanlığı’nın da katılımıyla uluslararası şuan ismini yanlış hatırlıyor olabilirim ama bilgi paylaşımına yönelik bir platform başlatıldı bu platformun başkanı Sayın Başbakan ve yürütülmesini de TÜRKSAT’a verdiler. Bunun yapacağı temel şey şu; tüm kurumlardaki üretilmiş olan verilerin veri desenleri tespit edilecek. Bu veri desenlerinin konuştuğu dil tespit edilecek, sonra hangi kurum, hangi veriyi, hangi amaçla istiyor bunlar tespit edilecek, bunlara ilişkin olarak yasal veya anayasal bir problem var mı o tespit edilecek, bunlardan sonra çözüm üretilip tek bir kaynaktan veri üretilip tek bir kaynaktan paylaşılacak. Çağımızın ya da bundan sonraki dönemin en temel problemlerden bir tanesi veri transferi, veri güvenliği olduğunu düşünüyoruz. Bu nokta da ilk günkü hassasiyeti taşıdığımız belirtmek isterim. Ayrıca bunları 4169 mantığıyla nerden buldum veyahut gelirin tanımındaki geliri kavramaya yönelik bir çalışmaya şuanda dönüşmesi mümkün değil. Abdullah Bey de ifade etti. Bizim tamamen gayretimiz riskli mükelleflerin şuanki mevzuatın vermiş olduğu yetki çerçevesinde, riskli

mükellefleri tespit etmek ve mümkün olduğu kadar bunların gelirini (gerçek gelirini) kavramaya yönelik. Diğer türlü tüm iş ve işlemlerini kavramak gibi bir amacımız olmadığını ifade etmek isterim.

Semi OKUMUŞ: Evet Hocam siz buyurun.

Soru (Prof. Dr. Güneri AKALIN): Kayıt dışılıkla ilgili programda ifade ettiğiniz görüşleri kutlarım ancak iki şey ifade etmek isterim. Birincisi; kayıtdışılığı bugünden yarına çözülebilecek gibi bir sorun gibi takdim etmek belki yanıltıcı olabilir. Arkadaşımızın söylediği husus o. İşsizlik devam ettiği sürece, üretim yapısı devam ettiği sürece, küçük üreticilik üretim yapısı devam ettiği sürece kanunlarımız da buna müsaade etti. Mesela basit usul devam ettiği sürece. Küçük çiftçi muafiyeti devam ettiği sürece. Bu işin doğasında Türkiye'nin de ekonomisinde kayıtdışılığın da devam edeceğini biliyorum. Çok zorlarsak, kesin ve kat-i sonuçlar almaya kalkarsak işsizlik konusunda çok sıkıntılı durumlar yaratabiliriz. İkinci bir mesela verdiğiniz verilerle ilgili. Şimdi mesela diyorsunuz ki; kayıtdışı ekonominin oranı kayıt dışı istihdamdan daha küçük. Oysa kayıt dışı istihdam bir girdi. Outlooktan daha, Outlook ondan daha büyük olması gerek o yüzden rakamlarınız benim açımdan eleştirilebilecek bir noktada. Yani ben o araştırmaları bir kere daha gözden geçirin derim. Etki analizine gelince yani etki analizinde çok esaslı bir veri var. Lütfen elektronik kira beyannameleri girdiniz. Kira artışlarındaki enflasyon oranını bir dikkate alın. Benim anladığım kadarıyla İstanbul'da %25-30 civarında bir artış olduğu. İkinci bir husus etki analizinde dikkate alacağınız şeyler; Vergi yükünü arttırıyor musunuz? Vergi yükünün artışının tasarruflar ve büyüme üzerindeki etkileri neler? Galiba yarınki kendi tebliğimde bunları tartışacam. Sizden farklı düşünüyorum diye ifade etmek istedim. Teşekkür ederim. İtirazları bilerseniz ilerideki sunumlarda daha farklı davranırsınız. Sağ olun.

Semi OKUMUŞ: Katkılarınız için teşekkür ediyoruz Hocam. Organizatörlerden işaret geliyor. Başka soru yok. Peki, tekrar sabrınız için çok teşekkür ediyorum. Umarım hepimiz açısından çok faydalı bir oturum olmuştur. Tekrar hepinizi saygıyla selamlıyorum. Maliye Bakanlığı değerli temsilcilerine teşekkür ediyoruz.

19 Mayıs 2014 – Pazartesi
6. Oturum: DENETİMDE ETKİNLİK

Oturum Başkanı: Prof. Dr. Ahmet ULUSOY

KONUŞMACILAR

Prof. Dr. Mehmet ARSLAN

Yrd. Doç. Dr. Mine BİNİŞ

Vergi Denetiminde Bir Etkinlik Sorunu Olarak Mükellef Seçimi

Yrd. Doç. Dr. Memduh ASLAN

Vergilendirmede Elektronik Belgelerin Hukuki Geçerliliklerinin Değerlendirilmesi

Prof. Dr. Güneri AKALIN

Kalkınan Ekonomi Türkiye’de Denetimin Etkinleştirilmesi

Prof. Dr. İsa SAĞBAŞ

Prof. Dr. Naci Tolga SARUÇ

Türkiye İçin Formül Yöntemiyle Vergi Tahsisi Önerisi

Soru- Cevap

VERGİ DENETİMİNDE BİR ETKİNLİK SORUNU OLARAK MÜKELLEF SEÇİMİ**Prof. Dr. Mehmet ARSLAN****Yrd. Doç. Dr. Mine BİNİŞ****Özet**

Bu çalışmanın amacı vergi denetiminde etkinlik sorunu olarak mükellef seçiminin incelenmesidir. Vergi ilişkisinin doğası gereği her zaman için yasal olmayan faaliyetlerin var olacağı ve toplumun belli bir kesiminin vergi kaçırma güdüsü ile hareket edeceği bir gerçektir.

Vergi denetimlerinin oransal büyüklüğü önem arz etmekle birlikte asıl üzerinde durulması gereken konu, mevcut sistem içerisinde gerçekleşen denetimlerdeki etkinliğin sağlanmasıdır. Vergi denetiminde önemli etkinlik sorunlarından biri de mükellef seçimidir. Vergi idaresinin denetime ayırdığı kaynakların beyanda bulunmayan veya eksik beyanda bulunan mükellefler üzerine yoğunlaşması vergi denetiminde etkinliğin artmasına imkân verecektir. Vergi denetimlerinin daha etkin gerçekleştirilmesinde ve mükellef seçiminde bilişim teknolojileri önemli bir fonksiyona sahiptir. Çalışmada vergi idaresinin yeniden yapılandırılması sonucu oluşturulan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı ile stratejik bir hedef olarak düzenlenen risk analizi uygulamalarının ve uygulamaya konulan ve konulmasına yönelik çalışmaları devam eden otomasyon projelerinin mükellef seçimi ve vergi denetiminde etkinlik üzerine olası etkileri incelenmiştir. Bilişim teknolojileri aracılığıyla denetlenen mükelleflerin seçiminin başarılı sonuçlar doğurma potansiyeline sahip olduğu ve denetimde etkinlik artışı meydana getirebileceği sonucuna varılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Denetimi, Etkinlik, Vergi, Mükellef Seçimi

AS AN EFFECTIVENESS PROBLEM OF TAXPAYER SELECTION IN TAX AUDIT**Abstract**

The purpose of this paper is to examine the effectiveness of tax audit, in particular selection of the taxpayer. Due to the nature of tax relationship, at any time there will be illegal activities and it is a fact that there will be always a certain segment of society who acts with the motive of tax evasion.

Although the proportional size of the tax audits are important, real need to focus is to ensure the effectiveness of tax audit, which takes place within the existing system of supervision. One of the important issue in the tax audit is the selection of taxpayers. The resources allocated for the tax audits by the tax administration will give the chance to increase effectiveness in tax audit that focused on taxpayers who have not statements or incomplete statements in their declarations. For carrying out more effective tax audits and selection of taxpayers, information technologies have an important function. In this study, Turkish Tax Inspection Board which is created by the restructuring of tax administration, risk analysis applications regulated as a strategic goal and efforts to be implemented and ongoing automation projects, possible effects on the taxpayer selection and the effectiveness of tax audit were investigated. It is concluded that the selection of taxpayers will be audited through the information technology has the potential to give successful results and increases the effectiveness of audit.

Key Words: Tax Audit, Efficiency, Tax, Taxpayer Selection

JEL Classification Codes: H83, H20, H21, K34

GİRİŞ

Mükellefler açısından verginin bir gider kalemi olması, külfet algısına yol açmakta ve mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini azaltmak için yasal veya yasal olmayan çeşitli yollara başvurmalarına sebep olabilmektedir. Denetime tabi tutulma ihtimali, doğru beyanda bulunulmadığı zaman cezai yaptırımlarla karşılaşma endişesi ile birey ve kurumları doğru beyanda bulunmaları yönünde teşvik eden bir unsur olmaktadır. Denetim her ne kadar bir

tehdit/korku unsuru olarak görülse de vergilendirmenin temel ilkelerinden olan vergilemede eşitlik, genellik ve adalet ilkelerini temin etmede devletin kabiliyetini artırıcı bir fonksiyon üstlenmektedir. Özellikle mükellef hakları doğrultusunda düşünüldüğünde vergisini doğru şekilde beyan edip zamanında ödeyen mükellef ile vergisini eksik beyan eden/ödeyen veya beyan etmeyen ve vergisini hiç ödemeyen bireylerin sistem tarafından tespit edilmesi gerekliliği ön plana çıkmaktadır.

Vergi ilişkisine taraf olan mükellef ve vergi idaresinin aslında karmaşık bir vergiye uyum oyunu içinde olduğu, her iki tarafın da stratejik olarak hareket ettiği ifade edilmektedir. Bir yandan mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun sağlanması diğer bir yandan da denetlenecek mükellefin doğru seçimi günümüzde vergilendirmede önem kazanan konulardandır. Vergi idarelerinin ise vergiye uyumu sağlamada ellerindeki kaynakları kullanmadaki etkinliği önem taşımaktadır. Vergi denetiminde etkinlik sağlamada mükellef seçimi büyük bir role sahiptir. Tüm mükelleflerin teker teker denetime tabi tutulması mümkün değildir.

Bilgi ve iletişim teknolojilerindeki gelişmeler vergi denetiminde mükellef seçimine farklı bir boyut kazandırmıştır. Mükellefin seçimi konusu kapsamında denetimde etkinlik sağlamanın başlıca yolu denetim stratejisinin risk analizine dayanması, yüksek riskli bireyler arasından mükelleflerin seçilmesidir. Gelir idaresinin yeniden yapılandırılması sonucu oluşturulan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı ile birlikte vergi denetimlerinde mükellef seçiminde, risk unsurlarına bağlı olarak mükellefler gruplara ayrılmakta ve incelenmesi gereken mükellefler bu şekilde tespit edilmektedir. Bu çalışmanın temel amacı, vergi denetiminde etkinlik sağlamaya yönelik mükellef seçiminin önemine, mükellef seçilirken üzerinde durulması gereken hususlara dikkat çekilmesi ve son düzenleme olan denetimin tek çatı altında birleştirilmesi ile uygulamaya geçen risk analizi uygulamalarının olası etkilerinin ortaya konulmasıdır. Bu kapsamda ilk olarak denetim ve vergi denetimi kavramlarına açıklama getirilecek ve bazı gelişmiş ülke örneklerinden hareketle vergi denetimindeki yeni eğilimler ortaya konmaya çalışılacaktır. Son olarak ise Türkiye’de vergi denetiminde bilişim teknolojilerinden mevcut yararlanma kapasitesi ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nın kurulması ile bir denetim stratejisi olarak tayin edilen risk analizi uygulamaları ve otomasyon projeleri değerlendirilecektir.

1. Vergi Hukukunda Vergi Denetimi

Vergi hukukunda vergi denetimi, vergi kanunlarının uygulanabilirliği ve sistemin aksayan yönleri konusunda geri bildirim sağlanmasında ve gönüllü uyumun artırılmasında kilit bir rol oynaması açısından mühim bir alanı teşkil etmektedir. Bu çerçevede denetim ve vergi denetimi kavramı, denetim amaçları ve fonksiyonları konunun önemi açısından izah edilmelidir.

1.1. Denetim ve Vergi Denetimi Kavramı

Denetim kavramının kelime anlamına Türk Dil Kurumuna ait İktisat Terimleri Sözlüğünde (TDK, 2014); “kamu ya da özel bir kuruluşa ilişkin bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunun saptanması ve rapor edilmesi amacı ile bir uzman birimi tarafından kanıt toplama ve değerlendirme süreci” şeklinde yer verilmiştir. Diğer bir tanımla ise denetim, “iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların, önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla, tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreç”tir (Güredin, 2000: 5).

Vergi denetimi ise, “mükellefin vergi yükümlülüğünü doğru bir şekilde yerine getirip getirmediğini tespit etmeye yönelik bir incelemedir”. Vergi denetiminin en önemli araçlarından biri olan vergi incelemesini düzenleyen Vergi Usul Kanunu’nun 134’üncü maddesinde “vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak” şeklinde açıklanmıştır. Ancak vergi denetimi sadece mükelleflerin kanuna uygun

hareket edip etmediklerini denetlemekle sınırlı değildir, idarenin kanuniliği ilkesi gereğince idarenin işlemleri de denetlenir.

1.2. Vergi Denetimi Amacı ve Fonksiyonları

Vergi denetiminin temel amacı mükelleflerin yükümlülüklerini kanunlara uygun bir şekilde yerine getirip getirmediğinin tespittir. Söz konusu amacın yanı sıra vergi denetiminin başlıca amaçları aşağıdaki gibi gruplandırılabilir (Tekin ve Çelikkaya, 2013: 49- 52):

1. Mali Amaç: Devletin temel finansman aracı olan vergi gelirlerinin artırılması mali amacı açıklamaktadır. Mali amaç, var olan vergilerin yeniden düzenlenmesi ve vergi sistemi dışında kalmış mükelleflerin sisteme dâhil edilmesi yolu ile gerçekleştirilebilir.
2. Sosyal Amaç: Sosyal amaç kapsamında gelir dağılımı amacı ön plana çıkmaktadır. Herkesten ödeme gücüne göre vergi alınması temel bir prensiptir. Vergi denetimi, sistem içerisinde vergi kaçırmanın tespit edilmesine ve toplumun bütününden gerçek ödeme gücüne göre vergi alınmasına katkıda bulunabilir.
3. Ekonomik amaç: Ekonomik istikrar ve ekonomik kalkınmaya yönelik olan amaç istikametinde; bütçe açıklarının kapatılması, devlet borçlarının ödenmesi, kayıt dışı ekonomi ile mücadele önem kazanmaktadır. Etkin bir vergi denetimi ile mükelleflerin doğru beyanda bulunmaları temin edilerek vergi açığı azaltılabilecek ve devletin borçlanma ihtiyacı azalacaktır. Ayrıca kayıtdışı faaliyetleri kayıt altına alma imkânı doğacaktır.
4. Hukuki amaç: Vergi denetiminin hukuki amacı, kanunların uygulanabilirliğini sağlamaktır. Tüm mükelleflerin kanunlara uygun hareket etmeleri sağlanmalıdır. Bu ise etkin bir vergi denetimi ile işlerlik kazanabilir. Vergi sistemindeki açıkların ortaya konmasında, özellikle kanunlardaki boşlukların saptanmasını ve buna ilişkin düzenlemelerin yapılmasını sağlayıcı bir role sahip olabilir.

Vergi denetimlerinin amaçları ile birlikte fonksiyonlarına da yer verilmesi gereklidir. Fonksiyonları konusunda temel olarak iki işlev ortaya çıkmaktadır. Bunlardan biri araştırma, bir diğeri ise önlemedir. Özellikle son yıllarda iki temel fonksiyonun yanına bir de düzeltme fonksiyonu eklenmiştir (Yıldırım, 2011: 34). Araştırma fonksiyonu kapsamında ödenmesi gereken vergilerin doğruluğu araştırılır. Önleme fonksiyonu da mükellefin henüz vergi kaçırmadan önce vergi kaçırmasını engelleyecek usullerin düzenlenmesidir. Son olarak düzeltici fonksiyon ile mükelleflerin vergi konusunda bilinçlendirilmesi ve eğitilmesi amaçlanmaktadır. Vergiye gönüllü uyum politikaları da bu fonksiyon kapsamında yer almaktadır.

Vergi denetimleri vergiye karşı uyumsuzlukları tespit etmek ve ıslah etmek için yapılmaktadır. Vergiye uyum göstermeyen mükelleflerin tespiti ve cezalandırma ile vergiye gönüllü uyumunun elde edilmesi amaçlanmaktadır. Denetimler ile mükellef yasal yükümlülükleri hakkında bilgi sahibi olmakta ve gelecekteki vergiye gönüllü uyumuna

⁸ katkıda bulunabilmektedir. Ayrıca idare denetimleri ile vergi sisteminin işleyişi hakkında fikir edinebilir. Özellikle mükelleflerin hangi teknikleri kullanarak vergi kaçırdığı hakkında idarenin malumatı olması, buna yönelik stratejiler geliştirmesinde önemlidir (Vellutini, 2011a: 15). Vergiye gönüllü uyum mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini en aza indirmeye çalıştıkları,

⁸ Vergi denetimlerinin vergiye uyum üzerindeki etkisini ölçmeye yönelik Niu (2011: 237- 251) New York'taki yeme ve içme yerlerini temel alarak yaptığı çalışmada, denetim sonrası firmaların daha yüksek miktarda beyanda bulunduklarını, mevcut yılda denetlenen firmanın denetlenmeyen firmaya göre kazançlarını % 2.63 daha yüksek beyan ettiklerini saptamıştır. Bundan sonraki her yılda ise bu oran yaklaşık 1/3 oranında azalma göstermiştir.

vergi idaresinin ise vergi tahsilâtlarını maksimize etmek için denetim seçim kuralları oluşturduğu bir oyun olarak kabul edilmektedir (Alm ve diğ., 2004: 212- 213). Alm ve diğerleri (2004) yaptıkları çalışmada denetim oranlarındaki azalmanın mükelleflerin vergi kaçırma eğilimlerini artırdığı bulgusuna ulaşmışlardır.

1.3. Vergi Denetim Yolları

Vergi idarelerine kayıtlı olan tüm vergi mükellefleri ve vergisel yükümlülükleri düzenli biçimde denetlenmektedir. Yapılan bu denetimler ise genellikle mükelleflerin geçmişlerindeki vergiye uyumları veya vergi kaybına yol açma riski taşıyan mükellefler arasından seçilmektedir. Oysa diğer yandan vergi idaresine hiç kayıtlı olmayan mükelleflerin faaliyetleri vergi idaresinin bilgisi ve dolayısıyla vergi denetiminin kapsamı dışında kalmaktadır (OECD, 2004b: 10).

Vergi denetimi ülkeden ülkeye değişiklik göstermekle birlikte çeşitli ölçütlerden hareketle temel olarak denetimin kaynağı, zamanı ve kapsamı bakımından ayrıma tabi tutulabilir. Vergi denetimi kapsamı açısından incelendiğinde başlıca üç şekilde ele alınabilir (OECD, 2006: 9):

1. *Tam inceleme*: Genellikle mükellefin belli bir veya birden fazla vergi dönemindeki vergisel yükümlülüğü ile ilişkili olan bütün bilgileri içeren geniş kapsamlı bir inceleme türüdür. Bir bütün olarak beyanın doğru olup olmadığının tespit edilmesi amaçlanır. Bazı ülkelerde rastlantısal denetimlerin bir parçası olarak yerine getirilir.

2. *Kısmi inceleme*: Vergi beyannamesindeki spesifik konularla veya belli bir vergi bildirimi ile sınırlı olan incelemelerdir. Tam incelemeye nazaran daha az kaynak kullanımı ve daha kısa sürede sonuçlandırılması nedeniyle daha çok sayıda mükellefin denetlenme imkânı doğuran bir inceleme türüdür.

3. *Tek bir konuyu kapsayan inceleme (Sınırlı inceleme)*: Mükellefin beyanında yapılan incelemeler sonucu vergiye uyum göstermeme ihtimali olan mükelleflerin incelenmesidir.

Diğer bir ayrım ise vergi denetiminin kaynağına göre yapılan sınıflandırmadır. Bu ayrım şu şekilde belirtilebilir (Yıldırım, 2011: 34):

1. *Normal inceleme*: Normal inceleme bir yıl içerisinde belirlenen denetim planları doğrultusunda beyanname seçimi ilkelerine ve öneri raporlarına göre seçilenlerin yanı sıra vergi dairelerince incelemeye sevk edilenleri de içine alan bir inceleme türüdür.

2. *İhbarlı inceleme*: Vergi kaçırdığına ilişkin hakkında ihbar yapılan kişilere yönelik bir incelemedir.

3. *Karşıt inceleme*: Asıl olarak denetlenen mükellefin kayıtlarının doğruluğunun tespiti için bu işlemlerin ilişkili olduğu kişilerin de defter, kayıt ve belgelerinin incelenmesidir.

Son bir ayrım ise zaman açısından yapılan sınıflandırmadır. Söz konusu ayrıma göre (Yıldırım, 2011: 35):

1. *Geriye dönük inceleme*: Geçmiş vergi dönemlerine ilişkin yapılan denetimlerdir.

2. *Cari inceleme*: Henüz vergi dönemi sona ermeden mükellefin vergi döneminin sonunda beyanını tam ve doğru yapmasını sağlamaya yönelik olarak hesap dönemi içinde yapılan incelemedir.

2. Gelişmiş Ülkelerde Vergi Denetimi Uygulamaları

Vergi denetiminin yapısı, aralığı ve süreci ülkeden ülkeye farklılıklar göstermekle birlikte, çeşitli ülkelerdeki denetim yapısının incelenmesi karşılaştırma imkânı vermesi açısından önem arz etmektedir.

2.1. Amerika Birleşik Devletleri

Vergi denetiminin amacı, vergi idaresinin kaynaklarını etkin olarak kullanıp kullanılmadığının belirlenmesi ve mükelleflerin vergiye uyumunu sağlamaktır. Denetimde görevli personeller gelir ajanları ve vergi denetim elemanlarıdır. Gelir ajanları daha çok karmaşık yapıya sahip beyanların denetlenmesi, kurumların ve tüketim vergisi beyanlarının denetlenmesinden sorumludurlar. Vergi denetim elemanları ise gerçek kişilerin beyanlarını incelemektedirler (Doğan ve Kapusuzoğlu, 2005: 28). IRS tarafından çok sayıda Denetim Teknikleri Kılavuzu (Audit Technique Guides- ATGs) yayımlanmaktadır. Söz konusu kılavuzlar ile piyasa ayrıştırmasına gitmekte, denetim teknikleri, sektörel sorunlar, denetim süreci ve denetim elemanlarının denetimleri sırasında gerekli olan diğer konularla ilgili bilgi verilmektedir. Özellikle bu kılavuzlar denetim etkinliğinin ve mükellefleri belli bir grubun veya sektörün bir parçası olarak görerek vergiye gönüllü uyumun geliştirilmesinde önemli katkılar sağlamaktadır (Rettig, 2011: 25).

ABD Ulusal Gelir İdaresi (IRS-Internal Revenue Service) federal devlet düzeyinde vergi beyannamelerinden elde ettikleri bilgileri vergisel amaçlarını gerçekleştirmek amacıyla kullanmaktadır. Eyaletler IRS ile bilgi değişimine yönelik işbirliği içerisinde ve her eyalet beyannameler ile ilgili bilgileri aylık, üç aylık, yıllık gibi belirli sürelerle IRS'ye göndermektedir. Eyaletler yıllık gönderilen bilgileri, IRS Veri Değişim Programı kapsamında IRS'ye göndermektedir. Böylece bilgilerin elektronik ortamda saklanmasına ve analizine zemin hazırlanmaktadır (Birškytė, 2012: 175).

Bireysel olarak denetime tabi tutulacak mükellefler tayin edilirken belirli nitelikler göz önüne alınarak karar verilmektedir. Beyanında şüpheli durumlar veya usulsüz kazançlar tespit edilenler, eyalet tarafından inceleme listesi kapsamında gönderilenler ve IRS planları kapsamında seçilenler örnek verilebilir (Lawsy, 2007: 4). Federal ajans mükellef beyannamelerini denetlerken federal kişisel gelir vergisinde bir uygunsuzluk tespit ettiğinde mükellefe bu farklılığı düzeltmesi için bildirimde bulunmaktadır. Mükellef beyanını düzeltmesi halinde denetime tabi tutulmamaktadır. Eyaletlerce gerçekleştirilen vergi denetimlerinin çoğunluğu, federal ajanstan elde edilen verilerden yola çıkarak yapılmaktadır (Birškytė, 2012: 182).

Bireyler belli bir sabit vergi denetim ihtimali ile karşı karşıya değildirlir. Vergi idaresi genellikle beyannamelerden yola çıkarak stratejik olarak denetime tabi tutacağı kişileri tespit etmektedir. Bu nedenle denetlenme ihtimali, mükellefin davranışlarına ve vergi idaresine bağlıdır (Alm, 1999: 745). Denetime tabi tutulacak beyannameyi seçmenin, farklı yolları bulunmaktadır. En basit ve sık uygulanan yöntemlerden biri olan herkesin sabit bir denetim riskine sahip olduğu rastlantısal denetim kuralı, öncelikli olarak bilgi edinmek için kullanılmaktadır (Alm, 1999: 748).

Vergi denetimine tabi tutulacak beyanlar belirlenirken istatistiksel yöntemlere de başvurulmaktadır. Tüm kişisel beyanlar bir bilgisayar programı aracılığıyla taranmakta ve bir beyannamenin denetime seçilmesi halinde ek bir vergi tarhi olup olmayacağı ihtimali belirlenmektedir. IRS kişisel vergi beyannamelerinin denetime tabi tutulup tutulmayacağı ve beyannamesinde muhtemelen beyan edilmeyen geliri olduğu kanısına varmak için hâlihazırda

diskriminant analizini⁹ kullanmaktadır (Torrey, 2008: 1). ABD’de bireysel incelemelerde gün geçtikçe bilgisayarlı seçim sistemlerinin payı artmaktadır.

2002 yılında Ulusal Araştırma Programı (National Research Program-NRP) uygulamaya geçmiştir. Uygulamadaki amaç mükellefler üzerinde yüke sebep olmadan IRS’nin yüksek kaliteli veri elde etmesidir. Mükellef ile iletişime geçmeden “kanıtları toplama” olarak geçen, sahip olduğu verilerden hareketle denetimlerini yapmayı hedeflemektedir. Kanıtları toplamada mükellefin mevcut ve önceki beyannameleri, nakit ve banka işlem raporları, bağımsız veri bankası ve iş yaptığı ortak ve kurumlarından bilgi temin edilmektedir. ABD’de veriler geçmiş üç yılı kapsamaktadır. Üç yıl içinde denetim yapma yetkisi bulunduğundan bu süre dolduktan sonra geçmiş üç yıla ilişkin veriler silinmektedir (Torrey, 2008: 6).

Beyan edilmeyen gelirlerin tespiti içinde 2002 yılından itibaren IRS tarafından Beyan Edilmeyen Kazanç Diskriminant Endeks Formülü (Unreported Income Discriminant Index Formula-UI DIF) kullanılmaktadır. Her kişinin beyanına beyan etmemiş olabileceği kazançlarına ilişkin bir skor verilmektedir (Torrey, 2008: 7). NRP’ye göre vergi açığının % 80’ni beyan edilmeyen gelirden, geri kalan % 20 ise hiç beyan edilmeyen ve ödenmeyen gelirden kaynaklanmaktadır (Torrey, 2008: 10). Mükellef seçimine ilişkin genel kanı geçmiş yıllara oranla daha fazla indirim mahsup eden mükellefin denetime tabi tutulma ihtimalinin yükselmesidir.

2.2. Almanya

Almanya’nın federal devlet yönetim sistemi, vergi idaresinin örgütlenme şekline de yansımıştır. En üst merci olarak Maliye Bakanlığı, orta kademedede Yüksek Maliye Müdürlükleri ve yerel kademedede vergi daireleri yetkilidir. Almanya’da denetim işlemi; vergi yönetiminin teftişi, vergi incelemesi ve vergi kontrolünü kapsamakta olup “teftiş” Sayıştay tarafından ve vergi incelemesi de vergi dairesinde bulunan inceleme elemanlarınca yapılmaktadır (Yurteri, 2011).

Vergi denetimi de Yüksek Maliye Dairesi’ne bağlı vergi dairesi kadrolarında bulunan denetim elemanlarınca gerçekleştirilmektedir. Eyaletlerin inceleme elemanları dışında Federal Maliye Bakanlığı’nın da eyalet arası incelemeleri yürütmek üzere denetim elemanları mevcuttur (Yurteri, 2011).

Vergi denetimi önceden belirlenmiş sınıflandırmalara göre yapılmaktadır. Bu sınıflandırmalardan biri işletme büyüklüğüdür. İşletmeler büyük, orta, küçük ve mikro ölçekli işletmeler olmak üzere dört gruba ayrılmıştır. Büyük ölçekli işletmeler ile belli bir büyüklüğe sahip orta ölçekli işletmeler özel denetim bürolarınca denetlenirken, diğer gruplar kapsamında kalanlar yerel vergi dairelerince denetlenmektedir (Doğan ve Kapusuzoğlu, 2005: 28). Bir yılda yaklaşık olarak % 4 küçük ölçekli işletmeler ve % 1 mikro ölçekli işletmeler denetlenmektedir. 2008 yılında 44.114 adet küçük ölçekli işletmelere yapılan denetimler sonucu elde edilen ek gelir toplamı vergi hâsılatının % 4’ünü oluşturmuştur (Loeprick ve Engelschalk, 2011: 45- 46).

Vergi denetiminde bilişim teknolojilerinden yararlanılmaktadır. Özellikle vergi kaçakçılığını tespit etmeye yönelik Convera’s RetrievalWare adı altında geliştirilen özel bir yazılım programı ile farklı kaynaklardan elde edilen bilgiler toplanmakta, analizi yapılmakta ve denetim elemanlarına sunulmaktadır (Yurteri, 2011). Almanya’da vergi denetiminde risk analizi uygulamalarına 2005 yılından beri rastlanmaktadır. Her mükellef öncelikle bir KDV kaydı için başvurmakta, bu şekilde oluşturulan ulusal kontrol listelerinden hareketle yüksek riskli

⁹ Diskriminant Endeks İşlevi (DIF) bilgisayar donanımlı, istatistiksel yöntemler kullanılarak mükelleflerin beyanlarının denetlendiği bir yöntemdir. IRS Ulusal Bilgisayar Merkezine gelen beyanlar analiz edilerek bir DIF skoru verilmektedir. DIF skoru yüksek olanların vergi kaçırma olasılığının yüksek olduğu varsayılmakta ve bu beyanların denetlenme ihtimali de artmaktadır (Alm, 1999: 748- 749).

mükelleflerin en kısa zamanda tanımlanması amaçlanmaktadır (European Commission, 2010: 69).

Almanya’da risk yönetiminden sorumlu olan bakanlık Maliye Bakanlığı’dır. Merkezi düzeyde Federal devlet, bölgesel düzeyde eyaletler, yerel seviyede ise vergi daireleri yetkilidir. Risk yönetiminde stratejiler Alman Federe Devleti tarafından belirlenmekte, belirlenmiş stratejiler ise koordineli olarak 16 eyalet tarafından uygulanmaktadır. Değerlendirme sonuçları ise inceleme için bir girdi olarak alınmakta ve federal düzeyde risk yönetim sistemleri geliştirilmektedir. Yerel seviyede risk yönetimi vergi dairelerince uygulanmakta olup, sorumlulukları vergi denetimlerini gerçekleştirmek ve düşük risk taşıyan durumları otomasyona işlemektir (European Commission, 2010: 100). Vergi denetimleri üç yıllık bir süreyi kapsamakta, istisnai bazı durumlarda ise bu süre dört veya beş yıllık bir periyodu içine alabilmektedir. Almanya’ da mükelleflerin her yıl yaklaşık olarak yarısı denetlenmektedir.

2.3. Avustralya

Avustralya Vergi İdaresi (Australian Tax Office- ATO) dünyada vergi idaresinde lider ülkelerden biridir. Avustralya’da vergiye gönüllü uyumu artırmak için uyarlanan gelişmiş bilişim teknolojilerinin, vergi idaresince kullanıldığı birinci yol denetim olmuştur. Vergiye uyum politikalarının temeli mükelleflerin beyanlarının doğruluğunu araştırmak, vergiye karşı uyumsuzluğu tespit etmek ve gelecekte vergi kaçakçılığını caydıracak eylemler geliştirmek üzerine kuruludur (Langham ve diğ., 2012: 365-366).

Beyana dayalı tarhiyat yönteminin yürürlüğe konulması ile birlikte vergiye uyum göstermeyenlerin denetim ile tespiti önem kazanmıştır. Denetimin ilk zamanlarında teknik imkânlardan yararlanma kaynak yetersizliğinden dolayı mümkün olmamıştır. 1988 yılında denetim başlıca karmaşık denetim, firma denetimi ve öncelikli denetimler olarak üç kategoriye ayrılmış ve bir sistematige bağlanmıştır. Aynı yılda proje temelli denetimlerle vergiye uyum eğilimleri saptanmaya çalışılmıştır. 1990’lara gelindiğinde ise ATO mükellefleri piyasadaki iş dallarına göre, yapı ve boyutlarını dikkate alarak sınıflandırmıştır. Farklı mükelleflerin vergiye uyum eğilimlerine yönelik veri toplanmasını içeren kapsamlı denetimler de yine 1990’ların başında uygulamaya geçilmiştir. Sınıflara ayrılmış grupların arasından kapsamlı denetime tabi tutulacak mükelleflerin seçiminde rastlantısal örnekleme teknikleri yine aynı süreçte uygulanmaya başlanmıştır (Whait, 2012: 448). Yeni denetim teknikleri olan risk yönetimi kurallarının geliştirilmesi ile denetime farklı bir çerçeve kazandırılmıştır.

Risk yönetimi Federal Maliye Bakanlığı merkezli yürütülmekte olup, temel amacı mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamak ve vergi kaçırmanın azaltılmasıdır. Risk yönetimi sadece Maliye Bakanlığı’na bağlı olan Risk, Bilgi ve Analiz Merkezi’nce gerçekleştirilmektedir (European Commission, 2010: 96). Risk yönetiminde başlıca Risk Motoru ve Risk Farklılaştırma Sistemi yöntemleri uygulanmaktadır. Risk belirleme ekibi risk yönetiminin sürdürülmesi, geliştirilmesi ve analizinden sorumlu olup her altı ayda bir Risk Bayrak Etkinlik Raporu düzenlemektedir (Australian National Audit Office, 2011: 70).

Denetimin odak noktası küçük ve orta ölçekli işletmelerdir. KOBİ Risk Motoru mükelleflerin risk kuralları karşısındaki uyumlarını ve risk skorlarını ortaya koyan bir bilgisayar programıdır. Söz konusu program çerçevesinde risk skoru yüksek çıkan mükellefler havuza dâhil edilmektedir. 2011 yılında vaka seçimlerinin tutarlılığını geliştirmeye yönelik “ön işlemler” adı altında yeni bir program yürürlüğe konulmuştur. Son olarak geliştirilen Compliance Effectiveness Methodology-CEM yöntemi beyannamelerin, vergisel yükümlülüklerle ilişkin bildirimlerin ve faiz gelirin in işşasını içermektedir (Australian National Audit Office, 2011: 21-22).

2.4. İngiltere

İngiltere’de vergi denetiminin yapısına bakıldığında belirli ölçütler dikkate alınarak çeşitli sınıflandırmalara gidildiği anlaşılmaktadır. İşletmelerin büyüklükleri dikkate alınan ölçütlerden biridir. Büyük işletmelerdeki vergi kaçağı ile ilgili olayların denetimi özel bir birim olan Özel Uyum Dairesince gerçekleştirilmektedir. Devlet içerisinde tamamen farklı konumlandırılan Gümrük ve Tüketim Vergileri Bölümü ile Sosyal Güvenlik Bölümü dolaylı vergiler ve sosyal sigorta primlerinin denetimi ile sorumlu kılınmışlardır. Ayrı bir şekilde konumlandırılmış olmakla birlikte gelir idaresi ile aralarında bilgi değişimi gerçekleşmektedir (Doğan ve Kapusuzoğlu, 2005: 27).

Vergi incelemeleri başlıca üç şekilde gerçekleştirilmektedir. İlk şekil, vergi beyannamelerinin idareye verilmesinden sonra bunların şekle ve usule ilişkin ön incelemelerinin yapılmasıdır. İkinci olarak mükelleflerin kanunlara uygun olarak vergi kesintisi yapıp yapmadıkları incelenmesini içerir. Son ve en geniş kapsamlı şekli ise nihai tarh işleminin gerçeğe uygun olup olmadığını içeren inceleme şeklidir (Merter, 2004: 133).

Risk analizleri stratejik yönetimin en temel parçalarından biridir. Önceden tanımlanmış adımların olduğu ve bunların teker teker izlendiği bir süreçtir. Her Majesty’s Revenue and Customs (HMRC-İngiliz Gelir İdaresi) tarafından risk analizleri 1980’lerde dolaysız vergilerde yerel seviyede uygulanmaya başlanılmıştır. 1990’ların ortalarında ise beyana dayalı vergilerde bu analiz yöntemi uygulanır hale gelmiştir. 2005 yılından itibaren ise risk analizi uygulamaları ülke genelinde uygulanmaktadır (Hainey, 2011: 65). Dolaysız vergilerde KOBİ’ler için risk tanımlaması yapılmaktadır. Yüksek risk beyanlarına odaklanan yeni risk tanımlama teknikleri geliştirilmiştir. Aynı zamanda mükelleflerin vergiye uyumu konusunda bilgi edinmek için rastlantısal denetimler de yapılmaktadır (OECD, 2004b: 30).

Bilgiler uluslararası kaynaklardan, gizli, ticari veya açık kaynaklardan ve gönüllü ve idari bilgi kaynaklarından temin edilebilir. Sağlanan bu bilgiler Risk İstihbarat Bürosu tarafından değerlendirilmekte, çeşitli göstergelerden yola çıkarak mükelleflerin mevcut ve gelecekteki riskleri ortaya konulmaktadır. Veri ambarından elde edilen bilgiler analiz platformuna (SAS Business Intelligence Suite) dâhil edilmekte oradan da ağ inceleme platformuna gönderilmektedir (ICE- Integrated Compliance Environment). Yazılım programı risk skorlarını ve bu risklerin gruplar arasında dağılımını ortaya koymaktadır (Hainey, 2011: 66-67). İngiltere’deki işletmelerin %99’unu küçük ve orta ölçekli işletmeler oluşturmaktadır.

2.5. Fransa

Denetim yapısı, coğrafi ayırım ve işletme büyüklükleri ölçütlerine dayanarak denetimin yetki alanının belirlendiği Fransız vergi denetiminin organizasyon yapısından yola çıkarak denetim süreci incelendiğinde, farklı görev ve yetki alanlarına sahip birimlerin varlığı dikkati çekmektedir. Temel hizmetlerden sorumlu yerel birimlerce, özel uzmanlık gerektirmeyen mükelleflerin denetimi yerine getirilmektedir. İşletme büyüklüğü dikkate alınarak yapılan sınıflandırmaya göre vergi denetimi ile ilgili üç kuruluş bulunmaktadır. Bunlar (Doğan ve Kapusuzoğlu, 2005: 24- 25):

- DSF (Direction des Services Fiscaux): Küçük ölçekli işletmelerin denetimini şube müdürlüğü düzeyinde yapmaktadır.
- DIRCOFI (Direction des Controles Fiscales): Orta ölçekli işletmelerin denetimi ile bölgesel düzeyde ilgilenmektedir.

– DVNI (Direction des Verifications Nationales et Internationales): Büyük ölçekli işletmelerin denetiminden ulusal düzeyde sorumludur.

Fransa’da risk tanımlama süreci merkezi değil, yerel veya uzmanlaşmış bir ekip tarafından yapılan denetim faaliyetlerine dayanmaktadır. Denetime tabi tutulacak beyanların seçimi değişik kanallardan elde edilmektedir. Bununla birlikte hangi kanaldan olursa olsun hepsi özel bir form “3909 formunu” düzenleyip, denetime uygun gördükleri mükellefleri nedenleri ile birlikte söz konusu formda açıklamaktadır. Yerel düzeyde elde edilen bilgilere ve risk yönetimine dayanan bilgiler olmak üzere iki tür yaklaşım uygulanmaktadır. Ulusal düzeyde ise kaçakçılık dosyalarına ilişkin denetimler ise DNEF adı altında oluşturulmuş bir başkanlıkça yapılmakta ve kasıtlı davranışları ortaya çıkarmaya yönelik denetimler gerçekleştirilmektedir (OECD, 2004b: 44).

Fransız vergi idaresi ile ilgili özellik arz eden diğer bir durum da yönetim ve denetim fonksiyonlarının ayrı olarak yürütülmesidir. Örneğin büyük şirketlerin denetiminden sorumlu olan birim DVNI iken bunların yönetiminden sorumlu olan birim ise DGE’dir (Direction des Grandes Enterprises). Bahsi geçen her iki birim işbirliği içerisinde denetim stratejilerini belirlemektedir (Doğan ve Kapusuzoğlu, 2005: 25).

3. Vergi Denetiminde Etkinliği Sağlamaya Yönelik Bir Araç: Mükellef Seçimi

Her vergi sisteminde farklı düzeyde de olsa denetim bir etkinlik sorunudur. Etkin bir vergi denetim stratejisi, bilgi teknolojilerinin performansı ve denetimin yasal çerçevesinin yeterliliği gibi birçok faktöre bağlıdır.

3. Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu

İktisadi anlamda etkinlik, mevcut kaynakların optimal dağılımını sağlayacak şekilde dağıtımıdır. Etkinlik kavramı vergilendirme açısından ele alındığında, “vergi sistemlerinin mükelleflerin kararlarını etkilemeyecek düzeyde tarafsız olmasını”, mükellefler açısından ise “idari ve uyum maliyetlerini” (Whait, 2012: 446) ifade etmektedir. Bu açıdan vergi denetiminde etkinlikten idarenin yapmış olduğu denetimlerden beklenen hedefe ulaşma derecesi anlaşılmalıdır.

Vergi denetiminde etkinlik konusu sadece denetim süreci ve uygulaması ile sınırlı olmayan, bir bütün olarak vergi sisteminde alınacak diğer tedbir ve düzenlemeleri de içinde barındıran karmaşık bir olgudur. Vergi kanunlarının yapısı, vergiye gönüllü uyum, vergi idaresinin örgütlenme biçimi gibi unsurlar da etkinlikte hassas etkenlerdir (Acar ve Merter, 2005: 7). Vergi idaresinin örgütlenme biçimi de vergi denetiminin etkinliği açısından önemlidir. Vergi idaresi ülkenin ekonomik, sosyal koşullarını dikkate almayan ve vergileme ilkelerini göz ardı eden bir yapıya sahip olması durumunda denetimden beklenen etkinlik sağlanamayacaktır. Ayrıca vergi kanunlarının karmaşıklığı denetimin etkinliği üzerinde olumsuz etkiye yol açabilir. Kanunların karmaşıklığı, vergiye uyum göstermeyen mükelleflerin vergi idaresince tespit yeteneğini azaltacaktır (Langham ve diğ., 2012: 392). Oysaki vergi sisteminin sade bir yapıya sahip olması ile mükellefleri vergi kaçırmaya iten nedenler ortaya konabilecek ve mükelleflerin davranışlarını değiştirmeye yönelik politikalar geliştirilebilecektir.

OECD’nin Strengthening Tax Audit Capabilities: General Principles and Approaches adlı raporunda vergi denetiminde etkinlik sağlamak için yapılması gereken hususlara yer verilmiştir. İlk hususta uygun yaptırımları da içeren kapsamlı bir yasal çerçeve oluşturulması gerekliliği üzerinde durulmuştur. Diğer unsurlar ise kapsamlı bir performans ölçümünü içeren iyi tanımlanmış bir organizasyon ve yönetim süreci, iyi tanımlanmış denetim teknikleri ve yeterli bir insan kaynakları yönetimi (OECD, 2006: 11) şeklinde belirtilmiştir. Vergi denetiminde etkinliği

sağlamanın en temel amacı vergi gelirlerinin artırılmasıdır. Etkin bir vergi denetimi ile sistemdeki sorunları ıslah etme, caydırma ve önleme fırsatı elde edilecektir.

3.1.Vergi Denetiminde Etkinliği Ölçmede Uygulanan Araçlar

Denetimde etkinlik inceleme için seçilmiş bulguların miktarının toplam mevcut bulgular ve bulguların optimal bir seviye ile ilişkisinden yola çıkarak ölçülmektedir. Denetimde etkinliği ölçmede uluslararası alanda uygulanan çeşitli araçlar bulunmaktadır. Denetimin sayısı ve oranı, denetim sonucu tarh edilen toplam vergi miktarı ve bunun toplam vergi tarhına olan yüzdesi, denetim sonucu geri ödenen toplam miktar, vergi türlerine göre yapılan vergi denetimleri, denetlenen vergi mükellefleri başına düşen denetim elemanı sayısı gibi farklı ölçütler dikkate alınmaktadır.

Bir vergi denetiminin başarılı sayılabilmesi için denetim sonucunda vergi kaçırın mükellefin bulunması ve kaçırılan vergi miktarının tümünün tespit edilmesi gereklidir (Gemmell ve Ratto, 2012: 35). Ancak her denetim için kaçırılan vergi miktarının tümünün saptanması mümkün olmayabilir. Bu durum da yapılan vergi denetimi etkinliğinin azalmasına yol açan bir etken olarak ortaya çıkmaktadır. Vergi denetiminin etkin olup olmadığı hususunda denetim sonucu denetim çıktılarına bakılmaktadır (OECD, 2006: 29).

Denetimin etkin olup olmadığını analiz etmede uygulanan araçlardan biri de denetim sonucunda tarh edilen vergide bir değişim olup olmadığıdır. Tarh edilen vergi miktarında bir değişim yoksa denetimin etkin olmadığı sonucuna varılabilir. Çünkü denetim sonucu tarh edilen vergi miktarında değişim olmaması denetlenen mükellef seçiminde doğru karar verilmediği ve vergi idaresinin kaynaklarını verimli kullanmadığı ve emek ve zaman kaybına işaret etmektedir.

3.2.Vergi Denetiminde Mükellef Seçiminde Etkinlik ve Uygulanan Yöntemler

Vergi denetiminde mükellef seçimi konusunda alınan kararların isabetli olması halinde denetimden beklenen amaçların gerçekleştirilmesi mümkün olacaktır. Bu açıdan mükellef seçiminde etkinlik konusunun ve uygulanan yöntemlerin incelenmesi gereklidir.

3.2.1. Vergi Denetiminde Mükellef Seçimi ve Etkinlik

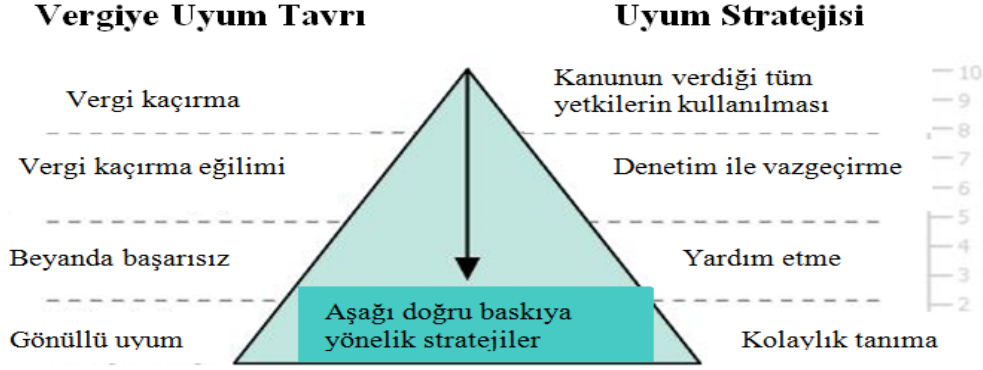
Vergilendirme sürecinde bazı mükellefler kasıtlı olarak vergi kaçırma eğilimi taşıırken, bazıları ise kasıt unsuru taşımadan doğru beyanda bulunmamaktadır. OECD'nin "Compliance Risk Management: Audit Case Selection Systems" adlı bilgilendirme raporunda vergi denetiminde mükellef seçiminde etkinliği sağlamanın başlıca iki unsuru olduğu ifade edilmiştir. Bunlardan ilki doğru ve kapsamlı verilerin zamanına uygun olarak kullanılabilirliğidir. İkinci unsur ise mevcut verileri analiz etmede ve öncelik sırasına koymada ilişkili olan bilgi ve becerilerin kullanılabilirliği, denetim seçim parametrelerini güncellemede geri bildirim ve stratejik düzeyde uyum risk yönetimi süreci imkânı sağlamadır (OECD, 2004b: 5):

Literatürde daha önce vergi denetimi tecrübesi yaşamış mükellefler ile yaşamamış mükelleflerin vergiye uyum tavırları üzerinde birçok çalışma bulunmaktadır. Bu çalışmaların bir kısmında denetim ile vergiye gönüllü uyum arasında ilişki bulunmuşken¹⁰, diğerlerinde böyle bir ilişkiye rastlanmamıştır¹¹. Şekil 1'de Avustralyalı akademisyen Valerie Braithwaite tarafından

¹⁰ Gemmell ve Ratto (2012: 38) yaptıkları çalışmada önceden denetime tabi tutulmuş ve vergi kaçırdıkları tespit edilmiş mükelleflerin vergiye uyumlarını artırdıklarını ortaya koymuşlardır. Bunun gerekçesi olarak da bu mükelleflerin risk tabanlı denetim havuzu içerisine dâhil olmaları gösterilmiştir.

¹¹ Guala ve Mittone (2005) ve Mittone (2006) çalışmalarında denetime tabi tutulan mükelleflerin hemen akabinde vergiye uyumlarında ani bir düşüş olduğunu ortaya koymuşlardır. Bu durumu "bombanın açtığı çukur etkisi" şeklinde ifade etmişlerdir. Söz konusu ifade 1. Dünya Savaşı sırasındaki askerlerin davranışlarından türetilmiştir. Askerler bomba çukurlarını birer saklanma yeri olarak kullanmayı tercih

mükelleflerin vergiye uyum davranışlarına göre oluşturulan model gösterilmiştir. Her ne kadar mükelleflerin vergiye uyum göstermelerini etkileyen sebeplerin ne olduğunu tespit etmek mümkün olmasa da çeşitli ekonomik, sosyal ve psikolojik faktörlerin etkisinden yola çıkarak aşağıdaki modelde mükelleflerin vergiye uyum tavırları ve buna yönelik geliştirilen uyum stratejilerine yer verilmiştir.



Kaynak: OECD, 2004a: 41.

Şekil 1: Vergi Denetiminde Mükellef Seçimi

3.2.2. Vergi Denetiminde Mükellef Seçiminde Uygulanan Yöntemler

Mükellef seçiminde istatistiksel veya istatistiksel olmayan yollara gidilebilir. İstatistiksel yollarda bir örneklemden yola çıkarak risk ölçülmekte ve denetlenecek mükellefler seçilmektedir. İstatistiksel olmayan yollarla mükellef seçimine ise, genellikle elektronik verilerin olmadığı veya analize elverişli olmadığı durumlarda başvurulmaktadır (Gemmell ve Ratto, 2012: 36). Denetlenecek mükellefleri seçerken uygulanan yöntemlerden bireysel ve rastlantısal seçim birlikte, bilişim teknolojilerinin ön plana çıktığı risk odaklı seçim ise ayrı değerlendirilecektir.

3.2.2.1. Manüel ve Rastlantısal Seçim

Geleneksel denetim kapsamında yer alan manüel ve rastlantısal seçim yöntemleri vergi idarelerinin uzun yıllardan beri uyguladıkları yöntemlerdir. Manüel seçim; vergi denetiminde mükellef seçiminde kullanılan en eski yöntemlerden biridir. Özellikle bilgi teknolojilerinin mevcut olmadığı ve yaygın olmadığı dönemlerde bu yöntemden faydalanılmıştır. Denetçiler mükellefin davranışları ve çevreleri hakkında sahip oldukları bilgilerden yola çıkarak denetime tabi tutulacak mükelleflere karar vermektedirler. Bu yöntemin denetçilere sıkı sıkıya bağlı yerel ve biçimsel olmayan bilgilerin kullanılması ve sınırlı bilgi işlemi gerektirme gibi önemli avantajları olmakla birlikte suistimal riskini artırma, sadece kendi vergi dairelerince elde edilen bilgileri kullanabilme kısıtı gibi dezavantajları da bulunmaktadır (Vellutini, 2011a: 18).

Rastlantısal Seçim; denetime tabi tutulacak mükelleflerin rastlantısal olarak toplam mükellef nüfusu arasından seçildiği bu yöntemde tüm mükelleflerin eşit bir denetime tabi tutulma olasılığı söz konusudur. Birçok ülkede rastlantısal seçim ölçek, sektör ve ödediği verginin türü

etmişlerdir. Bunu da bomba atılan yere tekrar bomba atılmayacağını düşünerek yapmışlardır. Vergi ödemelerine genellendiğinde mükellefler denetim sonrası vergiye uyum göstermektense arka arkaya tekrar denetime tabi tutulma olasılıklarının düşük olduğu tahmininden yola çıkarak daha fazla vergi kaçırabilirler (Kastlunger, 2009: 406).

gibi sınıflara ayrılmış şekilde uygulanmaktadır. Rastlantısal seçim yönteminin birçok avantajı bulunmaktadır (Vellutini, 2011a: 19):

– Vergi idaresine mükellef ile ilgili bilgiler sağlamaktadır. Böylelikle vergi sisteminin etkinliğini artırmada ve uyum programlarının geliştirilmesinde güçlü bir veri bankası oluşturulabilir.

– Adil bir seçim stratejisi algısı uyandırmaktadır. Eşit konumda olan her mükellefin aynı oranda denetim ihtimali mevcuttur.

Her ne kadar rastlantısal seçimin yukarıda izah edilen faydaları bulunmakla birlikte yüksek fırsat maliyeti bu yöntemin en büyük dezavantajını teşkil etmektedir. Rastlantısal denetimin olumsuz yanlarından biri de denetimin denetim elemanının keyfiyetine bağlı olması, denetim elemanının istediği zaman istediği mükellefin herhangi bir yıla ilişkin tarhiyatlarını inceleyebilmesidir. Rastlantısal denetimlerin amacı vergi idaresinin risk analizi yapılmış mükellefler veya faaliyet alanları dışında da denetim yapıldığını, herkesin denetime tabi tutulacağını ortaya koymaktır.

3.2.2.2. Risk Odaklı Seçim

Risk odaklı seçim özellikle bilişim teknolojilerindeki gelişmelerle birlikte pratikte uygulama alanı bulan stratejik bir seçim yöntemidir. Avrupa Birliği Komisyonu 2006 tarihli raporunda risk yönetimi bir karar verilmesi gerektiği zaman en iyi seçeneğin seçilmesi konusunda yön gösteren bir araç olarak gösterilmiştir. Bu yöntemin veri ve bilişim teknolojileri (IT) sistemi gibi maliyetleri olmakla birlikte birçok faydası da bulunmaktadır. Risk yönetimi şu faydaları da içinde barındırmaktadır (European Commission, 2006: 6):

- Mükelleflere eşit muamelede bulunulmasını sağlama
- Denetimin yükünü vergiye uyumsuz olan mükelleflere odaklama
- Mevcut işgücü, mali ve teknik kaynakların en uygun koşullarda kullanımını sağlama
- Mükelleflerin vergiye gönüllü uyum oranını artırma
- Risk seviyelerine göre mevcut kaynakları düzenleme
- Vergiye uyum gösteren bir mükellefin ileride vergiye uyum göstermeme olasılığını ölçme

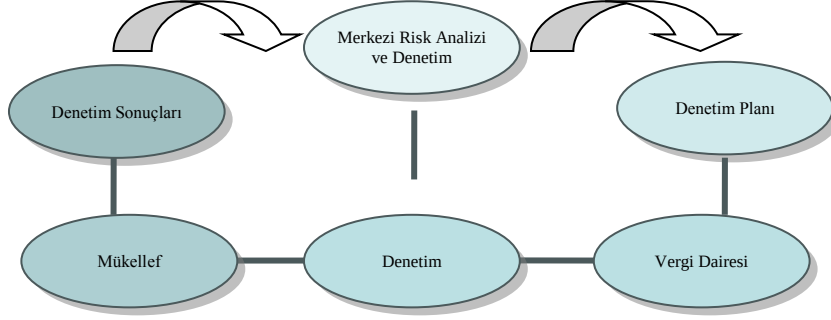
Risk Odaklı Seçim; vergi kaçırma eğilimi en yüksek olan bireylerin denetlenmesini amaçlayan bu yöntemde mükellefler risk derecelerine bağlı olarak denetlenme olasılıkları değişmektedir. Mükellefler iş hacimleri, vergi türleri, ekonomik faaliyetlerinin ilişkin olduğu sektör gibi ölçütler dikkate alınarak gruplandırılır (Fu, 2007: 12) ve mükelleflerin geçmiş vergiye uyumundan yola çıkarak bir skor verilmektedir. Mükellefin hem geçmiş denetim tecrübesinden hem de mevcut mükellefiyet özelliklerinden yola çıkarak nitelikli veriler sağlanmaktadır.

Veri setleri başlıca iki yoldan temin edilebilir. İlk yol, vergi idaresi kaynaklı mükellefe ilişkin (yerleşim yeri, sektör, yasal statüsü gibi) sabit ve istikrarlı iç verilerden sağlanmasıdır ve mükellefin finansal ve vergisel durumu dolayısıyla vergiye uyumu (beyanname verip vermeme/eksik beyanda bulunup bulunmadığı) hakkında bilgiyi içermektedir. İkinci bir yol ise vergi idaresinin kendisi dışında üçüncü kurumlardan (Merkez Bankası, Gümrük İdaresi) sağladığı dış verilerdir (Vellutini, 2011b: 58).

Vergi idaresinin kaynaklarını en iyi şekilde kullanılmasına yönelik güçlü bir araç olan risk yönetimi bununla birlikte çeşitli zayıf yanları da içermektedir. Bazı durumlarda vergi kanunlarının kendisi de bir risk kategorisini temsil edebilir. Ayrıca kimi zaman vergiye

uyumsuzluğu azaltma ve hilelerle mücadelede daha yapısal yaklaşımlar gerekebilir (European Commission, 2010: 10).

Şekil 2’de ise aşağıda görüldüğü üzere geleneksel vergi denetiminden farklı olarak incelemeye alınacak mükellefler merkezi risk analizinden elde edilen bilgiler tarafından belirlenmekte ve vergi dairesine denetim planı doğrultusunda gönderilmekte ve bu planlardan yola çıkılarak incelenecek mükellefler listesine alınmaktadır. Denetim sonuçları ise yine merkezi risk analiz merkezine gönderilmektedir.



Kaynak: Vellutini, 2011a: 16.

Şekil 2: Risk Odaklı Denetim

4. Türkiye’de Vergi Denetiminin Etkinliğinin Mükellef Seçimi Açısından Değerlendirilmesi

Türkiye vergi denetiminde etkinlik sağlamaya yönelik çeşitli düzenlemelere gitmiştir. Bu kapsamda vergi idaresinin yeniden yapılanması ve bu yapılanma sonucunda önem kazanan bilişim teknolojilerinin ve risk analiz uygulamalarının mükellef seçimine etkileri incelenecektir.

4.1. Vergi İdaresinde Yeniden Yapılanma ve Etkinlik

Vergi denetiminde etkinlik sorunları içinde en önemlilerinden biri vergi idaresinin örgütlenme şeklidir. Yıllardan beri süre gelen tartışma, vergi idaresinin örgütlenme biçiminin etkin olmadığı üzerineydi. 5345 sayılı kanun ile Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) kurulması ile başlayan değişim süreci vergi denetiminde etkinliği artırmaya yönelik atılmış bir adımdır. 23.07.2010 tarihli 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde değişiklik yapılmasına ilişkin kanun değişimlerden bir diğeridir. Bu kanun daha sonra Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği ve Vergi İncelemelerinde Uyulacak Esaslar Hakkında Yönetmelik ile değişikliğe uğramıştır.

Türkiye’de vergi denetiminin çerçevesini etkileyen değişimlerden biri de 10.07.2011 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanan 646 sayılı bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname ile kurulan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’dır (VDK). Bu kararname ile Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu, Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı ve Vergi Denetmenleri Büro Başkanlığı lağvedilmiş, bunların tümünü bir araya toplayan ve doğrudan doğruya Maliye Bakanlığı’na bağlı VDK kurulmuştur. VDK denetim stratejisinde, mükelleflerin seçiminde ve mükelleflere ilişkin vergi denetim süreçlerinde, teknolojinin getirdiği yeniliklerden yararlanılacağına değinilmiştir.

Yeniden yapılanma öncesi en çok eleştirilen konulardan biri de denetime yetkili olan birimler konusunda açık bir düzenlemenin olmamasıydı. Denetim birimleri arasında yetkili olan birimlerin hangi konularda denetim yapacaklarına ilişkin herhangi bir kanun hükmü

bulunmamakta, buna ilişkin kararı Vergi İnceleme Koordinasyon Kurulu vermektedir. Uygulamaya bakıldığında üst düzey mükellefleri/işletmeleri Hesap Uzmanları Kurulu, küçük ve orta ölçekli işletmeleri/ küçük mükellefleri ise vergi denetmenleri denetime tabi tutmaktaydı (Bakır, 2012: 86). Yeniden yapılanma sonucunda, vergi müfettişliği kapsamında denetim elemanları bir araya toplanmıştır. Kararnamede oluşturulduğu üzere denetim elemanlarından Maliye Başmüfettişi, Maliye Müfettişi, eski Gelirler Başkontrolörü, Gelirler Kontrolörü, Baş Hesap Uzmanı, Hesap Uzmanı ile bunların yardımcıları ve stajyerleri; Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı; Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı ve Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı bünyesinde görevlendirileceklerdir. Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı bünyesinde ise vergi denetmenleri ve vergi denetmen yardımcıları görevlendirilecektir. Bu düzenlemeler vergi denetiminde denetim yetkisinin açıklığa kavuşturulması ve bu paralelde etkinlik sağlama noktasında faydalı olabilecek gelişmelerdir.

GİB vergi denetiminde etkinlik üzerinde önemle durmakta ve bunu stratejik bir hedef olarak görmektedir. Denetimde etkinlik amacını eylem planlarından da görmek mümkündür. Kayıt dışı Ekonomi ile Mücadele Yüksek Kurulu tarafından 2008-2010 ile 2011-2013 yılları kapsayan “Kayıt dışı Ekonomi ile Mücadele Eylem Planı” doğrultusunda denetim kapasitesini güçlendirmek amacı benimsenmiştir. Bu amacı gerçekleştirmek için ise denetim kapasitesini geliştirmek, veri tabanı paylaşımı sağlamak ve cezaların caydırıcılığını sağlamak şeklinde üç hedef belirlenmiştir (GİB, 2013: 62). Vergi incelemeleri ile ilgili önemli değişikliklerden biri de denetim için sürede yapılan düzenlemedir. İncelemeye başlandığına ilişkin tutanağın imzalanmasından itibaren tam incelemeler en fazla bir yıl, sınırlı incelemeler ise en fazla altı ay içinde bitirilmelidir. Vergi denetimlerin belli süreler dâhilinde sonuçlandırılması denetimde etkinliği sağlamaya yöneliktir.

6009 sayılı Kanun ile yapılan önemli değişikliklerden biri vergi inceleme ve denetimlerinin planlara dayalı olarak gerçekleştirileceğinin tanzimidir. Farklı vergi inceleme birimlerinin, belirli plan ve program çerçevesinde birbiriyle daha uyumlu hareket etmesinin sağlanması, dolayısıyla vergi denetiminde etkinliğin temin edilmesinde mühim bir düzenlemedir (Tunçer ve Övet, 2011). İnceleme görevi inceleme elemanına Bakanlığın yıllık inceleme ve denetim planına göre yapılan dağıtım doğrultusunda verilmektedir.

4.2. Bilişim Teknolojileri ve Mükellef Seçimi

Küreselleşmeye teknolojik değişimler çerçevesinden bakıldığında bilişim sektöründeki gelişmelerle birlikte daha kolay erişimi sağlayan elektronik bağlantıların kurulduğu görülmektedir. Ülkelerin teknolojik gelişmeleri yakalama zorunluluğu e-devlet uygulamaları şeklinde bir dönüşümü doğurmuştur.

E- devlet uygulamalarının bir kolu olarak günümüzde e- vergilendirme süreci işlerlik kazanmıştır. Mükelleflerin beyannamelerini e-beyanname aracılığıyla elektronik ortamda vermesi, tahakkuk ve tahsil işlemlerinin bilgisayar aracılığıyla gerçekleştirilmesi ve dolayısıyla mükellefler hakkında elektronik ortamda verilerin saklanması ve denetimin bu verilerden yola çıkarak yapılması imkânı bulunmaktadır (Çetin, 2010: 81). Denetimin belge üzerinden değil de, bilişim teknolojileri kullanılarak yapılması bir yandan denetimin etkinliğinin bir yandan da hızının artmasına katkı sağlayacaktır.

E-denetime imkân sağlayan e- maliye uygulamaları önemli gelişmelerdir. GİB geliştirdiği denetim standartları paralelinde etkinliği sağlamaya yönelik çeşitli düzenlemeler yapmış ve projeler geliştirmiştir. VEDOP projeleri, elektronik beyanname, elektronik fatura, elektronik

defter, elektronik haciz, denetim bilgi sistemi (VEDOS) ve veri ambarı projesi (VERIA) denetimin etkinliğine ilişkin düzenlemelerdir (Öz ve Bozdoğan, 2012: 85).

Vergi dairelerinin otomasyonuna yönelik olan süreç VEDOP projeleri ile başlamıştır. 1998 yılında uygulamaya konulan VEDOP-I vergi dairelerinin tüm işlemlerinin bilgisayar üzerinden yapılması, etkinlik ve verimlilik artışı sağlanması ve bilgisayar ortamında elde edilen bilgilerden sağlıklı bir karar destek ve yönetim bilgi sisteminin kurulmasını amaçlayan bir projedir. Bankalarca tahsil edilen vergilerin elektronik ortamda mükellef hesabına aktarılmasını sağlayan EBTİS’de bu projenin stratejik bir izdüşümü olarak karşımıza çıkmaktadır.

VEDOP II projesi de diğer bir otomasyon projesidir. 2004 yılında yürürlüğe konulan e-beyanname uygulamasının işlerlik kazanması ile mükelleflerin elektronik ortamda beyannamelerini verme imkânları doğmuştur. Yine bu proje kapsamında vergi denetiminde etkinliği sağlamaya yönelik olarak bir veri ambarı oluşturulması, denetimlerin veri ambarı aracılığıyla yapılması amaçlanmıştır. 2007 yılında başlayan VEDOP III projesi ile Merkezi Vergi Dairesi Otomasyonu “e-VDO”ya (İnternet Tabanlı Vergi Dairesi Otomasyonu) geçilmeye başlanmış ve bu şekilde vergi dairelerinin evrak işlemlerinden muhasebe işlemlerine kadar tüm işlemlerinin bilgisayar aracılığı ile yapılması amaçlanmıştır (GİB, 2014a: 26). Bilişim teknolojilerindeki gelişmeler bir yandan mükelleflerin vergi kaçırmasını kolaylaştırıcı avantajlar sunmuşken, bir yandan vergi idaresi açısından vergi denetiminde bilişim teknolojilerinden yararlanmayı bir zorunluluk haline getirmiştir. Aksi takdirde denetimde etkinlik sağlamanın mümkün olmadığı söylenebilir.

4.3. Risk Analizi Uygulamaları ve Mükellef Seçimi

Risk yönetimi kıt olan kaynakların en riskli alanlara kaydırılmasına ilişkin uygulamalardır. Birçok ülke risk analizi uygulamalarını vergi sistemlerine uyarlamaktadır. OECD 2002 yılındaki “Forum On Strategic Management” toplantısında ülkelerin vergi idarelerince risk yönetimine ilişkin çalışmalar yapılması, tecrübelerin paylaşılması ve böylece özellikle KOBİ’lere yönelik daha kapsamlı bir uyum risk yönetim uygulamalarının oluşturulmasına ilişkin karara varılmıştır (OECD, 2004a: 5). Türkiye’de buna yönelik düzenlemelere gitmiştir.

Risk analizinin etkinliği büyük ölçüde otomasyon ve bilişim teknolojilerinin seviyesine bağlıdır. Türkiye’de veri ambarı başlıca üç kaynaktan tedarik edilmektedir. Bunlar; GİB, kamu kurumları ve özel kurumlardır. GİB verilerinin başlıca dayanakları; e-beyannameler, kayıt bilgileri, bildirimler, denetim geçmişleri, vergi tarhiyat ve tahsilâtlardır (Doğan, 2011: 72).

Vergi denetimindeki önceki yapılanmada Hesap Uzmanları Kurulu bünyesinde İstihbarat, AR-GE ve Risk Analiz Merkezi konumlandırılmış, merkezin denetim ve gözetimi altında tutulacak bir mükellef grubu oluşturulmuştur. Her yıl gözden geçirilen gruptaki mükellefler taşıdıkları risk doğrultusunda listede tutulmaya devam edilmekte, kimileri listeden çıkarılmakta ve yeni mükellefler bu listeye dâhil olmaktadır. Merkezde risk derecesine bağlı olarak *İncelenecek Mükellefler* listesinden hareketle incelemeye alınacak mükelleflerin belirlenmesi vergi denetiminde etkinliği sağlama konusunda önemli bir adım olarak değerlendirilmiştir.

Ülkemizde risk alanlarının tespit görevi VDK’na aittir. Mükelleflerin faaliyetleri analiz edilerek risk alanları belirlenmektedir. VDK merkezinde hizmet veren Risk Analiz Şube Müdürlüğü, çeşitli kamu ve özel sektör kurumlarından¹² mükellefler ve mükellefiyetle ilgili elde ettikleri bilgileri toplamakta, bunlardan yola çıkarak *Risk Analiz Sistemleri* oluşturmaktadır. Risk

¹² Kamu kurumları; Merkez Bankası, Gümrük İdaresi Başkanlığı, Sosyal Güvenlik Kurumu, PTT, Motorlu Taşıt Bürosu, Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü. Özel kurumlar ise; bankalar, sigorta, kiralama, faktöring ve portföy yönetimi şirketleri.

Analiz Sistemlerinde veri eşleştirmesine dayalı çapraz kontroller yapılmakta ve bu kontroller sonucunda riskli çıkan mükelleflerle ilgili bilgiler vergi müfettişlerine sunulmaktadır (VDK, 2014: 15). Bununla birlikte *Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik* ikinci maddesinde risk analizi sonucunda riskli bulunmayan mükelleflerin de denetlenebileceği ifade edilmiştir.

Vergi denetiminde risk analizlerine bağlı olarak geliştirilen mükellef seçimine ilişkin VEDOP projesi kapsamında yürütülen kredi kartı satışlarının ve KDV beyannamelerinin doğruluğunu saptamaya yönelik uygulama dikkat çekicidir. 2008 yılından beri uygulama alanı bulan düzenlemede beyanların doğruluğu çapraz kontrole tabi tutulmaktadır¹³. Kredi kartı satışlarına ilişkin veriler aylık olarak bankalardan temin edilmekte ve veri ambarında saklanmaktadır (Doğan, 2011: 73- 74).

GİB bünyesinde risk analizi uygulamalarına ilişkin çeşitli projeler¹⁴ geliştirmiştir. 2014 yılı Performans Programında uyum analizleri kapsamında olan ve ileriki yıllarda faaliyete geçilmesi planlanan Mükellef Karne Sistemi (Vergisel uyum analiz modeli ve mükellef değerlendirme sistemi) ile tüm mükelleflerin davranış eğilimlerinden hareketle mükelleflerin uyumlarını ölçmeye yönelik bir sistem hazırlanması planlanmaktadır. Uyumsuz mükelleflerin belirlenerek bunların vergi kaybına neden olmadan müdahale edilmesini, uyumlu mükelleflerin ise vergi idaresi uygulamalarında kolaylıklar sağlayarak bu eğilimlerinin kalıcı hale getirilmesi amaçlanmaktadır (GİB, 2014a: 58). Uygulamaya geçilmesi planlanan diğer bir uygulama *Sektör Bilgi Sistemi (SBS)*'dir. Kayıt dışı ekonomi ile mücadele kapsamındaki proje ile her bir mükellefin sektör içi veya sektörler arası ticari faaliyetlerinin izlenmesi amaçlanmaktadır (GİB, 2014a: 59). Diğer önemli henüz çalışma aşamasında olan bir proje de Veri Ambarı Projesidir (VERİA). Mükelleflerin beyanlarının doğruluğunu, beyan dışı kalmış vergisel olayların tespitini, iç ve dış kaynaklardan elde edilen bilgilerin veri ambarına alınmasını ve denetim birimlerine bilgi desteği sağlamaya yönelik geliştirilen bir projedir (GİB; 2014a: 60).

2013 yılı Risk Analiz Şube Müdürlüğüne (VDK-RAMER) farklı risk unsurlarına ilişkin olarak 41 adet "Risk Analizi Raporu" düzenlenmiştir. Bu raporlar çerçevesinde 305 adet mükellef incelemeye sevk edilmiştir. Farklı sektörlerde faaliyet gösteren mükelleflere ilişkin veri eşleştirmesi ve diğer analiz yöntemlerinden yararlanarak yapılan risk analiz çalışmaları sonucunda riskli olduğu tespit edilen 7.536 mükellef incelemeye sevk edilmiştir (VDK, 2014: 56).

¹³ GİB'nca aylık olarak internete koyulan kredi kartı satışlarına ilişkin miktarlar ile mükelleflerin KDV beyannamelerindeki matrah birbiriyle uymaması halinde uyarı ikazı olmakta, mükellef gidip durumu vergi idaresine bildirmektedir. Uyuşmazlık devam ederse ve mükellef veri ambarındaki tutar ile KDV beyannamesindeki matrah arasındaki farklılığı açıklayamıyorsa denetime tabi tutulmak için seçilir (Doğan, 2011: 73- 74).

¹⁴ Söz konusu projeler şu şekilde sıralanabilir (GİB, 2014a: 58-59):

- Potansiyel Mükellef Projesi
- Muhtasar ve Gelir Vergisi Beyanlarının Çapraz Analizi Projeleri
- Serbest Meslek Erbabı Beyan Analizi Projesi
- Sahte Belge Risk Analiz Programı (SARP)
- Ba-Bs Form Analizine Dayalı 2006 B-101 Projesi
- Tapu Bilgilerinin Analizi Projeleri (Gönüllü Uyum Projesi)
- Kontör ve Altın Ticareti Yapan Mükellefler Projesi (POS Tefecilik Projesi)
- Katma Değer Vergisi Risk Analizi (KDVİRA) Projesi
- Merkezi Risk Analizi ve Katmanlaştırma Projesi (MERAK)
- Veri Görselleştirme Uygulamaları
- Önceden hazırlanmış kira beyanname sistemi Projesi
- Gayrimenkul Sermaye iradı (GMSİ) İzleme ve Değerlendirme Projesi
- Gönüllü Uyum POS izleme ve Değerlendirme Projesi

Türkiye’deki farklı vergi konularına ilişkin mükellef sayılarına bakıldığında incelemeye alınacak mükellef seçiminin önemi ortaya çıkmaktadır. Söz konusu faal mükellef sayılarına ilişkin verilere Tablo 1’de yer verilmiştir.

Tablo 1: Faal Mükellef Sayıları (2011-2014)

Yıl	Gelir Vergisi	Gelir Stopaj Vergisi	GMSİ	Basit Usule Tabi	Kurumlar Vergisi	KDV
2011	1.689.897	2.359.384	970.826	725.395	655.060	2.272.315
2012	1.705.686	2.388.728	1.041.527	708.978	664.761	2.297.259
2013	1.763.154	2.438.198	1.334.302	698.638	660.776	2.344.587
2014	1.766.734	2.446.596	1.545.765	727.893	663.429	2.349.517

Kaynak: GİB, 2014b.

2011 Şubat-2014 Şubat aylarına ilişkin faal mükellef sayılarının seyri incelendiğinde incelemeye tabi tutulacak mükellef seçiminde risk analizi uygulamaları anlam kazanmaktadır. Denetlenecek mükelleflerin seçiminde bilişim teknolojilerden ve risk analizi uygulamalarından daha fazla yararlanılması ile denetimin etkinliğinde başarılı sonuçlar elde edilebilir. Bununla birlikte VDK’nın kurulması sürecinde vergi denetim kapasitesinin güçlendirilmesine yönelik vergi denetim elemanlarının sayısının artırılacağına ilişkin ifadeler yer verilmişti. 2013 yılı sonu itibarıyla 5.000 vergi müfettiş yardımcısı alımı vergi kapasitesinin güçlendirilmesini, dolayısıyla vergi incelemelerinin etkinlik ve verimlilik artışı ile sonuçlanmasını sağlayabilecek gelişmelerdir. Tablo 2’de ise 2011- 2013 yıllarına ilişkin vergi inceleme sonuçlarına yer verilmiştir.

Tablo 2: Vergi İnceleme Sonuçları (2011-2013)

Yıllar	İncelenen Mükellef Sayısı	Tarhı Önerilen Vergi Tutarı	Kesilmesi Önerilen Ceza
2011	16.267	3.926.153.961	6.540.331.412
2012	46.845	4.535.523.091	8.776.095.415
2013	71.352	8.561.313.250	19.086.884.477

Kaynak: VDK, 2014: 43.

Tablo incelendiğinde vergi incelemeleri sonucunda bulunan matrah farkının yüksekliği göze çarpmaktadır. Söz konusu farklar aslında Türkiye’de uygulanan vergi denetimlerinin etkinliğini yorumlamak açısından önemlidir. Vergi incelemeleri sonucu meydana gelen matrah farkı mükelleflerin vergiye uyumları konusundaki eksikliği gösterdiği ifade edilebilir. Tablo 2’deki verilerden de yola çıkarak 2013 yılında tarhı önerilen vergi tutarının 2012 yılına kıyasla iki kat artması ve 2013 yılında kesilmesi önerilen ceza tutarının 2011 yılına kıyasla üç kat artış göstermesi VDK’nın kurulması ile amaçlanan vergi denetiminde etkinliği artırmaya yönelik olumlu gelişmeler yönünde açıklanabilir. Ayrıca denetime tabi tutulan mükellef sayısı da 2011 ile 2013 yılı rakamları karşılaştırıldığında 4,5 kat artış gösterdiği anlaşılmaktadır. Risk analizi uygulamalarından yola çıkarak riskli mükelleflerin belirlenmesi ile hem vergi denetiminde etkinlik hem de vergi gelirlerinin artırılması imkânı elde edilecektir.

SONUÇ

Ülkelerin kamu sektöründe önemli hedeflerden biri gelir kapasitelerini geliştirmektir. Denetim seçimi aslında bir kaynak dağılımı sorunudur. Vergi idaresinin tüm mükellefleri denetlemesi mümkün olmadığına göre elindeki kıt kaynakları doğru alanlara kaydırması gereklidir. Bu kapsamda ise vergi idaresinin karar alma mekanizmaları ön plana çıkmaktadır. Denetim stratejileri içinde vergi idaresinin hedeflerini gerçekleştirmede en etkili olacak stratejinin veya birden fazla birleşiminin seçilmesi karar almada kilit bir fonksiyona sahiptir.

Vergi cezaları, vergi inceleme oranları, bilişim teknolojilerinden yararlanma düzeyi, otomasyon sistemindeki aksaklıklar ve vergi denetim elemanlarının yetersizliği gibi faktörler vergi denetiminin etkinliğinde rol oynamaktadır. Vergi denetiminde etkinlik temin edilmesi ile devletin uygulamaya koyduğu mali politikaların başarı şansı artacaktır. Her ülkenin kendi koşulları doğrultusunda geliştireceği uygun bir vergi denetimi stratejisi ile mükellefler yükümlülükleri konusunda bilgilendirilecek, vergi kayıp ve kaçakları tespit edilip önleme imkânı doğacak ve dolayısıyla mükelleflerin kanunlara uygun hareket etmesi sağlanarak vergiye gönüllü uyum oranı artırılacaktır.

Ülke uygulamalarından da görüldüğü üzere her ülke kendi ekonomik ve sosyal yapısını dikkate alarak vergi denetimini tasarlamıştır. Vergiye uyumun sağlanmasında denetim bir araç olarak kullanılmakla birlikte asıl olan mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu gerçekleştirmek olduğu ülke örneklerinden çıkarılmaktadır.

Beyana dayalı tarhiyatın ağırlıklı olması, mükelleflerin doğru beyanda bulunup bulunmadığını ortaya çıkaracak modern vergi denetim teknikleri geliştirilmesini ön plana çıkmıştır. 2000’li yıllardan itibaren bilişim teknolojilerindeki hızlı değişimlerle birlikte denetimin çerçevesine de yeni bir boyut kazandırılmıştır. Özellikle günümüzde stratejik risk analizi temelli modeller ön plana çıkmıştır. Risk analizi her ne kadar sihirli bir etkiye sahip değilse de denetime tabi tutulacak mükelleflerin risk derecelerine bağlı sınıflandırılması ile birlikte mükellef seçiminde etkinlik sağlamada potansiyel bir güce sahiptir. Ülkemizde de risk analizi sistemi üzerinden vergi denetiminde etkinlik ve verimlilik sağlanması amaçlanmaktadır.

Vergi denetiminde etkinlik sorununun temelinde vergi idarelerinin organizasyon teşkilatlanmaları gelmektedir. Yeniden yapılandırma sonucu oluşturulan VDK ile denetim tek bir çatı altında toplanmıştır. Gelir idaresinin yeniden yapılandırılması ile birlikte vergi denetimlerinde mükellef seçiminde bir yol olarak, risk unsurlarına bağlı olarak mükellefler gruplara ayrılmakta ve incelenmesi gereken mükellefler bu usulle tespit edilmektedir.

Etkin bir vergi denetimi vergi sistemindeki mevcut sorunları ortaya koymanın yanı sıra sistemin uygulamada ortaya çıkardığı diğer sorunların da tespitini sağlayacaktır. Sonuç olarak vergi denetim sistemleri; verilerin merkezi bir sistemde toplanması, bu verilerin otomasyon ve bilişim teknolojilerinden yararlanarak vergi idaresinin tüm teşkilatı içerisinde ulaşılabilir bir ağ şeklinde düzenlenmesini gerektirmektedir. Tüm bu açıklamalardan yola çıkarak vergi denetiminde etkinlik konusunu mükellef seçimi özelinde ele alarak şu öneriler geliştirilebilir:

– İncelemeye alınacak mükellefler nesnel ölçütlere göre belirlenmelidir. Böylece mükellef ile idare arasında güven ilişkisinin kurulması ve dolayısıyla vergiye gönüllü uyum sağlanabilir.

– Risk analizi kapsamında seçilecek mükellefler için objektif ölçütler geliştirilmelidir. Farklı yapısal özellikler taşıyan mükellef gruplarının her biri için ayrı denetim ölçütleri geliştirilmesi ve risk skorlarının ayrı ayrı belirlenmesi gereklidir.

–Veri ambarındaki bilgilerin sosyal ve ekonomik gelişmeler dikkate alınarak belli dönemler dâhilinde güncellenmelidir.

–Risk analizi uygulamaları vergiye uyum maliyetlerini minimize eden yani maliyet etkin bir yapıya kavuşturulmalıdır.

–Vergi denetimlerinin belli bir plan dâhilinde olması, planların kısa vadeli değil orta vadeli bir süreci kapsaması.

–Çok mükellefin değil, riskli mükelleflerin hızlı ve kolay bir şekilde denetimine olanak sağlayan bir sistem kurulmalıdır.

E maliye uygulamaları sadece belli mükellef gruplarını değil, tüm mükellef gruplarını içerecek şekilde düzenlenmelidir.

KAYNAKÇA

Acar, İbrahim Atilla ve Mehmet Emin Merter (2005), “Türkiye’de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu”, Maliye Dergisi, Sayı: 147, Ocak-Şubat, s. 5- 27.

Alm, James (1999), “Tax Compliance and Administration”, Handbook on Taxation, Editörler: W. Bartley Hildreth ve James A. Richardson, New York.

Alm, James, Calvin Blackwell ve Michael McKee (2004), “Audit Selection and Firm Compliance With A Broad-based Sales Tax”, National Tax Journal, Volume: 57, No: 2, s. 209-227.

Australian National Audit Office (2011), The Management of Compliance in The Small to Medium Enterprises Market, Audit Report No. 16.

Bakır, Caner (2012), “Maliye Bürokrasisinde Örgütsel Değişim ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nın Kurulması”, Amme İdaresi Dergisi, Cilt: 45, Sayı: 2, Haziran, s. 81- 102.

Birškytė, Liucija (2012), “Fostering Inter-Organisational Relationships as A Way To Increase Efficiency In Tax Administration”, Intellectual Economics, Volume: 6, No: 2 (14), s. 174- 188.

Çetin, Güneş (2010), “Bilişim Teknolojilerindeki Gelişmelerin Vergilemede Kayıt Düzeni ve Denetim Uygulamalarına Etkisi”, Ekonomi Bilimleri Dergisi, Cilt: 2, Sayı: 1, s. 79 -85.

Doğan, Uğur (2011), “Data Warehouse and Data-Mining Tools for Risk Management: The Case of Turkey”, Risk Based Tax Audits (Approaches and Country Experiences), Editörler: Munawer Sultan Khwage, Rajul Awasthi ve Jan Loeprick, The World Bank, Washington D.C.

Doğan, Can ve Tuncay Kapusuzoğlu (2005), “Çeşitli Ülkelerde Vergi Denetiminin Organizasyonu ve Çıkarılabilecek Bazı Dersler”, Vergi Dünyası, Ağustos, Sayı: 283, s. 22- 31.

European Commission (2006), Risk Management Guide for Tax Administrations, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_cooperation/gen_overview/risk_management_guide_for_tax_administrations_en.pdf, 18.10.2013.

European Commission (2010), Compliance Risk Management Guide For Tax Administrations, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/

- documents/common/publications/info_docs/taxation/risk_managt_guide_en.pdf, 18.10.2013.
- Gemmell, Norman ve Marisa Ratto (2012), “Behavioral Responses to Taxpayer Audits: Evidence From Random Taxpayer Inquiries”, *National Tax Journal*, March, Volume: 65, Issue: 1, s. 33- 58.
- GİB (Gelir İdaresi Başkanlığı), (2013), 2012 Yılı Faaliyet Raporu, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 167, Nisan.
- GİB (2014a), 2014 Yılı Performans Programı, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 174, Ocak.
- GİB (2014b), Vergi İstatistikleri, <http://www.gib.gov.tr>, 10.04.2014.
- Güredin, Ersin (2000), “Denetim”, Beta Yayınları, 10. Baskı, İstanbul.
- Hailey, Michael (2011), “Building and Integrating Databases for Risk Profiles in the United States”, *Risk Based Tax Audits (Approaches and Country Experiences)*, Editörler: Munawer Sultan Khwage, Rajul Awasthi ve Jan Loeprick, The World Bank, Washington D.C.
- Fu, Shulin (2007), “Auditing Strategies for Strengthening Tax Administration on Small and Medium Enterprises (SME)”, *Global Conference On Taxation of Small and Medium Enterprises*, <http://www.itdweb.org/smeconference>, 18.10.2013.
- Kastlunger, Barbara, Erich Kirchler ve Luigi Mittone (2009), “Sequences of Audits, Tax Compliance and Taxpaying Strategies”, *Journal of Economic Psychology*, Volume: 30, s. 405- 418.
- Langham, Jo’Anne, Neil Paulsen ve Charmine E. J. Härtel (2012), “Improving Tax Compliance Strategies: Can The Theory of Planned Behaviour Predict Business Compliance?”, *eJournal of Tax Research*, Volume: 10, No: 2, s. 364-402.
- Lawsy, Sarah B. (2007), “Fairly Random: On Compensating Audited Taxpayers”, *The George Washington University Law School Public Law and Legal Theory Working Paper No. 352*, *Legal Studies Research Paper No. 352*, Washington DC.
- Loeprick, Jan ve Michael Engelschalk (2011), “Simplified Risk Scoring for SMEs”, *Risk Based Tax Audits (Approaches and Country Experiences)*, Editörler: Munawer Sultan Khwage, Rajul Awasthi ve Jan Loeprick, The World Bank, Washington D.C.
- Merter, Mehmet Emin (2004), “Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanmasında Toplam Kalite Yönetimi”, *Yayınlanmamış Doktora Tezi*, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Niu, Yongzhi (2011); “Tax Audit Impact On Voluntary Compliance”, *Journal of Economic and Social Measurement*, Volume: 36, s. 237- 251.
- OECD (Organisation for Economic Co-Operation and Development), (2004a), *Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance*, Forum On Tax Administration Compliance Sub-group Guidance Note.

VERGİLENDİRMEDE ELEKTRONİK BELGELERİN HUKUKİ GEÇERLİLİKLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Yrd. Doç. Dr. Memduh ASLAN

Özet

Elektronik imzanın yasal olarak mümkün olması ile birlikte e-devlet uygulamaları yaygınlaşmıştır. Gelir İdaresi tarafından sürekli denetimin sağlanması amacıyla yönelik olarak elektronik uygulamalar geliştirilmektedir. Gelir İdaresinin geliştirmekte olduğu uygulamalar kaynağını özel hukuk ilişkilerinde ve düzenlemelerinden alan konuları da ilgilendirmektedir. Belgelerin içerikleri kişilerin vergilendirilmesine ve cezai yaptırımlarla karşılaşmasına sebep olabileceğinden bu belgelerin hukuki geçerlilikleri önem arz etmektedir. Bu çalışmada genel hukuk düzenlemeleri ile birlikte Gelir İdaresinin yapmış olduğu e-devlet uygulamaları hukuki yönden incelenmiş ve ortaya çıkması muhtemel hukuki sorunların bertaraf edilebilmesi için önerilerde bulunulmuştur.

Anahtar kelimeler: e-imza, e-fatura, e-defter, e-arşiv, e-devlet, denetim

EVALUATION OF THE LEGAL VALIDITY OF THE ELECTRONIC DOCUMENTS IN TAXATION

Abstract

With the legal availability of electronic signature, e-government applications become widespread. The Revenue Administration develops electronic applications for continuing audit methods. The applications developed by the Revenue Administration are also related with the subjects that are on accounted of the special legal relations and legislation. Due to the documents being the evidence for the people of their being subjected to a taxation or a penal sanction, documents legality becomes important. In this study, we observed both general legal regulations and developing e-government applications by the Revenue Administration and made suggestions for dismissing possible legal problems.

Key Words: e-signature, e-invoice, e-record, e-archive, e-government, inspection

JEL Classification Codes: H20, H22, H83, K12, K34, K41

GİRİŞ

Bilgisayar teknolojisinin gelişmesi sayısal iletişim ağının güçlenmesi ve sayısal veri iletiminin hızlanması ile teknoloji, özellikle hizmet üretene, yeni olanaklar getirmiştir. Sanal ortam, fiziksel ortam ihtiyacını ortadan kaldırmış ve maliyetleri düşürme imkânı sağlamıştır. Oluşturulan program ve ara birimler sayesinde kişilerin işlemlerini kendi kendilerine gerçekleştirmesi sağlanarak personel giderlerinde de ciddi bir azalma meydana getirmiştir. Sanal ortamın nimetlerinden öncelikle ürün pazarlayanlar, ardından finans sektörü hızla yararlanmaya başlamıştır. Hizmetlerini vatandaşlarına daha hızlı ve etkin bir şekilde iletmek isteyen devletler de bu rüzgârın etkisine girmişlerdir.

E-Devletten kavram olarak anlaşılması gereken; devletin vatandaşlarına karşı yerine getirmekle yükümlü olduğu görev ve hizmetlerle vatandaşların devlete karşı olan görev ve hizmetlerinin karşılıklı olarak elektronik iletişim ve işlem ortamlarında kesintisiz ve güvenli olarak yürütülmesidir¹. Hukuk devleti olarak devletin elektronik hizmet ve işlemlerde hukuki alt yapıyı da sağlaması, hem kamunun verdiği hizmetlerin hukuka uygunluğu hem de elektronik işlerin hukuki güvenliğinin sağlanması bakımından hayati önem taşımaktadır. Gelişen teknoloji ve

¹Demokaan DEMİREL, "e-Devlet Ve Dünya Örnekleri", Sayıştay Dergisi, Nisan-Haziran 2006, S.61, s.84

denetim kolaylıkları bakımından Gelir İdaresi'nin yaptığı teknolojik altyapı yatırımları ile elektronik işlemlere önem verdiğini e-beyannamenin ardından e-fatura, e-defter ve e-arşiv uygulamaları ile görmek mümkündür. Bu çalışmamızda elektronik işlemlerin hukuki güvenlikleri ve hukuki geçerliliklerinin denetim ve yaptırım mekanizmasına etkileri değerlendirilecektir.

Gelir İdaresi Başkanlığının vergi uygulamaları için geliştirmiş olduğu e-devlet uygulamaları, daha önceki e-devlet uygulamalarından farklılık arz etmektedir. Diğer e- devlet uygulamalarında ağırlıklı olarak kamu kurumuna başvuru veya bilgi edinmeyi konu alırken, Gelir İdaresi Başkanlığının geliştirdiği uygulamalar, temel hukuk normlarını da ilgilendiren ve özel kişiler arasındaki ilişkilere de temas etmektedir. e-fatura, mali mühür, e-defter, e-defter beratı, saklama ve ibraz mükellefiyetler, kişiler arasında borçlandırıci işlemlere ve cezai yaptırımların uygulanabilirliğini de etkilemektedir. Uygulamalar genel hukuk normları ile birlikte değerlendirilerek, denetim sırasında kullanılacak elektronik belge ve kayıtların vergi mükelleflerinin hukukunu etkileyebilecek şekilde ispat güçleri üzerinde durulmuş ve tespit edilen eksikliklerin giderilmesi için sonuç bölümünde önermelerde bulunulmuştur.

1. Hukuki Anlamda Belge Kavramı

Yazılı bir kağıdın tek başına hukuki anlamda bir kıymeti yoktur. Hukuki kıymeti haiz bir belge ise sahibine haklar verebilir veya yükümlülükler yükleyebilir. Belgeler, hukuk sistemimizde en önemli delil olarak yer almaktadır. Benimsemiş olduğumuz hukuk düzeni çerçevesinde bir hakkı ispat edebilmek açısından belgenin hukukun öngördüğü kurallara uygun olması gerekir. Belge, bir olayı veya durumu göstermesi bakımından kullanılan en önemli ispat araçlarından biridir. Bu yönü ile belge, bir kişinin elinden çıkmış bir yazı olabileceği gibi bir görsel veya imza taşıyan bir kağıt da olabilecektir. 4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu'nun (TMK) 7. Maddesi gereğince resmi sicil ve senetler, belgeledikleri olguların doğruluğuna kanıt oluşturur. Günümüzde düzenleme zamanını ve düzenleyeni ispat edici teknolojik gelişmelerin ortaya çıkmasıyla belge kavramı, kağıttan bağımsızlaşarak sayısal ortamda saklanabilen ve gerçekliği kontrol edilebilen sayısal kodları da içerir hale gelmiştir.

Özel bir belgenin kişiyi bağlayabilmesi için o kişinin imzasını taşıması gerekmektedir. Bir kişinin imzasını taşıyan belge kişiye bir hak vermekten ziyade borç yüklemektedir. Kişi imzasının işlevi hukukumuzda yazılı bir sözleşme ile borç altına girmenin bir ön koşulu olarak kabul edilmiştir. 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun (TBK) 14. Maddesinde; yazılı şekilde yapılması öngörülen sözleşmelerde, borç altına girenlerin imzalarının bulunması zorunlu tutulmuştur. TBK 15. Maddede ise imzanın borç altına girenin el yazısı ile atılması zorunlu tutulmuştur. O halde, klasik anlamda imzanın kural olarak el ile atılması gerekmektedir.

Kanun koyucu, yazı yazmasını bilmeyenler veya yazı yazamayanlar için bile imzadan vazgeçmemiş, TBK 16. Maddesi ile imza yerine kaim olmak üzere usulüne göre onaylanmış olması şartıyla, parmak izi, el ile yapılmış bir işaret ya da mührün kullanılabilmesine cevaz verilmiştir. Dolayısıyla ispata elverişli bir belgenin bir kişinin aleyhine ispat vesikası olarak kullanılabilmesi için o kişi tarafından imzalanması ya da imza yerine geçecek surette işaretlenmesi gerekmektedir.

Bilgisayar teknolojilerinin gelişmesi, bilgisayarların dünya çapında ağlar ile birbirine bağlanması, iletişim amacı ile bu teknolojilerin hızlı ve yoğunlaşan bir şekilde kullanılması, özellikle personel maliyetini düşürmek isteyen finans sektörünün bu alt yapıyı kullanmaya başlaması, elektronik ortamda oluşturulan belge ve yapılan sözleşmelerin geçerliliği bakımından her ülkenin iç mevzuatına uygun olarak yeni yasal düzenlemelerin yapılmasını ihtiyaç haline

getirmiştir. Bu alanda ülkemizdeki en önemli düzenleme 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu (EİK) ile yapılmıştır.

EİK 5. Maddede, güvenli elektronik imzanın, elle atılan imza ile aynı hukuki sonucu doğuracağı hükme bağlanmıştır. Bu yolla elektronik ortamda düzenlenen veya saklanan belgelerin de hukuki sonuç doğuracak şekilde ispat aracı olarak kullanılmasının önü açılmıştır. Nitekim, güvenli elektronik imzaların da, el yazısıyla atılmış imzanın bütün hukuki sonuçlarını doğuracağı TBK 15. Maddede de açıkça belli edilmiştir.

O halde, TBK 15. maddede güvenli elektronik imza ile el ile atılmış imza aynı hukuki sonucu doğurduğuna göre elektronik belgelerin hukuki kıymetlerini de hukuk düzenlemelerimiz içerisinde aramamız gerekmektedir.

6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun (HMK) 199. Maddesinde belge: uyuşmazlık konusu vakıaları ispata elverişli yazılı veya basılı metin, senet, çizim, plan, kroki, fotoğraf, film, görüntü veya ses kaydı gibi veriler ile elektronik ortamdaki veriler ve bunlara benzer bilgi taşıyıcılar olarak tanımlanmıştır. O halde, yazılılık unsuru bakımından elektronik bir belgenin sayısal kayıt ortamında bulunması hukukumuzda kabul görmüştür.

Vergi uygulamaları açısından baktığımızda ise 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 227. Maddesinde belge kavramı yerine ispat edici "kağıt" kavramı kullanılmıştır. Kanunda tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburi tutulmuştur. Bu zorunluluk sadece defter tutan yükümlülerle de sınırlı değildir. Defter tutmak mecburiyetinde olmayan mükellefler de vergi matrahının tespitiyle ilgili giderlerini tevsike mecburdurlar². Arapçadan dilimize yansıyan vesika (belge) sözcüğünden türemiş olan tevsik, belgelendirme anlamına gelmektedir. O halde, VUK'un vergilendirmeye esas olan işlemlerin gerçek durumu yansıttığını ispatı için belge aradığını söyleyebiliriz.

VUK'un 3. Maddesinde, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği yer almıştır. Bu ifade ile Vergi Hukuku açısından ispatta delil serbestisinin benimsenmiş olduğu söylenebilir. Kanunda gösterilmemesine karşın, içtihat da, olayın özelliğine ve kanıt olarak ileri sürülen belge, bilgi ve durumun niteliğini nazara alarak kanıt serbestisi ilkesine sınırlar koyabilmektedir³.

Vergi Hukuku delil serbestisi kapsamında şahit ifadesine de ispat aracı olarak yer verilmiştir. Ancak, VUK'da şahit ifadesine mükellef tarafından nasıl dayanılacağına dair bir düzenleme yoktur. Diğer taraftan 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda (İYUK) şahit deliline yer verilmemiş olması ve İYUK 31. madde kapsamında HMK'ya da atıfta bulunulmaması gerekçesiyle delil serbestisine rağmen şahit delilinin mükellefler tarafından pratikte kullanılmadığı sonucu ortaya çıkmaktadır. Medeni ve ceza yargılama hukuklarında kanıtlama vasıtası olarak başvuru tanıya İdari Yargılama Hukukunda başvurulmasına bu hukuk dalında geçerli olan yazılılık ilkesi engeldir⁴. Her ne kadar delil serbestisi yasal düzenleme olarak benimsenmiş olmasına karşın vergi idaresi vergi mükellefinden belgeleme yolu ile ispatı beklemektedir.

² Recep BIYIK, Aydın KIRATLI, **Giderler ve İndirimler**, Yaklaşım Yayınları, 2007, s.1029

³ Turgut CANDAN, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, Maliye ve Hukuk yayınları, 2. Baskı, 2006, s.851

⁴ CANDAN, age 2006, s.845, **Danıştay 3. Dairesi 24.12.1986, E:1986/1021, K:1986/2706**, Danıştay Dergisi, S.66-67, s.187 : İdari yargı yerlerinde yapılan yargılama sırasında ve duruşmada tanık dinlenilmesi ve yemin teklifinin mümkün olmadığı hk.

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK) 64. Maddesinde tacir, işletmesiyle ilgili olarak gönderilmiş bulunan her türlü belgenin, fotokopi, karbonlu kopya, mikro fiş, "bilgisayar kaydı" veya benzer şekildeki bir kopyasını, yazılı, görsel veya "elektronik ortamda" saklamakla yükümlü tutulmuştur. Her tacir, ayrıca, ticari defterleri tutmak ve defterlerinde, ticari işlemleriyle ticari işletmesinin iktisadi ve mali durumunu, borç ve alacak ilişkilerini ve her hesap dönemi içinde elde edilen neticeleri, TTK'ya göre açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymak zorundadır. TTK 82. madde gereğince de bu kayıtların dayandığı belgelerin de saklanması gerekmektedir.

Belgenin ispat gücünün kişilere hak veya borç yüklemesi nedeniyle bu ispat aracının suiistimalinin de engellenmesi gerekmektedir. 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu'nun (TCK) 204. Maddesinde bir resmi belgeyi, TCK 207. Maddede bir özel belgeyi sahte olarak düzenleyen veya gerçek bir belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştiren ve kullanan kişinin cezalandırılması öngörülmüştür. Vergi Hukuku bakımından ise belgeleri sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olarak düzenleyenler ile bunları kullananlar hakkında VUK 359. Maddede TCK 207. Maddeye göre daha özel ve ağır şekilde ceza hükmü konulmuştur.

O halde, gerek Vergi Hukuku bakımından gerekse Ceza Hukuku bakımından elektronik bir kaydın hukuki nitelikte bir belge olup olmadığının tespiti vergi mükellefiyeti ve cezalandırma kabiliyeti için de çok önemlidir.

2. Belgenin Unsurları

Yenilenen temel kanunlarımız olan HMK, TBK ve TTK'da elektronik belge ve imza kavramlarına yer verilmiştir. Diğer taraftan VUK'ta da benzer nitelikte düzenlemelere yer verecek şekilde değişiklikler yapılmıştır. Yapılan bu değişiklikler ile belge kavramı basılı kağıttan daha fazla anlam ifade etmeye başlamıştır. Yapılan düzenlemeler ile sayısal ortamda bulunan kayıtlar da belge olarak kabul edilmiştir. Bu durumda delil serbestisi ve sınırları dikkate alınarak bir sayısal kaydın veya basılı kağıdın hukuki anlamda belge niteliğinde olup olmadığının tespiti gerekmektedir.

Ceza Hukukunda delil serbestisi geçerlidir. Yani, delillerin tüm hukuksal özelliklerini taşımaları kaydıyla her şey delil olabilir. Bir hususun mutlaka belirli bir delille ispatlanması gerektiği şeklinde bir kural konulmamıştır⁵. Vergi Hukukunda da yemin ve kısmen şahit delilleri haricinde delil serbestisi kabul edilmiştir. Delille ilgili olarak vergi yargılamasını ilgilendiren gerek VUK'da gerekse İYUK'da delil mevzuu detaylı düzenlenmemiştir. Buna karşın, HMK'da ise deliller tasnife tabi tutulmuştur. Buna göre deliller: belge ve senet, yemin, tanık, bilirkişi incelemesi, uzman görüşü, keşif olarak ayırma tabi tutulmuştur. Bu sınıflandırmaya göre, fotokopi, fotoğraf veya video kaydı gibi görsellerin belge ve senet kavramı kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Görsellerin hukuki niteliği bakımından Yargıtay'ın bu konudaki içtihatlarına baktığımızda Yargıtay, aslı ibraz edilemeyen sadece fotokopi olarak sunulan evrakları delil olarak kabul

⁵ Yener ÜNVER/ Hakan HAKERİ, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, Adalet Yayınevi, 3. Baskı, 2010, s.569

etmemektedir⁶. Buna genel anlamda gerekçe ise fotokopi belgelerinin değiştirilmeye müsait olduğu ve gerçek durumun farklı yansıtılabileceği ihtimalidir⁷.

Yasal düzenlemeler ışığında özel bir belgenin hukuken bağlayıcı ve ispata elverişli olabilmesi için belgenin yazılı olması, bir durumu veya vakıayı ispata elverişli olması, borç altına aldığı veya aleyhine kullanılacak kişinin imzasını taşıması gerekmektedir. Bu unsurlara kısaca şu şekilde değinebiliriz:

2.1. Yazılı Olması

Belge, genel olarak bir eylem veya davranışın veya olayın yazıya geçirilmesidir. Klasik anlamda belge, yazının kağıda geçirilmesi ile oluşturulmaktadır. Teknoloji ile birlikte sayısal ortamlarda bulunan kayıtlar da belge olarak kabul edilmeye başlanmıştır. Bir düşüncenin, olayın veya durumun fiziki dünyaya aktarılabilmesi için belgenin öncelikle yazılması, diğer bir ifade ile düzenlenmesi gerekir. Ancak, sayısal ortamda yazı kavramı da geleneksel anlamının dışına çıkmıştır. Çevre birimleri aracılığı ile kişilerin iradesinin sayısal ortamda tutulabilecek şekilde girilmesi de yazı olarak kabul edilmiştir.

Bu noktada, genel kabul olarak sayısal kayıtların bilgisayar ekranından görülmesi sayısal kayıtları da belge olarak değerlendirilmesine sebep olmaktadır. Ancak, sayısal kaydın fiziki ortamda olmaması sadece görme duyusu ile görülmesi söz konusudur. İleride bahsedileceği üzere

⁶**Yargıtay 1. Hukuk Dairesi E. 2004/5591 K. 2004/6147 T. 24.5.2004** asıl olmayan fotokopiden ibaret bulunan ve doğruluğu saptanmayan sözleşmeye değer verme olanağı bulunmadığı hk.-Kazancı İçtihat Bankası ana mevzuat programından alınmıştır. **Yargıtay 17. Hukuk Dairesi E. 1996/1059 K. 1996/1155 T. 5.3.1996** Harici satış senedinin aslı ibraz edilmediğine ve fotokopi niteliğindeki örneğine karşı çıkıldığına göre senede geçerlilik tanınması olanağı yoktur. **Yargıtay 13. Hukuk Dairesi E. 1995/3476 K. 1995/3822 T. 17.4.1995** İmza incelemesinin fotokopi evrak üzerinden yapılması ile sağlıklı bir sonuç alınamaz. Bu yüzden asıl evrak üzerinden inceleme yapılması gerekir. **Yargıtay 11. Hukuk Dairesi E. 2002/4557 K. 2002/4905 T. 20.5.2002** Mahkemeye tasdik amacıyla gönderilen tahkim dosyası fotokopilerden ibaret olup, yukarıda anılan yönetmelik hükümlerine riayet edilip edilemediğinin denetlenmesi de mümkün olmamaktadır. **Yargıtay 12. Hukuk Dairesi E. 2007/12320 K. 2007/14627 T. 13.7.2007** Mahkemece yaptırılan bilirkişi incelemesi sonucunda oluşturulan raporda alacaklı tarafça ibraz edilen belge fotokopileri üzerinde inceleme yapılarak ve alacaklının ibraz ettiği belgelere ağırlık tanınarak imzanın borçluya ait olduğuna ilişkin rapor yönünde hüküm kurulması doğru görülmemiştir. Mahkemece yapılması gereken iş, alacaklıdan belge asılları istenerek ek rapor alınmak sureti ile imza incelemesi yönünden sonuca gidilerek bir karar vermekten ibaretken eksik, inceleme ile yazılı şekilde karar verilmesi doğru olmadığı gibi kabule göre de, imzanın borçluya ait olduğu tespit edildiği halde diğer itiraz nedenleri incelenmeksizin (faize) sonuca gidilmesi doğru görülmemiştir. **Yargıtay 13. Hukuk Dairesi E. 1995/10749 K. 1995/11675 T. 25.12.1995** Fotokopi senet niteliğinde sayılamaz. Bu nedenle fotokopi üzerinde bilirkişi incelemesi yaptırılıp davalının bundan sorumlu tutulmasına hukuken olanak yoktur. **Yargıtay 14. Hukuk Dairesi E. 2002/229 K. 2002/628 T. 4.2.2002** Satış vaadi sözleşmesi fotokopisinde satışı vaad edilen taşınmazlardan 393 sayılı parsel üzerinde düzeltme yapıldığı görülmektedir. Davalıların temyiz dilekçesine ekli olarak ibraz ettikleri fotokopide ise bu parsel 303 olarak yazılıdır. 5.4.1993 tarihli satış vaadi sözleşmesinin noterden tasdikli bir suretinin getirtilerek, satışı vaad edilen taşınmazların hangileri olduğu açıkça ve tereddüde yer bırakmayacak şekilde tespit edilmelidir. **Yargıtay 15. Hukuk Dairesi E. 2008/3556 K. 2009/2468 T. 28.4.2009** Somut olayda davalı yanca, adî yazılı arsa payı karşılığı inşaat yapım sözleşmesinin varlığı kabul edilmeyerek ibraz edilen fotokopi belge altındaki imza da inkâr edilmiş ve belge aslı da ibraz edilememiş olduğundan, varlığı kanıtlanamamış kat karşılığı inşaat sözleşmesine dayalı fesih, iptâl ve tescil davasının reddine karar verilmesi gerekirken, yazılı delil başlangıcı dahi kabul edilemeyecek fotokopi belgeye itibar edilerek tanık dinlenmesi ve yine fotokopi belge üzerinde inceleme yapan Adli Tıp raporuna itibar edilerek sözleşmenin varlığı kabul edilmek suretiyle yazılı şekilde karar verilmesi doğru olmamıştır. **Yargıtay 19. Hukuk Dairesi E. 2004/11642 K. 2005/6794 T. 16.6.2005** Fotokopi üzerinde imza incelemesi yapılarak sağlıklı bir sonuca varılamaz.

⁷**Yargıtay 19. Hukuk Dairesi E. 2005/258 K. 2005/4843 T. 29.4.2005** Vadeli belgedeki imzanın fotokopi olduğu ıslak imza olmadığı belirlenmiştir. Hal böyle olunca belgenin ıslak imzayı taşımadığı, imzanın başka bir belgeden fotokopi yolu ile aktarıldığı gözetilerek, davacının imzasını içeren bir belge olarak kabulü düşünülemez.

güvenli elektronik imzanın göz ile görülebilme olanağı da yoktur. Bu bakımdan artık bir belgenin hukuki anlamda belge olup olmadığı normal bir insanın duyuları ile tespit edilmesi imkansız hale gelmektedir.

Elektronik belgeler açısından yazılı olma hali kayıt ortamına uygun araçlarla iradenin kaydedilmesini ifade etmektedir. Belgenin hangi şekil veya dil ile yazıldığından ziyade, önemli olan yazılanın şüpheye mahal bırakmayacak şekilde anlaşılabilir ve herkes tarafından aynı şekilde okunabilir ifade veya dillerde yazılması yeterlidir. O halde anlaşılır olmayan veya okunamayan sayısal kayıtlar belge niteliğini kazanamayacaktır.

Yazılı olma ögesinin varlığı için bir dilin kullanılması, yazının bir vasıta ile elverişli bir cisme kaydedilmesi ve yazının okunabilir olması unsurları aranacaktır. Belirtilen koşulların varlığı halinde, belgeye ilişkin yazılı olma ögesinin gerçekleştiği kabul edilir. Yazılı olma unsuru bakımından kural olarak yazılılık yeterli ise de, yasada ilgili belgenin belirli bir biçimde yazılmış olması aranmış ise bu şekle uyulmaması, belge sayılmasını önleyecektir⁸.

2.2. İmzalı Olması

Hukuki bir belgenin en önemli unsuru imzadır. Zira, bir yazının hukuki bir sonuç doğurabilmesi için kimin tarafından düzenlendiğinin bilinebilmesi şarttır. Kimin düzenlediği bilinmeyen yazıların belge niteliği bulunmamaktadır⁹. TBK, yazılı şeklin istendiği hallerde bunun nasıl gerçekleşeceğini özel olarak düzenlemiştir. İşte imza da bu açıdan önem taşımaktadır¹⁰. Her yazı bir hareket izi taşır ve belli bir yazı olgunluğuna ulaşmış bulunan herkes onu diğerlerinden ayıran kişisel bir yazıya sahiptir¹¹. El yazısı da kişilik gibi sürekli olarak değişme süreci içerisinde, büyüme olgunlaşma ve yaşlanma gibi süreçleri kaçınılmaz olarak yansıtır¹². Ancak, güvenli elektronik imza ile kişi yetkilendirilmiş hizmet sağlayıcısına kendine has benzersiz elektronik imza sertifikası oluşturma yetkisi vermektedir. İmza, kişi tarafından oluşturulmamakta kişi, oluşturulan sertifikayı el ürünü imzası yerine kullanma hakkını elde etmektedir. Güvenli elektronik imza, kişinin el ile atacağı imzayı ortadan kaldırmamaktadır. Ancak, e-devlet uygulamaları kapsamında kişinin sayısal ortamda yapacağı başvurular için artık ıslak imza kullanma olanağı olmayacaktır.

Elektronik İmza Kanunu gereğince, elektronik imzanın ıslak imza yerine geçebilmesi için Türkiye'de yetkilendirilmiş olan elektronik sertifika hizmet sağlayıcısı tarafından sağlanmış sertifikalarla atılması gerekmektedir. Bu durumda başka bir ülkenin yetkilendirmiş olduğu sertifika ile imzalanan belgelerdeki elektronik imzalar imza yerine geçmeyeceğinden yabancı sertifikalarla oluşturulan belgeler, imza unsurundan yoksun olacağından hukuki anlamda belge hüviyetini kazanamayacaktır.

⁸ Bkz. Hasan Tahsin GÖKCAN, “Özel Belgede Sahtecilik Suçu (TCK M.207)”, Ankara Barosu Dergisi, Yıl:68, Sayı: 2010/1, s.211-213

⁹ GÖKCAN, agm, s.216

¹⁰ Sema TAŞPINAR AYVAZ, “Türk Borçlar Kanunu ve Hukuk Muhakemeleri Kanunu’nun İmza Atamayanlarla İlgili Yeni Düzenlemesine Eleştirel Bir Bakış”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Yıl 2012 Cilt 61 Sayı 1, s.325

¹¹ Yasin ATAÇ, Eyup AYDOĞDU, Taner BORA, “Adli Bilimlerde El Yazısının Kişiyi Aidiyetinin Tespiti”, Polis Bilimleri Dergisi Cilt:14, S.4, 2012, s.121 (Jale BAFRA, *El yazısı incelemelerinde “kişisel yazı unsurlarının isteyerek değiştirilmesi” problemi ve kimlik belirlenmesi*, İstanbul Üniversitesi, Adli Tıp Enstitüsü, Sosyal Bilimler Anabilim Dalı Doktora tezi, 1995, İstanbul)

¹² ATAÇ/AYDOĞDU/BORA, agm, s.121 (Nursun MARMARA, *El Yazısının Kişiyi Ait Olup Olmadığını Belirleyen Grafik Göstergeler*, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Psikoloji Bölümü, Doktora Tezi, 1994, İstanbul)

İmzanın nasıl olması gerektiği konusunda yasalarımızda doğrudan bir belirleme yoktur. 2525 sayılı Soyadı Kanunu'nun 2. Maddesinde "Söyleyişte, yazışta, imzada öz ad önde, soyadı sonda kullanılır" ifadesine yer verilmiştir. Buna göre, imzanın hem adı hem de soyadını taşıması gerekmektedir. Ancak, uygulamada buna çok dikkat edilmemekle beraber genel olarak insanların isimlerini tamamen veya kısaltarak kullandığı görülmektedir. Güvenli elektronik imza ise kişinin adını, soyadını ve diğer kimlik bilgilerini taşıması bakımından Soyadı Kanunu'na uygun olduğunu söyleyebiliriz.

HMK 211. Maddede hakimın sahtelik incelemesinde huzurda kişiye yazı yazdırıp imza attırmak suretiyle elde ettiği belge ve diğer delilleri değerlendireceği yer almaktadır. Buna göre, kişinin yazısı ile imzasının farklı şeyler olduğu anlaşılmaktadır. Yani kişinin normal yazısı ile adının veya soyadını yazmış olması el ürünü olmasına rağmen Soyadı Kanununda aranan koşulları sağlamış olmasına karşın imza olmayacaktır. Bir belgenin kişinin el ürünü olsa dahi hukuki sonuç elde edebilmek açısından ayrıca kişinin imzasını taşıması gerekmektedir.

HMK 155. Maddede, imza atamayanlar ile ilgili olarak özel düzenleme yapılmış ve bunların belgeleri parmak izi, mühür basmak veya özel işaret koymak suretiyle belge oluşturabilecekleri düzenlenmiştir. Bu düzenlemeden ise imzanın ayrıca parmak izi, mühür veya özel işaret olmadığını da anlıyoruz.

1512 Sayılı Noterlik Kanunu'nun 75. Maddesinde kişilerin imza atamadıkları ve imza yerine geçen bir el işareti kullanmadıkları takdirde, varsa mühür, yoksa sol elinin baş parmağı, bu da yoksa diğer parmaklarından birinin bastırılacağı ve hangi parmağın bastırıldığının yazılacağına yer verilmiştir. Buradan geleneksel anlamda imzanın el ile atılması gerektiğini söyleyebiliriz. Hukuki değer anlamında HMK 211. Maddede okuma yazma bilen sağır ve dilsizler için beyanın altındaki imza, beyan edilen hususlardaki yemini ifade etmektedir.

Güvenli elektronik imza ile ilgili olarak geleneksel anlamda gerek fiziksel engeller gerekse okuma yazma bilmeyenler açısından bir düzenleme yoktur. Güvenli elektronik imza, kişiye verilen şifrenin girdi araçları ile sayısal ortama girilmesi ile mümkündür. Noterlik Kanunu kapsamında değerlendirdiğimizde fiziksel olarak imza atamayan kişilerin güvenli elektronik imza kullanmaları önünde yasal bir engel yoktur. Okuma yazma bilen sağır ve dilsizler için de güvenli elektronik imza kullanılması mümkündür. Ancak, okuma yazma bilmeyenler açısından güvenli elektronik imza, içeriğinden imzalayacak olan kişinin haberdar olduğuna ve kabul ettiğine dair şahadet edecek kişilerin aynı sayısal belgeyi kendi güvenli elektronik imzaları ile mümkün olabilecektir. Artık, aktif olarak kullanılan yeni imzalama yazılımları sayesinde bir belgeye seri ve paralel olarak birden çok imza atılabilmektedir

İmza, yazı ile belirtilen hususlarda imza atanın kabul beyan ve taahhütlerinin imza atan kişiyi bağladığına dair bir bağitlanmadır. Yazılı belgelerin kişiyi borç veya yükümlülük altına sokabilmesi için TBK 14. Madde gereğince imzalanması gerekmektedir. Yine TBK 15. maddede ise imzanın el yazısı ile atılması gerektiği hüküm altına alınmıştır. TTK 372. Madde gereğince şirket adına imza yetkisini haiz kişilerin şirket unvanı altında imza atacakları düzenlenmiştir. Buna göre imza, eğer bir şirket unvanı altına atılıyor ise imza kişiyi değil şirketi bağlayacaktır. Yönetim Kurulu veya ortaklığı temsile yetkili olanlar ortaklığı ilgilendiren tüm işlemlerde imza ile birlikte ortaklığın unvanını eklemek zorundadırlar¹³.

Gerek imzanın sözlük anlamına gerekse kanunlarımızda imza ile ilgili yer alan hükümler incelendiğinde bir imzada bulunması gereken en az üç temel unsur olmalıdır:

¹³ Gönen ERİŞ, **Ticari İşletme ve Şirketler**, Seçkin Yayınevi, 4. Baskı, 2. Cilt, 2007, s.1764-1765

- İmzanın kişinin ad ve soyadını içermesi gerekmektedir.
- İmza kişinin el yazısı ile atılmalıdır.
- İmza her zaman aynı şekilde atılmalıdır¹⁴. Bunlara ilaveten tüzel kişi adına imzanın bağlayıcı olabilmesi için imza, unvan altına atılmalıdır.

Ancak, yasa koyucu imza atamayanlar için de yapmış olduğu düzenlemeler çerçevesinde el ile yapılmış işareti, parmak izini, mührü, alet yardımıyla yapılan imzayı ve resmi şahadetnameyi istisnai olarak imza yerine kabul etmiştir¹⁵. Yukarıda da ifade etmiş olduğumuz üzere güvenli elektronik imza, istisnai ihtiyaçları da kısmen karşılayabilmektedir.

2.3. Belgenin Hukuki Durumu İspata Elverişli Olması

Yazılı olan belgenin içeriğinin anlamlı ve anlaşılabilir olması gerekir. Eğer belgenin içeriği bir durumu açıklamıyor veya her bireyde farklı anlamlar ortaya koyuyor ise belgenin ispata elverişli olduğundan bahsetmek olanağı da olmayacaktır. Belgenin belirli bir düşünce veya olayın aktarımını ya da bir hukuki ilişkinin varlığı ya da yokluğunu gösterme gibi bir irade beyanını içermesi halinde hukuken korunduğu, delil niteliğinin bulunduğu kabul edilir¹⁶. HMK 199. Madde gereğince belgenin ispata elverişli olması gerekir. Bu araçların kanun anlamında belge sayılabilmeleri ise, uyuşmazlık konusu vakıaları ispata elverişli olmaları halinde mümkün olabilecektir, aksi bir durum zaten düşünülemez¹⁷.

HMK 200. Madde gereğince bir hakkın doğumu, düşürülmesi, devri, değiştirilmesi, yenilenmesi, ertelenmesi, ikrarı ve itfası amacıyla yapılan hukuki işlemlerin, yapıldıkları zamanki miktar veya değerleri 2014 yılı için 2.800 Türk Lirasını geçtiği takdirde senetle ispat olunması gerekmektedir. Senet kavramının oluşması için, senette yer alan metnin, bir hukukî işlem hakkında bilgi vermesi ve imzalanmış olması gerekmektedir. Aksi hâlde bu belgenin, senet olarak nitelendirilmesi mümkün değildir¹⁸.

Eğer evrak, hukuki işlemin tamamen ispatına yeterli olmamakla birlikte, söz konusu hukuki işlemi muhtemel gösteren ve kendisine karşı ileri sürülen kimse veya temsilcisi tarafından verilmiş veya gönderilmiş ise HMK 202. Madde gereğince delil başlangıcı olacaktır. HMK’da delil olarak hukuki anlamda belge ile yazılı kağıt parçası anlamındaki belgenin aynı sözcük ile kullanıldığını görüyoruz. Nitekim, HMK’ya göre delil başlangıcı teşkil eden belgenin mutlaka yazılı bir belge olması gerekmez¹⁹.

Sayısal bir kaydın girdi araçları ile sayısal ortama girilmesinin yanında bu kaydın aynı şekilde okunabilmesi, okunduğunda anlam çıkarabilmesi gerekmektedir. Sayısal kayıtlar bakımından çok farklı kayıt biçimleri bulunmaktadır. Yasada kayıt biçimi konusunda bir belirleme yapılmamıştır. Ancak, bu durumda sayısal kayıt hangi biçimde kaydedilmiş ise o biçimi okuyabilen başka bir yazılıma da ihtiyaç duyulmaktadır. Kaydı okuyan programın güvenli elektronik imzayı teyit edip edemeyeceği ayrı bir sorun olarak ortaya çıkmaktadır. Güvenli

¹⁴Bkz. Eyup AYDOĞDU/Yasin ATAÇ, “İmza Sahteciliğinin Türleri,Tespiti ve Önlenmesi”, **Polis Bilimleri Dergisi** Cilt:13 S.2, 2011, s.54-55

¹⁵ Bkz. TAŞPINAR AYVAZ, agm, s.332-336

¹⁶ GÖKCAN, agm, s.213

¹⁷ Mustafa GÖKSU, “6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu Çerçevesinde Senetle İspat Kuralları ve Bunların İstisnaları”, **Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 1 S.1, 2011, s.59

¹⁸ Serdar NART, “Alman ve Türk Hukukunda Senetle İspat”,**Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi** Cilt: 9, Sayı: 1, 2007, s.213

¹⁹Baki KURU, Ali Cem BUDAK, “Hukuk Muhakemeleri Kanunu’nun Getirdiği Başlıca Yenilikler”, **İstanbul Barosu Dergisi**, C.85, S.5, 2011, s.17

elektronik imza ile imzalanmış olan belge, üzerinde yapılabilecek her türlü değişiklik ile imzalanmış olma özelliğini yitirmektedir. Kaydın farklı nedenlerle zarar görmüş olması halinde belge, tamamen hukuki anlamını yitirebilecektir. Elektronik belgenin fiziksel ortamda olmaması çoğaltılabilir olması belgenin asıl veya nüsha olup olmadığını da tespit etme olanağını ortadan kaldırmaktadır. Bu durum Vergi Hukuku bakımından özellikle Damga Vergisi yönünden sorun teşkil edebilecektir.

HMK 202. maddeye uygun olarak güvenli elektronik imza ile imzalanmamış olan ancak, TTK gereğince kayıtlı elektronik posta (KEP) adresinden gönderilmiş olan belgelerin hukuki olarak gönderen kişiyi bağlayıp bağlamadığı da tartışılabilir. Kayıtları elektronik postada gönderici kişinin kimliği teyit edildiğine göre kişinin iradesini yansıttığı belli olan ve KEP'ten gönderilen belgeler delil başlangıcı mı yoksa hukuki anlamda delil kabul edilebilir mi? konusunun üzerinde de özel olarak durulması gerekir.

2.4. Düzenleme Zamanının Belirlenebilir Olması

Bir belgenin hukuki bir sonuç doğurabilmesi için belgenin hukuki sonuç doğurmaya elverişli olarak daha önceden düzenlenmiş olması gerekir. TMK 7. Maddenin resmi sicil ve senetler, belgeledikleri olguların doğruluğuna kanıt oluşturacağına dair hükmü, özel belgeler için geçerli değildir. Resmi belgelerin düzenlenme zamanı evrak kayıt defterleriyle ispatlanabilirken, özel belgeler için düzenleme zamanının farklı şekillerde ispatlama olanağı vardır. Herhangi bir yere kaydedilmemiş veya kayıt tarihi kesin veya dönemsel olarak belli edilemeyen belgeler her zaman düzenlenebilir belge olarak ispat gücünü kaybedebilecektir²⁰.

Özel belgelerin ispat gücünün ortaya konulabilmesi için belgenin üzerinde yazılan tarih yeterli değildir. Belgenin düzenlendiği tarih başka araçlarla da teyit edilmelidir²¹.

²⁰**Yargıtay 4. Hukuk Dairesi E. 2003/566 K. 2003/5522 T. 29.4.2003 - E. 2006/879 K. 2007/800 T. 1.2.2007:** savunmayı kanıtlama yönünde sunulan belgeler her zaman düzenlenmesi mümkün adi yazılı belgelerden olup, davalının işleten olmadığının kabulü için yeterli bulunmamaktadır. **E. 2008/744 K. 2008/12254 T. 20.10.2008** adi yazılı kira sözleşmelerinin her zaman düzenlenmesi mümkün bulunduğu somut olayın özelliği de gözetildiğinde itibar edilemez. **Yargıtay 11. Hukuk Dairesi E. 2003/11893 K. 2004/8339 T. 16.9.2004** Kooperatif kaşesini taşıyan tutanak başlıklı yazıda tutanak imzacılarının adı belirtilmediği gibi böyle bir belgenin de her zaman önceki tarihli olarak düzenlenmesi mümkündür. **E. 2004/2206 K. 2004/5413 T. 14.5.2004** Ne var ki, kayıt kabul davalarında mücerret bononun her zaman düzenlenmesi olanaklı bulunduğu alacak davalarından farklı olarak kambiyo senetleri tek başına alacağın varlığını kanıtlamaya yeterli değildir. **E. 2010/8007 K. 2011/7072 T. 10.6.2011** Bu savunmanın kanıtlanması için davalı tarihsiz belge sunmuş ise de, bu belge davalının tek başına sebepsiz zenginleşmediğinin delili olamaz. Ayrıca bu belgenin her zaman düzenlenmesi mümkün olan belge olarak değerlendirilmesi gerekir. **Yargıtay 17. Hukuk Dairesi E. 2010/1356 K. 2011/2407 T. 17.3.2011** protokolün resmi belge niteliğinde bulunmadığı, her zaman temini mümkün nitelik taşıdığı, haciz tarihleri ile satış tarihlerinin de aynı olduğu" gerekçesi ile davanın reddine karar verilmiş; hüküm, davacı üçüncü kişi vekili tarafından temyiz edilmiştir. **E. 2011/1478 K. 2011/1947 T. 7.3.2011** İbraz edilen faturaların borcun doğumundan sonraki tarihe ilişkin ve her zaman temini mümkün belge niteliğinde olması nedeniyle, 3. kişi tarafından yasal mülkiyet karinesinin aksinin kesin ve güçlü delillerle ispat edildiğinden söz edilemeyeceği gibi, borcunun 3. kişi adına kayıtlı görünen işyerinde sigortalı olarak işe başlamış gösterilmesinin de sonuca etkisi yoktur. **Yargıtay 21. Hukuk Dairesi E. 2002/10126 K. 2003/189 T. 21.1.2003** her zaman istenilen kişi adına düzenlenmesi mümkün bulunan bu faturalar mülkiyet karinesinin aksini ispata yeterli değildir. **E. 2005/2100 K. 2005/10409 T. 27.10.2005** istenilen kişi adına her zaman temini mümkün olan belge olması itibarıyla davalı 3. kişi tarafından yasal karinenin aksinin kanıtlandığının kabulü mümkün değildir. **E. 2007/21183 K. 2008/15266 T. 7.10.2008** Davacı, dava konusu malların kendisine ait olduğunu iddia etmiş ve ispat için de kira sözleşmesi ve faturalar ibraz etmiştir. Her zaman düzenlenmesi mümkün kira sözleşmesi ve faturalar, icra tutanaklarının aksini ispata yeterli değildir.

²¹**Yargıtay 13. Hukuk Dairesi E. 2002/12362 K. 2003/844 T. 28.1.2003** faturaya dayanmış ise de fatura tek taraflı ve davacı tarafından düzenlenmesi her zaman mümkün olan bir belge olmakla ve ayrıca davalıya tebliğ edildiği de iddia ve ispat edilmediğinden, davacının iddiasını ispat için tek başına yeterli olmadığı

VUK 219. Maddede kural olarak işlemin zamanında yani işlemin yapıldığı gün kaydedilmesi esastır. Diğer taraftan iş yoğunluğu çerçevesinde kayıtların 10 (on) gün içerisinde kaydedilebileceği, bu işlemlerin ise esas defterlere 45 (kırkbeş) gün içerisinde geçirilmesi gerektiği belli edilmiştir. Esasında vergi uygulamaları bakımından kayıt nizamında gösterilen bu tolerans düzenleme zamanını ispat bakımından zafiyet yaratmaktadır. TTK 65. Maddede de defterlere yazımların ve diğer gerekli kayıtların, eksiksiz, doğru, zamanında ve düzenli olarak yapılacağı bildirilir iken, diğer taraftan defterlerin delil teşkil edebilmesi için kapanış onayı, izleyen faaliyet döneminin altıncı ayının sonuna kadar notere yaptırılacaktır. Bu durumda belgenin kapanış onaylı defterlerde yer alabilmesi için işlemin gerçekte yapıldığı tarihten sonra geniş bir zaman dilimi bulunmaktadır.

Diğer taraftan beyanname ve bildirim yükümlülükleri belgelerin resmi kayıtlara bildirilmesini, bu surette de en azından bildirim tarihinden önce düzenlendiği ispat edilebilir. Bu bağlamda VUK 396 Seri Numaralı Genel Tebliği²² çerçevesinde alış ve satışların bildirilmesi yükümlülüğü getirilmiştir. TTK 21. Maddede bir fatura alan kişinin aldığı tarihten itibaren sekiz gün içinde, faturanın içeriği hakkında bir itirazda bulunmamışsa bu içeriği kabul etmiş sayılacağı yer almaktadır. Buna göre faturanın düzenleyen lehine hak doğurabilmesi için karşı tarafa bildirilmesi gerekecektir. Borçlandırıci bu işlemin karşı taraf açısından teslim alındığına dair tarih ve imza bu kişi açısından belgeyi hukuken sonuç doğurabilecek hale getirebilecekken, kamu hukuku açısından belgenin anlam ifade etmesi için yine yeterli olmayabilecektir. Kapanış onayında olduğu gibi bu belgenin düzenlenmiş olduğunun ya resmi kayıtlara yansması ya da resmi bir teyide muhatap olması gerekir. Bu bakımdan TTK 18. Maddede olduğu gibi bildirim zamanının ve dolayısıyla düzenleme zamanının ispatı bakımından, noter aracılığıyla, taahhütlü mektupla, telgrafla veya güvenli elektronik imza kullanılarak kayıtlı elektronik posta sistemi ile yapılabilecektir.

Diğer taraftan güvenli elektronik imza, oluşturulduğu tarih bilgisini de tutmaktadır. Yani hukuki anlamda baktığımız zaman gün içerisinde saatin önemli olmadığı durumlarda ispat bakımından belgenin ne zaman oluşturulduğunu tespit etmek imzayı tespit etmekle mümkündür. Ancak, geleneksel anlamdaki belgeler ile ilgili olarak düzenleme zamanını tespit bakımından zorunlu bir yöntem öngörülmemişken EİK 3. Maddede bir elektronik verinin, üretildiği, değiştirildiği, gönderildiği, alındığı ve / veya kaydedildiği zamanın tespit edilmesi amacıyla, elektronik sertifika hizmet sağlayıcısı tarafından elektronik imzayla doğrulanan kayıt zaman damgası olarak adlandırılmıştır.

gibi, davalı tacir olmadığından davacının defter ve kayıtları da davalı aleyhine delil teşkil etmez. **Yargıtay 21. Hukuk Dairesi E. 2010/3105 K. 2010/4913 T. 29.4.2010** işyerinde çalıştığına ilişkin hizmet belgesi ibraz edilmiş ise de her zaman düzenlenmesi mümkün olan bu belge tanığın işyerinde davacı ile aynı dönemde çalıştığını göstermez. Bu nedenle iddia edilen dönemde bordro verilmediğinden davacı ile aynı dönemde çalışmış ve komşu işyerlerinin işverenin bordrolarına resmi kayıtlarına geçmiş komşu işyeri tanıklarının beyanlarına başvurulmadan, işyerinin kanun kapsamında olup olmadığı araştırılmadan istemin kabulüne karar verilmesi isabetsiz olmuştur. **E. 2002/3947 K. 2002/4340 T. 13.5.2002** Fatura, her zaman düzenlenmesi mümkün bulunan belgelerden bulunduğundan fatura dip koçanlarının, faturayı kesen firmadan getirilmesi, firma yetkilisinin tanık sıfatıyla dinlenmesi ve gerektiğinde bilirkişi aracılığı ile faturayı kesen firmanın defterlerinde inceleme yapılarak oluşacak sonuca göre karar vermek gerekirken eksik inceleme ile yazılı şekilde karar verilmesi usul ve yasaya aykırı olup bozma nedenidir.

²²04.02.2010 tarih ve 27483 sayılı **Resmî Gazete**, *Bildirim mecburiyeti bulunan mükelleflerce, belirlenen hadler çerçevesinde yapılan her türlü mal ve/veya hizmet alış ve satışları, bunlara ilişkin belgenin türüne (Fatura, irsaliyeli fatura, serbest meslek makbuzu, müstahsil makbuzu, gider pusulası, akaryakıt pompalarına bağlı ödeme kaydedici cihaz fişi, sigorta komisyon gider belgesi ve yolcu bileti gibi) bakılmaksızın Ba-Bs bildirim formlarına dahil edilecektir.*

EİK belgenin zaman unsurunun tespiti bakımından zaman damgasını zorunlu tutmaktadır. Belgenin düzenleme zamanı elektronik belgelerde ancak zaman damgası ile ispatlanabilecek veya diğer bir ifade ile düzenleme zamanı tespit edilebilecektir. Zaman damgası bulunmayan güvenli elektronik imza ile imzalanmış belgelerde yer alan tarih bilgisinin belgenin düzenleme zamanı olarak kabul edilip edilmeyeceği bu konuda ortaya çıkacak yargı içtihatları ile şekillenecektir.

3. Elektronik Belgeler

Özel bir belgenin hukuken bağlayıcı ve ispata elverişli olabilmesi için belgenin yazılı olması, bir durumu veya vakıayı ispata elverişli olması, borç altına aldığı veya aleyhine kullanılacak kişinin imzasını taşıması gerektiğine önceki bölümlerde değinilmiştir. Elektronik belge kavramı, klasik anlamda kağıt üzerinde el yazısı veya bir makine aracılığı ile yazılan belgenin dışına taşmaktadır. Esasen kağıt ortamında belge oluşturma amacıyla kullanılan makinenin yani bilgisayar teknolojisinin gelişmesi ile yazının sayısal ortamda muhafaza edilebilmesi kayıt biçimini tanıyan programların gelişimi, kayıt edilen sayısal belgelerin sayısal kayıt ortamlarında başka bilgisayarlara taşınabilmesi, internet altyapısı ile uzak mesafelere çok kısa zaman dilimi içerisinde ulaştırılabilmesi, taşınan verilerin aynı şekilde iletilen kişilerce görülebilmesi belgeyi kağıt ortamına aktarılma ihtiyacını da ortadan kaldırmıştır. Teknolojik gelişmeler ile belgelerin yüksek bit'te şifrelenip güvenlik altına alınabilmesi sayısal belgelerin ispat aracı olarak kullanılabilmesinin temel koşullarını sağlayabilecek noktaya getirmiştir.

Sayısal verilerin en önemli sorunu yazılı olmasından ziyade her zaman değiştirilebilir nitelikte olmasıdır. Her ne kadar bilgisayar kayıtlarında oluşturma zamanları tutulmuş olsa da bu zaman işaretleri kişilerin bilgisayarda ayarlayabildikleri ve rahat bir şekilde müdahale edebildikleri ayarlardır. Diğer taraftan zaman bilgisinin belgenin oluşturulduğu bilgisayarın her zaman ayarlanabilir nitelikteki saatinden alındığından bu bilgi güvenilir değildir. Korunmayan bu zaman verilerine müdahale edilmesi her zaman mümkündür. Bu nedenle, standart olarak bilgisayar ortamında oluşturulan kayıtlar imza ve ne zaman düzenlendiği koşullarını sağlayamadıkları için hukuki anlamda bir belge niteliğini kazanamamaktadırlar.

Belgenin bir vakıayı veya durumu ispata elverişli olup olmaması fiziksel bir koşul değildir. Genel anlamda kaydı okuyan herkes tarafından aynı şekilde anlaşılabilir ve hukuken de bu anlam üzerinden bir sonuç bağlanabilir ise kaydın, bir vakıayı veya durumu ispata elverişli olduğu söylenebilir. Örneğin; bir belgeye sadece ad, soyad ve tarih yazılarak imzalanması halinde yazılı olma, imza ve oluşturma tarihi unsurları yönünden tamam olmasına karşın yazılı ifadenin bir durumu veya vakıayı ispata elverişli olmaması gerek elektronik ortamda gerekse fiziki ortamda hukuki anlamda da bir belge niteliği kazanmasına engel olacaktır. O halde, hukuki anlamda bir belgenin hiçbir tereddüde yer vermeyecek şekilde, belgede ;

- Ne yazılı?
- Neden yazılı?
- Kim yazdı?
- Ne zaman yazıldı?

sorularına cevap bulunabilmesi gerekir.

3.1. Elektronik Belgelerin Denetimi

Sayısal kayıtların hukuki belge olarak nitelendirilebilmesi önündeki sorun kısmen Elektronik İmza Kanunu ile giderilebilmiştir. Elektronik İmza Kanunu düzenlenirken tüzel kişilerin hukuki durumu yeterince irdelenmemiş ve eksik bırakılmıştır. Elektronik imza ile ilgili

uygulamaların çoğunlukla kamu kurumlarında e-devlet projeleri kapsamında veri sorgulaması yönünden kullanılmış olması ve taraflardan birinin idare olması nedeniyle hukuki sorun fazlaca yaşanmamış olmasına karşın özellikle yeni TTK ile ticari işlemlerin elektronik ortamda yapılabilmesinin öngörülmesi, VUK’da yapılan değişiklikler ile e-fatura düzenlenebilecek olması artık özel, gerçek veya tüzel kişiler arasındaki işlemlerde ortaya çıkan ihtilaflarda elektronik kayıtların delil olarak kullanılabilmesi için bu kayıtların belge niteliğini de taşıması ve bu niteliğin şüpheye yer vermeyecek şekilde denetlenebilir olması gerekir.

EİK ile elektronik imza başka bir elektronik veriye eklenen veya elektronik veriyle mantıksal bağlantısı bulunan ve kimlik doğrulama amacıyla kullanılan elektronik veri olarak tanımlanmıştır. Dolayısıyla elektronik bir belgenin kimlik doğrulaması, belgenin hukuki nitelik denetimi için önemli olacaktır. Ancak hukuki düzenleme yapılırken imza sahibi olarak elektronik imza oluşturmak amacıyla bir imza oluşturma aracını kullanan “gerçek kişi” kabul edilmiştir. O halde, mevcut yasal düzenleme çerçevesinde elektronik bir belge ancak, gerçek bir kişi tarafından oluşturulabilecektir.

EİK 5. Maddede güvenli e-imzanın elle atılan imza ile aynı hukuki sonucu doğuracağı düzenlenmiştir. Elektronik ortamda bulunan kayıtların hukuki bir belge niteliği kazanması için güvenli elektronik imza ile imzalanması halinde elektronik belge için gerekli olan imza koşulu da sağlanmış olacaktır. EİK 4. maddeye göre güvenli elektronik imzada bulunması gereken unsurlar şunlardır:

- Münhasıran imza sahibine bağlı olmalı
- Sadece imza sahibinin tasarrufunda bulunan güvenli elektronik imza oluşturma aracı ile oluşturulmuş olmalı
- Nitelikli elektronik sertifikaya dayanarak imza sahibinin kimliğinin tespitini sağlamalı
- İmzalanmış elektronik veride sonradan herhangi bir değişiklik yapıp yapılmadığının tespitini sağlamalıdır²³.

Güvenli elektronik imzanın üçüncü kişilerce elde edilememesi, kullanılamaması ve sahteciliğe karşı korunması gerekir. İmzalanacak verinin imza sahibi dışında değiştirilememesi ve bu verinin imza sahibi tarafından imza kullanılmadan önce görülebilmesi şarttır. Belgenin ispata elverişli olabilmesi için verinin yanında imzanın da bulunduğunu ve verinin imza anındaki haliyle bir farklılığının olmadığı da denetlenebilmelidir. Diğer bir ifade ile kayıt, ispat olarak kullanılabilmesi açısından denetlenebilir nitelikte de olmalıdır. Elektronik kayıtların fiziksel ortamda bulunan yazılardan farklı olarak göz ile denetlenmesi mümkün değildir.

Elektronik verinin gerektiğinde güvenilir bir biçimde gösterilmesi, imzanın, zamanın, verinin değişmediğinin kanıtlanabilmesi gerekir. Bir elektronik verinin, üretildiği, değiştirildiği, gönderildiği, alındığı ve/veya kaydedildiği zamanın tespit edilmesi amacıyla, elektronik sertifika hizmet sağlayıcısı tarafından elektronik imzayla doğrulanan kayda ise zaman damgası denilmektedir.

Elektronik İmza Kanunu’nda zaman damgası sadece tanım olarak yer almış ve elektronik sertifika hizmet sağlayıcıları tarafından verileceği düzenlenmiştir. Ancak zaman damgalarının hukuki olarak ne anlama geldiği konusunda bir değerlendirme yapılmamıştır. Teknik olarak elektronik imzanın atıldığı zaman da tespit edilebilmektedir. Ancak, elektronik bir verinin zamanla ilgili tespitlerin zaman damgası ile tespit edileceğine yönelik düzenleme yapılmış olması,

²³ Alper BULUR, "E-ispat", Ankara Barosu Dergisi, Yıl 66, S.2, Bahar 2008, s.93-94

belgenin hukuki olarak nitelik kazanabilmesi için elektronik imzayı zaman unsuru yönünden yetersiz hale getirmiştir.

TTK 1526. Maddede ise zaman unsurunun belirlenmesi gereken ve tüzükte düzenlenen hallerde güvenli elektronik imzaya eklenen zaman damgasının tarihi, diğer hallerde merkezî veri tabanı sistemindeki tarihin esas alınacağı hükmü ile zaman damgasının fonksiyonunun belge ve işlemlerdeki zaman unsurunun ispatı olarak kabul edilmiş, ancak zorunlu tutulmamıştır.

Diğer taraftan belgenin oluşturulduğu zamanın kesin olarak tespit edilmesine yarayan zaman damgaları ispat hukuku açısından çok önemli bir gelişmedir. Elektronik bir verinin hukuki anlamda belge olarak değerlendirilebilmesi için imza elektronik imza ile oluşturma tarihi ise zaman damgası ile sağlanabilecektir. Fiziki ortamda bulunan yazıların üzerinde yazılı tarihin yazının gerçekte yazıldığı tarih olduğunun her zaman tespit edilmesi mümkün olmadığından, hukuki anlamda belge niteliğini taşımasına rağmen belgelerin “her zaman düzenlenebilir belge” olarak dikkate alınmasını engellemek için, belgenin ispatladığı hak veya yükümlülüğün doğumundan önce belgenin düzenlendiğinin de ispat edilmesi gerektiği sorunu elektronik belgelerde zaman damgasıyla ortadan kalkmaktadır.

Sorun, zaman damgası olmayan elektronik kayıtların belge niteliği kazanıp kazanmayacağıdır. Elektronik imza ile imzanın atılma tarihi bilinebildiğinden zaman şartı gerçekleşmiş olmakla birlikte kanunda zamanın zaman damgası ile tespit edileceği yönündeki tanımlama nedeniyle bu tip elektronik kayıtların da “her zaman düzenlenebilir belge” olarak dikkate alınıp alınmayacağı yargı içtihatları ile ortaya çıkacaktır. Diğer taraftan esasen uygulamada zaman damgaları da kişilere verilmiş olmasına rağmen sadece zaman damgasının bulunması elektronik kaydın Elektronik İmza Kanunu’nun 5. Maddesinde imza yerine elektronik imzanın kullanılabilmesi ve aynı hukuki sonucu doğuracağı yönündeki düzenleme nedeniyle hukuki anlamda bir belge niteliğine kavuşması için yeterli olmayacaktır.

Elektronik kayıtların hukuki anlamda bir belge ve ispat aracı olarak kullanılabilmesinin önünü açan temel mevzuat olan Elektronik İmza Kanunu’nun, yeterli altyapıyı sağlayamadığı açıktır. Temel olarak elektronik kaydın hukuki bir belge olabilmesi için zaman damgası ile elektronik imzanın belgenin oluşumundaki imza ve düzenleme zamanlarının tespiti bakımından hukuki niteliği için yeniden düzenlenmesi veya yasada zaman damgası ile elektronik imzanın birlikte kullanılması gerektiğinin açıkça düzenlenmesi gerekir. Eğer, hukuki altyapı iyi düzenlenir ise elektronik belgeler hukuki sorunların çözümünde ve ispat hukukunda önemli faydalar sağlayacaktır.

Elektronik ortamda delil niteliğini haiz belgelerin üretilebilecek olması kamu hizmetlerinin ve özel hukuk ilişkilerinin de elektronik ortamda verilebilmesinin veya kurulabilmesinin önünü açmaktadır. Ancak, ispat hukuku açısından önemli olan bu uygulamaların hukuk düzeni ile paralel ve uyumlu olması gerekir. Diğer bir tabir ile devlet sisteminin ve hukuk düzeninin elektronik ortamda yürütülebilmesi için sayısal uygulamaların da hukuk düzeni gibi birbirleriyle tamamen uyumlu olması ve belgelerin hukuki niteliklerinin her zaman denetlenebilmesi gerekmektedir.

Ancak, e-devlet projeleri kapsamında ortaya çıkan uygulamaların her kurumun kendi ihtiyaçlarına göre şekillendirdiği görülmektedir. Derlenen aynı verileri kullanması gereken ve hukuki anlamda birbirlerine veri aktarması gereken kurum uygulamaları arasında tam bir irtibat sağlanmalı ve sistemler birbirleriyle sorunsuz ve hızlı bir şekilde veri alışverişi sağlayabilmelidir. Kurumların ilgilendikleri alanlarla bağlantılı ihtiyaçları için e-fatura gibi zorunlu tutulmaya başlanan uygulamaların hukuki altyapılarının da oluşturulması gerekir. Hukuksal altyapı dikkate alınmadan sadece ihtiyaca göre uygulamaların geliştirilmesi bu uygulamalar sonucunda ortaya

çıkan belgelerin hukuki anlamda bir belge olup olmadığı konusunda sorunlar ortaya çıkaracaktır. Diğer taraftan her kurumun kendi altyapısını kurarak verileri de ayrı yerde saklaması sayısal ortamdan beklenen faydanın aksine düzensizlik ve verilerin güvenli şekilde diğer kurumlarla paylaşılmasını engelleyecektir.

Elektronik İmza Kanunu'nda, elektronik imza veya zaman damgası kullanılan kayıtların nerede saklanacağını düzenlememiştir. Elektronik belgelerle ilgili mevzuat bu yönü ile eksik bırakılmıştır. Belgelerin içeriğinin, ne zaman imzalandığının denetimini yapabilecek bir mekanizmanın eksikliği ortadadır. Elektronik İmza Kanunu'nun 12. Maddesinde elektronik sertifika hizmet sağlayıcısına elektronik sertifika talep eden kişinin yazılı rızası olmaksızın üçüncü kişilerin kişisel verileri elde etmesini engelleme, bu bilgileri sertifika sahibinin onayı olmaksızın üçüncü kişilere iletmeme ve başka amaçlarla kullanmama yükümlülüğü getirilmiştir. Kanunun 15. Maddesinde ise elektronik sertifika hizmet sağlayıcılarının faaliyet ve işlemlerinin denetiminin Telekomünikasyon Kurumunca yerine getirileceği hükmü yer almasına rağmen, kurumun yetkisi elektronik imzaların kişilerce nasıl ve hangi belgelerle kullanıldığı değil, sadece hizmet sağlayıcısının faaliyetleri ile sınırlıdır.

Sorun, elektronik şekilde oluşturulmuş bir belgenin delil olarak kullanılması gerektiği durumlarda örneğin vergi incelemesi sırasında veya yargılama aşamasında gerçekten hukuki bir belge olduğunu ve tarafları bağladığını tespit etmek için gerekli olan içerik imza ve zaman unsurları kimin tarafından ve ne surette doğrulanacaktır. Hizmet sağlayıcısı kanun gereği imza sahibi onayı olmadan hiçbir belgeyi paylaşamayacaktır. Zaman damgası ve elektronik imza ile imzalanan hiçbir belge hizmet sağlayıcı tarafından saklanmamaktadır. Sadece zaman damgalanmış belgenin özet değeri hizmet sağlayıcı tarafından kaydedilmekte ve bu değer belgenin içeriğini göstermemektedir.

Elektronik İmza Kanunu'nda bu verilerin adli veya idari soruşturmalarda ilgili makamlara veya denetime yetkili kişilere verilebileceği yönünde ayrı bir düzenleme yoktur. VUK'da vergi mahremiyeti ile ilgili 5. Maddede kamu görevlilerince yapılan adli ve idari soruşturmalarda ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgelerin bankalara, yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgilerin verilebileceği düzenlenmiş olmasına ve mükerrer 242. Madde ile bu kapsamda kurulan şirketin ortak, yönetici ve çalışanları hakkında da uygulanacağı düzenlenmesine karşın elektronik sertifika hizmet sağlayıcıları dikkate alınmamıştır. Kaldı ki, adli bir makam soruşturma yapmak istediğinde de ESHS den sadece damganın ve imzanın geçerli olup olmadığını bilgisini alabilir. Belgenin içeriğinin ESHS tarafından saklanmadığından sağlanma olanağı da olmayacaktır.

Elektronik imza, imza anında imzalayan kişinin kimliğinin teyididir. Kamu kurumları e-devlet uygulaması kapsamında sisteme giren kişilerin sisteme girdiği anda kullandıkları sertifikanın geçerli olup olmadığını elektronik sertifika hizmet sağlayıcısından teyit etmektedir. Elektronik sertifika hizmet sağlayıcısının görevi, kullanıldığı anda elektronik imzanın geçerli olup olmadığını teyit etmekten ibarettir. İmzalanan belgenin ne olduğu ile ilgili olarak hiç bir kayıt tutmamakta, böyle bir görev de verilmemektedir. Elektronik belgede yer alan imzanın daha sonradan güvenli olup olmadığının ve geçerli bir sertifikaya dayanıp dayanmadığının tespitinde sorunlar bulunmaktadır.

Teknik olarak elektronik bir belge kişinin bilgisayarında bulunan programlar aracılığı ile imzalanmaktadır. İmzalanan belgedeki elektronik imzanın geçerli olup olmadığını bilebilme olanağı programın imzayı teyit edebileceği ESHS'nin kök sertifikasını yüklenmiş olmasına bağlıdır. Ancak, sertifikanın eksik veya yanlış yüklenmesi gibi durumlarda normal bir kullanıcının bunları çözebilmesi veya teyit edebilmesi her zaman olanaklı değildir. Kaldı ki, özellikle elektronik imza sahtekarlığına karşı sertifika sorunlarına ilişkin uyarıların dikkate

alınmaması da mümkündür. Zira, e-devlet uygulamalarında bile sertifika sorunları ile karşılaşılabilir. Yazılımların sürekli gelişmesi, uyum sorunlarını ve sürekli güncelleme ihtiyacını da ortaya çıkarmaktadır.

Bir imzanın geçerli olup olmadığını teyit etmek bakımından doğrulama programları da bulunmaktadır. Nitekim, bu konuda TÜBİTAK tarafından çıkartılmış olan "İmzager" adlı program bile sadece kendi imzaladığı belgeleri doğrulayabilmekte ancak, başka programlardaki imzayı teyit edememektedir. Bunun çekince haricinde doğrulama yazılımları ile imzanın doğruluğunun tespitini yapmak mümkündür. İmzalanmış belgede bulunan bilgileri kullanarak, herhangi bir kişi ESHS'den o belgede bulunan sertifikayı bu yolla doğrulayabilir ve sertifikanın geçerlilik süresi içinde olup olmadığını belirleyebilir.

Burada sorun Elektronik İmza Kanunu'nda elektronik imzanın teknik olarak nasıl kullanılacağı ile ilgili olarak bir belirleme yapılmamıştır. Kaldı ki, doğrulama programlarının yasal bir tanımı yapılmamış, standardı da belirlenmemiştir. Hali hazırda, Türkiye'deki elektronik imzalar ile bir belgeyi elektronik olarak imzalamak mümkün olmakla birlikte bu imzanın doğrulamasını ancak imzanın kullanıldığı program tarafından yapılabilmektedir. Üçüncü parti yazılımların yapmış olduğu denetimin ispat hukuku açısından bu yönü ile sorunu bulunmaktadır. İnsan duyuları ile doğrulanması mümkün olmayan belgelerdeki elektronik imzanın doğruluğunu denetleyen programları denetleyen bir kamu mekanizmasının da yasal olarak kurulması gerekmektedir.

Özel hukuk sözleşmelerinin veya kişiyi ilzam edecek belgelerin elektronik ortamda imzalanarak oluşturulmasında yasal bir engel yoktur. Ancak, özellikle belgelerin imza unsuru yönünden şüpheyi yer vermeyecek şekilde ortaya konulması henüz mevcut koşullarda olanaklı görülmemektedir. Elektronik imzalı hukuki bir belgenin oluşturulabilmesi için imza anında imzayı atan kişinin kimliğinin eminliğinden şüphe edilmeyecek bir kişi tarafından teyide ihtiyaç duyulmaktadır. Islak imza bakımından hali hazırda, imzanın inkar edilemezliğini sağlama bakımından belgenin noter huzurunda imzalanması ve imzalanan belgenin bir örneğin karşılaştırma ihtiyacında kullanılmak üzere saklanması gerekmektedir.

Elektronik imza ile özel hukuk alanında ispat kuvveti olan bir belge üretilebilmesi için imzanın yetkilendirilmiş bir huzurda atılmasının ve imzalanan belgenin huzurunda atılan yetkili kişinin kayıtlarında saklanması yönünde bir mekanizma geliştirilmelidir. Bu yolla elektronik belge kamu otoritesi veya yasa ile yetkilendirilecek kişi nezdinde tutularak belgenin hukuki ispat gücü sağlanabilir. Bu durumda gerek denetime yetkili mekanizmanın gerekse adli makamların belge örneklerini bu sistemden temin ederek içeriği üzerinde imzası ile taraf olanların hukukunu etkileyebilecek işlemlere konu etmesi olanaklı olacaktır. Mevcut koşullarda özel hukuk alanında hukuki bir hak veya yükümlülük sağlayacak elektronik belge oluşturma olanakları kısıtlıdır. Bu kısıtlı koşullar kişilerin yanılmasına ve belgelere yanlış hukuki anlamlar yüklemesine ve mağduriyetine sebep olma riski yüksek olacaktır.

3.2. Elektronik Fatura

Daha önce de değinildiği gibi bilgi ve iletişim teknolojileri, sağladıkları verimlilik ve maliyet avantajının yanında yoğun işlem yapan büyük mükelleflerin ortaya çıkması ile fiziksel ortamda belgelerin düzenlenmesi, oluşturulması ve ilgililerine gönderilmesi önemli bir yük teşkil etmeye başlamıştır. Diğer taraftan fiziksel ortamdaki bu yoğunluğun denetim süreci de ciddi zorlukları beraberinde getirmekte, yoğun işlemlerde bulunan mükelleflerin tüm işlemlerini denetlemenin fiilen imkansız hale getirdiği de bir vakıdır. 397 Seri nolu VUK tebliği ile elektronik faturanın vergi uygulamaları yönünden de önü açılmıştır.

Elektronik fatura uygulamasına kayıtlı olan mükelleflerin birbirlerinden aldıkları mallar ve sağladıkları hizmetler için elektronik fatura göndermeleri ve almaları zorunlu tutulmuştur. Diğer taraftan elektronik fatura uygulamasına kayıtlı olan mükellefler elektronik fatura uygulamasına kayıtlı olmayan mükelleflere yaptıkları mal teslimi ve hizmet ifası için genel hükümler çerçevesinde kağıt fatura düzenlemeye devam edeceklerdir.

Tebliğe göre vergi mükellefleri, elektronik fatura düzenlemek istemeleri halinde Başkanlığa başvuracaklar ve Başkanlık tarafından yapılan değerlendirme sonrasında başvuruları uygun bulunan mükelleflerin kullanıcı hesapları Başkanlıkça tanımlanacak ve aktive edilecektir.

Tebliğ ile elektronik faturanın fatura yerine geçebilmesi için gönderme veya alma işlemlerinin de Bakanlık tarafından oluşturulan e-fatura Uygulaması aracılığı ile gerçekleştirilmesi zorunlu tutulmuştur. Bakanlık, vergi mükelleflerinin e-faturaları belirlenen usul ve esaslar ile biçim ve standartlara uygun olarak düzenleseler dahi e-fatura uygulaması aracılığı ile göndermedikleri veya almadıkları herhangi bir elektronik belgenin VUK kapsamında düzenlenmiş fatura hükmünde olmayacağını düzenlemiştir.

e-fatura uygulaması, elektronik belge olarak düzenlenen faturaların tarafları arasında dolaşımı ile ilgili oluşturma, gönderme ve alma zamanı gibi önemli kayıtların tarafsız bir biçimde tutulmasını sağlamak ve elektronik belge olarak oluşturulmuş herhangi bir belgenin sıhhatinden (format ve standartlara uygunluk, göndericinin kimliği ve doğruluğu, elektronik belgenin geçerliliği ve içeriğinin bütünlüğü) emin olmak amacı ile Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından oluşturulan uygulamanın genel adı olarak tanımlanmıştır.

Vergi mükellefleri e-fatura Uygulaması kapsamında fatura oluşturma, gönderme ve alma işlemlerini bilgi işlem sistemlerinin e-fatura Uygulamasına entegre edilmesi yoluyla veya internet adresinde hizmete sunulan e-fatura Portalı aracılığıyla gerçekleştirebileceklerdir.

Vergi mükellefleri, gerek düzenledikleri gerekse adlarına düzenlenen faturaları, yasal süreler dahilinde muhafaza ve istendiğinde ibraz etmekle yükümlü tutulmuşlardır. Belgelerin fiziksel ortamda bulunması ibraz ve saklama mecburiyetini de fiziksel yükümlülük haline getirmektedir. Ancak, elektronik faturanın hukuken geçerli olabilmesi için gerekli olan elektronik imzanın ve Mali Mührün doğruluk ve geçerlilik kontrolünün ancak elektronik ortamda yapılabilmesi nedeniyle e-faturanın kâğıda basılarak saklanması söz konusu olmaması bir takım sorunları beraberinde getirme potansiyel riskini taşımaktadır. Zira, tebliğe göre e-faturanın veri bütünlüğünün sağlanması ile kaynağının inkar edilemezliği ancak Mali Mühürle ve 5070 sayılı Kanunla getirilen nitelikli elektronik sertifika ile garanti altına alınmaktadır.

397 Seri Nolu Tebliğ ile vergi mükellefleri, düzenledikleri ve aldıkları e-faturaları, üzerindeki Mali Mühür veya elektronik imzayı da içerecek şekilde kanuni süreler dâhilinde kendi bünyelerindeki elektronik, manyetik veya optik ortamlarda muhafaza ve istendiğinde elektronik, manyetik veya optik araçlar vasıtasıyla ibraz edeceklerdir.

3.3. Elektronik Faturanın Muhafaza ve İbrazi

Elektronik faturada muhafaza ve ibraz yükümlülüğü, kâğıda basılan faturalardan farklılaştırılmıştır. Kâğıda basılı faturada yükümlülük sadece fiziki olarak ibraz ile sınırlı iken e-faturada arşivlenen faturaların doğruluğuna, bütünlüğüne ve değişmezliğine ilişkin olan her türlü elektronik kayıt ve veri, veritabanı dosyası, saklama ortamının yanında doğrulama ve görüntüleme araçlarının da incelemeye yetkili kişiye sağlanmasını da kapsamaktadır. Esasen elektronik kaydın okunması ile ilgili araçların standart olarak Bakanlıkça elde bulundurulması faturaların doğruluk, bütünlük ve değişmezlik denetiminin sağlanması bakımından önemlidir.

397 Sayılı Tebliğde e-faturalara istenildiğinde kolaylıkla erişebilmeyi, anlaşılabilir ve eksiksiz bir biçimde görüntüleyebilmeyi ve faturaların okunabilir kağıt baskılarını üretebilmeyi sağlayacak biçimde yerine getirilmesi gerektiği düzenlenmiştir. Zira, şekil zorunluluğundan arındırılmış kayıtların kağıt ortamında aktarılması sadece bir döküm niteliğinde olacaktır. VUK'un 230. maddesinde fatura için gerekli asgari bilgiler:

- Faturanın düzenlenme tarihi, seri ve sıra numarası;
- Faturayı düzenleyenin adı, varsa ticaret unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası;
- Müşterinin adı, ticaret unvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve hesap numarası;
- Malın veya işin nev'i, miktarı, fiyatı ve tutarı;
- Satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası olarak belirlenmiştir.

Elektronik faturalarda bu bilgileri taşıyan kayıtlar, yasal unsurları bakımından fatura olarak kabul edilebilecektir. 433 Sıra Nolu VUK Genel Tebliğinde²⁴ Gelir İdaresi, kullanılan elektronik belge formatı üzerinde mali mühür veya nitelikli elektronik sertifika taşımaya belge üzerinde doğrulamaya, görüntülemeye ve kağıt baskı almaya imkan veren genel tanırlığa sahip bir format olması gerekliliğini getirmiştir. Diğer taraftan elektronik belgelerde de Gelir İdaresi Başkanlığı ambleminin de bulunmasını istediğinden elektronik belge resim formatını da barındırabilecek formatta olmasını kılmak zorundadır.

Gerek 397 sayılı gerekse 433 Sayılı Tebliğde e-faturalarının mükelleflerin kendilerine ait bilgi işlem sistemlerinde saklanması esas alınmakla birlikte e-faturaların üçüncü kişiler nezdinde de elektronik saklama yapılabileceği düzenlenmiştir. Oysa ki, VUK'un 253. Maddesinde saklama mecburiyeti münhasıran vergi mükellefinin kendisine verilmiştir. Tebliğ ile 3. şahısların saklama yapabileceği yönündeki düzenleme ibraz ödevinin yerine getirilmemesi halinde cezai yaptırımların uygulanması konusunda sorunlara neden olabilecektir. Her ne kadar başka mükelleflerden elektronik saklama hizmetinin alınmasının mükelleflerin elektronik faturalarının muhafaza ve ibraz sorumluluğunu ortadan kaldırmayacağı yönündeki düzenleme, cezaların şahsiliği prensibi gereğince yeterli olmayacaktır.

433 sayılı Tebliğ ile 421 sayılı Tebliğ kapsamında özel entegrasyon izni alan mükelleflerin belge düzenlemek isteyen mükelleflere elektronik ortamda fatura ve e-arşiv oluşturma, mali mühür ile onaylama, zaman damgası kullanma ve oluşturulan faturayı elektronik ortamda alıcıya iletme hizmeti verilebileceği ifade edilmiştir. Oysa ki, bu hizmetler ancak imza yerine geçecek sertifikalar ile zaman damgasının nitelikli elektronik sertifika hizmet sağlayıcısı tarafından yapılabileceği TTK hükümleri çerçevesinde elektronik ortamda tebligatın ise kayıtlı elektronik posta hizmet sağlayıcısı tarafından yapılabileceği göz ardı edilmiştir.

VUK 359. Maddesi gereğince varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edileceği açıklanmıştır. e-faturanın fatura olarak kabul edilebilmesi için e-fatura uygulaması üzerinden gönderilmesi veya alınması zorunluluğu getirildiğinden, e-faturaların varlığı için zaten sabit olması gerekmektedir. Üçüncü kişi nezdinde tutulan kayıtların vergi mükellefinin hiçbir kasıt, ihmal veya kusuru olmaksızın kaybolması veya okunabilecek halde olmaması halinde ortaya çıkacak cezai sorumluluğun kime ait olduğu sorunu ortaya çıkacaktır.

²⁴ Resmi Gazetenin 30.12.2013 tarih ve mükerrer 28867 sayılı nüshasında yayımlanmıştır.

Fiziksel ortamdan uzak sayısal verilerin fiziksel olarak bir yer kaplamadıkları için nerede tutulduklarıyla ilgili düzenleme de bir noktada anlamsız kalmaktadır. Sayısal ortamda tutulan kayıtların Türkiye Cumhuriyeti sınırları içerisinde tutulup tutulmadığının denetlenmesi neredeyse imkansızdır. İnternet altyapısının kontrolünde olmadığı ülkemizde bu düzenleme ile ulusal veri güvenliği sağlanması düşünülmüş ise bunun bu amaca uygun olmadığı açıktır.

VUK'un 14. Maddesi gereğince belgelerin ibrazı için en az onbeş gün süre verilmek zorundadır. Bu süre geçmeden mükellefin ibraz ödevini yerine getirirken temerrüde düştüğü söylenemez. Nitekim, mükerrer 355. Madde gereğince tayin olunan sürede mükellefe tebliğ edilmesi ve sonuçlarının açıklanması gerekir. Bu durumda kayıtların çok kısa süre içinde elektronik olarak transfer edilebilmesi nedeniyle kayıtların Türkiye'de muhafaza edilmesi gerektiği yönündeki düzenlemenin de pratik bir anlamı yoktur. Muhafaza ödevinin varlığı kişinin ibraz ödevini yerine getirebilmesi için vardır. Hiç kimse elinde bulunmayan ibraz etmediği gerekçesiyle cezalandırılmaz.

Yapılan düzenleme ile vergi mükelleflerine ait elektronik faturaları saklama hizmeti adı altında yeni bir kurum ortaya çıkmıştır. Bu kişilerin saklama hizmetini Gelir İdaresi Başkanlığı'nın izni ile yapacak olmaları nedeniyle, izin almış bu kurumlarda elektronik faturalarını saklayan vergi mükelleflerinin buradaki meydana gelebilecek veri kayıplarından sorumlu tutulamamaları gerekir. Tebliğde elektronik fatura saklama hizmeti izni almadan saklama yapılmasının Başkanlık nezdinde hüküm ifade etmeyeceği yönündeki düzenleme de hukuki sorunları ortaya çıkartacak ve muhafaza ve ibraz yükümlülüğü ile ilgili karmaşa yaratabilecektir.

Diğer taraftan, elektronik fatura saklama hizmeti verenlerden elektronik fatura bilgilerine ilişkin olarak belirlenecek standartlara uygun üretilecek raporların ibrazının, elektronik fatura saklama hizmeti verenlere ait bilgi işlem sistem veya sistemlerine sürekli erişimin sağlanması sureti ile istenebileceği belirtilmektedir. Bu durum da VUK'un 14. Maddesine aykırı olacaktır. Zira, vergi idaresi salt tebliğ de yaptığı düzenleme ile vergi mükellefine ait bilgileri 3. şahıslardan temin edemez. Mükerrer 242. Madde de bahsi geçen özel tüzel kişilik kavramı kayıtların güvenli olarak tutulması gereken merkezi kuruluşu ifade etmektedir. Kanun koyucunun iradesi tek bir tüzel kişilik yönündedir. Oysa ki, tebliğ ile birden fazla kişiye saklama ve hatta daha da ileri gidilerek ibraz yetkileri verilmektedir. Tebliğ bu yönü ile mükerrer 242. Maddeye de aykırıdır.

Mükerrer 242. Maddenin son fıkrası ile bu şirket vergi mahremiyeti kapsamına alınmıştır. Vergi mahremiyetinin ihlali suç olarak düzenlendiği için kanunda yer almayan kişiler açısından bu suçun işlenebilme olanağı da olmayacaktır. Bu durum kişilerin sırlarının korunmasında önemli bir yere sahip olan ceza düzenlemesini etkisiz hale getirecektir.

Ortaya çıkan bu hukuki sorunlarla birlikte elektronik sistem üzerinden yapılacak olan denetleme sonucunda özellikle ceza uygulamasında kanunilik unsuru yönünden sorunların ortaya çıkması muhtemeldir. Bu durumda denetim gücü yaptırımdan mahrum bir duruma da düşebileceği gibi, yapılan denetimlerin vergi mükellefi aleyhine hukuki bağlayıcılığı da olmayacaktır.

433 Sayılı Tebliğde elektronik ortamda oluşturulan faturanın, alıcısına kâğıt olarak gönderilen veya elektronik ortamda iletilen şekli belgenin aslı, düzenleyen tarafından muhafaza edilen elektronik hali ise ikinci nüsha hükmündedir ifadesine yer verilmiştir. Başkanlıktan e-arşiv izni alan mükellefler, elektronik ortamda oluşturdukları faturayı elektronik ortamda muhafaza edeceklerdir.

E-arşiv izni alan mükellefler, ikinci nüsha elektronik belgelerini ve e-arşiv raporlarını kendi bilgi işlem sistemlerinde veya istemeleri halinde Başkanlıktan saklama izni almış kuruluşlarda da muhafaza ödevlerini yerine getirebileceğini düzenlemiştir. Ancak, daha önceden ifade edildiği üzere yapılan bu düzenleme VUK'un muhafaza ve ibraz yükümlülüğünü vergi mükellefine yükleyen hükmüyle uyumlu değildir. Muhafaza ve ibraz yükümlülüğü genişletilerek, elektronik belgelerin ve ilişkili raporların doğruluğuna, bütünlüğüne ve değişmezliğine ilişkin her türlü elektronik veri, veri tabanı dosyası, saklama ortamı veya doğrulama ve görüntüleme araçlarını da kapsar hale getirmiştir.

Mükellefler tarafından muhafaza edilen elektronik belgeler muhatabına gönderilen kâğıt nüshalar ile aynı içerikte ve istenildiğinde aynı görüntüde basılabilecek şekilde saklanmak durumundadır. Bu yolla klasik anlamdaki denetimin de uygulanabilir halde korunmak istendiği anlaşılmaktadır.

3.4. E-fatura'nın TTK Hükümleri İle İlişkisi

Vergi uygulamalarında fatura kavramı özel hukuk uygulamalarındaki fatura kavramından elektronik ortamda uzaklaşmış olmaktadır. E-fatura uygulaması kullanılmadan elektronik imza ile oluşturulan faturanın Kayıtlı Elektronik Posta Sistemi üzerinden gönderilmesi tereddütsüz faturayı VUK kapsamındaki bir fatura olmaktan çıkartamaz. Faturanın VUK kapsamında belge olabilmesi için gerekli unsurlar taşınması yeterli olup faturanın muhatabına gönderilmesi borcun ödenebilmesi için tahakkuk ettiğini gösterir. Yasal olarak kayıtlı elektronik posta sistemi tebliğat yöntemi olarak belirlenmiş iken tebliğ ile düzenlenen e-fatura uygulamasının kullanılmadığı gerekçesi ile e-faturanın veya diğer elektronik belgelerin belge niteliği kazanmadığı söylenemez.

e-fatura sistemi üzerinden mali mühürle imzalanarak gönderilen e-faturalar, imza unsuru yönünden hukuki ispat kuvvetinden yoksun kalma tehlikesi ile karşı karşıyadır. Kaldı ki, faturanın muhatabına gönderilmesi ve itiraz sürelerinin başlayabilmesi açısından faturanın TTK hükümlerine uygun olarak gönderilmesi gerekirken, e-fatura sisteminin KEP niteliği taşıyamamış olması da hukuki ihtilaflarda ispat sorununu ortaya çıkartabilecek niteliktedir.

397 Seri Nolu Tebliğde, Mali Mührün, korunması için bazı önlemlere yer verilmiştir. Buna göre, Mali Mührün, kurumun bildirilen yetkili veya yetkililerinin kontrolü altında kullanılması, yetkili kişi veya kişilerin değişmesi halinde de yeni yetkili veya yetkililerin derhal belirlenmesi ve bunlara ait bilgilerin Başkanlıkça belirlenecek yöntemlerle bildirilmesi zorunlu tutulmuştur. Esasen burada fatura düzenlemeye kimlerin yetkili olduğunun tespiti önemlidir. Gerçek kişiler açısından bir sorun olmamakla beraber tüzel kişilerin fatura düzenleme yetkisi tüzel kişileri imzası ile ilzama yetkili olan kanuni temsilcilerine aittir. Bu yetki imza sirkülerleri ile ortaya konulmaktadır.

TTK 359. Maddesi gereğince bir tüzel kişi yönetim kuruluna üye seçildiği takdirde, tüzel kişiyle birlikte, tüzel kişi adına, tüzel kişi tarafından belirlenen, sadece bir gerçek kişi de tescil ve ilan olunacağı hüküm altına alınmıştır. TTK 629. Maddesi gereğince Limited Şirketlerde müdürler için de aynı düzenleme getirilmiştir. Dolayısıyla, faturayı düzenleyebilecek olan imzaya yetkili kişilerin imzalarının tespiti Noterler tarafından yapılmakta ve Ticaret Siciline tescil ile Ticaret Sicili Gazetesinde de yayımlanmaktadır. Diğer taraftan TTK 1526. Maddesinde de şirket adına elektronik belge düzenleyebilecek kanuni temsilcinin tescil ve ilan edileceği açıkça düzenlenmiştir. E-fatura düzenlemesi yapılır iken yetkisiz kişilerin e-fatura düzenlemesinin önüne geçebilmek bakımından uygulamanın Ticaret Sicili ile birlikte yapılması faturanın hukuki geçerliliği açısından önemli olacaktır. Diğer taraftan, fatura düzenleme yetkisinin VUK 231. Maddesine göre vekaletname ile üçüncü şahıslara verilebilecek olması nedeniyle vekaletle iş

sahibi namına imzaya yetkili olanların tespiti bakımından Noterlerle birlikte hareket edilmesinde fayda vardır. Ancak, Türkiye’de verilen vekaletnamelerin bir sicile bağlı olmamış olmaları nedeniyle azilnamelerin herkes tarafından öğrenilebilme olanağı olmadığından vekaleten düzenlenecek e-faturaların yetkili kişiler tarafından imzalanıp imzalanmadığı hususu her zaman tereddüt yaratabilecektir.

Hukuki anlamda ortaya çıkabilecek ihtilafları ve sorumluluğu e-fatura kullanımı için verilecek Mali Mühür verilme sürecinde alınan e-fatura Uygulaması Başvuru Formu ve Taahhütnamesinde²⁵ ve Elektronik Mali Mühür Sertifika Sahibi Taahhütnamesinde²⁶ yer alan kabul ve taahhütler ile giderilebilme olanağı olmayacaktır. Alınan form ve taahhütnameler idarenin uygulamada ortaya çıkabilecek sorumluluğunu bertaraf etmek için yeterli olmayabilir. Elektronik ortamda oluşturulacak belgelerin güvenliği son derece hassas bir konu iken Mali Mühürde neredeyse hiçbir hukuki korumanın olmadığı görülmektedir. Oysa ki, Elektronik İmza Mevzuatına uygun olarak düzenlemeler yapılmış olsa idi, Sertifika Mali Sorumluluk Sigortası Yönetmeliği²⁷ kapsamında, hizmet sağlayıcıya mali sorumluluk sigortası ile ortaya çıkacak zararların karşılanması sağlanabilecekti. Ancak, özel kişilere Elektronik İmza Sertifikası üretme yetkisi bulunmayan Kamu Sertifikasyon Merkezince oluşturulacak Mali Mührün yetkisiz kullanılması halinde üçüncü kişilerin uğrayacağı zararların nasıl karşılanacağı da belli değildir.

Yukarıda da açıklandığı üzere Mali Mühre Bakanlıkça hazırlanan tebliğ ile hukuki olarak bir nitelik kazandırılmayacağı gibi Mali Mührün korunması da sağlanamayacaktır. Her şeyden önce fatura, sadece vergisel yönü olan ve VUK’da düzenlenmiş bir belge değildir. Fatura, aynı zamanda düzenleyen ile adına düzenlenen arasında bir sözleşmenin varlığına da işaret eden ve sözleşmenin uygulandığını gösteren borçlandırıcı bir belge olması sebebiyle TBK açısından da değerlendirilmelidir. E-faturanın hukuki sonuçlar bakımından fatura ile aynı koşulları taşıdığı ve ispat bakımından hukuki bir belge olması gerektiği dikkatten uzak tutulmamalıdır.

Faturanın düzenleyen ile adına düzenlenen taraflar arasında hukuki bir sonuca sebep olabilmesi için faturanın usulüne uygun bir şekilde muhatabına ulaşması ve muhatabı tarafından kabul edilmesi gerekir. TTK 21. Maddesinde fatura alan kişinin aldığı tarihten itibaren sekiz gün içinde, faturanın içeriği hakkında bir itirazda bulunmamışsa bu içeriği kabul etmiş sayılacağı hükmüne yer verilmiştir. O halde faturanın muhatap açısından kabul edilip edilmemesi bakımından sekiz günlük bir karar süresi vardır. Bu sürenin başlangıcının tespiti Tebligat Kanununa uygun olarak yapılan tebliğ ile mümkün olacaktır. Oysa ki, 397 seri nolu VUK Tebliğine dayanılarak Kamu Sertifikasyon Merkezi tarafından istenen e-fatura Uygulaması Başvuru Formu ve Taahhütnamesinde ise vergi mükellefine kullanıcı hesabına ulaştırılan fatura ile diğer tüm bilgi ve belgelerin, hesabına ulaştırıldığı andan itibaren bilgisi dahiline girdiği yönünden taahhüt alınmaktadır. Bu taahhüt ile Tebligat Kanunu’na uygun olarak yapılması gereken tebligatlar anlamsız hale gelmektedir. Yasal dayanağı olmayan ve somut bir ticarete ilişkin faturayı bilgi dahilinde olduğu yönünde bir iradeyi yansıtmaya kabiliyeti bulunmayan taahhüt bu yönü ile hukuken sorunlu olacaktır. E-fatura uygulamasına erişim sadece imzaya yetkili kişilere açılacaktır. Oysa ki, yoğun işlem alım satım faaliyetlerinde bulunan vergi mükellefleri açısından faturalar muhasebe birimleri tarafından kontrol edilmektedir. Her çalışana e-fatura düzenleme yetkisinin verilmesi mümkün olmayacağı gibi imzaya yetkili kişilerin her türlü belgeyi

²⁵<http://mm.kamusal.gov.tr/belgeler/formlar/e-faturaUygulamasıBasvuruFormuveTaahhutnamesi.pdf> , erişim: 14.09.2013

²⁶<http://mm.kamusal.gov.tr/belgeler/formlar/FORM-001008%20Elektronik%20Mali%20Muhur%20Sertifika%20Sahibi%20Taahhutnamesi.pdf> , erişim: 14.09.2013

²⁷ Resmi Gazetenin 26.08.2004 tarih ve 25565 sayılı nüshasında yayımlanmıştır.

münhasıran kendilerinin kontrol etmesi de mümkün olmayacaktır. Bu durum ise pratikte elektronik sertifikaların gerçekte imza yetkisi olmayan kişiler tarafından kullanılması sonucunu da beraberinde getirecektir. Ticari alıma karar veren veya sözleşme şartlarını bilen kişiler ile muhasebe kayıt işlemlerini yapan kişilerin farklı olduğu durumlarda elektronik fatura uygulamasından geçen bir faturanın bilgi dahiline girdiği yönündeki düzenleme de hukuki sorunlara ve hak kayıplarına yol açabileceği gibi kötü niyetli kullanımlara da sebep olabilecektir. E-fatura ile ilgili tebliğ düzenlenir iken faturanın Türk Ticaret Kanunu kapsamında hukuki fonksiyonu ihmal edilmiş olmaktadır.

3.5. E-fatura'nın Tebliğ Sorunu

TTK 18. Maddesinde tacirler arasında, diğer tarafı temerrüde düşürmeye, sözleşmeyi feshe, sözleşmeden dönmeye ilişkin ihbarlar veya ihtarların güvenli elektronik imza kullanılarak kayıtlı elektronik posta sistemi ile yapılabileceği düzenlenmiştir. Diğer taraftan e-fatura ve faturanın karşı tarafa ulaştırılması ile ilgili olarak TTK 1525 ve 1526. Maddelerinde de düzenleme yapılmıştır. TTK 1525. Madde gereğince faturanın elektronik ortamda düzenlenebileceği, yollanabileceği, itiraza uğrayabileceği ve kabul edilmişse hüküm ifade edeceği yer almıştır. Yani, e-faturanın hüküm ifade edebilmesi için kabule bağlı olduğu açıklanmıştır. Ancak, bildirimlerin kayıtlı elektronik posta sistemine gönderilmesi gerekmektedir. Oysa ki, 397 seri nolu VUK tebliğinde kayıtlı elektronik posta sistemine bir atıf yoktur. E-fatura uygulamasının kayıtlı elektronik posta sistemi olarak kabul edilebilmesi için Tebligat Kanunu'na uygun olarak oluşturulması gerekirdi.

7201 Sayılı Tebligat Kanununa 6099 sayılı Kanunun²⁸ 2. maddesiyle eklenen 7/A maddesi ile tebligata elverişli bir elektronik adres vererek bu adrese tebligat yapılmasını isteyen kişilere, elektronik yolla tebligat yapılabilmesinin önü açılmıştır. Diğer taraftan anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlere elektronik yolla tebligat yapılması zorunlu tutulmuştur. Elektronik tebligatın nasıl yapılacağına yönelik olarak Elektronik Tebligat Yönetmeliği²⁹ yayımlanmıştır. Ancak, burada da hukuki bir eksiklik bulunmaktadır. Tebligat Kanunu'nun 1. Maddesine göre, kazai merciler, genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, özel bütçeli idareler, düzenleyici ve denetleyici kurumlar, sosyal güvenlik kurumları ile il özel idareleri, belediyeler, köy hükmi şahsiyetleri, barolar ve noterler tarafından yapılacak “elektronik ortamda” dahil tüm tebligat, bu Kanun hükümlerine göre Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü veya memur vasıtasıyla yapılacağı hükme bağlanmıştır. Buna göre, bir tebligatın geçerli olabilmesi için, tebligatın ya ilgili kurumda görevli memur tarafından ya da PTT tarafından yapılması zorunlu tutulmuştur. Bu durumda elektronik ortamda memur eliyle tebligat yapma olanağı olmadığından Tebligat Kanunu'na göre Kayıtlı Elektronik Posta Sistemi üzerinden de tebligat yapma yetkisi münhasıran PTT'ye ait olacaktır.

Elektronik Tebligat Yönetmeliği ise hatalı düzenlenerek kişiler arasındaki elektronik belgelerin gönderimini kapsama almayarak sadece kazaî merciler, genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, özel bütçeli idareler, düzenleyici ve denetleyici kurumlar, sosyal güvenlik kurumları ile il özel idareleri, belediyeler, köy hükmi şahsiyetleri, barolar ve noterler tarafından Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü vasıtasıyla yapılacak elektronik tebligatları kapsayacak şekilde düzenlenmiştir. Bu yolla Elektronik Tebligat Yönetmeliğinin kişiler arasındaki elektronik belgelerin tebliğinde uygulama olanağı yoktur.

²⁸Resmi Gazetenin 19.01.2011 tarih ve 27820 sayılı nüshasında yayınlanmıştır.

²⁹ Resmi Gazetenin 19.01.2013 tarih ve 28533sayılı nüshasında yayınlanmıştır.

TTK 1525. Madde gereğince kayıtlı elektronik posta sistemine, bu sistemle yapılacak işlemler ile bunların sonuçlarına, kayıtlı posta adresine sahip gerçek kişilere, işletmelere ve şirketlere, kayıtlı elektronik posta hizmet sağlayıcılarının hak ve yükümlülüklerine, yetkilendirilmelerine ve denetlenmelerine ilişkin usul ve esasların Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu tarafından çıkartılacak bir yönetmelikle düzenleneceği hüküm altına alınmıştır. Nitekim, BTK tarafından Kayıtlı Elektronik Posta Sistemine İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik³⁰ düzenlenerek resmi gazete de yayımlanmıştır.

TTK'da elektronik belgelerin Kayıtlı Elektronik Posta Sistemi üzerinden gönderilmesi yasal bir düzenleme olarak bulunmasına karşın tebliğ ile e-fatura için Kayıtlı Elektronik Posta Sisteminden farklı bir yapıda e-fatura uygulaması geliştirilmiştir. Bu uygulamanın da hukuki bir altyapısı yoktur. Yasal uygulama Kayıtlı Elektronik Posta Sistemidir.

TTK'nın 1526. Maddesinde ticaret şirketleri ile gerçek ve tüzel kişi diğer tacirlere ilişkin olarak, TTK'nın zorunlu tuttuğu bütün işlemlerin elektronik ortamda güvenli elektronik imza ile de yapılabileceği düzenlenmiştir. Bu işlemlerin dayanağı olan belgeler de aynı usulle elektronik ortamda düzenlenebilecektir. Zaman unsurunun belirlenmesi gereken ve tüzükte düzenlenen hallerde güvenli elektronik imzaya eklenen zaman damgasının tarihi, diğer hallerde merkezi veri tabanı sistemindeki tarih esas alınacaktır.

TTK 1526. Maddesinde tüzel kişiler adına atılacak imzaların elektronik ortamda nasıl atılacağına ilişkin düzenleme de TTK 372. Maddeye paralel şekilde düzenlenerek hukuki boşluk giderilmiştir. Buna göre, şirket adına imza yetkisini haiz kişiler şirket namına kendi adlarına üretilen güvenli elektronik imzayla imza atabileceklerdir. Bu durumda, kullanılacak nitelikli elektronik sertifikalarda sertifika sahibi alanı içerisine, sertifika sahibinin ismiyle birlikte temsil ettiği tüzel kişinin de ismi yazılacaktır. Diğer taraftan şirket adına elektronik belge düzenleme yetkisine sahip olan kişi tescil ve ilan edilecektir.

Kayıtlı Elektronik Posta Sistemine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte TTK'daki güvenli elektronik imzanın Elektronik İmza Kanunu'nun 4. Maddesinde tanımlanan elektronik imzayı ifade ettiği belirtilerek yasal düzenlemeler arasındaki bağlantıyı açıklamıştır. Yine aynı şekilde zaman damgası da Elektronik İmza Kanunu'nun 3. Maddesine atfen açıklanmıştır. Kayıtlı Elektronik Posta Sisteminde hizmet sağlayıcısına arşiv yükümlülüğü getirilmiştir. Buna göre hizmet sağlayıcısı sistemin tüm süreçlerine ve işleyişine ilişkin bilgi, belge ve elektronik veriler ile işlemlerin yapıldığı zamana ve işlemleri yapan kişiye veya kişilere ait bilgileri içeren kayıtları gizliliğini, bütünlüğünü ve erişilebilirliğini koruyarak en az yirmi yıl süreyle saklamakla yükümlü tutulmuştur. Bu durumda aslında Kayıtlı Elektronik Posta Sistemi hizmet sağlayıcıları bu sistem üzerinden gönderilen e-faturaları da 20 yıl süre ile saklamak zorundadırlar. Bakanlıkça fatura saklama hizmeti hukuki altyapısı tamam olmayacak surette yerine Kayıtlı Elektronik Posta Sisteminden yararlanmış olsa idi bu faturaların birer örneği sistemde yer alacağından, mükellef belgeleri ibraz yükümlülüğünü yerine getirmemiş olsa bile, hizmet sağlayıcılarından bu belgelerin örneğini yasal olarak sağlama olanağına da sahip olacaktı. E-fatura saklama hizmeti veren kuruluşların yükümlülüklerini yerine getirmemeleri halinde yasal bir düzenleme olmadığından cezai yaptırım uygulama olanağı da olmayacaktır.

Tebliğat Kanunu'nda tebliğ ile ilgili olarak yetki münhasıran PTT'ye verilmiş olmasına karşın Kayıtlı Elektronik Posta Sistemine İlişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliği'nde hizmet sağlayıcısı olmak isteyenler yönünden elektronik sertifika hizmet sağlayıcısı elektronik

³⁰ Resmi Gazetenin 25.08.2011 tarih ve 28036 sayılı nüshasında yayımlanmıştır.

haberleşme kanunu kapsamında işletmeci olarak faaliyet göstermeme ve sistemi işletmek için Anonim Şirket olarak kurulma haricinde bir sınırlama yapılmamıştır.

Tebliğat Kanunu'nun 7/A Maddesine göre elektronik yolla tebligat, muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılacaktır. Ancak, Kayıtlı Elektronik Posta Sistemine İlişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliğin 12. Maddesinde tebligata ilişkin Tebligat Kanunu'na aykırı düzenleme yapılmıştır. Yönetmelikte hesap sahibinin ya da işlem yetkilisinin KEP hesabına erişerek gelen iletileri kontrol etmesinin esas olduğu belirtilmiştir. Esasen tebligat için hesap sahibinin postasını kontrol edip etmemesi bir anlam ifade etmemektedir. Diğer taraftan mücbir sebep halleri dışında KEP hesabına erişilmemesi durumunda o iş günü içinde gelen iletinin ertesi iş günü hesap sahibine ulaştığı ve okunduğunun kabul edileceği yönündeki düzenlemenin de hukuken bir geçerliği yoktur. Zira, Tebligat Kanununda tebligatın muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılacağı açıkça düzenlenmiştir. Ayrıca Tebligat Kanunu'nun 33. Maddesi gereğince resmi ve adli tatil günlerinde de tebligatın caiz olduğu belirtilmiş olmasına karşın yönetmelikte iş günü tanımlaması da hatalı olmuştur. Tebliğde iş gününün ne anlama geldiği tanımlanmadığı gibi, tebliğlerin iş günü içinde geleceği varsayılmıştır. Hafta sonu veya tatil günü gelen iletinin ne zaman ulaşmış sayılacağı ile ilgili bir açıklık olmadığı gibi iş günü içerisinde gönderilmiş olmakla beraber ertesi günden itibaren beş günden fazla tatil olduğu bir dönemde gelen tebligatın tebliğ süresi Kanuna göre daha uzun bir sürede yapılmış kabul edilmektedir.

Kayıtlı Elektronik Posta Sistemine İlişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliği'nin 15. Maddesinde kayıtlı elektronik posta hizmet sağlayıcısının KEP sistemi üzerinden sunduğu hizmetlere ilişkin olarak oluşturduğu kayıtlar ile KEP delilleri senet hükmündedir ve aksi ispat edilmeye kadar kesin delil sayılacağı yönündeki düzenleme yasal bir dayanaktan yoksundur. HMK'nın 204. Maddesinde ilamlar ile düzenleme şeklindeki noter senetleri, sahteliği ispat olunmadıkça, ilgililerin beyanına dayanılarak noterlerin tasdik ettikleri senetlerle diğer yetkili memurların görevleri içinde usulüne uygun olarak düzenledikleri belgeler, aksi ispatlanıncaya kadar kesin delil sayılırlar. Yönetmelik ile kesin delil belirlemesi yapılamaz.

397 Seri Nolu VUK tebliğinde mükelleflerin bilgi işlem sistemini/sistemlerini oluşturan yazılım, donanım, dosya, dokümantasyon ve diğer unsurları, hiçbir şekilde kısmen veya tamamen vergi inceleme elemanlarının ve Başkanlıkça görevlendirilecek personelin erişimini ve denetimini engelleyecek bir sözleşme veya lisansa konu edemeyeceği düzenlenmiştir. Oysa ki, elektronik belgelerin oluşturulması ve tebliğine ve arşivlenmesine ilişkin mevzuata uygun düzenleme böyle bir yasaklamanın yapılmasını anlamsız kılmaktadır. Kaldı ki, Bakanlıkça istenen belge ve bilgilerin zamanında ve usulüne uygun olarak verilmemesi halinde cezai yaptırımlara VUK'da yer verilmiştir. VUK'un 151. Maddesinde de kendilerinden bilgi istenilen gerçek ve tüzel kişilerin, özel kanunlarda yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürerek dahi bilgi vermekten imtina edemeyecekleri düzenlenmiştir.

4. Mali Mühür

397 Seri Nolu VUK Tebliği ile mali mühür VUK kapsamında yapılacak düzenlemeler çerçevesinde kullanılmak üzere, tüzel kişi, diğer kurum, kuruluş, işletmelere ve istemeleri halinde gerçek kişi mükelleflere ait veri bütünlüğünün, kaynağın ve içeriğin garanti altına alınması ile gerekli durumlarda gizliliğin sağlanması fonksiyonlarının yerine getirilmesi amacı ile oluşturulan ve e-fatura uygulaması bünyesinde yapılan işlemlerde kullanılması zorunlu tutulan elektronik sertifika alt yapısı olarak tanımlanmıştır.

4.1. Mali Mührün Hukuki Geçerliliği

Tebliğ ile düzenlenen mali mührün hukuksal alt yapısı oluşturulmamış olduğundan mali mührün kullanılması sırasında ortaya çıkabilecek sorunlarda düzenlemenin tebliğ ile yapılmış olması sebebiyle yaptırımın uygulanamama riski mevcuttur. Türk Dil Kurumu mührü, Bir kimsenin, bir kuruluşun adının veya unvanının tersine kazılı bulunduğu, metal, lastik vb.nden yapılmış araç, damga, kaşe veya bu araçla basılan ve imza yerine geçen ad olarak tanımlamıştır. TBK 16. Madde gereğince, imza yerine usulüne göre onaylanmış olması koşuluyla, parmak izi, el ile yapılmış bir işaret ya da mühür kullanabileceklerdir. TBK’da onaylama usulüne yer verilmemiştir. Noterlik Kanunu’nun 60. Maddesinde kağıtların üzerindeki imza, mühür veya herhangi bir işareti veya tarihi onaylama yetkisi noterlere verilmiştir. Özel hukuk alanında imza yerine geçen mühür, ancak, imza atamayanlar için kullanılabilecek ve imza yerine geçebilecektir.

Resmi Mühür Yönetmeliği³¹ ile kamu kurumlarının mühürleri düzenlenmiş ve mühürlerin nasıl korunacağı ve güvenlik tedbirleri ele alınmıştır. Resmi mühür; Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü’nce imal ve tescil edilen ve resmi mühür beratı ile birlikte kullanılma imkanı olan bir araçtır. Resmi mührün yapımına,

- Cumhurbaşkanlığında Genel Sekreter,
- T.B.M. Meclisinde Genel Sekreter,
- Başbakanlık, bakanlıklar ve bağlı kuruluşlarında ilgili bakan veya bakanın yetki verdiği hallerde valilikler,
- Bağımsız yargı organlarında Başkan,
- Türk Silahlı Kuvvetlerinde Genel Kurmay Başkanı, Kuvvet Komutanları ve Jandarma Genel Komutanı,
- Üniversiteler ve bağlı kuruluşlarında Yüksek Öğretim Kurulu Başkanı,
- Mahalli idarelerde vali,
- Mahkemeler, icra daireleri ve noterlerde Adalet Bakanlığı,

Tarafından karar verilebilir. Resmi mühürleri kullanacak birimlerin tespitinde kuruluş kanunlarında yazılı hiyerarşik kademelerden müdürlük ve daha üst kademeler esas alınır. Her bir resmi mührün bir sicil numarası ve resmi mühür beraatı vardır ve resmi mühür kütüğünde kayıtlıdır. Resmi mühürler mühür beratı ile birlikte birimin yetkili memurlarınca muhafaza edilir. Herhangi bir şekilde kayıp edilen beratlara ait mühürler kullanılamaz. Mührün kabartmalı şekli olan resmi soğuk damgalar da aynı hükümlerine tabidir.

TCK 202. Maddesinde mühürde sahtecilik düzenlenmiş ve Cumhurbaşkanlığı, Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı ve Başbakanlık tarafından kullanılan mührü sahte olarak üreten veya kullanan kişilerin, iki yıldan sekiz yıla kadar, kamu kurum ve kuruluşlarınca veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarınca kullanılan onaylayıcı veya belgeleyici mührü sahte olarak üreten veya kullanan kişilerin ise, bir yıldan altı yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacağı hüküm altına alınmıştır.

397 Seri Nolu VUK Tebliği ile getirilen mali mühür kavramının resmi mühür ile bir bağlantısı yoktur. Resmi mühür, kamu kurum ve kuruluşları tarafından kullanılabilecekken mali

³¹ Yayınlandığı Resmi Gazete Tarihi - No: 12/09/1984 - 18513

mühür, çoğunluğu özel, tüzel veya gerçek kişilerin oluşturduğu vergi mükellefleri tarafından elektronik fatura düzenlerken imza yerine geçmek üzere kullanmak için öngörülmüştür.

Gerçek kişiler açısından düzenlenecek sertifikanın Elektronik İmza Kanunu çerçevesinde imza olarak kullanılabilmesi için, hukuki altyapı mevcut olmakla birlikte tüzel kişilerin imza atma kabiliyetleri olmadığından, imza yerine geçecek mühür düzenlemesi hukuken tüzel kişiyi bağlamayacaktır. TTK gereğince tüzel kişinin kendisini bağlayıcı bir belge oluşturabilmesi için 372. Maddeye göre, şirket adına imza yetkisini haiz kişilerin şirketin unvanı altında imza atmaları gerekir. Bu bakımdan şirket adına oluşturulacak mühür ancak, hukuki anlamda şirket unvanını taşıyan kaşe olarak değerlendirilebilir. Tüzel kişilerin imza atabilme kabiliyetleri yoktur. Tüzel kişi adına imza ancak, imzaya yetkili kılınmış temsilciler veya atanmış vekiller tarafından atılabilecektir. Nitekim, 5070 Sayılı Elektronik İmza Kanunu'nda da sadece gerçek kişilerin atacağı imzalara yer verilmiştir.

e-fatura uygulamasında Bakanlık mali mührü elektronik imza ile eş durumda tutmuştur. Bu haliyle düzenleme Kamu Sertifikasyon Merkezi oluşturulması hakkındaki 2004/21 Sayılı Başbakanlık Genelgesine aykırıdır. Zira, genelge gereğince elektronik imzanın sağlayabileceği imkanlardan yararlanmak için kamu çalışanları da dahil olmak üzere, vatandaşların, Elektronik İmza Kanunu'nda belirtilen nitelikleri haiz bir elektronik sertifika hizmet sağlayıcısından elektronik sertifika temin etmeleri yeterli olmasına rağmen e-fatura için sertifika sahibinin vergi kimlik numarası ve unvanı bilgilerini içeren ve belgeyi mühürleyen Mali Mühür Sertifikası (MÜS) ile yine sertifika sahibinin vergi kimlik numarası ve unvanı bilgilerini içeren ve belgeyi şifreleyen Güvenlik Hizmetleri Sertifikası (GÜS) geliştirilmiştir.

Oysa VUK Mükerrer 242. Maddesinde Maliye Bakanlığı'na elektronik defter, belge ve kayıtlar için diğer defter, belge ve kayıtlara ilişkin usul ve esaslardan farklı usul ve esaslar belirlemeye yetkili kılınmıştır. Diğer taraftan Bakanlık; elektronik defter, belge ve kayıtların oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafaza ve ibrazı ile defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması ve düzenlenmesi uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili kılınmıştır. Maliye Bakanlığı'na verilen yetkiler arasında Elektronik İmza Kanunu kapsamı dışında elektronik sertifika hizmet sağlayıcılığı düzenleme yetkisi yoktur. Maliye Bakanlığı'nın Kamu Sertifikasyon Merkezi ile birlikte yürütmüş olduğu Mali Mühür de Kamu Sertifikasyon Merkezinin kuruluş amacına ve 2004/21 Sayılı Başbakanlık Genelgesi ile uyumlu değildir. TÜBİTAK bünyesinde oluşturulan Kamu Sertifikasyon Merkezi kamu kurum ve kuruluşları kurumsal sertifikalarını vermek için kurulmuştur. Kamu Sertifikasyon Merkezinin özel, gerçek ve tüzel kişiler için sertifika düzenleyebilmesi için Telekomünikasyon Kurumu'ndan izin alması gerekir.

Elektronik ortamda tutulmasına ve düzenlenmesine izin verilen defter ve belgelerde yer alması gereken bilgileri internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında Maliye Bakanlığına veya Maliye Bakanlığının gözetim ve denetimine tabi olması da Bakanlığa elektronik sertifika verme veya verme yetkisi anlamını taşımamaktadır. Kaldı ki, VUK kapsamına giren işlemlerde elektronik imza kullanım usul ve esaslarını düzenleme ve denetleme yetkisi elektronik imza mevzuatına doğrudan bir atıftır. VUK kapsamındaki işlemlerin Elektronik İmza Kanunu ve ilgili sair yasal düzenlemelere uygun yapılması hukuki bir zorunluluktur.

Tebliğ ile vergi mükellefleri ile diğer kurum, kuruluş ve işletmelerin e-faturalarını kendi mali mühür sertifikaları ile onaylamalarının veya nitelikli elektronik sertifikaları ile imzalamalarının mümkün olduğu bildirilmiştir. Ancak, Mali Mühür, Elektronik İmza Kanunu'nda tanımlanmamıştır. Tebliğ ile Mali Mührün elektronik imza ile bir tutulmuş olması

Mali Mühre Elektronik İmza Kanunu'nun 5. Maddesi gereğince imzanın hukuki sonuçlarını doğurmasını sağlatmaya yeterli olmayacaktır. Bu durumda Mali Mühür ile oluşturulan kayıtlar, mali mühür imza yerine geçmeyeceğinden, VUK 231. Maddesindeki iş sahibinin veya namına imzaya mezu olanların "imza" şartı tamamlanmamış olacaktır. Ayrıca belge, hukuken geçerli bir imzayı taşımamış olduğu için de hukuki bir belge niteliğine kavuşmamış olacaktır. Ancak, tebliğde ise belirlenen usul ve esaslar ile söz konusu format ve standartlara uygun olarak düzenlenmeyen, düzenlense dahi e-fatura uygulaması aracılığı ile gönderilmeyen veya alınmayan herhangi bir elektronik belge, Vergi Usul Kanunu kapsamında düzenlenmiş fatura hükmünde olmadığı yönünde yapılan değerlendirme de sorun teşkil etmektedir.

4.2. Ceza Uygulaması Bakımından

Mali mührün yetkisiz kişilerin eline geçmesi halinde, düzenlenen sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı e-faturanın cezai sorumluluğunun olup olmayacağı da tartışılması gereken bir konu olarak ortaya çıkmaktadır. e-fatura uygulamasından düzenlenen sahte belge muhatabı tarafından kullanılmış sayılacak mıdır? veya ne zaman kullanılmış sayılacaktır? sorularının cevabı aynı zamanda Ceza Hukukunu da ilgilendiren bir konu olarak ortaya çıkmaktadır. Diğer taraftan e-faturanın Gelir İdaresi Başkanlığı gözetimindeki sistem üzerinden gönderilmesi nedeniyle özellikle borçlandırıcı, kötü niyetli işlemler yönünden sistemin denetim ve güvenliğinin yaratacağı boşluklar İdare'nin hukuki sorumluluğunu da beraberinde getirecektir. Bu hukuki sorumluluğun Mali Mühür sertifikasının verilmesinde alınan Elektronik Mali Mühür Sertifika Sahibi Taahhütnamesi ile bertaraf edilme olanağı da yoktur. Sistemde en azından e-fatura alıcısının TTK 21. Maddesindeki haklarını kullanabilmesi için düzenlemelerin de ihmal edilmemesi gerekir.

SONUÇ

Geleneksel denetim; geriye dönük olarak ve genellikle işlemler gerçekleşikten aylar sonra, örneklem metoduyla işlemlerin seçilmesi ve bunlara ilişkin olarak politika ve prosedürlerin, belge ve mutabakatların incelenmesi yoluyla gerçekleştirilmektedir. Sürekli denetim ise, kontrol ve risk analizlerinin otomatik olarak gerçekleştirilmesidir³² Gelir İdaresi, teknolojik olanaklardan faydalanarak sürekli denetim olanaklarını arttırmak için hızla çalışmalar yapmaktadır.

Elektronik belgelerin hukuki altyapısının oluşturulması ile ilgili olarak Elektronik İmza Kanunu'nun yanında Türk Ticaret Kanunu, Tebligat Kanunu, Hukuk Muhakemeleri Kanunu, Vergi Usul Kanunu gibi diğer kanunlarda da değişiklikler yapılmaktadır. Ancak, teknolojinin ve sayısal güvenlik ihtiyaçlarının sürekli değişmesi ve gelişmesi hukuki altyapıyı daha dikkatli ve kazuistik olmayan bir şekilde tamamlanması ihtiyacını birlikte getirmektedir.

Türkiye'de kullanılan bilgisayar programlarının önemli bir kısmı daha önce başka ülkelerde kullanılan programlardır. e-devlet uygulamaları kapsamında kamu kurumları ise hizmetlerini verebilmek açısından kendi ihtiyaçlarına paralel olarak uygulamalar geliştirmektedir. Ancak, her birimin kendi uygulamalarını bağımsız bir şekilde geliştiriyor olması e-devlet uygulamaları kapsamında ulusal bir standardın oluşmasına da engel olmaktadır. Diğer taraftan yeterli hukuki desteği alamayan programcıların uygulama yönergelerini işletebilmek ve veri girişini programın ihtiyacına uygun olarak vatandaşa sağlatabilmeleri için kurum yetkililerini yönlendirdikleri görülmektedir.

³² İsa CANKAR, "Denetimin Yeni Paradigması: Sürekli Denetim", Sayıştay Dergisi, S.61, Nisan-Haziran 2006, s.72

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 242. maddesine dayanılarak çıkartılan Vergi Usul Kanunu Tebliğlerinde, tebliğlerin yasa ile düzenlenmesi gereken konulara temas ettiği, genel hukuk düzenlemelerine aykırı ve paralel düzenlemeler içerdiği görülmektedir.

Vergi hukuku diğer hukuk dalları ile bağlantıları olan interdisipliner bir alandır. Her ne kadar kamu hukuku olarak kabul edilmiş olsa da vergiyi doğuran olay özel hukuk ilişkilerinden kaynaklanmaktadır. Fatura, ticari işlemlerin bir sonucu olarak vergisel yükümlülüğün yanı sıra bir işin varlığını ve bunun karşılığında borçlanılan tutarları da ihtiva etmektedir. Faturanın kullanılmasından kaynaklı olan ihtilafın önemli bir kısmı özel hukuk alanında oluşmaktadır. Temel kanun niteliğindeki Türk Ticaret Kanunu, Hukuk Muhakemeleri Kanunu, Tebligat Kanunu gibi yasal düzenlemeler ile elektronik imzanın hukuken ıslak imza ile aynı sonucu doğurabilmesinin dayanağı olan Elektronik İmza Kanunu'ndaki düzenlemeler özel düzenleme olduğundan öncelikli olarak uygulanması gerekir. Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 242. maddesinde Maliye Bakanlığı'na verilen düzenleme yetkisi, Vergi Usul Kanunu'nun yanı sıra Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmeyen veya Vergi Usul Kanunu'na nazaran daha özel şekilde düzenlenen kanun hükümlerine de aykırı olamaz. Elektronik vergi uygulamalarının sadece tebliğ ile düzenlenmesi hukuki boşluklara neden olmaktadır. Hukuki altyapının tamamlanabilmesi için asgari şu gerekliliklerin de sağlanması gerekir:

1. Ulusal standartların oluşturulması, yazılımların güvenliğinin test edilip onaylanmasını sağlayacak ulusal yazılım sertifikasyon kuruluşu kurulmalı ve bu kuruluş imzalama ve imzayı doğrulama yazılımlarını sertifikalandırarak denetlemelidir.
2. Tüzel kişiler adına elektronik imzanın kullanılabilmesi için ticaret sicilindeki tescil elektronik ortama taşınmalı ve imza anında yetkili kişinin kimliği buradan sorgulanabilmelidir.
3. Özel hukuk belgelerinin elektronik ortamda oluşabilmesi için, elektronik imzaya nezaret edecek ve oluşturulan elektronik imzalı belgeyi saklayacak noterlik benzeri bir yapının oluşturulmalıdır.
4. Mali mührün elektronik imza uygulama bütünlüğünü bozduğundan ticaret sicili ile elektronik imzanın şirketler için aynı anda kullanılması sağlanmalıdır.
5. Mali mührün yasal altyapısı olmadığından en azından mevzuat bütünlüğü sağlanması bakımından Elektronik İmza Kanunu'nda düzenlenmelidir.
6. Yasal altyapısı bulunmayan sistem entegratörü uygulamasına son verilerek kayıtların Bakanlık veya Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle kurulacak şirkette tutulması sağlanmalıdır.
7. E-fatura uygulamasının kayıtlı elektronik posta sistemine uygun hale getirilmesi yasal altyapı bakımından uygulama üzerinden gönderim yapılabilmesi için Tebligat Kanunu'nda Bakanlığa izin verilmesi ve uygulama üzerinden gönderilen faturaların KEP üzerinden gönderilmiş gibi kabul edilmesi TTK'da hüküm altına alınmalıdır.

KAYNAKÇA

Ataç Yasin / Aydoğdu Eyüp / Bora Taner, “Adli Bilimlerde El Yazısının Kişiyi Aidiyetinin Tespiti”, Polis Bilimleri Dergisi Cilt:14, S.4, 2012

Aydoğdu Eyüp / Ataç Yasin, “İmza Sahteciliğinin Türleri,Tespiti ve Önlenmesi”, Polis Bilimleri Dergisi Cilt:13 S.2, 2011

- Bafra Jale, El yazısı incelemelerinde “kişisel yazı unsurlarının isteyerek değiştirilmesi” problemi ve kimlik belirlenmesi, İstanbul Üniversitesi, Adli Tıp Enstitüsü, Sosyal Bilimler Anabilim Dalı Doktora tezi, 1995, İstanbul
- Bıyık Recep/ KIRATLI Aydın, Giderler ve İndirimler, Yaklaşım Yayınları, 2007
- Bulur Alper, "E-ıspat", Ankara Barosu Dergisi, Yıl 66, S.2, Bahar 2008
- Candan Turgut, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, Maliye ve Hukuk yayınları, 2. Baskı, 2006
- Cankar İsa, "Denetimin Yeni Paradigması: Sürekli Denetim", Sayıştay Dergisi, S.61, Nisan-Haziran 2006
- Demirel Demokan, "e-Devlet Ve Dünya Örnekleri", Sayıştay Dergisi, Nisan-Haziran 2006, S.61
- Eriş Gönen, Ticari İşletme ve Şirketler, Seçkin Yayınevi, 4. Baskı, 2. Cilt, 2007
- Gökcan Hasan Tahsin, “Özel Belgede Sahtecilik Suçu (TCK M.207)”, Ankara Barosu Dergisi, Yıl:68, Sayı: 2010/1
- Göksu Mustafa, “6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu Çerçevesinde Senetle İspat Kuralları ve Bunların İstisnaları”, Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 1 S.1, 2011
- Kuru Baki / Budak Ali Cem, “Hukuk Muhakemeleri Kanunu’nun Getirdiği Başlıca Yenilikler”, İstanbul Barosu Dergisi, C.85, S.5, 2011
- Marmara Nursun, El Yazısının Kişiyi Ait Olup Olmadığını Belirleyen Grafik Göstergeler, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Psikoloji Bölümü, Doktora Tezi, 1994, İstanbul
- Nart Serdar, “Alman ve Türk Hukukunda Senetle İspat”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt: 9, Sayı: 1, 2007
- Taşpınar Ayvaz Sema, “Türk Borçlar Kanunu ve Hukuk Muhakemeleri Kanunu’nun İmza Atamayanlarla İlgili Yeni Düzenlemesine Eleştirel Bir Bakış”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi , Yıl 2012 Cilt 61 Sayı 1
- Ünver Yener / Hakeri Hakan, Ceza Muhakemesi Hukuku, Adalet Yayınevi, 3. Baskı, 2010

KALKINAN EKONOMİ: TÜRKİYE’DE DENETİMİN ETKİNLEŞTİRİLMESİ**Prof. Dr. Güneri AKALIN****Özet**

Bu çalışmanın amacı, denetim ile vergi sistemi ilişkisini ortaya koymaktır. Tebliğde Denetim, Vergi Güvenlik Kurumları’nın tümüne verilen ad olarak kullanılmaktadır. Tebliğ, denetimin amacını, vergi güvenlik kurumlarını, denetim ve mali gaye ilişkisini, denetim kurumuna MYA uygulanmasını, Türkiye’de denetim karşısındaki temel güçlükleri, kalkınma sürecinde piyasa uyumlu bir vergi sisteminin ilkelerini ve sonuç bölümünü kapsamaktadır. Tebliğ, Ricardian bir yaklaşım olan, vergilerin iktisadi fazladan ödendiğinden hareketle; temel vergi politikası tercihinin, iktisadi fazlanın tasarruflarla, vergiler arasında paylaşılması olduğunu ileri sürerek işe başlamaktadır. Eğer kalkınan bir ülkede iktisadi fazladan tasarruflara ayrılan pay tam istihdam için yeterli sermaye birikimi sağlayamıyorsa, vergi politikası ve denetim kurumu etkin olmaktan çıkarlar. Dolayısıyla vergi yükünü artırmak için denetim kurumunun kullanılması, negatif dışsalılık doğurur: Kısır döngüye yol açar. Bu aşırı vergi yükü ve denetimin doğurduğu negatif dışsallıkların içselleştirilmesi ise; periyodik vergi afları ile olur.

Anahtar Kelimeler: Denetim, Vergi yükü, Kayıt-dışı ekonomi, Vergi affı, İktisadi fazla, Ekonomik kalkınma, Tasarruf hacmi, Tam istihdam.

DEVELOPING ECONOMY: ACTIVATING THE AUDIT IN TURKEY**Abstract**

The purpose of the paper to Show the relationship between auditing and a tax system. The auditing is used as an umbrella concept which covers all the tax security institutions in the paper. The paper contains the purpose of the auditing, the tax security institutions, the application of CBA to the auditing institutions, the main hardships in front of the auditing in the Turkey, the principles of development or growth friendly tax system, and the conclusions of the research. The paper starts from the Ricardian principle which taxes are paid from economic surplus: Hence the most important preference of the tax policy is the distribution of the economic surplus between taxes and savings. If the savings which are distributed from the economic surplus are not enough to provide a capital accumulation for the full employment; both tax system and auditing become inefficient. Therefore the usage of the auditing for increasing the tax burden creates a negative externality: It only provides a vicious circle. The harmful effects of the excess tax burden and the excessive auditing require periodic tax amnesties for the internalisation of the negative externalities.

Key Words: Auditing, Tax burden, Informal economy, Tax amnesty, Economic surplus, Economic development, Full employment.

JEL Classification Codes: H20, H21, H26

GİRİŞ

Denetim dar anlamda (a) “vergi incelemesi” ve (b) geniş anlamda “Vergi Güvenlik Kurumları”nın tümüne verilen ad olarak tanımlanabilir. Bu tebliğde geniş anlamda denetim tanımı esas alınmaktadır. Vergi güvenlik Kurumları, vergi yasalarınca düzenlenen vergi

borcunun, vergi kayıp ve kaçaklarını asgariye indirecek şekilde tahsilatını güvence altına alınması olgusudur.

Ülkemizde bir vergi güvenlik kurumundan veya denetimden beklenen:

- (i) Kayıt-dışı ekonomi ve kayıt-dışı istihdamı kayıt altına almak¹,
- (ii) Böylece vergi gelirini ve yükünü artırarak bütçe açıklarını kapatmak ve borç yükünü azaltmak.
- (iii) İşletmeler arasındaki rekabet eşitliğinin, vergileme dolayısıyla bozulmasını önlemek.
- (iv) Hane halklarının ödeme güçleri veya kamu hizmetlerinden yararlandıkları ölçüde vergilendirilmesini mümkün kılmak.

Vergi Denetimi, tüm vergi güvenlik kurumları gibi; vergi politikasının ve amacının, bir türevidir. Oysa kalkınan bir ülkede yukarıda sayılan vergi denetiminin hedeflerinin varlığı, aslında uygulanan vergi politikasının ve amacının etkin olmadığını ortaya koyar. Nitekim gerek kayıt dışı ekonomi, kayıt dışı istihdam veya bütçe açıklarının ve borç yükünün, hatta vergi borcu dolayısıyla işletmeler veya hane halkları arasında rekabet eşitliğinin bozulması, vergi politikası veya vergi sisteminin etkin olmadığını, kısacası kalkınma ya da piyasa uyumlu bulunmadığını açıklar. Türkiye Planlı Karma Ekonomi’den, piyasa ekonomisine geçiş sürecini yaşayan yani piyasalaşan bir ülke olarak, piyasaya ve kalkınmaya uyumlu bir vergi politikası ile vergi sitemini ve vergi denetimini yeniden kurgulamak durumundadır².

Vergi politikamızın amacı, Osmanlı’dan beri Cumhuriyet döneminde de genelde mali gayedir: Devletin finansmanıdır. Demokratik dönemde mali gayeye kısacası devletin finansmanına, seçmen talepleri yani vergi mükellefi olmayan seçmen çoğunluğunun piyasadan gelir transferi isteği de eklenmiştir. Sosyal devlet ilkesi de, seçmenin bu taleplerini yasal kılmakta veya artık mali gaye hem devletin, hem de seçmen çoğunluğunun finansmanını kapsamaktadır. Ayrıca muhafazakar iktidarların ‘Kerim Devlet’ geleneğini veya “Communitarian(Cemaatçi/Benthamite) Sosyal refah Fonksiyonu”nu³ benimsemeleri, vergilerin zenginden yoksula gelir transferi için kullanılması demektir.

Dolayısıyla “denetim”, mali gayenin temini için düzenlenmiş caydırıcı bir güç ögesi olan Vergi Güvenlik Kurumları’nın tümünün veya bir kısmının uygulanması olayıdır. Bir başka deyişle denetim, gecikme faizi, vergi cezaları v.b. birlikte düşünüldüğünde; devletin mali işlevinin ayrılmaz bir parçası olan cebir gücünü de içerir. Ancak devlet niçin vardır ve neye hizmet için kurulmuştur? Sorusunun cevabı olarak; devlet, ‘piyasa başarısızlıkları’nı ortadan kaldırarak, piyasaya hizmet için kurulmuş bir kurumdur diyorsak; vergi politikamızı ve bunun türevi olan vergi denetimini de buna göre düzenlememiz gerekir.

¹ Maliye Bakanı, Mehmet Şimşek, 2014 Yılı Bütçe Sunuş Konuşması, (Plan ve Bütçe Komisyonu), Ankara, Maliye Bakanlığı, 22.Ekim 2014,s.99.

² Güneri Akalın, “Piyasa Uyumlu Vergi Sistemi”, Türkiye’de Piyasa Ekonomisi ve Küresel Ekonomik Kriz, Ankara, Orion, 2014,ss.271-282.

³ J.E.Stiglitz, Economics of the Public Sector, Newyork, W.W.Norton, 1988, s. 106.

Tablo 1: Denetim: Vergi Güvenlik Kurumları

Vergi İncelemesi	Ortalama Kâr Haddi
Vergi Cezaları	Ön Beyan ve İdarenin Düzeltme Yetkisi
Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar	Gider veya Geçim Bildirimi
Geçikme Faizi	İdarece hazırlanmış elektronik beyannameler
Stopaj	Vergi Borcunu Ödemeyenlerin İlanı
Hayat Standardı	Ödemelerin Bankalar Aracılığıyla Yapılması
Vergi Levhası	Kodlama
Yoklama	Servet Beyanı

Oysa piyasa, Osmanlı'dan beri süre gelen devlet geleneğine göre; devletin finansmanı için var olan veya varlığına izin verilen bir kurumdur. Kabul edelim ki, piyasaya verilen bu izin, Cumhuriyet döneminde devletçilik ilkesinin yürürlüğe konulması ile veya bunun uzantısı olan "Planlı Karma Ekonomi Dönemi"nde; zaman zaman çok kısıtlanarak uygulanmıştır: Örneğin devletçilikte, devlet, piyasayı ikame ederek, mali alanda da kendi kendisini finanse etmeye çalışmıştır. Dahası bu dönemde devlet, Milli Koruma Kanunu ile vergi denetimini ötesine geçerek piyasayı regüle etmiş; fiyatları, kâr oranlarını ve stokları belirlemiş: Veya Varlık Vergisi Kanunu ile denetimi, servetin müsaderesi için kullanmıştır. Dolayısıyla denetim veya vergi güvenlik kurumları, vergi politikamızın ve amacının, bir türevidir.

Piyasa, bir katma değer yaratma mekanizmasıdır: Piyasanın varlığı; , etkin kaynak tahsisini başarması ile doğurduğu katma değerın giderek artmasına bağlıdır. Kısacası piyasanın amacı kalkınma, büyüme veya tüketici refahı olarak tanımlanabilir. Piyasa, iktisadi ajanların kendisi ile işbirliğini, katma değer yaratarak ve bunu giderek artırarak yani sosyal yarara dönüştürerek¹ ve neticede kalkınarak sağlar: Bir piyasa ekonomisi, katma değer yani ekonomik fazla yaratabildiği sürece yaşar. Böylece piyasa, tüm kaynakların etkin tahsisi için, optimal faktör donanımına kavuşmak ister: Bu amaçla sermaye birikimini ve girişim arzını, tam istihdama varıncaya kadar hızla artırmayı hedefler. Tam istihdam sonrasında; Piyasa Ekonomisi'nde büyüme; artık faktör arzının artışına ve teknolojik ilerlemenin emek verimliliğini yükseltmesine bağlı olarak sürdürülecektir².

Bu piyasalaşma sürecinin tamamlanması için, Türkiye'de devletin üç karar alması beklenir³:

(1)Kalkınma, piyasanın işlevidir ve devletin bu alandaki görevi alt yapı yatırımlarını sağlamaktır.

(2) Vergi politikasının amacı; kalkınmanın finansmanıdır: Bu amaçla vergi yükünün, piyasanın tam istihdama varabilmesi için gerekli tasarruf hacmine ulaşmasına izin verecek düzeyde tespiti gerekir.

(3) Vergi denetimi veya vergi güvenlik kurumları, vergi politikasının amacının mali gaye değil; kalkınmanın finansmanı yani piyasanın tam istihdama ulaşabilmesi için gerekli sermaye birikimi olduğu bilinciyle yeniden düzenlenmelidir.

Bir başka deyişle denetim, kayıt-dışı ekonomi, kayıt-dışı istihdam ile mücadele adı altında vergi yükünü, tasarruflar aleyhine artırmaktan ziyade; sermaye israfına yol açan alanlarda yoğunlaşarak, tasarrufu ve yatırımı teşvik etmeli ve vergi geliri artışları, büyümenin sağladığı

¹ Adam Smith, *An Inquiry in to the Nature and Causes of Wealth of Nations*, Chicago, University of Chicago Press, 1976, s.477.

²Rudiger Dornbusch- Stanley Fischer, *Macro Economics*, Newyork, Mac GrawHill, 1994,s.263.

³ Güneri Akalın, op.cit, ss.271-282.

vergi sisteminin gelir elastikiyetinden kaynaklanmalıdır. Oysa demokrasiye geçilmesi ile birlikte denetim, vergi politikasının amacı olan “genişletilmiş mali gaye” yani (mali gaye + seçmen çoğunluğunun finansmanı) hedefli çalıştırıldığından, kalkınmaya ne ölçüde hizmet ettiği tartışmalıdır: Her ne kadar eğitim ve sağlık carilerinin beşeri sermaye birikimine dolayısıyla kalkınmaya yararlı olduğu açık olsa da; düşen büyüme hızı ve artan cari açık, vergi politikamızın ve onun türevi olan denetiminin; büyüme ve kalkınmaya katkısını sorgulatmaktadır.

Denetimin Artırılması, Mali Gayeye Hizmet Eder mi?

Osmanlı’dan, Cumhuriyet’e Vergi Politikamızın amacının mali gaye olması yani devletin finansmanının hedef alması sebepsiz değildir. Öncelikle devletin çekirdek veya asli fonksiyonu, mali işlevi yani finansmandır: Devletin var olabilmesi ve işlevlerini yerine getirebilmesi, mali gayenin başarıma derecesine bağlıdır. Nitekim Osmanlı’da bağımsızlığımızı tehdit eden “Duyunu Umumiye” dünden bugüne unutulsa bile; mevcut Kamu Borç Stoku’nun varlığı, mali gayenin halâ yeterince gerçekleştirilemediğini ortaya koyar. Devletin tarihi ana mali problemi, gelir yetmezliğidir⁴.

Nitekim demokratik dönemde mali gayeye seçmen çoğunluğunun finansman(gelir transferi) talepleri de eklenmiştir: Günümüzde vergi yükümüzün dökümünü veren resmi bir kayıt yoktur. DPT 2014 Programına göre 2013 Vergi Yüğü GSMH’nın % 21.40 olup; buna % 10,07 Sosyal Fonlar eklendiğinde ikisinin toplam % 31,47 dir. Ayrıca 2013 yılında GSMH’nın % 1,90’ını olan Vergi Dışı Normal Gelirler, %5,74 Faktör Gelirleri ve Özelleştirme Gelirleri % 0,62 eklendiğinde; Genel Devlet Gelirleri GSMH’nın % 39,73’nü bulmaktadır⁵. Buna rağmen mevcut bütçe açığında ve borç yükündeki azalma; 2B, Bedelli Askerlik, Özelleştirme, Vergi Barışı(Vergi Affı) ve Varlık Barışı, Amme Emlâkinin Satışı gibi tekrarı pek mümkün olmayan olağan üstü gelirlerin devamına bağlıdır. Ayrıca faktör gelirlerinin de özelleştirmeye paralel olarak azalması beklenir. Bu kalemlerin uzun dönemde ortadan kalkacağı varsayıldığında borç stokunun GSMH’ya oranının artması mümkündür. Kaldı ki kamu borçları, Barro- Ricardo Denklik Teoremi’ne göre⁶ ertelenmiş vergilerdir. Vergi politikasının ve türevi olan denetimin, bu “genişletilmiş mali gaye” ye hizmet etmede yetersiz kaldığı bütçe açıklarından ve borçlanmanın devamından anlaşıldığına göre ne yapılabilir diye sorulabilir? Bu sorunun çözümü için iki formül vardır:

a) “*Genişletilmiş Mali Gaye*”ye Paralel Olarak, *Denetimin Artırılması veya Vergi Güvenlik Kurumlarının Kapsamının Genişletilmesi*: Böylece devlet, aynı vergi kanunları ile daha fazla vergi hasılatı elde edilebilir. Dolayısıyla kayıt-dışı Ekonomi ve Kayıt-dışı İstihdam kavranarak, yeterli gelir düzeyine ulaşmak mümkün olur. Bu amaçla denetim kadrolarına beş bine yakın vergi müfettişi alınarak, kadrolar ikiye katlandığı gibi; vergi kaçakçılığına hapis cezasının getirilmesi de önerilmektedir. Bu denetimin artırılması süreci, elektronik gözetleme ile takviye edilerek; mükelleflere idarece hazırlanmış vergi beyannameleri internet aracılığı ile gönderilmektedir. Dahası bir denetim ögesi olarak, belli tutarı aşan ödemelerin, banka üzerinden yapılması uygulamaya konulmuştur. Bugün ülkemizde uygulanmak istenen Denetim veya Vergi Güvenlik Kurumları politikası, “Servet Beyanı” hariç yukarıdaki (Tablo 1) özetlenendir. Ancak Servet Beyanından mahrum, hapis cezasının ne ölçüde etkin olacağı da tartışmalıdır.

Geçmişte Tek Parti Dönemi’nde Yol Vergisi dolayısıyla başvuru hapis cezaları, DP’nin 1950 Seçim Beyannamesi’ne girmiş ve daha sonra kaldırılmıştır⁷. Hapisten daha ağır, çalışma

⁴ Atatürk, Söylev ve Demeçler, “TBMM Açış Konuşması: 1 Mart 1922”, Ankara, TİTE, 1961, 236-260.

⁵ DPT, 2014 Programı, Ankara, Başbakanlık, 2013, s.55.

⁶ R. Barro, “Reflections on Ricardian Equivalence”, NBER Working Papers, 5502, March, 1996.

⁷ Rıfıkı Salim Burçak, Türkiye’de Demokrasiye Geçiş 1945-1950, Olgaç Yayınevi, Ankara 1979, s.26-27.

kampları olan Varlık Vergisi ise; bugün malî tarihimizde unutulmak istenen bir süreçtir. Nitekim hapis cezasının uygulanması için, vergilerin genelliği şarttır: Örneğin bugünkü kısmî G.V. kaçakçılığına hapis cezası uygulanması, kanun önünde eşitliğe aykırıdır. Servet Beyanı'na da, Şefik İnan'ın ve Zekeriya Temizel'in Maliye Bakanlıkları sırasında teşebbüs edildi ise de; doğan Kriz'ler dolayısıyla kaldırıldılar. Hatta Servet Beyanı'nın çok yumuşatılmış bir hali olan 'Hayat Standard'ı uygulamsından bile kısa sürede vazgeçildi. Diğerlerinin, Hapis Cezası, Ortalama Kâr Haddi, Vergi Cezaları veya Gecikme Faizi v.b. hacimlerinin zaman zaman artırılıp azaltılarak uygulandığı görülmektedir. Bu sistemin mantığı, vergiler yolu ile vergi mükelleflerinden seçmen çoğunluğuna veya ortanca seçmene gelir aktarılmasıdır.

b) *Maliye Politikamızın, piyasa uyumlu ve kalkınma amaçlı olarak yeniden düzenlenmesi, vergi yükünün kısıtlanması ile tasarrufların artırılması ve tam istihdamın hedeflenmesi, büyümenin hızlandırılması ve vergi geliri artışlarının, denetimin zorladığı vergi yükü artışlarından değil, vergi sisteminin gelir elastikiyetinden kaynaklanmasıdır.* Bunun için devletin kalkınma işlevini, alt yapı yatırımları hariç piyasaya terk etmesi, vergi politikasının amacını kalkınmanın finansmanı olduğunu kabul ile denetimi ve cezaları buna göre yeniden düzenlemesi gerekir. Böylece piyasa uyumlu bir vergi sisteminin hayata geçirilmesi, denetimin piyasa(kalkınma) uyumlu kılınması gerekir⁸.

Öncelikle ilk yöntemi ele alalım: Devletin, “genişletilmiş mali gaye” amacına hizmet için denetimi, servet beyanı ve hapis cezası ile de güçlendirmiş olarak vergi yükü artışı için uygulayacağını kabul ederek, analize başlayalım. Piyasa da, her canlı organizma veya örgüt gibi; kendi takatini aşan yüke karşı giderek artan olumsuz tepki verir: Denetim ve cezalar bu tepkileri caydırmak amacı ile kullanılır. Bu tepki kademeleri nelerdir?

- (i) Vergilerin tahsilinin aksaması ve af talepleri
- (ii) Kayıt-dışı Ekonomi,
- (iii) Kayıt-dışı istihdam,
- (iv) Bütçe açıkları ve borçlanma
- (v) İşsizlik ve enflasyon,
- (vi) Cari açık ve devalüasyon
- (vii) Yetersiz büyüme hızı,
- (viii) Ekonomik Kriz

Belki vergi yükünün, denetim yani vergi güvenlik kurumları ile desteklenerek artırılmasının, Kriz'e neden olduğu iddiası aşırı sayılabilir: Ancak 'Dolaylı Servet Beyanı' veya "Nereden Buldun Yasası'nı", 2001 Krizi'nin izlediği ve bu kanunun çıkartan hükümet tarafından uygulanamadığı hatırlanırsa, bu tespitlerin ilgisiz olmadığı ifade edilebilir⁹. Aslında "Servet Beyanı Kurumu ve bunun Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar"ın birlikte uygulanması, Türk Vergi Politikası ve Denetim Kurumu için ayrıç niteliğindedir.

Neden, Servet Beyanı Kurumu, Türkiye'de Kriz sebebi olabilirken, ABD'de veya Almanya'da olmamaktadır? Sorusunun cevabı da verilmelidir. ABD veya Almanya'da verginin fırsat maliyeti olan tasarrufun sosyal yararı, sıfır veya Tasarruf Paradoksu nedeniyle negatif sayılmaktadır¹⁰; Oysa, Türkiye'de verginin fırsat maliyeti olan tasarrufun sosyal yararı, istihdam

⁸V.Perry-K.Baer, "Revenue Policy and Administration in the CIS: Future Challenges", IRS Research Bulletin 2003, ss. 137-149.

⁹G.Uras, "Nereden Buldun Sormak Yasak", Milliyet, 18. Temmuz, 2007.

¹⁰M.Skoursen, "Keynes and Anti-Saving Mentality", Dissent On Keynes, London, Praeger, 1992, ss.89-101

ve kalkınmadır. Bir başka deyişle Türkiye’de sermaye birikiminin sosyal yararının, “genişletilmiş mali gaye”nin yani vergi yükünün sosyal yararını aştığı ifade edilebilir: Zira seçmen çoğunluğunu yoksulluktan kurtaracak veya refahını artıracak gerçek çözüm, sosyal yardımlar değil kalkınmadır: Kaldı ki kalkınma sürecindeki Türk Ekonomisi için tasarruf ve yatırımın, sosyal yararı, genişletilmiş mali gayeden daha büyük olduğu cari açıktan anlaşılmaktadır. Nitekim Türkiye’de tasarrufların çifte vergilendirilmesi ve artan vergi yükü nedeni ile; tasarruf hacmi azalmakta, cari açık artmakta ve büyüme hızı düştüğünden, işsizlik ve yoksulluk ertelenmektedir.

Denetim Kurumuna MYA Uygulanması:

Denetim veya Vergi Güvenliği Kurumlarının Maliyeti nedir ? Yararı nedir? Bunu araştırmaya çalışalım. Burada Maliyet olarak, Vergi Denetim Kurulu çalışanları, GİB Personelini ve TÜRMOB üye sayılarını ele alacağız. Yarar olarak da toplanan vergi hasılatını kabul edeceğiz. Daha sonra bu sayıları ABD’deki simetrikleri ile karşılaştırarak verimlilik farklarını ve kaynaklarını yorumlamaya çalışacağız. Aşağıdaki (Tablo 2) Vergi Sektöründe çalışanların sayıları toplu halde

Tablo 2: Vergilemede Çalışan Personel Sayısı

Kurumu	Personel Sayısı
GİB Çalışanı Sayısı	43.060
Vergi Denetim Kurulu Müfettişleri	5.368
TÜRMOB Üyeleri Toplamı	93.401
TOPLAM	141.829

gösterilmektedir. Dikkat edilmesi gereken nokta; 142.000 vergi denetmeninin çalıştığı bu alanda, Kayıt-dışı Ekonomi tahminleri¹¹ GSMH’nın % 50 sine kadar varabilmektedir. SGK’nın 2012 başı itibarıyla verdiği kayıt dışı istihdam oranı da % 37,5 civarında olup¹²; Kayıt-dışı Ekonomi’nin hacmi için, bu Kayıt-dışı İstihdam oranı bir taban olarak kabul edilebilir.

(Tablo 3) de ise bu personelin denetledikleri veya hizmet verdikleri potansiyel mükellefi(seçmen sayısı) ve fiili vergi mükellefi sayıları yer almaktadır. Türkiye’de Seçmen sayısının bu çizelgede yer almasının iki nedeni vardır: (a) *İlki* seçmen sayısı, 18 yaşından büyük reşit nüfus itibarıyla potansiyel mükellef sayısına işaret etmektedir. (b) *İkincisi* ise; demokrasinin temelinde bütçe hakkının bulunmasıdır(no taxation without representation). Ayrıca vergi mükellefi olmayan seçmenlerin çoğunlukta olması, “doğrudan vergilerin” uygulanabilmesini tartışmalı kılmaktadır¹³.

Tablo 3: Seçmen ve Mükellef Sayıları

Seçmen Sayısı	52.695.931
Beyannameli GV Mükellefi	3.222.499
KV Mükellefi Sayısı	663.429
KDV Mükellefi Sayısı	2.349.517
MÜKELLEF TOPLAMI	6.235.445

Bu istatistiklere göre; ülkemizde GİB personeli başına düşen beyannameli mükellef sayısı 145 ve GİB personeli başına tahsil edilen Merkezi Devlet geliri 4,2 milyon \$ dır. ABD’de IRS personeli sayısı 106.000 ve beyanname sayısı 237.000.000 , personel başına düşen mükellef sayısı 2.236 dır. IRS personeli başına toplanan vergi tutarı ise 23.6 milyon \$ dır. Türkiye yaklaşık 200

¹¹ A.F. Özsoylu; *Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi*, Bağlam yayıncılık, İstanbul,1996.

¹² www.sgk.gov.tr/sigortalılık/kayıt dışı istihdam/ kayıt dışı istihdam oranları(Erişim 09.04.2014)

¹³ Güneri Akalın, Kamu Ekonomisi, Ankara, Hacettepe Üniversitesi, 2006,s.463.

milyar \$altında vergi geliri toplarken, IRS 2,5 trilyon yani yaklaşık Türkiye Milli Geliri'nin 3 katından daha fazla varidat elde etmektedir.

GİB ve IRS arasındaki verimlilik farklarını doğuran, sadece vergi güvenlik kurumlarının veya denetimin farklı oluşu değildir. Önemli olan Amerikan Vergi Politikasının, geçmişte ABD Ekonomisi'nin tam istihdama ulaşmasına ve kalkınmasına izin verecek şekilde düzenlenmiş olmasıdır¹⁴. Ford'un veya B. Gates'in girişimci ve sermayedar olabilmesi, ancak IRS'in izni ve desteği ile mümkün olabilmiştir. Nitekim günümüz itibarıyla OECD istatistiklerine göre 2012 yılında kalkınan ülke Türkiye'nin vergi yükü % 27,7 olup; ABD vergi yükü % 24,3 den daha yüksektir¹⁵.

Türkiye'de sayıları 15.800.000 olan stopaja bağlı ücretli vergi mükellefini beyannameli olmadıkları için, yukarıdaki toplama dahil etmedik. Ancak ücretli veya beyannameli vergi mükellefleri sayısının 19 milyon civarında olmasına karşın, bunların seçmenlerin % 36'sını oluşturdukları anlaşılmaktadır. Türkiye'de vergi mükellefi olmayan % 64 lük seçmen çoğunluğunu G.V. mükellefi kılınmadan, özellikle doğrudan vergilerde etkin bir denetim sisteminin kurulabilmesi pek mümkün değildir. Oysa ABD'de vergi mükelleflerinin seçmenlere oranı % 67' dir. Bu veriler, Türkiye'de dolaylı vergiler ağırlıklı bir vergi sistemini işaret etmektedir. Aşağıda (Çizelge: IV) de ABD'nin geçmişteki ve günümüzdeki vergi yükleri gösterilmektedir¹⁶.

Tablo 4: 1930'ların Başında ABD'de Toplam Vergi Yükü

Yıllar	Vergi Yükü (GSMH % si olarak)
1929	11,1
1931	11,8
1932	9,8
1933	9,0
2012	24,3

Kaynak: NBER ve OECD

Aşağıda Türkiye'de Denetim Kurulu 2013 Faaliyet Raporuna göre vergi inceleme sonuçları yer almaktadır(Tablo 5). Görüldüğü gibi bulunan matrah farkları ve vergi cezaları KDV ve ÖTV'de toplanmaktadır. Dolayısıyla denetim sisteminin dolaylı vergilere göre yeniden düzenlenmesi beklenir.

¹⁴Ludwig von Mises, "Inequality of Wealth and Incomes", Economic Freedom and Interventionism", Newyork, F.E.E., 1990, ss.44-49.

¹⁵[https://stats.oecd.org/Index.aspx/data set cod=REV](https://stats.oecd.org/Index.aspx/data%20set%20cod=REV)(Erişim: 09/04/2014)

¹⁶B.K.Atrostic-J.R.Nunns, "Measuring Tax Burden A Historical Perspective", **Fifty Years of Economic Measurement**, Chicago, Chicago University Press, 1991.

Tablo 5: 2013 Yılında Vergi Türleri İtibariyle Vergi İnceleme Sonuçları

VERGİ TÜRÜ	BULUNAN MATRAH FARKI	TARHI İSTENİLEN VERGİ TUTARI	%	KESİLMESİ İSTENİLEN CEZA
Kurumlar Vergisi	3.611.848.486	597.221.130	17	1.00 4.059.710
Kurumlar Vergisi Geçici	4.288.173.336	417.619.880	10	682.880.632
Gelir Vergisi	692.410.441	223.582.299	32	501.875.292
Gelir Vergisi Geçici	1.195.740.550	85.958.809	8	140.128.500
KDV	7.341.473.802	3.750.769.267	51	8.887.103.974
BSMV	1.729.497.961	82.580.661	5	107.636.607
ÖTV	576.602.754	2.571.361.540	446	5.934.085.985
Damga Vergisi	28.227.169.653	69.506.793	0,3	81.640.429
Gelir Vergisi Stopaj	2.780.790.643	366.834.171	13	499.984.394
Kurumlar Vergisi Stopaj	880.139.067	90.811.321	10	103.985.530
Diğer Vergiler	2.351.112.291	305.067.379	13	1.143.503.426
TOPLAM	53.674.958.984	8.561.313.250	100	19.086.884.477

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu 2013 Faaliyet Raporu, s.47

2011-2013 yıllarında incelenen vergi mükellefi sayısı ise aşağıdaki (Çizelge VI) verilmekte olup; üç yıl içerisinde incelemenin dörde katlandığı görülmektedir. Kısacası devletin denetlemeyi, vergi yükü artırmak için kullanmak istediği anlaşılmaktadır.

Tablo 6: 2011-13 Arası Denetlenen Mükellef Sayısı

Yıllar	Mükellef Sayısı
2011	16.267
2012	46.845
2013	71.352

Kaynak: Denetim Kurulu, op. cit. , s.45.

Aşırı denetimin, mübadeleyi caydırması veya vergi yükünün tasarrufları aşındırmasına yol açması halinde negatif dışsallıklar doğurduğu ve bunun da tekrarlanan vergi afları ile içselleştirilebildiği ortaya çıkmaktadır. Artan Denetim ve Vergi Affı kısır döngüsünün negatif dışsallıkların içselleştirilmesi yolu ile piyasaların işlemesi yani katma değer yaratabilmesi ve büyümenin devamı açısından gerekli olduğu ifade edilebilir.

Türkiye’de Denetimin Karşısındaki Temel Güçlükler

Türkiye’de gerek vergi mali denetiminin önünde kısa dönemde aşılması olanaksız beş temel güçlük mevcuttur:

(1) Bunlardan ilki yukarıda ifade edilen seçmen çoğunluğunun % 64 nün, vergi mükellefi olmaması dolayısıyla doğrudan vergileri geliştirmek ve denetlemek olanağının kısıtlı bulunmamasıdır. Kaldı ki bu haliyle GV uygulaması, *kısmî* olduğundan denetimin ve vergi cezalarının yasal olmakla birlikte; hukuk devletinin temel ilkesi olan “kanun önünde eşitlik” prensibine ne ölçüde uygun olduğu da tartışmalıdır. Nitekim kayıt-dışı ekonomi “basit usul” ve

“küçük çiftçi muafiyeti” dolayısıyla yasal olarak tanınmaktadır. Ancak kanun önünde eşitlik ilkesinden sapan vergi uygulamalarını ve denetimi, gasp veya müsadere sayan görüşler de vardır¹.

(2) İkinci olarak, vergi iktisadi fazladan ödenir. İktisadi fazla vergiler ve tasarruflar arasında dağıtılır. Bu dağıtımı yapan sosyal seçim kurumudur: Demokrasilerde oy sandığı mekanizmasıdır. Vergi mükellefi bile olmayan seçmen çoğunluğu, kendi çıkarları için toplumun veya piyasanın ihtiyaçlarını dikkate almayabilir. Oysa kalkınan bir ülkede vergilerin, fırsat maliyeti tasarruflar yani kalkınma ve istihdam artışıdır. Nitekim uluslararası literatürde, Türkiye’de vergi mükellefi olmayan seçmen çoğunluğunun sosyal seçim aracılığı ile gelir transferine rant kollama² veya Popülizm adı verilmektedir. Eğer denetim artışı, vergi yükünü yükselterek, tasarruf hacmini aşındırarak, kısa dönemde kalkınmaya ve uzun dönemde mali gayeye de hizmet etmeyecek demektir.

(3) Üçüncüsü, Türkiye’de dikkate alınmayan bir kurum ise “mükellef hakları”dır. Mükellefler, vergi denetiminin planlanmasında ve uygulanmasında gözlemci ve söz sahibi olmalıdırlar. Aksi halde Verginin fırsat maliyeti, kıt kaynak olan tasarruflar yani sermaye olması dolayısıyla; bu sermaye kıtlığı kaynaklı vergi rantını, paylaşmak isteyenlerin olması doğaldır. Ancak bu rantı ödeyenler, vergi mükellefleri olup böyle bir olgu A.Smith’in tüm vergileme ilkelerine³ aykırıdır. Mükellefler, yukarıda sayılan bu alandaki kurumlara karşı denetleme gözetim ve yetkisi ile donatılmazsa; vergi denetimi, mülkiyet hakkını tehdit eder. Nitekim denetim ve cezaların artırılması, sadece vergi rantını artırır ve denetim kurumlarını da zaafa uğratar: Denetim Kurulları eleman tutamaz. Dolayısıyla denetim ters yönde de işletilmeli, mükellef hakları nedeni ile GİB, Vergi Denetim Kurulu, TÜRMOB ve Vergi Konseyi mükellef temsilcilerince denetlenmelidir. Nitekim mükelleflerin denetim alanında karşılaştıkları sorunlar nedeniyle, hükümet vergi denetim kurullarının birleştirilmesi yoluna gitmiştir.

(4) Denetimin bir parçası da; Maliye, Hazine, GİB ve TÜRMOB gibi kamu kurumlarının, danışman olarak kendi personeli olmayan uzmanları istihdamıdır. İngiltere ve ABD’de danışmanlık kurumu, hem piyasalardan idareye ve hem de idareden topluma bilgi aktarımı müessesesi olarak çalışır. İdarenin şeffaflığı ve hesap verebilirliği açısından; gözetim, danışmanlık ve mükellef hakları kurumları gereklidir. Türkiye’de henüz bu alanda atılmış bir adım yoktur. Mükelleflere ve halka karşı kapalı ve hesap vermeyen vergi idaresi ve denetim kurumları bir demokraside geçerli değildir: Zira kamunun cebir gücünün kullanıldığı bu alanda, sermaye kıtlığından kaynaklanan bir vergi rantı yani haksız kazanç mevcuttur. Dahası Batı Demokrasileri’nde olduğu gibi mükellef haklarını ve vergilerin harcanmasını izleyen bir Vergi Vakfı veya benzeri bir kuruluş (IFS veya Tax Foundation gibi) STK’larca kurularak, mükellefler bilgilendirilmeli ve idarenin insafına terk edilmemelidirler.

(5) Aslında sermaye kıtlığından kaynaklanan vergi rantının varlığı; piyasanın, vergi denetim sistemini kontrolüne yol açmaktadır. Bu olguya regülasyon ile görevli tüm üst kurullarda rastlanılmakta olup; Amerikalılar bu olguya “piyasanın üst kurulları esir alması”⁴ demektedirler. Örneğin “geçmişte bir denetim kuruluşunun personelinin her on beş yılda bir yenilendiği ve denetim kurulunun, denetmenlerin çoğunluğunun sonunda devletten ayrılıp piyasada çalıştığı”, kurul başkanınca ifade ediliyorsa; denetimin piyasa ile ilişkisi, bağımsızlığını mümkün kılacak şekilde yapılandırılmalıdır⁵. GİB’in, devlete karşı özerkliği kadar, piyasaya karşı bağımsızlığı da araştırılmalıdır.

¹F.Hayek, “Taxation and Redistribution”, The Constitution of Liberty, Chicago, TheUniversity of Chicago Press, 1978, ss. 306-324.

²A.Krueger, “The Politica lEconomy of the Rent Seeking”, American Economic Review, June-1974, ss. 291-294.

³A.Smith, op.cit,ss. 887-891.

⁴Michael Rozeff, “Who Captures Whom? The Case of Regulation”, Mises Daily, September 28, 2006.

⁵ M.Vural, “Kuruluşu’nun 61. Yılında H.U.K”, Vergi Dünyası, Haziran-2006.

Geçmişte Planlı Karma Ekonomi’nin finansmanı için kurgulanmış olan vergi sistemi ve buna göre yetkilendirilmiş vergi denetimi ve vergi güvenlik kurumları, bir piyasa ekonomisinde; mali gayeye yeterince hizmet edemeyebilir. Piyasalaşma sürecinde, vergi sisteminin piyasaya ve kalkınmaya uyumlu kılınması, denetimin ve vergi güvenlik kurumlarının da; buna göre yeniden düzenlenmesi gerekir. Şimdi kısaca piyasa uyumlu bir vergi sisteminin ilkelerine değinelim.

Kalkınma Sürecinde Piyasa ve Uyumlu Bir Vergi Sisteminin İlkeleri

- a) Vergi Politikasının amacı mali gaye olmakla birlikte; devletin piyasa için var olduğundan hareketle kalkınmanın finansmanının nihai hedef olarak seçilmesi.
- b) Vergi yükünün, tasarruf hacmini tam istihdam için yeterli kılacak düzeyde tespiti.
- c) Tasarrufların çifte vergilendirilmesinden sakınılması⁶
- d) Dolaylı Vergiler ağırlıklı bir vergi sistemine sahip olunması.
- e) Dolaylı Vergilerle nihai tüketim mallarının ve yeknesak tek oranla vergilendirilmesi⁷:Dolaylı vergilerde oran farklılaştırılmasından ve istisnalardan sakınılması.
- f) Harçların, resimlerin ve kullanıcı fiyatlarının ve sosyal sigorta primlerinin yaygınlaştırılması.
- g) Doğrudan Vergiler’de düz oranlı vergilemenin tercihi⁸ ve ülkedeki tasarruf oranını aşmayan bir had ile yetinilmesi, dolaylı vergilerde % 10 nu veya kâr haddini aşmayan tek oranın tespiti.
- h) Doğrudan Vergilerde GV ve KV entegrasyonu.
- i) Doğrudan vergilerde asgari geçim indirimi hariç, tüm istisna ve muafiyetlerin kaldırılması,
- j) Doğrudan vergilerde matrahın gelirden, tüketime kaydırılması.
- k) Servet ve sermaye değer artışı vergilerinden kaçınılması.

Kalkınan bir ülkede tasarruflar üzerindeki GV’ni veya sermaye vergilerini, yansıma dolayısıyla çalışanlar ve işsizler ödediğinden adil de değildir⁹. Vergi sistemi kurgulanırken, vergilerin doğurduğu ölü dara ağırlığı yani milli gelir kaybı ile birlikte¹⁰ tahsil, denetim ve uyum maliyetlerinin minimize edilmesi de dikkate alınmalıdır.

SONUÇ

Denetim Kısır Döngüsü: Devletin denetimi artırma ihtiyacı, yukarıda anlatıldığı üzere“ genişletilmiş mali gaye” kaynaklıdır: Nitekim Devlet Gelirleri GSMH’nın % 38,3 nü ve Vergi yükü ise % 28,3 nü oluşturmaktadır¹¹. Özelleştirme hasılatı gibi olağan üstü gelirler, uzun dönemde tükenmek durumundadır. Dolayısıyla mevcut kamu açıkları ve seçmen talepleri dikkate alındığında neden devletin vergi yükünü artırmak için denetimi ve denetimin dayandığı vergi güvenlik kurumlarını ve özellikle hürriyeti bağlayıcı cezaları artırmayı neden istediği anlaşılır. Oysa, denetim aracılığı ile vergi yükü artırıldığında, tasarruflar ve yatırımlar düşmekte kayıt dışı

⁶I.Fisher, “DoubleTaxation of SAVings”, American Economic Review, March 1939, vol.29, ss.16-33.

⁷F.Ramsey, “A Contribution to the Theory of Taxation”, Economic Journal, 37 , 1927, ss, 47-61.

⁸Hall-Rabushka, FlatTax, Hanove Institution, 2007.

⁹R.Musgrave,,”Taxation, Inflationand Growth, Trade and Taxes,(Edr. D.Besleyet.al), Columbus, Ohio StateUniversty, 1976, ss.181-193.

¹⁰A.Laffer, ”The Statement PreparedfortheJointCommitte May 20”,The Economics of theTax Revolt: A Reader, Newyork, Harcourt, 1979, ss. 75-79.

¹¹ Onuncu kalkınma Planı (2014-2018), op. cit., s.64.

istihdam ve kayıt dışı ekonomi artmaktadır. Bir başka deyişle denetim-vergi yükü artışı yüzünden kayıt dışı ekonomi-kayıt dışı istihdam artışı, kısır döngüsüne girilmektedir. Bu kısır döngüye göre, eğer aşırı denetim, tasarrufların erimesine yol açarsa, negatif bir dışsallık doğuran bir kurum demektir. Bu negatif dışsallıkların telafisi tekrarlayan vergi aflarına ihtiyaç gösterir.

Piyasa ve Kalkınma Uyumlu Denetim Sistemi İlkeleri:

- (i) Kalkınma uyumlu bir optimal vergi yükünün tespiti ve bu vergi yükünün kanun önünde eşitlik esaslarını asgari zedelemeyecek şekilde dağıtımı.
- (ii) Vergi denetiminin ve diğer vergi güvenlik kurumlarının dolaylı vergiler ağırlıklı bir vergi sitemine göre yeniden düzenlenmesi.
- (iii) Seçmen çoğunluğunun beyannameli gelir vergisi mükellefi yapılması.
- (iv) Ücretlilerde de vergi güvenlik kurumu olarak stopajın korunması, ancak beyanname vermelerinin sağlanması.
- (v) Doğrudan Vergiler de matrahın gelirden tüketime kaydırılmasına paralel olarak, mükelleflerden Gider Bildirimi alınması.
- (vi) GV’de tek usul olarak, gerçek usul de karar kılınması.
- (vii) Vergi Denetim Elemanlarının, katma değeri yaratanın devlet değil, piyasa olduğu ve devletin piyasaya hizmet amacıyla kurulduğu, verginin fırsat maliyetinin tasarruf ve kalkınma olduğu bilinciyle eğitilmeleri.
- (viii) Hürriyeti bağlayıcı cezalarda; sadece VUK 359/c sahte belge basmak ve kullanmakla yetinilmesi. Ekonomik suça, ekonomik ceza ilkesinin kabulü.
- (ix) GİB, Vergi Denetleme Kurulu, TÜRMOB, Vergi Konseyi gibi kurumlarda mükellef temsilcilerinin gözlemci olarak bulunması ve danışmanlık kurumuna yer verilmesi.
- (x) Vergi Konseyi’nin tarafsız uzmanlar ve vergi mükelleflerinden oluşan karma bir yapıya kavuşturulması ile bir danışma kurulu olarak etkin çalıştırılması.
- (xi) Denetim elemanlarının vergi inceleme raporlarının uygulanmaya intikalinde bir süzgeç veya denetim mekanizmasının oluşturularak şikayetlerin devamının giderilmesi.
- (xii) Denetleme elamanlarına emekli olmaları ve istifaları halinde denetlenen şirket ve kurumlarda üç yıl süre ile istihdam yasağı getirilmesi: Ancak bu kişiler kendi nam ve hesaplarına SMM ve Mali Müşavirlik veya YMM ofisi açabilmelidirler.

Dolayısıyla etkin denetim alanında atılacak ilk adıma, kalkınma uyumlu optimal bir vergi yükü ile başlanması ve bu yükün, kanun önünde eşitlik kurumunu asgari ölçüde zedeleyecek şekilde dağıtılması ile başlanmalıdır. Vergi yükünün dağıtımında kanun önünde eşitlik ilkesinden sapıldıkça, vergiye karşı direniş artacağından; denetim ihtiyacı büyüyecek ancak denetimde giderek zorlaşacaktır. Ancak vergiye karşı mükellefin direnişi, denetimle kırılmaz: Kırılsa bile kalkınma başarılamaz ve kayıt dışı istihdam ile kayıt dışı ekonomi artar. Aşırı denetim, sadece vergi rantını artırır ve bu rant da vergi denetimini bozar.

Bugün için radikal görülen önerilerden birisi de; “denetimin ve tahsilatın özelleştirilmesi” dir. Bu husus son İzmir İktisat Kongresi’nde dile getirildiği gibi, Yrd. Doç. Dr. İdris Sarısoy tarafından araştırıldığı ifade edilmektedir. Denetim’in ve tahsilatın özelleştirilmesinin, “İltizam Usulü” çağrıştırmasına rağmen; vergi rantı yüzünden yabancı ve yerli denetim kurumları ve avukatlık ofislerince piyasamızın cazip bir gelir kaynağı oluşturması ve ödedikleri vergilerden anlaşılmaktadır. Vergi denetimini ve tahsilatının, mükellef dışında kimseyi zengin etmeyecek bir

usule kavuşturulması yani vergi rantının mükellefe iadesi yolu ile tasfiyesi, devletin mükellefe karşı görevi olan A. Smith’in “iktisadilik” ilkesinin bir sonucudur. Vergide mülkiyetin el değiştirmesi, devlette idarenin cebir gücünü kullanımına, piyasada ise; katma değer yaratılmasına bağlıdır. Vergi denetiminin, özel mülkiyeti tehdit eder bir durumdan çıkartılması gerekir. Ayrıca özelleştirme, geçmişte ve günümüzde ileri sürülen denetimin siyasallaştırıldığı iddialarına da bir son verecektir.

Dolayısıyla vergi politikasının amacının “genişletilmiş mali gaye” yerine, Ricardocu gelenekten hareketle “kalkınmanın finansmanı”na yani sermaye birikimine odaklanması ve vergi geliri artışlarında, denetimden ziyade büyümeye ve vergi sisteminin gelir elastikiyetine bel bağlanması yerinde olur. Bu amaçla denetimin; vergi hasılatındaki ağırlığı nedeniyle yön ve yer değiştirerek dolaylı vergilere kaydırılması ve Gider Bildirimi kurumu ile desteklenerek, tüketim ve özellikle lüks tüketim üzerinde yoğunlaşması önerilir. Vergi yasalarının basitleştirilmesi ve stopajın genişletilmesi, denetimin uyum maliyetinin azaltılması için gereklidir.

Aksi halde kalkınma başarılıp tam istihdam için yeterli bir sermaye stoku biriktirilmedikçe; kayıt-dışı ekonomi ve kayıt dışı istihdam ülkemiz için kaderdir. Denetim artışının ise; böyle bir ortamda, sermayenin kıtlık rantının, vergi rantı doğurması nedeni ile; devlet yerine piyasada çalışmayı daha çekici kılacağından yararlı olabilmesi de kuşkuludur. Sorun, mükelleflerden, denetimden, denetim elemanlarından veya vergi güvenlik kurumlarından değil; vergi politikasından, vergi sisteminin yapısından ve amacından, kısacası mali ve ekonomik zihniyetimizden dolayısıyla geri kalmamızdan kaynaklanmaktadır. Kalkınan bir ülkede vergi yükü, tasarrufları azaltmadığı sürece meşrudur.

KAYNAKÇA

- Akalın, Güneri (2005), “Kamu Ekonomisi”, Hacettepe Üniversitesi, Ankara.
- Akalın, Güneri (2015), “Türkiye’de Piyasa Ekonomisi ve Küresel Kriz”, Orion, Ankara.
- Atatürk, Kemal (1961), “Söylev ve Demeçler, TBMM Açış Konuşması: 1 Mart 1922”, TİTE, Ankara.
- Atrostic, B.K., J.R.Nunns (1991), “Measuring Tax Burden A Historical Perspective”, Fifty Years of Economic Measurement, Chicago University Press.
- Bakır, R. (1977), “Reflections on Ricardian Equivalence”, NBER Working Papers, 5502.
- Buchanan, J., R.Wagner (1977), “Democracy in Deficit”, Newyork, Academia, ss.71-72.
- Derviş, Kemal (2001), “Türkiye’nin Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı”, Başbakanlık, Mayıs 2001.
- Hall, Rabushka (2007), “FlatTax”, Hanover Institution.
- Hayek, F. (1978), “The Constitution of Liberty”, The University of Chicago Press, Chicago, ss. 306-324.
- Dornbusch, R., S.Fischer (1994), “Macro Economics”, Mac GrawHill, Newyork.
- Fisher, I. (1939), “DoubleTaxation of Savings”, American Economic Review, March, Vol.29, ss.16-33.
- Laffer, A. (1979), “The Economics of theTax Revolt: A Reader”, The Statement Prepared for the Joint Committe May 20, Harcourt, Newyork,.
- Kalkınma Bakanlığı, (2014), “Onuncu Beş Yıllık Planı”, Ankara.

- Krueger, A. (1974), “The Political Economy of the Rent Seeking”, American Economic Review, ss. 291-294.
- Vural, Mahmut (2006), “Kuruluşu’nun 61. Yılında H.U.K”, Vergi Dünyası, Haziran.
- Maliye Bakanlığı (2013), “Vergi Denetim Kurulu 2013 Faaliyet Raporu”, Ankara.
- Mill, J.Stuart (1950), “Principles of Political Economy”, Logman, London.
- Mises, L. (1990), “Inequality of Wealth and Incomes”, Economic Freedom and Interventionism, Newyork F.E.E, ss.44-49.
- Murphy, R.P. (2015), “Lessons for Young Economist”, Mises Institute, Alabama, ss.270-285.
- Musgrave, R. (1976), “Taxation, Inflation and Growth, Trade and Taxes”, Edr. D.Besley et.al, Ohio State University, Columbus ss.181-193.
- Özsoylu, A.F. (1996), “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi”, Bağlam yayıncılık, İstanbul.
- Perry, V., K. Baer (2003), “Revenue Policy and Administration in the CIS: FutureChallanges”, IRS Research Bulletin, ss. 137-149.
- Ricardo, D. (1817), “On thePrinciples of Political Economy and Taxation”, Cambridge A., Cambridge.
- Roncaglia, Alessandro (2005), “TheWealth of Ideas”, Cambridge UniversityPress, Cambridge.
- Rosen, H. (1988), “Public Finance”, Irwin, Illinois: Homewood, ss.124-131.
- Skoursen, M. (1992), “Keynes and Anti-Saving Mentality”, Dissent On Keynes, Praeger, London, ss.89-101.
- Smith, A. (1976), “An Inquary into the Nature and Causes of Wealth of Nations”, University of Chicago Press, Chicago.
- Stiglitz, J.E. (1988), “Economics of the Public Sector”, W.W.Norton, Newyork.
- Şimşek, M. (2014), “2014 Yılı Bütçe Sunuş Konuşması”, (Plan ve Bütçe Komisyonu), 22 Ekim 2014, Maliye Bakanlığı, Ankara.
- Uras, G. (2007), “Nereden Buldun Sormak Yasak”, 18 Temmuz, Milliyet.
- www.ekonomi.haberturk/makroekonom. (Erişim 1010.04.2014)
- www.stats.oecd.org/Index.aspx/data set cod=REV (Erişim:09/04/2014)
- www.oecd-library.org/taxation/total revenue (Erişim 26.12.2013)
- www.sgk.gov.tr./sigortalilik/kayitdisiistihdam/kayitdisistihdamoranlari (Erişim 09.04.2014).

TÜRKİYE’DE BÖLGESEL VERGİ YÜKÜNE “FORMÜL YÖNTEMİYLE VERGİ TAHSİSİ” İLE FARKLI BİR BAKIŞ

Prof. Dr. İsa SAĞBAŞ

Prof. Dr. Naci Tolga SARUÇ

GİRİŞ

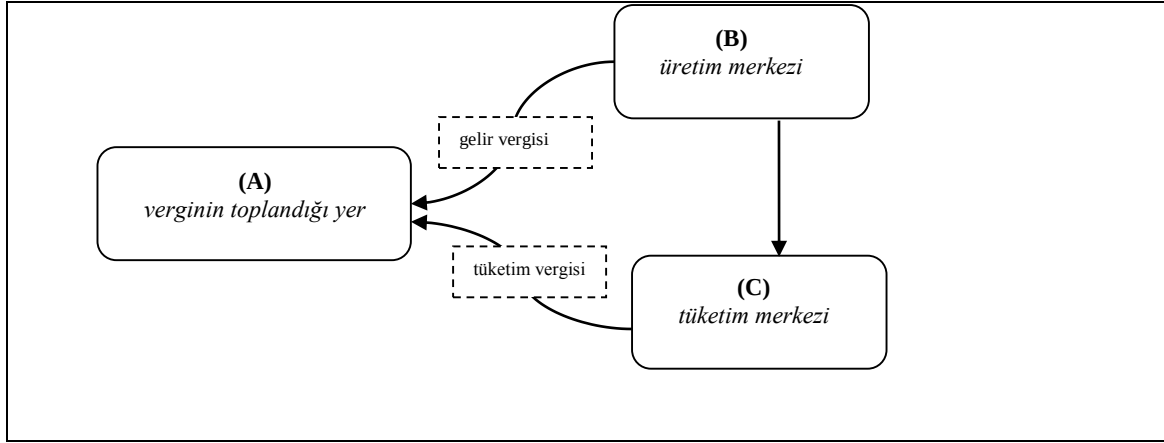
Türkiye’de merkezi yönetim 2013 yılında genel bütçe kapsamında 326,4 milyar TL vergi geliri elde etmiştir. Bu vergi gelirinin %43’ü İstanbul’da, %13’ü Ankara’da ve %12’si Kocaeli’nde toplanmıştır. Diğer bir anlatımla toplanan her 100 TL verginin 68 TL’si bu üç ilde toplanmış, geri kalan her 100 TL verginin 32 TL’si 78 ilde toplanmıştır. En fazla vergi toplanan 10 ilin vergilerinin toplama oranı %89’dur. Bu çarpık bölgesel vergi yükü dağılımının en temel nedeni birden fazla ilde faaliyette bulunan firmaların ve büyük şirketlerin merkezinin metropollerde olmasıdır. Vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği bölge ile verginin toplandığı yerin aynı olmaması vergilerin daha çok büyükşehirlerde toplanmasıyla sonuçlanmaktadır.

En fazla tüketim vergisi toplanan 10 ilin tüketim vergilerinin toplam tüketim vergilerine oranı yaklaşık %90’dır. Ülkedeki toplam tüketimin %90’nın bu 10 ilde olmasını beklemek gerçeklere uygun değildir. Vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği bölge ile verginin toplandığı yerin aynı olmaması, tüketim üzerinden alınan vergilerinin çok belirgin bir şekilde ülke içinde dengesiz dağılımının nedenini teşkil etmektedir.

Verginin toplandığı yere göre hesaplanan bölgesel vergi yükünde büyükşehirler daha fazla vergi yükü oranına sahiptir. Ancak vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği bölge dikkate alınarak yapılacak tahmin edilecek bölgesel vergi yükü ile daha gerçekçi bir ‘bölgesel vergiyükü dağılımı’ elde edilecektir. ABD ve Kanada’da uygulanan ‘formül yöntemiyle vergi tahsisi’ bu konuda yol ve yön gösterici olarak kullanılabilir. Bu çalışmada, bu nedenle, Türkiye’ye uygun geliştirilen formül yöntemiyle vergi tahsisi ile mevcut halinden farklı bir bölgesel vergi yükü tahmini yapılacaktır. İzleyen bölümde konunun teori ve temel kavramları izah edilecektir. Çalışmanın Türkiye uygulaması bölümünde ülke şartlarına uygun formül yöntemiyle vergi tahsisi hesaplaması yapılacaktır. Sonuçların yorumlanması ve önerilerle çalışma sonlandırılacaktır.

Teori ve Temel Kavramlar

İzleyen şekilde gösterildiği gibi verginin toplandığı yer ile verginin doğduğu yer farklı olabilir. Hayali bir ülkede B üretim merkezinde bir otomobil fabrikasının olduğunu varsayalım. B şehrinde üretilen taşıtlar C şehrinde satılmaktadır. B ve C’de gerçekleşen üretim ve tüketim faaliyetleri sonucu oluşan tüm vergi şirketin merkezi olan A şehrinde ödenmektedir. B şehrinde yaşayanlar otomobil fabrikasının negatif dışsallıklarına katlanmaktadır. C şehrinde otomobiller satılmakta ve kullanılmaktadır. C şehri sakinleri otomobillerin negatif dışsallıklarına maruz kalmaktadırlar. Otomobil firmasının merkezi olan A şehrinde ise otomobille ilgili hiçbir üretim ve/veya tüketim faaliyeti bulunmamasına rağmen vergi toplanmaktadır.



Şekil 1: Üretim/tüketim merkezleri ve verginin toplandığı yer

Yukarıdaki hayali örnekte de gösterildiği gibi verginin toplandığı yer ile verginin doğduğu yer farklı ise *vergi yükü* vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği yerde yaşayanlarca taşınmasına rağmen vergi yükü verginin ödendiği yerde yaşayanların üzerinde gözükmemektedir. Bölgesel vergi yükü hesaplamasında verginin doğduğu yerin değil de toplandığı yerin rakamlarının kullanılması ‘gerçek bölgesel veri yükü’ hesaplanmasına engel olmaktadır.

ABD’de kurumlar vergisi ve satış vergileri eyaletlerce toplanmaktadır. Verginin toplandığı yer ile verginin doğduğu yer aynı olmaması federal ülkelerde eyaletler arası vergi problemlerine yol açabilir. Birden fazla eyalette faaliyette bulunan bir şirketin yalnızca merkezinin bulunduğu eyalette vergi ödemesi faaliyette bulunduğu diğer eyaletlerce kabul görmemekte ve bu soruna çözüm olarak ‘formül yöntemiyle tahsis’ 19. yüzyılın son yıllarından günümüze uygulanmaktadır (Weimer, 2005).

Birden fazla bölgede faaliyeti bulunan bir firmanın elde ettiği net kârın faaliyet gösterilen bölgelere önceden belirlenmiş bir formül kullanılarak paylaştırılmasına formül yöntemiyle tahsis (formulary apportionment) denir (Gordon & Wilson, 1986). Formül yöntemiyle tahsis firmanın merkezi ve şubeleri için ayrı muhasebe kaydı (separate accounting) tutulması yerine kullanılabilecek alternatif bir yöntemdir (Gupta & Hofmann, 2003). Firma merkezi ve şubeleri için ayrı muhasebe kaydı tutulurken vergi kaybı olmaması için ‘emsallere uygunluk prensibinin’ (arm’s length) uygulanması gerekmektedir. Emsallere uygunluk ilkesinin uygulanması transfer fiyatlandırmasından kaynaklanabilecek olumsuzlukları azaltacaktır. Formül yöntemiyle tahsisin en önemli avantajı: formül yöntemiyle tahsis uygulanırsa ayrı muhasebe kaydına gerek kalmayacağı için emsallere uygunluk ilkesinin kullanılmasına da gerek kalmayacaktır (Anand & Sansing, 2000; Nielsen, vd., 2001).

ABD ve Kanada’da formül yöntemiyle vergi tahsisi yıllardır uygulanmaktadır. Bu yöntemin amacı birden fazla eyalette faaliyet gösteren kurumlar vergisi mükelleflerinin yalnızca merkezlerinin bulunduğu eyalette değil üretim ve/veya tüketim faaliyetinde bulunduğu tüm eyaletlerde vergi ödemelerini sağlamaktır. Zira bu kurumlar vergisi mükellefleri faaliyette bulunduğu tüm eyaletlerde kamusal mal ve hizmetlerden yararlanmakta ve üretim/tüketimden kaynaklanan maliyetlerini ilgili eyalete yüklemektedir.

2001 yılında Avrupa Komisyonu Avrupa Birliği’nde gelecekte kurumlar vergisi konusunda farklı bir strateji kullanılmasına karar vermiştir. Avrupa Birliği sınırları içinde faaliyette bulunan şirketlerin ödedikleri kurumlar vergisinin üye ülkeler arasında paylaşılmasını sağlayacak bir formülün geliştirilmesine karar verilmiştir. Ancak günümüzde AB üye ülkelerinde kurumlar

vergisinin ülkeler arasında paylaştırılması için bir formül kullanılmamaktadır (Weiner, 2002a, 2002b, 2005).

ABD ve Kanada’da formül yöntemiyle vergi tahsisinde eyaletler arası farklılıklardan kaynaklanan problemler bulunmaktadır (Weiner, 2001). Örneğin eyaletler formülün unsurları ve ağırlıkları konularında farklı politikalar uygulayabilmektedirler. Eyaletler arasında vergi oranları, vergi muafiyet/istisnaları gibi konularda farklılıklar olabilmektedir. Bu farklılıklar formül yöntemiyle tahsisten beklenen faydalara zarar vermektedir (Weiner, 1999).

Formül yöntemiyle vergi tahsisinde, firmalar toplam gelirlerini faaliyette bulundukları farklı bölgelere paylaştırırlar. Bölgeler arası toplam kârın dağıtımı için önceden belirlenmiş bir formül kullanılması durumunda şirket şubelerinin kârını ayrı hesaplamak zorunda kalmaz.

Ayrı muhasebe kaydı uygulamasına göre çok uluslu şirket kendisine bağlı her kurumu ayrı bir varlık olarak kabul eder. Çok uluslu şirketin kendisine bağlı her firmanın gelirini bu firmanın muhasebe kayıtlarına göre hesaplar ve o bölgenin vergi oranlarına öder. Çok uluslu şirketin merkezi de kendine bağlı kurumlardan bağımsız bir birim olarak muhasebe kayıtlarını emsallere uygunluk ilkesine uygun tutar ve vergisini öder. Emsallere uygunluk ilkesi ayrı muhasebe kaydı uygulamasını gerektirir. Ayrıca emsallere uygunluk ilkesi çok uluslu şirket ile bağlı firmaları arasında yapılan mal veya hizmet alım satımları için uygulanan fiyatın, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat üzerinden yapılmasını gerektirir. Bunun için firma birimler arası satın almalarda piyasada oluşan emsal fiyatları kullanılmalıdır. Ayrı muhasebe kaydı uygulamasının ve emsallere uygunluk ilkesinin amacı ilişkili şirketlerin vergilendirilmesi ile bağımsız birimlerin vergilendirilmesini birbirine yaklaştırmaktır (Hellerstein, 1993; Edmiston, 2002)

Formül Yöntemiyle Tahsisin Türkiye için Uygulaması

Tablo 1’de 2013 yılı illere göre toplanan kişi başına vergi tutarları sunulmuştur. Türkiye’de 2013 yılında kişi başına en fazla vergi toplanan il 24219 TL ile Kocaeli olurken 96 TL ile Hakkari sonuncu il olmuştur. Kocaeli’de Hakkari’ye göre yaklaşık 250 kat fazla vergi toplanmıştır. Verginin toplandığı yere göre hazırlanmış bu tablo ülkede iller arası çarpık bir vergi dağılımı olduğunu göstermektedir.

Tablo 1: İllere Göre Kişi Başına Vergi (TL), 2013

Sıra	İl	Kişi Başına Vergi	Sıra	İl	Kişi Başına Vergi
1	Kocaeli	24219	43	Sivas	781
2	İstanbul	10014	44	Nevşehir	769
3	İzmir	8948	45	Bartın	761
4	Ankara	8484	46	Erzincan	750
5	Mersin	3822	47	Gaziantep	743
6	Tekirdağ	3688	48	Erzurum	739
7	Kırıkkale	3254	49	Çorum	731
8	Zonguldak	2688	50	Afyon Karahisar	724
9	Bursa	2468	51	Ordu	709
10	Hatay	2289	52	K.Maraş	691
11	Antalya	2010	53	Giresun	684
12	Eskişehir	1737	54	Sinop	666
13	Muğla	1712	55	Tunceli	652
14	Edirne	1616	56	Amasya	647
15	Yalova	1494	57	Çankırı	617
16	Rize	1463	58	Diyarbakır	591
17	Trabzon	1426	59	Yozgat	555
18	Samsun	1422	60	Tokat	548
19	Kayseri	1409	61	Osmaniye	533
20	Çanakkale	1361	62	Niğde	532
21	Aksaray	1352	63	Bayburt	501
22	Balıkesir	1192	64	Batman	497
23	Denizli	1177	65	Gümüşhane	488
24	Artvin	1153	66	Siirt	459
25	Karabük	1147	67	Ardahan	455
26	Manisa	1147	68	Kars	452
27	Kastamonu	1143	69	Karaman	446
28	Konya	1095	70	Urfa	445
29	Adana	1079	71	Adıyaman	438
30	Bolu	1047	72	Kilis	434
31	Kırklareli	1037	73	Bitlis	381
32	Burdur	1037	74	Van	380
33	Kütahya	949	75	Şırnak	374
34	Aydın	948	76	Bingöl	365
35	Isparta	933	77	Iğdır	355
36	Bilecik	932	78	Ağrı	318
37	Düzce	911	79	Muş	300
38	Sakarya	906	80	Mardin	244
39	Kırşehir	816	81	Hakkari	96
40	Elazığ	807			
41	Uşak	799			
42	Malatya	786			

Kaynak: Kişi başına vergi rakamları Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü ve TÜİK internet sayfalarından toplanan veriler kullanılarak tarafımızca hesaplanmıştır.

Tablo 1’de sunulan veriler kullanılarak ArcGIS programında Harita 1 hazırlanmıştır.¹ Bu haritada iller en az kişi başına vergi toplanan illerden en yükseğine %20’lik dilimlerle 5 gruba ayrılarak her grup için ayrı bir renk ile gösterilmiştir. Harita 1 il bazında kişi başına vergi gelirleri doğudan batıya gittikçe arttığını göstermektedir. Ayrıca ülkenin hem kuzeyinde hem de güneyinde sahilde yer alan illerin iç kesimlerde yer alan illere göre daha fazla vergi toplandığını göstermektedir.



Harita 1: İl bazında kişi başına vergi (%20’lik dilimlere dağılım)

Tablo 1’de sunulan veriler tekrar kullanılarak Harita 2 hazırlanmıştır. Bu haritada il bazında kişi başına vergilerin doğal kırılma noktalarına göre dağılımı sunulmuştur.² Harita 2, Harita 1’den daha açık bir şekilde il bazında kişi başına vergi gelirlerinin doğudan batıya gittikçe arttığını göstermektedir.



Harita 2: İl bazında kişi başına vergi (doğal kırılma noktalarına göre dağılım)

Tablo 2’de Türkiye’de en önemli vergilerin toplam vergi gelirlerine oranları sunulmuştur. Bu tablonun hazırlanmasında da 2013 yılı verileri kullanılmıştır. Beyana dayanan vergilerin %67’si 6 büyükşehirde (İstanbul, İzmir, Ankara, Kocaeli, Adana, Bursa) toplanmaktadır. Petrol

¹ Çalışmamızda yer alan haritalar ArcGIS programında hazırlanmıştır.

² Doğal kırılma noktalarına göre dağılım yönteminde de 81 il 5 gruba ayrılmıştır. Ancak %20’lik dilimlerden farklı olarak, doğal kırılma noktalarına göre dağılım yönteminde 5 grupta eşit sayıda il bulunmamaktadır. Örneğin en yüksek vergi toplanan grupta 2 il (İstanbul ve Kocaeli) bulunmakta ancak en düşük vergi toplanan grupta 41 il bulunmaktadır.

ve doğalgaz ürünlerinden alınan ÖTV’nin %98’i 6 büyükşehirde toplanırken, kolalı gazozlar üzerinden alınan ÖTV’nin tümü 6 büyükşehirde toplanmıştır.

Türkiye’de GSYH tüm illerin katkısı ile oluşmaktadır. Ancak gelir ve tüketim üzerinden alınan vergi sonuçlarının incelenmesi tüm ülkedeki üretim ve tüketimin yaklaşık %90’ını 6 büyükşehirde yapıldığını göstermektedir. Geri kalan %10’luk kısmının geride kalan 75 ilde yapıldığını sonucunu vermektedir. Örneğin kolalı gazozlar üzerinden alınan ÖTV’nin tümünün büyükşehirlerde toplanmış olması diğer illerde hiç kolalı gazoz tüketilmediği gibi sonuca yol açmaktadır. Bu sonuç gerçeklerle örtüşmediği gibi çelişmektedir.

Gelir arttıkça tüketim oranı azalmaktadır. Zenginobuz ve arkadaşlarının (2006) yaptığı bir çalışmada (aktaran Demir, 2013, 74), %20’lik gelir grupları itibarıyla tüketim payları kullanılarak tüketim vergilerinin yükü araştırılmıştır. Bu çalışmada, gelir düzeyi en düşük %20’lik grubun tüketimleri üzerindeki vergi yükü, hanenin gelirinin %22,9’una karşılık gelirken; gelir düzeyi en yüksek %20’lik gruba giren haneler için bu oran gelirin %16,3’ olarak bulunmuştur. En zengin %5 içinde yer alan haneler için ise bu oran %12,6’ya düşmektedir.

Diğer illerde de gelir getirici faaliyetler ve tüketim olmasına rağmen, gelir ve tüketim üzerinden alınan vergilerin çok büyük bir kısmının büyükşehirlerde toplanmasının nedeni bu vergileri ödemekle yükümlü şirketlerinin merkezinin çoğunun İstanbul, Ankara gibi büyükşehirler olmasıdır.

Tablo 2: Seçilmiş Vergi Kalemlerinin Toplam Vergi Gelirlerine Oranı, 2013

	6 BŞB toplamı/ Türkiye toplamı (%)	75 il toplamı/ Türkiye toplamı (%)
Beyana Dayanan Gelir Vergisi	67	33
Kurumlar Vergisi	82	18
Motorlu Taşıtlar Vergisi	55	45
Dahilde Alınan Katma Değer Vergisi	85	15
İthalde Alınan Katma Değer Vergisi	82	18
Özel Tüketim Vergisi	94	6
Petrol ve Doğalgaz Ürünleri (I)	98	2
Motorlu Taşıtlar (II)	71	29
Alkollü İçkiler (III-a)	94	6
Tütün Mamülleri (III-b)	97	3
Kolalı Gazozlar (III-c)	100	0
Dayanıklı Tüketim ve Diğer Mallar (IV)	98	2

Kaynak: Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü internet sayfalarından toplanan veriler kullanılarak tarafımızca hesaplanmıştır.

Bir ilin kamu harcamalarından aldığı pay ile ilin ödediği vergi arasındaki ilişki bölgesel net mali yansıma olarak tanımlanır. Bölgesel net mali yansıma hesaplanırken ilin kamu harcamalarından aldığı pay ile ilin ödediği vergi arasındaki farka bakılmaktadır.³ Türkiye’de çok sayıda il için bu fark negatif bulunmaktadır. Bölgesel net mali yansıması pozitif olan illerden negatif olan illere bir ‘gelir transferi’ söz konusudur. Formül yöntemiyle vergi tahsisi kullanılarak elde edilecek bölgesel vergi yükü hesaplaması bölgesel net mali yansıma açısından da yeni bir bakış açısı getirecektir. Zira bölgesel net mali yansıması negatif olan illerin bazıları formül yöntemiyle vergi tahsisinden sonra pozitif dönüşebilecektir.

³Türkiye üzerine bölgesel mali yansıma konusunda hazırlanmış detaylı bir çalışma için Bkz. Kaya (2009).

Büyükşehirlerde daha fazla vergi toplanırken küçük illerde az vergi toplanması küçük illerin beleşçi (free riders) gibi algılanmasına yol açmaktadır. Az vergi toplanan iller, çok vergi toplanan iller üzerinde bir yükümüş gibi algılanmaktadır. Çok vergi toplanan illerin kamu harcamalarından yetersiz pay alarak haksızlığa uğradıkları algısı yaygındır.⁴ Formül yöntemiyle vergi tahsisi bu olumsuz algıları azaltmada bir enstrüman olarak kullanılabilir. Formül yöntemiyle vergi tahsisi ile tahmin edilecek bölgesel vergi yükü ile bazı illerin vergi yükü azalırken bazı illerin vergi yükü ise artacaktır.

Türkiye üniter bir devlet yapısına sahip olmasına rağmen ABD ve Kanada gibi federal ülkelerde uygulanan formül yöntemiyle vergi tahsisinin uygulanması gerekli midir? Türkiye’de bütçede birlik ve adem-i tahsis ilkelerinin uygulanması nedeniyle verginin doğduğu yer ile toplandığı yerin farklı olmasının bir önemi bulunmamaktadır. Ancak, Türkiye’de adem-i tahsis ilkesinin çok önemli bir istisnası bulunmaktadır. Büyükşehir belediyelerine kaynak ilkesine (derivation principle) göre vergi aktarılmaktadır. 5779 sayılı Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun’un 2. Maddesine göre Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (I) sayılı listede yer alan mallardan tahsil edilen özel tüketim vergisi hariç olmak üzere, büyükşehir belediye sınırları içinde yapılan genel bütçe vergi gelirleri tahsilâtı toplamının yüzde 6’sı büyükşehir belediye payı olarak ayrılır.⁵ Bu paylar, Maliye Bakanlığı tarafından aylık olarak hesaplanır ve bu belediyelere doğrudan aktarılır.

Büyükşehir belediye sınırları içinde toplanan vergilerin bir kısmının verginin doğduğu yer diğer iller olduğu için büyükşehirler kaynak ilkesine vergi gelirlerinden pay verilmesi düşük vergi toplanan illerden yüksek vergi toplanan illere bir gelir transferine yol açmaktadır. Formül yöntemiyle vergi tahsisi hesaplanacak il bazında vergi yükü oranlarına göre büyükşehirlerin vergi yükü azalacağı için büyükşehirlerin kaynak ilkesine göre alacakları paylar da azalacaktır. Dolayısıyla formül yöntemiyle vergi tahsisi daha hakkaniyetli bir merkezden yerel yönetimlere mali transfer sisteminin oluşturulmasında da enstrüman olarak kullanılabilir. Formül yöntemiyle vergi tahsisi ile kazananların düşük vergi toplanan iller olması, kaybedenlerin yüksek vergi toplanan iller olması beklenir. Formül yöntemiyle vergi tahsisinin ‘bölgeler arası gelir dağılımı’ konusuna da yeni bir bakış açısı getirmesi beklenir.

Tablo 3’de bir ilde toplanan verginin ülkede toplanan vergiye oranı gösterilmiştir. Bu tabloda en yüksek il ile en düşük il arasındaki farkı ölçmeye yarayan maksimum/minimum oranı 4348 olarak hesaplanmıştır.

⁴Bu konuda değişik zamanlarda gazetelerin sayfalarında veya köşe yazılarında ‘X ili 50 veriyor 1 alıyor, haksızlık yapılıyor’ türünden örneklerle karşılaşılmaktadır.

⁵Bu hüküm, 12/11/2012 tarihli ve 6360 sayılı Kanunun yayım tarihi olan 6/12/2012 tarihinden sonraki ilk mahallidareler genel seçiminde yürürlüğe girecektir. Bu tarihe kadar şu hüküm geçerlidir: 6/6/2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (I) sayılı listede yer alan mallardan tahsil edilen özel tüketim vergisi hariç olmak üzere Büyükşehir belediye sınırları içinde yapılan genel bütçe vergi gelirleri tahsilâtı toplamının yüzde 5’i ile genel bütçe vergi gelirleri tahsilâtı toplamı üzerinden büyükşehir ilçe belediyelerine ayrılan payların yüzde 30’u büyükşehir belediye payı olarak ayrılır.

Tablo 3: İl Bazında Vergi / Toplam Vergi (%), 2013

Sıra	İl	İl Vergi / Toplam Vergi	Sıra	İl	İl Vergi / Toplam Vergi
1	İstanbul	43,48	44	Yalova	0,10
2	Ankara	13,13	45	Tokat	0,10
3	Kocaeli	12,45	46	Düzce	0,10
4	İzmir	11,14	47	Bolu	0,09
5	Bursa	2,07	48	Giresun	0,09
6	Mersin	2,00	49	Uşak	0,08
7	Antalya	1,33	50	Batman	0,08
8	Hatay	1,05	51	Burdur	0,08
9	Tekirdağ	0,99	52	Osmaniye	0,08
10	Adana	0,71	53	Karabük	0,08
11	Konya	0,70	54	Adıyaman	0,08
12	Kayseri	0,56	55	Yozgat	0,08
13	Samsun	0,55	56	Nevşehir	0,07
14	Zonguldak	0,50	57	Amasya	0,06
15	Manisa	0,48	58	Artvin	0,06
16	Muğla	0,46	59	Bilecik	0,06
17	Eskişehir	0,43	60	Mardin	0,06
18	Balıkesir	0,43	61	Niğde	0,06
19	Gaziantep	0,42	62	Kırşehir	0,06
20	Denizli	0,35	63	Şırnak	0,05
21	Trabzon	0,33	64	Ağrı	0,05
22	Aydın	0,30	65	Erzincan	0,05
23	Diyarbakır	0,29	66	Siirt	0,04
24	Kırıkkale	0,27	67	Bartın	0,04
25	Sakarya	0,25	68	Sinop	0,04
26	Urfa	0,25	69	Kars	0,04
27	K.Maraş	0,23	70	Bitlis	0,04
28	Çanakkale	0,21	71	Muş	0,04
29	Edirne	0,20	72	Çankırı	0,04
30	Malatya	0,18	73	Karaman	0,03
31	Erzurum	0,17	74	Bingöl	0,03
32	Kütahya	0,17	75	Gümüşhane	0,02
33	Ordu	0,16	76	Iğdır	0,02
34	Aksaray	0,16	77	Kilis	0,02
35	Afyon Karahisar	0,16	78	Tunceli	0,02
36	Sivas	0,15	79	Ardahan	0,01
37	Rize	0,15	80	Bayburt	0,01
38	Elazığ	0,14	81	Hakkari	0,01
39	Kastamonu	0,13			
40	Van	0,12			
41	Isparta	0,12			
42	Çorum	0,12			
43	Kırklareli	0,11			

Kaynak: Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü internet sayfalarından toplanan veriler kullanılarak tarafımızca hesaplanmıştır.

Tablo 3’de yer alan veriler kullanılarak Harita 3 ve 4 hazırlanmıştır. Bu haritalardan elde edilen bulgular Harita 1 ve 2’den elde edilen bulguları güçlendirmektedir.



Harita 3: İl vergi toplamı/toplam vergi (%20’lik dilimlere göre dağılım)



Harita 4: İl vergi toplamı/toplam vergi (doğal kırılma noktaları ile dağılım)

Formül yöntemiyle vergi tahsisinde ABD’de 3 faktör (şirketin emlak değeri, çalışanlara ödenen ücret, ciro) ¹, Kanada’da ise 2 faktör (ciro, çalışanlara ödenen ücret) kullanılmaktadır². ABD ve Kanada’da formül yöntemiyle vergi tahsisi eyaletlerce toplanan kurumlar vergisi için uygulanmaktadır. ABD’de KDV veya ÖTV bulunmamakta, satış vergisi ise eyaletler tarafından toplanmaktadır. Dolayısıyla tüketim vergilerinde verginin doğduğu yerde vergi toplandığı için satış vergilerinde vergi tahsisi işlemine ihtiyaç kalmamaktadır.

Çalışmamızda Türkiye için vergi türü ayırımı yapmadan tüm vergiler için formül yöntemiyle vergi tahsisi işlemi izleyen formül kullanılarak gerçekleştirilmiştir:

$$\text{İlin formül yöntemiyle vergi tahsisi} = [(\text{il GSYH} / \text{GSYH}) \times (0,5 \times \text{ülke toplam vergi geliri})] + [(\text{il Nüfusu} / \text{toplam nüfus}) \times (0,5 \times \text{ülke toplam vergi geliri})]$$

¹ABD’de günümüzde de uygulanan 3 faktörlü formül yöntemi ‘Massachusetts formülü’ olarak bilinir ve Ulusal Vergi Birliği tarafından 1933 yılında bu formülün diğer eyaletlerde de uygulanması yönünde karar verilmiştir (Weiner, 2005, 11).

² Kanada’da ‘formulary apportionment’ yerine ‘formulary allocation’ kavramı kullanılmaktadır.

İzleyen Tabloda formül yöntemiyle vergi tahsisinden sonra elde edilen veriler sunulmuştur. Vergiler üzerinde etkisi olan il GSYH ve nüfus faktörleri formülümüzde kullanılmıştır. Her iki faktörler için eşit ağırlık (%50) tercih edilmiştir.³ Formül kullanılarak tahmin edilen vergilerin toplam vergilere oranı hesaplanmıştır. Tablo 3 ile 4’ü karşılaştırdığımız zaman formül yöntemiyle vergi tahsisinden sonra İstanbul’un toplam vergideki payının %43’den %20’ye azaldığı tespit edilmiştir. Diğer bir anlatımla İstanbul’da toplanan vergilerin yarısının aslında diğer illere ait olduğu belirlenmiştir.

Tablo 4: Formül Yöntemiyle Vergi Tahsisinden Sonra İl Bazında Vergi / Toplam Vergi (%)

Sıra	İl	İl Vergi/ Toplam Vergi	Sıra	İl	İl Vergi/ Toplam Vergi
1	İstanbul	19,98	44	Batman	0,51
2	Ankara	7,14	45	Yozgat	0,49
3	İzmir	6,45	46	Bolu	0,48
4	Bursa	3,89	47	Osmaniye	0,48
5	Kocaeli	3,44	48	Ağrı	0,46
6	Adana	2,85	49	Karabük	0,45
7	Antalya	2,76	50	Kastamonu	0,44
8	Mersin	2,46	51	Kırıkkale	0,43
9	Konya	2,41	52	Niğde	0,42
10	Manisa	2,24	53	Rize	0,41
11	Gaziantep	1,95	54	Yalova	0,39
12	Hatay	1,78	55	Bilecik	0,39
13	Şanlıurfa	1,73	56	Nevşehir	0,39
14	Diyarbakır	1,60	57	Düzce	0,38
15	Samsun	1,57	58	Uşak	0,38
16	Balıkesir	1,51	59	Amasya	0,36
17	Kayseri	1,44	60	Şırnak	0,36
18	Denizli	1,43	61	Aksaray	0,35
19	Aydın	1,37	62	Muş	0,32
20	Muğla	1,32	63	Burdur	0,32
21	Eskişehir	1,22	64	Karaman	0,31
22	Tekirdağ	1,22	65	Siirt	0,30
23	Kahramanmaraş	1,20	66	Kars	0,30
24	Sakarya	1,15	67	Bitlis	0,27
25	Trabzon	0,94	68	Artvin	0,26
26	Van	0,90	69	Kırşehir	0,25
27	Malatya	0,90	70	Erzincan	0,24
28	Zonguldak	0,84	71	Sinop	0,23
29	Ordu	0,83	72	Hakkari	0,23
30	Afyonkarahisar	0,81	73	Çankırı	0,22
31	Kütahya	0,77	74	Bingöl	0,22
32	Mardin	0,76	75	Kilis	0,18
33	Sivas	0,76	76	Iğdır	0,17
34	Erzurum	0,75	77	Bartın	0,17
35	Tokat	0,74	78	Gümüşhane	0,14
36	Çanakkale	0,73	79	Ardahan	0,12
37	Çorum	0,70	80	Tunceli	0,11

³Çalışmamızda bir öneri sunulduğu için faktörlerin ağırlığında eşit ağırlık kabul edilerek uygulanmıştır. Alternatif yöntemler %75 GSYH, %25 nüfus gibi veya tersi kullanılabilir.

38	Kırklareli	0,62	81	Bayburt	0,10
39	Elazığ	0,62			
40	Adıyaman	0,59			
41	Edirne	0,56			
42	Giresun	0,53			
43	Isparta	0,52			

Kaynak: Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü internet sayfalarından toplanan 2013 yılına ait il bazında vergi verileri, TÜİK tarafından hazırlanan 2013 nüfus verileri ve yine TÜİK tarafından hazırlanan 2001 yılına ait (il GSYH/ülke /GSYH) verileri çalışmamızda geliştirilen formülde kullanılarak tarafımızca hesaplanmıştır.

Formül yöntemiyle vergi tahsisinden sonra elde edilen tablodaki en yüksek il ile en düşük il arasındaki farkı ölçmeye yarayan maksimum/minimum oranı 200 olarak hesaplanmıştır. Formül yöntemiyle vergi tahsisinden önce bu rakam 4348 idi. Formül yöntemiyle vergi tahsisinden sonra iller arasındaki vergi dağılımındaki dengesizlik azalmıştır. Formül yöntemiyle vergi tahsisi ile mevcut durum arasındaki karşılaştırma formül yöntemiyle vergi tahsisi sonucunda bölgesel vergi yükü dağılımındaki dengesizliğin azaldığını göstermektedir.

Tablo 4’de sunulan veriler kullanılarak Harita 5 ve 6 hazırlanmıştır. Bu haritalar formül yöntemiyle vergi tahsisinden sonra bölgesel vergi yükü dağılımını göstermektedir. Formül yöntemiyle vergi tahsisinden önce illerin vergi yükü/toplam vergi yükü 43,48-0,01 aralığında değişirken formül yöntemiyle vergi tahsisinden sonra hazırlanan haritada illerin vergi yükü/toplam vergi yükü 19,98-0,10 aralığında değişmektedir. Formül yöntemiyle vergi tahsisi sonrası bölgesel vergi yükü dağılımı dengesizliği azalmıştır. Diğer bir anlatımla, formül yöntemiyle vergi tahsisi bölgesel vergi yükü dağılımında iller arası yakınsamaya neden olmuştur.



Harita 5: Vergi tahsisi ile il vergi toplamı/toplam vergi (%20'lik dilimlere göre dağılım)



Harita 6: Vergi tahsisi ile il vergi toplamı/toplam vergi (doğal kırılma noktaları ile dağılım)

SONUÇ ve GENEL DEĞERLENDİRME

Türkiye’de 2013 yılında toplanan vergi gelirinin %43’ü İstanbul’da, %13’ü Ankara’da ve %12’si Kocaeli’nde toplanmıştır. Bu tablo önceki yıllarda da benzerdir. Çalışmada sunulan haritalarda da görüleceği üzere ülkede bölgesel vergi dağılımı dengesizdir. Bölgesel vergi yükünün ülke içinde dengesiz dağılımının sonucu olarak yüksek vergi toplanan illerden düşük vergi toplanan illere doğru bir gelir transferi gerçekleşmektedir. Düşük vergi toplanan illerde az vergi toplanmasının en temel nedeni yüksek rakamlarla vergi ödeyen firmaların merkezinin büyükşehirler olmasıdır. Vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği yerde vergi toplanmış olsa ülke içi vergi yükü dağılımı mevcut hali kadar dengesiz olmayacaktır.

Vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği yer ile verginin toplandığı yerin aynı olmasını sağlamak üniter devlet sisteminde bir mükellefin birden fazla ilde vergi işlemlerinin olmasını gerektirir. Bu da mükellefin vergi yükünü artırır. Bölgesel vergi yükünün hesaplanmasında vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği yerin dikkate alınması mümkündür.

Yıllardır ABD ve Kanada’da uygulanan formül yöntemiyle vergi tahsisinde bölgesel vergi yükünün hesaplanmasında vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği yerin dikkate alınmaktadır. Formül yöntemiyle vergi tahsisinin en önemli avantajı bölgesel vergi yükünün hesaplanmasında vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği yerin dikkate alınmasını sağlamasıdır. Bu tahsis yönteminin dezavantajları da bulunmaktadır. En önemli dezavantajı verginin belirleyicileri olarak yalnızca formülde kullanılan faktörleri dikkate almasıdır. Formülde kullanılan faktörler dışında da verginin önemli belirleyicileri bulunmaktadır.

Birden fazla bölgede faaliyeti bulunan bir firmanın ödeyeceği toplam verginin firmanın faaliyette bulunduğu bölgelere formül kullanılarak paylaştırılmasına formül yöntemiyle vergi tahsisi denilmektedir. Bu çalışmamızda Türkiye için bir formül yöntemiyle vergi tahsisi önerisi geliştirilmiştir.

Mevcut bölgesel vergi yükü dağılımında metropollerin (İstanbul, Ankara, vb.) diğer illere göre daha fazla vergi yüküne sahip olması metropollerde yaşayan vergi mükelleflerinin vergiye gönüllü uyumu üzerinde olumsuz etkiye yol açabilir. Metropollerde yaşayan vergi mükellefleri kendilerinin daha fazla vergi fedakârlığı yaptıklarını düşünebilirler. Diğer yandan bölgesel vergi yükü dağılımına az katkıda bulunan küçük şehirlerde yaşayan vatandaşlar ise kendilerinin

yeterince vergi fedakarlığı yapmadıklarını düşüneceklerdir. Bu nedenle mer'î vergi mevzuatı gereği verginin toplandığı yere göre hesaplanan bölgesel vergi yükü metropol ve metropol dışı şehirlerde 'karşılıklı yanlış algılamalara' (misperception) neden olmaktadır. Bu yanlış algılamaların her iki tarafta da vergiye gönüllü uyuma zarar vermesi beklenebilir. Türkiye için formül yöntemiyle vergi tahsisi ile tahmin edilecek bölgesel vergi yükü verilerinin kamuoyuyla paylaşılmasının bölgesel vergi yükü konusundaki yanlış algılamaları azaltması ve vergiye gönüllü uyumu olumlu etkilemesi beklenebilir.

KAYNAKÇA

- Kaya, A. (2009), Türkiye’de Bölgesel Net Mali Yansıma, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayını, Yayın no: 2009/395, Ankara.
- Anand, B., & Sansing, R., (2000), “The Weighting Game: Formula Apportionment as an Instrument of Public Policy, 53 National Tax Journal 2, pp. 18
- Demir, İ.C., (2013), Türkiye’de Vergi Yüğü, Dora Yayıncılık, Bursa.
- Edmiston, K., (2002), “Strategic Apportionment of the State Corporate IncomeTax”, 55 NationalTaxJournal 2, pp. 239-62.
- Gordon, R.,& Wilson, J., (1986), “An Examination of Multi Jurisdictional Corporate Income Taxation Under Formula apportionment”, 54 Econometrica 6, pp. 1357-73.
- Gupta, S.,Hofmann, M.A., (2003), “The Effect of State Income Tax Apportionment and Tax Incentives on New Capital Expenditures”, Journal of the American Taxation Association (Supplement 2003).
- Hellerstein, J., (1993) “Federal Income Taxation of Multinationals: Replacement of Separate Accounting withFormularyApportionment”, 60 TaxNotes 10, pp. 1131-45.
- Nielsen, S.B.,Pascalis,R-M, Guttorm, S. (2001), “Tax Spillovers under Separate Accounting and Formula Apportionment”, Economic Policy Research Union paper 01-07, Copenhagen Business School.
- Weiner, J.M., (1999), “Using the Experience in the U.S. States to Evaluate Issues in Implementing Formula Apportionment at the International Level”, OTA Paper 83, Office of Tax Analysis, Washington, D.C.: U.S. Department of theTreasury.
- Weiner, J.M., (2001), “The European Union and Formula Apportionment: Caveat Emptor”, 41 EuropeanTaxation 10 (October), pp. 380-88.
- Weiner, J.M., (2002a), “Formulary Apportionment: Possible Solution to the Tax Harmonization Dilemma in the EuropeanUnion?” Proceedings of theNationalTaxAssociation 95th Annual Conference on Taxation, pp. 241-45.
- Weiner, J.M., (2002b), “Formulary Apportionment and The Future of Company Taxation in The European Union”, 3 CESifo Forum No. 1 (Spring), pp. 10-20.
- Weiner, J.M., (2005),Formulary Apportionment And Group Taxation in the European Union: Insights From The United States and Canada, TaxationPapers.
- Zenginobuz, Ü., G. Özerten, İ. Sağlam, & F. Gökşen (2006),Yurttaşların Cebinden Devletin Kasasına: Türkiye’de Kim Ne Kadar Vergi Ödüyor? Açık Toplum Enstitüsü Türkiye Temsilciliği ve Boğaziçi Üniversitesi Araştırma Fonu Tarafından Desteklenen Araştırmanın Sonuç Raporu, İstanbul.

6. OTURUM SORU - CEVAP

Prof. Dr. Ahmet ULUSOY: Şimdi 15 dakikalık süremiz uzadığı için soru cevap kısmına geçelim. Yalnız şunu rica ediyorum. Herkes bir tane soru sorsun. Soru içinde soru sorarsak bazı arkadaşlarımıza haksızlık etmiş oluruz. O nedenle soru sormak isteyen arkadaşlar, katkı yapmak isteyen arkadaşlar, çok kısa ama birer tane soru sormaları istiyorum.

Soru (Prof. Dr. Abuzer PINAR): Çok kısa sorum olacak. İsa Hocaların sunuşunda şimdi bu bir simülasyon doğru ama onun parametrelerini belirlerken mutlaka varsayımlarının olması gerekiyor. Ben bu anlamda sorun olduğunu düşünüyorum. Hani yüzde 50 gelir payı yüzde 50 nüfus payı neye dayanarak yaptınız merak ediyorum. Günay Hocama da sunuşu için teşekkür ederim. Piyasa ile bağlantılı bir vergi sistemi pekâlâ anlaşılabilir bir şey ama Türkiye ile değerlendirmede ben sıkıntılı olduğunu düşünüyorum yani tam olarak Türkiye gerçeğine denk düşmüyor gibi görünüyor. Şundan dolayı: mesela zirai ürünler üzerinden borsaya kot edildiği takdirde yüzde 1 edilmediği zaman yüzde 2 vergi ödeniyor ve bu brüt olarak ödeniyor kabaca yüzde 20 kazancı olsa bu yüzde 10'a denk düşüyor ki bu Türkiye'deki efektif gelir vergisi bu kadardır. Köylüler de beyaz eşya aldığı zaman gıda aldığı zaman otomobil aldığı zaman objektif vergi olan KDV'yi ve ÖTV'yi ödüyor. Yani köylülerin ve esnafın vergi ödemediğine dair bir bulguyu nereden çıkarıyoruz teşekkür ederim.

Soru (Prof. Dr. Naci Tolga SARUÇ): Sakarya Üniversitesi. Güneri Akalın Hocama bir soru sormak istiyorum. Bu vergi denetimi oranlarının artırılmasıyla vergi uyumu arasındaki ilişkiye makro düzeyde baktı. Acaba mikro düzeyde de şöyle bir şey olabilir mi? Dürüst mükellefi de denetleyerek her denetimde farklı matrahlar bularak bir nefret etkisi oluşturarak gönüllü uyumu ortadan kaldırmak bu Avrupa'daki ülkelerde söz konusu. Türkiye için de bu denetim oranlarının artırılarak gönüllü içsel motivasyonu ortadan kaldırma gibi bir sonuç çıkabilir mi? Teşekkür ederim.

Soru (Abdullah KİRAZ): Abdullah Kiraz, Gelir İdaresi Başkanlığı. Öncelikle sunumları için tüm değerli hocalarıma teşekkür etmek istiyorum. Mine Hanım'ın sunumundan sonra başkanlık olarak risk analizi üzerinde olduğumuzu doğrulamaktan dolayı da aynı yolda olduğumuzu ifade etmek isterim. Memduh Hocamın yaptığı bir takım değerlendirmelerle ilgili naçizane bilgi paylaşmak istiyorum. Şimdi 242. madde vergi usulünün 242. maddesinin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye baktığımızda kanuni bir yetki. Elektronik defter ve belgelerin kayıtların oluşturulması, kaydedilmesi iletilmesi, muhafaza edilmesi ve belgelerin elektronik ortamda ne şekilde belirleyeceğin ilişkin Maliye Bakanlığı'na yetki verilmiş durumda. Maliye Bakanlığı bu yetki çerçevesinde 397 seri nolu Vergi Usulü Kanunu genel tebliğ ile e-fatura uygulamasının usul ve esaslarını belirlemiş durumda. Elektronik fatura mali bir uygulama olması nedeniyle aslında elektronik imza olarak kabul edilen ve mali mühür olarak adlandırılan ve mali mühür vermeye yetkili TÜBİTAK ulusal kriptoloji enstitü bünyesinde faaliyet gösteren kamu sertifikasyon merkezi elektronik imza servis sağlayıcı kuruluşları arasında yer almakta. 2015 yılından beri elektronik imza sağlayıcıları arasında yer almakta ve oluşturulan belgelerde belgelerin içeriğinin ne zaman oluşturulduğu hangi zamanda imzalandığı ve bu belgelerin doğrulamasının ne şekilde yapılacağına ilişkin tüm araçları biz e-fatura.gov.tr sitesinde tüm mükelleflerimize yayınlamış durumdayız. Bu anlamda tekrar düşündüğümüzde acaba mali mühür diğer elektronik imza araçlarından sanki bir nevi sorunları olduğunu düşündünüz, sorunları olabilir. Bu bilgileri de tekrar değerlendirerek tekrar fikrinizi merak ediyorum. Teşekkürler.

Soru (Prof. Dr. Ersan ÖZ): Teşekkür ederim Hocam. Ben Güneri Hocamın sunumuyla çok istifade ettik teşekkür ediyoruz. Bir iki sanki düzeltme diye belki söyleyebiliriz, katkı diye söyleyebiliriz. Hocam dedi ki dolaysız vergiler değil, dolaylı vergileri ağırlıklı vergileri tahsil

ediyoruz, fakat dolaysız vergilerle alakalı olarak sanki ağırlıklı inceleme yapıyoruz. Böyle bir ifade geçti. Fakat şunda incelemelerin ağırlıklı olarak yüzde 60-70'i KDV, ÖTV ağırlıklı. Şuan itibariyle böyle olabilir ama bu zaten dönem dönem değişiyor. Tüm vergiler ağırlıklı olarak yaygın, yoğun denetim yapıyor. Bu yıl itibariyle belki bunu söyleyebiliriz. İkincisinde inceleme raporları gözden geçirilmeli dedi. Belki Maliye Bakanlığı'ndan yetkililer söyleyebilir ama Vergi Denetim Kurulu rapor inceleme komisyonları tesis etti şunda. Rapor inceleme komisyonları raporları incelemeyen kabul edip vergi dairelerine sevk etmiyor. Çok teşekkür ederim.

Soru (Prof. Dr. Ali Rıza ÖZDEMİR): İsa Bey'e soru sormak istiyorum. Öncelikle literatürdeki herhangi bir formülün metodolojinin alınıp çalışılması ve bunun güncel, gerçek bir sorunu çözmek amacıyla gerçek bir çalışmaydı, o yönüyle tebrik ederim. İkinci olarak aslında sorum kısa olacak. Böyle bir çalışmada daha çok federal ülkelerde yapılan bir çalışma. Bunun herhangi bir uygulaması üniter sisteme ait ülkelerde olmuş mu? Benim sunumdan anladığım, bunun vergi yükünün hesabından daha çok hizmetle vergi yükü arasında oradan oluşan vergi hasılatı arasındaki ilişkinin kurulması adına önemli geliyor amaç olarak. Daha çok bir yerden vergi varsa oraya daha çok hizmet gitmesi gerektiği. Veyahut bir yerde hizmet varsa oradaki vergi hedefini göstermesi açısından önemli olduğunu düşünüyorum. Bu konulardaki yorumunuzu bekliyorum. İkinci bir konu Güneri Hocamı düzeltmek için konuşmam lazım. İllüzyon konusu bana atfederek söyledi, ben dünki sunumda ben sadece rakamların grafikte gösteriş tarzındaki orada bir sorunu söylemiştim, sadece rakamsal bir yanlışı, ya da gösteriş yanlısını söylemiştim. Güneri Hocam onun arkasına anlam koydu. Benim kastım sadece rakamlarla ilgiliydi. Teşekkür ederim.

Soru (Prof. Dr. Nurettin BİLİCİ): Nurttin Bilici, Çankaya Üniversitesi. Güneri Hocama bir soru sormak istiyorum. Güneri Hocam piyasacı yaklaşımı öne çıkarıyor yani o çerçevede dolaysız vergilerin yüksekliğinden yakınıyor. Dolaysız vergilerin alanına gidilmemeli dolaylı vergiler tarafında devlet sorununu çözmeli diye. Yani 30'a 70 aşağı yukarı bunu biliyoruz. 70'i dolaylı vergilerden 30'unu dolaysız vergilerden topluyoruz. Şimdi Güneri Hocamın savunduğu piyasacı yaklaşımının en iyi örneği Amerika Birleşik Devletleri. Oraya baktığımız vakit vaziyet tam tersi. 70'ini dolaysız vergilerden topluyorlar, 30'unu dolaylı vergilerden topluyorlar. Acaba bir çelişkiye düşüyor mu Güneri Hocam. Bunu sormak istiyorum teşekkür ederim.

Soru (Doç. Dr. Birol KARAKURT): Sorum Mine Hanım'a. Mükellefleri risk grubuna bölerek vergi denetimi ve incelemesi yapılması gerektiğini söyledi. Fakat burada şöyle bir sorun var. Bu riskler gruplar kaç yılda bir yenilecek. Eğer yenilenmesi söz konusu olmadığında hem aynı mükellefler üzerine mi gidilecek? İlave olarak bu kanun önünde eşitlik ilkesine aykırılık teşkil etmiyor mu? Bu hususta bir değerlendirme yapmasını rica ediyorum. Bir de risk grupları belirlenirken, herhangi bir standart söz konusu mudur? Bu standartlar nelerdir? Bu konuda da bir değerlendirme yapmasını rica ediyorum. Teşekkür ediyorum.

Soru (Prof. Dr. Ziyaettin BİLDİRİCİ): Anadolu Üniversitesi. Ben öncelikle Mine Hanım'dan bir açıklama istiyordum. Mükellef seçiminde risk analizinde objektif ölçüler dendi. Çeşitli ülkelerde bu konuda uygulamalar olduğundan bahsettiniz. Acaba Türkiye'de de bu objektif şunda denetimler risk analizi yapılarak yapıldığını düşüncesindeyim. O nedenle bu objektif ölçüler nelerdir? Bu konuda şube müdürlüğü kurulduğuna göre Maliye Bakanlığı herhangi bir tüzük çıkarıyor mu veya hazırlığı var mı? İkinci olarak Memduh Aslan Bey'den de, şimdi bu mali mühür, Abdullah Bey de bahsetti. Önemli bir konu bu. Şu anda mali mühür kullanarak birçok Türkiye'deki büyük firmalar e-fatura sistemine geçtiler e-deftere geçtiler. Ve kusur kanunun o hükümleri hukuku açıdan yeterli değil mi? Kendisi de hukukçu olduğu için o özellikle o konuda. Yoksa tutulan defterler delil olarak kabul edilmeyecek mi? Bu konu çok önemli teşekkür ediyorum.

Soru (Arif AYTULUN): Ben Güneri Hocama teşekkür ederim. Sadece bir kelimesine şey yapıyorum. Herkes kayıt dışı ekonomi diyor ekonomide kayıt dışı yoktur sadece kayıt altına almak istemeyen vardır. Çünkü kayıt dışı ekonomi dediğimiz zaman sanki ekonomiyi bir birim olarak başka bir yerde görüyoruz, herkes ona yamanıyor. Espri olarak söylüyorum ekonomide tavuğun yumurtası bile kayıtlıdır. Dolayısı ile bunu kayıt altına almak önemlidir. Mesela biz Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği olarak 5 yıl evvel bir çalışma yaptık. Bu çalışmada çiftlik muhasebesinin konmasını söyledik, konmadı. Gördük ki hayvan ithal etmeye başladık. Kendi ülkemizdeki meyve ağaçlarının sayısını bilmemeye başladık. Dolayısı ile bu kelimelerde halkın anlayışı da değişiyor. Sizler bilim adamları olarak kayıt dışı ekonomi deyince toplumda her şeyde bir kayıt dışılıkta duruyor, aman buna sığınalım gibi gözüküyor. Bence bu kelimenin de değiştirilmesi lazım gelir diyorum. Tabi bizim bütün bu vergi adaletsizliğimiz anayasadaki vergi maddesinden başlıyor. O da neden? Anayasadaki vergi maddesi 2. Meşrutiyetten beri tüm anayasalarda mali gücüne göre yazılıyor. Mali güç hiçbir yerde tanımı yok. Burada bir oturum yapsak. Belki iki üç gün herkese göre mali güç ifadesi değişiyor. Bence ilk iş olarak anayasadaki bu mali güç ifadesinin açıklanması lazım. Teşekkür ederim

Soru (Veysi SEVİĞ): Mali güç kavramı ortaya atılınca aslında mali güç kavramı çok açık. Fakat mali güç tespit etme ve mali gücü takip etme görevi devlet tüzel kişilerine aittir. Bir vatandaş, bir yurttaş nasıl geçiniyor, ne yapıyor, ne harcıyor? Bunu eğer bir devlet yapısı içerisinde takip edemiyorsak o takdirde mali güç kavramı askıda kalır. Şimdi bir faklı konuya hemen değiniyorum. Amerika’da, İngiltere’de, Fransa’da, Belçika’da bütün Avrupa ülkelerinde sene sonunda beyanname vermeyenler sayısı beyanname verme günün ertesi günü belli olur. Geçen sene mesela İngiltere’de 859 kişi beyanname vermedi. Türkiye’de beyanname vermeyen kişiyi ne kadar sürede vergi idaresi tespit ediyor? Belki üç sene sonra belki de hiç tespit edemiyor. Şimdi teknolojiden yararlanarak bunun tespiti cihetine gidiliyor. Ama biz şöyle bir sistem içerisinde bir Türk vatandaşı ne ile yaşıyor, harcadığı parayı nereden buluyor, bankadaki parasını nereden temin etmiş bunu biz tespit edemiyoruz. Bu bir mevzuat dizini. Güneri Hocam söylüyor, diyor ki harcamalar üzerinden vergi falan. Biz bir gümrük protokolü imzalamışız Avrupa Birliği’ne girmişiz onların KDV’sini kabul edeceğimiz demişimiz. Gümrük protokolü 48-49 madde indiremeyiz, yani biz bu vergileri alamıyoruz diyemeyiz. Ama şu var. Türkiye Cumhuriyeti’nde Maliye Bakanlığı beyanname vermeyenleri ne kadar sürede yakalıyor ve yahut da Türkiye’de mali güç bugün niçin tespit edilemiyor. Çünkü kişinin elde ettiği gelir nerden elde ettiğini bilmiyoruz. Harcamasını izleyemiyoruz. Dolayısı ile vergiyi alamıyoruz. Bu kadar basit. Bir reform yapmak zorunda Türkiye. Önce vatandaşının nasıl yaşadığını tespit etmesi gerekir. Ben bunları söylemek istiyorum. Teşekkür ederim.

Soru (Veysel ÇIPLAK): Sakarya büyükşehir Belediyesinde İç Denetçiyim. Üç gündür kamu maliyesi denetiminden bahsediyoruz. Ancak bundan bahsederken tabi hem gelir hem de gider denetimi kısmı var. Ve bu da baz aldığımız noktada anayasal ilkeler, verginin anayasal ilkeleri. İşte kamu harcamalarının finansmanı için ödeme gücüne göre zorunluluk ve genelinin vergi ödemesi. Bu noktada işte gelir ve gider denetimi yapılıyor. Fakat hükümetler kendi politikalarında mutlaka bir dengede, kendi maliye politikaları olacağı için ya etkinlik adaletten yana çok fazla sağlanamıyor. Ya da genellikle kayıt dışı ekonomi ile çok fazla mücadele edilemiyor. Tabiki bu bir hükümet politikası, bir maliye politikası, veya bu tamamen gelir toplansa dahi, yani gelir denetimi etkin olsa kayıtdışı tamamen kayıt altına alınsa, adaletli bir vergileme olsa dahi. Ya da kamu harcamalarının finansmanında bir etkinlik sağlanamıyor. Kamu harcamalarının finansmanında bir etkinlik sağlanamaması gider denetiminin etkin olmadığı durumlarda daha önemli oluyor bu durumda. Hata şu daha önemli hesap verme ve sorma olgunluk seviyesi eğer düşükse, sonuçta bütçe hakkı kamunun diyoruz, vatandaşın diyoruz. Eğer ki bütçe hakkının bu

hesap sorma ve olgunluk seviyesi çok düşük olduğu durumda etkinliği olmadığı durumda vatandaşın kafasında soru işareti oluyor. Eski klişe bir lafla vergilerim elektirik, su, köprü olarak bana geri dönüp döndü mü dönmedi mi soru işareti oluşuyor. Bu durumda bütçe hakkı kapsamında, kamu oyunun algısının da bir veri olarak ekleneceği, vergilemede etkinlik endeksi tüm ilkelere göre oluşturulup, bir taban puan kabul edilip, eğer ki o yıl kamu oyunun algısı da bir veri olarak kabul edilip, bir düşüş varsa, o yıl vergi yükünün o oranda düşürülmesi, veya o oranda dezavantajlı yani hangi ilkede sapma varsa o ilkeye, onlara aktarılmasına ilişkin bir denge oluşturulabilir mi, diye soruyorum Güneri Hocama.

Soru (Prof. Dr. Elif SONSUZUĞLU): Teşekkür ediyorum. Elif Sonsuzluoğlu, İstanbul Üniversitesi. Ben Sakarya Üniversitesi'ne teşekkür ediyorum. Organizasyon için.

Cevap (Yrd. Doç. Dr. Mine BİNİŞ): Öncelikle ne kadar zamanda bir güncellenmesi gerektiğinden bahsettik, veri ambarındaki kişilerin, risk analizindeki kişilerin. Biz ülkeleri araştırırken şunu gördük. Genellikle üç yıllık periyotta bunlar güncelleniyor. Amerika'da da bu şekilde Almanya'da ve diğer ülkelerde bu şekilde. Biz de öneriler kısmında bunun üzerinde durduk. Buradaki kişilerin güncellenmesi gerekiyor. Tabi kişiler güncellenirken genellikle 3 yıllık bir periyot olarak biz de güncellenebileceğini söyleyebiliriz. Bunun dışında risk analizi uygulamaları vergi adaletini etkiler mi diye bir soru soruldu. Ben açıkçası vergi adaletini etkileyeceğini düşünmüyorum. Çünkü zaten risk analizi uygulamaları kapsamında yüksek vergi kaçırma eğilimi olan kişiler seçiliyor. Ve nasıl rastlantısal denetimde herkesin eşit bir denetime tabi tutulma ihtimali varsa. Risk analizi uygulamaları kapsamında da risk skoru yüksek çıkan kişilerde bu denetime tabi tutulma ihtimalleri olduğunu düşünüyoruz. Ben bu nedenle vergi adaletine olumsuz bir etkisi olabileceğini düşünmüyorum.

Standartlar konusunda ise şunu söyleyebiliriz. Şuan için standartlar 2011 yılından beri risk analizini hızlandığını görüyoruz. Risk analizi şube müdürlüğünün kurulması ile birlikte. Ve burada şuan için objektif ölçütler şunu belki söyleyebiliriz. İş hacimliği, aktif büyüklüğü gibi kıstaslardan yola çıkarak faaliyet grupları, vergi grupları mükellef gurupları gibi sınıflandırmalar var. Bu standartlardan yola çıkarakta risk analizi modelinde kapsamında değerlendiriliyor. Ve yüksek riskli çıkan mükellefler denetleniyorlar. Objektif ölçütler olarak da bunları söyleyebiliriz. Kişilerin beyannameleri bildirimlerinden yola çıkarak sektör sapması ne? Bu sektör sapması sonucunda sahte belge kullanıyor mu? Bunun dışında usulsüz kazancı tespit edilmiş mi? Ölçütler olarak da bu ölçütler dikkate alınıyor ve bu şekilde değerlendirmeler yapılıyor. Umarım karşılayabildiğimdir cevabınızı. Teşekkür ederim.

Cevap (Yrd. Doç. Dr. Memduh ARSLAN): Öncelikle Abdullah Bey'e teşekkür ederim, en azından çalışmamızın uygulamanın bir fiil içinde olan kişilere ulaşmış olması beni özellikle memnun etti. Ziyaettin Hocamın sorusunu aynı soru içinde birlikte cevap vereceğim. Vereceğim cevap bir had aşımı olarak anlaşılması açısından, maliye okulu mezunu olduğumu, 39 yaşında olduğumu ama 24 yıllık maliyeci olduğumu söylemek istiyorum. O yüzden vereceğim cevap had aşımı olarak anlaşılmasını engellemek bakımından. Biz vergi dairesinde çalışmaya başladığımızda belki de en çok duyduğumuz şeylerden birisi büyüklerimizden mükellefin itirazları ortaya çıktığı zaman en çok duyduğumuz şey bizim kanunlarımız sizin kanunlarınız şeklinde. Yani bizim kanunlardan kasıt vergi kanunları sizin kanunlarınızdan kasıt da vergi kanunları haricinde kanunlar olarak karşımıza çıkıyor. Şimdi sunum içerisinde aslında elektronik belgelerin, elektronik defterin hukuki alt yapısını Türkiye'de çok güzel bir şekilde oluşturulmuş. Özellikle 2001 yılındaki temel kanunlarımızın değişmesiyle belli edilmiş. Ama mesela 397 seri numaralı genel tebliğde ve diğer ilgili tebliğlerde ben bir 5070 kanunu, Borçlar Kanunu, HMK'yı, Türk Medeni Kanunu, Tebligat Kanunu göremiyorum. Yani dolayısı ile artık 2014 yılında da

bizim mükerrer 240. maddeyle vergi idaresi anladığım kadarı ile belki de biraz teknik altyapının ihtiyaçlarına binanen bir takım düzenlemeler yapmış olduğunu görüyoruz. Şimdi aynı zaman da bir hukukçu olarak bir tebliğ sadece ilgili olduğu kanuna değil, o hukuk düzeni içerisinde bulunan temel kanunlara da aykırı olamaz. Dolayısı ile siz, TTK’da tebligat açısından söylüyorum, Türk Ticaret Kanunu’nda tüccara faturayı göndermeyi üç şartla vermişsiniz. Birincisi noter aracılığıyla, ikincisi iadeyi taahhütlü mektupla, üçüncüsü kayıtlı elektronik posta sistemi ile. Yani dolayısıyla bu üç yöntemden başka tüccarın tebliğ alması veyahut da bir itiraz süresini başlatma olanağı söz konusu değil. Fakat elektronik fatura uygulamasında biz şunu görüyoruz. Elektronik faturanın VUK açısından geçerli olabilmesi şartının, bu sistem elektronik fatura sisteminde geçmiş olması şartına bağlanıyor. Ama mesela ben tebliğde itiraz yöntemini göremedim. İkincisi bu bir kayıtlı elektronik posta sistemi mi? Bununla ilgili alt yapı var mı? Ki kayıtlı elektronik posta sisteminin şuanda yasal olarak tek kullanabilecek kişi, sadece tebligat kanunun 1. Maddesi gereğince yetkilendirilmiş PTT. Yani PTT’den başka hiç kimse yasal olarak kayıtlı elektronik posta işletmesi yapma olanağı bile söz konusu değil. Şimdi burada zaten BTK tarafından düzenlenmiş olan, kayıtlı elektronik posta yönetmeliğinde de bir hata var. Yani maliye yönündeki bir hatadan bahsetmiyoruz.

Şimdi mali mühür meselesine gelince. Birincisi mali mühür diye hukuk sisteminde tanımlanmış güvenli elektronik posta sistemi yok. Mali mühür muhakkak ki güvenli elektronik posta ile imzayla aynı güvenliğe sahip olabilir. Bununla ilgili bir tereddüdümüz yok. Ama Başbakanlık genelgesi içerisinde TÜBİTAK’ın özel kişiler ile ilgili olarak elektronik imza öğretmesi söz konusu değil. İkincisi Ticaret Kanunu’nda tüzel kişilerin elektronik belgeyi nasıl oluşturabileceği ile ilgili olarak hangi yönetici ya da şirket yetkilisi elektronik belgeyi oluşturabilecek kişi olarak yetkilendirilmesi, bunun tescil edilmesi ve ilan edilmesi lazım. Mesela biz tebliğde bu sistemi de görmüyoruz. İtirazımız bu noktada bu bir kötü bir sistem demek değil. İtirazımızdan ziyade aslında bir noktada hukukçulardan beklenen, şimdiye kadar olan sıkıntıları çözmek değil, bundan sonra olabilecek sıkıntıları görmek, bunları da sizlere iletebilmemiz açısından temel amacı da zaten buydu. Yani şuan itibari ile mali mühürün hukuki anlamda bir belge üretme açısından ciddi sıkıntıları var. Elektronik defter konusuna gelecek olursak. Aslında çalışmamız içerisinde çıkardık bunu konuyu belgelerle sınırlandırmak bakımından. Mesele elektronik defterin nasıl olacağı ile ilgili olarak Türk Ticaret Kanunu’nda özel hüküm var. Elektronik defterin nasıl kullanılacağı, onaylanacağı ile ilgili olarak. Bu Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ve Maliye Bakanlığı’nın ortaklaşa çıkartacağı bir yönetmelik ile. Ama biz bunu da tebliğ ile düzenliyoruz. Şimdi iş sadece vergileme olmuş olsa bu konuda zaten Medeni Kanun yedinci maddesi gereğince onu söylememizin sebebi de oydu. Zaten oradaki kayıtlar resmi bir ispat vesikası olacak. Ama özel kişiler arasında sorun çıktığı zaman ne olacak? Bu kim denetleyecek? Mesela elektronik fatura uygulaması ile ilgili olarak dünyada farklı yaklaşımlar var. Mesele bizim yaklaşımımız biraz Latin ülkesi yaklaşımına benziyor. Çünkü Latin ülkesindeki amaçta grey market denilen kayıt dışı ekonominin denetim altına alınması çerçevesinde elektronik faturanın bir kamu kontrolü içerisinde uygulaması söz konusu. Herhalde modellemeyi belki aynı amaçla olduğu için kayıtdışı ile mücadele kapsamında, o nedenle almışız ama. Esas önemli olan nokta bugün Avrupa Birliği’nde de 2001/115 sayılı direktifle de tartışılan husus. Özel hukuk özel kişiler arasında elektronik belgelerin nasıl hukuki bir alt yapıya kavuşturacağı ile ilgili bir sorun varken bunun sadece mükerrer 242. Maddeye dayandırılarak tebliğ ile düzenlenmiş olması bunun sadece mali anlamda değil özel hukuk alanında ciddi sonuçlara sebep olabileceği için yıkıcı bir etkisinin olabileceğinin uyarısını yapmak amacıyla bu çalışmayı yaptık teşekkür ederim.

Cevap (Prof. Dr. İsa SAĞBAŞ): İki soru vardı. Birincisi Abuzer Hocamın sorusu. Formülle ilgili bir problem var mı? Formülde şöyle kullanılan parametlerin seçimi bir kere vergiyle ilgili olması gerekiyor. Yani il bazında veri bulmak çok kolay değil Türkiye’de. Yüzde 50 yüzde 50 ağırlık verilmesi bir tercih. Eşit ağırlık diyoruz biz buna. Başka simülasyonlarda yüzde 25’e yüzde 75 gibi farklı ağırlıklar verilebilir. Belki en doğrusu ilave bir çalışma ile bunların vergi ile olan ilişkilerinin bir regresyon analizi ile araştırılması mesela. Oradaki regresyon analizinde ortaya çıkacak katsayıları kullanmak belki bir çözüm olabilir. İkinci katkı da Ali Rıza Hocamdan geldi. İltifatınız için teşekkür ediyorum. Başka üniter ülkeler üzerine böyle çalışmalar var mı diye. Baktığımız zaman zaten birçok gelişmiş ülkenin aynı zamanda federal ülke olduğunu görüyoruz. ABD, Kanada, Avusturalya, Almanya gibi. Üniter ülkelerde bizdekine benzer şekilde aşırı bir yığılma olup olmadığını bilmiyorum. Mesela bizde İstanbul, Kocaeli merkezinde aşırı bir vergi yığılması var. Yani vergi toplanması aşamasında. Dolayısı ile diğer ülkelerde benzer örneklerin olup olmadığı konusunda bilgimiz yok. Teşekkür ediyorum.

Cevap (Prof. Dr. Güneri AKALIN): Abuzerin söylediği köylüler ve esnafta vergi ödüyor, çünkü dolaylı vergi ödüyorlar. Abuzer sen iki defa ödüyorsun, hem gelir vergisi ödüyorsun hem buzdolabı alırken ödüyorsun. Öyle değil mi? Senin hayatın gerçekleri ile uyuşmuyor. Kendinden hareket et. Yani ortanca seçmen Türkiye’de köylü ve esnaf karışımı bir insan. Onun vekili de iktidarda oturuyor. Dolayısıyla kendi kendine vergilendirmek istemiyor. Basit usul ve küçük çiftçi muafiyeti dolayısıyla asil. Naci Tolga Bey’in söylediği dürüst mükellefin bıkmaması meselesi. Doğru yani mübadeleyi caydıran her türlü işlem aslında katma değer yaratma mekanizmasını durdurmak anlamına gelir. Aslında denetim aşırı kullanılacak olursa. Ben aslında ondan korkuyorum. Denetim üç misline çıkartılmış. Yani bu 4’e 5’e 6’ya katlanmak isteniyor. Piyasada mübadeleyi caydırır ve kitlenme yaratabilir diye endişem var. Ersan Bey’in söyledikleri var, incelemeler ve dolaylı vergiler ağırlıklı. Kurumsal olarak dolaylı vergiler değil dolaysız vergiler ağırlıklı sistemimiz kurulmuş. Zaman içerisinde bu tarafa doğru kaydırılmak isteniyor ama tabiki kurumlar öyle kolay kolay ikna olmazlar. Mesela vakti zamanında Gelirler Kontrolörlüğü’nün kurulması işletme vergisinin ortaya çıkmasıyla olmuştu. Çünkü mevcut kurumlar bunu yapmak istemediği için oldu. İncelemeyle ilgili şey doğru, ben de farkındayım fakat zikretmekte yarar gördüm. Ali Rıza’nın söylediğine tamam, söylediği husus doğru ilizyon. Bilici de söylediği bir husus var diyor ki. Bir çelişki var. ABD’de yüzde 70 dolaysız vergi ve piyasa ekonomisi bizde ise tam tersi oluyor. Bu da gene savunuluyor diyor. Şimdi çocuk aspirini ile büyük aspirini arasındaki fark gibi. Eğer tam istihdama ulaştıysanız vites değiştirirsiniz dolaysız vergileri öne çıkartırsınız. Çünkü sermayenin fırsat maliyeti sıfırlandı. Ama yok sermayenin fırsat maliyeti çok yüksek ise o zaman tüketim üzerindeki vergileri artırırsınız böylece tasarrufa yer açmış olursunuz. Yani bugünkü gelir idaresi ve hükümetin politikası dolaylı vergiler üzerinde durması isabetlidir. Eğer bir de doğrudan vergilere kaydırılacak olursa vergi yükü o zaman tasarruflar belki eser hüvviyetinde kalacaktır, yüzde 5’ler gibi bir düzeye düşebilir. Arif Bey’in söylediği kayıt dışı terimi, tamam, öyle olsun. Mali güç. Aslında hem fayda ilkesini hem ödeme gücü ilkesini bir araya getirerek ifade etmek için ya da kaçınabilmek için doğrudan ödeme gücüne atıfta kullanılmış bir terim. Ben öyle anlıyorum en azından. Dolayısıyla her ikisine de kanun koyucu akıllıca bir şekilde atıfta bulunulmuş olabilir. Veysel Çıplak Bey’in endeks yapılabilir mi, meselesine gelince. Yani endeksler falan yapılır da netice itibari ile buna karar verecek olan seçmen çoğunluğudur. Seçmen çoğunluğu bu endekse bakarak karar almıyor. Yani seçmenin motivasyonu tıpkı piyasadaki gibi fayda maksimizasyonuna göre kim gelirini daha fazla artırabilirse ona göre oy veriyor. Dolayısı ile bir rasyonel insan karşısındayız. Bu rasyonel insana ancak seçimlerin doğruluğu konusunda bilgi veririz. Ondan sonrası onun bileceği iştir. Teşekkür ederim.

Prof. Dr Ahmet ULUSUY: Biz teşekkür ediyoruz. Panelistleri tebrik ediyorum başarılı sunumlarından dolayı. Siz değerli katılımcılamıza da sabrından dolayı teşekkür ediyorum. Hepinize saygılar sunuyorum.

19 Mayıs 2014 – Pazartesi
7. OTURUM: KAMU GÖZETİM KURUMU PANELLERİ

Oturum Başkanı: Prof. Dr. Asuman ALTAY

KONUŞMACILAR

Mehmet KAYA

Bağımsız Denetim ve Kamu Gözetimi Konusundaki Dünyadaki Gelişmeler

Osman DERELİ

Türkiye’de Bağımsız Denetim ve Kamu Gözetimi Kurumu

Mehmet ŞİRİN

Türkiye Denetim Standartları

Mehmet Nadi ABBASOĞLU

Bağımsız Denetim ve Tasdik Denetiminin Karşılaştırılması

Soru- Cevap

Bu oturumda konuşmacılar tarafından yapılan sunumlar www.maliyesempozyumu.sakarya.edu.tr adresinden izlenebilir.

BAĞIMSIZ DENETİM VE KAMU GÖZETİMİ KONUSUNDA DÜNYADAKİ GELİŞMELER

Mehmet KAYA (KGK Başkan Yardımcısı)

Çok teşekkür ediyorum. Ben de değerli katılımcıları öncelikle saygıyla selamlıyorum. Malum 19 Mayıs gençlik bayramımızı da bu vesileyle kutluyorum. Değerli dinleyiciler bildiğiniz gibi Sayın Hocamın da belirttiği gibi 2011 yılının sonunda Kamu Gözetimi Kurumu olarak hayat bulduk ve özellikle denetim ve muhasebe alanında dünyada var olan ve devam etmekte olan bir gelişmelerin tezahürü olarak Kamu Gözetimi Kurumu da Avrupa Birliği ile yürütülen müzakerelerin bir parçası olarak Türkiye’de yerini almış oldu. Ben de bugünkü yaklaşık 15 dk sürecek olan panelimizde KGK’nın sadece KGK’nın değil aynı zamanda muadilimiz olan kamu gözetimi kurumlarının var oluşlarına giden yolda ortaya çıkan gelişmelerle alakalı kısa özet bi bilgi vermeye çalışacağam. Bu anlamda sunumumuzda temel başlıklara ara başlıklara yer verdik. Sizin de ekranda gördüğünüz gibi özellikle TTK’nın getirdiği yenilikler önceki TTK neyi yeni Türk Ticaret Kanunu neler getiriyor? O konuda kısa bi değinmeye çalışacağam sonra bağımsız denetim niye bu kadar önemli? Bize bunları özellikle üniversitelere gittiğimizde panellerde genç arkadaşlar soruyorlar öğrenciler de soruyorlar, bu bağımsız denetim nedir? Farkı nedir? Değerli YMM üstadımızla o konuda daha karşılaştırmalı bilgiler verecek ama ben daha çok dünyadaki gelişimi tarihi perspektifi boyutuyla biraz değinmeye çalışacağam. Daha sonra da önümüzdeki fırsatlar ve tehditler nelerdir o noktada bilgi vermeye gayret edecem. Efendim yeni TTK diyoruz, Türk Ticaret Kanunu diyoruz yaklaşık 4-5 yıllık AB ile yürütülen müzakerelerin bir parçası olarak yaklaşık 4-5 yıllık süren bir çalışmalar sonucunda 2012 yılının ortalarında yürürlüğe girmiş bir kanun metnidir. Tabi baktığımızda çok ciddi yenilikler getiriyor hatta dönüşümler getirdiğini söyleyebiliriz ama en fazla özellikle de konumuz itibarıyla dikkat çeken yenilik anlayışı kurumların denetiminde ve bazı kurumsal yönetim anlayışında getirdi ve dünyayla da aynı paralelde olan bir takım düzenlemeler. Bunlara baktığımızda en önemlisi tabiki bağımsız denetim alanında 397. Madde ve takip eden 403 nolu maddeye kadar devam eden düzenlemeler olduğunu görüyoruz. Şimdi tabi bize soruyorlar Mehmet Bey önceden de yani bağımsız denetim vardı Türkiye’de bağımsız denetim Türk Ticaret Kanunu’yla mevzuata girmede. Bundan önce de sermaye piyasası BDDK gibi hazine gibi kurumlar sigortacılık, bankacılık gibi alanlarda halka açık firmalar alanında zaten bu işleri yapıyorlardı. TTK ile gelmiş olmasının mantığı ne, önemi ne daha doğrusu. Tabi her şeyden önce Türk Ticaret Kanunu bildiğiniz gibi bir ekonomide bir ülkede aynı ceza kanunu gibi bir medeni kanun gibi o ülkenin dışardan bir ülkeyi tanımak isteyenler bakımından, ekonomik örgütlenmesi, işleyişi, sözleşme hürriyeti anlamında temel bir takım zihinsel altyapısını ortaya koyan önemli bir metin. Bu anlamda Türk Ticaret Kanunu’nun bir takım istisnai uygulamalardan öteye geçerekten ki dediğim gibi SPK, BDDK gibi hazine mevzuatları bu anlamda özel nitelikli, belli alanlarda belli kurumlara bağımsız denetimi zorunlu kılıyordu. Ama Türk Ticaret Kanunu genel nitelikli bir kanunun olması bir ülkedeki ekonomik ve ticari hayatları düzenleyen genel nitelikli bir düzenleme olmasından ötürü bununla birlikte denetim anlayışının bağımsız denetime kayması Türkiye açısından önemli bir eşikti, atlamaydı ki bağımsız denetim de bu alanda dediğim gibi en ön planda çıkan değişikliklerden biri. Bu anlamda o istisnai uygulamanın Bakanlar Kurulu’nca getirilen kriterler çerçevesinde tüm anonim şirketlere yayılması belli kriterler çerçevesinde ve kademeli olarak bunların geleceğe yönelik olarak kapsamının genişletileceğini düşünüyoruz önemli bir adımdı. Peki, yeni TTK ile getirilen değişiklik neydi? Yani önceden bir murakabe denetiminden bahsediliyor hep, murakabe denetimi eleştiriliyor işte uluslararası bir karşılığı yok, ortaya konan ürünün ne şirketlere ne de karar vericilere katmış olduğu bir katma değer yoktu. Bu anlamda mesleki eğitim, mesleki çalışma

prensipieri belli değildi. İşte murakabe denetimi gitti yerine bağımsız denetim geldi tarzında bir yaklaşım oluyor bazen. Burada hani sempozyumun ruhuna da uygun olacak şekilde bir kanaatimi sizlerle paylaşmak istiyorum. Murakabe denetiminin bildiğiniz gibi çok eleştirilen bir boyutu vardı ama eğitimdi, mesleki koşullardı, bağımsızlıktı, etikti şuydu buydu ama bu saydığımız problemler ortadan kalkmış olsaydı bile halen murakabe denetimini acaba bir bağımsız denetim olarak görebilir miydik? Yani ortada yeni TTK ile gelen sadece mekanik bir değişiklik mi var? Murakabe denetimi gitti ya da denetim komiteleri gitti gene bağımsız denetim geldi şeklinde bir yaklaşım tamamen doğru mu? Ben bu şekilde bir yaklaşımın biraz mekanik bir yaklaşım olabileceğini, gerçeği, resmi tam olarak göstermeyeceği düşüncesindeyim. Çünkü baktığımızda hani bağımsız denetim adı üstünde bağımsız olmak zorunda ve bu bağımsızlığın gerek dünyada gerek ülkemizdeki temel göstergesi o denetimi yapacak olan kişilerin ya da kuruluşların organizasyonel olarak bağlı bulundukları yani denetlediği şirketlerden bağımsız olmaları. Ama bildiğiniz gibi murakabe denetimi denetlenen firmaların organizasyonel yapısı altında var olan organlardı ve o organlar eliyle bu denetimi yapıyorlardı. O yüzden bugünkü pencereden bugünkü bilgilerimiz çerçevesinden baktığımızda murakabe denetimi eksiklikleri giderilmiş olsa bile bugün bir denetim komitesi ya da iç denetim organı fonksiyonlarına yakın bir organ ancak olabilirdi ve bağımsız denetim yani bir dış denetime bir dış güvence denetimine halen ihtiyaç bulunacaktı. Bu anlamda sadece bir mekanik değil zihinsel bir değişim olduğunun da altını özellikle çizmek istiyorum. Hazır dünyadan gelişmelerden bahsedecekken burada özellikle bu bağımsız denetim uygulamalarıyla ilgili denetim komitelerinin önemini altını çizmek istiyorum. Bildiğiniz gibi bu TTK ile birlikte denetim kurumları lağvedildi. Bazı halka açık firmalarda kurumsal yönetim gereğince kurulmak zorunda bankalarda ama genel uygulama olarak şirketlerden kaldırıldı ama dünyada baktığımızda özellikle bağımsız denetime tabi olan kurumsal zorunluluk olarak bağımsız denetime tabi olan denetim komitelerini çok büyük fonksiyonlar işlevler yüklendiğini görüyoruz. Bu anlamda Türkiye’de denetim kurumlarının kaldırılması yerine belki bir sonraki aşamada denetim komitelerinin dünyada yürüttüğü fonksiyonlarına uygun bir yeniden yapılandırma olabilir. Nedir denetim komitelerinin özellikle bağımsız şirketlerdeki önemi; özellikle bağımsız denetçinin atanmasında onun bağımsızlığının takibinde yapılan raporlamalar sonucunda ortaya konan eksikliklerin şirket üzerinde takibinde o follow up dediğimiz sürecin yürütülmesinde ve en önemlisi iç denetim çok önemli bağımsız denetimde bildiğiniz gibi o iç denetim fonksiyonuyla iç kontrol mekanizmalarıyla olan etkileşim. O ikisi arasındaki dış denetimle iç denetim arasında ki bağlantıyı köprüyü kurmada bugün dünyada özellikle denetim komitelerine büyük fonksiyonlar yükleniyor. Daha bir ay olmadı Avrupa Birliği’nin 2014 yılı Nisan ayında yeni denetim direktifleri ortaya çıktı yürürlüğe girdi 1-2 yıl sonrasında diyorum ikiyıl içinde de efektif hale gelecek, etkin hale gelecek. Orada da özellikle kamu yararını ilgilendiren kuruluşlardaki bunlar yasal olarak bağımsız denetime tabi olan şirketler Avrupa Birliği’nde. Denetim komitelerinin kurulması zorunluluğu getirildi ve denetim komitesine yüklenen fonksiyonlara baktığımızda biraz önce söylediğim gibi bağımsız denetimin iç denetim ve şirketle olan arasındaki bağlantıyı kuran ve hatta onun üzerinde bir kontrol mekanizması olarak da yürürlüğe konulduğunu görüyoruz. Bu anlamda buna da değinmek istiyorum. Şimdi biraz önce de bahsettim neden bağımsız denetim bu kadar önemli? Yani önceden de bir denetim anlayışımız vardı. Türkiye’de de olsun başka ülkelerde de olsun denetim kültürü zaten vardı. Ama neden bağımsız denetim bu kadar önemli? Bunu iki başlık altında kısaca değinmek istiyorum. Mikro boyut ki; bunun şirketler bazında bunun doğuşu tarihi olarak anlatıyor. Bir de makro boyut diyebileceğimiz hani finansal istikrarı makroekonomik istikrarı ve özellikle Kamu Gözetimi Kurumu’nun varlık kazanmasının mantığını anlatmak bakımından makro bayuta da değinecez.

Mikro boyutta bildiğiniz gibi bu 1900’lü yılların başıyla birlikte, büyüyen modern şirket kavramıyla birlikte bir vekalet sorunu ortaya çıkıyor. Yani nedir vekalet sorunu? Yöneticilerle birlikte sahiplerinin ayrışması ve çok geniş kapsamlı aile şirketlerinden çıkarak çok geniş kapsamlı karar vericilere paydaşlara sahip olan modern şirketlerin doğuşu. Bunun beraberinde getirdiği sorun da özellikle karar vericilerle diğer ortaklar bakımından yani kısaca profesyonel yöneticilerin dışında kalan firmaların şirketlerin günlük işleyişine hakim olamayan kesimler bakımından ciddi bir asimetrik bir bilgi problemi ortaya çıktı. Ama tabi bu asimetrik bilgiye muhatap olan kişiler rasyonel insanlar olaraktan bu karşılaştıkları riske uygun olaraktan da belli bir şekilde fiyatlandırmaya onların bilgilerini belli bir güvence denetiminden geçirme ihtiyacı duyaraktan onlara bir risk ölçüsü vermeye başladılar. Ve de bu elbette bir sermaye maliyeti olarak şirketlerimize yansıtılan bir problem haline geldi. Burada yatırımcılar daha doğrusu karar vericiler açısından baktığımızda bu işletmelerin karar vericileri açısından baktığımızda esas problemin bu şirketlerin vermiş oldukları başta mali bilgiler olmak üzere tüm sunduğu bilgilere yönelik olaraktan bir güven bunalımı ortaya çıkması. Elbette bunun sadece karar vericiler bakımından bir maliyeti yok onlar bunu rasyonel oyuncular olarak görüyorlar ona uygun olarak bir sermaye maliyeti örnek olarak veriyorum bankalar açısından fon sağlayıcılar olaraktan artı 2 %2 faiz oranı gibi mesela fiyatlandırabiliyorlar. Dolayısıyla karar vericiler açısından bir sorun olduğu kadar aynı zamanda şirketler bakımından ve işletmeler bakımından da bir problem olduğunu görüyoruz. Çünkü böyle bir güven bunalımının olduğu ortamda bilgiye güvenle alakalı bir sıkıntı olduğu ortamda kimin iyi bilgi sunduğu kimin kötü bilgi sunduğu noktasında bir sıkıntı ortaya çıkıyor. Rasyonel oyuncular karar vericiler tüm bu bilgiyi işletmeleri pooling effect dediğimiz aynı havuzda iyiyi de kötüyü de işletmeleri aynı havuzda yargılamaya başlıyorlar ve aynı sermaye maliyetini onlara uygulamaya başlıyorlar. Ve de bunun tabiki işletmelere bir maliyeti oluyor. Bu noktada işletmelerin penceresinden baktığımızda bu sorunu gidermeye yönelik ve kendilerini özellikle kaliteli olduğunu doğru bilgi verdiğini mali bilgilerinin gerçek ve uygun olduğunu düşünen işletmeler bakımından kendilerini ayırttırma ihtiyacı ortaya çıkıyor. Ben o kazanda olmayı hak etmiyorum o havuzda olmayı hak etmiyorum çünkü ben kendime güveniyorum benim mali bilgilerim doğru. Dolayısıyla ben o +2 %2 faiz oranına maruz kalmak zorunda değilim diyor amiyane tabirle. Ve bunun için tarihi gelişime baktığımızda bağımsız denetim ilk çıktığı haliyle tabiki bağımsız denetim belki kullanılmıyordu ama bugünkü gelinen noktada belki adı bağımsız denetim oldu bunun ortaya çıktığını görüyoruz. Ne olarak ortaya çıkıyor? İşletmeler diyor ki karar vericilere ben kendime güveniyorum mali bilgilerime de güveniyorum bunun gerçeği doğru bir şekilde yansıttığına da inanıyorum. O zaman uzman bir el uzman bir kişi uzman bir kuruluş mesleki ve bağımsızlığa sahip gelsin beni denetlesin. Onun ortaya koyduğu görüşe ben razıyım diyor. Bu şekilde başlayan bir yapının bugün geldiği noktada bağımsız denetim olaraktan literatürlere girdiğini görüyoruz. Tabi burada bağımsız denetçinin yürüttüğü fonksiyonda hem karar vericilerin o güven bunalımını ortadan kaldırma ve daha güvenilir daha sağlam yatırımlar yapma noktasında bir kazanma win durumu var. Ve aynı zamanda bahsettiğimiz gibi işletmelerin doğru bilgi verdiklerine yönelik olarak karar vericilerin ikna etmek suretiyle daha düşük sermaye maliyetleri başta olmak üzere daha düşük maliyetlere katlanma durumları imkânları ortaya çıkıyor. Bu anlamda bağımsız denetime baktığımızda bağımsız denetçilerin yürüttüğü fonksiyonların hem işletmeler hem de karar vericiler bakımından bir faydası olduğunu bir ihtiyaç üzerine bu mekanizmanın olduğunun ortaya çıktığını görüyoruz. Peki, burada akla gelen soru şu olabilir? Neden işletmeler böyle bir kazan/kazan formülü içerisinde karar vericiler zaten bu işte menfaat elde ediyorlarsa bir yasal düzenlemeye kanuni düzenlemeye gerek doğdu? Niye Türk Ticaret Kanunu dünyada muadili olan diğer kanunlarda yasal denetim zorunluluğu getirildi? Burada makro boyut bence ön plana çıkıyor ki biraz önce de dediğim gibi Kamu Gözetimi Kurumu’nun da esas varlık nedeni, fonksiyonları burada önem kazanıyor. Genel olarak

baktığımızda burada kamu yararı anlayışı kelimesinin ifadesinin altını çizmek lazım. Bildiğimiz gibi finansal bilgiler özellikle finansal mekanizmalar bir ülkede sadece işletmelerin yatırım kararlarıyla alakalı değil aynı zamanda da tüm makroekonomik hayat bakımından önemlidir. Hani biz muhasebede kullanılan bir tabir vardır first in- first out, last in-last out gibi burada da belki üzerinde durmamız gereken bir tabir garbage in-garbage out gibi literatürde yer alan kötü bilgi kötü çıktı doğurur ya da kötü input ya da kötü output oluşturur mantığı. Finansal mekanizmaların sistemlerin bir ülkede makroekonomik anlamda optimal kaynak dağılımını sağlayan mekanizmalar olduğunu düşündüğümüzde finansal bilgilerin de o finansal paylaşımı kaynak dağılımını sağlayacak temel unsurlar olduğunu düşündüğümüzde iyi denetlenmemiş, iyi üretilmemiş işletmeler tarafından ve iyi denetlenmemiş bağımsız denetçiler tarafından ortaya konacak olan kötü raporlamaların finansal bilgilerin kalitesini düşüreceğini ve bu anlamda da makroekonomik anlamda kaynak dağılımını bozacak ve tüm topluma maliyeti olacak bir noktaya geleceğini söylemek lazım. İşte burada da Kamu Gözetimi Kurumu devreye giriyor. Nasıl ki işletmelerin mali bilgileri kaliteli olmak zorunda ve bağımsız denetçi o kaliteye bir görüş vermek zorundaysa, bağımsız denetçinin de işini gerçekten doğru düzgün ve etik ilkelere kayda değer yapıp yapmadığını denetlemek anlamında da Kamu Gözetimi Kurumu'nun da varlığına büyük ihtiyaç var. Zaten bu anlattıklarımaya yer yer dünyadan gelişmeleri de katmaya çalışıyorum tam da o noktaya gelmiştik bu enron vakası olarak da ele aldığımızda bildiğiniz gibi enron vakası Türkiye'de dünyada bu bağımsız denetimin gözetimi yani Kamu Gözetimi Kurumu anlamında kurumların ortaya çıkmasında neden olan ilk olay. Ama bu enron olayı dünyada baktığımızda enron olayından önce sanki bir kamu gözetimi daha doğrusu bir bağımsız denetimin bağımsız denetçilerin gözetimi olmadığı anlayışı ortaya çıkmasın. Enron olayından önce de Amerika başta olmak üzere birçok ülkede Avrupa Birliği'nde meslek örgütleri eliyle bağımsız denetim kuruluşlarının denetlendiğini görüyoruz. Ancak sorun meslek eliyle meslek örgütleri eliyle yapılacak olan denetimde biraz önce bahsettiğim kamu yararının ne kadar ön planda tutulduğu ne kadar göz önüne alındığı noktası. Özellikle bu olaydan sonra gerek ABD'de gerek Avrupa Birliği'nde kamu gözetiminin kamu yararı eliyle yürüttüğü kamu gözetiminin kamu kurumları eliyle yürütülmesinin ön plana çıktığını ve bu anlayışın gitgide yerleştiğini görüyoruz. Başta Amerika Birleşik Devletleri olmak üzere çıkan yasal düzenlemeler ki bunda en önemlisi Sarbon Austday Kanunu'dur bildiğiniz gibi. Ve AB direktifleri ve tüzükleri ile artık tüm üye ülkelerde belli ölçeklerde kamu gözetimi kurumlarının kurulması ve bağımsız denetim kuruluşlarının ve özellikle kayıt denetimi yapan bağımsız denetim kuruluşlarının bu kurumlar kamu yararını ön planda tutan kamu gözetimi kurumları eliyle denetlenmesi ve gözetlenmesi ki buna kalite güvence denetimi deniliyor ön plana çıktı. Biraz önce de bahsettiğim gibi Türkiye'de de bu artık mevzuata girdi ve 2012 yılının başından itibaren Kamu Gözetimi Kurumu var. Dünyada kabul gören kamu gözetimi kurumu varlığının en önemli çıktılarından biri dünyada kabul gören mali ve denetim raporlarının ortaya çıkması. Bildiğiniz gibi muhasebede en önemli kavram karşılaştırabilirlik ve tutarlılık. Ama bunun tek başına yeterli olmadığını görüyoruz. Bugün dünyaya baktığımızda G20 gibi ülkelerin bünyesinde kurulan finansal istikrar komitelerinde denetim ve muhasebe standartlarının yakınlaştırma projeleri yürütülmekte ve bu anlamda gerek Avrupa Birliği ile gerek Amerika Birleşik Devletleriyle ve diğer batılı ülkelerle ilgili olaraktan yürütülen standartlaştırma çalışmalarının tek elden ve yeknesak bir şekilde yürütülmesi çalışmalar ve tavsiyeler ortaya konulmaktadır. Bu anlamda Kamu Gözetimi Kurumu'nun varlığı Türkiye'de yapılan raporlamaların hem muhasebe anlamında raporların hem yetkilendirilmiş bağımsız denetçi raporlarının adeta bir Schengen vizesi almış gibi dünyanın başka yerlerinde kabul edilmesi noktasında bir güvence olacaktır. Layıkıyla yapılmış bir kamu gözetimi faaliyetinden bu anlamda meslek mensupları da yapmış oldukları, ortaya koymuş oldukları emeklerin tekrar tekrar etmek zorunda kalmadan Avrupa Birliği gibi Amerika Birleşik Devletleri gibi dünyanın diğer yerlerinde

kabul görmesi noktasında bir rahatlığa bir güvenceye sahip olabileceklerdir. Aynı zamanda kamu gözetimi kurumlarının varlığına baktığımızda dünyada rekabetle ilgili ciddi sorunları ortadan kaldırma noktasında büyük yararları olduğunu görüyoruz. Çünkü bağımsız denetim dediğimiz alanda çok ciddi bir yoğunlaşma var. Belli büyük firmaların big four dediğimiz büyük dört firmanın gerek ABD gerek ülkemizde çok ciddi bir şekilde piyasayı kapladığını yoğunlaşma dediğimiz sistemik riske neden olan bir takım sorunları ortaya çıkardığını görüyoruz. Hâlbuki bağımsız Kamu Gözetimi Kurumu'nun varlığıyla birlikte hem rekabet koşulları kademeli olarak iyileştirme imkânına girecek hem de iyi oyuncularla kötü oyuncular arasındaki fark ortaya çıkartılardan daha iyi daha iyiyi bulmaya çalışan bağımsız denetçilerin önü açılacaktır.

Son olarak fırsatlara ve tehditlere değinmek istiyorum. Dünyadaki gelişmelere baktığımızda biraz önce bahsettiğim gibi o ciddi yoğunlaşmaların belli firmalar üzerindeki yoğunlaşmanın büyük bir kaygı ürettiği, aşırı yoğunlaşmanın büyük bir risk yarattığı ve finansal istikrarı tehdit ettiği söylenmektedir. Bu anlamda piyasanın orta ve uzun vadede denetim piyasasının tüm segmentleriyle oluşması için hem Kamu Gözetimi Kurumu'na hem de bu alana yıllarca emek vermiş olan meslek örgütlerine, meslek kuruluşlarına büyük gayret ve çaba düşüyor. Bu anlamda şirketlerimizin ciddi bir muhasebe ve denetim alt yapısı var. Türkiye'de. Bu anlamda şirketlerimizin kurumsallaşmaya şirketleşmeye müstakil olarak çalışmak yerine güç birliği vererekten el ele daha büyük firmalar ortaya çıkarma noktasında tabi Kamu Gözetimi Kurumu'nun da desteğiyle yürümelerinde fayda olduğunu görüyoruz ve bu anlamda her gittiğimiz yerde bunu meslek gurubu mensuplarına özendirecek ifadeler kullanıyoruz. Bu anlamda tabi bağımsız denetimden bahsederken gerek dünyada gerek ülkemizde en fazla ihmal edilen ayaklardan birinin şirketler olduğunu görüyoruz. Biraz önce bahsettiğim gibi bu işin şirketlere de bir maliyeti var ama maliyeti olduğu kadar bir faydası olduğunun da onlar tarafından bunlar kabullenebilecek ve içselleştirebilecek. O anlamda şirketler ayağının biraz ihmal edilmiş olması Türkiye'de bir problem olarak görülüyor. Bu dünyadada tartışılan bir nokta, şirketlerin de isteyebileceği onların da bir angarya bir maliyet olarak görmekten ziyade değerinden faydalanabileceği bir ürün ortaya konulması. Bu anlamda tehdit olarak ortaya kayabileceğimiz bir konuda bizim genel olarak denetim anlayışımızı kıta Avrupası sistemine yakın olması. Hâlbuki bağımsız denetim dediğimiz olgu daha çok Angolosakson kültürü üzerinden yürüyor ve denetimin sadece devlet için değil, tüm paydaşlar için muhasebenin devlet için değil tüm paydaşlar için olduğu gerçeğine bizim de bağımsız denetimle birlikte daha iyi ortaya koymamız gerekiyor. Hızlı olarak fırsatlara da değinmek istiyorum. Kamu Gözetimi Kurumu'nun kuvvetli teşkilat yapısı var. Özellikle If year dediğimiz dünya kamu gözetimi otoriteleriyle yaptığımız toplantılarda oradaki teşkilatlanmaların 2001'den bu yana daha zayıf olduğunu görüyoruz ama Türkiye'de Kamu Gözetimi Kurumu'nun hem muhasebe standartlarına hem denetim standartlarına hem yetkilendirmeye hem de gözetim ayağına bakan yapıda olması daha entegre bir yapıda olması fonksiyonlarına daha layıkıyla yerine getirmekte fayda sağlıyor. Bu anlamda bağımsız denetimde Türkiye'nin adaptasyon süreci biraz geç oldu ama kamu gözetimi ayağında dünyada ilk uygulamalar 2001 yılında başlamışken, ABD 2002 yılında başlamışken Türkiye'de hemen 2011 yılı sonu itibariyle teşkilatlanmanın tamamlandığını görüyoruz. Bu anlamda Türkiye'deki gelişimin oldukça hızlı olduğu ve AB gibi ABD gibi ülkelerin yaşamış olduğu kötü tecrübelerden enron, parmalat, worldcom gibi tecrübelerden de dersler çıkarma imkânını bulduğunu görüyoruz. Ben sözlerime burada son vermek istiyorum. Bu vesileyle sempozyumun organizasyonunda emeği geçen tüm heyete de saygılarımı ve teşekkürlerimi iletiyorum.

Sağolun...

TÜRKİYE’DE BAĞIMSIZ DENETİM VE KAMU GÖZETİMİ KURUMU**Osman DERELİ (KGK Başkan Yardımcısı)**

Saygıdeğer Hocalarım, kamu kurumlarının değerli temsilcileri konuşmama başlamadan önce hepinizi saygıyla selamlıyorum.

Malumlarınız olduğu üzere toplumların gelişmesi, şirket kapasitelerinin büyümesi ekonomik işlemlerin çeşitlenmesi ve daha kompleks bir hal alması güvenilir finansal bilginin önemini gün geçtikçe artırmaktadır. Tabi bu güvenilir finansal bilgiler aynı zamanda şirketlerin yabancı şirketlerle ticari olarak finansal olarak ortaklıklar nedeniyle ilişkilerinin artmasıyla birlikte aynı zamanda uluslararası seviyede karşılaştırılabilir olması da gerekmektedir. Bu konuda bu güvenilir finansal bilgiye ihtiyaç için en geçerli yol Mehmet Bey de genel olarak bahsetti; bu finansal tabloların, bilgilerin bağımsız bir göz tarafından denetlenmesi, kontrol edilmesi bu konuda bağımsız bir güvence arayışı.

Tabi bu bağımsız bu finansal bilgilerin doğru güvenilir olması ihtiyacı bizi bağımsız denetim olgusuyla buluşturmaktadır. Tek başına bağımsız denetimin yeterli olmadığını geçmiş tecrübeler gösterdi. Bu bağımsız denetimin aynı zamanda bir kamu otoritesi tarafından da gözetiminin yapılması gerekmektedir. Kamu gözetimine ihtiyaç var zira yine hızlı geçeceğim. Mehmet Bey bahsetti 2000’li yılların başında ilk Amerika’da daha sonra diğer gelişmiş ülkelerde yaşanan finansal skandallar, büyük şirketlerin iflas etmeleri (örnek: Enron Skandalı). Bizlere bu konuda Amerika Birleşik Devletleri’nin Saberoxley adıyla anılan kanunla muhasebe, denetim alanında daha sıkı tedbirler almaya, bu anlamda kamu gözetimi sistematizasyonu kurmaya yöneltmiştir. Eskiden daha çok meslek örgütleriyle ilgili yapılan muhasebe, denetim gibi hizmetler bir parça kamu tarafına devletin kontrolüne, gözetimine geçmiş bulunmaktadır.

Ülkemizde ise Avrupa Birliği’ne katılım sürecinde şirketler hukuku faslının kapanış kriterlerinden biri olarak denetim standartları ve kurallarının belirlenmesinde kamu gözetimi alanında bağımsız denetçilerin ve denetim şirketlerinin yetkilendirilmesinde tek üst organ olacak şekilde bir kurumun kurulması şartı belirlenmiştir bu şart ülkemizin bu alandaki müzakere pozisyon belgesinde de bir taahhüt olarak yer almıştır.

İşte bu tüm gelişmeler ve ihtiyaçlar neticesinde Avrupa Birliği şirketler hukuku faslına uyum sağlamak ve benzer skandallar ülkemizde yaşanmadan 2011 yılının sonlarında 660 sayılı kanun hükmü kararname ile kurumumuz kurulmuştur. Böylece bağımsız denetim alanında bütüncül, hukuki bir yapı oluşturulmuştur.

Ayrıca bu 8 Nolu AB direktifinde belirtilen denetçiler ve denetim firmaları için etkin bir kamu gözetimi sistemi oluşturulması ve oluşturulacak sistemin kurumsal çalışmaları bertaraf edecek şekilde sistematize edilmesi hükmü de sağlanmıştır. Şimdi bu noktada konunun uluslararası mevzuatla uyumu çok önem arz etmektedir. Çünkü bağımsız denetim sonucunda ortaya çıkan bir raporun yabancı şirketlerle herhangi bir ilişkinin olduğu her aşamada bu raporun geçerli olması gerekir.

Bu bağımsız denetim raporunun uluslararası geçerliliği kazanabilmesi için dört önemli unsur vardır bunları şöyle özetleyebiliriz;

Bir, bağımsız denetim ekibinde yer alan bütün bağımsız denetçilerin uluslararası standartlarla uyumlu bir şekilde yetkilendirilmesi gerekir. Diğer taraftan yapılan denetimin uluslararası denetim standartlarına uygun bir şekilde yapılması gerekir. Ayrıca nezdinde denetim yapılan şirketin de finansal tabloları uluslararası muhasebe standartlarına IFRS’lere uygun bir şekilde finansal raporlama yapması gerekir ve en nihayetinde bütün bu yetkilendirme denetim

sürecinin bir kamu otoritesi tarafından bir kamu gözetimine tabi tutulması gerekir.

Kurumumuzca yapılan düzenlemelerle aslına bakarsanız temel olarak iki önemli sonuç ortaya çıkmaktadır. Bunlardan birtanesi öncelikle denetçilerimiz, denetim kuruluşlarımız uluslararası bir geçerlilik kazanmıştır. Öte yandan bunların üretmiş olduğu denetim raporları da uluslararası piyasada geçerlilik kazanmıştır. Tabiki konuya şirketler tarafından üretilen finansal tablolar yönüyle bakacak olursak Türkiye’de düzenlenen bir finansal tablo dünyanın her tarafında geçerli bir finansal tablo haline gelmektedir. Çünkü bu finansal tablo uluslararası finansal raporlama standartlarına uyumlu Türkiye muhasebe standartlarına göre hazırlanmış olacak. Uluslararası denetim standartlarına uyumlu Türkiye denetim standartlarına göre denetlenmiş olacak, bu denetim yapan da uluslararası standartlara uyumlu bir şekilde yetkilendirilmiş bir denetçi tarafından yapılacak öte yandan yapılan bu denetim faaliyetleri de bir uluslararası standartlara uygun bir kamu gözetimi ile gözetlenmiş olacaktır. Açıkçası ben bu durumun ülkemiz açısından bir kazanım olduğunu düşünüyorum.

Evet Mehmet Bey bahsetti daha önceden de denetim, bağımsız denetim Türkiye’de vardı ama eksik ayakları bulunmaktaydı. Bir yetkilendirme konusunda tek bir otorite bulunmuyordu. Uluslararası standartlara uygun değildi yetkilendirme şartları Türkiye. Denetim standartları ülkemizde bulunmuyordu. Ayrıca kamu gözetimi sistematığı yoktu. Oysa bağımsız denetim için kamu gözetimi en önemli unsurlardan bir tanesidir. Ülkemizin uluslararası kuruluşlarla ilişkilerine bakacak olursak özellikle denetim faaliyetleri açısından bu kuruluşlarla bu kuruluşlara üye ülkelerin muadil kurumlarımızla işbirliği çalışmaları onların tecrübelerinden yararlanma çalışmaları devam etmektedir. Bu çerçevede uluslararası denetim otoriteleri birliğine İFR üyeliğimiz gerçekleşmiştir. Aslında uzunca bir süre adaylık süreci gerektiriyor fakat İFR’ın İFR temsilcilerinin kurumumuzu tanımalarıyla kısa sürede üyeliğimiz gerçekleşti. Tabi hem İFR ile hem İFR üyesi ülkelerin kamu gözetimi kurumlarıyla özellikle denetim alanında işbirliği çalışmaları yapıyoruz. Tabi burda şunu özellikle belirtmek istiyorum Mehmet Bey’in bahsettiği üzere 2001 yılında kamu yönetimi kurumları Amerika’da başlamak üzere dünyada yaygınlaştı Avrupa’da 2005-2006 yılları. Ülkemizde de 2011 yılı sonu, aslında 2008 yılında bir denemesi yapıldı, kanun çalışması ama o zaman gerçekleşmedi. Yani çok da biz uzakta değiliz dünyadan bu bağlamda. Aslında bazı konularda dünya uygulamalarından bizim onlarla yaptığımız görüşmede bizim uygulamalarımız daha sağlıklı daha ilerde olduğu görülüyor. Bu anlamda onlarda bizden bu süreç içerisinde tecrübelerimizden yaptığımız e-uygulamaları örneklerinden faydalanacaklarını düşünüyorum. Öte yandan finansal raporların uluslararası düzeyde karşılaştırılabilir, daha fazla karşılaştırılabilir şekilde sunulmasına ilişkin kurumumuz bünyesinde XPRL International Türkiye temsilciliğini oluşturduk. Şimdi XPRL genişletilebilir işletme raporlama dili için bir ortam doğru, şeffaf, karşılaştırılabilir bilginin ve finansal verilerin tekrara gerek olmaksızın hazırlayan bir ortam. Burada finansal bilgiler daha erken daha zamanlı hazırlanmış olacak ve bilgi ihtiyacı olanlar da bu bilgilere daha zamanlı kavuşabilecektir. Bu ortam, XPRL uygulamalarının daha fazla kamu kurumu tarafından önümüzdeki dönemde kullanılacağını düşünmekteyim. Şimdi konuşmanın bu kısmında yapmış olduğumuz bazı düzenlemelerin uluslararası alanda mevzuat yönünden arka planına bakmak istiyorum. Biliyorsunuz on beş yıl mesleki tecrübesi olanlara belli bir geçiş dönemi eğitimleri karşılığında bazı denetçi olma imkânları tabi burda biraz önce dile getirdim. Bağımsız denetim kamu gözetimi konusunda 2006 yılında yayınlanmış 8 nolu Avrupa Birliği direktifi var. Bu direktif genel olarak bağımsız denetimin usul esasını genel çerçevesini düzenliyor. Bu direktife göre bağımsız olmanın esas yolu sınav ama on beş yıl hukuk, muhasebe, finans alanında tecrübe sahibi olanlara belirli bir eğitim ile bu bağımsız denetçi olma şansı tanınıyor. Biz de burdaki düzenlemelere burdaki muafiyet hükmünü dikkate alarak on beş yıl tabi burda muhasebe, hukuk, finans alanı deniyor

ama biz bunu muhasebe ile sınırlandırarak on beş yıl muhasebe alanında tecrübe sahibi olanlara bir eğitim karşılığında bağımsız denetçi olma imkânı tanıdık. Tabi böylece ordaki uluslararası düzenlemeyi ihlal etmeden bir yetkilendirme, uluslararası düzeyde bir yetkilendirme yapmış olduk.

Bu kısımda size kurumumuz hakkında genel bilgiler vermek istiyorum. Kurum finansal raporların uluslararası standartlarla uyumlu olarak düzenlenmesini ve denetlenmesini sağlayacak standartlar oluşturarak etkin bir kamu gözetimi gerçekleştirmek misyonundan hareketle ülke genelinde yüksek kalitede ve güvenilir bir finansal raporlama ve bağımsız denetim oluşturmayı...ortamı oluşturmayı hedeflemiştir. Bu çerçevede kurumumuz özetle uluslararası standartlara tabiki uyumlu bir şekilde Türkiye muhasebe standartlarını oluşturmak veya yayınlamak, Türkiye denetim standartlarını oluşturmak veya yayınlamak, bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek, bağımsız denetim yapmak üzere de kamu yönetimi görevi ve yetkileri verilmiştir. Kurumumuzun fonksiyonlarına bakınca da bu dört önemli ayağı görmekteyiz. Bunların hepsinin tekrar tekrar söylüyorum uluslararası düzeyde düzenlemelerin uyumlu olması gerekmektedir. Böyle olmadığı takdirde bu ayaklardan birtanesinin eksik olması durumunda bütün sistematığı olumsuz yönde etkileyeceğini düşünüyorum. Kurumumuzun faaliyet konularını ele alacak olursak muhasebe standartları konusunda uluslararası muhasebe kuruluyla bir telif anlaşması yaptık ve Türkiye muhasebe standartları olarak bu standartları mevzuatımıza kazandırdık. Aynı zamanda bu standartların güncelleme çalışmalarını tamamladık hepsi güncel hale gelmiştir. Türk Ticaret Kanunu uyarınca uygulamacılara yol göstermek amacıyla yine bu standartlara uyumlu finansal tablo formatlarında yayınladık. Uluslararası denetim standartları ile ilgili olarak çok hızlı bahsedeyim birazdan Mehmet Bey bu konuyu dile getirecek Uluslararası Muhasebe Kurulu ile imzalamış olduğumuz telif anlaşması çerçevesinde bunları mevzuatımıza kazandırdık, Türkiye denetim standardı olarak. Bu kapsam da beş çalışma komisyonu ve bir gözden geçirme komisyonumuz var. Uzun bir prosedür var Mehmet Bey bahseder. Bu konuda kalite kontrol standartlarını ve bağımsız denetim standartlarını biliyorsunuz yayınladık. Bunun dışında ayrıca bir dizi başka standartlar var onları vakit almamak için hemen bahsetmeyeyim, bir diğer konumuza geçelim.

Yetkilendirme faaliyetlerine ilişkin olarak, yetkilendirme faaliyetleri kurumumuzca düzenlenen EYBİS, Elektronik Yönetim Bilgi sistemleri üzerinden yürütülüyor. Bu 7/24 hizmet veren bir çalışma. Bağımsız denetçiler, bağımsız denetim kuruluşları bulunduğu yerden bu hizmetten yararlanabiliyorlar. İnternet ortamından işlemler yapılıyor dolayısıyla herhangi bir evrak gerektirmiyor. Geçtiğimiz süreçte gerek 25 üniversite ile yapmış olduğumuz bu geçiş iş birliği anlaşmaları çerçevesinde gerekse sınavlarla başarılı olarak 7328 meslek mensubunun yetkilendirilmesini yaptık bağımsız denetçi olarak. Öte yandan bağımsız denetim kuruluşları yönüyle ise 2013 yılı bunlar için bir uyum yılı olmuş oldu. Daha sonra 87'si daha önce SPK tarafından yetkilendirilmiş onların belli bir adaptasyon süreci oldu kurumumuza 35 tanesi de kurumumuz tarafından yetkilendirilmiş olmak üzere 122 tane bağımsız denetim kuruluşunun kurul kararına bağlanmış bulunmaktayız. Denetim gözetim alanında, öncelikle denetim rehberi oluşturma çalışmaları devam ediyor. Bu konuda diğer ülkelerle iş birliği çalışmalarımız var, öte yandan sözleşme bildirim portalını hayata geçirdik. Bu şekilde aslında bu gözetim faaliyetlerini uzaktan bu portal üzerinden yönetiyoruz. Denetim gözetim faaliyetlerinin bütün aşamalarında bu portalı yaygınlaştırmayı düşünmekteyiz önümüzdeki süreçte. Böylelikle hem kalite kontrol denetimleri hem de seçilmiş dosyalar üzerinden yapılacak kalite güvence denetimleri üzerinden önemli bir gözetim çalışmaları da başlamış olacak kurumumuzda. Hemen kısaca bilgi sistemlerine verdiğimiz önemden bahsedeyim. Biraz önce bahsettiğim yetkilendirme, denetim, sözleşme giriş portalı meselelerini özellikle bilgi sistemini kullanarak yapmaya çalışıyoruz. Bu

anlamda bu alana donanım yönüyle yazılım yönüyle insan kaynağı yönüyle ciddi yatırımlar yapmaktayız. Ve gözetimi klasik usule göre değil uzaktan on-line olarak gözetimler yapmayı düşünüyoruz. Bunun da ayrıntısına şimdi girmeyeyim vakit sıkıntısı nedeniyle, biraz kurumumuz hakkında bilgi vereyim.

Kurumumuz, kurul ve başkanlıktan oluşuyor. Bakanlar Kurulu tarafından atanmış 9 tane üyeden oluşuyor. Bunlardan birtanesi kurulun başkanı aynı zamanda kurumun da başkanı öte yandan kurumumuzda başkan dışında 3 başkan yardımcısı 9 daire başkanı 57 tane uzman, uzman yardımcımız, 50 idari personel var. Takdir edersiniz ki bu bağımsız denetim kamu gözetimi alanında Türkiye’den kamudan yeterli iş gücü insan kaynağı yok. Bu anlamda uzman yetiştirmeye büyük önem vermekteyiz. Yapmış olduğumuz sınavlarla KPSS’den belli bir kurum barajını geçenler bunları 1-2 günlük bir klasik sınava tabi tutuyor, daha sonra bir mülakat sınavıyla uzman seçiminde titiz bir şekilde uzman alımına özen gösteriyoruz. Sınırlı sayıda uzman alıyoruz, her sınavda en fazla 10 kişi alıyoruz. Ve bunları daha sonra mesleki kurslara tabii tutuyoruz. Refakat çalışmalarına tabii tutuyoruz. Önümüzdeki süreç için insan kaynağını yetiştirme konusunda gayret gösteriyoruz. Şimdi denetim ortamından bahsedeyim biraz yapacağımız denetim işlerinden bağımsız denetçilerin. Avrupa Birliği direktifinde biraz önce bahsettiğim 8 nolu direktifte üç tane kriter var: bağımsız denetime tabii olma sınırında aktif büyüklük, net satış hasılatı ve çalışan sayısı. Bu üç kriterden ikisini sağlayanlar bağımsız denetime tabii oluyor. 14 Mart 2014 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan Bakanlar Kurulu kararıyla daha önce ülkemizde belirlenen ölçütler yarıya indirildi ve bağımsız denetime tabii olan şirket sayısı artmış oldu. Bugün itibari ile bu ölçütler 75 milyon aktif büyüklük 150 milyon net satış hasılatı ve 250 çalışan sayıdır. En büyük şirketlerden başlamak üzere 2013 yılında 2500 şirket bağımsız denetime tabii oldu. Bu yıl 2014 yılında 3500’ün üzerinde şirketin denetime tabii olacağını düşünüyoruz tabii ölçütler zaman içerisinde artacak daha aşağılara çekilerek bu rakamların daha fazla şirketin bağımsız denetime tabii olması sağlanacak. Biz burda ani topyekün bir bağımsız denetime geçiş değil, tedrici bir bağımsız denetime geçiş politikası ön gördük. Bunun bağımsız denetçiler, bağımsız denetim kuruluşları, şirketler ve kurumumuz açısından daha iyi uygulama sonuçları doğuracağını düşünüyorum açıkçası. Avrupa’da kobi sınırında bağımsız denetim ama onlarda revize edilen 8 nolu direktifle 2016 yılından itibaren 4 milyon aktif büyüklük 8 milyon net satış hasılatı çerçevesinde bağımsız denetim sınırı oluşacak. Önümüzdeki yıllarda da Türkiye’de bu sınıra geleceğimizi düşünüyorum. Hemen kısaca KGK kapsamı dışındaki şirketlerin, kalan anonim şirketlerin ben sizden iki dakika fazla süre rica edeyim. KGK kapsamı dışında kalan anonim şirketlerin henüz netleşmiş bir mevzuat çalışması yok. Buradaki denetimlerinde bağımsız denetim yetkisi almış bağımsız denetçiler tarafından yapılmasının yerinde olacağını düşünüyorum. Sonlara yaklaşırken Mehmet Bey yeni Türk Ticaret Kanunu’nun yapısından bahsetti. Buradaki Türkiye’deki muhasebe anlayışına biraz değinmek istiyorum. Tabii TTK yeni bir anlayış, denetimde çağdaş bir anlayış, yeni bir yaklaşım getiriyor. Kurum içerisinden değil dışarıdan bir göz tarafından denetim yapılmasını öngörüyor. Bu yeni denetim anlayışı ile birlikte ülkemizde muhasebeye ve denetim verilen önemin gittikçe artacağını düşünüyorum böylelikle meslek mensuplarına daha geniş bir çalışma sahası oluşacağını düşünüyorum. Aynı şekilde şirketlerde finansal raporlamaya, muhasebeye ve denetime verecekleri önem gittikçe artacaktır. Ben bu yeni durum karşısında Türkiye’deki muhasebe anlayışını tekrar değerlendirmemiz gerektiğini düşünüyorum. Bildiğiniz gibi finansal raporlama standartlarında vergisel kaygı ön planda değildir. Finansal raporlama standartları, şeffaflığı, güncel değeri, karşılaştırılabilirliği esas alınarak yatırımcıların beklentilerini karşılamayı amaçlıyor. Bunlar ilke temelli standartlar ilke temeline dayanıyor. Vergi usul kanunları ise vergi matrahının aşılmasına keyfiliğin önüne geçilmesine yönelik düzenlemeler yapıyor. Buradaki düzenlemeler kural esaslı esnetilemez.

Vergi Usûl Kanunu'ndaki değerleme ölçüleri ağırlıklı olarak tarihi maliyet ve kayıtlı değer esasına dayanıyor. Finansal raporlama standartları ise daha çok gerçeğe uygun değer yaklaşımına göre değerleme ölçüleri belirliyor. Bu iki farklı yaklaşımı aslında bir gereklilik olarak değerlendirmek gerekir diye düşünüyorum. Bizdeki, Türkiye'deki vergi içi muhasebe anlayışından kaynaklandığını düşünüyorum buradaki farklı yaklaşımların sorun teşkil edebileceği düşüncesi. Bu anlamda ülkemizde muhasebe vergiyi önce alan vergi temelli bir muhasebe anlayışının olduğunu düşünüyorum öteden beri. Vakit kısıtı nedeniyle buradaki ayrıntılı değerlendirmelerime girmek istemiyorum bu anlamda. Sayın Dereli, istersen soru kısmına bırakalım. Öyle yapalım tamam en son geleceğe bakış kısmıyla sunumumu bitireyim. Burada Mehmet Bey bahsetti kurumsallaşmak gerçekten önemli. Bu anlamda bireysel olarak değil bu işlerin bir bağımsız denetim kuruluşu çatısı altında yapmak şirketler açısından da çünkü bir şirket bir kişi tarafından değil bir ekip tarafından bağımsız denetime tabii tutulması ona daha fazla güven vermek anlamına gelir. Kurumsallaşmak önümüzdeki süreçte ölçek ekonomileri yaratır, bağımsız denetim kuruluşları açısından daha kalıcı olur. Özellikle yeni markaların oluşmasına imkân sağlar.

TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI

Mehmet ŞİRİN (KGK Daire Başkanı)

Denetim Standartları Dairesi Başkanı olarak burada bulunuyorum. Türkiye denetim standartlarında adaptasyon sürecini gerçekleştirmekteyiz. Şimdi Türk Ticaret Kanunu 397. maddesi benim açımdan dairem açısından iki tane şey gösteriyor. Bir, Türkiye denetim standartlarını tanımlamıyor, nelerden oluştuğunu belirtmiyor. Ancak şöyle bir yol gösteriyor, Avrupa Birliği'nin yolunu izlediğini ifade ediyor. Uluslararası denetim standartlarına uyumlu.

Denetim alanında bir Amerikan yaklaşımı bir de işte Avrupa'da Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu tarafından çıkartılan standartları esas alan bir yaklaşım var. Bu iki standartlar giderek yakınladı ancak Amerikan Kamu Gözetimi Kurumu'nun kurulması ile birlikte, bu kurumda kendi denetim standartlarını belirliyor. Biraz yapı olarak değişmeye başladı. Şimdi dediğim gibi Ticaret Kanunu'nu tanımlamamıştı ancak 660 sayılı kanunda şöyle bir yol izlendiğini görüyoruz. Uluslararası denetim ve güvence standartları kurumuna yani doğrudan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun bir alt birimi olan kuruma atıf yapıldığını görüyoruz. Diyor ki şu kurumla irtibata geçilecek telif anlaşması yönünde vesaire standardın kaynağını da burda göstermiş oluyor. Şimdi yine 660 sayılı kanunda Türkiye denetim standartlarının nelerden oluştuğunu göstermek için bilgi sistemine denetim de dahil diyor. Yani burada bilgi sistemine denetime de yönelik standartların oluşması gerektiğini biz 660 sayılı kanundan anlıyoruz. Yine bağımsız denetim yönetmeliği en net tanıımı veriyor. Standartı, yani Türkiye Denetim Standartları'nın nelerden oluştuğunu şöyle diyor. Daha önce bilgi sistemlerin denetim olduğunu bilmiştik. Eğitim, etik, kalite kontrol ve denetim standartlarından ve bu alana ilişkin diğer düzenlemelerden oluşmaktadır. Netice itibari ile mevzuat bizim karşımıza Türkiye Denetim Standartları çatısı altında denetim standartları, eğitim standartları, etik kurallar, kalite kontrol standartları, bilgi sistemlerinin denetimine ilişkin standartlar ve diğer düzenlemeler olarak çıkmakta. Bu diğer düzenlemelerin şöyle bir önemi var örneğin Ticaret Kanunu'nda riskin erken saptanmasına ilişkin bir denetim öngörülüyor. Bu denetim sadece Almanya ve Türkiye'de mevcut. Dolayısıyla bu alana ilişkin düzenlemeyi bizim ülkemiz ve Almanya yapmış durumda. Yani uluslararası standartlar genele ilişkin düzenlemeler yapıyor. Örneğin faaliyet raporunun denetiminde de bizim kanundan gelen sorumluluk uluslararası uygulamadan biraz farklı. Bu noktada Almanya biraz daha kapsamlı, Türkiye biraz geniş, İngiltere ise biraz daha dar standartlarındaki yani Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu standartlarındaki düzenlemelere yakın olduğunu görüyoruz.

Şimdi burada standart oluşturmadaki en temel şey yani bahsettiğimiz şey 2000'den fazla bir külliyattan bahsediyoruz. Burada terimlerin aynı şekilde tutarlı bir şekilde kullanılması. Biz bu noktada 861 tane kelimenin teknik olarak çevirisini yaptık ve tüm standartlar boyunca yani 2000'den fazla olan, 2000 sayfadan fazla olan külliyatta aynı şekil kullanılmasını sağlıyoruz. Örnek vermek gerekirse, örneğin, 210 nolu bağımsız denetim standartlarında geçen bir precondition, premise kelimesi bir bakıyoruz 400 sayfa sonra BDS 700'lerde kullanılıyor. İşte okuyucunun BDS 700'den BDS 210'a, BDS 200'e gitmesini sağlamak için toplam 861 kelimenin karşılığını belirleyerek işe başladık. Bir de bazen vurguyu kaybetmemek de önemli. Örneğin herhangi bir sözlüğe gittiğimiz zaman, materail, significant, important ve major kelimelerine aynı şeyi verdiğini görürüz. Oysa standartta material, finansal tabloları etkileyen önemli hususlar, significant daha çok risklerle ilgili kullanıldığını görüyoruz, important genele ilişkin kullanılıyor, majör da böyle alanların bölümlerini ifade etmek için kullanılıyor. Biz bu vurguların da kaybolmaması için bunları farklı şekilde kullandık. Veya burda bir uygulamaya ilişkin yani denetçinin uygulamada yaptığı yaklaşıma ilişkin terimlendirmeler var. Bir sözlüğe girdiğimiz

zaman hepsi gözetim, gözetleme gibi kavramlarla aynı şekilde ifade edilebilir. Oysa monitör kelimesi bir süreç var ortada o süreci sürecin sahibi sürekli olarak izliyor, eksikliklerini kontrol ediyor. Review kelimesi genellikle daha sonra yapılan bir iş ve review kelimesi bizim mevzuatımızda inceleme diye geçmiş, SPK’nın mevzuatında. Ama aslında inceleme kamu denetiminde detaylı birşeydir. Review ise gözden geçirmedir, daha böyle dar daha az kanıta başvurursunuz daha az teknik kullanırsınız. Supervise kelimesi biraz yönetsel olarak, hemen oversee hemen üst yönetim tarafından yapılan faaliyetleri ifade ediyor. Bunları dediğim gibi sözlük tek bir kelime vermiş. Bunların vurgusunu kaybetmeden çevirmek de önemli veya significant risk of material statement. Biz çevirmenden geldiği zaman biz şunu gördük. Ordaki significant kelimesini atarak önemli yanlış.....? diye çevirdi. Biz burdaki significant vurgusunu kaybetmemek için significant yine belki aynı ama ciddi önemli yanlış riskleri, diyerek çözüm buldu.

TDS oluşturma süreci, ben on iki tane yazdım ama bu daha detaylandırılabilir. On iki aşamadan geçiyor, öncelikle biz kilit terimleri belirledik. Bunun için bu komisyonu kurmuştuk. Hocalarımızdan, akademisyen uygulayıcılardan. Daha sonra terimleri belirledikten sonra çevirmeni gönderdik. Uzmanlarımız kendi kontrolünü yaptı, yine bir çapraz kontrolü yaptırdık uzmanlarımıza. Ve metni danışmanlara gönderdik. Yani hocalarımızın başkanlığında, akademisyenlerden, kamu kurumlarından ve uygulayıcılarımızdan oluşan ekipler standartları gruplar halinde çevirdi. Daha sonra bu metin tekrar geldi ve uzman kontrolüne girdi. Şöyle bir farkı da belirtmek istiyorum niçin biz tekrar uzman kontrolüne verdik. Çünkü danışma komisyonları bazen işte dediğim gibi hocamızın tarzını yansıtıyor veya o komisyon mesela örneğin zorunlu tutar diyor başka bir komisyon gerekir diyor veya kavramı beğenmiyorlar başka bir kavram yerine getiriyorlar. Onun için de sürekli olarak akabinde de uzman kontrolünü devam ettirdik. Metnin daha sonra başkan ve başkan yardımcımız ve benim kontrolümde tekrar kontrol ettikten sonra gözden geçirme komitesine gönderdik. Gözden geçirme komitemiz de bu 2000 sayfalık külliyatın tutarlılığı kaybolmasında diye oluşturduğumuz akademisyenlerden, yine hocalarımızdan, uygulayıcılarımızdan ve kamu kurumlarından, hazine, BDDK, SPK gibi oluşan bir komite sürekli olarak standartların çevirilerini kontrol etmekte ve kamuoyuna da duyurduk. Yaklaşık bir ay süre verdik ve 9-10 tane de ilgili kamu kuruluna yazı yazarak standartlar hakkında görüşünü aldık. Görüşlerden sonra kurul nihai kararını vererek Resmi Gazete’de yayınladı. Şimdi danışma komisyonlarından bahsettim beş adet kurduk. İşte kamu görevlilerinden oluşuyor, öğretim elemanlarından oluşuyor ve uygulayıcılardan oluşuyor. Beş adet kurduk, dediğim gibi şimdi denetim standartlarına gelince bilgi sistemleri denetimi dahil, burda tek bir referans geliyor karşımıza Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu dünyada iki yaklaşım var bir Amerikan yaklaşımı bir de Avrupa Birliği bu yaklaşımı almış. Yani İngiltere, Almanya Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu standartlarını, adaptasyonunu kullanıyor. Bu federasyon içerisinde üç tane temel kurul var. Bir tane daha kurul var ama bizim kanuna yetkimiz yok, o da kamu muhasebesini çıkartan bir kurum. Burda üç tane kurul var bunlardan İAS dediğimiz denetim kurulu, denetim standartlarıyla kalite kontrol standartlarını çıkartıyor, etik kuralları çıkartıyor ve eğitim standartlarında yine bir başka eğitim standartları kurulu-muhasebe eğitim standartları kurulu çıkartmakta.

Şimdi belki tahtada gözükmüyor ama biraz önce geriye gidersem İAS dediğimiz yani denetim standartları kurulu denetimi yani ikiye ayırıyor öncelikle bir güvence verdiğim işler ve güvence vermediğim işler. Ve daha sonra da tarihi finansal bilgilerin denetimi ve tarihi finansal olmayan bilgilerin denetimi diye iki tane ayrıma gidiyor. Tarihi finansal bilgilerin denetimi bizim bildiğimiz finansal tabloların denetimi, ara dönem finansal tabloların denetimi, tek başına yayınlanan tabloların denetimi, geçmişe ilişkin ve bu noktada iki tane şey var bu da güvenceye

göre bu da makul güvence yani standartlara göre yüksek güvence düzeyini ifade ediyor. Bir de daha az çalışma yapılarak daha çok gözden geçirme, sorgulama ve daha az denetim kanıtı kullanılarak sınırlı güvence dediğimiz sınırlı denetim standartları mevcut. Şimdi denetim standartlarının yapısına baktığımız zaman çok okuyucuya yani yakın birşey olduğunu görüyoruz. Bir kapsam maddesi var; neyi düzenliyor, yürürlük tarihine ne zaman giriyor, amaç ya bu standart denetçi yaptığı zaman neyi elde edecek, neye ulaşmış olacak. Tanımlar maddesi ile de ana terimleri o standartlarda kullanılan ana terimleri vererek yani bir yorum farkının giderilmeye çalışılıyor. Hükümler maddesi açık bir şekilde denetçiye yapılması gerekenleri söylüyor uygulama ve diğer açıklayıcı bilgiler bölümü ise örneğin Sayıştay denetçisisiniz işte bizim standartlarımızı uygulayacaksınız işte orda size yol gösteriyor işte örneğin Sayıştay denetçisinde sözleşme yok, sözleşme yok ise biz BDS 210'un ön şart dedikleri şeyleri nasıl yapacağız? İşte orda Sayıştay denetçisine ya da küçük denetçilere, küçük denetim şirketlerine yol gösteriyor. Bizim çıkardığımız ilk denetim standartı kalite kontrol standartı 1 diye bir standart. Normalde standart 1 ve 99 arası bunun boşluğu, çünkü başka standartlar çıkabilir diye onun için 1 numara ile verilmiş. Bu diyor ki denetim şirketine işte arkadaşım öyle bir sistem kur ki 20 rapor ürettin, 20 rapor asgari belli bir kaliteyi taşıyın. Yani bir denetim ekibinin ki çok kaliteli başka bir denetim ekibinin ki daha az kaliteli olmasın. Yani sen ürettiğin denetim raporunun asgari belli bir kalitede olmasını sağlayacak şekilde bir süreç bir sistem oluşturmanı istiyor. Ve biz bunu ilk yayınladığımız standart. Esas standart yani tüm Türk halkının da bildiği bağımsız denetim standartları finansal tabloların yıllık denetimi kapsamında TTK'nın da istediği standartlar oluşturuyor bu da risk bazlı bir yaklaşım yani ben standartlar çok uzun 36 tane standart var ama bunlar ne mantıkla kurulmuş bir standart yok önce riskleri değerle sonra risklere karşılık ver daha sonra karşılık verdiğin risklerin bulgularını yap raporunu üret diyor. Burda tabi BDS 200 nolu standartımızda yani hiç denetimi bilmeyen en azından denetçi açısından kesin yol gösteren ama diğer insanlar için bu bir şemsiye standart. Yani biz bağımsız denetimden ne anlıyoruz? Makul güvence nedir? Denetim riski nedir? Mutlak olarak bir güvence veriliyor mu verilmiyor mu? Bütün bunları bu standartta şemsiye standartımızda kişiler öğrenebilir. Standartlar aslında Amerikan formatıyla aynı şimdi dediğim gibi Amerikan Kamu Gözetim Kurumu kendi standartlarını oluşturmakta yani Amerikan Muhasebeciler Federasyonu standartlarıyla Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu standartları çok yakınlaştı. Burdaki BDS 260 yerine a260 yazın aynı şey geliyor aynı metin birebir karşınıza çıkmakta. Bir yakınlaşma projesi sonucunda oldu. Ama dediğim gibi öncelikle genel ilke ve sorumlulukları belirtiyor daha sonra yani BDS 200'ler dediğimiz 200'lü gruplar daha sonra 300'ler 400'ler ve 500'ler de grupta bu işi nasıl yapacaksın? Ama dediğim gibi bu iş bir denetim rehberi niteliğinde değil ilke bazlı yani denetçilerden bu ilkelerden denetim rehberi oluşturmasını istiyor. 300'ler 400'ler ve 500'ler bu uygulamaya yönelik 300'ler genel hakları belirtiyor örnek verirsek önce işi planla diyor, riskleri değerlendir diyor, bu risklere karşılık ver diyor, bulguların sonucunda elde ettiğin varsa yanlışlıkların, yanlışlıklarının sonucunu değerlendir diyor. Bu BDS 500 dediğimiz kesim ise 300'ün detayına girmiş durumda daha spesifik dış teyitler nasıl kullanılacak analitik prosedürler nasıl işleyecek bunları vermekte.

Şimdi 600 nolu standart dese, denetçi bazen bir uzman kullanabilir, örneğin işte altın maden çıkartıyorsunuz o altının değerini bilmeniz gerekiyor bir uzmandan faydalanacaksınız. Veya bir denetime gittiniz orda bir iç denetçi var iç denetçinin çalışmalarını kullanmak istiyorsunuz veya o iç denetçiden bazı işçiler istiyorsunuz işte o size bu standartları ne zaman kullanabileceğinizi hangi şartlar altında nasıl kullanacağınızı gösteriyor.

700 nolu standartlar ise raporlamaya ilişkin tüm işlemleri yaptık bulguları bulduk ve raporu nasıl düzenleyeceğiz? Şimdi bağımsız denetim standartları bir kere default olarak başlangıçta

denetçinin olumlu görüş vereceğini düşünür. Yani siz işe başlamıyorsanız. Olumlu görüş vererek olur. Yani çok istisnalar dışında orda kanıt buldukça görüşünüz değişir. Onun için de standartların yapısında öyle birşey vardır önce olumlu görüş var daha sonra hemen olumlu görüşün dışındaki görüşlere ilişkin bilgiler verilmekte işte 720 de bazen bu bağımsız finansal tablolar yönetim faaliyet raporu gibi bir raporlar içerisinde yer almakta. O zaman denetçiye diyor ki o diğer bilgilere de bak. Yani diğer bilgiler yüzünden senin raporun da arada kaynamasın o bilgiler bu raporda bir yanlışlık varmış gibi bir algı yaratmasın.

800’lerde denetçi her zaman tüm finansal tabloları denetlemeyi bilir. Olur ya sizden sadece bir gelir tablosunu denetlemenizi isteyebilir. Veya özet bir tablo denetlemenizi isteyebilir. Veya finansal tabloların tamamı değil de bana alacaklar kalemi ile ilgili bir denetim yap diyebilir. Orda BDS’leri nasıl kullanacağınız ile ilgili görüşler verilmekte. Dediğim gibi Türkiye’ye mahsus olmak üzere ve Almanya’da da var riskin erken saptanması için, Türk Ticaret Kanunu’nda da var. Bu uygulama da bir Almanya da bir Türkiye de var benim gördüğüm kadarıyla. Biz de bunlara ilişkin bir kurul kararı çıkardık denetçilere yol göstermek üzere. Bu da dediğim gibi bağımsız denetim standartları kapsamında bir düzenleme olmuş oldu. Şimdi bunun dışında dediğim gibi 2000 sayfalık bir külliyattan bahsediyoruz. Sınırlı bağımsız denetim standartları mevcut. Biraz önceki bağımsız denetim standartları ile verilen güvenceden daha az daha böyle az tekniklere başvuruyorsunuz ve daha az denetim kanıtı elde ederek bir görüş ortaya çıkartıyorsunuz. Ve okuyucuyu da bu şekilde uarıyorsunuz yani diyorsunuz ki bu bağımsız denetim değil bu daha az teknik kullanılmasını gerektiriyor. Ben burada daha az bir güvence veriyorum sana riski daha fazla aldım. Farkında ol diye. İşte sınırlı denetim standartları da iki türlü denetim standardı olarak karşımıza çıkıyor 2400 nolu ve 2410 nolu standart. SPK döneminde 2410 nolu standart kullanılıyor ara dönem döneminde. Çünkü yıllık finansal tabloyu denetleyen denetçi aynı zamanda ara dönem finansal tablolarını denetliyor. 2400 nolu standart ise sizden sadece review istemiş olabilir yani adam bankadan kredi alacaktır bağımsız denetim bana çok maliyetli bankada kabul ediyor gel sen bana sınırlı bağımsız denetim yap ve benim tablolarımı denetle ordada eğer siz yıllık finansal tabloların denetçisi değilseniz 2400 nolu standartı uygulayacaksınız.

Bunun dışında standart güvence denetimleri var güvence denetimi dediğimiz sadece finansal bilgiler değil iş kontrolü denetimi olabilir, işte dediğim gibi sera gazının beyanının denetimi olabilir, hizmet kuruluşlarının kontrollerine ilişkin denetim olabilir, geleceğe yönelik finansal bilgilerin denetimi olabilir. Orda daha çok varsayım var, tahmin ve bir izahnamede yer alan bir proforma finansal bilgilerin denetimi olabilir. Siz bir şirketi alırsınız ama ben bu şirketi daha önce alsaydım ben finansal tablolarım nasıl olurdu? O da 3420 nolu standart sera gazının beyanına ilişkin standart 3410 veya siz mastercard bankalar visa kullanıyor mastercard kullanıyor banka denetçilerinin visayı ve mastercardı denetleme imkânı yok. O noktada 3402 nolu yani master ve visa card kendi denetimini yaptırıyor. Siz ordaki raporları kullanıyorsunuz. Aynı bunun muadili bağımsız denetim standartlarında 4200 nolu standart mevcut. İki standartımız daha var 4400 ve 4410. Aslında bunlar kamu açısından bunlar bir denetim ama dediğim gibi burada güvence verilmiyor. Denetçi bir usule uygun olarak işlem yapıyor ve işlem sonucunda diyor ki ben alacaklara şu hususu buldum. Şu prosedür gerçekleşti bulguları bu 4410 nolu standarta denetçinin muhasebe ve denetim bilgisinden yararlanarak oradan bir finansal tablo oluşturmada yardımcı olması isteniyor. Ona ilişkin de yayınlayacağımız standartlar. Bu son iki grup için dediğim gibi kamu görüşüne açılmamıştır ve standart isimleri de nihai değildir. Kurumumuzun vereceği kararlara bağlıdır. Bütün bu işlemleri denetçi hangi çatı altında yapacak? Etik kuralları bizim çıkartacağımız bağımsız denetçi içi etik kurallarına uyarak yapacak.

Çok teşekkür ediyorum.

BAĞIMSIZ DENETİM VE TASDİK DENETİMİNİN KARŞILAŞTIRILMASI**Mehmet Nadi ABBASOĞLU (YMM, Bağımsız Denetçi)**

Teşekkür ediyorum Sayın Başkan. Zannediyorum sempozyumun yedinci ve son konuşmacısıyım. Üçüncü günün daha doğrusu son yedinci sempozyumun son konuşmacısıyım. Öncelikle şunu belirtmek istiyorum, toplam otuz yıllık meclisteki tecrübemin yirmi yılını yeminli mali müşavirlikte on beş yılını SSK denetiminde son bir yıldır da bağımsız denetim içerisinde fiilen bulunmuş bir kişi olarak, birtakım değerlendirmelerde bulunmak istiyorum. Hocalarımız bilimsel olarak bundan önce ki toplantılarda denetim üzerinde ağırlıklı konuşmalar yaptılar. Ben bu konulara çok fazla değinmeden bizim pratikte karşılaştığımız güncelde yaşadığımız ayrılıklar, farklılıklar veya örtüşen konular neler onlara değinmek istiyorum.

Bildiğiniz gibi bağımsız denetim yeni Türk Ticaret Kanunu açısından zorunlu bir denetim. Hepinizin malum olduğu üzere kanunun ilk çıktığı günlerde hiçbir istisna olmaksızın tüm şirketlerin bağımsız denetime tabii olacağı gibi bir düzenleme içeriyordu. Bu düzenleme de ülkemiz açısından çok fazla uygulanabilir olmadığı ve bunun bir kamu yararı da gözetmediği göz önüne alınarak geldiğimiz nokta itibari ile kanunda yapılan değişiklikler ile kamu yararı esası dikkate alınarak bağımsız denetim Kamu Gözetim Kurumu tarafından denetlenen şirketler için zorunlu hale getirilmiştir. Oysa 3568 sayılı kanunla getirilen tam tasdik ise kanunun özünde olan ve daha sonraki yönetmelik ve tebliğler ile yapılan düzenlemelerle mükellefler açısından ihtiyari olarak uygulanmaktadır.

Hepinizin malumu ilk çıktığı andan itibaren tebliğlerde tam tasdiğin zorunlu olması yönünde Maliye Bakanlığı bir irade beyan etmişti. Bu düzenlemeyi de tebliğ ile yapmıştı ancak daha sonra bu tebliğ aleyhine yapılan düzenleme itirazla dava ile birlikte tam tasdik tamamen ihtiyare hale getirilmiştir. Ancak 3568 sayılı kanunda yer alan düzenlemede yeminli mali müşavirler tarafından yapılacak tasdik işleminin kamu kurum ve kuruluşları tarafından denetlenmiş kabul edilen işlem olduğu belirtilmektedir. Bu şu manaya gelmektedir yeminli mal müşavirler gerçekte kamu otoritesinin yetkisinde ve görevinde olan bir konu üzerinde kamu tarafından yetki içermek suretiyle yani yetki kullandırılmak suretiyle kamu adına yetki kullanılmaktadırlar. Şimdi bağımsız denetim ile tam tasdik arasında meslek mensubu açısından farklılıklar mevcuttur. Yine hepimizin bildiği üzere tüketici hak kanunun ilk çıktığı şeklinde Ticaret Kanunu meslek mensubunu bağımsız denetimi 3568'e göre SMM ve YMM'lerden oluşan bir şirket olarak tanımlamıştı.

Bu tanım da bizler açısından doğru bir tanım değildi. Neden değildi? Evet, bağımsız şahısların veya bireylerin tek başına yapmaları gereken veya yapabilecekleri bir meslek dalı değildir mutlaka, kamu gözetimden arkadaşlarımızın da belirttiği gibi mutlaka ama mutlaka kurumsallaşmanın hatta bu kurumsallaşmanın globalleşen dünyada daha da globalleşmeye yönelecek doğrult... olmasına gereken bir yapıya doğru gitmesi gerekiyor. Ancak tanım itibari ile bunun bağımsız denetçinin bir şirket olarak tanımlandırılması bize göre yanlıştır. Daha sonra Ticaret Kanunu'nda yapılan değişiklikle bu yanlıştan dönüldü. Bağımsız denetçi aynen 3568 sayılı yasada olduğu gibi meslek mensuplarından teşkil edebileceği söylendi. Bildiğiniz gibi tam tasdik hizmetini sadece 3568 sayılı kanuna göre yeminli mali müşavirlik ruhsatı almış olan kişiler yapabilmekte bağımsız denetimi ise yine 3568 sayılı kanuna göre serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik ruhsatını almış olan meslek mensupları tarafından yerine getirilmektedir. Bağımsız denetim de tam tasdiğin doğurduğu denetim sonuçları açısından irdelediğimizde karşımıza şöyle bir durum çıkmakta hepimizin bildiği gibi bağımsız denetim uluslararası denetim standartlarına uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları ve Uluslararası Denetim Standartları'na göre yapılan bir denetimdir. Ve sonucunda hitab ettiği kitleye makul bir güvence

vermektedir. Bu makul güvence yapılan denetimin denetim standartına göre veya denetim aralığına göre kişiden kişiye veya şirketten şirkete değişebilmektedir. Ama tam tasdikte vergi matrahının vergi kanunları çerçevesinde doğru ve kesin olarak tespit edilmesi gerekmektedir. Bağımsız denetimde makul bir güvence ile karşı tarafa bir denetim sonucu sunarken tam tasdikte doğru ve kesin bir hüküm ifade eden bir rapor vermeniz gerekmektedir. Her iki denetim, hem bağımsız denetim hem tam tasdik denetimi değerlendirme ölçülerine göre de farklı ölçüler kullanılmaktadır. Bildiğiniz üzere tam tasdikte mevcut olan vergi kanunlarına göre vergi usul kanunlarındaki denetleme hükümleri baz alınarak değerlemeleri yapabilmekteyiz. Ve dönem karını veya kurum matrahını veya şahıs matrahını buna göre oluşturmaktayız. Oysa bağımsız denetimde yine TMS ve TFRS'ye göre mevcut olan değerlendirme hükümleri baz alınarak tespit edilmektedir. Bu da vergi matrahının veya düzenlenen bağımsız denetim raporu itibari ile sonuç olarak farklılıklara ve ayrılıklara sebebiyet vermektedir. İncelemeyi yapan denetçi açısından sorumluluklar ve ciddi farklar mevcuttur. Bildiğiniz gibi 3568 sayılı kanuna göre yeminli mali müşavirler yapmış oldukları denetimden denetimi yaptıkları kurumla birlikte müşterek ve müte..... kefildirler sorumludurlar. Denetim sonucunda ortaya çıkabilecek her türlü zararı maddi ve manevi tazmin etmek zorundadırlar. Tam tasdik denetiminin alıcısı genelde kamu olduğundan burda kamunun zararı söz konusu olduğundan yine mali müşavirler 6183 sayılı amme alacakları kanununa göre de takib edilmektedirler. Oysa bağımsız denetimde sorumluluk makul dediğimiz görüş ile sınır bir makul güvence ile tanımlanmaktadır dolayısıyla burda görüş verilen kurumla ilgili zarara uğradığını idda eden kişi ve kuruluşların sonradan açabileceği birtakım tazminatlar söz konusu olabilecektir. Tam tasdik denetiminde az önce söylediğim gibi hedef özellikle kamudur kamu otoritesine yapılan denetim söz konusudur. Oysa bağımsız denetimde özel anlamda şirket ortaklarının genelde ise şirket üzerinde hak ve menfaatleri bulunan kişiler hedef olarak seçilmektedir.

Bağımsız denetimde bildiğimiz gibi Ticaret Kanunu'na göre bir şirketin on yıl içerisinde yedi yıl üst üste denetimi yapıldığı takdirde bağımsız denetçinin değiştirilmesi gerekmektedir. Veya bu süreler ile Kamu Gözetimi Kurumu tarafından daha da aşağıya çekilebilmektedir. Ancak tam tasdikte tasdikini yaptığınız firma ile ilgili herhangi bir süre sınırlamasına tabii değilsinizdir. Şimdi bağımsız denetim ilke bazlı bir denetimi esas almaktadır. Bunun sonuçları şudur kural bazlı denetimde eğer denetim elemanı olarak denetimi yapan kişiyse vergi kanunları ile vergi kanunlarına sıkı sıkıya bağlısınız demektir. Yani kanunların veya bakanlığın öngördüğü düzenlemelerin dışına çıkmanız çok fazla mümkün değildir. Oysa bağımsız denetimde yer, zaman, kişi ve kuruluşa göre ve yapılan denetimin türüne göre sizin daha esnek davranma daha rahat hareket etme imkânlarınız söz konusudur. Oysa tam tasdikte böyle birşey söz konusu değildir. Tam tasdik hepimizin bildiği gibi verginin doğru alınması doğru hesaplanması ve vergide adalet prensibinin toplumda yaygınlaştırılması amacı ile kamu otoritesinin kendi elinde olan denetimi bir şekilde dağıtmasıdır. Ve burda amaç vergi adaletinin tabana yayılmasında yeminli mali müşavirlerden ve yeminli mali müşavirlik mesleğinden faydalanmaktır. Bağımsız denetimde bugün geldiğimiz nokta itibari ile SPK denetimine göre yapılan denetimlerde mutlaka birtakım zorunluluklar var.

Kamu Gözetimi Kurumu'nun çıkartmış olduğu daha doğrusu Bakanlar Kurulu'nun çıkartmış olduğu kararnameye göre bağımsız denetime tabii olan şirketlerle ilgili şu anda kamu yararı öngörülmüş değildir. Daha doğrusu Kamu Gözetimi Kurumu az önce arkadaşlarımızın belirlemiş olduğu bu yılsonu itibari ile hedeflenen 3500 bağımsız denetime tabii olacak şirketlerle ilgili kamu yararı ile ilgili henüz bir belirleme yapmamıştır. Bu neyi doğurmaktadır? Kamu yararına ilişkin bir belirleme yapılmadığı sürece bu şirketlerin denetimleri 3568 sayılı yasaya göre yetki almış meslek mensupları tarafından ferdi olarakta yapılabilir demektir. Yani herhangi bir

bağımsız, az önce zannedersen 122 olarak belirlendi sayı, sayısı 122 olarak belirlenen denetim şirketlerine ihtiyaç duymaksızın her bir meslek mensubu kendisi münferiden 2014 yılı sonu itibarı ile bağımsız denetimleri yapabilmektedir. Oysa biz biliyoruz ki bağımsız denetim mutlak surette kurumsal bir yapıyı gerektirir. Bu kurumsal yapının oluşabilmesi amacına ulaşabilmesi için de kamu kurumu tarafından bir an önce kamu yararı belirlemesinin yapılmasını ve denetimlerin buna göre yapılmasını hepinize saygılar sunuyorum, teşekkür ediyorum.

7. OTURUM SORU – CEVAP

Prof. Dr. Asuman ALTAY: Son oturumumuzun konusunu oluşturan bağımsız denetim mekanizmasını ve sistemini izlemek için, standartlar belirlemek amacıyla kurulmuş olan Kamu Gözetim Kurumu’nun çok değerli temsilcileri çeşitli yönleri ile ele aldılar. 2011’de henüz yeni kurulmuş olmasına rağmen çok pozitif temellere oturan ve mesleği tanıyan insanlar tarafından da temsil edilmesi açısından da daha büyük bir önem arzeden kurum burada analiz edimeye çalışıldı. Şimdi sorular kısmına geçmek istiyorum.

Soru (Prof. Dr. Üstün DİKEÇ): Üstün Dikeç, emekli maliye bölümü öğretim üyesi ve aynı zaman da YMM ve bağımsız denetçiyim. Benim çok ciddi ikilemim var kurulla ilgili olarak. Çeşitli toplantılarda da bunu söylemeye çalıştım ama bir türlü cevap alamadım. Seyit Ali Bey’den de alamadım Sayın Başkan’dan da. Bunlardan bir tanesi kurumun Maliye Bakanlığı ile ilgili çelişkileri. Çünkü Sayın Abbasoğlu da açıkladı. Hedefler farklı denetim açısından. İkincisi Sermaye Piyasası Kurulu ile ilgili olan ilişkilerinizde ikilem var. Çünkü Sermaye Piyasası Kurulu sadece benim yetiştirdiğim bağımsız denetçiler iş yapar diye bir sav ile sürüyor. Biliyorsunuz aşamalarda da çeşitli sorunlar çıktı. Üçüncüsü de siyaset bakımından. Bu çok büyük, bir önemli olay. Ben kamu ihale kuruluşunda bizzat yer alan 4 üyeden birisiydim. Daha kurul kuruldu. Sizler gibi çok değerli çalışmalar yaptık. Fakat daha kurul kurulduğundan itibaren zayıflayarak siyasi etkilerden dolayı kapsam daraldığından dolayı bugün kamu ihale kurumu resmen ihalelere katılan kuruluşların şikâyet mercii haline geldi, korkum o. İkinci bir sorum da bir bağımsız denetçi olarak ben nasıl bir güvence isteyebiliyorum. Bir tanesi 7328 tane bağımsız denetçi ünvanı verdiğinizi söylediniz. Fakat bizim bildiğimiz kadarıyla uygulamada 2500 şirkete getirilen sınırlamalarla yaklaşık 2500 şirket bugün bağımsız denetime tabi olacağı söylendi. Duyduklarımı söylüyorum. Dolayısı ile üç misli bir oran var. Artı Sayın Kayı’nın söylediği gibi dört bağımsız şirket kurumsal olarak bağımsız denetimleri üstleniyor. Dolayısı ile 7328 tane bağımsız denetçi bu dört kuruma bağlı değilse ne yapacaklar? Nasıl çalışacaklar? İkincisi de sorumluluk bakımından Sayın Abbasoğlu biraz açıkladı ama tam mesuliyet, müşterek bir sorumluluk var. Burada eğer beğenmezse ben inceleme yaptığım zaman, sene içerisinde eğitim yapılacak bu kuruluşa göre bu kurumun bilgileri dâhilinde, eğer ben kısmen kabul veya ret verirsem veya sene içinde denetimden vazgeçersem, sene sonunda bir dahaki sene bağımsız denetçi olarak benimle sözleşme yapmayacaktır. Bu gibi kurumlarda ne gibi güvence veriyorsunuz onları öğrenmek istiyorum teşekkür ederim.

Soru (Abdullah KİRAZ): Abdullah Kiraz, Gelir İdaresi Başkanlığı’ndan. Şimdi bu muhasebenin vergi için mi, ticari muhasebe için mi konusu ilk bu konular açıldığında önemli bir tartışma konusuydu. Yasal değişikliklerle Vergi Usulü Kanunu’na atıfla muhasebenin tutulma süreçleri tanımlandı. Şimdi bağımsız denetiminin konusu hepimizin malumu olduğu üzere, finansal tablolar bağımsız denetimlere tabi tutulmaz. Finansal tablolar nasıl oluşur? Muhasebe işlem süresinin ilk adımından başlar. Son adımına kadar devam eder. Muhasebe işlem süreçlerinden bağımsız değil. Kamu gözetimi olarak muhasebe ve denetim standartları yayınlıyoruz. Her bir unsurla ilgili nelerin dikkat edileceği hangi standartların uygulanacağını belirtiyoruz ama bugün örneğin 94 yılı itibariyle yürürlüğe giren tek düzen muhasebe hesap planı ve çerçevesi dediğimiz her bir hesabın işleyişinin ve dikkat edilecek hususların dikkate alan bir uygulamayı biz kamu gözetiminin kaynakları arasında rastlayamadık. Örneğin bir 153 stoklar hesabının kaydı sırasında en önemli unsur olarak stoklar standardında belirttiğiniz örneğin finansal maliyetler, finansman giderleri, stok maliyetine dâhil edilmeyecek farklı tutulacak gibi ayrımı kurum olarak biz bir tek düzen hesap çerçeve planı gibi yayınlamayı düşünüyor musunuz? Bir de Sayın Üstün Hocamın sorusu da önemli. Bağımsız, bağımsızlık, en başta bir denetçi için bağımsızlıktan bahsedebilmek

için ücretini aldığı yerin denetlediği şirket olması ayrı bir engel konusu olmayacak mı? Bunu da sormak istiyorum teşekkürler.

Soru (Veysel ÇIPLAK): Bağımsız denetim güvence hizmetleri ile yeminli mali müşavirlerin yaptığı tam tasdik faaliyetlerini kapsıyor aslında. Çünkü daha genel bir güvence veriyor. Ancak bu bağımsız denetim faaliyetleri biraz 3568’de bir atıf yapılmadığı için mükellefler aynı zamanda bağımsız denetime tabi olsalar dahi vargi idaresi karşısında biraz daha rahatlamak için tam tasdik yaptırmak zorunda kalıyorlar. Eğer ki 3568’le bir bağlantı kurularak bu maliyetten kurtarılabilir mi bu mükellefler? Bu birinci sorum, tam tasdik açısından sadece diyorum. İkinci sorum da bağımsız denetim 610 standardı iç denetim faaliyetlerinden yararlanma standardı var. Sonuçta iç denetim de uluslararası iç standartlara göre yapılıyor. Ve bağımsız denetim de uluslararası standartlara göre yapılıyor. Bir kesişme noktası var. Eğer ki iç denetim olgunluk seviyesi yüksek ise bağımsız denetimin işini kolaylaştırıyor hem de yanlışlık riskini düşürüyor. Fakat iç denetçi sınava girip kazansa dahi SMM, YMM olmadığı için yetkilendirilemiyor. İç denetçiler de buna dahil edilebilir mi? Sayın Osman Dereli Üstadıma soruyorum.

Soru (Prof. Dr. Ziyaettin BİLDİRİCİ): Ziyaettin Bildirici, Anadolu Üniversitesi. Ben şimdi iki konuda sayın Kamu Gözetim Kurumu’ndaki yetkili arkadaşlara, başkan yardımcıları ve daire başkanlarına, hangileri uygun görürse tabi. İki soru sormak istiyorum. Bir tanesi şu, şimdi bu anonim şirketlerin denetimi konusu ilk ticaret kanununda vardı. Evet, o kaldırıldı. Ama şuanda sadece ciroya çalışan sayısına bağlı olarak bir denetim söz konusu. Anonim şirketler yasal düzenleme oldu ancak halen anonim şirketler denetim dışı kalmış bulunmakta, bu ciroların veyahut da çalışan sayısı konusunda. Acaba bir düzenleme düşünülüyor mu? Yoksa anonim şirketler böyle devam edecek mi? Birisi bu. Diğer bir konu bütün bağımsız denetçiler için geçerli bir olay. Bu yeminli mali müşavirlerle ilgili sorumluluk Danıştay tarafından, vergi mahkemeleri sonra Danıştay tarafından çeşitli kararlar verildi. Orada sınır çizildi, yasadaki şeyle beraber. Ama bu bağımsız denetçilerin sorumluluğu standartları belki, Sayın Mehmet Şirin Hocam o konuda cevap verebilir. Yani bu görüş verme olumlu görüş ve olumsuz görüş veyahut şartlı görüş. İyi ama sınır yine bütün bankalara karşı bütün alacaklara karşı yönetimde olmayan diğer ortaklara karşı bir sorumluluk söz konusu. Verdiğiniz raporlamada daha sonra problem çıkarsa. Mesela Amerika’da Enron olayında olduğu gibi. O zaman ne olacak? Bunun yükü bağımsız denetçilere yüklenirse çok büyük bir yük. Bu konuda görüşlerini rica ediyorum. Teşekkür ediyorum.

Soru (Prof. Metin TAŞ): Bir tek soru soracağım. Bu bağımsız denetim ile ilgili SPK kapsamında olmayan firmalarla ilgili bir takım ölçütler belirlendi. Bağımsız denetim yaptırılmamasının yaptırımı bildiğim kadarıyla 4 bin civarında bir para cezası. Bağımsız denetimin yaptırılması ise 20 bin lirayı aşan asgari bir maliyet. Bu çelişkiyi nasıl aşmayı düşünüyorsunuz teşekkür ederim.

Cevap (Osman DERELİ): Teşekkür ederim Hocam. Şimdi Üstün Hocamın sorusu ile Abdullah Beyin sorusu benzer çerçeveydi. Maliye Bakanlığı ile ilgili çelişkiler diye ifade etti Hocam. Vergi, muhasebe, tek düzen hesap planı. Şimdi sunumumun sonunda vardı ama süre nedeniyle hızlı geçtim orayı. Zamanında tek düzen hesap planı bu alanda bir boşluk olduğu için Maliye Bakanlığı ön alıp bir tek düzen hesap planı yayınlamış. Tek düzen hesap planına baktığımızda aslında bakarsanız bugünkü standartlardan da çok da uzak değil, o yıllar itibari ile çok önemli çalışmalar yapılmış. Tek düzen hesap planı o yüzden bizim için bir avantaj. Fakat vergi ile muhasebenin bakış açıları ve sonuçları farklı. Vergi devletin vergi gelirlerini sağlamak amacıyla Vergi Usul Kanunu’ndaki değerlendirme ölçülere verginin bakış açısı sıkı kurallar koyar, vergisini korur, vergisini almaya kalkar. Ama muhasebe devlet için, yatırım için, şirket için, ortak için, birçok kişi için, toplum için gerekli bir şey. Yani o şirket ne durumda. Şirketin yapısı ne? Verginin bakış açısının farklı olması doğal, muhasebenin bakış açısının farklı olması doğal. Dolayısı ile aslına

bakarsanız bir çelişkiden bahsedemeyiz. Yani maliyenin bakış açısı farklı, maliye vergisini koruyacak. Ben yıllarca gelir idaresindeydim, maliye kökenliyim, eski hesap uzmanıyım. Dolayısı ile maliyenin bakış açısı farklı o alanını koruyacak. Muhasebe herkes için geçerli şirket patronundan ortağından herkes için geçerli. Bu anlamda bir çelişki olduğunu düşünmüyorum. Daha sonra Sermaye Piyasası Kurulu, ilişkiler anlamında kısaca belirteyim. Şimdi kurumumuzun kurulmuş olmasıyla, iki senelik yeni bir kurum, bu alanda bizim tek fonksiyonumuz bağımsız denetim ve kamu gözetimi. Tabi sermaye piyasası kamu kuruluşunu yukarıdan aşağıya sayacak belki yirmi tane fonksiyonu vardır. İşte sermayenin tabana yayılmasını, halka arzlarını sağlayacak, türevleri onlarca fonksiyonu vardır. Bu yirmi fonksiyondan bir tanesi bağımsız denetimdir. Halka açık şirketler yönünden. Oysa bizim kurumumuzun en alt katından en üst katına kadar tek fonksiyonu bağımsız denetim ve kamu gözetimi. Dolayısı ile önümüzdeki süreçte bu yaşanan yetki karmaşasının aşılabileceğini düşünüyorum. Bu şekilde yaklaşıyorum.

7328 denetçi nasıl çalışacak. Şimdi Hocam şöyle tabi şimdi şuan herkes yetki almaya imkân kavuşunca, bu işi yapmayı düşünen yapmayı düşünmeyen, bu şekilde bu belgeyi alma imkânı olan herkes bu belgeyi alma yolunu tercih ediyor. Ama takdir edersiniz ki bunların çoğu bu işi yapmayacaktır. Bu işi yapmak hevesinde olanların da, buradaki konuşmacılar dile getirdi, ağırlık olarak kurumsallaşmaya önem vermek gerekir. 4 büyüklerin dünyada Türkiye’de payı büyük. Bu payın dağılımı ancak kurumsallaşma ile insanların, bağımsız denetçilerin bir araya gelip bir bağımsız denetim kuruluşları oluşturması ile ancak mümkün hale gelir diye düşünüyorum. Ama işte biraz önceki soruya da paralel olmuş olsun. Bu kamu gözetimi sınırlarının dışında kalan anonim şirketler konusunda bir Ticaret Bakanlığı’nın çıkarmakta olduğu bir yönetmelik olacak ama henüz biraz ötelendi. Bu yönetmelik ile birlikte bağımsız denetçiler tarafından bu anonim şirketlerin denetimi sınırlı, bağımsız denetim standardımız var bizim, 2400 nolu standart, o standart çerçevesinde yapılacak olursa aslında o yetki alan insan eski meraklılık gibi geniş bir çalışma sahası doğmuş olacaktır. Bir de YMM sorumluluk konusunu kısaca değineyim. YMM’lerin sorumluluğu sınırsız gibi gözükse de aslında burada şunu dile getirmek lazım. Sınırı olmayan çok geniş bir sorumluluk aslında hiç sorumluluk yok gibidir de okunabilir. Yani bu YMM sorumluluğunun köşesinin sınırının belli olup daha netleşmiş olması gerekir. Bundan da devletin hesap sorabilmesi gerekir. Sınırlı çerçevede bir sorumluluk verip o sınırlılık çerçevesinde hesap sorabilmesi gerekir. Bu anlamda bu sorumluluk sahasının çok geniş olduğunu düşünüyorum. En temel soruyu son Hocamız sordu. Bağımsız denetimle ilgili olarak yaptırımsak, yaptırılmadığı zaman bunun karşılığı ne olur. Aslında bakarsanız bunun cevabını Türk Ticaret Kanunu’ndan vermeye çalışalım. TCK bağımsız denetimlerin yapılmadığı zaman finansal değerlerin yok hükmünde olduğunu söylüyor. Yok hükmünde olmak nedir? O finansal tabloya bakarak herhangi bir tasarrufta bulunamazsınız. O finansal tablo yok hükmünde oluyor. Buradan uygulamada birazcık da bu sorunun cevabı bulunacak diye düşünüyorum. O finansal tabloya bakarak belki bir kar dağıtamazsınız. O finansal tabloya bakarak belli bir kredi başka tür işlemler de yapamazsınız. Ama bunun cevabı evet biraz flu. Ben bu noktadan sonra sözü diğer arkadaşlara bırakayım.

Cevap (Mehmet KAYA): Şimdi tek düzenle alakalı olarak değerli hocalarımızdan ya da kamu yöneticilerinden bir soru oldu. Tek düzenle alakalı olarak kurumda yürütülen bir çalışma var ama bununla alakalı olarak şu tarih bu tarih dememiz mümkün değil. Çünkü işin içinde yetki boyutu var Maliye Bakanlığı’nın o konudaki yetkilere sahip olması, diğer kamu kurum kuruluşlarının bu konuyla ilgili hesap planlarının olup olmaması veya onların dışında kalan genel uygulamaya tabi, TTK’ya tabi kurumların tek düzen oluşturma çalışması, elde dolaşan bir metin var ama bu taslak. Şuan dediğim gibi olayı bir yetki boyutuyla da değerlendirmek. Ve muhakkak tüm ilgili kamu kurumlarıyla bir araya gelerek böyle bir çalışmaya karar vermek lazım. Çünkü artıları var eksileri

var dünyada bu işi uygulayanlar var uygulamayanlar var. Bu anlamda belki böyle bir sempozyumu da belki tek düzen konusu için değerlendirmekte fayda var. Çünkü muhasebeye, denetime ömürlerini vermiş hocalarımız bizden daha iyi bilirler. Bu tek düzen uygulamalarının muhasebe eğitiminde çok büyük katkıları olduğu, denetimi ve muhasebeyi takibi çok kolaylaştırdığı ortada. Ama bunun dışında bir takım olumsuz yönleri de olabilir o yüzden dediğim gibi hem yeki boyutuyla, hem artıları eksileriyle etraflıca değerlendirilmeyi hak eden bir konu. Şimdi AŞ'lerin denetimine değerli meslektaşım katkı verdi. Ben de şunu ilave edeyim. Bugün hani bir rakam, 2500. Şuan da en son kararname ile birlikte o sayı 3500 olarak tahmin ediliyor. Yani Mart ayında çıkan kararname ile birlikte o rakamın bin tane daha artmış olacağı bekleniyor. Şimdi 7500 tane denetçimiz var ama kişi başına bir kurum düşmüyor. Şimdi kurumlarımız, kriterleri dikkate aldığımızda çok büyük kurumlar yani bırakın Türkiye ölçeğinde AB ölçeğinde ABD ölçeğinde bile büyük cirolu, hasılatlı aktif büyüklüğünde veyahut da çalışan sayısından sahip firmalardan bahsediyoruz. Bu yüzden bunların tek denetçi ile zaten denetlenmesi de mümkün olmayabilir. Yani bunlara ekiple, kurumsallaşmış denetim mantığıyla bakmak lazım. O yüzden o sayının ben çok abartılı olduğunu düşünmüyorum. Kaldi ki değerli meslektaşımız Mehmet Şirin orada sunumları yaparken sadece bağımsız denetim standartlarından bahsetmedi. Diğer güvence denetimi hizmetlerden bahsetti, ilgili hizmetlerden bahsetti. Bunlar illaki yasal zorunluluk olduğunda yapılan hizmetler değil, güvence hizmetleri değil. Bunlar dünyada şu anda şirketlerin ihtiyaç duyup bağımsız denetim firmasıyla anlaşarak sözleşme hürriyetinde yaptıkları, hasılat kazandıkları denetim tipleri veya sözleşme tipleri. İllaki TTK'da bir madde olmasına gerek yok. Bu biraz da kurumsallaşmayla alakalı olarak bağımsız denetçilerimize, meslek mensuplarımıza, şirketlere daha fazla ürün sunabilmesiyle alakalı. Burada özellikle bir rakamı vermek istiyorum. Bugün Furtune dergisine baktığımızda en büyük denetim firmaları cirolarının sadece yüzde 20'sini zorunlu denetimlerden karşılıyorlar. Geri kalan yüzde 80 hasılat diğer hizmetlerden elde ediyorlar. Tabiki bunlar büyük firmalar, kurumsallaşmış firmalar ve o Know-How'ı farklı şekillerde illa bir yasal mevzuata gerek kalmadan kendilerine gelir olarak dönüştürebiliyorlar.

Şimdi iç denetçilikle alakalı Veysel Bey bir soru sordu. Elbette iç denetim çok önemli. İç denetim konsept olarak bağımsız denetim ile birbirini tamamlayan çok yönleri var. Zaten denetim komitelerinden falan bahsederken dünyadaki uygulamalardan bu ikisi iç denetim ile dış denetim arasındaki ilişkinin ne kadar önemli olduğundan bahsettik. 260 nolu standardımız var 610 nolu standardımız var. Tamamen bunu düzenliyor. Ama kanunda bu SMM ve YMM diye tanımlandığı için iç denetçilere özel olarak bir muafiyet ya da bağımsız denetim belgesini alma gibi bir durum kanuni düzenlemeyi gerektiren bir durum. Bu da takdir edersiniz ki bizim kontrolümüzün dışında olan üst iradeyle alakalı bir konu. Ama konsept olarak birbirine çok yakın ve tamamlayıcı unvanlar olduklarını ben de kabul ediyorum.

Bağımsız denetimin yaptırımıyla ilgili olarak zaten Osman Bey söyledi. Benim ilave etmek istediğim bir nokta var sadece. Bağımsız denetimi yaptırmadık ne olacak. Bunun faydası 2 lira, şunun 5 lira. Ben bunu ehliyetsiz araba kullanmaya benzetiyorum. Ehliyetsiz arabayla çıkarsınız, binlerce kilometre yaparsınız başınıza bir şey gelmez. Ama bin birde başınıza bir şey gelir, hayatınız kararabilir, problem yaşayabilirsiniz. Bu işe sadece şey olarak bakmamak lazım. Bunun cezai yükümlüğü nedir, şunun nedir? Büyük firmalardan bahsediyoruz. Büyük firmalar profesyonelliği de beraberinde getirmek lazım. Böyle konumlarda yani TTK'ya göre senin mali tabloların denetlenmemiş sayılıyor lafzıyla bir şirket yöneticisinin karşı karşıya kalması bence ciddi bir sıkıntı. Yani genel kurulunda ibra edilmeyi geçtim, kar payı dağıtmayı geçtim, böyle bir durumda kalmak ciddi bir sorun olur. Onu düşünenler varsa kendi bilecekleri iş. Ama ben dediğim gibi ehliyetsiz yola çıkmak istemediğim gibi, böyle mali tabloları denetlenmemiş bir şirket gibi

de yola çıkmak istemezdim. Bunun dışında kendi tercihleri, kendi seçimleri o konuda bir şey diyemem. Benim ilavelerim bu kadar onun dışında YMM'ler ilgili bölümleri arkadaşlar açıklarlar.

Cevap (Mehmet ŞİRİN): Şimdi bazı şeyleri açıklamak istiyorum. Bağımsız denetim mutlak güvence vermiyor. Çünkü diyor ki denetimin yapısal sınırları var. Yani siz Ziraat Bankası'na 400 kişiyle girseniz bile ben yüzde yüz burada denetim yaptım diyemezsiniz. En basitinden oradaki arkadaş hastalanmıştır, bakması gereken önemli bir belgeyi ihmal etmiştir. İnsanları kontrol edemezsiniz.

İki, bugünkü denetim yapısı büyük ölçüde örneklemeye dayanıyor. Yani burada istatistikteki hocalarımız bilir. Örneklemenin doğru olduğu yerde istediğiniz kadar doğru örneklemeyi seçin sizin yanlış sonuca çıkartma ihtimali vardır. Yani onun için mutlak güvence verilmiyor. Ama makul güvence de çok küçük bir şey değil. Yani denetimci elinden geleni yapması gerekiyor. Bu yüzde 90-95 aralığında geçiyor. Yani denetim riski diye bir kavramı ortaya çıkartıyoruz. Yani aslında denetçi bu noktada diyor ki benim zaafılarım var, okuyucuya. Senden benden her şeyi bakmış bekleme. Bu zaten 1900'lerin uygulaması, 1800'ler de belki böyle yazıda demiştir yani, ben yüzde yüz buna garanti veriyorum. Deuche Banka KPM 400 kişiyle giriyor ve kullandığı kelime makul kelime. Çünkü 400 kişi içinde bunların koordinasyon sorunu var.

Şimdi ücret sorunu bağımsızlık açısından en temel sorun. Ama yapacak bir şey yok yani teoride alternatifi yok. Yani repütasyon teorisi var. En güzel örneği Arthur Enderson. Onsiend der ki örneğin arkadaş, benim başıma sorun geldiği zaman ben iflas ediyorum. İşte Arthur Enderson vardı bir olay yaşadık tüm hepsi kayboldu. Yani bugün teorik olarak savunması ücreti firmadan alması bu repükasyon teorisine dayanıyor. Yani diyor ki firma ben o kadar büyüğüm ki bir firmadan sırf o firmanın işine gelecek diye rapor veremem, verirsem ben biterim zaten. Teorik olarak böyle diyor. Uygulamada kamu zaten bunu kısıtlıyor. Yani danışmanlık hizmeti verme diyoruz, şöyle eğitim verme diyoruz, muhasebesini tutma diyoruz. Yani bu ücret noktasında denetçiler sürekli olarak kısıtlanıyor. Ama bu aynı sorun işte kredi derecelendirme kuruluşları var. Parasını aldığı adama kredi notu veriyor. Birçok alanda kamu bunun iş yükünü ücreti şeyle yıkmış durumda. Alternatifi ne? Kamunun etkin olduğuna inanıyorsanız, bir havuz kurulur verilir. Ama teorik olarak zaten bunu savunmuyor. Yani biz Amerikan bazlı olarak aldığımız için böyle bir yaklaşımının etkin olmayacağı düşünüyor. Yani orada da rant paylaşımı olacak. Bu denetçi ziraata gitsin vs. yani bu alternatif olarak yok. Sistem buna mahkûm. Ama dediğim gibi bu reputasyon mekanizması ile işliyor.

Şimdi mesleki sigorta var. Bir denetçi açısından o kadar ... denetçiye yıkmak. Yani denetçi diyecek ki ben bağımsız standartlarına göre yaptım. Bunu kanıtlayacak. Denetçinin en önemli görevi bu. Yani oradaki bakan hakim de denetçinin bu işi gerçekten yaptığının. Bunun kriteri ne? Orada tecrübeli bir denetçi var ama o işe hiç girmemiş, ama işte o işin gerektirdiği tecrübeye sahip bir denetçi gidecek ve bakacak tek tek. Diyecek evet yapması gerekeni yapmış mı? Türkiye'de ben denetçilere dava açıldığını duymadım ama açılan dava ihmalden açılır. Öbür türlü kasta girer zaten. Yani Arthur Enderson olayında bile hakim neticede bile, batmıştır şirket ama nihai sonuç bulanıktır yani. Anlatabiliyor muyum yani? Genelde ihmalden açılır. Bir de kural. Bizde hep bir şeyin cezasına bakılıyor. Mesela ben Almanya'da bu soruyu sormuştum. Mesela demiştim ki riskin erken yönetim sistemi denetimini yaptırmasa ne olur bu şirket. Adam demişti ki Mehmet niye kuralcı gidiyorsun ki. Bu şirket battı, mahkemenin elinde. Bu işten zarar görenlerin elinde mükemmel bir done var. Adam riskin erken yönetim sistemini kanuna göre yapması gerekirken yapmamış. Bu şeyi bir yönetici almaması lazım, kurumsal olarak. Alıyorsa zaten büyük bir risk kurumsal olarak. Bu kadar, teşekkür ederim.

Cevap (Mehmet Nadi ABBASOĞLU): Şimdi yeminli mali müşavir olarak. Konu olarak da zamana ihtiyacımız var ama ben çok fazlada zamanınızı almak istemiyorum. Ben İstanbul Yeminli Mali Müşavir Odası'nın yönetim kurulu üyesi sıfatıyla da huzurlarınızda bulunuyorum. Şimdi bir katılımcı arkadaşımız şunu söyledi. Bağımsız denetim ile birlikte mükellefler tam tasdik külfetinden kurtarılamaz mı? Şimdi elimde bir takım istatistikler olduğu için onları belirtmek istiyorum. Şuan Türkiye'de yapılan tam tasdik sayısı otuz bin mükellefi geçmiş durumda. Fiilen çalışan yeminli mali müşavir sayısı ise iki binin üzerinde. Şimdi tam tasdik 1995 yılında uygulamaya başlandığını göz alırsak, on dokuz yıllık süre zarfında tam tasdik hangi noktaya geldiğini bu bize izah eder diye düşünüyorum. Konuşmamda da belirttim. Tam tasdik yaptırılması zorunlu değil. Mükelleflerin tamamen ihtiyarında. Ama bağımsız denetim zorunlu. Ben bu yıl itibarıyla hem tam tasdikini yaptığım hem bağımsız denetimini yaptığım firmalarım var. Ve bunlara ayrı ayrı rapor vereceğim. Ben bağımsız denetim ile ilgili raporu firma yetkilisine teslim ettim. Ama tam tasdik ile ilgili raporu henüz daha devlete vermedim. Bana mükellefim şu soruyu soruyor. Ben bağımsız denetim raporunu ne yapacağım. Ben açık söyleyeyim. Ben bağımsız denetim raporunun ne yapılacağı ile ilgili mükellefimin çok tatmin edici cevaplar veremiyorum. Ama mükellefim şunu biliyor. Tam tasdik raporu vergi dairesine veriliyor. Ve vergi matrahının doğru ve eksiksiz onaylandığı anlamına geldiğini çok çok iyi biliyor. Evet biz 1995 yılında tam tasdiğe başladığımız zaman, ki bende 1995 yılında yeminli mali müşavirliğe başlamış kişi olarak, bu psikolojiyi bildiğim için biliyorum. Mükelleflerin ilk bakış açısı şuydu. Biz devletle olan ilişkilerimizde artık bir aracı kullanmak zorundayız. Ve yeminli mali müşavirler de devletle bizim aramızda bir aracı. Çok kaba bir tabir olacak kimse yanlış anlamasın. Sanki tam tasdik ücretini devlete verilmesi gereken bir payın resmi olarak verilmesi gibi algılıyorlardı. Bugün geldiğimiz nokta itibarıyla şunu sevinerek söylüyorum. Mükelleflerimiz şunu söylüyorlar ücret noktasında bir takım sıkıntılar yaşıyoruz. Üstat diyor ben tam tasdikten vazgeçmek istemiyorum. Ben eve gittiğim zaman başımı yastığa koyduğumda başım rahat uyuyorum. Şunu demek istiyorum. Evet, tam tasdik veya bağımsız denetim hiçbir zaman bir birinin alternatifi değildir. Tam tasdik ceket. Bağımsız denetim mont veya başka bir şey değildir. Ama şunu söyleyebiliriz. Biri ceketse diğeri paltodur. Birbirinin tamamlayıcısıdır. Bunu biz zaman içerisinde uygulamalarla ancak görebileceğiz. Şuan için bu tür şeyler konusunda ben erken gibi düşünüyorum. Bizim SPK'dan kaynaklanan ciddi bir tecrübemiz var uzun yılların birikimi. Bağımsız denetim konusunda çok yeni olmamıza rağmen tam tasdikten kaynaklanan ciddi bir birikimimiz var. Bunların zaman içerisinde kullanılması ve değerlendirilmesi, mükelleflerin de artık vergi için muhasebe değil, toplum için, kendisi için, çalışanı için, bankalar için, finans kesimi için, mal alım satımında bulunduğu tüccar için, ihracat veya ithalat yaptığı yabancı firmalar için bir gereklilik olduğunu inandığı noktaya gelirsek, bizim bu tartışmaları yapmamıza zaten gerek kalmayacak. Şunu da belirteyim Türkiye'de bağımsız denetim yapan aynı zamanda tam tasdik yapan bigfore dediğimiz yabancı firmaların gelir kalemlerine baktığımız zaman bunların yüzde 60 gelirleri vergi tasdikinden, geri kalan gelirleri de bağımsız denetimden kaynaklanıyor. Yani uluslararası olduğunu Türkiye'de tam tersi bir durum söz konusu. Vergi geliri ağırlıklı olarak çalışıyor bu büyük firmalarımız. Bunlar zaman içerisinde mutlaka değişecektir. Ama şunu da unutmayalım bir vergi denetim raporu audit departmanı tarafından hazırlanırken, mutlak suretle denetim departmanı vergi departmanına gider ve şu soruyu sorar. Bu firmanın vergi hesaplamaları doğru mu der. İşte bu vergi hesaplamalarının doğruluğu, ilgili vergi denetimi tarafından yapılır. Biz bunu dar manada tam tasdik olarak görüyoruz. Bunu geniş manasıyla bağımsız denetim olarak yorumlayabilirsiniz. Bir şeyi daha belirtmek istiyorum. Yeminli mali müşavirlerin Danıştay kararları ile sınırlandırılmış bir sınırı şuan itibarıyla çok fazla söz konusu değil. Ama yeminli mali müşavirlerin takip usulü ile ilgili yani vergi ile ilgili usulü ile ilgili Danıştay bir takım kararlar getirdi ama bu meslek açısından çok fazla yeterli değil. Benim, oda görevlisi olarak, bildiğim

sekiz tane mali müşavirin çocuklarının babalarının mirasını reddettiğini biliyorum. Bu çok acı bir şeydir ama bir gerçektir. Babası ölmüş olan bir evlat veya bir eş, eşinin veya babasının mirasını bu sorumluluk uygulaması dolayısı ile reddetmektedir. Biz yeminli mali müşavirler olarak hiçbir zaman şunu söylemiyoruz. Bu sorumluluk çok geniş bir sorumluluk. Bunun sınırları bir şekilde çizilmeli. Evet, bununla ilgili benim yazılarım oldu, çok çalışmalarımız oldu ama maalesef geldiğimiz nokta itibarı ile bu sınırları kalemle izah edebilecek bir noktaya gelme ihtimalimiz olmadı. Yeminli mali müşavirlerin müşterek ve mütesait sorumluluğu yeni bir düzenleme yapıldı kadar bu şekilde devam edecektir. Sınırları çok geniştir. Uygulama alanı çok geniştir. Söylendiği gibi takibi veya takip edilmemesi çok fazla mümkün değildir. Tam tersine yeminli mali müşavirleri sürekli diri tutmaya yarayan, onların çalışmasında her an yapmış olduğu sorumluluğu hatırlatan bir uygulamadır. Dolayısı ile bu noktada biz çok fazla şikâyetçi değiliz. Uygulamanın devam etmesinden yana olduğumuzu da belirtmek isterim. Teşekkür ederim.

Prof. Dr. Asuman ALTAY: Yedinci oturumu çok değerli konuşmacıların çok değerli ve önemli katkılarıyla kapatıyoruz. Ben sabrınızdan dolayı çok teşekkür ediyorum.

SEMPOZYUMDAN FOTOĞRAFLAR



























6. OTURUM





















SAKARYA ÜNİVERSİTESİ İKTİSADİ ve İDARİ BİLİMLER FAKÜLTESİ MALİYE BÖLÜMÜ



29. TÜRKİYE
MALİYE SEMPOZYUMU
“Kamu Maliyesinde Denetim”



SAKARYA
ÜNİVERSİTESİ
İKTİSADİ VE İDARİ BİLİMLER FAKÜLTESİ
MALİYE BÖLÜMÜ



besiz
yayınları