

**T. C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİYE BİLİM DALI**

**KAMU MALİ YÖNETİMİNİN YENİDEN
YAPILANDIRILMASINDA GELİR DENETİMİNİN
DEĞERLENDİRİLMESİ**

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

Özgür Utku MACUNLUOĞLU

Bursa-2010

**T. C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİYE BİLİM DALI**

**KAMU MALİ YÖNETİMİNİN YENİDEN
YAPILANDIRILMASINDA GELİR DENETİMİNİN
DEĞERLENDİRİLMESİ**

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

Özgür Utku MACUNLUOĞLU

Danışmanı

Doç. Dr. Özhan ÇETİNKAYA

Bursa-2010

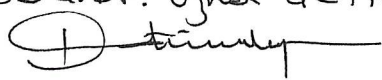
T. C.

ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Maliye Anabilim/Anasanat Dalı, Maliye Bilim Dalı'nda 700612005 numaralı Özgür Utku MACUNLUOĞLU 'nun hazırladığı "Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılmasında Gelir Denetiminin Değerlendirilmesi" konulu Yüksek Lisans..... (Yüksek Lisans/~~Doktora/Sanatta Yeterlik-Tezi/Çalışması~~) ile ilgili tez savunma sınavı, 05.08/20.10 günü 11.00 - 12.00 saatleri arasında yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin/~~çalışmasının~~ başarılı.....(başarılı/~~başarısız~~) olduğuna oybirliği.....(oybirliği/~~oy çokluğu~~) ile karar verilmiştir.

Üye (Tez Danışmanı ve Sınav Komisyonu Başkanı)
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi


Doc. Dr. Özhan GETİNKAYA


Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

Doc. Dr. Serdar Y. KAYGUSUZ


Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

Doc. Dr. Mehmet Uluca


Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

05/08/2010

ÖZET

Yazar : Özgür Utku MACUNLUOĞLU
Üniversite : Uludağ Üniversitesi
Anabilim Dalı : Maliye
Bilim Dalı : Maliye
Tezin Niteliği : Yüksek Lisans Tezi
Sayfa Sayısı : xi + 192
Mezuniyet Tarihi : / / 2010
Tez Danışman(lar)ı : Doç. Dr. Özhan ÇETİNKAYA

Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılmasında Gelir Denetiminin Değerlendirilmesi

Dünyadaki ekonomik ve teknolojik gelişmelerin bir sonucu olarak 1927 yılından günümüze etkin bir şekilde varlığını sürdüren 1050 sayılı kanunun yetersiz kalması ve mevcut ihtiyaçlara cevap verememesi nedeniyle 5018 sayılı kamu mali yönetimi ve kontrol kanunu yürürlüğe konulmuştur. Bu kanunla mali saydamlık, performans yönetimi, yeni bütçeleme süreci, iç ve dış denetim gibi pek çok kavram Kamu Mali Yönetim yapımıza kazandırılmıştır. Hesap verebilirlik ve mali saydamlık ilkeleri çerçevesinde kamu kaynaklarının daha etkin, daha verimli ve daha ekonomik bir şekilde kullanılması kanunun amaçlarının başında gelmektedir. Bu çalışmada, özellikle 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun unsurları ve getirdiği yenilikler gelir denetimi kapsamında incelenecektir.

Anahtar Sözcükler

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Mali Disiplin, Mali Saydamlık

ABSTRACT

Yazar : Özgür Utku MACUNLUOĞLU
Üniversite : Uludağ University
Anabilim Dalı : Public Finance
Bilim Dalı : Public Finance
Tezin Niteliği : Master Thesis
Sayfa Sayısı : xi + 192
Mezuniyet Tarihi : /.... / 2010
Tez Danışman(lar)ı : Assoc. Prof. Özhan Çetinkaya

The Evaluation Of Income Controlling In Restructuring The Public Financial Management

As a result of economic and technological improvements in the world ,1050 numbered code of law which had been in application since 1927, was obviously insufficient and could not be a solution to the needs . 5018 numbered law code ,which was about public financial management, was put into application .A lot of new concepts such as the financial publicity,performance management,re-budgetting, in and out inspection have been added to the financial managemet.In the framework of financial publicity and giving accouts, It has been aimed that public sources be used more productive and more economical . In this study the elements of 5018 law code and the new aspect will be worked on.

Key Words

5018 Numbered Public Financial Management and Control Law, Financial Discipline, Financial Transparency,

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	iii
ABSTRACT	iv
İÇİNDEKİLER	iv
KISALTMALAR	x
TABLolar	xi
GİRİŞ	1

I. BÖLÜM

KAMU MALİ YÖNETİM YAPISI VE REFORM ÇALIŞMALARI

I. KAMU MALİYESİNİN TANIMI VE TEMEL İLKELERİ.....	3
A. Kamu Maliyesinin Tanımı.....	3
B. Kamu Maliyesinin Temel İlkeleri.....	4
II. TÜRKİYE'DE YENİ BİR MALİ YAPILANMA İHTİYACI VE GELİŞİMİ	6
A. Dünyadaki Gelişmelerden Kaynaklanan Nedenler	6
B. Türkiye'deki Gelişmelerden Kaynaklanan Nedenler	8
C. Türkiye'de Kamu Mali Alanda Yapılan Reform Hareketleri	14
a) Reform Kapsamında Hazırlanan Raporlar	14
1. Hines Raporu	14
2. Neumark Raporu	15
3. Thornburg Raporu	15
4. Türkiye İktisadi Kalkınma Planı (Vaner Planı)	16
5. Barker Raporu.....	17

b) 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu	17
c) 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu	19
1. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Genel Esasları.	21
2. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve Getirdiği Yenilikler	28

II. BÖLÜM

YENİ KAMU MALİ YÖNETİM ANLAYIŞI ÇERÇEVESİNDE DENETİM YAPISI

I. DENETİM KAVRAMI VE TÜRLERİ	35
A. Finansal Denetim	36
B. Uygunluk Denetimi	37
C. Faaliyet Denetimi	38
D. Ekonomik Denetim	39
II. TÜRKİYE'DE 5018 SAYILI KANUN ÇERÇEVESİNDE DENETİM ANLAYIŞI	40
A. İç Kontrol Sisteminin İşleyişi	40
a) İç Kontrol'ün Tanımı, Yapısı ve İşleyişi	40
b) Ön Mali Kontrol'ün Yapısı, Tanımı ve Mali Hizmetler Birimi'nin İşleyişi	43
c) İç Denetim'in Tanımı ve İç Denetimin Kapsamları	47
1. Uygunluk Denetim	49
2. Performans Denetimi	49
3. Mali Denetim	49
4. Bilgi Teknolojilerinin Denetimi	49
5. Sistem Denetimi	50

d) İç Denetimde Görevli Memurlar.....	50
1. İç Denetçiler.....	50
2. İç Denetim Koordinasyon Kurulu ve Görevleri	54
B. Dış Kontrol Sisteminin İşleyişi	57
III. FARKLI ÜLKELERDE DENETİM YAPILARI	61
A. Kıta Avrupası Modeli	61
a) Fransa’da Denetim	62
b) İtalya’da Denetim.....	64
c) İspanya’da Denetim.....	65
B. Anglo Sakson Modeli	65
a) İngiltere’de Denetim	65
b) Amerika Birleşik Devletleri’nde Denetim.....	66

III. BÖLÜM

KAMU MALİ YÖNETİMİNDE GELİR DENETİM YAPISININ DEĞERLENDİRİLMESİ

I. GELİR DENETİMİ AÇISINDAN KAMU GELİRLERİNİN SINIFLANDIRILMASI	68
A. Kamu Gelirlerinin Sınıflandırılması	69
a) Vergi Gelirleri	69
1. Gelir ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler	70
2. Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler	76
3. Dahilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri.....	79
4. Uluslar Arası Ticaret ve Muamelelerden Alınan Vergiler	83
5. Damga Vergisi.....	85

b) Vergi Dışı Gelirler	87
1. Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	87
2. Alınan Bağış ve Yardımlar ile Özel Gelirler	88
3. Paylar ve Ceza Gelirleri	88
4. Sermaye Gelirleri	89
c) Diğer Gelirler	90
1. Borçlanma Gelirleri	90
2. Para Basmaktan Doğan Gelirler	91
B. 5018 Sayılı Kanuna Göre Gelirlerin Durumları ve Gelirlerin Toplanması İlkeleri	91
a) Gelir Politikası ve İlkeleri	92
b) Gelirlerin Dayanakları	93
c) Gelirlerin Toplanması Sorumluluğu	94
d) Özel Gelirler	95
e) Bağış ve Yardımlar	94
II. GELİR DENETİM MEKANİZMASININ İŞLEYİŞİ	96
A. Gelir Denetiminin Amacı ve Gelir Denetimi Uygulamaları	97
a) Gelir Denetiminin Amacı	97
1. Mali Amaç	97
2. Ekonomik Amaç	98
3. Sosyal Amaç	98
4. Hukuki Amaç	98
b) Gelir Denetimi Uygulamaları	98
1. Yoklama Yoluyla Denetim	99

2. İnceleme Yoluyla Denetim.....	101
3. Arama Yoluyla Denetim.....	103
4. Bilgi Toplama Yoluyla Denetim.....	105
5. Yaygın ve Yoğun Denetim.....	106
III. GELİR DENETİMİNİN KURUMSAL YAPISI.....	108
A. Hesap Uzmanları Kurulu.....	110
B. Maliye Teftiş Kurulu.....	114
C. Gelir İdaresi Başkanlığı.....	119
a) Gelir İdaresi Başkanlığının Amacı ve Görevleri.....	119
b) Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat Yapısı.....	121
c) Gelir İdaresine Bağlı Denetim Birimleri.....	122
1. Gelirler Kontrolörleri.....	123
2. Vergi Denetmenleri.....	125
D. Vergi Dairesi Başkanlığı.....	127
E. Geçmişten Bugüne Yapılan Reform Çalışmaları.....	129
a) W. Martin ve Frank C.E Cush Tarafından Hazırlanan Rapor.....	129
b) White Raporu.....	130
c) Adnan Başer Kafaoğlu Tarafından Hazırlanan Rapor.....	131
IV. GELİR DENETİMİ AÇISINDAN E-DEVLET UYGULAMALARI.....	132
A. E-Devletin Tanımı ve Amaçları.....	132
B. Türkiye’de E-Devlet Uygulamaları.....	135
a) Merkezi Nüfus İşleri Sistemi (MERNİS).....	136
b) Sağlık Enformasyon Sistemi (SES).....	138
c) Gümrük Bakanlığı Gümrük Sistemleri Otomasyonu (GİMOP).....	139
d) Ulusal Yargı Ağı Projesi (UYAP).....	140
e) İl Envanteri Modernizasyonu Projesi (İLEMOD).....	140

f) Polis Ağı Oluşturma Projesi (POLNET)	141
g) Tapu Kadastro Genel M¼d¼rl¼đ¼ Bilgi Sistemi (TAKBİS)	142
h) Milli Eğitim Bakanlığı B¼t¼nleřik Y¼netim Bilişim Sistemi (MEBSİS)	143
i) İnternet Tabanlı Saymanlık Otomasyon Projesi (say2000i).....	143
C. Gelir İdaresinde E-Devlet Uygulamaları.....	144
a) Vergi Daireleri Tam Otomasyon Projesi (VEDOP)	145
1. Vergi Dairesi Sistem Otomasyonu (VDO ve E-VDO)	147
2. Elektronik Banka Tahsilâtları İzleme Sistemi (ELBİTS)	148
3. İnternet Vergi Dairesi	148
4. Vergi Denetmenleri Otomasyon Sistemi (VEDOS).....	149
5. Veri Ambarı Projesi (VERİA)	149
6. Elektronik Muhasebe Kayıt Arşivi Sistemi (EMKAS).....	145
7. Nakil Vasıtaları Vergi Daireleri Otomasyon Projesi (MOTOP).....	145
8. Bilgisayar Destekli Denetim Projesi (BİDDEP).....	146
9. Çağrı Merkezi	151
10. E-Beyanname	152
11. E-Tahsilât, E-Haciz ve E-Fatura	153
b) Gelirler Kontrol¼rleri Başkanlığı Bilgi Sistemleri Projesi.....	154
V. GENEL OLARAK GELİR DENETİM YAPISININ İşLEYİşİNİN DEğERLENDİRİLMESİ ...	157
A. Kamu Mali Y¼netim Yapısının Yasal Açıdan Değerlendirmesi	158
B. Kamu Mali Y¼netim Yapısının Kurumsal Açıdan Değerlendirmesi.....	161
SONUÇ.....	166
KAYNAKLAR.....	170
EKLER.....	185
ÖZGEÇMİş	192

KISALTMALAR

Kısaltma	Bibliyografik Bilgi
a.e.	Aynı eser
a.g.e.	Adı Geçen Eser
BKK	Bakanlar Kurulu Kararı
193 s.GVK	193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
197 s.M.T.V.K	197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Kanunu
213 s.VUK	213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
233 s.K.İ.T.H. KHK	233 Sayılı Kamu İdari Teşebbüsleri Hakkındaki Kanun Hükmünde Kararname
488 s.D.V.K	488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu
1050 s.MUK	1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu
3065 s.K.D.V.K	3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
5018 s.KMYKK	5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
5345 s. Kanun	5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun
5520 s.K.V.K	5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
5602 s. Kanun	5602 Sayılı Şans Oyunları Kanunu
6326 s. Kanun	6326 Sayılı Petrol Kanunu
6802 s.G.V.K	6802 Sayılı Gider Vergisi Kanunu
7338 s.V.İ.V.K	7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu

TABLolar

Tablo 1 2009 Yılı Ücret Gelirlerine Uygulanacak Gelir Vergisi Oranları	73
Tablo 2 Vergi Denetim Kadroları	110
Tablo 3 Hesap Uzmanları Kurulunun Gerçekleştirdiği Vergi İncelemeleri	112
Tablo 4 2004-2008 Yıllarında Aktif Hesap Uzmanı Başına Düşen İnceleme Miktarı.....	113
Tablo 5 Hesap Uzmanlarınca İncelenen Mükelleflerin Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya Başvurma Oranları	113
Tablo 6 Teftiş Edilen Birimlerin Dağılımı (2004-2008).....	116
Tablo 7 Soruşturma Rapor Tür ve Sayıları (2004-2008).....	116
Tablo 8 Vergi İnceleme Sonuçları (2004-2008)	116
Tablo 9 2008 Yılında Gelirler Kontrolörleri Tarafından Gerçekleştirilen Çalışmalar	123
Tablo 10 2008 Yılı Vergi Türleri İtibariyle Vergi İnceleme Sonuçları	124
Tablo 11 2004 - 2008 Yıllarında Türkiye Geneline Yaygın ve Yoğun Denetim Sonuçları	126
Tablo 12 2008 Yılı Ülke Geneli Denetim Sonuçları.....	127

GİRİŞ

Son yıllarda çığır açan teknolojik gelişmeler sayesinde toplumların birbiriyle olan iletişimi büyük hız kazanmıştır. İnternetin yaygınlaşmasıyla global anlamda bilgi toplumları ön plana çıkmakta bilginin paylaşımında herhangi bir sınır tanınmamaktadır.

Teknolojik gelişmeler çerçevesinde kuşkusuz bireylerin kendilerini sürekli olarak yenileyerek mevcut sosyal ve ekonomik duruma adapte olması gerekmektedir. Yeniliklere açık olmak, sürekli olarak mevcut durumun üzerine koyarak gelişme sağlamak sadece bireylerle sınırlı kalan bir durum olmamalıdır. Bu yüzden gerek bireysel gerek toplumsal anlamda bir takım reformların gerçekleştirilmesi kaçınılmazdır.

Günümüzde özellikle gelişmiş ülkelerde mali reformlar düzenli bir biçimde takip edilmekte ve mevcut kanunlarda da ilgili revizyonlar yapılarak bu kanunların yürürlüğe girmesi sağlanmaktadır. Bu reformları gerçekleştirmek ve sürekliliğini sağlamak için her Şeyden önce güçlü bir finansal yapı olmalı ve reformların finansmanı sağlanmalıdır. Bu çerçevede devletin en önemli gelir kaynağının alınan vergiler olduğunu düşünülürse devletin varlığını sürdürebilmesi için izleyeceği vergi politikalarının ne kadar önemli olduğu anlaşılabilir.

Bilindiği zere, Türk Kamu Mali Yönetiminin temelini teşkil eden 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu 78 yıl gibi uzun bir süre uygulanmıştır. Çok kk değişikliklere uğrayarak günümüze kadar varlığını koruyarak yürürlükte kalan kanun güncelliğini yitirmiş artık mevcut süreçteki gereksinimlere cevap veremeyecek duruma gelmiştir. Söz konusu kanunun yerini alan 5018 sayılı Kamu Malı Yönetimi ve Kontrol Kanunu 2003 yılında kabul edilmiş ancak, 5436 sayılı kanun ile çok sayıda maddesi değiştirildikten sonra, 01.01.2006 tarihi itibariyle tamamen yürürlüğe girmiştir.

5018 sayılı kanun ile harcamacı kuruluşlar, uluslar arası standartlar ve Avrupa Birliği normları ön planda tutularak yeni bir bütçeleme süreciyle devletin kaynaklarının etkin kullanımı amaçlanmış ve etkili bir denetim mekanizması kurularak kanunun işlevselliğinin artırılması amaçlanmıştır. 5018 sayılı kanun bugün için kamu mali yönetimi uygulamalarını düzenleyen temel kanun niteliğindedir.

Çalışmanın birinci bölümünde; Kamu maliyesinin tanımı yapılarak ilkelerine değinilecek ve dünyadaki gelişmeler çerçevesinde ülkemizdeki yapı değerlendirilmeye çalışılacaktır. 5018 sayılı Kanun ile 1050 sayılı Kanunun karşılaştırılmasına yer verilerek ve mevcut yapıda neden Kamu Mali Yönetiminin yeniden yapılanmasına ihtiyaç duyulduğu anlatılmaya çalışılacaktır.

Çalışmanın ikinci bölümünde Türkiye’de yeni kamu mali yönetim anlayışı çerçevesinde denetim yapısı ele alınarak denetimin tanımı ve türlerine değinilecek ve 5018 sayılı kanunla Türk Kamu Yönetimi’nin değişmez kavramları arasına giren İç denetim ve dış denetim bağlamında denetim yapısı incelenecek ve çeşitli ülkelerdeki denetim yapılarıyla ilgili bilgi verilecektir.

Üçüncü bölümde ise, kamu mali yönetiminde gelir denetim yapısı kamu gelirleri çerçevesinde değerlendirilmeye çalışılacak 5018 sayılı Kanun ile paralel olarak oluşturulan yeni mali yapılanma teşkilatının incelemesi yapılacaktır. Teknolojik gelişmelerin devlet üzerindeki etkilerine e-devlet kavramı çerçevesinde değinilecek gelir denetimi olgusu e-devlet çerçevesinde değerlendirilmeye çalışılacaktır.

Özet olarak bu çalışmada 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun modern Kamu Yönetimine getirdiği yenilikler ve bu yeniliklerin Gelir Denetimi üzerindeki etkileri ele alınacaktır.

I. BÖLÜM

KAMU MALİ YÖNETİM YAPISI VE REFORM ÇALIŞMALARI

I. KAMU MALİYESİNİN TANIMI VE TEMEL İLKELERİ

A. Kamu Maliyesinin Tanımı

Kamu maliyesi incelemelerinin doğal çıkış yeri, toplumların iktisadi örgütlenmelerinde kamu kesiminin varlığına yol açan nedenlerin incelemesidir.¹

Kamu açıklarının finansmanı maliye politikasının temel araçlarından birisi olmalıdır. Bunu sağlamak için de, gelir ve borçlanma ile harcama politikalarının tutarlı ve etkin bir biçimde uygulanması gerekmektedir.² Bu bağlamda gelirin toplanması, harcamaların yapılması, açıkların finansmanı, kamunun varlık ve borçları ile diğer yükümlülüklerin yönetilmesi kamu maliyesinin kapsamı gereken işler ve görevlerdir.

Kamu maliyesi, merkezden ve yerinden yönetim esaslarına göre yürütülür. Kamu idarelerinin görevleri, ilgili kanunlarında açık olarak belirlenir ve kaynakların dağıtımında esas alınır.³

Genel anlamda merkezi yönetim devlet tüzel kişiliği adına tüm yetkilerin merkezdeki kamu idareleri tarafından kullanılması, tüm kararların merkezi idare tarafından alınması ve uygulanması anlamına gelmektedir.⁴

¹ Özhan Uluatam, “*Kamu Maliyesi*” Ankara, Savaş Yayınları, 1991, s. 3.

² A. Kadir İlbaş, Atilla İnan, Vural Şahbenderoğlu, “*Açıklamalı – Gerekçeli Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu*” Ankara, Kendi yayını, 2006, s. 17.

³ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu “*madde:4*”

⁴ Erdoğan Dedeoğlu, “*5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu*” Ankara: Adalet Yayınevi, 2009 s. 90.

Yerinden yönetim usulünde irade merkezdedir. Merkezce yönetilen birimlerin görev yetki alanları merkez tarafından sayılıp sınırlandırılarak belirlenir. Birimler, kendilerine bırakılan alanda kendilerine verilen görevleri, kendilerine tanınan yetkiler çerçevesinde yerine getirirler. Bu yönetim şeklinde yerel yönetimler kullandıkları yetkiler çerçevesinde, üstlendikleri görevleri yerine getirmekten sorumlu tutulurlar. O zaman yerinden yönetim merkezi idareden alınan bir takım görev ve hizmetlerin ayrı kamu tüzel kişilerine aktarılması durumudur.⁵

Devletin kuruluşuna esas olan bu ilke 5018 sayılı kanuna da yansıtılmıştır.

Kamu idarelerinin görevlerinin, kendi kuruluş kanunlarıyla belirlenmesi idarenin kanuniliği ilkesinin bir gereğidir. Kaynaklar kullanılırken yasal görevlendirmeler esas alınarak kamu idaresinin üstendiği görevlerin niceliği ve niteliği ile kamuya sunacağı hizmetlerin önceliği düşünülerek kullanmaları gereken kaynak miktarının saptanması öngörülmüştür.⁶

B. Kamu Maliyesinin Temel İlkeleri

5018 sayılı kanunda kamu maliyesi yedi temel ilkedен oluşmaktadır.

- Kamu malî yönetimi uyumlu bir bütün olarak oluşturulur ve yürütülür.
- Kamu maliyesi, kamu görevlilerinin hesap verebilmelerini sağlayacak şekilde uygulanır.
- Maliye politikası, makroekonomik ve sosyal hedefler ile uyumlu bir şekilde oluşturulur ve yürütülür.
- Kamu mali yönetimi Türkiye Büyük Millet Meclisinin bütçe hakkına uygun şekilde yürütülür.
- Kamu mali yönetimi mali disiplini sağlar.
- Kamu malî yönetimi ekonomik, malî ve sosyal etkinliği birlikte sağlayacak şekilde kamusal tercihlerin oluşması için gerekli ortamı yaratır.

⁵ Yerel Yönetim Araştırma Yardım ve Eğitim Derneği, “*Yerinden Yönetim Nedir ?*”, http://www.yayed.org.tr/genel/bizden_detay.php?kod=422&tipi=7&sube=0 , (16.06.2009)

⁶ İlbaş, a.g.e, s. 17.

- Kamu idarelerinin mal ve hizmet üretimi ile ihtiyaçlarının karşılanmasında, ekonomik veya sosyal verimlilik ilkelerine uygun olarak maliyet-fayda veya maliyet-etkinlik ile gerekli görülen diğer ekonomik ve sosyal analizlerin yapılması esastır.⁷

Bu ilkeler sırasıyla incelenecek olursa kamu maliyesi hakkında şu sonuçlar çıkartılabilir.

Mali disiplinin bir gereği olarak, mali yönetimin uyumlu ve bütünlük içerisinde oluşturulması ve modern bir mali yönetim anlayışına uygun bir şekilde izlenen mali politikalar birbirleri ile uyumlu olarak koordine edilmeli ve yürütülmelidir.

Kamu görevlilerinin kamu kaynaklarını verimli, ekonomik ve etkili bir şekilde elde edilmesi, kullanılması ve muhasebeleştirilmesi sürecinde, yine yasalarla yetkili kılınmış mercilerce yasaların öngördüğü şekilde hesap vermeleri sağlanacaktır.

Uygulanacak ekonomik politikalar devletin sosyal hedeflerini destekleyecek ve bunların uygulanmasına olanak sağlayacak şekilde belirlenmelidir.

Gelirlerin toplanması, harcamaların yapılması, açıkların finansmanı ve diğer mali konularda disiplinin sağlanması için kamu mali yönetiminin gereken tedbirleri alacak şekilde yapılandırılması gerekmektedir. Kamu mali yönetiminin de temel hedefi mali disiplini sağlayarak kamu açıklarının önlenmesi ve bütçe dengesinin sağlanmasıdır.

Maliye politikası, Devletin, ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşmasını sağlamak üzere, gelir toplamak ve harcama yapmak suretiyle ekonomik yaşama yaptığı müdahalelerdir. Bunun aracı ise bütçedir. Maliye politikasının uygulanmasının temel unsurları; kamu harcamaları, kamu borçları ve kamu gelirleridir. Mali disiplinin sağlanabilmesi için kamu idarelerinin bütçelerinin bütün unsurları ile bu denklığı gözeterek tarzda hazırlanması gerekmektedir.⁸

⁷ “5018 s.KMYKK “madde:5”

⁸ Hikmet Tosun, A. Uğur Cebeci, “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu” Ankara, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, 2006, s.19.

Bu ilkelerin genel anlamda performansa yönelik olduklarını söylemek mümkündür. Ekonomik etkinliğin yanı sıra sosyal etkinlikte vurgulanmaktadır. Ancak burada dikkat edilmesi gereken husus devletin sosyal devlet olarak değil düzenleyici devlet olarak sosyal refahı etkinleştireceğidir.⁹

II. TÜRKİYE'DE YENİ BİR MALİ YAPILANMA İHTİYACI VE GELİŞİMİ

Türkiye'de yeni bir mali yapılanmaya neden olan etkenleri dünyadaki ve Türkiye'deki gelişmelerin etkisi olmak üzere iki başlık altında inceleyebiliriz.

A. DÜNYADAKİ GELİŞMELERDEN KAYNAKLANAN NEDENLER

Doksanlı yılların başında özellikle küreselleşme ile birlikte artan rekabet gelişmiş pek çok Avrupa ülkesinde devlet yönetiminde belirli revizyonlar yapmaya zorlamıştır. Eski koruyucu ve kurumsal yapı terk edilerek daha etkin ve rekabetçi yönetim davranışları benimsenmiştir. Mevcut durumdaki yapı sistemin gereksinimlerini karşılayamamaya ve günümüz koşullarında devamlılığını kaybetmeye başlamıştır. Gerek küresel anlamda gerek yerel anlamda sürekli olarak ortaya çıkan teknolojik gelişmeler artık yeni bir yapılanmanın gerektiği sinyallerini vermiştir.

Devletin rolü ve kamuoyunun beklentilerinin artması bu faktörlerin en başında gelmektedir. Devlet reformu veya kamu sektörü reformu olarak da adlandırılan kamu yönetiminin yeniden yapılandırılması, ülkelerin gündeminin ana konularından biri olarak bu dönemde ön plana çıkmıştır. Birçok ülke, kamu yönetiminin yeniden yapılanmasını, küreselleşen dünyaya ve artan rekabete uyum sağlamak için bir gereklilik olarak görmüştür. Küresel rekabete uyum sağlama arayışı çerçevesinde, kamu yönetiminde yeniden yapılanma çalışmaları kalkınmada ve sosyal refahın sağlanmasında öncelikli olarak ele alınmıştır.

⁹ Dedeoğlu, a.g.e., s. 93

Türkiye’de doğal olarak bu sürecin dışında kalamamış ve değişen yeni dünya düzenindeki yerini alabilmek için özellikle son yıllarda kamu yönetiminde yeniden yapılanma çalışmalarına önem vermiştir.

Devletin en önemli gelir kaynağı hiç kuşku yok ki topladığı vergilerdir. Bu durumda mükelleflerinde en doğal hakkı ödedikleri vergilerin nerelere ve ne şekilde harcandığını bilmektir. Vatandaşın devletten olan bu beklentileri, sanayi, teknoloji ve kültürel ilerlemelerin sonucunda çeşitlenmiş ve artmıştır. Ancak bu beklentiler mevcut sistemdeki kopukluklar ve nakit esaslı muhasebe sisteminin genel itibariyle ödemeler üzerinde yoğunlaşması sebebiyle kamu mali yönetim sistemi hakkında faydalı olabilecek çok az bilgi sağlamaktadır. Bu baskıdan dolayı saydam ve şeffaf bir yönetim sisteminin uygulamaya konması şarttır.

Çağdaş muhasebe sisteminin ve özellikle mali şeffaflığın önem kazanması mali yapılanmada yeni bir sistem anlayışını kaçınılmaz kılmıştır. Ülkelerin gelişmişlikleri ortaya konulan verilerin kıyaslamasının yapılması ile mümkündür. Bu kıyaslamada ancak sağlıklı veriye ulaşılarak yapılabilir. Bundan dolayı mali sisteme ilişkin verilerin güvenilirliği muhasebe sistemlerinin sağlıklı işlemesi ile elde edilebilecektir. Tahakkuk esaslı muhasebe sistemi bu açıdan önemlidir.

Ekonomideki en büyük aktör olan siyasi otoritenin sorgulanması ve incelenmesi odak noktası olarak alınmıştır. Bu açıdan kamunun yapmış olduğu hesap ve işlemlerinde kamuoyuna yeterli bilgiyi sağlayamaması, bu işlemlerden elde edilen verilerin analizler yapmaya elverişli olmaması, piyasa ekonomisinin kurallarının yeterli etkinlikte çalışmasına engel teşkil edecek niteliktedir.¹⁰

Orta vadeli harcama sistemine geçişin sağlanması ise özellikle bir yıldan fazla süren kamu yatırımlarının ve hizmetlerinin yıllık bütçelerde finansmanının gösterilmesinde yaşanan sorunların ortadan kalkmasına neden olacaktır. Yönetimlerin uzun vadeli projeler hazırlamasının önünde herhangi bir engel kalmayacak ve projeler kısıtlı bir zaman aralığına sıkıştırılmayacaktır. Bu durumun hayata geçirilebilmesi için

¹⁰ DPT (2000), VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı: Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu, DPT Yayınları, Ankara, s. 22, 23

gelişmiş pek çok ülkede yıllık olarak yapılan bütçeler birden fazla yılı kapsayan bir bütçe disiplinine dönüştürülmüştür.

Kamu mali yönetim sistemindeki kurum ve kuruluşların gelir ve gider işlemlerinin mevzuata uygunluğunun ve verilerin doğruluğunun sağlanması denetimin konusunu teşkil eder. Denetim stratejik önceliklere ve yıllık programlara bağlı sürekli ve sistemli bir faaliyettir. Denetim konusunda esas olan, denetim kurumunun bağımsızlığıdır. Aksi halde denetimden söz etmek mümkün değildir. Tüm bu nedenlerden dolayı denetimin ayrı bir disiplin olarak algılanması sağlanmalıdır. Denetim sisteminin bağımsızlığı yasalarla güvence altına alınmalı ve her türlü dış ve iç müdahalelerden uzak olmalıdır. Denetim kendine has standartları ve kuralları olan bir mesleki faaliyet olarak yürütülmelidir.

B. TÜRKİYE'DEKİ GELİŞMELERDEN KAYNAKLANAN NEDENLER

Türkiye'nin mali yapısını düzenleyen 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu günümüz koşullarına uyum sağlayamamakta ve yetersiz kalmaktaydı.

Kanunda yer alan düzenlemeler genel anlamda mali yapıyla ilgilidir. Kanunun özellikle kapsamının darlığı, bütçe sınıflandırmasındaki ve muhasebe sisteminin, mali yönetimin ve kamuoyunun ihtiyaç duyduğu bilgileri arzulan nitelikte sağlamamakta ve özellikle uluslar arası münasebetlerde doğru ve gerekli iletişimin kurulmasında önem arz eden aynı dilin konuşulması hususlarında yetersiz kalmaktadır.¹¹

Ayrıca kamu harcamalarının yapılmasında görevli olanlar arasında bulunması gereken adil ve sağlam bir dengenin varlığından söz etmek ne yazık ki mümkün değildir. Bu yapı münferit mali işlemleri konu etmiş olduğundan çağın gerektirdiği şekilde mali saydamlık, hesap verilebilirlik ve güvenilir bir raporlama sistemini mümkün değildir.¹²

¹¹ Ahmet Başbağlıoğlu, “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar”, Ankara, MUKDER, 2006, s. 24.

¹² Doğan Bayar, “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Ne Getir(m)iyor?”, Maliye Dergisi, Sayı 144, Mart-Nisan 2004, s. 47,

Mali yönetimde saydamlığın bulunmaması ise özellikle Avrupa Birliği normlarına aykırı düşmekteydi. Ulusal otoritelerin başlıca sorumluluklarından birisi makroekonomik istikrarın korunmasıdır. Bu kapsamda ulusal otoritelerin saydamlığı ve sorumluluğu makroekonomik politikalar yanında makroekonomik gelişmeler hakkında zamanında, kapsamlı ve doğru bilgi sağlanması anlamına gelmektedir. Saydamlık ve sorumluluk ekonomik ve mali politikanın en önemli iki unsurudur. Her iki unsur hem özel hem de kamu sektöründe doğru ve yerinde kararların alınmasına katkıda bulunmakta, kaynak dağılımında, makroekonomik istikrarda, ekonomik büyüme ve refahta ilerleme sağlamaktadır. Daha genel anlamda saydamlık ve sorumluluk para ve maliye politikalarının amacına ulaşması, böylelikle de makroekonomik politikaların kamu tarafından anlaşılabilmesi ve alınan kararların kalitesinin artırılmasını sağlamaktadır.¹³

Devlet açısından ele alacak olursak saydamlık devletin hedeflerini ve bu hedeflere ulaşmak için hayata geçirdiği politikaları ve bu politikaların sonucunu görebilmek için gereken bilgiyi düzenli, anlaşılabilir, tutarlı ve güvenilir bir biçimde sunmasıdır.¹⁴

Saydamlık, mali alanda da iyi yönetişimin bir gereği olarak görülmektedir. Mali saydamlık, son yirmi yılda dünyada mali alanda yaşanan reform süreçlerinde öne çıkan kavramlardan birisidir.¹⁵

Türkiye’de sık sık yaşanan mali krizlerin önde gelen sebeplerinden birisi de sermaye piyasalarının liberalleşmesi ile birlikte ekonomilerin bu gelişmeler karşısında yeterli saydamlığa erişmemesinden dolayı zamanında önlemler alınamamıştır.

Türkiye’de etkin olarak işleyen bir hesap verme mekanizması ve mali yönetim alanında şeffaflık ilkelerinin olmayışı bu alanda reform yapmayı da gerekli kılmıştır.

¹³ Türkiye Bankalar Birliği Bankacılık ve Araştırma Grubu, “*Şeffaflık ve Sorumluluk, Uluslar arası Mali Krizler, Mali Sistemlerin Güçlendirilmesi Konularında Çalışma Grubu Raporları*”, Derleme Çalışması, Kasım 1999, <http://www.tbb.org.tr/turkce/arastirmalar/seffas.doc> , (13.03.2008)

¹⁴ Dilek Yılmazcan, “*Mali Saydamlık Kavramı*”, İstanbul: 2005, www.nku.edu.tr/spk/DPT20belge/sp_seminer_05_2_yilmazcan.pdf , (17.03.2008)

¹⁵ Ertan Erüz, “*Yeni Mali Yönetim Yapısında Performans Esaslı Bütçeleme*” 20. Türkiye Maliye Sempozyumu: Türkiye’de Yeniden Yapılanma, Pamukkale Üni. İİBF, Yayın No: 1, Ağustos 2005, s.74

Mevcut sistemde kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlayacak ve gözetecek müesseseler o günün şartlarına göre öngörülmemiştir. Kamu harcamalarındaki israf, yolsuzluk ve çeşitli şekillerde ortaya çıkan suistimalleri önleyecek nitelikte bir sistem oluşturulamamış olması ve bütçe ödeneklerinin amacına uygun olarak kullanımını sağlayacak mekanizmaların bulunmaması gibi sorunların aşılabilmesi adına, kamu kurum ve kuruluşları verimlilik ve kaliteyi daha ön planda tutma gereksinimi hissetmişlerdir. Bu bağlamda 1050 sayılı yasada değişikliklere gidilmesi zorunlu olmuştur.

Mevcut mali yönetim ve denetim sisteminin usulsüzlük ve yolsuzlukları önleyememesi, mali disiplinin sağlanamaması, kamu kaynaklarının yasa dışı yollarla amacı dışında kullanılmasına imkân tanımıştır. Buradaki en önemli etkenlerden bir tanesi de mali denetimi yapan, yapmakla görevli ve yetkili olan kurum ve birimler konusundaki belirsizliklerdir. Mali denetimin muhteviyat ve standartlarının oluşturulmamış olması denetimin önceden belirlenmiş ve yazılı hale getirilmiş standart ve usuller yerine teamüllere, kişisel beceri ve yaklaşımlara göre yürütülmesi diğer önemli unsurlardır.¹⁶

Mevcut denetim sisteminin çağdaş denetim yaklaşım ve araçlarından uzak kalması, kamu idarelerinde iç denetim sisteminin kurulmamış olması, iç ve dış denetim standartlarının oluşturulmamış olması, performans denetimi yapılmaması sistemin yetersizliklerinin temelini oluşturmaktadır.

Geleneksel denetim anlayışının hakim olması ve sadece evrak üzerinden yapılan uygunluk denetimi üzerinde yoğunlaşılması, veriler ve tablolar üzerinde mali denetim yapılmaması, denetimin belirli faaliyetlerle sınırlı tutulması ve kurumların tüm faaliyetlerinin denetlenememesi gibi sorunlardan dolayı sistem durma noktasına gelmiştir.¹⁷

¹⁶ Ekrem Candan, “Eski ve Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminin Mukayeseli Olarak Değerlendirilmesi ve 5018 Sayılı Kanun ile Öngörülen Esaslar ve Getirilen Yenilikler P”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:295, Mart 2006 s. 41

¹⁷ Candan, a.g.e s.41

Zamanla mali sistemin genişlemesi ile bütçe kapsamı daralmış ve çoğu kurumlar Sayıştay denetimi dışında kalmıştır. Özellikle bütçe dışı fon uygulamaları, döner sermayeler gibi farklı alanlardan gelir elde eden ve farklı alanlara harcama yapan kendi özel bütçeleri olan kuruluşların denetiminde aksaklıklar meydana gelmiştir.

Denetimden kaynaklanan sorunlar nedeniyle yolsuzlukların, görevin kötüye kullanılmasının ve rüşvet alma olayların artması kamuda denetim sisteminin yapılandırılması ihtiyacını doğurmuştur.

Düzenlenen yapıyla birlikte Maliye Bakanlığı ve Sayıştay Başkanlığı harcama öncesinde vize ve tescil aşamalarında görev alarak kontrol görevini üstlenir.

Düzenleme yapılmadan önce ise harcama öncesindeki kontrol süreci ödenek tahsis edilmesi, yüklenmeye girişilmesi, ihale yapılması, sözleşme yapılması, mal veya hizmetin teslim alınması, işin gerçekleştirilmesi, ödeme emri düzenlenmesi ve harcama yetkilisi tarafından alınacak mali kararların mali kontrol yetkilisi tarafından vizeye tabi tutulması şeklindedir.¹⁸

Prosedürün bu kadar uzun olması sonucunda kamuda hizmetlerin yerine getirilmesi gecikmekte, zaman ve kaynak israfına yol açmaktaydı.

1050 sayılı yasanın en önemli özelliklerinden birisi de giderin yapılanmasında kuvvetler ayrılığı ilkesine prensip olarak benzeyen bir nevi üçlü sacayağı yapılanmasını benimsemiş olmasıdır. İta amiri, gider tahakkuk memuru ve sayman üçlüsünü görevlendirmek suretiyle görev ve yetkilerin kötüye kullanımına meydan vermeyen bir hizmet anlayışını vardır.

Tahakkuk memurları düzenledikleri belgelerin doğruluğundan ve kanunlara uygunluğundan, bütçe ödeneklerinin zamanında ve yerinde kullanılmasından, giderin gerçek ihtiyaç karşılığı olmasından ve programlanmış hizmetlerin zamanında yerine getirilmesinden sorumludurlar.¹⁹

¹⁸ 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu, “madde:58”

¹⁹ 1050 s.M.U.K, “madde:13”

Saymanlar ise düzenledikleri belgelerin doğruluğundan ve kanunlara uygunluğundan başka, aldıkları ve elden çıkardıkları nakit ve mallardan ve görevlerine ilişkin her türlü işlemlerden sorumludurlar.²⁰

İta amirlerinin sorumluluğu ise saymanların kanuna aykırı olduğunu ileri sürerek ödemedi kaçındıkları hususlarda yazılı olarak sorumluluk üstlenmeleri durumunda söz konusudur. Harcama sürecinde yer alan görevlilerin genel hükümlere göre idari, mali ve cezai sorumlulukları vardır. Bununla birlikte Sayıştay'a hesap verme görevi saymanlara ait olup fazla ve yersiz ödemelerden de kusursuz sorumluluk bağlamında saymanlar ve tahakkuk memurları birlikte sorumlu tutulmaktadır.

Bu durum uygulamada bazı problemleri ortaya çıkartmaktadır. İta amirlerinin bilinen istisnalar dışında sorumlulukları bulunmazken; gider tahakkuk memurları ve saymanların sorumluluklarının tespitinde kusursuz sorumluluk ilkesinin uygulanması mali yönetimimizin, konuyla ilgili hukuk kurallarıyla açıklanmasında oldukça zorlanılan önemli bir zafiyetini oluşturmaktadır.²¹

Kamuya ait tüm gelir ve giderlerin tek bir bütçe içinde yer alması, Türk bütçe sisteminin oldukça dağınık ve karmaşık bir yapıya sahip olduğunu göstermektedir. Hali hazırda uygulanan bütçe sisteminin kapsamını dar olması sonucu, kurumların gelir ve giderleri genel bütçede tam olarak gösterilememektedir.

Devletin varlıkları ile ilgili kayıt ve kontrol sisteminin yeterli etkinlikte olmaması, fonlar ve yardım sandıkları yoluyla bütçe dışında zorunlu nitelikte kamusal kaynak transferi yapılması ve bunların bütçe süreci dışında politik ve bürokratik çıkar elde etme çabalarına neden olmaktadır.²²

Bütçe dışı harcamaların artış göstermesi, bir kısım harcamaların denetim dışı kalması. Parlamentonun bütçe sürecinde etkin olmaması, kesin hesap kanunlarının olması gereken, beklenen işlevi göstermemesi gibi etkenlerin yanında kalkınma planları

²⁰ 1050 s.M.U.K, "madde:14"

²¹ Başbağlıoğlu, a.g.e., s. 25

²² DPT (2000), VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı: *Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, DPT Yayınları, Ankara, s. 42.

ve bütçe arasındaki bağın kopmuş olması ile plan-program-bütçe uygulaması arasında olması gereken uyumun bir türlü sağlanamaması diğer etkenler olarak gösterilebilir.²³

Mevcut bütçe kod yapısının imkanlarından gerektiği gibi yararlanılamaması, kodlama sisteminin etkin bir şekilde tatbik edilememesi ve kod yapısının yetersiz olması ile bütçe hazırlama, uygulama ve kontrol sürecinde idarelere yeterli inisiyatif tanınmaması, bütçe uygulaması sonucunda elde edilen verilerin uluslar arası karşılaştırma yapılmasına imkan vermemesi ve en önemlisi genel bir Türkiye bütçesinin ortaya konamaması bütçe açısından da revizyonun gerektiğini gözler önüne sermektedir.

Muhasebe sisteminin sadece bütçe gelir ve giderlerinin takibi için kullanılması, tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçilmemiş olması, faaliyet sonuçlarının mali raporlarda izlenememesi, mevcut muhasebe sistemiyle üretilen mali tabloların işlevsel olmaması, uygulanan devlet muhasebe sisteminin yetersiz kalması, kamu idareleri arasında muhasebe birliğinin sağlanmamış olması, çok farklı muhasebe uygulamalarına imkan verilmesi, tüm kamu kurumlarının mali tablolarının konsolide edilememesi gibi başlıca problemler muhasebe sisteminin artık yetersiz kaldığını ve güncellenmesinin gerektiğini işaret etmektedir.

Avrupa Birliği'nde özellikle bütçeler üzerine getirilen yasal sınırlamalara örnek "Maastricht Anlaşması"nın mali kriterleri ile belirlenmektedir. Bu kriterlere göre: genel bütçe açığı GSYİH'nin %3'ünü, kamu borçları ise %60'ını geçemez.²⁴ AB üyesi ülkeler bu kurallara uymak maksadıyla bütçelerinde bir dizi reform çabasına girmişlerdir.

Avrupa Birliği, kuruluşu ve örgütlenme şekli ile gereği olarak uluslar üstü ekonomik ve sosyal bir yapı haline gelmiştir. Bu özelliğinden dolayı ülkelerin iç yönetim sistemleri ve uygulamalarına dolaylı yoldan da olsa müdahale edebilmektedir. Bu sebeple Türkiye de bir aday ülke olduğu için mali yönetim sistemini AB normlarına uydurmak zorunluluğundadır.

²³ Candan, a.g.e s.41

²⁴ Mircan Yıldız Tokathoğlu, "Avrupa Birliğinde Maliye Politikası ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme" Bursa, Alfa Kitabevi, 2004, s. 63.

C. TÜRKİYE'DE KAMU MALİ ALANDA YAPILAN REFORM HAREKETLERİ

a) Reform Kapsamında Hazırlanan Raporlar

Özellikle 1930 ve 1960 yılları arasında yabancı uzmanların kamu yönetimi ve mali yönetim alanında yaptığı çalışmalar günün şartlarını gözler önüne sermekte ve alınması gereken önlemler ile yapılması gerekenleri bir bir anlatmaktadır. Bu çalışmalar daha sonraki yıllarda yapılan ve genellikle yerli uzmanlarca ortaya konan kamu yönetimi reform tasarıları ve uygulamalarına tartışma zemini sağlamıştır. 1934 yılında hazırlanan Hines Raporu, 1949 yılında hazırlanan Neumark Raporu, 1949 ve 1950 yıllarında hazırlanan Thornburg Raporu, 1951 yılında hazırlanan Barker Raporu ve Kemal Süleyman Vaner'in de adıyla anılan 1947 yılında hazırlanan Türkiye İktisadi Kalkınma Planı'na mali yönden getirdikleri yenilikler nedeniyle değinilecektir.²⁵

1. Hines Raporu

Rapor Walker D. Hines ve arkadaşlarının 1933-1934 döneminde "Türkiye'nin İktisadi Bakımdan Umumi Bir Tetkiki" adlı çalışmasıdır. Ekonomik kalkınmada devletin vazgeçilemez rolü olduğunu düşünmekle birlikte, raporda devletin piyasalardaki belirsizlikleri giderici bir müdahil rolü üstlenmesi gerektiği fakat bununla birlikte özel sektörün gelişimini olanaklı kılmak için özel sektöre yön ve yol gösterici olması gerektiği ifade edilmekteydi.

Hines Raporu yumuşak bir kamu girişimciliği önermiş ancak planlı bir kamu rejiminden ziyade liberal sayılabilecek bir kamu yapılanmasını savunduğu için daha sonraki tartışmalar açısından hem önemli olmuş hem de çok tartışmalı yanları nedeniyle unutulmuştur. Raporun unutulma nedenlerinden bir başkası olarak da raporda

²⁵ Tekin Avaner, "Türkiye'de Kamu Yönetimi Reform Raporları" (Tablo ve Kısa Açıklamalar) Ankara, 2004, <http://kayaum.politics.ankara.edu.tr/tekinavaner.doc> (22.08.09)

endüstriyel kalkınmanın Türkiye'nin öncelikli hedeflerinden biri olması gereğine herhangi bir vurgu yapılmamış olmasıdır.²⁶

2. Neumark Raporu

Raporda idarede yeniden düzenlemeyi gerektiren nedenler, yeni düzenleme için gerekli örgütler, memur sorunları ve rasyonel çalışmayı sağlayacak tedbirler, ilkeler ve öneriler yer almıştır.²⁷

Raporun ilk bölümünde, idari reformu gerektiren sebepler üzerinde durulmuş ve bu sebepler arasında memur sayısının dağılımındaki dengesizlik, memurların niteliklerinin yetersiz oluşu, örgütlenme eksiklikleri, mevzuat yetersizlikleri, aşırı kırtasiyecilik ve denetim sistemindeki bozukluklar sayılmıştır.

İkinci bölümde, idarenin yeniden yapılandırılması için öncelikle bir teşkilatın kurulmasından söz edilmiş ayrıca her bakanlığın bünyesinde reform çalışmalarını yürütecek komisyonların kurulması önerilmiştir.

Üçüncü bölümde, kamu yönetimiyle ilgili problemlerin ve bunların çözümü için alınacak tedbirlerin halka açıklanması amacıyla Başbakanlığa bağlı bir enformasyon bürosu kurulması önerilmiştir.²⁸

3. Thornburg Raporu

Thornburg Raporu olarak anılan çalışma Max Weston Thornburg'un Graham Spry ve George Soule ile birlikte 1949-1950 yıllarında yaptığı incelemeler ve yazdığı "Türkiye Nasıl Yükselir?"(1949) ve "Türkiye'nin Ekonomik Durumunun Tenkidi" (1950) adlı iki çalışmayı içerir.

²⁶ Bülent Kara, "Türkiye'de Personel Reformu Çalışmalarının Altyapısı" C.Ü. Sosyal Bilimler Dergisi Aralık 2006 Cilt : 30 No:2 s. 151

²⁷ DPT (2000), VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı: *Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, DPT Yayınları, Ankara, s. 7.

²⁸ Kara, a.g.e, s.152

Raporlarda nitelikli uzman ve danışmanlara gereksinim olduğu, bozuk yönetimin ekonomideki verimsizliğin hazırlayıcısı olduğu dile getirilmiştir. Thornburg Raporu'na göre, iyi yetişmiş, nitelikli yöneticiler ve uzman personelin sağlanması için yeterlik yani liyakat ilkesine önem verilmesi ve ücret sisteminin de bunu geliştirecek düzeyde ve uygun olarak kurulması gerekiyordu. Ülkede tarımın geri kalmışlığı ve yanlış kullanılan 20. Yüzyıl endüstriyel üretim tekniklerine ilişkin gözlemlerinin ardından daha temel gereksinimlerin karşılanmasına yönelik istemler ve buna bağlı öneriler sıralamıştır. Bu öneriler arasında kırsal kesimde yaşayan halkın temel yol, su elektrik benzeri gereksinimlerinin karşılanması yönlü yatırımlar yapılması, hafif sanayi üretim yerlerine yatırım yapılması yer almaktadır.²⁹

4. Türkiye İktisadi Kalkınma Planı (Vaner Planı)

Plana göre 1948-1952 arasındaki beş yıllık devrede zirai kalkınma ön planda tutulacaktı. Planın dayandığı ana fikirlerin başında, özel teşebbüslerin faaliyet göstermek istedikleri veya isteyecekleri sahalarda serbest ve emniyet içinde faaliyet göstermelerini sağlamak ve fertler tarafından başarılabilecek her türlü iktisadi faaliyetlerin özel müteşebbisler ve sermayelere hasredilmesi prensibiydi.³⁰ Plan, yatırımların tahsisinde tarıma, enerji sektörüne, karayolu ulaştırmasına ve haberleşme sektörlerine öncelik veriyordu.³¹ Plan dış finansman gerçekleştirilemediği için uygulanamamıştır.

Vaner Planı'nda, önceki planlarda olmayan yenilik; hem küresel hem de sektörel olarak milli gelir artış hızı hedefleri belirtmesiydi. Çalışma, büyüme hızı kavramını kullanmış olan ilk Türk planıdır.³²

²⁹ Sami Güven, "1950'li Yıllarda Türk Ekonomisi Üzerine Amerikan Kalkınma Reçeteleri / Hilt's Raporu / Thornburg Raporu / Barker Raporu" Ezgi Kitabevi Bursa:1998 s.117

³⁰ Yahya S. Tezel, "Cumhuriyet Döneminin İktisadi Tarihi (1923-1950)", Tarih Vakfı Yurt Yayınları, İstanbul, 2002. s.328

³¹ İlhan Tekeli, Selim İlkin, "Savaş Sonrası Ortamında 1947 Türkiye İktisadi Kalkınma Planı", ODTÜ Yayınları, Ankara, 1981, s. 290

³² Tezel, a.g.e. s.328

5. Barker Raporu

Rapor Dünya Bankası tarafından 1950 yılında Türkiye’de yapılan mahalli etütlere dayandırılarak hazırlanmıştır. Raporunda heyetin amacının daha çok Türkiye’nin ekonomik gelişmesi için genel bir ana plan çizerek buna hizmet edecek işlere dair tekliflerde bulunmak olduğu ifade edilmiştir.³³

Devlet yatırımları, özel girişimin özendirilmesi için gerekli olan ve özel girişimcilerin gitmeyecekleri ulaşım, haberleşme, enerji gibi alanlarda yoğunlaştırılmalıdır. Sanayinin özel yatırımların ana genişleme alanı olarak görüldüğü raporda, bu alandaki kamu yatırımlarının süratle azaltılması da öngörülmektedir.

Raporunda yer alan kalkınma programından beklenen sonuçlar arasında, özel kesimin gelişmesi için daha elverişli bir ortamın yaratılması da sayılmıştır. Yabancı sermaye konusundaki görüş ve öneriler de çok açık bir biçimde ortaya konmuş, yabancı sermayenin ülkeye yalnız döviz değil, aynı zamanda, Türkiye’nin gereksindiği ileri teknolojiyi ve yönetim bilgisini de getireceği söylenmiş ve Türkiye’nin aşırı devletçi uygulamalar döneminin zararlı sonuçlarını gidermesi gerektiği eklenmiştir.³⁴

b) 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu

1927 yılında çıkarılan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye kanunu az sayıda değişikliklerle 2006 yılına kadar yürürlükte kalmış ve bu süre zarfı boyunca kamu mali yönetim sistemimizin temelini oluşturmuştur.

³³ Rana Atabay Baytar, “1950’li yıllarda Hazırlanan Amerikan Yönlendirici Raporları: Barker Raporu” http://kaykusuz.tripod.com/id34.html#_ftn27 (21.06.2009)

³⁴ M.Fatih İstemihan, “Türkiye Ekonomisinin 1946-1953 Döneminde Uluslararası Ekonomiye Farklı Bir Eklemlenme Denemesi”, http://www.akademiktisat.net/calisma/tr_iktisat_genel/1946_1953_tr_ekonomi_fihan.htm#_ednref55 (13.01.2010)

Fransa, İtalya ve Belçika mali kanunlarının içeriği esas alınarak on beş senelik deneyimle ülkemizin özelliklerine göre “Usulü Muhasebe-i Umumiye” kanununun yeniden düzenlenmesi ile bir kanun tasarısı oluşturulmuştur.³⁵

1050 sayılı kanun mevcut idari yapıyı esas almakta, bunları tabi oldukları bütçe rejimlerine göre üçe ayırmaktadır.

- Genel bütçe
- Katma bütçe
- Mahalli idare bütçeleri

Kanun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren 1938 yılına kadar, tüm devlet birimleri genel ve katma bütçe içinde toplanmış; sadece mahalli idarelerin bütçeleri dışarıda bırakılmıştır. 1938 yılından itibaren işleyişleri gereği bütçe rejimi içine oturmayan, görevleri bakımından kamu hizmeti ile doğrudan bağlantısı olmayan ve çalışmalarını iktisadi ve ticari alanda özel hukuk hükümlerine göre yürüten iktisadi devlet kuruluşları da konsolide bütçe dışına çıkartılmışlar ve ayrı bir idari ve hukuki rejime tabi tutulmuşlardır.³⁶

Tasarının düzenlenmesinde devlet mallarının yönetim tarzı, gelirlerin tahakkuk ve tahsilâtında, hazine hakları ve vergi yükümlüsünün teminat altında bulundurulması, giderlerin taahhüt ve tahakkukunda bütçe sınırlarının aşılmaması için saymanlardan daha çok ita amirlerine düşen temel görevler ile ita amirlerinin sayman ve murakıplara karşı sahip olmaları gereken hak ve yetkilerin belirlenmesi, sayman hesaplarıyla bakan hesaplarının mümkün olan en kısa zamanda incelenebilmesi, yargılanabilmesi ve bakılabilmesi, bir bütçeye ait olarak senesi içinde ödenemeyen borçların sağlam bir usule bağlanması, ek ve olağanüstü ödeneklerin elde edilmesi ve kullanılması, avans işlemlerinin daha çok kontrol altında, konusuyla uyum içindeki bir onaya bağlı olarak uygulanabilmesi, zamanaşımı maddelerine ait karşı görevler ile nakit ve mal saymanlarına ve merkez saymanlıklarına ait hak ve görevlerin belirlenmesi ve açıklanması, saymanların yönetim dönemi hesaplarının Sayıştay’a verilme şekli ve

³⁵ Bağlarbaşıoğlu, a.g.e s. 17

³⁶ Bayar, a.g.m, s.47

zamanı, Adliye İcra Daireleriyle katma bütçe ile idare olunan daire ve kurumların özelliklerinin belirlenmesi açısından vazgeçilmez görülen değişikliklerin ve eklerin yapılmasına özen gösterilmiş ve bu konudaki maddelerin neden ve gerekçeleri açıklanmıştır.³⁷

Kanunun yasama tekniği bakımından sistematik olmadığı, dilinin uygulayıcılar tarafından anlaşılmadığı, bazı hükümlerinin muhtelif kanunlarla zımnen yürürlükten kaldırılmış olması gibi eksiklikler 1050 sayılı kanuna yapılan eleştirilerin başında gelmektedir.

c) 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

Öncelikle kanunun amaç, kapsam ve tanımını oluşturan ilk üç maddeyi inceleyerek 5018 sayılı kanun hakkında fikir sahibi olabiliriz.

Bu Kanunun amacı, kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve malî saydamlığı sağlamak üzere, kamu malî yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm malî işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve malî kontrolü düzenlemektir.³⁸

Maddenin amacı açıkça görülebileceği üzere çağdaş kamu mali yönetim sistemlerinin ana unsurları olan etkinlik, verimlilik, mali saydamlık ve hesap verilebilirliğin esas alınarak kamu mali yönetiminin yapısını, işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanması ve uygulanmasını, mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi, raporlanması ve kontrolünü düzenlemektir. Burada ön plana çıkan terim kamu kaynağıdır. Borçlanma suretiyle elde edilen olanaklar dahil, kamuya ait her türlü

³⁷ Başbağlıoğlu, a.g.e s. 18.

³⁸ 5018 s. KMYKK “madde:1”

gelirler, taşınır ve taşınmazlar, hesaplarda bulunan para, alacak ve haklar ile her türlü değer olarak tanımlanabilir.³⁹

Bu kanun merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin malî yönetim ve kontrolünü kapsar. Avrupa Birliği fonları ile yurt içi ve yurt dışından kamu idarelerine sağlanan kaynakların kullanımı ve kontrolü de uluslararası anlaşmaların hükümleri saklı kalmak kaydıyla, bu Kanun hükümlerine tâbidir.⁴⁰

Kanunun ile birlikte yeni kavramlarda literatüre girmiştir. Bunlardan en önemlisi hiç kuşkusuz “Genel Yönetim” kavramıdır. “Genel Yönetim” kavramını anlayabilmek için “Genel Devlet” tanımını net olarak ortaya koymak gerekir. Kamu kesiminden geniş anlamda devlete ait iktisadi işletmeler dâhil bütün kurum ve kuruluşlar; dar anlamda ise bütün kamu kurumları algılanmaktadır. Ancak ulusal ekonomi beş alt sektöre ayrılmaktadır.

- Mali şirketler
- Mali olmayan şirketler
- Genel devlet
- Hane halkına hizmet sunan kar amacı olmayan kuruluşlar
- Hane halkıdır.

Bu sınıflandırmaya göre kamu kesimi tanımına genel devlet kapsamına dahil devlet birimleri ile devlete ait mali ve mali olmayan şirketler girmektedir. Türkiye örneğindeki tanıma Merkez Bankası, Ziraat Bankası gibi mali şirketler ile Belediye İktisadi Teşebbüsleri de girmektedir. Genel devlet oluşturan dört ana faktör ise:

- Merkezi yönetim
- Yerel yönetimler
- Sosyal güvenlik kuruluşları
- Eyalet yönetimidir.

³⁹ İlbaş, a.g.e, s. 13.

⁴⁰ 5018 s.KMYKK “madde:2”

Ülkelerin idari ve siyasi yapıları ve sosyal güvenlik kuruluşlarının kurulma şekillerine bağlı olarak sosyal güvenlik kurumları merkezi idare içine de dahil edilebilmektedir. Devlete ait bir işletmenin genel devlete ait olup olmayacağını belirleyecek olan, o şirketin ürettiği mal ve hizmetler için uyguladığı fiyat politikasıdır. Eğer belirlenen fiyat, o şirketin ürettiği mal veya hizmetlere olan talebi etkileyecek kadar önemli ise, şirket pazar için mal ve hizmet üreten kamu şirketi olarak kabul edilecek ve genel devlet kapsamı dışında tutulacaktır. Eğer uygulanan fiyat talebi etkilemiyorsa, yani fiyattaki bir değişiklik talepte önemli bir değişikliğe neden olmuyorsa o şirket pazar dışı mal veya hizmet üreten sayılacak ve genel devlet kapsamına dahil edilecektir.⁴¹

İkinci kriter ise %50 kriteridir. Bu kritere göre, eğer devlete ait bir şirket ürettiği mal veya hizmetler için uyguladığı fiyat politikası ile vergiler hariç, toplam maliyetlerin %50 veya fazlasını kullanıcılardan tahsil ediyorsa o şirket pazar için mal ve hizmet üreten kamu şirketi olarak kabul edilecek ve genel devlet kapsamı dışında tutulacaktır. Vergiler hariç maliyetinin ancak %50'sinden daha azını kullanıcılarından tahsil ediyorsa o şirket pazar dışı mal veya hizmet üreten sayılacak ve genel devlet kapsamına dahil edilecektir.⁴²

1. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Genel Esasları

Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri uluslar arası sınıflandırmalara göre belirlenmiş olan, merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idareleridir. Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri 5018 sayılı kanuna ekli (I), (II) ve (III) sayılı cetvellerde düzenleyici ve denetleyici kurumlarda (III) sayılı cetvelde yer alan kurumlardır. Sosyal güvenlik kurumları da 5018 sayılı kanuna ekli (IV) sayılı cetvelde belirtilmiştir.

⁴¹ Muhasebat Genel Müdürlüğü, “*Ulusal Ekonominin Sınıflandırılması*”, <http://www.muhasibat.gov.tr/muhasebe/reform/ref3.php> (09.07.2009)

⁴² Hülya Soylu, “*Milli Ekonomide Genel Devletin Yeri ve AB Ülkelerinde Devlet Borç ve Açıklarını Etkileyen İşlemler*” http://portal1.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/md144/millieko.pdf , s.105 , (09.07.2009)

Mahallî idareler yetkileri belirli bir coğrafi alan ve hizmetlerle sınırlı olarak kamusal faaliyet gösteren belediye, il özel idaresi ile bunlara bağlı veya bunların kurdukları veya üye oldukları birlik ve idareleri olarak tanımlanmıştır.

Bütçe ise belirli bir dönemdeki gelir ve gider tahminleri ile bunların uygulanmasına ilişkin hususları gösteren ve usulüne uygun olarak yürürlüğe konulan belgedir. Kamu kaynakları borçlanma suretiyle elde edilen imkânlar dahil kamuya ait gelirler, taşınır ve taşınmazlar, hesaplarda bulunan para, alacak ve haklar ile her türlü değerleridir.

Kamu gideri kanunlarına dayanılarak yaptırılan iş, alınan mal ve hizmet bedelleri, sosyal güvenlik katkı payları, iç ve dış borç faizleri, borçlanma genel giderleri, borçlanma araçlarının ıskontolu satışından doğan farklar, ekonomik, malî ve sosyal transferler, verilen bağış ve yardımlar ile diğer giderdir.

Kamu geliri ise kanunlara dayanılarak toplanan vergi, resim, harç, fon kesintisi, pay veya benzeri gelirler, faiz, zam ve ceza gelirleri, taşınır ve taşınmazlardan elde edilen her türlü gelirler ile hizmet karşılığı elde edilen gelirler, borçlanma araçlarının primli satışı suretiyle elde edilen gelirler, sosyal güvenlik primi kesintileri, alınan bağış ve yardımlar ile diğer gelirdir.

Özel gelir genel bütçe kapsamındaki idarelerin kamu görevi ve hizmeti dışında ilgili kanunlarında belirtilen faaliyetlerinden ve fiyatlandırılabilir nitelikteki mal ve hizmet teslimlerinden sağlanan ve genel bütçede gösterilen gelirdir.

Harcama birimi kamu idaresi bütçesinde ödenek tahsis edilen ve harcama yetkisi bulunan birimdir. Kamu malî yönetimi kamu kaynaklarının tanımlanmış standartlara uygun olarak etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlayacak yasal ve yönetsel sistem ve süreçlerini tanımlamaktadır.

Kamu kaynaklarının belirlenmiş amaçlar doğrultusunda, ilgili mevzuatla belirlenen kurallara uygun, etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılmasını sağlamak için oluşturulan kontrol sistemi ile kurumsal yapı, yöntem ve süreçleri ise Malî kontrol olarak tanımlanmaktadır.

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 planı ise kanunda Stratejik Plan olarak tanımlanmıştır.

Malî yıl ise takvim yılını ifade etmektedir.⁴³

i. Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdareleri

Genel yönetim kapsamındaki en önemli husus uluslar arası sınıflandırma kavramıdır. Ekonominin analizi ve uluslar arası karşılaştırmalara imkan sağlaması, ekonominin sınıflandırılması ile mümkün olabilmektedir. Ulusal ekonomilerin sınıflandırılması hususu, ulusal hesapların elde edilmesi, kamu kesimi ile özel kesim arasında ulusal kaynakların dağılımı, hükümetlere kamu kesimi ile özel kesim arasında nasıl bir tercih yapacakları ve politika oluşturacakları konusunda destek sağlamaları açısından önem taşımaktadır.⁴⁴

Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri;

- Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri
- Sosyal güvenlik kurumları
- Mahalli idarelerdir.

ii. Merkezi Yönetim Kapsamındaki Kamu İdareleri

Merkezi yönetim, yerel ihtiyaçlardan ziyade toplumun tümünü ilgilendiren genel ihtiyaçların karşılanması amacıyla dönük olarak oluşturulan örgütlenmeyi ifade eder. Temel özelliği kararların merkezi idare tarafından alınması ve merkeze bağlı birimler tarafından yerine getirilmesidir. Merkezi yönetim içinde; yasama, yürütme ve yargı organları ve dolayısıyla bunlar kapsamında yer alan bakanlıklar ve bakanlıklara bağlı veya ilgili kuruluşlar yer alır.

⁴³ 5018 s.KMYKK “madde:3”

⁴⁴ Tosun, a.g.e s.8.

iii. Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri (I sayılı cetvel)

5018 sayılı kanunda genel bütçeli kuruluşlar, devlet tüzel kişiliğine dahil olan kamu idareleri olarak tanımlanmıştır. Genel bütçeli kuruluşlar; tek bir tüzel kişilik dâhilinde, aynı nakit idaresi kapsamında yer alan idareler olarak varlığını sürdürmektedir.

Genel bütçe içerisinde yer alan idareler;

- Anayasal kuruluşlar; Türkiye Büyük Millet Meclisi, Cumhurbaşkanlığı, Sayıştay, Yüksek Yargı Organları
- Bakanlıklar; Başbakanlık ve bakanlıklar,
- Başbakanlığa ve bakanlıklara bağlı kuruluşlar.

iv. Özel Bütçeli İdareler (II sayılı cetvel)

Ayrı bir tüzel kişiliğe haiz, belirli ölçüde özerkliğe sahip, kendine özgü mal varlıkları ve gelir kaynakları bulunan, nakil idarelerini kendileri yürüten, mevzuatla; sosyal, bilimsel, teknik ve kültürel alanlarda görevlendirilebilen kanunla düzenlenen bir bakanlığa veya ilgili bir kamu hizmetini yürütmek üzere kurulan kamu idareleridir.

v. Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar (III Sayılı Cetvel)

Düzenleyici ve denetleyici kurumlar, özel kanunlarla kurul, kurum veya üst kurul şeklinde teşkilatlanmış kurumlardır. Hassas ve teknik bazı alanları siyasal müdahale dışında tutma isteği, Düzenleyici ve Denetleyici kurumların ortaya çıkma nedenlerindedir.⁴⁵

vi. Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar

Özel kuruluş kanunları bulunur. Üst kurul şeklinde teşkilatlanmış ayrı tüzel kişiliğe sahip ve mali yönden özerk bir yapıda hizmet veren yerinden yönetim kuruluşlarıdır.

⁴⁵ Tosun, a.g.e. s. 8

vii. Sosyal Güvenlik Kurumları

Sosyal Güvenlik Kurumları Emekli Sandığı Genel Müdürlüğü, Sosyal Sigortalar Kurumu Başkanlığı, Esnaf ve Sanatkârlar ve Diğer Bağımsız Çalışanlar Sosyal Sigortalar Kurumu ile Türkiye İş Kurumu Genel Müdürlüğü' den oluşmaktadır.

viii. Mahalli İdare

Mahalli idareler; İl özel idaresi, Belediyeler ve Birlikler olmak üzere üç gruba ayrılmaktadır. Yasanın tanımına köylerde girdiği halde, yasa; belediye, il özel idare ve il özel idarelerinin kurdukları veya üye oldukları birlik ve idareleri kapsamakta köyleri kapsamamaktadır.⁴⁶

ix. Bütçe

1050 sayılı kanunun 6. Maddesinde bütçe; “Bütçe, Devlet daire ve kurumlarının yıllık gelir ve gider tahminlerini gösteren ve bunların uygulanmasına ve yürütülmesine izin veren bir kanundur.” şeklinde tanımlanmaktadır. 5018 sayılı kanunda ise bütçe, “belirli bir dönemdeki gelir ve gider tahminleri ile bunların uygulanmasına ilişkin hususları gösteren ve usulüne uygun olarak yürürlüğe konulan belgeyi, ifade eder.” Denilerek bütçenin genel olarak kanun olma özelliğini kaldırmıştır. Bunun sebebi ise 1050 sayılı kanunda genel bütçenin tanımı yapılmış olmasına karşın 5018 sayılı kanunda kapsama dahil tüm kurumların bütçeleri için ortak bir tanımın yapılmış olmasıdır.⁴⁷

Merkezi yönetim kuruluşlarının bütçeleri Türkiye Büyük Millet Meclisince kabul edilen bir kanun olduğu halde diğer kuruluşların bütçeleri kanun olmayıp yetkili organları tarafından kabul edilerek yürürlüğe konulan bir belge hükmündedir.

x. Kamu Kaynakları

⁴⁶ İlbaş, a.g.e s. 17

⁴⁷ Dedeoğlu, a.g.e. s.87

Kamu kaynakları, borçlanma suretiyle elde edilen imkanlar dahil kamuya ait gelirler, taşınır ve taşınmazlar, hesaplarda bulunan para, alacak ve haklar ile her türlü değerler olarak tanımlanmıştır.

xi. Kamu Gideri

Kamu gideri, kanunlara dayandırılarak yaptırılan iş, alınan mal ve hizmet bedelleri, sosyal güvenlik katkı payları, iç ve dış borç faizleri, borçlanma genel giderleri, borçlanma araçlarının iskontolu satışından doğan farklar, ekonomik, mali ve sosyal transferler, verilen bağış ve yardımlar ile diğer giderler olarak tanımlanmıştır.

xii. Kamu Geliri

Kamu geliri kanunlara dayanılarak toplanan vergi, resim, harç, fon kesintisi, pay veya benzeri gelirler ile faiz, zam, ceza gelirleri, taşınabilir ve taşınamazlardan elde edilen her türlü gelirler, hizmet karşılığı elde edilen gelirler, borçlanma araçlarının primli satışı suretiyle elde edilen gelirler, sosyal güvenlik primi kesintileri, alınan bağış ve yardımlar ile diğer gelirler olarak sıralanabilir.⁴⁸

xiii. Özel Gelir

Özel gelir, genel bütçe kapsamındaki idarelerin kamu görevi ve hizmet dışında ilgili kanunlarında belirtilen faaliyetlerinden ve fiyatlandırılabilir nitelikteki mal ve hizmet teslimlerinden sağlanan ve genel bütçede gösterilen gelir olarak tanımlanmıştır.

Tanım göre özel gelirin genel bütçe kapsamındaki idarelerinin geliri olması gerekmekte ve idarelerin kamu görevi ve hizmeti dışındaki ilgili kanunla belirtilen faaliyetlerinden ve fiyatlandırılabilir nitelikteki mal ve hizmet teslimlerinden sağlanması gerekmektedir. Ayrıca sağlanan gelir genel bütçede gösterilebilmelidir.⁴⁹

xiv. Harcama Birimi

⁴⁸ Tosun a.g.e s. 12

⁴⁹ Dedeoğlu a.g.e s. 89

Harcama birimi, kamu idaresi bütçesinde ödenek tahsis edilen ve harcama yetkisi bulunan birimdir. Analitik bütçe sisteminde kurumsal kod yapısının üçüncü ve dördüncü düzeyinde yer alan birimlerdir.

xv. Kamu Mali Yönetimi

Kamu kaynaklarının oluşturulan standartlar çerçevesinde etkin, ekonomik verimli kullanılması için yapılan gerekli kanuni ve yasal düzenlemelerden oluşmaktadır.

xvi. Mali Kontrol

Mali kontrol kamu kaynaklarının belirlenmiş amaçlar doğrultusunda, ilgili mevzuatla belirlenen kurallara uygun, etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılmasını sağlamak amacıyla oluşturulan kontrol sistemi ile kurumsal yapıdır. Etkin kullanımı sağlamak amacıyla oluşturulan her türlü kontrol sistemi ile yöntem ve süreçler mali kontrolü ifade etmektedir.

xvii. Stratejik Plan

Stratejik planlama kamu idarelerinin:

- Orta ve uzun vadeli amaçlarını
- Temel ilke ve politikalarını
- Hedef ve önceliklerini
- Performans ölçütlerini
- Bunlara ulaşmak için izlenecek yol ve yöntemleri
- Kaynak dağılımlarını içeren planlamadır.

xviii. Mali Yıl

Mali yıl kanunda takvim yılı olarak tanımlanmıştır. Tanıma göre mali yıl 1 Ocak 31 Aralık tarihleri arasında kalan on iki aylık süreyi kapsayan dönemdir.

2. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve Getirdiği Yenilikler

Kanunun mevcut mali yapıya getirdiği yenilikleri 5 ana başlık altında toplayabiliriz.

i. Kamu Maliyesinin Yeniden Tanımlanması

Kamu maliyesinin ne olduğu açıkça belirtilmiş ve yanlış anlaşılmaya sebebiyet vermeyecek şekilde ilkeleriyle tanımlanmıştır.

Kamu mali yönetimi genel kabul gören uluslararası tanımlamalara göre yeniden tanımlanmış ve yapılandırılmıştır. Buna göre, kamu mali yönetimi; kamu kaynaklarının tanımlanmış standartlara uygun olarak etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlayacak yasal ve yönetsel sistem ve süreçler olarak tanımlanmıştır.

Kanunla, kamu mali yönetiminin yapısı ve işleyişi, kamu bütçelerinin hazırlanması, uygulanması, tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi, raporlanması ve mali kontrolü düzenlenmiştir.⁵⁰

ii. Bütçe Konusunda Yeni Anlayış

Kamu mali yönetiminin ve bütçenin kapsamı hem kurum olarak hem de harcamalar bakımından genişletilmiştir. 1050 sayılı Kanundan farklı olarak genel ve katma bütçe dışında kalan kamu idareleri de bütçe kapsamına dahil edilmiştir. Kurumlar bütçeleri bazında yeniden tasnif edilmiş ve bütçe kanununun kapsamı genişletilmiştir. 1050 sayılı Kanunda yer alan genel bütçe, katma bütçe, özel bütçe tanımlamaları yerine yeni tanımlama ve ayırım yapılmıştır. Kanunda üç farklı bütçe türü öngörülmüştür. Böylece 1050 sayılı Kanun uygulamasındaki bölünmüşlüğe son verilmiştir. Bütçe kavramı kanun kapsamına giren tüm kamu idarelerini kapsayacak şekilde yeniden

⁵⁰ Candan, a.g.e. s. 42.

tanımlanmıştır. Yenilik olarak ise bütçenin belirli bir dönemli kapsadığına dair vurgu yapılmakta ve bütçeden belge olarak söz edilmektedir.

Getirilen yeni bütçe sistemi gereği, genel yönetim kapsamındaki idarelerin bütçeleri merkezi yönetim bütçesi, sosyal güvenlik kurumları bütçeleri ve mahalli idare bütçeleri olarak hazırlanır ve uygulanır. Kamu idarelerince bunlar dışında herhangi bir ad altında bütçe oluşturulamayacağı esası getirilmiştir.

Kanunla birlikte çok yıllık bütçeleme (orta vadeli harcama sistemi) anlayışı getirilmiştir. Bütçelerin, stratejik planlar dikkate alınarak izleyen iki yılın bütçe tahminleriyle birlikte görüşülmesi ve değerlendirilmesi öngörülmüştür. Orta vadeli harcama sistemine geçilmek suretiyle plan, program, ve bütçe arasındaki bağın kuvvetlendirilmesi amaçlanmıştır. Bunu sağlamak üzere, bütçe hazırlık sürecinde esas alınacak iki önemli mali doküman (Orta vadeli mali program ve orta vadeli mali plan) hazırlanması ve bütçe hazırlığının bunlara göre yapılması esası getirilmiştir.

Türk kamu mali yönetim sisteminde stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme anlayışının uygulamaya konulması amaçlanmakta, son yıllarda hızla uygulama alanı bulan bu iki anlayışın Türk mali sisteminde uygulanmasını öngörmek suretiyle hesap verilebilirlik ve kamu kaynaklarının kullanımında etkinlik ve verimliliğin sağlanması açısından önemli bir aşama gerçekleştirilmektedir.⁵¹

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 stratejik plan hazırlayacakları öngörülmüştür. Kanun gereği, kamu idareleri, kamu hizmetlerinin istenilen düzeyde ve kalitede sunulabilmesi için bütçeleri ile program ve proje bazında kaynak tahsislerini; stratejik planlarına, yıllık amaç ve hedefleri ile performans göstergelerine dayandırmak zorundadırlar. Maliye Bakanlığı, Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı ve ilgili kamu idaresi tarafından

⁵¹ Bayram Çolak, “*Son Değişiklikleriyle Birlikte Konu Anlatımlı 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu*”, Ankara, Kendi Yayını, 2008, s. 19

birlikte tespit edilecek olan performans göstergeleri, kuruluşların bütçelerinde yer alır. Yapılacak performans denetimleri de bu göstergeler çerçevesinde gerçekleştirilir.⁵²

iii. Kamu Kaynaklarının Etkili, Ekonomik ve Verimli Kullanılması Esası

Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması esası getirilmiştir. Hesap verme ve yönetim sorumluluğu gereği kamu kaynağı kullanmak ve elde etmekle görevli ve yetkili olanlar bu konuda sorumlu tutulmuştur.

Bu anlamda mali saydamlık kamu kaynaklarının kim tarafından, nasıl ve hangi amaçla kullanıldığının bilgisinin var olması, hükümetin yapısının ve fonksiyonlarının, mali politika araçlarının, kamu sektörü hesaplarının ve mali hedeflerin kamuoyuna açık olması demektir.⁵³

- Görev, yetki ve sorumlulukların açık olarak tanımlanması,
- 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,
- 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 oluşturulması, zorunluluğu getirilmiştir.⁵⁴

Kanunda mali saydamlığın bir gereği olarak kamu idarelerince idare faaliyet raporu, Maliye Bakanlığınca genel faaliyet raporu ve Sayıştay'ca dış denetim genel değerlendirme raporunu düzenlenmesi öngörülmekte, ayrıca diğer yöntemlerle mali

⁵² Candan, a.g.e. s. 17.

⁵³ Hakkı Çakır, "5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar", Ankara, MUKDER, 2006, s. 39.

⁵⁴ 5018 s.KMYKK "madde:9"

yönetim verilerinin ve mali istatistiklerin düzenli olarak kamuoyuna açıklanması sağlanmaktadır. Mali saydamlığın sağlanabilmesi için:

- Roller ve sorumluluklar açık olmalıdır.
- Bilgi kamuya açık olmalıdır.
- Bütçe hazırlama, uygulama ve raporlama süreçleri açık olmalıdır.
- Denetimin ve istatistikî ve yayınlamanın bağımsız olması şartları yerine getirilmelidir.

iv. Muhasebe Sistemindeki Yeni Düzenlemeler

Kamu kurumları arasında muhasebe uygulamalarından doğan farklılıklar giderilmekte ve tüm kamu kurumlarında muhasebe birliği sağlanmaktadır.

Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin kanuni altyapısını sağlayan hükümlere 5018 sayılı Kanunda yer verilmiştir.

Hazine birliği ilkesi yeniden tarif edilmiştir. Buna göre, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir, gider, tahsilât, ödeme, nakit planlaması ve borç yönetimi Hazine birliğini sağlayacak şekilde yürütülmektedir. Kanuna ekli (I) sayılı cetvelde yer alan kamu idarelerinin tüm gelirlerinin Hazine veznelere gireceği, giderlerin bu veznelere ödeneceği ve bu idarelerin özel vezne açamayacağı öngörülmüştür.

v. Harcama Süreci İle İlgili Düzenleme

Harcama süreci ve bu süreçte görev alacak mali aktörler yeniden belirlenmiştir. Maliye Bakanlığı ve Sayıştay'ın harcama öncesi kontrol yetkilerine (vize ve tescil) son verilmiştir. Saymanlıklarca yapılan kanunlara uygunluk denetimine son verilmiştir.

Üst yönetici, harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlileri, mali hizmetler birimi yöneticisi, muhasebe yetkilisi, muhasebe yetkilisi mutemedi, harcama yetkilisi mutemedi gibi aktörlerin, görevlilerin görev, yetki ve sorumlulukları açıkça belirlenmiş

ve sorumlulukları Kanun gereği yapmaları gerekli işlemler ve incelemeleri gerekli belgelerle sınırlandırılmıştır.

Hesap verme sorumluluğu, mali örgütlenme içerisinde görev yüklenen kişilerin yapmış oldukları işlerden sorumlu olmaları gerektiğinde, yetkili makamlara yaptıkları işlerle sınırlı olmak kaydı ile hesap vermeleridir.

Hesap verme ve yönetim sorumluluğunun sağlanması amaçlanmıştır. Kanun gereği, 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.⁵⁵

vi. Denetim Sistemindeki Düzenlemeler

5018 sayılı kanunun mali sistemimize getirdiği kavramlardan birisi de idarelerin yönetim sorumluluğu çerçevesinde değerlendirilen kontrol ve denetim faaliyetlerinin ilgili kamu idareleri tarafından yapılmasını sağlayacak şekilde öngörülen iç kontroldür. Yapılan düzenleme ile iç kontrol sisteminin uluslar arası genel kabul görmüş tanıma uygun olarak, mali yönetimle sınırlı olmayan ve kurum üst yöneticisinin sorumluluk alanlarında yapması gereken her türlü kontrolü kapsayacak şekilde mali sistemi daha kapsayıcı hale getirmesi sağlanmaktadır.⁵⁶ İç kontrolün başlıca amaçları:

- Kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesi
- Kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesi
- Her türlü mali karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesi
- Karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesi

⁵⁵ Çolak, a.g.e. s. 5.

⁵⁶ Candan, a.g.e. s. 21.

- Varlıkların kötüye kullanılması ve israfını önlemek ve kayıplara karşı korunmasıdır.

Harcama sürecinde harcama öncesi kontrol mekanizması ihdas edilmiştir. Bir kontrol mekanizması olarak ön malî kontrol tanımlanmış ve bu fonksiyonu üstlenecek birimler belirlenmiştir. Ön mali kontrol sonucunda uygun görüş verilip verilmemesi, danışma ve önleyici niteliği haiz olup, mali karar ve işlemlerin harcama yetkilisi tarafından uygulanıp uygulanmaması konusunda bağlayıcı değildir. Bu açıdan tam anlamıyla bir mevzuata uygunluk denetimi değildir.⁵⁷

İç kontrol sisteminin bir unsuru olarak iç denetim sistemi getirilmektedir. 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 faaliyeti olarak tanımlanmıştır.

Kamu idarelerinin iç denetim sistemlerini izlemek, bağımsız ve tarafsız bir organ olarak hizmet vermek ve Kanunda tadat edilen görevleri ifa etmek üzere Maliye Bakanlığına bağlı olarak İç Denetim Koordinasyon Kurulu kurulmuştur.

İç denetim faaliyetlerinin risk odaklı olarak yürütülmesinin esas olduğu, kamu idarelerinin maruz kalabileceği risklerin tespit edilerek sürekli ölçülmesi ve değerlendirilmesi suretiyle, risk odaklı iç denetim planı ve programının hazırlanması ve iç denetimin bu plan ve programa uygun olarak yürütülmesi öngörülmüştür.⁵⁸

Sayıştay tarafından yapılacak dış denetimin kapsamı kurumsal ve nitelik olarak genişletilmektedir. 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

⁵⁷ Erkan Karaaslan, “*Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Çerçevesinde Harcama Reformu, Kesin Hesap ve Parlamento Denetimi*”, Mali Hukuk Dergisi, Sayı:24, Nisan-Haziran 2004, s.76.

⁵⁸ H.Abdullah Kaya, “*İç Denetim*”, 20.Türkiye Maliye Sempozyumu, Pamukkale Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü Yayın No:1, Ağustos 2005, s. 98-106.

incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanması olarak belirlenmiştir.

Kanunun 71. Maddesine göre kamu zararı kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem, eylem veya ihmal sonucunda kamu kaynağında artışa engel yada eksilmeye neden olunmasıdır.

- Mal alınmadan, iş veya hizmet yaptırılmadan ödeme yapılması
- Transfer niteliğindeki giderlerde, fazla veya yersiz ödemede bulunulması
- İş, mal veya hizmetin rayiç bedelinden daha yüksek fiyatla alınması veya yaptırılması
- İş, mal veya hizmet karşılığı olarak belirlenen tutardan fazla ödeme yapılması
- İdare gelirlerinin tarh, tahakkuk veya tahsil işlemlerinin mevzuata uygun bir şekilde yapılmaması
- Kamu kaynakları ile yükümlülüklerinin korunmasında, yönetilmesinde, değerlendirilmesinde veya kullanılmasında gerekli önlemlerin alınmaması veya özenin gösterilmemesi suretiyle öz kaynağın azalmasına sebebiyet verilmesi
- Mevzuatında öngörmediği halde ödeme yapılması kamu zararını belirlenmesinde esas alınacaktır.

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Kamu Maliyesi kavramı yeniden tanımlanmış, bütçe konusunda yeni bir anlayış benimsenerek bütçenin kapsamının hem kurum hem de harcamalar açısından genişletilmesi sağlanmıştır. Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması esas benimsenerek muhasebe ve denetim sistemi paralelinde harcama sisteminde de yeni düzenlemelere gidilmiştir.

II. BÖLÜM

YENİ KAMU MALİ YÖNETİM ANLAYIŞI ÇERÇEVESİNDE DENETİM YAPISI

I. DENETİM KAVRAMI VE TÜRLERİ

Denetim bir iktisadi varlığın veya bir faaliyet dönemine ilişkin bilgilerin önceden belirlenmiş ölçülere olan uygunluk derecesini araştırmak ve bu konuda bir rapor düzenlemek amacıyla bağımsız bir uzman tarafından yapılan kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir.⁵⁹

Genel olarak denetim “boyutları veya biçimleri normalin dışında olan parçaları çıkarıp atmak amacıyla yapılan işlemdir”. Türk Dil Kurumu tarafından “denetleme”, “bir işin doğru ve yönetime uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, teftiş etmek, kontrol etmek” şeklinde tanımlanmaktadır.

Modern anlamda denetim, olasılık ve görelilik esaslarıyla belirlenmiş hedef ve standartlar doğrultusunda ortaya çıkan sonuçların verimlilik, etkinlik ve ekonomiklik derecelerini ölçmek, karşılaştırmak ve değerlendirmektir. Diğer bir anlatımla denetim, bir kuruluşun ekonomik faaliyetlerine ve olaylarına ilişkin açıklanan bilgilerin, önceden belirlenmiş kriterlere uygunluk derecesini belirlemek ve raporlamak amacıyla bu ekonomik faaliyetlere ve olaylara ilişkin bilgilerle ilgili kanıtların tarafsızca toplanması, değerlendirilmesi ve sonucun bilgi kullanıcılarına raporlanması şeklinde tanımlanabilir.

Buradan çıkartılacak sonuçla denetimin hata ve hileleri ortaya çıkartmak amacıyla, yapılan işlemlerin kendi uygunluklarına göre yapılıp yapılmadığını tespit

⁵⁹ Celal Kepenkçi, ”Bağımsız Denetim”, Avcıol Basım, İstanbul, 1994, s.1

etmek ve aykırılıkların oluşmasını engellemek için alınan önlemler olduğunu söyleyebiliriz.⁶⁰

Avrupa Komisyonuna göre denetim “bir işlem, prosedür veya raporun her bir yönünü doğrulayacak şekilde ve sonradan yapılan her türlü incelemedir.”⁶¹

Klasik anlamda denetim, konularına ve amaçlarına göre finansal denetim, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi olmak üzere üçe ayrılmaktadır. Ancak, bu üç denetim türünün bir arada yürütülmesi halinde ekonomik denetim adında dördüncü bir denetim türü ortaya çıktığı da görülmektedir.

Denetimi, statüsüne göre ise iç denetim ve dış denetim olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Dış denetim; bağımsız denetim ve kamu denetimi olmak üzere de kendi içinde ikiye ayrılır. Yüksek denetim kurumlarının kamu kuruluşları üzerinde parlamentolar adına yaptıkları denetim geçmişte dış denetim kapsamında değerlendirilirken, günümüzde tamamen “yüksek denetim” adında üçüncü bir denetim statüsü olarak kabul edilmektedir. Denetçinin niteliğine göre yapılan sınıflandırmalar temelde, denetçinin örgüt personeli olup olmamasına ve örgüt dışında ise denetçi ile örgütü bir araya getiren hukuki bağa göre biçimlenmektedir.⁶²

A. Finansal Denetim

Finansal denetim finansal tabloların işletmenin gerçek durumunu yansıtır ve yansıtmadığının önceden saptanmış ölçütlere ve muhasebe kurallarına göre denetlenmesidir.⁶³

Finansal denetim, finansal tablolar denetimi ya da mali tablolar denetimi olarak ta bilinmektedir. Planların uygulanmasını güvence altına almak ve piyasa koşullarına

⁶⁰ Selim Şen, “*Hatalı ve Hileli İşlemlerin Tespiti İçin Denetim Teknikleri*”, Yaklaşım Yayınları, Ankara:2003, s. 1

⁶¹ Ali Çetinkaya, Fazıl Tekin, “*Vergi Denetimi*”, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2007, s22

⁶² Kepenekçi, a.g.e s.3

⁶³ Ahmet Erol, “*Finansal Kurumların Denetimi ve Vergilendirilmesi*” Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2000 s.26

göre gerekli değişiklikleri yaparak, amaca ulaşmayı kolaylaştırıcı faaliyetlerin toplamı olarak ta adlandırılmaktadır.

Bu denetim bağımsız denetçiler ve kamu denetçileri tarafından yürütülür. Denetimin konusu, ortaklara veya ilgili kamu kuruluşlarına verilen finansal tablolardır.

Finansal tablolarının önceden belirlenmiş kriterlere uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği konusunda bir görüş belirlemek amacıyla bu finansal tabloların incelenmesini kapsar. İncelenen tablolarda yer alan bilgilerin doğru olup olmadığı, muhasebe ile ilgili bilgilerin defterlere doğru olarak yansıtılıp yansıtılmadığını, defterlerdeki bilgilerin mali tablolara doğru yansıtılıp yansıtılmadığını amaçlayan denetimdir.

Finansal tablolar, işletme dışına işletme ile ilgili finansal bilgi sunmanın temel araçlarıdır. Bazı durumlarda işletmenin tüm finansal durumları ilgili tablolar aracılığı ile yansıtılamayabilir. Bu durumda finansal muhasebe süreci ile ilgili bilgilerin raporlaması durumu ortaya çıkar. Söz konusu bu işleme finansal raporlama adı verilir.⁶⁴

Uygulamada denetçilerin en çok tercih ettiği denetim türüdür.⁶⁵

B. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, bir örgütün mali işlemlerinin ve faaliyetlerinin belirlenmiş yöntemlere, kurallara veya mevzuata uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla incelenmesidir. Bu denetim türünde belirlenmiş kriterler farklı kaynaklar tarafından oluşturulur. Uygunluk denetimi, iç denetçiler ve dış denetçiler ile kamu denetçileri tarafından yürütülür. Denetimin konusu, örgütün mali işlemleri ve faaliyetleridir.

Uygunluk denetimi; düzenlilik denetimi, kurallara uygunluk denetimi, usul denetimi ya da mali denetim olarak da ifade edilmektedir.⁶⁶

⁶⁴ Melih Erdoğan, “Denetim”, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara:2000, s.3

⁶⁵ Ferruh Çömlekçi, “Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz” A.Ö.F Yayınları, 2004, s.7

⁶⁶ Çetinkaya, a.g.e s.25

Uygunluk denetiminin amacı yapılan işlemlerin yetkili organlarca konulmuş olan kurallara uygun olarak yapılıp yapılmadığını araştırmaktır. Denetimin konusu denetlenen kurumun personeli tarafından yapılan işlemler, tutulan kayıtlar ve düzenlediği finansal tablolarıdır. Denetim ölçütleri ise şirket ana sözleşmeleri, kanun, tüzük ve yönetmelikler; işletmenin üst yönetiminin belirlediği politika ve yöntemler ile üçüncü kişilerle yapılan sözleşme hükümleridir.⁶⁷

Uygunluk denetiminde, ulaşılan sonuçlar geniş bir kitleye değil, sınırlı olarak ilgili ve yetkili kişi ve kuruluşlara raporlanır.⁶⁸ Bu nedenle uygunluk denetimi, büyük ölçüde iç denetçiler, gerekli durumlarda ise dış denetçiler tarafından yapılır.⁶⁹

C. Faaliyet Denetimi

Performans denetimi olarak bilinen faaliyet denetimi bir örgütün faaliyetlerinin verimlilik ve etkinliğini değerlemek amacıyla bu faaliyetlerle ilişkili usul ve yöntemlerin uygulanışının gözden geçirilmesini kapsar.

Faaliyet denetiminde, denetçilerden tarafsız gözlemlerde bulunması ve belirli faaliyetlerin ayrıntılı analizini yapması beklenir. Faaliyet denetiminde, faaliyet sonuçları verimlilik standartlarıyla karşılaştırılır ve örgütün önceden belirlenmiş amaç ve hedeflere ulaşp ulaşmadığı ölçülür. Denetimin kapsamı, örgütün tamamı veya bir bölümü, bir şubesi ya da üretim, finans, pazarlama gibi bir fonksiyonu olabilir. Faaliyet denetiminin uygunluk denetiminden farklı olarak kaynakların kullanımını verimlilik, etkinlik, tutumluluk ilkeleri açısından değerlendirdiği söylenebilir.⁷⁰

Faaliyet denetiminin sonunda yönetim faaliyetlerin geliştirilmesi, etkinliğin ve verimliliğin artırılması için çeşitli öneriler bekler.⁷¹

⁶⁷ Çömlekçi, a.g.e. s.7

⁶⁸ Ersin Güredin, “Denetim”, Beta Yayınları, İstanbul:1994 s.14

⁶⁹ Mevlüt Özer, “Denetim”, Özkan Matbaacılık, Ankara:1997, s.69

⁷⁰ Erdoğan, a.g.e s.4

⁷¹ Çömlekçi, a.g.e s.7

Faaliyet denetiminde, finansal ve finansal olmayan bilgileri değerlemek amacıyla kriterleri belirleme son derece subjektif bir konu olduğundan, faaliyet denetimi yönetim danışmanlığına benzer. Denetimin sonunda faaliyetlerde etkinlik ve verimliliğin artırılmasına ilişkin önerilerde bulunulur. Performans denetimi, kamu ve özel sektör işletmelerinde i denetçiler tarafından, ayrıca kamu kuruluşlarında kamu denetçileri tarafından yürütülür. Faaliyet denetimi mali nitelikte olmayan faaliyetleri de konu alır.⁷²

D. Ekonomik Denetim

Ekonomik denetim finansal tablolar, uygunluk ve faaliyet denetimlerinin birlikte yrtldği ve raporlandığı bir denetim türüdür.

Ekonomik denetim kapsamında; bir taraftan kuruluşun faaliyetlerinin yürürlükteki mevzuata uygun olarak yapılıp yapılmadığını, diğer taraftan finansal tablolarının yürürlükteki mali mevzuat ve genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygunluğu ayrıntılı bir inceleme yapılmak yoluyla ortaya konulmakta, öte yandan kuruluşa tahsis edilen kaynakların tüm işletme fonksiyonları dikkate alınarak rasyonel esaslara göre etkinlik, verimlilik ve tutumluluk ilkeleri doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığını ölçer ve bu doğrultuda önerilerde bulunur.

Ekonomik denetimde temel amaç faaliyet denetimidir. Bu amaç mali tablolar denetimi ve uygunluk denetimi ile desteklenmektedir.⁷³

Uygunluk denetimi, ekonomik denetim kapsamında temel bir amaç olmayıp, performans denetimi ve finansal tablolar denetimi birlikte yürütülürken, denetlenen kuruluşun mali işlemlerinin ve faaliyetlerinin belirlenmiş yöntemlere, kurallara veya mevzuata aykırı uygulamaların tespit edilmesi durumunda söz konusu olmaktadır.

⁷² Grgecin, a.g.e s.16

⁷³ etinkaya, a.g.e, s27

II. TÜRKİYE'DE 5018 SAYILI KANUN ÇERÇEVESİNDE DENETİM ANLAYIŞI

5018 sayılı kanun çerçevesinden denetimi iç kontrol, iç denetim, dış denetim ve yüksek denetim olmak üzere dört an başlığa ayırabiliriz İç denetim mekanizmasını iç kontrol yüksek denetimi dış kontrol mekanizması olarakta inceleyebiliriz.

A. İç Kontrol Sisteminin İşleyişi

İç kontrol sistemi 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Türk mali hayatına girmiş yeni bir tanımdır. İç kontrol sistemin en büyük dayanağı kuşku yoktur ki iç denetim mekanizması ile ön mali kontrol sistemidir. Yapılan son değişikliklerle ön plana çıkan mali hizmetler birimi de iç kontrol sisteminin önemli mekanizmalarındandır.

a) İç Kontrolün Tanımı, Yapısı ve İşleyişi

İç 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 bütünüdür.⁷⁴

İç kontrolün tanımı ve amaçları dikkate alındığında, mali olmayan alanların da iç kontrolün kapsamında yer aldığı görülecektir. İç kontrol idarenin tüm faaliyetlerini kapsamaktadır.⁷⁵

⁷⁴ 5018 s. KMYKK “madde:55”

⁷⁵ Sait Arcagök, Ertan Erüz, “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi” Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Ankara:2006 s.143

İç kontrolden kasıt kaynakların etkin şekilde idarenin amaçlarına uygun olarak kullanılmasını ve mevzuata uygunluğunu sağlamak, iradenin faaliyetleri hakkında düzenli ve güvenilir bilgi sahibi olmak ve iradenin varlığını koruyarak yolsuzluk ve usulsüzlüğü önleme olarak tanımlanabilir.⁷⁶

Kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmelidir. Kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesini sağlanmalı, her türlü malî karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önüne geçilmelidir. Karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesini sağlanarak varlıkların kötüye kullanılması ve israfının önlenmesi ve kayıplara karşı korunmasını sağlamak iç kontrolün amaçlarının başında gelmektedir.

İç kontrol faaliyetleri idarenin yönetim sorumluluğu çerçevesinde yürütülür. İşlem sürecindeki bütün görevliler sorumluluk sahibidirler. İç kontrol faaliyet ve düzenlemelerinde öncelikle riskli alanlar dikkate alınır. Bu olaylar mali yada mali olmayan tüm işlemler olabilir. Yılda en az bir kere değerlendirilir ve alınması gereken önlemler belirlenir. İç kontrol düzenleme ve uygulamalarında mevzuata uygunluk, saydamlık, hesap verilebilirlik ve ekonomiklik ile etkinlik gibi iyi mali yönetim ilkeleri esas alınır.

İdarenin yöneticileri ve çalışanlarının iç kontrole olumlu bir bakış sağlaması, etik değerlere ve dürüst bir yönetim anlayışına sahip olması esastır. Performans esaslı yönetim anlayışı çerçevesinde görev, yetki ve sorumlulukların uzmanlığa önem verilerek bilgili ve yeterli kişilere verilmesi ve personelin performans değerlendirmesinin sağlandığı ortama kontrol ortamı adı verilir.

Mevcut koşullarda meydana gelen değişiklikler dikkate alınarak gerçekleştirilen ve süreklilik arz eden faaliyetler ise risk değerlendirmesi olarak kabul edilir. İdarenin ihtiyaç duyacağı her türlü bilgi uygun bir şekilde kaydedilir, tasnif edilir ve ilgililerin iç kontrol ile diğer sorumluluklarını yerine getirebilecekleri şekilde ve sürede iletilir. Bu

⁷⁶ Mustafa Ceylan, “İç Kontrol ve Bir Unsuru Olarak Ön Mali Kontrolün Taşradaki Sorunları”, Mali Kılavuz Dergisi, Sayı 36 s.17

arada iç kontrol sistem ve faaliyetleri sürekli olarak izlenir, gözden geçirilir ve değerlendirilir. Buna bağlı olarak önleyici, tespit edici ve düzeltici her türlü kontrol faaliyeti belirlenir ve uygulanır.

Kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrol sistemleri; harcama birimleri, muhasebe ve mali hizmetler ile ön mali kontrol ve iç denetimden oluşmaktadır. Kamu idarelerinin üst yöneticileri ile diğer yöneticileri tarafından görev, yetki ve sorumluluklar göz önünde bulundurulmak suretiyle, yeterli ve etkili bir kontrol sisteminin oluşturulabilmesi için gerekli önlemlerin alınması gerekmektedir. Bu çerçevede mesleki değerlere ve dürüst bir yönetim anlayışına sahip olunmalı, mali yetki ve sorumluluklar bilgili ve yeterli yöneticilerle personele verilmelidir.

Belirlenmiş standartlara uyulması sağlanarak mevzuata aykırı faaliyetlerin önüne geçilmeli kapsamlı bir yönetim anlayışı ile uygun bir çalışma ortamının ve saydamlığın sağlanması gerekmektedir.

Üst yöneticiler, iç kontrol sisteminin kurulması ve gözetilmesinden, harcama yetkilileri ise görev ve yetki alanları çerçevesinde, idari ve malî karar ve işlemlere ilişkin olarak iç kontrolün işleyişinden sorumludur.⁷⁷

İdarelerin malî hizmetler birimi, iç kontrol sisteminin kurulması, standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapar ve ön malî kontrol faaliyetini yürütür. Muhasebe yetkilileri, muhasebe kayıtlarının usulüne ve standartlara uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından sorumludur.

Üst yöneticiler, harcama yetkilileri ve diğer yöneticiler, mesleki değerlere ve dürüst yönetim anlayışına sahip olunmasından, malî yetki ve sorumlulukların bilgili ve yeterli yöneticilerle personele verilmesinden, belirlenmiş standartlara uyulmasının sağlanmasından, mevzuata aykırı faaliyetlerin önlenmesinden, kapsamlı bir yönetim anlayışıyla uygun bir çalışma ortamının ve saydamlığın sağlanmasından görev ve yetkileri çerçevesinde sorumludurlar.

⁷⁷ Ömer Demir, “İç Kontrol Kavram ve Modelleri”, (Editör: Erkan Karaaslan, “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar”), a.g.e, s.281

İç kontrole ilişkin standart ve yöntemler Maliye Bakanlığı tarafından belirlenir, geliştirilir ve uyumlaştırılır. Bu çerçevede Maliye Bakanlığı; İç kontrol standartlarını belirler ve bu standartlara uyulup uyulmadığını izler, ön malî kontrole ilişkin standart ve yöntemler ile ön malî kontrole tâbi malî karar ve işlemleri ve bunların kontrol usul ve esaslarını belirler. İç kontrol alanında idareler arasında koordinasyonu sağlar ve idarelere rehberlik hizmeti verir. İç kontrol ve ön malî kontrole ilişkin genel ve özel nitelikli düzenlemelerde idarelerle işbirliği yapar, çalışma toplantıları düzenler. İç kontrol ve ön malî kontrol düzenleme ve uygulamaları hakkında idarelerden rapor ve bilgi alarak sistemlerin işleyişini izler. İdarelerin malî hizmetler birimlerinin çalışma usul ve esaslarını belirler. Ulusal ve uluslararası iyi uygulama örneklerini araştırır, bunların uygulanması yönünde çalışmalar yapar ve iç kontrol ile malî yönetim ve kontrol sistemine ilişkin olarak eğitim programları hazırlar.

İç kontrol modelleri olarak Güney - Kuzey Yaklaşımı ile COSO Modeli'nden bahsedebiliriz. Güney yaklaşımına üç taraflı harcama öncesi yaklaşım da denmektedir. İşlem harcama yetkilisinden işlemin yasallığını ve uygunluğunu kontrol eden mali kontrole gelir oradan da uygulanabilmesi için muhasebe yetkilisine gelir. Kuzey yaklaşımında ise resmi harcama yetkilisi ya da bakanlık üst yöneticisinin kişisel sorumluluğu esas alınır.⁷⁸

COSO Modeli; kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme olmak üzere beş unsurdan oluşmaktadır.⁷⁹ Bu model iç kontrole ilişkin standartların temelini oluşturmaktadır.

b) Ön Mali Kontrolün Yapısı, Tanımı ve Mali Hizmetler Biriminin İşleyişi

İç kontrolün bir unsuru olan ön mali kontrol, mali işlemlere yönelik olarak yapılan ön kontrol faaliyetlerini ifade etmektedir. Ödenek tahsis edilmesi, taahhütler,

⁷⁸ Demir, a.g.e, s.291

⁷⁹ Nihal Saltık, "İç Kontrol Standartları", Bütçe Dünyası, Sayı:26, 2007, s.60

ihale prosedürleri, sözleşmeler, ödemeler ve fazla yersiz ödemelerin geri alınması gibi işlemlerin uygulamaya konulmadan önce kontrol edilmesini ifade eder.⁸⁰

Ön malî kontrol, harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılan kontroller ile malî hizmetler birimi tarafından yapılan kontrolleri kapsar. Ön malî kontrol süreci, malî karar ve işlemlerin hazırlanması, yüklenmeye girilmesi, iş ve işlemlerin gerçekleştirilmesi ve belgelendirilmesinden oluşur. Kamu idarelerinde ön malî kontrol görevi, yönetim sorumluluğu çerçevesinde yürütülür.⁸¹

Gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerle ilişkin malî karar ve işlemler, harcama birimleri ve malî hizmetler birimi tarafından idarenin bütçesi, bütçe tertibi, kullanılabilir ödenek tutarı, ayrıntılı harcama veya finansman programları, merkezi yönetim bütçe kanunu ve diğer malî mevzuat hükümlerine uygunluk yönlerinden kontrol edilir. Malî karar ve işlemler harcama birimleri tarafından kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması açısından da kontrol edilir. Malî karar ve işlemlerin ön malî kontrole tâbi tutulması ve ön malî kontrol sonucunda uygun görüş verilmiş olması, harcama yetkilileri ve gerçekleştirme görevlilerinin sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.

Malî hizmetler biriminin ön malî kontrolüne tâbi malî karar ve işlemler, kontrol edilmek üzere malî hizmetler birimine gönderilir. Malî hizmetler birimince kontrol edilen işlemler hakkında görüş yazısı düzenlenir ve ilgili birime gönderilir. Ön malî kontrol sonucunda yazılı görüş düzenlenmesi halinde bu yazılı görüşler ayrıntılı, açık ve gerekçeli olmak zorundadır. Malî hizmetler biriminin görüş yazısı ilgili işlem dosyasında saklanır ve bir örneği de ödeme emri belgesine eklenir.

Harcama birimlerinde süreç kontrolü yapılır. Süreç kontrolünde, her bir işlem daha önceki işlemlerin kontrolünü içerecek şekilde tasarlanır ve uygulanır. Malî işlemlerin yürütülmesinde görev alanlar, yapacakları işlemde önceki işlemleri de kontrol ederler. Süreç kontrolünü sağlamak amacıyla malî işlemlerin süreç akış şeması hazırlanır ve üst yöneticinin onayı ile yürürlüğe konulur.⁸²

⁸⁰ Çolak, a.g.e, s.272

⁸¹ 5018 s. KMYKK “madde 58”

⁸² Demir, a.g.e, s.274

Harcama yetkilileri, yardımcıları veya hiyerarşik olarak kendisine en yakın üst kademe yöneticileri arasından bir veya daha fazla sayıda gerçekleştirme görevlisini ödeme emri belgesi düzenlemekle görevlendirir. Ödeme emri belgesini düzenlemekle görevlendirilen gerçekleştirme görevlileri, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde ön malî kontrol yaparlar. Bu gerçekleştirme görevlileri tarafından yapılan kontrol sonucunda, ödeme emri belgesi üzerine “Kontrol edilmiş ve uygun görülmüştür” şerhi düşülerek imzalanır. Malî karar ve işlemin uygun görülmemesi halinde ise nedenleri açıkça belirtilen bir görüş yazısı yazılarak kontrole tâbi karar ve işlem belgeleri eklenmek suretiyle ilgili birimine gönderilir.

Malî hizmetler biriminde ön malî kontrol yetkisi malî hizmetler birimi yöneticisine aittir. Kontrol sonucunda düzenlenen yazılı görüş ve kontrol şerhleri malî hizmetler birimi yöneticisi tarafından imzalanır. Malî hizmetler birimi yöneticisi, bu yetkisini sınırlarını açıkça belirtmek şartıyla yazılı olarak yardımcısına veya birimin iç kontrol alt birim yöneticisine devredebilir. Malî hizmetler birimi yöneticisinin harcama yetkilisi olması durumunda ön malî kontrol görevi, iç kontrol alt birim yöneticisi tarafından yürütülür.⁸³

Kamu idarelerinde aşağıda sayılan görevler, malî hizmetler birimi tarafından yürütülür:⁸⁴

- İdarenin stratejik plan ve performans programının hazırlanmasını koordine etmek ve sonuçlarının konsolide edilmesi çalışmalarını yürütmek.
- İzleyen 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.

⁸³ Karaaslan, ”Kamu Harcamalarında Denetim” a.g.e s.331

⁸⁴ 5018 s. KMYKK “madde 60”

- Bütçe kayıtlarını tutmak, bütçe uygulama sonuçlarına ilişkin verileri toplamak, değerlendirmek ve bütçe kesin hesabı ile malî istatistikleri hazırlamak.
- İlgili mevzuatı çerçevesinde idare gelirlerini tahakkuk ettirmek, gelir ve alacaklarının takip ve tahsil işlemlerini yürütmek.
- Genel bütçe kapsamı dışında kalan idarelerde muhasebe hizmetlerini yürütmek.
- Harcama birimleri tarafından hazırlanan birim faaliyet raporlarını da esas alarak idarenin faaliyet raporunu hazırlamak.
- İdarenin mülkiyetinde veya kullanımında bulunan taşınır ve taşınmazlara ilişkin icmal cetvellerini düzenlemek.
- İdarenin yatırım programının hazırlanmasını koordine etmek, uygulama sonuçlarını izlemek ve yıllık yatırım değerlendirme raporunu hazırlamak.
- İdarenin, diğer idareler nezdinde takibi gereken malî iş ve işlemlerini yürütmek ve sonuçlandırmak.
- Malî kanunlarla ilgili diğer mevzuatın uygulanması konusunda üst yöneticiye ve harcama yetkililerine gerekli bilgileri sağlamak ve danışmanlık yapmak.
- Ön malî kontrol faaliyetini yürütmek.
- İç kontrol sisteminin kurulması, standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapmak.
- Malî konularda üst yönetici tarafından verilen diğer görevleri yapmaktır.

Mali hizmetler biriminin ön mali kontrolüne tabi mali karar ve işlemler ise:

- Kanun tasarılarının mali yükünün hesaplanması
- Taahhüt evrakı ve sözleşme tasarıları
- Ödenek gönderme belgeleri
- Ödenek aktarma işlemleri
- Kadro dağılım cetvelleri
- Seyahat kartı listeleri
- Seyyar görev tazminatı cetvelleri

- Geçici işçi pozisyonları
- Yan ödeme cetvelleri
- Sözleşmeli personel sayı ve sözleşmeleri
- Yurtdışı kira katkısından oluşmaktadır.

Mali hizmetler biriminin ön mali kontrol sonucunda uygun görüş vermediği halde harcama yetkilileri tarafından gerçekleştirilen işlemlerin mali hizmetler birimince kaydı tutulur ve aylık dönemler itibariyle üst yöneticiye bildirilir. Bu kayıtlar iç ve dış denetim sırasında denetçilere de sunulur. Mali hizmetler birimi, kontrol ve uygun görüş işlemlerini belirtilen süre içerisinde sonuçlandırmak zorundadır.

c) İç Denetimin Tanımı ve İç Denetimin Kapsamları

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.⁸⁵Bu maddeyle kamu idarelerinde yapılacak iç denetim tanımlanmakta ve ne şekilde yürütüleceği açıklanmaktadır. Bu şekilde, Türk kamu iç kontrol sisteminde uluslar arası standartlar ve Avrupa Birliği uygulamalarına uygun iç denetim mekanizmasının kurulması sağlanmaktadır.⁸⁶

İç denetim faaliyetlerinin diğer denetim faaliyetlerinden en büyük farkı, sağladığı güvence ve danışmanlık faaliyetlerinin bir arada yürütülmesidir. İç denetim özellikle risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerini geliştirmede idarelere yardımcı olmak üzere bağımsız ve tarafsız bir danışmanlık hizmeti sunar. Bu hizmet idarenin hedeflerini gerçekleştirmeye yönelik faaliyetlerin idarenin hesap verme sorumluluğunu güçlendirmek amacıyla sistemli, düzenli bir şekilde değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yöneliktir. İdarenin hedefine ulaşmasını engelleyecek riskler belirlemek, analiz etmek, sınıflandırmak ve gerekli önlemleri tespit edip uygulama kapasitesini geliştirmek bu hizmetin genel özelliklerindedir.

⁸⁵ 5018 s.KMYKK “madde:63”

⁸⁶ Dedeoğlu, a.g.e. ,s. 1099.

İç denetim, yönetimin bir parçası olduğu halde, fonksiyonel anlamda bağımsızlığa sahip bir mekanizma olarak faaliyette bulunmasıyla kamu kurum ve kuruluşlarında yönetsel hesap verilebilirliğin yerleşmesine katkı sağlamaktadır.⁸⁷

Ayrıca iç denetim, bireysel işlemleri incelemek yerine sistem odaklı bir denetim faaliyetine dayanmakta ve program sonuçlarının kalitesi üzerine odaklanmaktadır.⁸⁸

Uluslar arası tanımlar çerçevesinde de iç denetim bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacına sahip bağımsız ve objektif bir güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir.⁸⁹

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.⁹⁰

İç denetim faaliyeti sonucunda, kamu idarelerinin varlıklarının güvence altına alınması, iç kontrol sisteminin etkinliğinin artması ve risklerin asgariye indirilmesi için kamu idaresinin faaliyetlerini olumsuz etkileyecek risklerin tanımlanması, gerekli önlemlerin alınıp sürekli gözden geçirilmesi ve mümkünse sayısallaştırılması konusunda yönetime önerilerde bulunur.⁹¹

İç denetim sayesinde kamu idaresinin iç kontrol sisteminin yeterliliği ve etkinliğini inceleyip değerlendirilir. Risk yönetimi için öneriler geliştirip, risk değerlendirme ve risk yönetim metotlarının uygulanması sağlanır. Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlamak amacıyla performans değerlendirme sistemini uygulanarak idareye önerilerde bulunulur. İdarenin faaliyetlerinin işletme mevzuatına uygun olarak sürdürülmesini sağlar. Mali tabloların doğruluğunu ve güvenilirliğini inceliyor ve üretilen bilgilerin kamuoyu ile paylaşılması sağlanır.

⁸⁷ Çolak a.g.e s. 301.

⁸⁸ Zeki Balta, "İç Denetçilik Mesleği" Mali Kılavuz Dergisi, Sayı 31, Ocak Mart 2006 s.24

⁸⁹ Tosun, a.g.e. s. 159.

⁹⁰ 5018 s.KMYKK "madde:63"

⁹¹ Çolak, a.g.e. s. 302.

Kamu idarelerinde yapılacak iç denetim; uygunluk denetimi, performans denetimi, mali denetim, bilgi teknolojisi denetimi veya sistem denetiminden birini, birkaçını ya da tamamını kapsamaktadır.⁹² İç denetim ilk bakışta konularına ve anlamlarına göre denetim türlerine ayrılmış gibi görünse de kapsam olarak daha geniştir.

1. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi kamu idarelerinin faaliyet ve işlemlerinin ilgili kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuata uygunluğunun incelenmesidir. Bu denetim iç denetçiler ve dış denetçiler ile kamu denetçileri tarafından yürütülür.

2. Performans Denetimi

Yönetimin bütün alanlarında gerçekleşen faaliyet ve işlemlerin planlanması, uygulanması ve kontrolü aşamalarındaki etkinliğin, ekonomikliğin ve verimliliğin değerlendirilmesidir. İdarenin görevlerinin icrasından kaynakları ne derecede kullandığının tespiti.⁹³

3. Mali Denetim

Gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerle ilişkin hesap ve işlemlerin doğruluğunun; mali sistem ve tabloların güvenilirliğinin değerlendirilmesidir.

4. Bilgi Teknolojilerinin Denetimi

Denetlenen birimin elektronik bilgi sistemlerinin sürekliliğinin ve güvenilirliğinin denetlenmesidir. Denetlenen bilgi sisteminde depolanan veri ve bilginin yeterliliğini ve doğruluğunu değerlendirmek için kullanılır. Türkiye'deki kurumların elektronik bilgi sistemine geçişleriyle birlikte önem kazanacak bir denetleme süreci olması kaçınılmazdır.

⁹² 2006/10654 İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esaslarına İlişkin Yönetmelik “madde:8”

⁹³ Balta, a.g.e s.24.

5. Sistem Denetimi

Denetlenen birimin faaliyetlerinin ve iç kontrol sisteminin; organizasyon yapısına katkı sağlayıcı bir yaklaşımla analiz edilmesi, eksiklerin tespit edilmesi, kalite ve uygunluğunun araştırılması, kaynakların ve uygulanan yöntemlerin yeterliliğinin ölçülmesi suretiyle değerlendirilmesidir.⁹⁴

d) İç Denetimde Görevli Memurlar

İdarenin 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 gerçekleştirilmesi gereken denetimi yapan görevlilerdir.

1. İç Denetçiler

İç denetçiler, kamu idaresinin çalışmalarında değer katmak, geliştirmek için kaynakların ekonomiklik etkinlik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek rehberlik yapmak amacıyla bağımsız ve nesnel denetim yapan görevlilerdir.⁹⁵

İç denetçiler raporlarını doğrudan üst yöneticiye sunar. Bu raporlar üst yönetici tarafından değerlendirilmek suretiyle gereği için ilgili birimler ve mali hizmetler birimine verilir. Harcama birimleri yönetim sorumluluğu çerçevesinde, idarelerde iç kontrol sisteminin kurulmasından ve gelişmesinden sorumlu olan mali hizmetler birimi de bu görevi gereği raporlar üzerine işlem yapmak durumundadır. İç denetim raporları ile bunlar üzerinde yapılan işlemler, üst yönetici tarafından en geç iki ay içinde İç Denetim Koordinasyon Kuruluna gönderilir.

⁹⁴ Çolak, a.g.e s.304.

⁹⁵ Muammer Çolak, “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Yer Alan Personele İlişkin Düzenlemeler”, (Editör: Karaaslan Erkan, a.g.e.) s 371

i. İç Denetçilerin Görevleri

Kamu idarelerinin yıllık iç denetim programı üst yöneticinin önerileri de dikkate alınarak iç denetçiler tarafından hazırlanır ve üst yönetici tarafından onaylanır. İç denetçi, aşağıda belirtilen görevleri yerine getirir:

- Nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek,
- Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak,
- Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak,
- İdarenin harcamalarının, malî işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek,
- Malî yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak,
- Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak,
- Denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlandığında, ilgili idarenin en üst amirine bildirmektir.⁹⁶

Bu bağlamda iç denetçilerin kanuni uygunluk denetimi görevini yerine getirecek olmalarının yanında, kurumun üst yöneticisine danışmanlık ve kurumda rehberlik yapmaları da amaçlanmaktadır.⁹⁷

⁹⁶ 5018 s.KMYKK “madde:64”

⁹⁷ Maliye Bakanlığı, “Denetimin İşlevi”, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, <http://www.bumko.gov.tr /upload/IcDenetim/Dokumanlar/Denislev.htm>, (25.03.2009)

ii. İç Denetçinin Yetkileri

İç denetçiler denetim konusunda görevlerini yerine getirirken bir takım yetkilere sahiptir. Bunlar:

- Denetim konusuyla ilgili olmak kaydı ile elektronik ortamdakiler dahil 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 ettirmektir.

iii. İç Denetçinin Nitelikleri ve Atanması

İç denetçiler görevlerini, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen ve uluslar arası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun şekilde yerine getirir.

İç denetçiler görevinde bağımsızdır ve iç denetçilere asli görevi dışında hiçbir görev verilemez yahut yaptırılamaz. Denetleme esnasında tarafsız ve objektif bir tutum sergilemek zorundadır.⁹⁸ Denetleme sırasında elde ettiği bilgilerin gizliliğini de sağlamakla yükümlüdür. Raporları kanıtlara dayanmalı mesleki bilgi ve becerilerini sürekli olarak geliştirmelidir.

İç denetçi olarak atanacakların, 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 48 inci maddesinde belirtilenler ile aşağıdaki şartları taşıması gerekir:

⁹⁸ 2006/10654 İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esaslarına İlişkin Yönetmelik “madde:26”

- İlgili kamu idaresinin özelliği de dikkate alınarak İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen alanlarda en az dört yıllık yükseköğrenim görmüş olmak,
- Kamu idarelerinde denetim elemanı olarak en az beş yıl veya İç Denetim Koordinasyon Kurulunca belirlenen alanlarda en az sekiz yıl çalışmış olmak,
- Mesleğın gerektirdiği bilgi, ehliyet ve temsil yeteneğine sahip olmak,
- İç Denetim Koordinasyon Kurulunca gerekli görülen diğer şartları taşımak.

Kamu idarelerine iç denetçi olarak atanacaklar, İç Denetim Koordinasyon Kurulu koordinatörlüğünde, Maliye Bakanlığınca iç denetim eğitimine tâbi tutulur. Eğitim programı, iç denetçi adaylarına denetim, bütçe, malî kontrol, kamu ihale mevzuatı, muhasebe, personel mevzuatı, Avrupa Birliği mevzuatı ve mesleki diğer konularda yeterli bilgi verilecek şekilde hazırlanır. Bu eğitimi başarıyla tamamlayanlara sertifika verilir. İç denetçi adayları için uygulanacak eğitim programının süresi, konuları ve eğitim sonucunda yapılacak işlemler ile diğer hususlar İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından hazırlanarak Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir.

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. İç denetçilerin kamu idareleri itibarıyla sayıları, çalışma usul ve esasları ile diğer hususlar İç Denetim Koordinasyon Kurulunca hazırlanarak, Maliye Bakanlığının teklifi üzerine Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle belirlenir.

İç denetçiler, daha önceden görev yaptıkları idari birimlerde bir yıl geçmeden iç denetim yapamazlar. İç denetçilik görevi iç denetçinin kendi isteğiyle ayrılması, başka bir göreve atanması ya da seçilmesi veya iç denetçilik mesleği ile bağdaşmayan

hareketlerde bulunduğunun rapora bağlanması ve bu raporun kurul tarafından görüşülerek sertifikasının iptal edilmesi durumlarında sona erer.⁹⁹

2. İç Denetim Koordinasyon Kurulu ve Görevleri

Maliye Bakanlığına bağlı İç Denetim Koordinasyon Kurulu, yedi üyeden oluşur. Üyelerden biri Başbakanın, biri Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanın, biri Hazine Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanın, biri İçişleri Bakanının, başkanı dâhil üçü Maliye Bakanının önerisi üzerine beş yıl süre ile Bakanlar Kurulu tarafından atanır. Maliye Bakanı tarafından önerilecek adaylardan birinin ekonomi, maliye, muhasebe, işletme alanlarından birinde doktora derecesine sahip öğretim üyeleri arasından olması şartı aranır. Üyeler, bu sürenin sonunda yeniden atanabilirler.¹⁰⁰

İç denetime ilişkin standartlar ve yöntemler bu kurul tarafından belirlenecek, geliştirilecek ve uyumlaştırılacaktır. Bu kurul aynı zamanda iç denetim sistemi konusunda kamu idareleri arasında koordinasyon sağlayacak ve bu idarelere rehberlik hizmeti verecektir. Kurul, bağımsız ve tarafsız bir organ olarak hizmet yürütecektir.

Üyeler, beş yıl süre ile atanır. Kurul beş yıllık sürenin bitiminden iki ay önce ilgili bakanlıklardan aday bildirilmesini ister. Mevcut üyeler yeniden atanabilir. Üyeliklerde herhangi bir sebeple boşalma olursa, Kurul bir ay içinde durumu ilgili bakanlığa bildirir. Boşalan üyelik için ilgili bakanın bir ay içinde yapacağı öneri üzerine Bakanlar Kurulunca atama yapılır. Kurul üyeliği, üyenin;

- 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 48 inci maddesinin A/5 bendinde sayılan suçlardan dolayı kesinleşmiş ceza mahkûmiyetinin bulunması,
- Görevini devamlı yapmasına engel olabilecek bir hastalık veya sakatlığın, sağlık kurulu raporuyla tespit edilmesi,
- Kurul üyeliğinden çekilmesi hallerinde kendiliğinden sona erer.

⁹⁹ 2006/10654 İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esaslarına İlişkin Yönetmelik “madde:24”

¹⁰⁰ 5018 s.KMYKK “madde:66”

İç denetim koordinasyon kurulu gerekli hallerde teknik yardım almak ve danışmak amacıyla uzman kişileri toplantılara davet edebilir.

Kurul, kamu idarelerinin iç denetim sistemlerini düzenlemek, izlemek, geliştirmek, uyumlaştırmak ve koordine etmek üzere bağımsız ve tarafsız bir organ olarak, aşağıdaki görevleri yürütür:¹⁰¹

- İç denetime ilişkin denetim ve raporlama standartlarını belirlemek, denetim rehberlerini hazırlamak ve geliştirmek.
- Denetim standartları ve uluslararası uygulamalarla uyumlu yıllık risk değerlendirmesi ve buna bağlı risk odaklı denetim yöntemlerini geliştirmek.
- Kamu idarelerinde iç denetim birimleri ile varsa diğer denetim birimleri arasında işbirliğini sağlamak.
- Yolsuzluk veya usulsüzlüklerin önlenmesi ve ortadan kaldırılması için gerekli önlemlerin alınması konusunda kamu idarelerine önerilerde bulunmak.
- Risk içeren alanlarda iç denetçilere program dışı özel denetim yaptırılması için kamu idarelerine önerilerde bulunmak.
- İç denetçilerin eğitim programlarını düzenlemek, gözden geçirmek ve değişen ihtiyaçlara göre değiştirmek.
- İç denetçiler ile üst yöneticiler arasında görüş ayrılığı bulunması halinde anlaşmazlığın giderilmesine yardımcı olmak.
- İdarelerin iç denetim raporlarını değerlendirerek sonuçlarını konsolide etmek suretiyle yıllık rapor halinde Maliye Bakanına sunmak ve kamuoyuna açıklamak.
- İşlem hacimleri dikkate alınmak suretiyle ilçe ve belde belediyeleri için iç denetçi atanıp atanmayacağına karar vermek.

¹⁰¹ İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik “madde:6”

- İç denetçilerin atanmasına ilişkin diğer usulleri belirlemek.
- İç denetçilerin uyacakları etik kuralları belirlemek.
- İç denetçilerin sertifika sistemlerini düzenlemek ve izlemek.
- Dış denetim sistemi ile işbirliğini sağlamak.
- Kalite güvence programları kapsamında iç denetim birimlerinin durumlarını en az beş yılda bir değerlendirmek.
- Kurulca yapılan düzenlemelerin, iç denetim birimleri ve iç denetçiler tarafından uygulanıp uygulanmadığını izlemek ve değerlendirmek.
- İç denetçi adayları ve iç denetçilerin eğitimi ile Kurulun diğer faaliyetlerine ilişkin giderleri planlamak.
- İç denetçilerin, iç denetçilik itibarını zedeleyecek hareketlerde bulunduğuna dair Kurula intikal eden raporları incelemek, gerektiğinde iç denetçilerin sertifikaları yönünden görüşmek ve karara bağlamak.
- Kurulca hazırlanan yönetmelikleri, değişen ve gelişen şartlar bakımından, yılda en az bir defa gözden geçirmek.

Kurulun bu görevleri yerine getirirken kullanacağı bir takım yetkileri de bulunmaktadır bunlar ise:¹⁰²

- Görev alanı ile ilgili konularda tebliğ, rehber ve kararlar yayımlamak,
- Kurula yapılan başvuruları değerlendirmek ve sonuçlarını izlemek,
- Gerektiğinde çalışma ve ihtisas grupları oluşturulmasını kararlaştırmak,
- Oy hakkı olmaksızın teknik yardım almak ve danışmak amacıyla uzman kişileri toplantılara davet etmek,

¹⁰² İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik “madde:7”

- İç denetimle ilgili etüt, inceleme, araştırma ve diğer çalışmalar ile istatistikî verileri değerlendirerek, gerekli görülenleri yayımlamak,
- İç denetim birimleri ve iç denetçiler tarafından saklanacak bilgi ve belgeleri belirlemek,
- Görevinin gerektirdiği tüm bilgi ve belgeleri kamu idarelerinden istemektir.

Kurul üyeleri görevlerini yaparken bağımsızdır. Hiçbir organ, makam, merci veya kişi Kurulun kararlarını etkilemek amacıyla emir veya talimat veremez.¹⁰³

B. Dış Kontrol Sisteminin İşleyişi

Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetimin amacı, 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. Dış denetim, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak;

- Kamu idaresi hesapları ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak, malî tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin malî denetimi ile kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin malî işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti,
- Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi suretiyle gerçekleştirilir.

Dış denetim sırasında, kamu idarelerinin iç denetçileri tarafından düzenlenen raporlar, talep edilmesi halinde Sayıştay denetçilerinin bilgisine sunulur.

¹⁰³ İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik “*madde:11*”

Denetimler sonucunda düzenlenen raporlar, idareler itibarıyla konsolide edilir ve bir örneği ilgili kamu idaresine verilerek üst yönetici tarafından cevaplandırılır. Sayıştay, denetim raporları ve bunlara verilen cevapları dikkate alarak düzenleyeceği dış denetim genel değerlendirme raporunu Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar.

Sayıştay tarafından hesapların hükme bağlanması; genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir, gider ve mal hesapları ile bu hesaplarla ilgili işlemlerinin yasal düzenlemelere uygun olup olmadığına karar verilmesidir.¹⁰⁴

Dış denetim ve hesapların hükme bağlanmasına ilişkin diğer hususlar ilgili kanununda düzenlenir.¹⁰⁵

Mahalli idarelerin hesap ve işlemlerinin denetimi ve kesin hükme bağlanması Sayıştay tarafından yapılır.¹⁰⁶ Sayıştayın kuruluşu, işleyişi, denetim usulleri, mensuplarının nitelikleri, atanmaları, ödev ve yetkileri, hakları ve yükümlülükleri ve diğer özlük işleri, başkan ve üyelerinin teminatı kanunla düzenlenir.

Sayıştay, genel ve katma bütçeli dairelerin bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir. 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.

Vergi, benzeri malî yükümlülükler ve ödevler hakkında Danıştay ile Sayıştay kararları arasındaki uyumsuzluklarda Danıştay kararları esas alınır.¹⁰⁷

5018 sayılı kanunda Sayıştay dış denetim kurumu olarak tanımlanmaktadır. Esas itibarıyla, dış denetim şeklindeki bir denetim tasnifi daha çok özel sektör kavramı olup, özel sektör kuruluşlarının bağımsız denetçiler tarafından muhasebe ve mali tablolar

¹⁰⁴ Karaaslan, “*Kamu Harcamalarında Denetim*”, a.g.e s.341

¹⁰⁵ 5018 s.KMYKK “*madde:68*”

¹⁰⁶ “*Sayıştay 145. Yıl Broşürü*” http://www.sayistay.gov.tr/tc/145_Yil_Brosur_TR.pdf

¹⁰⁷ Türkiye Cumhuriyeti Anayasası “*madde:160*”

itibariyle denetlenmesi ve bu denetime ilişkin raporlamayı yine kuruluş dışından bir organizasyona yapmaları anlamına gelir. Bu anlamda uluslar arası tanımlamalar itibariyle de Sayıştay benzeri kuruluşların yaptığı denetim yüksek denetim olarak tanımlanmaktadır.¹⁰⁸ Uluslar arası literatürde yüksek denetim, anayasal dayanağı ve meslek mensuplarının yasal güvenceleri olan, bazı ülkelerde yargısal yetkilerle donatılmış, bağımsız ve özerk denetim kuruluşları tarafından kamu kurum ve kuruluşlarının tamamı üzerinde parlamentolar adına yapılan denetim olarak tanımlanmaktadır.¹⁰⁹ Buna bağlı olarak Sayıştay'ın dış denetim organı olarak değil de yüksek denetim organı olarak sınıflandırılması daha doğru olacaktır.

Dış denetim genel kabul görmüş uluslar arası denetim standartları dikkate alınarak yapılacaktır. Genel kabul görmüş denetim standartları; genel standartlar, çalışma alanı standartları ve raporlama standartları olmak üzere üç gruba ayrılır ve toplam on maddeden oluşmaktadır.

Genel standartlar:

- Denetim bir uzman olarak gerekli teknik eğitim ve yeteneğe sahip kişi veya kişilerce yapılmalıdır.
- Denetim görevi ile ilgili tüm konularda denetçi veya denetçiler bağımsız düşünme mantığı içinde olmalıdır.
- İncelemenin yapılmasında ve denetim raporunun hazırlanmasında gerekli mesleki özen ve titizlik gösterilmelidir.

Çalışma standartları:

- İş iyi bir biçimde planlanmalı ve varsa yardımcılar iyi bir şekilde kontrol edilmelidir.

¹⁰⁸ Tosun, a.g.e. s. 177.

¹⁰⁹ “Yüksek Denetimin Sınıflandırılması”

http://www.ydk.gov.tr/yuksek_denetim.htm#TÜRKİYEDE_YÜKSEK_DENETİM , Erişim Tarihi: 07.08.09

- Denetim işlemlerinin bağlı olduğu test sonuçlarının saptanması amacıyla ve güvenilir bir temel olarak, mevcut iç kontrol sisteminin gerektiği gibi incelenmesi ve değerlendirilmesi yapılmalıdır.
- İncelenen finansal tablolar hakkında bir denetim görüşüne varmak için soruşturmalar, gözlemler , teftiş ve doğrulamalar yoluyla yeterli kanıtlar elde edilmelidir.

Raporlama standartları:

- Denetim raporu finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp sunulduğunu belirtmelidir.
- Denetim raporu cari dönemdeki muhasebe ilkelerinin aynen geçen dönemdeki gibi, değişmeden uygulanıp uygulanmadığını belirtmelidir.
- Finansal tablolardaki açıklayıcı notlar, raporda aksi belirtilmedikçe, makul ölçüde yeterli sayılmalıdır.
- Denetim raporu, ya finansal tabloların tümü açısından bir görüşe yer verileceği ya da bir görüş belirtilmeyeceği savını açıklamalıdır. Genel bir görüş bildirilmediği zaman bunun nedeni de açıklanmalıdır.¹¹⁰

Türkiye Büyük Millet Meclisi ve Sayıştayın denetlenmesi, her yıl Türkiye Büyük Millet Meclisi adına Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlık Divanı tarafından görevlendirilen ve gerekli mesleki niteliklere sahip denetim elemanlarından oluşan bir komisyon tarafından, hesaplar ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak yapılır.¹¹¹

Buna göre Türkiye Büyük Millet Meclisi ve Sayıştayın bir mali döneme ait hesapları, diğer kamu idarelerinden farklı olarak, Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlık Divanı tarafından gerekli mesleki niteliklere sahip denetim elemanları arasından oluşturulacak bir komisyon tarafından denetlenecek, bu denetimler sonunda düzenlenen raporlar iç tüzük gereği yetkili organlarda karara bağlanacaktır.

¹¹⁰ Masum Türker, Recep Pekdemir, “Uluslararası Denetim Standartları, Türkiye Uygulaması ve Beklentiler” http://www.semor.com.tr/misc/muhasebe/turker-pekdemir_bildiri.html , (05.09.09)

¹¹¹ 5018 s.KMYKK “madde:69”

III. FARKLI ÜLKELERDE DENETİM YAPILARI

Ülkemizde özellikle 5018 sayılı kanunla yeni yeni uygulama sahası bulan iç denetim mevcut yapıları itibariyle Avrupa Birliği ülkeleri ve Amerika Birleşik Devletlerinde etkin bir şekilde uygulanmaktadır. Her ülke kendi yapısal modeline uygun bir denetim şeklini benimsemiştir. Bu ülkelerin yapıları incelendiğinde Maliye Bakanlığı veya Ekonomi ve Maliye Bakanlığı içinde hiyerarşik örgütlenme dışındaki teftiş kurulları veya kamu kurumlar arası yönetim birimlerince Maliye Müfettişi, Genel Maliye Müfettişi unvanlı personelce iç denetim, teftiş ve soruşturma görevleri gerçekleştirilmektedir.¹¹²

Uluslararası uygulamalarda iç denetim daha çok hiyerarşik örgütlenme içinde bulunan kişilerce rutin kontrol faaliyetleri ile idari ve disiplin soruşturma ve incelemelerini kapsamaktadır.

Sayıştay'ın dış denetimi ise Parlamento adına merkezi hükümet ve yerel yönetimlerin yaptıkları kamu giderleri ile topladıkları kamu gelirlerinin bir hesap mahkemesi olarak yasalara uygun olarak gerçekleştirip gerçekleştirmediklerinin denetimi ve Parlamento'ya rapor edilmesini içermektedir. Diğer bir ifadeyle, Sayıştayların yapmış oldukları denetimler yasalara uygunluk denetimidir.

İç denetim uygulamaları Anglo Sakson denetim sistemi ve Kıta Avrupa denetim sistemi olmak üzere iki ana başlık altında değerlendirilebilir.

A. Kıta Avrupası Modeli

Kıta Avrupası modeli adından da anlaşılacağı gibi Avrupa Birliğine üye ülkeleri kapsamaktadır. Kıta Avrupası modelinde denetçi bağımsızlığının sağlanmasına öncülük eden, etkinlik ve verimliliğe dayanan çağdaş bir denetim sistemi mevcuttur. Denetim birimleri arasındaki koordinasyon ise merkezi denetim birimi tarafından sağlanmaktadır.

¹¹² Erkan Karaarslan, “Kamu Yönetiminde Yaşanan Son Gelişmelere Toplu Bir Bakış”, Mali Kılavuz Dergisi, Sayı: 25, Temmuz-Eylül 2004, s.12.

Avrupa ülkeleri arasında iki geleneksel yaklaşım mevcuttur. Bunlardan birincisi; merkezi sistem diğeri de merkezi olmayan sistem olarak tanımlanabilir. Bu yaklaşımlardan birincisi, “yönetim sorumluluğu” bir baksa deyişle “âdemi merkeziyetçi” olarak ifade edilebilecek yaklaşımdır. Diğeri ise yasal bir gelenekten türetilmiş “merkeziyetçi yaklaşım”dır. Yönetim sorumluluğu yaklaşımında her bir harcamacı birim, kendi bütçesini harcama ve harcama şekline uygun kontroller ve güvenceler temin etme hususunda tam sorumluluk üstlenmektedir. Harcamacı birimler, Maliye Bakanlığınca harcama öncesi kontrole tabi tutulmazlar. Maliye Bakanlığı, harcama standartlarını belirler ve kamu kurum ve kuruluşlarının iç denetimlerini koordine eder. Bu yapıda iç denetim, her bakanlığın kendi bünyesinde yer alan denetim elemanları tarafından kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılmasını sağlayacak, yasal uygunluk ve enformasyon teknolojisi denetimlerini de kapsayacak şekilde yapılır.¹¹³

Merkeziyetçi yaklaşım sisteminde ise genellikle merkezi kuruluşlar tarafından gerçekleştirilen uygunluk denetimi mevcuttur. Maliye Bakanlığı, her harcamacı kuruluşun harcamasına, harcama öncesi kontrol ile doğrudan müdahale eder. Genel Maliye Müfettişi, hükümetin tüm kamu harcamasının ve gelirin harcama sonrası denetiminden sorumludur ve doğrudan Maliye Bakanına rapor verir. Ancak, her kamu kurumunun kendi iç denetçisi de vardır.¹¹⁴

Merkeziyetçi yaklaşım sistemi ülkemizde de şu an uygulanmakta olan sistemdir.

a) Fransa’da Denetim

Dünyada, denetimin en güçlü olduğu ülkeler, coğrafi ve sosyolojik benzerliklerimizin en fazla olduğu, teftiş kurullarına sahip Güney Avrupa ülkeleridir.

¹¹³ Nazmi Zarifi Gürkan, “İç Denetim, Maliye Bütçe Kontrolörleri Derneği”, Araştırma, İnceleme Dizisi:2005/2, Haziran 2005, Ankara, s. 41.

¹¹⁴ Mehmet Koçdemir, *İç Denetim*, (Editör: Karaaslan Erkan, a.g.e), s.307

Bu ülkelerin başında da en eski denetim geçmişine sahip ülkelerden Fransa gelmektedir.¹¹⁵

Fransa’da denetim bakanlıklar bünyesinde bulunan teftiş kurulları tarafından yapılmaktadır. Bazı bakanlıklarda iki adet teftiş kurulu varken bazı denetim organları birden fazla bakanlıkta denetim görevi yapmaktadır. Teftiş, soruşturma ve incelemelerle Bakanlığın etkin ve verimli çalışmasını sağlamak amacıyla kurulmuş olan kurul Genel Maliye Müfettişi ve Maliye Müfettişlerinden oluşmaktadır. Maliye Müfettişleri teftiş, inceleme ve soruşturma yapmakla birlikte kamu politikalarının değerlendirilmesi konularında danışmanlık hizmeti de vermektedirler. Ayrıca, Maliye Bakanlığı’nda özel olarak vergi incelemeleri yapmak üzere Vergi Müfettişleri bulunmaktadır.¹¹⁶

Kamu kaynaklarının kötüye kullanımını engellemek üzere her bakanlıkta Teftiş Kurulları olup, ayrıca Kamu Harcamaları Komitesi bulunmaktadır. Bakanlara bağlı olan Genel Teftiş kurulları yıllık genel raporlarını, Cumhurbaşkanına, Hükümete ve Parlamente’ye sunmaktadır. Fransa’da Sayıştay kamu ekonomik teşekkülleri, sosyal güvenlik kuruluşları ve devletin mali yardımını alan kuruluşların denetimini yapmaktadır.¹¹⁷

Fransa’da denetim bakanlıklar bünyesinde bulunan teftiş kurulları tarafından yapılmaktadır. Bazı bakanlıklarda iki adet teftiş kurulu varken bazı denetim organları birden fazla bakanlıkta denetim görevi yapmaktadır. Teftiş, soruşturma ve incelemelerle Bakanlığın etkin ve verimli çalışmasını sağlamak amacıyla kurulmuş olan kurul Genel Maliye Müfettişi ve Maliye Müfettişlerinden oluşmaktadır. Maliye Müfettişleri teftiş, inceleme ve soruşturma yapmakla birlikte kamu politikalarının değerlendirilmesi

¹¹⁵ Maliye Müfettişleri Derneği, *Uluslararası Denetim Uygulamaları* , <http://www.mmd.org.tr/detay.aspx?cid=41> , (17.09.2009)

¹¹⁶ “Uluslararası Teftiş Sistem ve Standartları İle Ülke Uygulamaları” www.kamuyonetimi.org/ktml2/files/uploads/pdf/uluslararasıteftis.pdf , (23.08.2009)

¹¹⁷ Atılay Ergüven, “*Reformlar, Yolsuzluklar ve Denetim*”, Mali Kılavuz Dergisi, Sayı: 30, Ekim-Aralık 2005, s.13

konularında danışmanlık hizmeti de vermektedirler. Ayrıca, Maliye Bakanlığı'nda özel olarak vergi incelemeleri yapmak üzere Vergi Müfettişleri bulunmaktadır.¹¹⁸

Kamu kaynaklarının kötüye kullanımını engellemek üzere her bakanlıkta Teftiş Kurulları olup, ayrıca Kamu Harcamaları Komitesi bulunmaktadır. Bakanlara bağlı olan Genel Teftiş kurulları yıllık genel raporlarını, Cumhurbaşkanına, Hükümete ve Parlamento'ya sunmaktadır. Fransa'da Sayıştay kamu ekonomik teşekkülleri, sosyal güvenlik kuruluşları ve devletin mali yardımını alan kuruluşların denetimini yapmaktadır.¹¹⁹

b) İtalya'da Denetim

İtalya'da mali denetim 1939 yılında kurulan Ekonomi ve Maliye Bakanlığı'na hiyerarşik örgütlenme dışında bağlı olarak kurulmuş olan Kamu Mali Denetim Birimi tarafından yapılmaktadır. Kamu Mali Denetim Birimi, merkezde Mali Denetim Birimi ve Merkezi Vergi Denetim Birimi olmak üzere iki grup olarak çalışmaktadır.¹²⁰

Her kurum ve kuruluşun idari teftiş ve soruşturmalarını yürüten İç Denetim Müfettişleri bulunmaktadır. İç denetim müfettişleri her bakanlık veya kuruluştaki hiyerarşik yapı içinde farklı birimler şeklinde görev yapmakta, disiplin veya cezai fiil ve işlemleri tespit amacı taşıyan idari soruşturma yapmakla görevli kişilerdir. Bunların dışında, parlamento adına soruşturma ve inceleme yapmakla görevli Savcılık, bir hesap mahkemesi olarak Sayıştay bulunmaktadır.¹²¹

¹¹⁸ “*Uluslararası Teftiş Sistem ve Standartları İle Ülke Uygulamaları*”
www.kamuyonetimi.org/ktml2/files/uploads/pdf/uluslararasıteftis.pdf Erişim Tarihi: 23.08.2009

¹¹⁹ Ergüven, a.g.e, s.13

¹²⁰ “*Uluslararası Teftiş Sistem ve Standartları İle Ülke Uygulamaları*”
www.kamuyonetimi.org/ktml2/files/uploads/pdf/uluslararasıteftis.pdf Erişim Tarihi: 23.08.2009

¹²¹ “*Uluslararası Teftiş Sistem ve Standartları İle Ülke Uygulamaları*”
www.kamuyonetimi.org/ktml2/files/uploads/pdf/uluslararasıteftis.pdf , (23.08.2009)

c) İspanya’da Denetim

İspanya’da Ekonomi ve Maliye Bakanlığı içinde örgütlenmiş olan kamu kurumları arası yönetim merkezi hükümetin bütün mali işlemlerini denetlemekle yetkili kılınmıştır. Mali denetim dışında Kamu Yönetimi Bakanlığı içinde her bakanlığın teftiş, denetim ve inceleme programlarını hazırlayan Kamu Yönetimi Genel Teftiş Kurumu bulunmaktadır.¹²²

B. Anglo Sakson Modeli

Anglo sakson modeli denilince akla gelen iki ülke İngiltere ve Amerika Birleşik Devletleridir. Bazı kaynaklar Amerika Birleşik Devletlerini farklı bir değerlendirme altına da almış olsa genel yargı Anglo Sakson modelin uygulandığı bir ülke olduğudur. Anglo sakson ülkelerde yasama organları bütçenin kontrolü ile fazla ilgilenmezler.¹²³

Bu ülkelerdeki yaygın kanaate göre, yürütme organları, çalışma programlarında, istikbal planlamalı ve içinde bulunulan yıl zarfında da, planın o yıla ait kısmını uygulamalıdır.

Anglo Sakson denetim sisteminde sınıflandırma iç denetim ve dış denetim olarak ikiye ayrılmakta olup, dış denetim de kendi içinde kamusal denetim ve bağımsız özel dış denetim olarak ayrılmaktadır. Bağımsız dış denetim özel şirketler tarafından ücret karşılığı yapılan denetim iken, kamusal dış denetim teftiş kurulları tarafından yapılan denetimler ve Sayıştay denetimlerinden oluşmaktadır.¹²⁴

a) İngiltere’de Denetim

İngiltere’de Maliye Bakanlığı içerisindeki iç denetim birimi, diğer bakanlıklardaki iç kontrol sistemlerinin etkin bir mali kontrolü sağlayacak şekilde

¹²² “Uluslararası Teftiş Sistem ve Standartları İle Ülke Uygulamaları”
www.kamuyonetimi.org/ktml2/files/uploads/pdf/uluslararasıteftis.pdf, (23.08.2009)

¹²³ Demir, a.g.e s.289

¹²⁴ Maliye Teftiş Kurulu “Uluslar Arası Gelişmeler Işığında Türk Denetim Sistemine Genel Bir Bakış” ,
<http://www.mtk.gov.tr/Detay.aspx?contentID=182> , (23.08.2009)

yerine getirilmesini sağlamaktan sorumludur. Denetim sistemi Kıta Avrupa'sı modelinden farklıdır. Denetim büyük ölçüde iç denetim organlarınca yapılmakta, İngiliz Sayıştay'ı ise büyük projelerin performans denetimi ile iç denetim ve iç kontrol mekanizmalarının işleyişi konularına yönelmektedir. İngiltere'de Meclis, kamu harcamalarının kontrolünün merkezinde bulunmaktadır.

Vergileri belirlemekte, Hükümetin harcama planlarına izin vermektedir. Meclis, Ulusal Denetim Ofisinin de yardımıyla kamu mali yönetimini yakından takip etmektedir. Kamu harcamaları için hesap verilebilirlik müessesesini oluşturmayı mali görevli unvanı taşıyan memurlarının üzerine kurulu bir sistemle gerçekleştirmektedir. Mali görevlilerin sorumlulukları hazine tarafından belirlenmektedir. Mali görevlilerin bulunduğu bu sistemde işler kamu kurum ve kuruluşları ile bağımsız danışma ve denetim kuruluşları tarafından yürütülmektedir.

İngiltere'de kamu sektörü iç denetiminin temel hedefi, bakanlık mali görevlilerinin, buldukları iç kontrol sistemleri ile ilgili güvenceye sahip olmalarını sağlamaktır. İç denetim, bakanlıklarda, iç denetim birimleri tarafından yerine getirilmektedir. İç denetim birimi başkanı bakanlık mali görevlisine karşı sorumludur ve genellikle mali görevliye bir baş mali yetkili ve denetim komitesi aracılığıyla rapor vermektedir.

İç denetim birimi başkanının her koşulda bakanlık mali görevlisine doğrudan erişebilme hakkı bulunmaktadır.¹²⁵

b) Amerika Birleşik Devletleri'nde Denetim

Amerika Birleşik Devletlerinde genel anlamda merkezi olmayan bir modelin benimsendiği söylenebilir. Genel Müfettişlik Yasası ile teftiş, soruşturma, inceleme yapmak, yolsuzluk ve usulsüzlükleri tespit etmek ve engellemek, yönetimin etkin ve verimli çalışmasını geliştirmek amacıyla 1989 yılında 14 Bakanlık ve 43 kuruluş olmak üzere toplam 57 birimde "Genel Müfettişlik Ofisi" kurulmuştur. Kongre tarafından

¹²⁵ Deniz Ezgi Günerdem, "AB Aday Ülkelerinin Kullanımı İçin Kamu Harcama Kontrol Sistemi İngiltere Örneği", Bütçe Dünyası Dergisi, İlkbahar 2004, Sayı: 18, s. 18.

kuruluşların performans denetimini yapmak üzere dış denetimden sorumlu olarak görevlendirilir. İç Denetim, bu modelde özel sektörden ilk defa 1950 yılında uyarlanmıştır. İç denetim yönetim ve finans bölümlerinden bağımsız olarak üst yöneticiye bağlı olarak yönetim kontrollerinin tümünü kapsayacak şekilde yapılandırılmıştır.

Genel Müfettiş, Senatonun tavsiyesi ve Başkanın onayı ile doğrudan atanır. Teftiş ve soruşturma yapmakla yetkili Ofisin başkanı Genel Müfettiş, bakanlık birimlerinin program ve işlemleriyle ilgili sorun ve eksiklikleri Hazine Bakanı ve Temsilciler Meclisine, raporla bildirir. Genel Müfettiş Ofisi teftiş, soruşturma, denetim ve danışmanlık birimlerinden oluşmaktadır. Teftiş, inceleme ve soruşturma yapmakla görevli olan Genel Müfettiş, teftiş yaptığı kurumun iç denetim, teftiş ve soruşturma faaliyetlerini inceler, değerlendirir ve çalışma sonuçlarını ilgili kuruma ve altı aylık dönemler itibariyle Temsilciler Meclisine rapor sunar.

Her kamu kuruluşunun iç denetim biriminin başında yer almak üzere Genel Müfettiş oluşturulmuştur. Genel müfettiş doğrudan kamu kuruluşunun başındaki yöneticiye bağlıdır. Rapor kuruluşun başındaki yöneticiye sunulur ve kongreye de yaptığı çalışmalar hakkında bilgi verir. Kuruluşun basındaki yöneticinin Genel Müfettişin gerekli göreceği herhangi bir incelemeyi önleme yetkisi yoktur. Genel Müfettiş denetim ve teftiş raporlarını kuruluşun basındaki kişiye verir, bu yönetici kendi yorumlarını ekleyerek 30 gün içinde bu raporu kongreye sunar. Bu yaklaşımla, iç denetim yönetime yardımcı olma fonksiyonunu ifade eden âdemi merkeziyetçi görüş ile raporların kongreye sunulmasıyla dolaylı yoldan dış denetim sorumluluğu birleştirilmektedir.¹²⁶

¹²⁶ Demir, a.g.e s.28

III. BÖLÜM

KAMU MALİ YÖNETİMİNDE GELİR DENETİM YAPISININ DEĞERLENDİRİLMESİ

I. GELİR DENETİMİ AÇISINDAN KAMU GELİRLERİNİN SINIFLANDIRILMASI

Gelir, gerçek ya da tüzel kişilerin üretimden tüketime kadar geçen ekonomik süreç içerisinde üretim faktörleri ile ekonomiye katılmaları sonucu elde edilen ya da üretim faktörleri kullanılmaksızın çeşitli nedenlerle ekonomik gücünde meydana gelen artışların para ile ifade edilen kıymetlerdir.¹²⁷

Dar anlamda gelirin tanımını yapacak olursak kişilerin sahip oldukları üretim faktörlerinin çeşitli üretim faaliyetlerinde kullanılması sonucu elde ettikleri değerlerdir denebilir.¹²⁸ Kişinin sahip olduğu üretim faktörleri emek, sermaye, doğal kaynaklar ve girişim yeteneğidir. Bunların üretim sürecine katılması sonucu oluşan gelirler ise, emek - ücret, sermaye - faiz, doğal kaynak - rant ve girişim - kar şeklindedir. Bu yaklaşıma göre kişi ancak bu kaynakların kullanılması sonucu gelir doğabilir.¹²⁹

Geniş anlamda ise gelir kişilerin belirli bir zaman dilimi içinde elde ettiği iktisadi kazançlar gelir olarak ifade edilebilir.¹³⁰ Kısaca kişinin para ile ifade edilen değerlerindeki artışlardır. Bu artışın nedeni üretim faktörlerinin getirisi olmayan piyango, ikramiye gelirleri, nafaka, kumar yolda bulunan para, alınan rüşvetler, hırsızlık yoluyla elde edilmiş şeylerden elde edilir.

¹²⁷ H. Hüseyin Bayraklı, “*Gelir Vergisi Kanununda Gelir Kavramı ve Sapmalar*”, Sayı: 36, Aralık 2000, Mevzuat Dergisi, s. 24.

¹²⁸ Doğan Şenyüz, “*Türk Vergi Sistemi*”, Ezgi Kitabevi, Bursa:2003, s.4.

¹²⁹ Bayraklı, a.g.e, s.24

¹³⁰ Şenyüz, a.g.e, s.4

Kamu gelirleri ise devletin ve diğer kamu kuruluşlarının, kamu hizmetlerini karşılamak amacıyla kanuna dayanarak çeşitli kaynaklardan elde ettikleri gelirlerdir. Bu gelirler ile devlet, mal ve hizmetleri satın alır ve bunlarla kamusal hizmeti gerçekleştirir. Kamu gelirleri devletin egemenlik gücüne dayanılarak değişik kaynaklardan elde edilir.¹³¹

Kamu gelirlerinin başında hiç kuşkusuz vergiler gelmektedir. Vergilerin dışında, kamusal faaliyetin türüne ve niteliğine göre devlet fiyat ya da borçlanma yolu ile bu finansmanı yapabilir. Her finansman şeklinin kaynak dağılımı ve gelir bölüşümü yönünden etkileri farklıdır. O zaman genel anlamda kamu gelirlerini vergi gelirleri, vergi dışı gelirler ve diğer gelirler olmak üzere üçe ayırabiliriz.

A. Kamu Gelirlerinin Sınıflandırılması

a) Vergi Gelirleri

Devlet, gelir ihtiyacının büyük bölümünü vergilerle karşılamaktadır. Bu durum bütün ülkelerin gelir sistemi açısından geçerlilik taşımaktadır.¹³² Vergi devlet ve kamu kuruluşlarının harcamalarını karşılamak için gerçek ve tüzel kişilerden karşılıksız, kesin, egemenlik hakkına ve kanuna dayanarak alınan parasal tutarlardır. Verginin borçlusu mükellef alacaklısı ise devlettir.¹³³

Anayasanın 73. Maddesi verginin konulması, değiştirilmesi ve kaldırılmasının yalnızca kanunla olacağını söylemektedir. Yani kanun olmadan vergi koymak ve almak söz konusu değildir. Bu durumda da vergileme yetkisi Türkiye büyük Millet Meclisine aittir. Yine anayasanın 73. Maddesine göre konulacak vergi için asıl olan mali güçtür. Mali gücün esas alınmasının temel nedeni ise vergi adaletinin sağlanmak istenmesidir.

¹³¹ Şerafettin Aksoy, “*Kamu Maliyesi*” Filiz Kitabevi, İstanbul:1998, s. 131.

¹³² Abdurrahman Akdoğan, “*Kamu Maliyesi*” Gazi Kitabevi, Ankara:2009, s.103

¹³³ Emine Orhaner, “*Kamu Maliyesi*”, Gazi Kitabevi, Ankara:2000, s.118

Vergi parasal bir ödemedir. Özel kesimden kamu kesimine finansal anlamda bir parasal transferdir. Mükelleflerden ya da vergi sorumlularından tahsil edilir.¹³⁴

Vergi gelirlerini; gelir ve kazanç üzerinden alınan vergiler, mülkiyet üzerinden alınan vergiler, dahilde alınan mal ve hizmet vergileri, uluslararası ticaret ve muamelelerden alınan vergiler, damga vergisi ve harçlar olarak sınıflandırmak mümkündür.

1. Gelir ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler

Gelir üzerinden alınan vergiler bugün gerek ülkemizde gerekse dünyada gelir vergisi ve kurumlar vergisi olmak üzere iki alt bölümde incelenmektedir. Kişi veya kuruluşların çeşitli işlemlerden elde ettikleri gelirleri üzerinden gelir vergisi kanununda belirlenen oranlarda alınan vergilere gelir vergileri denir. Kurumlar vergisi ise kurumların elde ettikleri kazançlardan ötürü vergilendirilmesini kapsamaktadır. Niteliği gereği gelir vergisi gerçek kişilerden alınan subjektif bir vergi olmasına karşın kurumlar vergisi; niteliği gereği objektif bir vergidir.¹³⁵

i. Gelir Vergisi

Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir. Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği, tasarruf veya harcamasına kaynak teşkil eden her türlü kazanç ve iratların safi tutarıdır.¹³⁶

Gelir vergisinde matrah, vergi konusu üzerinde oluşturulan değerdir. Gelirin elde edilmesi için yapılmış giderler, muafiyet ve istisnalar, indirimler gelirden düşülerek kalan safi tutar vergiye tabi tutulmaktadır.¹³⁷

Gelir vergileri kişilerin mali gücüne göre ödeyecekleri vergilerdir. Bu nedenden dolayı daha adil vergilerdir denebilir. Gelirdeki artış vergi hâsılatını arttırmaktadır. Artan oranlı tarifenin uygulanması ile matrah arttıkça vergi hâsılatının artışı da fazla

¹³⁴ Uluatam, a.g.e, s.190

¹³⁵ Akdoğan, a.g.e, s.263

¹³⁶ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, “madde:1”

¹³⁷ Halil Nadaroğlu, “Kamu Maliyesi Teorisi” Sermet Matbaası, İstanbul:1978, s.376

olmaktadır. Ancak gelir vergileri mükellef psikolojisine uygun olmayan vergilerdir. Mükellef ödediği verginin farkındadır. Vergi denetiminin yetersiz olduğu, gelir vergisi oranlarının yüksek olduğu dönemlerde mükelleflerin vergi kaçakçılığı eğilimleri artmaktadır.¹³⁸

Vergi ödeme gücünün, gelirden hareketle belirlenmesi ve vergilenmesi açısından başlıca üç sistem uygulanmaktadır. Bunlar; sedüler, toplam ve birleşik gelir vergileridir.¹³⁹

Sedüler gelir vergileri, vergiye tabi tutulacak gelirlerin sedüler halinde belirlenip, her bir sedülün vergi bakımından ayrı ayrı işleme tabi tutulması öngörülür. Gelir unsurlarının ayrı ayrı dikkate alınıp toplamları yapılmaksızın ve genellikle tek oran üzerinden yani gayrişahsi nitelikte vergilendirilmesi söz konusudur.¹⁴⁰

Toplam gelir vergileri ise; sedüler gelir vergilerinin tersine subjektif karakterlidirler. Mükellefin çeşitli kaynaklardan elde ettiği gelirlerin toplamı alınır. Bu toplamdan, mükellefin şahsi ve ailevi durumuna göre gerekli indirimler yapılır, vergi ödeme gücüne ulaşmak için yararlanılan diğer araçlar uygulandıktan sonra kalan kısma artan oranlı vergi tarifesi uygulanır.¹⁴¹

Birleşik gelir vergisi sistemi ise; gelir unsurlarının ilk aşamada sedüler nitelikte vergilendirilmesini, daha sonra da toplamlarının alınması ve toplam gelir üzerinden ayrıca vergilendirilmesini öngörür.

Ülkemizde tercih edilen yöntem toplam gelir vergisi yöntemidir. Bu durumda gelir unsurlarından toplanan kazançlar ayrı ayrı değil bir bütün olarak hesaplanmaktadır. Yine kanun birinci maddesinde gelir elde edilecek unsurlar tanımlanmıştır.

Gelire giren kazanç ve iratlar şunlardır:

➤ Ticari kazançlar;

¹³⁸ Orhaner, a.g.e, s.188

¹³⁹ Orhan Dikmen, "Maliye Dersleri Giriş ve Genel Vergi Teorisi", Fakülte Yayınları, İstanbul:1973, s.173

¹⁴⁰ Akdoğan, a.g.e, s.260

¹⁴¹ Orhaner, a.g.e, s.189

- Zirai kazançlar;
- Ücretler;
- Serbest meslek kazançları;
- Gayrimenkul sermaye iratları;
- Menkul sermaye iratları;
- Kaynağı ne olursa olsun diğer her türlü kazanç ve iratlar.

Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, yukarıda yazılı kazanç ve iratlar gelirin tespitinde gerçek ve safi miktarları ile nazara alınır.¹⁴² Gelirin bu kazanç ve iratların birinden ya da birkaçından elde edilmesi gerekmektedir.

Vergi usul kanununda da verginin kimlerden alınacağı ayrıntılı şekilde belirtilmiştir. Buna göre mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişidir. Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir.¹⁴³

Mükellefiyet ise dar ve tam mükellefiyet olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Bir kimse, bir devletle hem şahsi ilişki ve hem de iktisadi ilişki içerisindeyse tam mükellef olmaktadır.

Eğer bir kimse, bir devletle sadece iktisadi ilişki kurmuş fakat şahsi ilişki kurmamışsa yani ilgili ülkede ikamet etmiyor oturmuyor fakat o ülkeden gelir elde ediyorsa dar mükellef olur.¹⁴⁴

Gelir vergisi dolaysız bir vergidir. Gelişmiş ekonomilerde gelir vergilerinin payı diğer vergilerden her zaman daha fazladır. Gelir vergisinin matrahı gerçek usulde, gelir kaynaklarından elde edilen hâsılatın bu hâsılatın yapılması için yapılan masraflar ve vergiden istisna edilen tutarların düşürülmesinden sonra kalan kısımdır. 2009 yılında gelir ücretlerine uygulanacak vergi oranları Tablo-1’de gösterilmiştir.

¹⁴² 193 s.GVK “madde:1”

¹⁴³ 213 s.Vergi Usul Kanunu “madde:8”

¹⁴⁴ Salih Turan, “Vergi Teorisi”, Fakülteler Matbaası, İstanbul:1977, s. 150

Tablo 1 2009 Yılı Ücret Gelirlerine Uygulanacak Gelir Vergisi Oranları

GELİR VERGİSİ ORANLARI						
2009 Yılı Ücret Gelirlerine Uygulanacak Gelir Vergisi Oranları						
8.700	TL kadar					%15
22.000	TL kadar	8700	TL si için	1.305 TL	fazlası için	%20
50.000	TL kadar	22000	TL si için	3.965 TL	fazlası için	%27
50.000	TL den fazlasının	50000	TL si için	11.525 TL	fazlası için	%35

Gelir vergisi beyannamesi ait olduğu yılı takip eden takvim yılı içerisinde verilir. Bu sayede verginin ait olduğu takvim yılını izleyen yıl içinde taksitler halinde ödenmesi esası benimsenmiştir. Şubat ayında beyan edilen gelirlerin vergisi Şubat ve Haziran ayında olmak üzere iki taksitte ödenir.

- Mart ayında beyan edilen gelirlerin vergisi Mart ve Temmuz ayında olmak üzere iki taksitte ödenir.
- Ödeme günü resmi tatile rastlayan ödemeler sonraki ilk iş günü mesai saati sonuna kadar uzar.
- Mükellefin ülkeyi terk etmesi halinde vergi terkten önce gelen 15 gün içinde, ölü ve gaiplik (yitiklik) halinde ise vergi bu halin meydana gelmesinden itibaren dört ay içinde ödenir.
- Zirai kazançların toplam kazançlar içindeki payının %75 ve daha fazla olması durumunda vergi Kasım ve Aralık aylarında iki taksitte ödenebilir.

ii. Kurumlar Vergisi

Kurumlar tarafından gelir unsurlarının bir veya bir kaçından elde edilen kazanç ve iratların toplamına bir bütün olarak kurum kazancı denir.¹⁴⁵ Kurumlar vergisi, yasada belirtilen kurumların bir yılda elde ettiği safi kazançların üzerinden alınan bir vergidir. Gelir vergisi gerçek kişilerin bir takvim yılı içerisinde elde ettikleri safi geliri vergilendirirken, kurumlar vergisi tüzel kişilerin bir takvim yılı içinde elde ettikleri safi geliri vergilendirmektedir.¹⁴⁶

Kurumlar vergisinde de yine mükellefiyet tam ve dar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Tam mükellefler kanunda sayılı kurumlardan kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunanlar, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilirler.

Dar mükellefler ise yine kanunda sayılı kurumlardan kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler. Dar mükellefiyette kurum kazancı, aşağıdaki kazanç ve iratlardan oluşur:¹⁴⁷

- Türkiye'de iş yeri olan veya daimî temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticarî kazançlar,
- Türkiye'de bulunan ziraî işletmeden elde edilen kazançlar,
- Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazançları,
- Taşınır ve taşınmazlar ile hakların Türkiye'de kiralanmasından elde edilen iratlar,
- Türkiye'de elde edilen menkul sermaye iratları ile Türkiye'de elde edilen diğer kazanç ve iratlardan oluşur.

¹⁴⁵ Şenyüz, a.g.e, s.237

¹⁴⁶ Orhaner, a.g.e, s.192

¹⁴⁷ 5520 s.Kurumlar Vergisi Kanunu “madde:3”

Kanuni merkez ve iş merkezi olmak üzere ilgili maddelerde iki terim göze çarpmaktadır. Buna göre Kanunî merkez vergiye tâbi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir. İş merkezi ise iş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkezdir.¹⁴⁸

Kurumlar vergisi, mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur. Beyanname, ilgili bulunduğu hesap döneminin sonuçlarını içerir. Her mükellef vergiye tâbi kazancının tamamı için bir beyanname verir. Ancak, tüzel kişiliği bulunmayan iktisadî kamu kuruluşları ile dernek ve vakıflara ait iktisadî işletmelerden her biri için, bunların bağlı olduğu kamu tüzel kişileri ile dernek ve vakıflar tarafından ayrı beyanname verilir. Kurumlar vergisi beyanamesi, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilir. Kurumlar vergisi, beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar ödenir.¹⁴⁹

5520 sayılı kurumlar vergisi kanununda hangi kurumlardan kurumlar vergisi alınacağı belirtilmiştir. Bunlar sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarından oluşmaktadır.¹⁵⁰

Sermaye şirketleri 9.6.1956 tarihli ve 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile benzer nitelikteki yabancı kurumlar sermaye şirkettir. Bu Kanunun uygulanmasında, Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tâbi fonlar ile bu fonlara benzer yabancı fonlar sermaye şirketi sayılır.

İktisadî kamu kuruluşları devlete, il özel idarelerine, belediyelere, diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, faaliyetleri devamlı bulunan ticarî, sınaî ve ziraî işletmeler iktisadî kamu kuruluşudur.

¹⁴⁸ 5520 s.K.V.K. “madde:3”

¹⁴⁹ Uluatam, a.g.e, s.275

¹⁵⁰ 5520 s.K.V.K. “madde:1”

Dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler ticarî, sınaî ve ziraî işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler, dernek veya vakıfların iktisadî işletmeleridir. Kanunun uygulanmasında sendikalar dernek; cemaatler ise vakıf sayılır.

İktisadî kamu kuruluşları ile dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmelerin kazanç amacı gütmemeleri, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya iş yerlerinin bulunmaması mükellefiyetlerini etkilemez. Mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kâr edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi bunların iktisadî niteliğini değiştirmez.

İş ortaklıkları kanundaki kurumların kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları ya da gerçek kişilerle, belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardan bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenler iş ortaklıklarıdır. Bunların tüzel kişiliklerinin olmaması mükellefiyetlerini etkilemez.¹⁵¹

2. Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler

Mülkiyet üzerinden alınan vergiler genel anlamda elde edilen, sahip olunan mülklerden alınan vergileri ifade etmektedir. Veraset ve intikal vergisi ile motorlu taşıtlar vergisi mülkiyet üzerinden alınan vergiler kapsamında değerlendirilmektedir.

i. Veraset ve İntikal Vergisi

Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların veraset tarihiyle veya herhangi bir suretle olursa olsun ivazsız bir tarzda bir şahıstan diğer şahsa intikali veraset ve intikal vergisine tabidir.¹⁵²

İntikal vergilerinin ortak özelliği, mülkiyetin devrinin resmi şekle bağlı olması ve bu şekil şartı yerine getirilirken verginin alınmasıdır. Mülkiyet devredilirken, mülkiyet kazananın üzerine devir işlemi yapılması gerekir; vergi bu kayıt işlemi

¹⁵¹ 5520 s.K.V.K. “madde:1”

¹⁵² 7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu “madde:1”

sırasında alınır ve yükümlüsü satın alandır. Veraset ve intikal vergisi genel olarak veraset (bir kişinin ölümü ile mal varlığının mirasçılara geçmesi) yoluyla ve sağlar arası ivazsız mal intikallerini vergilendirmektedir. Mal kavramı ile bahsedilen şey üzerinde mülkiyet oluşturulabilen menkul ve gayrimenkul şeylerle mal varlığı içine girebilen sair bütün haklar ve alacaklar anlaşılır. Veraset ve intikal vergisinde vergiyi doğuran olay verasetten veya sağlar arası gerçekleşen ivazsız kazanımlardır. Veraset ve intikal vergisinin mükellefi veraset yoluyla veya ivazsız biçimde mal iktisap eden gerçek veya tüzel kişidir.

Verginin konusuna değinecek olursak

- Servet unsurlarının mülkiyeti nakletmeksizin başkasının kullanımına bırakılması verginin kapsamındadır.
- Bilgi yarışmalarında kazanılan ikramiyeler,
- Güzellik yarışmalarında kazanılan hediyeler,
- Kredi kartı kullanımına bağlı olarak verilen hediyeler,
- İşletmelerin nihai tüketiciye yönelik olarak yapacakları şans unsuruna bağlı hediye kampanyaları
- T.C. Tabiiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye’de bulunan malların veraset yoluyla veya hibe olarak bir şahıstan diğer bir şahısa intikali
- T.C. Vatandaşı bir şahsın yabancı ülkelerde aynı şekilde mal iktisabı verginin konusuna girmektedir.

Veraset ve intikal vergisinde ödeme süreleri verginin tahakkuk zamanına bağlı olarak belirlenmiştir. Bu nedenle vergi ne zaman tahakkuk ederse ödeme süreleri de buna bağlı olarak değişim gösterir. Vergi tahakkukundan itibaren her yılın mayıs ve kasım aylarında olmak üzere toplam altı eşit taksitte ödenir. Verginin mükellefi veraset veya hibe yoluyla mal iktisap eden şahıstır. Vergi sorumlusu ise futbol müsabakası ve at

yarışı üzerine müşterek bahis düzenleyenler, yarışma ve çekiliş düzenleyen gerçek ve tüzel kişilerdir.

Beyannamenin verileceği yerler veraset yoluyla intikallerde ölen kimsenin ikametgâhının bulunduğu yer vergi dairesi, ivazsız intikallerde tasarrufu yapan şahsın ikametgâhının bulunduğu yer vergi dairesi, yabancı ülkelerde Türk Konsolosluklarıdır.

Veraset ve intikal vergisinin hesaplanmasında kullanılan matrah ad valorem (değer) esasına dayanır. Veraset ve intikal vergisinin matrahı, intikal eden malların mükellefe isabet eden safi tutarıdır. Safi tutara, intikal eden malların safi olmayan tutarından kabul edilen borçların, masrafların ve varsa istisnaların düşülmesi ile ulaşılır. Vergide beyan süresi, veraset yoluyla kazanımlarda ölümün Türkiye’de olması durumunda ölüm tarihini takip eden dört ay içinde ve mükelleflerin yabancı bir memlekette bulunmaları halinde ölüm tarihini takip eden altı ay içinde, eğer ölüm yabancı bir memlekette gerçekleşmiş ise mükelleflerin Türkiye’de bulunmaları durumunda ölüm tarihini takiben altı ay içinde, mükelleflerin ölümün gerçekleştiği yerde bulunmaları durumunda ise ölüm tarihinden itibaren dört ay içindedir. Diğer suretle kazanımlarda ise malların hukuken kazanıldığı tarihi takip eden bir ay içinde beyan edilmesi gerekir.

Verginin oranı artan oranlı olarak düzenlenmiştir. Ayrıca oranlar veraset yoluyla intikaller ile ivazsız intikaller için ayrı tarifelere göre belirlenmektedir. Verginin tarhiyatı ön tarhiyat ve kesin tarhiyat olmak üzere iki aşamada gerçekleşir.

ii. Motorlu Taşıtlar Vergisi

Verginin konusu adından da anlaşılacağı üzere motorlu taşıtlardır. Kanunun ikinci maddesinde motorlu taşıt karada, havada, deniz, göl ve nehirlerde insan, hayvan ve eşya taşımaya yarayan ve makine kuvvetiyle hareket eden araçlar olarak tanımlanmıştır. Bu tanıma göre bir taşıtın ilgili verginin konusu olabilmesi için her şeyden önce bir motora sahip olması gerekmektedir.

Kanunda yapılan belirlemelere göre Karayolları Trafik Kanununa göre trafik şube veya bürolarına kayıt ve tescil edilmiş bulunan motorlu kara taşıtları, Ulaştırma

Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğüne kayıt ve tescil edilmiş olan uçak ve helikopterler, Liman veya belediye siciline kayıt ve tescil edilmiş olan motorlu deniz taşıtları ile arazi taşıtları ve kaptıkaçtıllar motorlu taşıtlar vergisine tabidir.¹⁵³

Motorlu Taşıtlar Vergisinin mükellefi; trafik, belediye veya liman sicili ile Ulaştırma Bakanlığınca tutulan sivil hava vasıtaları sicilinde adlarına motorlu taşıt kayıt ve tescil edilmiş olan gerçek ve tüzel kişilerdir.¹⁵⁴

3. Dahilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri

Tüketici satın aldığı her türlü mal ve hizmetlerinin karşılığında söz konusu vergileri ödemektedir. Dahilde alınan vergilerden kasıt alınan mal veya hizmetin bedeli olan verginin ücretin içerisinde halihazırda alınması durumudur. Bu gruptaki vergiler her türlü harcamaların gerçekleşmesi durumunda harcama esnasında alınır. Bu vergiler tüketici açısından kaçınılması mümkün olmayan ya da kaçakçılığı mümkün olmayan vergilerdir.

i. Katma Değer Vergisi

Yapılan mal ve hizmet teslimlerinde, mal veya hizmeti teslim alanın, teslim edene ödediği vergidir. Katma Değer Vergisi ödeme güçlerinden harcamaları esas alan bir vergidir. Bu vergi dolaylı bir vergidir. Katma Değer Vergisi tüketiciyi vergilendirmeyi esas alan ve bu nedenle tüketici üzerinde kalan bir vergidir. Bu verginin esas ödeyeni mal veya hizmeti kullananlardır. Verginin mükellefi vergi konusuna giren işlemleri yapan herkeştir. Vergilendirme, üretici tüketici zinciri içinde yer alan araçların her birinin kendisinden sonraki aşamada yer alan kişilerden aldığı vergiyi belirli esaslar içinde vergi dairesine yatırılmasını içeren sorumluluk esasına dayanır. Bu koşullarda KDV'nin mükellefi vergiyi kendisinden sonra gelenden tahsil edip vergi dairesine yatırmamasından sorumlu olacaktır.¹⁵⁵

¹⁵³ 197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu “madde:1”

¹⁵⁴ 2348 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu “madde:3”

¹⁵⁵ 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu “madde:1”

Ticari, sınavi, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler, her türlü mal ve hizmet ithalatı, ve diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler Türkiye’de Katma Değer Vergisi’ne tabiidir.

Vergiyi doğuran olay, mükellefle vergi konusu arasındaki ekonomik ve hukuki ilişkinin meydana gelmesi olarak tanımlanmaktadır. Katma değer vergisinin genel kanunda belirtilen oranı %10’dur. Ancak, Bakanlar Kurulu’na bu oranı mal ve hizmet grupları veya perakende ve toptan safhası itibarıyla ayrı ayrı 4 katına kadar artırma, %1’e kadar indirme yetkisi vermiştir.

ii. Özel Tüketim Vergisi

Özel tüketim vergisi, belirli mal ve ürünler üzerinden maktu veya oransal olarak alınan bir harcama vergisidir. Malın ithal edilmesi veya üretilen malın ilk alıcısına teslimi nedeniyle doğar. Motorlu taşıtlarda ise nihai tüketici adına ilk tescili sırasında verginin ödenmesi gerekir. Verginin mükellefi ithalatçılar ve ilk satıcılar olmaktadır.¹⁵⁶

İthalatta özel tüketim vergisi, tütün mamulleri, alkollü ve kolalı içkiler, akaryakıtlar, doğal gaz, LPG, madeni yağlar ve solventler, motorlu araçlar, havyar, kozmetik ürünleri, beyaz eşyalar, kristalden el imali sofralar ve mutfak eşyaları, postlar, kürkler, kıymetli taşlar, traş makinesi, elektrikli ev aletleri, televizyon, video kamera, cep telefonu gibi elektronik aletleri kapsamaktadır.

Avrupa Birliği’nin bu vergiyi uygulamasındaki amaç gelir elde etmekten ziyade sosyal fayda sağlamaktır, üzerine özel tüketim vergisi konulan mallar genellikle lüks sağlığa zararlı ya da çevreye zararlı mallardır.

Avrupa Birliği vergi mevzuatına uyum sağlamak, Gümrük Birliği nedeniyle kaldırılan gümrük vergilerinin neden olduğu gelir kayıplarını telafi etmek gibi nedenlerin yanında dağınkılık arz eden on altı çeşit vergi ve fonun kaldırılarak yerine tek bir vergi getirmek suretiyle vergide kolaylık, basitlik sağlamak için vergiye gerek

¹⁵⁶ Ufuk Özdemir, “Ötv Nedir? Muhasebe Uygulaması”, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/ufuk/009/> , (04.09.2009)

duyulmuştur. Verginin uygulamaya konmasıyla vergi kayıp ve kaçığını azaltılmaya çalışılmış, vergi toplama giderlerinde tasarruf sağlanmıştır.

iii. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi

Bu vergi, bankacılık ve sigortacılık hizmetlerini vergilendirmektedir. Dolaylı bir vergi olan Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisinin mükellefleri gerçekleştirdikleri işlemler nedeniyle ödedikleri vergileri hizmet sundukları kişilerden tahsil etmektedirler.

Banka ve sigorta şirketlerinin 10.6.1985 tarihli ve 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanununa göre yaptıkları işlemler hariç olmak üzere, her ne şekilde olursa olsun yapmış oldukları bütün muameleler dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralar banka ve sigorta muameleleri vergisine tabidir.¹⁵⁷ İşlemin para karşılığı yapılmaması halinde vergiyi doğuran olay gerçekleşmemiş sayılır.

Verginin mükellefleri bankalar, sigorta şirketleri ve bankerler, finansman şirketleri, ikraz atçılar ve factoring şirketleridir.¹⁵⁸ Verginin matrahı, banka, banker ve sigorta şirketlerinin kısaca verginin mükelleflerinin her ne şekilde olursa olsun yaptıkları bütün işlemler dolayısıyla kendi lehlerine nakden ve hesaben aldıkları paraların tutarıdır. Yani matrah, mükelleflerin gerçekleştirdikleri hizmetler karşılığında kendi lehlerine aldıkları faiz, komisyon, kâr, satış bedeli gibi unsurların tutarlarıdır.

Bankerlerin yapmış oldukları banka muamele ve hizmetleri dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralarda banka muameleleri vergisine tabidir.¹⁵⁹

Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisinde vergilendirme dönemi takvim yılının her bir ayıdır. Mükellefler her bir ay içindeki vergiye tabi işlemlerini bir beyanname ile beyan ederler. İlgili ayın beyanname ertesini ayın 15. günü akşamına kadar verilir. Herhangi bir vergilendirme döneminde vergiye tabi işlemleri bulunmayan mükellefler de aynı süre içinde beyanname vererek bu durumu bildirmek zorundadır. Vergi, vergiye

¹⁵⁷ 6802 Sayılı Gider Vergisi Kanunu “madde:8”

¹⁵⁸ 6802 s.G.V.K “madde:30”

¹⁵⁹ 6802 s.G.V.K “madde:28”

tabi işlemlerin yapıldığı ve beyannamenin verildiği vergi dairesince tarh olunur. Tarh edilen verginin beyanname verme süresi içinde ödemesi gerekir. Bu durumda her bir aya ait verginin ertesi ayın 15. günü akşamına kadar ödenmesi gerekir.

iv. Özel İletişim Vergisi

406 sayılı Telgraf ve Telefon Kanunu uyarınca Telekomünikasyon Kurumuyla görev veya imtiyaz sözleşmesi imzalamak veya bu kurumdan ruhsat veya genel izin almak suretiyle telekomünikasyon alt yapısı kurup işleten veya telekomünikasyon hizmeti sunan işletmecilerin:

- Her nevi mobil telekomünikasyon işletmeciliği kapsamındaki (ön ödemeli kart satışları dahil) tesis, devir, nakil ve haberleşme hizmetleri % 25,
- Radyo ve televizyon yayınlarının uydu platformu ve kablo ortamından iletilmesine ilişkin hizmetleri % 15,
- İlk iki maddenin kapsamına girmeyen diğer telekomünikasyon hizmetleri % 15,

Oranında özel iletişim vergisine tâbidir. Bakanlar Kurulu, % 25 oranını % 10'a, % 15 oranlarını ise ayrı ayrı veya birlikte % 5'e kadar indirmeye ve bu oranları kanunî oranlarına kadar artırmaya yetkilidir.

Verginin mükellefi; birinci fıkrada sayılan telekomünikasyon hizmetlerini sunan işletmecilerdir. Verginin matrahı, katma değer vergisi matrahını oluşturan unsurlardan teşekkül eder. Bir aya ait özel iletişim vergisi, izleyen ayın on beşinci günü akşamına kadar beyan edilerek aynı süre içinde ödenir.

Telekomünikasyon işletmecilerinin; imtiyaz veya görev sözleşmeleri, ruhsatlar veya genel izinler uyarınca Hazineye ödeyecekleri payın hesaplanmasında özel iletişim vergisi dikkate alınmaz. Özel iletişim vergisi, düzenlenecek faturalarda ayrıca gösterilir.¹⁶⁰

¹⁶⁰ 6802 s.G.V.K “madde:39”

v. Şans Oyunları Vergisi

Her türlü şans oyunları faaliyetinden elde edilen hasılat, şans oyunları vergisine tâbidir. Verginin matrahı, şans oyunlarından elde edilen hasılat tutarıdır. Verginin mükellefi, kendisine şans oyunları tertip etme hak ve yetkisi verilmiş kurumlardır. Bu hak ve yetkinin devri halinde ise mükellef, devralan kurum, kuruluş veya özel hukuk tüzel kişileridir. Verginin oranı; spor müsabakalarına dayalı müşterek bahislerde % 5, at yarışlarında % 7 ve diğer şans oyunlarında % 10 dur.

Bakanlar Kurulu bu oranları bir katına kadar artırmaya veya yarısına kadar indirmeye ya da tekrar kanunî seviyesine getirmeye yetkilidir.

Vergilendirme dönemi, faaliyet gösterilen takvim yılının birer aylık dönemleridir. Ancak Bakanlık, vergilendirme dönemlerini değiştirmeye, yeni vergilendirme dönemleri belirlemeye yetkilidir.

Şans oyunları vergisi, ilgili vergilendirme dönemlerini izleyen ayın 20 nci günü mesai bitimine kadar, mükellefler tarafından bir beyanname ile bağlı bulunulan vergi dairesine beyan edilir ve hesaplanan vergi aynı süre içerisinde ödenir. Şans oyunları vergisi, gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında gider olarak kabul edilmez ve hiçbir vergiden mahsup edilmez.¹⁶¹

4. Uluslar Arası Ticaret ve Muamelelerden Alınan Vergiler

Gümrük vergileri, ithalde alınan katma değer vergisi ve diğer dış ticaret vergileri olmak üzere üç başlık altında incelenebilir.

Gümrük vergileri bir ülkeye giren ithal mallardan veya bir ülkeden çıkan ihraç mallardan alınan vergilerdir. Gümrük vergileri, genellikle ithal mallara uygulanırlar ve değer ya da fiziksel miktar üzerinden alınırlar. Yerli sanayiye korumak için alınanlar ve devlete gelir sağlamak için alınanlar şeklinde ikiye ayrılırlar.

¹⁶¹ 5602 Sayılı Şans Oyunları Kanunu “madde:6”

Gümrük vergileri dış ticaret yapan iki veya daha fazla ülke arasında mal ve hizmetlerin ülkeye girişlerinde o ülke ekonomisinin aldığı paradır. Bir ülke başka ülkeye ihracat yaptığında karşı ülke malın ülkeye girişinde gümrük vergisi adında belli oranlarda ve mal çeşidine göre çeşitlenmiş para alır.¹⁶²

Alınan gümrük vergileri ülke için bir gelir kaynağıdır. Ülke ekonomisi gümrük vergisi gelirleri ile ülke bütçesine destek sağlar. Ülkeler mal ve hizmetlere koydukları gümrük vergileri ile dışarıdan ithal edilen ürünleri kontrol etmeyi amaçlarlar. Ülke için gerekli mal ve hizmetlerin ülkeye girişini hızlandırabilmek için gümrük vergilerini düşük tutarken, ülkeye girişlerini zorlaştırmak istedikleri mal ve hizmetlerin gümrük vergilerini artırırılar. Karşı ülke için caydırıcılık sağlamaya çalışırlar.

İthalde alınan katma değer vergisinin bütün işlemleri gümrük vergisi işlemlerine benzerlik göstermektedir. Katma değer vergisi kanununun 21. maddesine göre ithalatta matrah; ithal edilen malın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti, gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınması veya malın gümrük vergisinden muaf olması halinde sigorta ve navlun bedelleri dahil, bunun belli olmadığı hallerde malın gümrükçe tespit edilecek değeri, İthalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar ve Fiili ithalata kadar yapılan diğer giderler ve munzam sigorta ücreti, Destekleme ve Fiyat istikrar Fonu ve Konut Fonuna katılıra payları gibi ödemeler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan ve yine fiili ithalata kadar oluşan fiyat farkı ve kur farkı gibi ödemeler dikkate alınarak tespit edilir.¹⁶³

Diğer dış ticaret vergileri olarak adlandırılan vergiler ise dumping yada sübvansiyona karşı alınan vergilerdir. Dampinge ve sübvansiyona konu ithalat, piyasa ekonomisi uygulayan ve dış ticaretini büyük ölçüde serbestleştiren ülkelerin yerli sanayileri üzerinde olumsuz etkiler yaratarak zarara neden olmaktadır.¹⁶⁴ Dampinge karşı vergi veya telafi edici vergi konulmuş olması, ilgili malın ithalatını engellemez. Yani dumpingin bir malın ülkeye ihraç fiyatının, ülke içerisinde üretilen benzer malın

¹⁶² “Gümrük Vergisi”, http://tr.wikipedia.org/wiki/G%C3%BCmr%C3%BCk_vergisi, (11.08.2009)

¹⁶³ 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu “*madde:21*”

¹⁶⁴ Dış Ticaret Müsteşarlığı, “*Türkiye'nin Dampingle Veya Sübvansiyonlu İthalata İlişkin Mevzuatı ve Uygulamaları Hakkında Not*”, <http://www.dtm.gov.tr/dtmadmin/upload/ITH/DampingSubvansiyonDb/dampnot.pdf>, (10.08.2009)

normal değerinin altında olması durumudur. Sübvansiyon ise menşee veya ihracatçı ülkenin fayda sağlayan, doğrudan veya dolaylı mali katkısını veya 1994 yılında imzalanan Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasınının 16. maddesi çerçevesinde herhangi bir gelir veya fiyat desteğini almasıdır.¹⁶⁵

Damping ile sübvansiyon arasındaki en önemli fark, sübvansiyonlarda ihracat ile ülke iç piyasasındaki satışlar arasında fiyat farklılaştırması gerekli olmamasına rağmen damping açısından bu durumun bir unsur oluşudur.¹⁶⁶

5. Damga Vergisi

Damga vergisinde vergiyi doğuran olay vergiye tabi kâğıtların düzenlenmesidir. Damga vergisi bazı kâğıtlar için değer esaslı bazı kâğıtlar için miktar esaslı matrah ölçüsü üzerine oturmuştur. Matrah ölçüsü olarak değer esaslı dikkate alındığında hesaplama kâğıtta yazılı parasal tutar üzerinden yapılırken miktar esaslı dikkate alındığında adet başına maktu tutara göre belirlenir.¹⁶⁷

Damga vergisi farklı şekillerde ödenebilmektedir. Bu ödeme şekilleri damga konulması, makbuz verilmesi ve istihkaktan kesinti yapılmasıdır. Hangi işlemler için hangi ödeme biçiminin uygulanacağını belirleme konusunda Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Vergiye tabi kâğıtların Damga Vergisinin ödenmemesinden veya noksan ödenmesinden dolayı alınması lazım gelen vergi ve cezadan, mükelleflere rücu hakkı olmak üzere, kâğıtları ibraz edenler sorumludur.¹⁶⁸

6. Harçlar

Harç bazı yönlerden vergiye benzemekle beraber birçok noktada vergiden ayrı özellikler taşımaktadır. Harçlar fiyatlar ve vergiler arasında yer alan bir kamu geliridir. Harca konu teşkil eden hizmetler sadece devlet tarafından üretilmektedir. Böylece harç

¹⁶⁵ 3577 Sayılı İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi Hakkında Kanun, “madde:2”

¹⁶⁶ Dış Ticaret Müsteşarlığı, “ Damping, Sübvansiyon ve Karşı Tedbirler “ ,
<http://www.dtm.gov.tr/dtmadmin/upload/ITH/DampingSubvansiyonDb/blm2.PDF> , (10.08.2009)

¹⁶⁷ 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu “madde:10”

¹⁶⁸ 488 s.D.V.K “madde:24”

bazı kamu kuruluşlarının sundukları kamusal hizmetlerden yararlananların bu yararların belli olarak ödedikleri karşılıklardır. Harç ödeme için belli bir hizmetten yararlanmak yeterlidir.¹⁶⁹ Topluma götürülen hizmetlerden bireysel yarar elde edenlerden harç alınıp alınmayacağı ya da ne kadar alınacağı yasama organının yetkisi dâhilindedir.¹⁷⁰

Harçlar ile vergi arasındaki en büyük fark, verginin karşılıksız olmasına karşın harçta karşılık olmasıdır. Bununla beraber harçlar da kanuna ya da kanunun verdiği yetkiye dayanılarak uygulamaya konduğu için cebrilik taşırlar.¹⁷¹ Söz konusu kamusal mal ve hizmetlerin maliyeti hiç bir zaman alınan harçlarla finanse edilememektedir.¹⁷²

Yargı harçları harca konu olan işlemleri yapan mahkeme ya da dairelere ödenir. Maktu yargı harçları peşin ödenir. Nispi yargı harçları ise kanunda belirtilen miktar ve süreler içinde ödenmektedir.

Noter harçları işle ilgili kağıt ve belgeler üzerinden hesaplanarak makbuz karşılığında notere ödenir.

Vergi yargısı harçları dava dilekçesine pul yapıştırılarak, peşin olarak ödenir. Nispi vergi yargısı harçları ise tebliğden itibaren bir ay içinde vergi idaresine ödenir.

Tapu ve kadastro harçları makbuz karşılığında işlemin yapıldığı yerin vergi dairesine ödenir. Bu grup harçlar, tahakkukundan itibaren bir sene içinde ödenmektedir.

Konsolosluk harçları ilgili kayıt ve belgelerin konsolosluklarda kalana nüshalarına pul yapıştırılmak suretiyle ödenmektedir. İlgili işlem sona ermeden harç ödenmek zorundadır.

Pasaport ve benzeri harçlar ilgili kağıtlara, belgelere harç pulu yapıştırılarak veya basılı damga karşılığı ödenir. Bu grup harçlar işlemin yapılmasıyla birlikte peşin olarak alınır.

¹⁶⁹ “Harç Gelirleri” http://www.ekodialog.com/kamu_maliyesi/harc_gelirleri.html , (16.05.2009)

¹⁷⁰ Akdoğan, a.g.e , s.105

¹⁷¹ Orhaner, a.g.e, s.118

¹⁷² Aksoy, a.g.e, s.143

Gemi ve liman harçları işlemle ilgili kağıt ve belgelere harç pulu yapıştırılarak veya makbuz karşılığında ödenmektedir. Harcın tamamı peşin olarak ödenmedikçe, harca konu olan işlem yapılmaz.

İmtiyazname ve benzeri harçlar ilgili belgelere harç pulu yapıştırılarak ya da makbuz karşılığında ödenir. Belgelerin yeniden tanzim edilmesi durumunda yeniden tam harç alınır. Kaybedilmesi halinde harç alınmaz.

Trafik harçları ilgili kâğıt ve belgelere pul yapıştırılarak ya da makbuz karşılığında ödenir.

b) Vergi Dışı Gelirler

Devletin vergileme dışında elde ettiği gelirlerdir. Genel anlamda bu gelirlerin finansmanı devletin sahip olduğu taşınmaz mallardan ve mülkiyetlerden sağlanmaktadır.

1. Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri

Mülk ve teşebbüs gelirleri, devletin; arazi, bina, orman, maden gibi gayrimenkul kıymetleri ile ticari, sınai ve mali girişimlerinden sağladığı gelirleri kapsamaktadır. Bu gelirlerin, kamu gelirleri içerisindeki önemi; ülkelere ve zamana, sahip olunan koşullara ve izlenen sosyal, ekonomik ve mali politikalara göre değişiklik göstermektedir.¹⁷³

Teşebbüs ve mülkiyet gelirleri genel anlamda devletin bazı gayrimenkullerini satması veya kiraya vermesi veya özel hukuk kurallarına göre, kamu iktisadi teşebbüslerini çalıştırması sonucunda elde ettiği gelirlerdir.¹⁷⁴

Devlet; ticari, sınai mali kuruluşları aracılığıyla ekonomi içerisinde rol oynayabilmekte, piyasa işlemlerine girişebilmektedir. İşte bu gibi girişimler sonucu sağlanan kamu gelirleri, teşebbüs gelirleri olarak adlandırılmaktadır.¹⁷⁵

¹⁷³ Nihad Sayar, “*Kamu Maliyesi*” Sermet Matbaası, İstanbul,1975, s.39

¹⁷⁴ Aksoy, a.g.e, s.148

Döner sermaye ve benzeri kurumlar karları, kurumlar hasılatı ve hizmet gelirleri yine bu grup içerisinde sayılabilecek gelir türlerini oluşturmaktadır. Devletin ticari ve sınai nitelikteki iktisadi işletmeleri genellikle özerk bütçeli olarak yönetilmekteyse de, belirli bir kısmı da genel bütçe içinde yönetilmektedir. Piyasa malı özelliğinde üretimde bulunan söz konusu kamu kuruluşlarına, işçi ve uzman çalıştırmak, malzeme satın almak gibi ihtiyaçlarını karşılamaları amacıyla döner sermaye tahsis olunabilmektedir.

Faaliyetleri sonucunda elde ettikleri gelirleri de genel bütçeye değil döner sermayeye gelir kaydedilmekte, böylece ilgili kamu kuruluşuna sermayenin tekrar tekrar kullanılması imkânı doğmaktadır.

2. Alınan Bağış ve Yardımlar ile Özel Gelirler

Kamu kuruluşları ile kamu yararına faaliyet gösteren kuruluşlara, gerçek veya tüzel kişiler tarafından çeşitli nedenlerle yapılan karşılıksız ödemeleri ifade etmektedir.¹⁷⁶

Özel gelirler kapsamında ise çıraklık, mesleki ve teknik eğitim gelirlerinin yanı sıra yol, tünel ve köprü geçiş ücretleri ile alınan her türlü bağış ve yardımlar bu başlık altında değerlendirilir.

3. Paylar ve Ceza Gelirleri

Ceza, kamu düzeni açısından konulmuş bulunan kurallara uygun davranmayı sağlayan yaptırımlardır. Ceza vermede amaç gelir sağlamak değil, kurallara uygun davranılmasını sağlamaktır.¹⁷⁷

Bu tür gelirlerin amacı devlete gelir temin etmek olmamasına rağmen bunlar devlet hazinesine intikal ettirilmektedir. Bu nedenden dolayı para cezaları kamu gelirleri kaynakları arasında sayılmaktadır.¹⁷⁸ Vergi cezaları ise; mükelleflerin vergi

¹⁷⁵ Akdoğan, a.g.e, s.111

¹⁷⁶ Akdoğan, a.g.e, s.115

¹⁷⁷ Orhaner, a.g.e s.122

¹⁷⁸ Akif Erginay, “Kamu Maliyesi”, Çağ Matbaası, Ankara:1982, s.15

yükümlülüklerini gereğine uygun bir şekilde yerine getirmelerini sağlamaya çalışır, tersine hareket edenlerin cezalandırılmasını öngörür. Her ikisinde de ilk amaç, toplumun yasalarına saygılı davranılmasını sağlamaktır.¹⁷⁹

Paylar ise, hazine portföyü ve iştirak gelirleri ile kitlerden sağlanan gelirlerden oluşmaktadır. Türk Telekom A.Ş'den, Devlet Hava Meydanları İşletmelerinden, Devlet Malzeme Ofisinden, Türkiye Petrolleri Anonim Ortaklığından elde edilen gelirler bu kalem altında sayılabilir.

Paylar içerisinde en fazla elde edilen iki kalem vardır. GSM işletmelerinden alınan hazine payları ile Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu kesintilerinden oluşmaktadır. 16.03.2009 tarihinden itibaren banka ve finansman şirketlerince kullanılan tüketici kredilerinden %10, akreditifli mal ve mukabili ithalat kredilerinden ise %3 oranında alınmaktadır.¹⁸⁰

4. Sermaye Gelirleri

Bina, arsa ve arazi satış gelirleri, taşınır ve taşıt satış gelirleri ile maddi olmayan varlık satış gelirleri genel anlamda sermaye gelirlerini oluşturmaktadır. Enerji dağıtımı ve santrallerin devri ile Telekom hisse satış geliri maddi olmayan varlık satış gelirlerine örnek olarak gösterilebilir. Yani özelleştirme kalemi de sermaye gelirleri altında yer almaktadır. Kamu bütçesi üzerindeki mali yükün azaltılması, kamu girişimlerinin verimsizliği, aşırı istihdama yol açmaları, dinamizm ve uyum sorunlarının ortaya çıkması özelleştirmenin yapılmasındaki en belirgin etkenlerdendir. Söz konusu olan kuruluşların özelleştirilmesinde, yerli veya yabancı piyasalara yönelik olmak üzere; blok halinde satış, anonim şirket haline dönüştürülüp hisse senetlerinin satışı, kısmi satış gibi yöntemlerden yararlanılabilmektedir.¹⁸¹

¹⁷⁹ Akdoğan, a.g.e s.109

¹⁸⁰ 2009/14803 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı

¹⁸¹ Akdoğan, a.g.e, s112

c) Diğer Gelirler

Devletin vergiler ve vergi dışında elde ettiği gelirlerin dışında kalan kamu geliri türleri diğer gelirler olarak adlandırılmaktadır. Bunların en önemlileri borçlanma gelirleri para basmaktan doğan gelirlerdir.

1. Borçlanma Gelirleri

Devlet, cari bütçe giderleri ile cari bütçe gelirleri arasındaki açığı kapatabilmek için, günümüzde sık sık borçlanmaya gidebilmektedir. Bunun yanında devlet; gerçekleştirmeyi öngördüğü büyük yatırım ve reformlara yeterli finansmanı sağlayabilmek amacıyla da borçlanmaya başvurabilmektedir.

Borçlanma geçici bir finansman aracıdır. Borç, vadesi gelene kadar gelir, vade sonunda faiziyle birlikte gider kabul edilmektedir.¹⁸²

Klasik iktisatçılara göre borçlanma vergiler gibi olağan bir finansman kaynağı ve yöntemi değildir, olağanüstü bir gelir kaynağıdır. O halde, ancak olağanüstü haller nedeniyle devlet borçlanmaya gidebilir, bir de gelecek nesillerin de faydalanacağı altyapı yatırımlarının finansmanı için borçlanmaya başvurulmaktadır. Modern iktisatçılar ise kamu borçlanmasının da vergi gibi olağan bir gelir türü olduğunu savunmakta ve klasik iktisatçıların savduklarının aksine gelecek nesillere külfet getirecek bir borç olmadığı görüşünü benimsemişlerdir.¹⁸³

Devlet, borç gelirlerini iç veya dış kaynaklardan sağlamak yoluna gider. İç borçlanma genellikle isteğe bağlı gerçekleştirilmekle birlikte zaman zaman zorunlu da olabilmektedir. İç borçlanma hükümetin, ülke sınırları içerisindeki kişi ve kurumlara milli para cinsinden borçlanmasıdır. Bu borçlanmanın niteliği satın alma gücünün özel ve kamusal kesimler arasında el değiştirmesidir.¹⁸⁴

¹⁸² Orhaner, a.g.e s.121

¹⁸³ Aksoy, a.g.e s.148

¹⁸⁴ Uluatam, a.g.e s.337

Dış borçlanmada ise kaynak uluslar arası kuruluşlar ya da ülkelerdir. Kısa, orta ve uzun vade ile alınan borç gelirleri; dış borçlar açısından düşünüldüğünde genellikle dış yardımları da kapsar bir şekilde kullanılmaktadır. Dış borçlar; bazı koşulları ihtiva etmesi, borç veren ve alan ülkelerin borç vermek ve almakla kendi çıkarlarını maksimize etme yönündeki çabaları, ülkenin dış itibarını yakından ilgilendirmesi, farklı nitelik ve amaçlara sahip finansal kuruluşlar ile çeşitli ülkelere sağlanmaları, milli gelir üzerindeki etkileri dolayısıyla iç borçlara kıyasla daha farklı özellikler taşımaktadır.¹⁸⁵

2. Para Basmaktan Doğan Gelirler

Devlet uyguladığı para politikası ve para basmak suretiyle de kamu geliri elde etmektedir. Çağdaş toplumların nerdeyse tamamında merkez bankası gibi bir kurum aracılığıyla para basma tekeline sahiptir.¹⁸⁶ Devlet egemenlik hakkına dayanarak para basarak gelir elde edebildiği gibi devalüasyonu bir araç olarak kullanarak gelir sağlayabilir.¹⁸⁷

Para basmaktan doğan gelirler; uygulaması kolay, gelir yaratıcı etkisi çok kısa süre içerisinde sağlanabilen bir uygulama olmakla birlikte, ülkenin ekonomik yapısı ve koşulları üzerinde önemli etkiler yaratabilmesi, ekonomik dengeyi bozucu sonuçlara neden olması dolayısıyla gelişigüzel ve sık sık başvurulabilecek bir kaynak olarak değerlendirilmez.¹⁸⁸

B. 5018 Sayılı Kanuna Göre Gelirlerin Durumları ve Gelirlerin Toplanması İlkeleri

5018 sayılı kanunda devletin gelir politikaları ve gelirin toplanmasına yönelik ilkelerinde bir takım düzenlemelere gidilmiştir. Kanunun 36. Maddesi ile 40. Maddesi

¹⁸⁵ Akdoğan, a.g.e, s113

¹⁸⁶ Uluatam, a.g.e, s.353

¹⁸⁷ Aksoy, a.g.e, s.161

¹⁸⁸ Akdoğan, a.g.e, s114

arasındaki bu düzenlemelerin yeni mali yapıda olumlu ölçüde katkı sağlaması beklenmektedir.

a) Gelir Politikası ve İlkeleri

Ülkemizde devletin gelir politikaları Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmekte ve yürütülmektedir. Kanununun 36. Maddesinde gelir politikasının temel ilkeleri sayılmıştır.¹⁸⁹

Maliye Bakanlığı, gelir politikaları ve uygulamaları konusunda ilkelerini, amaçlarını, stratejilerini ve taahhütlerini her malî yılbaşında kamuoyuna duyuracaktır.

Bu madde ile amaçlanan şeffaflık, mali saydamlık ve açıklık ilkelerinin uygulanması açısından önemlidir. Bu sayede kamuoyu bilgilenecek ve hedeflenen mali disipline ne kadar uyulup uyulmadığı göz önünde olacaktır.

Mükellef ve sorumlulara vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerini kolayca yerine getirebilmeleri için gerekli hizmetler sağlanır. Bunun nedeni ise vergi mükelleflerinin ve sorumlularının kolayca vergilerini ödemelerini sağlamaktır. Mevcut sistemdeki pek çok aksaklık bu sayede giderilecek ve vergilerin ödemesi kolaylaşınca mükellefler ve sorumlular daha kolay, hızlı ve rahat bir şekilde vergilerini ödeyebileceklerdir.

Mükellef ve sorumluların vergiye uyumu teşvik edilir. Böylece vergi kayıp ve kaçaklarının büyük ölçüde önlenmesi sağlanabilir. Hakların korunması ve yükümlülükler konusunda mükelleflerin bilgilendirilmesi için ilgili idareler tarafından gerekli önlemler alınır.

Uygulamadaki kanunun yenilenmesi mevcut düzendeki pek çok değişikliği de beraberinde getirecektir. İşte bu yenilikler yüzünden mükellef ve sorumluların mağdur olmasını engellemek adına yürürlüğe konan vergi mevzuatı ile değiştirilen vergi mevzuatının uygulanması konusunda mükelleflerin bilgilendirilmesi önemlidir.

¹⁸⁹ 5018 s.KMYKK “madde:36”

Öngörülen hizmetler Maliye Bakanlığı Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü ile yine Maliye Bakanlığına bağlı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yerine getirilmesi gereken hizmetlerdir.¹⁹⁰

b) Gelirlerin Dayanakları

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Anayasamızda düzenlemeye paralel olarak kamu gelirlerinin kanunla konulabileceği, değiştirilebileceği, kaldırılabilceği ve ayrıca gelirlerin kanuni dayanaklarının bütçelerde gösterileceği öngörülmektedir.¹⁹¹

Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelirlerinin kanuni dayanakları bütçelerinde gösterilir. Bütçelerde yer alan gelirler, ilgili kanunlarında belirtilen usullere göre tarh, tahakkuk ve tahsil edilir. Genel bütçe gelirlerinin tarh, tahakkuk ve tahsili Maliye Bakanlığı veya tarh ve tahakkuka ilgili mevzuatına göre yetkili idareler tarafından yapılır.

Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin topladığı vergi, resim, harç ve benzeri gelirlerden diğer idare, kurum ve kuruluşlara verilecek paylar, geliri toplayan kamu idaresi bütçesine bu amaçla konulacak ödeneklerden karşılanır. Malî yıl içinde kullanılabilir ödenek miktarı, ilgili kanun hükümleri uyarınca tahsil edilen miktar dikkate alınarak hesaplanacak pay miktarını geçemez. Hesaplanan pay tutarının, bu amaçla tahsis edilen ödenek tutarını aşması halinde, aradaki farkı geçmemek kaydıyla ödenek eklemesi yapmaya genel bütçe kapsamındaki idarelerde Maliye Bakanı, diğer idarelerde üst yöneticiler yetkilidir. Bütçe kanunu kamu idarelerinin gelirlerini toplamasına izin vermektedir. Bu izin vergi resim ve harçlara dayanak olan kanunların her yıl bütçe kanununa ekli (C) cetvelinde yer verilmesi şekilde gerçekleşmektedir.

Tahsili zamanaşımına uğrayan gelirlerin silinmesine ilişkin usul ve esaslar, ilgili kanunlardaki hükümler saklı kalmak üzere, Maliye Bakanlığınca belirlenir.¹⁹² Genel

¹⁹⁰ Tosun, a.g.e. s. 101.

¹⁹¹ Dedeoğlu, a.g.e. s. 525.

¹⁹² 5018 s.KMYKK “madde:37”

bütçe gelirlerinin tarh, tahakkuk ve tahsili Maliye Bakanlığı veya tarh ve tahakkuka ilgili mevzuatına göre yetkili idarelerce yapılacaktır. Ancak tahsilât sadece Maliye Bakanlığının yetkisindedir.

c) Gelirlerin Toplanması Sorumluluğu

Kamu gelirlerinin tarh, tahakkuk, tahsiliyle yetkili ve görevli olanlar, ilgili kanunlarda öngörülen tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerinin zamanında ve eksiksiz olarak yapılmasından sorumludur.¹⁹³ Kanunun bu maddesi ile kamu gelirlerinin tahakkuk, takip ve tahsilinde sorumluluk konusu düzenlenmekte ve görevliler, gelirlerin zamanında ve eksiksiz olarak toplanmasından sorumlu tutulmaktadır. Bu maddede sözü geçen görevliler gelir idaresi ve gelir dairesi personelleridir. 1050 Sayılı Kanunda “Kanun ve tüzüklere uygun olarak Devlet gelirlerini gerçekleştirip tahsil edilebilir duruma getirenlere gelir tahakkuk memuru denir.”¹⁹⁴ Diyerek kamu gelirlerinin tarh, tahakkuk ve tahsiliyle yetkili ve görevli olanlar tanımlanmış ve bunlara tahakkuk memuru dendiği ifade edilmiştir.

Ancak 5018 sayılı kanunda gelirin elde edilmesiyle ilgili görevi gerçekleştirecek görevliler hakkında herhangi bir unvan kullanılmamıştır. Bu görevli memurların sorumlulukları ise kanunun 8. Maddesinde “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.”¹⁹⁵ şeklinde belirtilmiştir.

¹⁹³ 5018 s.KMYKK “madde:38”

¹⁹⁴ 1050 s.MUK “madde:8”

¹⁹⁵ 5018 s.KMYKK “madde:8”

d) Özel Gelirler

5018 sayılı kanununda özel gelir genel bütçe kapsamındaki idarelerin kamu görevi ve hizmeti dışında ilgili kanunlarında belirtilen faaliyetlerinden ve fiyatlandırılabilir nitelikteki mal ve hizmet teslimlerinden sağlanan ve genel bütçede gösterilen gelirler olarak tanımlanmıştır.¹⁹⁶

Özel gelirler karşılığında idarelere tahsis edilen özel ödenek miktarları, ilgili idarelerin bütçelerinde gösterilir. Malî yıl içinde kullanılabilecek özel ödenek miktarı, tahsil edilen özel gelir tutarını geçemez. Tahsil edilen özel gelirlerin ödenek tutarını aşması halinde, ödenek eklenemez. Özel gelirler tanımdan da anlaşılacağı üzere yalnızca genel bütçe kapsamındaki idareler için öngörülmüştür.

Özel gelirlere ilişkin olarak ilgili kanunlarında belirtilen fiyatlandırılabilir mal ve hizmetlerin tarifeleri ile uygulamaya yönelik usul ve esaslar, Maliye Bakanlığının görüşü alınarak ilgili kamu idarelerince belirlenir.

Özel gelirlerin ödenek kaydına, gelecek yıla devrine, iptaline ilişkin yetki ve işlemler merkezî yönetim bütçe kanununda gösterilir.¹⁹⁷

e) Bağış ve Yardımlar

Herhangi bir gerçek veya tüzel kişi tarafından, kamu hizmetinin karşılığı olarak veya kamu hizmetleriyle ilişkilendirilerek bağış veya yardım toplanamaz, benzeri adlar altında tahsilat yapılamaz. Bu maddenin kanunda bulunmasının en önemli nedeni, kamu gücü kullanılarak bağış ya da yardım toplanmasının önüne geçilmesini sağlamaktır. Bu suretle kamunun itibarı korunacak ve suiistimalin önüne geçilecektir.

Kamu idarelerine yapılan her türlü bağış ve yardımlar bütçelerine gelir kaydedilir. Nakdi olmayan bağış ve yardımlar, ilgili mevzuatına göre değerlemeye tâbi tutularak kayıtlara alınır.

¹⁹⁶ 5018 s.KMYKK “madde:3”

¹⁹⁷ 5018 s.KMYKK “madde:39”

Kamu yararına kullanılmak üzere kamu idarelerine yapılan şartlı bağış ve yardımlar, dış finansman kaynağından sağlananlarda 28.3.2002 tarihli ve 4749 sayılı Kanun hükümleri saklı kalmak kaydıyla, hizmeti yapacak idarenin üst yöneticisi tarafından uygun görülmesi halinde, bütçede açılacak bir tertibe gelir ve şart kılındığı amaca harcanmak üzere açılacak bir tertibe ödenek kaydedilir. Bu ödenekten amaç dışında başka bir tertibe aktarma yapılamaz.¹⁹⁸

Bu ödeneklerden malî yılsonuna kadar harcanmamış olan tutarlar, bağış ve yardımın amacı gerçekleşinceye kadar ertesi yıl bütçesine devir olunarak ödenek kaydedilir. Ancak, bu ödeneklerden tahsis amacı gerçekleştirilmiş olanlardan kalan tutarlar, tahsis amacının gerçekleştirilmesi bakımından yetersiz olanlar ile yılı bütçesinde belirlenen tutarı aşmayan ve iki yıl devrettiği halde harcanmayan ödenekleri iptal etmeye genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde Maliye Bakanı, diğer kamu idarelerinde üst yönetici yetkilidir.

Bağış ve yardımlar, kullanılmadığı veya amaç dışı kullanıldığı için geri istenildiği takdirde, bütçeye gider kaydıyla ilgisine geri verilir. Şartlı bağış ve yardımın zamanında kullanılmaması nedeniyle doğacak zararlar ile amaç dışı kullanım nedeniyle yapılan harcamalar sorumluluğu tespit edilenlere ödettirilir.¹⁹⁹

1050 sayılı kanunun 55. Maddesi şartlı bağış ve yardımlar konusunda düzenleme yapmaktaydı. Ne var ki bu düzenlemede amacı gerçekleştiği halde artan bir tutarın olması halinde ya da yetersiz kalma durumunda veya amacının dışında kullanıldığı zaman ne yapılacağı belirtilmemişti. Tüm bu eksiklikler bütçe kanununa konulan ek hükümlerle giderilmekteydi.

II. GELİR DENETİM MEKANİZMASININ İŞLEYİŞİ

Gelir denetimi, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla yapılır. Bu denetimin vergi ödemekle yükümlü olanların vergiyi doğuran işlemleri ve mükellefiyetle bağlantılı işlemlere ait defter, kayıt ve

¹⁹⁸ 5018 s.KMYKK “madde:40”

¹⁹⁹ 5018 s.KMYKK “madde:40”

belgeler üzerinde yapılan inceleme ve araştırmalarla hata, hile ve noksanlıkların ortaya çıkarılması ve düzeltilmesini sağlama işlevinin yanı sıra, vergi ödememeye veya eksik ödemeye neden olan unsurların oluşmasını önleyici işlevi de söz konusudur.²⁰⁰

Gelir denetimi, vergi idaresinin denetim alanında uzmanlaşmış elemanları aracılığıyla yükümlülerin vergi borcu doğuran olaylarla ilgili hesap ve işlemlerinin incelenmesidir.²⁰¹

Genel anlamda gelir denetimi; vergi yönetiminin ve vergi yükümlülerinin yasalara uygun hareket edip etmediğinin belirlenmesi faaliyetidir diyebiliriz.

A. Gelir Denetiminin Amaçları ve Gelir Denetimi Uygulamaları

a) Gelir Denetiminin Amaçları

Gelir denetiminin amaçlarını mali amaç, ekonomik amaç, sosyal amaç ve hukuki amaç olarak dört başlık altında toplamak mümkündür.

1. Mali Amaç

Gelir denetiminin mali amaı genel anlamda bteye ek kaynak sağlanmasıdır. Devletin temel ihtiyaçlarını karşılamak için uygulamaya koyduğu vergiler belirli bir süre sonra vergi kaaklığını doğurabilir. İşte bu aşamada devletin vergi kaybının önüne geçilmesi, vergi kaaklığının engellenmesi için güçlü bir denetim mekanizmasına ihtiyaç duyulmaktadır.

Mükelleflerin vergi kaçırma teşebbüslerinin bu güçlü denetim mekanizmasına takılması durumunda hem mevcut vergilerin tahsilatı aksamamış olacak hem de mükellefe verilecek cezalar da yine devlet açısından ek gelir olarak hazineye yansiyacaktır.

²⁰⁰ Abdullah Aslan, “*Vergi Denetiminin Gerekliliği*” Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 250, Haziran 2002

²⁰¹ Osman Pehlivan, “*Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik*”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 62, Ekim 1986

2. Ekonomik Amaç

Mali amacın yanı sıra vergilerin kayıt dışı ekonomi ile mücadele ve enflasyonist etkileri ortadan kaldırmak gibi bir takım ekonomik amaçları da bulunmaktadır. Bunun için mevcut gelirlerin tam olarak elde edilmesi, ilgili vergi kanunlarının aksamadan yürürlükteki haliyle hayata geçirilmesi gerekmektedir. Bu durumun ortaya çıkıp düzenli bir şekilde gelirin tam ve eksiksiz elde edilebilmesi de yine güçlü bir gelir denetim mekanizmasına bağlıdır.

3. Sosyal Amaç

Gelir dağılımındaki adaletin sağlanması açısından vergilerin düzenli bir biçimde ve adil olarak tahsil edilmesi esastır. Vergiler gerek yapıları gerekse uygulanış biçimlerinden dolayı gelir dağılımında önemli bir etkiye sahiptirler. Genel anlamda vergilerin özelliği olan herkesin ödeme gücüne göre tahsil edilmesi vergide adaleti sağlayan en büyük etkidir. Etkin bir gelir denetim mekanizması adil bir vergilendirme yoluna gidilmesindeki en güçlü unsurdur.

4. Hukuki Amaç

Gelir denetiminin amaçlarından birisi de vergi kanunlarının uygulanmasını sağlamaktır. Gelir denetimi vergi toplamanın yanında devletin mevcut yapı üzerindeki etkinliğinin de en büyük kanıtı olacaktır. Vergi kanunlarına herkesin uymasını sağlamak ve devletin mevcut hâkimiyetinin sarsılmasını önlemek için gelir denetim mekanizmasının düzgün ve etkin bir şekilde işlemesi gerekmektedir.

b) Gelir Denetimi Uygulamaları

Yükümlülerin vergiye ilişkin ödevlerini eksiksiz ve zamanında yerine getirip getirmediğinin tespiti bu konuda yapılacak bir denetimi gerekli kılar. Denetim sürecinin en önemli aşaması ise idarenin bilgi topladığı aşamadır.

Denetimin önemle üstünde durduğu vergiler matrahları yükümlülerce beyan edilen vergilerdir. Bunun nedeni vergiyi doğuran olayın ve yükümlülüğe ilişkin olguların yükümlü nezdinde meydana gelmesi ve bunların ancak yükümlünün beyanı ile idarenin haberdar edilebileceği olgusudur. Beyan ödevini yerine getirmemiş ya da eksik yerine getirilmiş yükümlüler ortaya çıkartılmalıdır ki gerçek vergilendirme sağlanabilsin.²⁰²

Vergi idaresinin her şeyden önce vergiyi doğuran olayı tespit etmesi, vergilendirme ile ilgili diğer aşamaların doğruluğunu ve düzenini kontrol edebilmesi için yoklama, inceleme, arama ve bilgi toplama olarak ifade edilen müesseseler ortaya konmuştur. Yoklama ile iç içe girmiş bir denetim türü olarak yaygın ve yoğun vergi denetimi de vergilendirmedeki önemli süreçlerden birisi sayılmaktadır.

1. Yoklama Yoluyla Denetim

Vergi sisteminin özünü oluşturan beyan esasına dayalı tarh ve tahakkuk işlemleri prensip olarak mükelleflerin bildirimine dayanmaktadır. Mükellefler söz konusu yükümlülüklerinden kaçınmak ya da eksik yerine getirmek için bazı hususları gizleyebilirler. Bu gibi gizli durumların ortaya çıkartılması ve vergiyi doğuran olayı etkileyen maddi olayların tespiti yoklama yoluyla yapılır.²⁰³

Yoklamanın genel anlamda amacı mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespitini yaparak vergilendirmeyi etkileyen ve vergi idaresinin bilgisi dışında kalan bütün olguları ortaya çıkartarak hazineye ek gelir sağlamaktır. Yoklama vergi idaresinin mükellef hakkında yaptığı bilgi toplama faaliyetleridir.

Yoklamadan maksat:

- Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenmiş usuller dâhilinde özel yetki verilmiş olmak kaydıyla günlük hâsılatı tespit etmek,

²⁰² Şenyüz, a.g.e. s. 139.

²⁰³ Sadık Kırbaş, “*Vergi Hukuku*” Siyasal Kitabevi, Ankara, 2000, s.164

- Ödeme kaydedici cihazların cihazları belli edilmiş esaslara göre kullanıp kullanmadıklarını ve günlük hâsılatı tespit etmek,
- Günü gününe kayıt yapılması zorunlu defterlerin iş yerlerinde bulundurulup bulundurulmadığını, tasdikli olup olmadığını usulüne göre kayıt yapılıp yapılmadığını tespit etmek,
- Vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi icap eden belgelerin usulüne göre düzenlenip düzenlenmediğini tespit etmek,
- Faturasız mal bulunup bulunmadığını tespit etmek,
- Levha asma veya kullanma mecburiyetine uyulup uyulmadığını tespit etmek,
- Kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almak,
- Nakil vasıtalarını, Maliye ve Gümrük Bakanlığının belirleyeceği özel işaretle durdurmak ve taşıtta bulundurulması icap eden yolcu listesi, fatura veya sevk irsaliyesi, yolcu bileti ve taşıma irsaliyelerinin bulunup bulunmadığını tespit etmek,
- Taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıtta bulunmaması, halinde bu belgelerin ibrazına kadar nakil vasıtalarını trafikten alıkoymak, taşınan malın sahibi belli değilse tespitine kadar malı bekletmek ve muhafaza altına almaktır.²⁰⁴

Vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlarca yoklama işi ile görevlendirilmiş kişiler, vergi incelemesine yetkili olanlar ve gelir uzmanlarının yoklama yapmaya yetkisi vardır. Ancak vergi dairesi müdürleri esas itibariyle yönetici olduklarından dolayı yoklama yetkileri semboliktir.

²⁰⁴ 213 s.V.U.K “madde:127”

Yoklama her zaman yapılabilir. Yoklamanın ne zaman yapılacağı ilgiliye haber verilmez. Yoklama sonuçları tutanak şeklinde düzenlenen yoklama fişi denen belgeye kaydedilir. Belge iki nüsha olarak düzenlenerek nezdinde yoklama yapılan yükümlüye ya da yetkilisine imzalatılır. Yoklama fişinin bir nüshası yükümlüye veya yetkilisine bırakılır. Şayet bunlar imzadan çekinirlerse keyfiyet fişe yazılır. Dış yetkili amir olarak mevcut bulunan polis, jandarma ya da muhtara imzalatılır.

Yoklama yapanların elinde yoklama yetkilerini gösteren fotoğraflı resmi bir kimlik bulunur. Yoklama yapanlar bu kimliği, kendilerinden sorulmasa bile, nezdinde yoklama yapılan kimseye gösterirler.

2. İnceleme Yoluyla Denetim

Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır.²⁰⁵ İnceleme sırasında verginin matrahını oluşturan unsurların gerçeği yansıtıp yansıtmadığını araştırmak esastır. Bu konudaki en yaygın kullanılan araştırma yöntemi randıman incelemeleridir. Randıman incelemesiyle işletmelerin ürettikleri mamul mallar ile bu malları üretmek için kullandıkları hammadde, yarı mamul ve yardımcı maddeler arasında teknik ilişkinin uyumlu olup olmadığı belirlenir. Sonuçta, gerçekleşen fiili üretim ile kayıtlara intikal eden kaydi üretim arasındaki farka ulaşılmaya çalışılır. Böylece gerçek üretim miktarına göre beyan edilen hâsılat ve gider kalemleri karşılaştırılarak matrah farkının olup olmadığı tespit edilir.²⁰⁶

Vergi incelemesi her şeyden önce ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırır. Eğer inceleme durumunda herhangi bir vergi yasasına aykırılık tespit edilmezse incelemenin diğer aşamalarına geçilmez.²⁰⁷ Vergi incelemesi hata ve hilelerin

²⁰⁵ 213 s.V.U.K “*madde:134*”

²⁰⁶ Şenyüz, a.g.e. s. 142.

²⁰⁷ Tekin, a.g.e s.144

ortaya çıkmasından önce bunların oluşmasını önleyici bir işleve sahiptir. Etkin bir denetimin varlığı mükellefler üzerinde caydırıcı bir etki yaratmaktadır.²⁰⁸

Vergi incelemeleri kapsam bakımından üç başlık altında değerlendirilebilir. Bunlardan tam inceleme vergi incelemesinin en akılcı ve gelişmiş şekli olan, bir işletmenin geçmiş bir hesap dönemine ait kayıt ve hesapların her türlü vergi bakımından incelendiği, bütün vergi inceleme safhaları ile tüm matrah unsurlarının kapsandığı inceleme türüdür.

Kısa incelemelerde ise belli bir vergilendirme döneminde yükümlünün tabi olduğu bir vergi türüne yönelik vergi matrahını oluşturan unsurlardan bir veya bir kaçının incelenmesidir.

Sınırlı incelemelerde ise bir vergilendirme döneminde bir vergi türüne ilişkin olmak üzere matrah unsurlarının sadece belli bir kısmına ilişkin ve belli bir konu ile sınırlı inceleme yapılmasıdır.²⁰⁹

İnceleme yetkilileri vergi usul kanununun 135. Maddesinde düzenlenmiştir. İnceleme yetkilileri; hesap uzmanları ve hesap uzmanlarının yardımcıları, maliye müfettişleri ve maliye müfettişlerinin yardımcıları, gelirler kontrolörleri ve stajyer gelir kontrolörleri, ilin en büyük mal memuru, vergi dairesi müdürleri ve yardımcıları ile vergi denetmenleri ve vergi denetmen yardımcılarıdır.

Bu inceleme yetkililerinden hesap uzmanları, maliye müfettişleri ve gelir kontrolörleri ile bunların yardımcıları merkezi denetim elemanı olarak tüm ülkede görev yapma yetkisine sahiptirler. Bu inceleme yetkililerine merkezi denetim elemanları denir. Bunların dışında kalan denetim elemanlarının yetkileri bağlı buldukları bölge ile sınırlıdır. Bunlara da mahalli denetim elemanları denir.

Vergi incelemesinin ne zaman yapılacağına önceden haber verilmesi mecburi değildir. İnceleme, neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir. Belirli bir hesap dönemine ve

²⁰⁸ Can, a.g.e s.68

²⁰⁹ Nezih Şeker, “*Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi*” Beta Yayınları, İstanbul:1994 s.122

faaliyete yönelik olarak vergi incelemesi yapılmış ve buna bağlı tarhiyatın yapılmış olması, aynı dönem faaliyetlerinin tekrardan incelenmesini engelleyici bir unsur değildir. Ancak zamanaşımı süresi geçtikten sonra da inceleme yapılabilse de vergilendirmeye etkisi bulunmamaktadır.²¹⁰

Vergi incelemeleri, esas itibariyle incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılır. İş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi elde olmayan sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkânsız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme vergi dairesinde yapılabilir. İncelemenin işyeri dışında yapılması halinde inceleme elemanı, nezdinde inceleme yapılandan defter ve belgelerinin ibrazı için yazılı bildirimde bulunur. İncelemenin dairede yapılması halinde istenilen defter veya vesikaları belli edilen zamanda mazeretsiz olarak getirmeyenler, bunları ibraz etmemiş sayılırlar. Haklı bir mazeret gösterenlere defter ve belge ibrazı için ek süre tanınır.

İnceleme yetkilisi, incelemeye başlarken nezdinde inceleme yapılabileceği incelemenin konusunu anlatmakla yükümlüdür. Nezdinde inceleme yapılan onay vermedikçe inceleme resmi çalışma saatleri içerisinde yapılır. İnceleme bitince, bunun yapıldığını gösteren bir belge nezdinde inceleme yapılabileceği verilir.²¹¹ Nezdinde inceleme yapılanlar inceleme sırasında, inceleme yetkilisi tarafından istenilen her türlü defter ve belgeyi göstermek, her türlü açıklamayı yapmak, gerektiği hallerde iş yerini gezdirmek, envanter yapılması durumunda ise araç, gereç ve elemanlarıyla yardımcı olmakla yükümlüdür.

3. Arama Yoluyla Denetim

Arama yoluyla denetimin amacı doğru ve hızlı bilgi ve belge temin etmek, bilgi ve belgelerin kısmen veya tamamen inceleme elemanına ulaşmadan yok edilmesini

²¹⁰ Osman Saraç, “*Vergi İncelemesi-I*”, Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, Sayı:434, Şubat:2005 s.113

²¹¹ 213 s.V.U.K “*madde:140*”

önlemektir. Bununla birlikte bazı durumlarda yasa dışı kayıt ve belgelere ulaşmanın yolu da aramadan geçmektedir.²¹²

İhbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına işaret eden belirtiler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir. Aramanın yapılabilmesi için vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna gerek görmesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi yada sulh yargıcının istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi şarttır.

İrtibatları sebebiyle muhtelif şahıslar nezdinde ve mahallerde yapılmasına lüzum gösterilen aramalardan birine karar vermeye yetkili olan sulh yargıcı bunlardan diğer sulh yargıçlarının salahiyyetine dahil bulunanlar hakkında da karar vermeye yetkilidir.

İhbar üzerine yapılan aramada ihbar sabit olmazsa nezdinde arama yapılan kimse muhbirin adının bildirilmesini isteyebilir, bu takdirde, vergi dairesi muhbirin ismini bildirmeye mecburdur.²¹³

Aramada bulunan ve incelemesine gerek görülen defter ve vesikalar ayrıntılı olarak bir tutanakla tespit edilir. Eğer arama yapılırken zaman sıkıntısı yada farklı bir nedenden dolayı arama işlemine ara verilmesi gerekirse aramaya sebep olan defter, belge, bilgisayar ekipmanları ve benzeri materyaller nezdinde arama yapılanın huzurunda mühürlenip kaldırılır. Kapların açılması ve materyallerin ayrıştırılması için mükellefe de uygun gelecek bir tarih belirlenir ve bu materyaller belirlenen tarihte mükellef ile birlikte mühürlü bulunduğu yerden açılır. Bu materyallerin muhafaza edilmesinden idare sorumludur. Herhangi bir zarar söz konusu olduğunda idare bu zararı karşılamakla yükümlüdür.²¹⁴

Arama yapılan hallerde inceleme çabukça ve her işten önce yapılır. İnceleme sırasında vergi ile ilgisi olmayan şahsi ve özel mektup ve diğer evrak makbuz karşılığında sahiplerine geri verilir. Defter ve vesikaların muhafaza altına alınmış

²¹² Tekin, a.g.e , s.189

²¹³ 213 s.V.U.K “madde:142”

²¹⁴ 213 s.V.U.K “madde:143”

olması, süresi gelen vergi beyannamelerinin verilmesi ödevini kaldırmaz. Arama neticesinde alınan defter ve vesikalar üzerindeki incelemeler en geç üç ay içinde bitirilerek sahibine bir tutanakla geri verilir. İncelemelerin haklı sebepler nedeniyle üç ay içinde bitirilmesine imkan olmayan hallerde sulh yargıcının vereceği karar üzerine bu süre uzatılabilir.

Şekil bakımından arama sınırlı ve genel arama olmak üzere ikiye ayrılır. Sınırlı aramada amaç belirli bir kanıtı elde etmek olup bu amaca yönelik olarak belirli bir yer, bir kişi ya da iş yerinde arama yapılır. Genel aramaya ise, vergi kaçırdığına ilişkin güçlü emare veya izlerin bulunması ya da ciddi bir ihbar alınması hallerinde başvurulur. Arama mükellef açısından son derece ağır sonuçlar doğuran bir denetim şekli olduğundan her zaman başvurulmaz.²¹⁵

Defter ve vesikaların incelenmesi sırasında kanuna aykırı görülen olaylar ve hesap durumları tutanakla tespit olunur. Mükellef bu tutanakları imzadan çekindiği takdirde, bahis mevzu olayları ve hesap durumlarını ihtiva eden defter veya vesikalar aramanın mevzuu ile ilgili vergi ve cezalar kesinleşinceye kadar kendisine geri verilmez. İlgililer bu tutanakları her zaman imzalayarak defter ve vesikalarını geri alabilirler. Ancak, bu defter ve vesikaların suç delili teşkil etmemesi şarttır.²¹⁶

4. Bilgi Toplama Yoluyla Denetim

Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle işlemde bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığı'nın veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar. Bilgi yazılı veya sözlü olarak istenir. Kamu idare ve müesseseleri ile gerçek ve tüzel kişiler vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak Maliye ve vergi dairesince kendilerinden yazı ile istenecek bilgileri belli aralıklarla ve devamlı olarak yazı ile vermeye mecburdurlar.

- Sulh yargıçları, icra, nüfus ve tapu memurları,

²¹⁵ Osman Şener Akkaynak, "Aramalı Vergi İncelemesi" Yaklaşım Dergisi, Sayı:177 Yıl:1994

²¹⁶ 213 s.V.U.K "madde:145"

- Yabancı ülkelerdeki Türk konsolosları veya konsolosluk görevini yapanlar,
- Mahalle ve köy muhtarları,
- Banka, bankerler ve şirketler ile emanet kabul eden gerçek ve tüzel kişiler,

Her ay muttali oldukları ölüm vakaları ile intikalleri ertesi ayın 15 inci günü akşamına kadar vergi dairesine yazı ile bildirmeye mecburdurlar.

Kendilerinden bilgi istenilen gerçek ve tüzel kişiler, özel kanunlarda yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürerek, bilgi vermekten kaçınamazlar. Ancak:

- Posta, Telgraf ve Telefon İdaresinin muhaberele hakkında tutmaya mecbur olduğu mahremiyet,
- Hekimlerden, diş hekimlerinden, dişçilerden, ebelerden ve sağlık memurlarından hastaların hastalıkları ile ilgili bilgiler,
- Avukatlar ve dava vekillerinin işleriyle ilgili olarak müvekkil isim ve ücretleri dışındaki bilgiler,
- Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun 88 inci Maddesi gereğince gösterilmesi veya teslimi caiz olmayan evrakın muhteviyatı hakkında bilgi istenemez.²¹⁷

5. Yaygın ve Yoğun Denetim

Bu denetim türü özellikle Katma Değer Vergisinin denetlenmesinde etkin rol oynamaktadır. Vergi suçunu oluşturacak fiillerin anında tespiti ve cezasının kesilmesi esasına dayanmaktadır. Kayıt nizamı, belge düzen denetimi veya yüzeysel denetim olarak da adlandırılan, yaygın ve yoğun vergi denetiminin amacı güncel işlemlerin belgelendirilmesidir. Yaygın ve yoğun denetim yoklama kanunda da belirtildiği üzere yoklama müessesesinin kapsamında gerçekleşmektedir.

²¹⁷ 213 s.V.U.K “madde:151”

Mükelleflerin, vergi yasalarının öngördüğü defter ve belgeleri tutup tutmadığı, tutmuşsa yasaların öngördüğü şekil şartlarına uyup uymadığı kontrol edilmektedir. Bu denetleme türünde vergi levhasının asılıp asılmadığı, perakende satış ve hâsılat defteri ya da günlük kasa defterinin işyerinde bulundurulup bulundurulmadığı gözden geçirilmektedir. Aynı şekilde, birinci ve ikinci sınıf tacirlerle, defter, tutmak zorunda olan çiftçilerin fatura vermek mecburiyetinde olmadıkları satışları için perakende satış fişi düzenleyip düzenlemediklerinin denetimi de yüzeysel denetim dediğimiz yaygın ve yoğun vergi denetiminin kapsamına girmektedir.²¹⁸

Bunların yanında günlük hâsılatı tespit etmek, nakil vasıtalarını durdurmak ve taşıtlarda bulunması gereken yolcu listesi, sevk irsaliyesi, yolcu bileti ile taşıma irsaliyelerinin muhtevası ile taşınan yolcu ve malların miktar ve mahiyetlerini ölçmek, tartmak ve saymak suretiyle tespit etmekte yine söz konusu amaçlar arasında sayılabilir.

Bu yöntemlerin etkili olması için bilgili, güvenilir ve sayıca kalabalık bir denetim ordusunun yıl boyu çalışması gerekmektedir. Yapılan çalışmalarda elde edilen verilerin de incelemelerle kontrolü yapılmalıdır. Maddi boyuttan hareket eden vergi inceleme teknikleri ise randıman, fiili envanter, kaydi envanter gibi yöntemlerdir.

Yaygın ve yoğun vergi denetiminin uygulanmasına ön plana çıkan bir takım aksaklıklar söz konusu olmaktadır. Bunların başında kalabalık bir insan gücünü gerektirmesinden dolayı masraflı bir uygulama olması ve çoğu zaman yapılan denetimlerin etkisiz kalması gösterilmektedir.

Yüz yüze yapılan denetim çalışmaları denetim yapılan mükellefleri ve müşterilerini rahatsız etmesi ve bu nedenle, bu tip denetime karşı ciddi bir tepki oluşması söz konusudur. Yol denetimleri, hâsılat tespitleri, fiş denetimleri, zaman zaman ekonomik işleyişi olumsuz olarak etkilemekte, ekonomide ek maliyetlerin çıkmasına yol açmaktadır. Fiili tespitlerden hareketle vergi salabilmek için tespit

²¹⁸ Kemal Kılıçdaroğlu, "Yaygın Vergi Denetimi ve Karşılaşılan Sorunlar", http://www.kemalkilicdaroglu.com/index.php?option=com_content&view=article&id=250&catid=29&Itemid=41, (17.08.2009)

sayısının belli bir yoğunluğa ulaşması gerekmektedir. Aksi takdirde az sayıda tespite dayanarak yapılan soyut tarhiyatlara yargı organları terkin etmektedir.²¹⁹

III. GELİR DENETİMİNİN KURUMSAL YAPISI

Ülkemizde vergi yönetiminde idari yönden merkeziyetçilik hâkimdir. En üst yönetim makamı olan Maliye Bakanlığı devletin egemenlik unsuruna dayandırarak gerçekleştirdiği vergileme yetkisine yönelik işlemleri gerçekleştirmektedir. Maliye Bakanlığı vergi denetimini merkez ve taşra teşkilatlanması aracılığı ile yürütmektedir.²²⁰

Maliye Bakanlığı; maliye politikasının hazırlanmasına yardımcı olmak, maliye politikasını uygulamak, devletin hukuk danışmanlığını ve muhakemat hizmetlerini yapmak, harcama politikalarının geliştirilmesi ve uygulanması ile devlet bütçesinin hazırlanması, uygulanması, uygulamanın takibi ve yönlendirilmesine ilişkin hizmetleri yürütmek, devlet hesaplarını tutmak, saymanlık hizmetlerini yapmak, her türlü gelir gider işlemlerine ait kanun tasarılarını ve diğer mevzuatı hazırlamak veya hazırlanmasına katılmakla yükümlüdür. Bu görevlerin uygulanmasını takip etmek, değerlendirmek, incelemek, teftiş etmek ve denetlemekte yine Maliye Bakanlığı'nın öncelikleri arasındadır.²²¹

Maliye bakanı kuruluşunun en üst amiridir. Bakanlık hizmetlerini mevzuata, milli güvenlik siyasetine, hükümetin genel siyasetine, kalkınma planlarına ve yıllık programlara uygun olarak yürütmekle ve bakanlığın faaliyet alanına giren konularda diğer bakanlıklarla işbirliği ve koordinasyonu sağlamakla görevlidir. Bakan, emri altındakilerin faaliyet ve işlemlerinden sorumlu olup, bakanlık merkez, taşra ve yurtdışı

²¹⁹ Celal Çelik, “*Vergi Kaçakçılığı İle Mücadelede Alınması Gereken Önemli Tedbirler*” ,Vergi Dünyası Dergisi, Nisan:2005, Sayı:284

²²⁰ Tekin, a.g.e, s.199

²²¹ 178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, “*madde:2*”

teşkilatı ile ilgili kuruluşlarının faaliyetlerini, işlemlerini ve hesaplarını denetlemekle görevli ve yetkilidir. Başbakana karşı sorumludur.²²²

Bakanlık merkez, taşra, yurtdışı teşkilatı ile ilgili kuruluşların her kademedeki yöneticileri yapmakla yükümlü buldukları hizmet veya görevleri, Bakanlık emir ve direktifleri yönünde, mevzuata, plan ve programlara uygun olarak düzenlemek ve yürütmekten bir üst yönetici kademeye karşı sorumludur.

Bakanlık, kanunla yerine getirmekle yükümlü olduğu hizmetleri tüzük, yönetmelik, tebliğ, genelge ve diğer idari metinlerle düzenlemekle görevli ve yetkilidir.²²³ Bakan, Müsteşar ve her kademedeki Bakanlık ve kuruluş yöneticileri, sınırlarını açıkça belirlemek şartıyla yetkilerinden bir kısmını astlarına devredebilir. Yetki devri, yetki devreden amirin sorumluluğunu kaldırmaz.

Mevcut durum itibariyle Maliye Bakanlığının vergi denetiminden sorumlu teşkilatı merkezde doğrudan bakana bağlı olan, “Maliye Müfettişleri”, “Hesap Uzmanları” ile Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı “Gelir Kontrolörleri” ile bakanlığın taşra teşkilatında bulunan Vergi Denetmenlerinden oluşmaktadır.²²⁴ “Maliye Teftiş Kurulu” ‘na ilişkin düzenlemeler içeren kanun tasarısıyla teftiş kurulu başkanlığının yerine “Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı” ‘nın kurulması teklif edilmiştir. Herhangi bir değişiklik şu an için söz konusu olmasa da “Teftiş Kurulu” anlatılırken “Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı” ‘na da değinilecektir. Maliye bakanlığının denetim birimleri içerisinde yer alan Maliye Müfettişleri, Gelir Kontrolörleri ve Vergi Denetmenleri vergi incelemesi, teftiş ve soruşturma ile de görevli iken Hesap Uzmanları sadece vergi incelemesi yapmaktadır.

Vergi denetiminin eksiksiz ve etkin bir biçimde uygulanması için altyapı hizmetleri kadar kuşkusuz personelin yeterliliği de gerekmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığının 2008 yılı itibariyle açıkladığı vergi denetimi kadrosu sayısı bu konudaki eksikliği gözler önüne sermektedir. Mevcut durumdaki kadroların %40’ı ne yazık ki

²²² 178 s.K.H.K “*maddde:5*”

²²³ 178 s.K.H.K “*maddde:39*”

²²⁴ Tekin, a.g.e, s.200

doludur. Geriye kalan %60'lık kesimin yapması gereken ödevler de bu %40'lık kesim tarafından gerçekleştirilmektedir.

Tablo 2 Vergi Denetim Kadroları²²⁵

	DOLU	BOŞ	TOPLAM
	KADRO	KADRO	KADRO
BAKANA BAĞLI :	461	1.157	1.618
- MALİYE MÜFETTİŞİ (2)	154	313	467
- HESAP UZMANI (2)	307	844	1.151
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞINA BAĞLI :	3.171	4.379	7.550
- MERKEZİ			
(GELİRLER KONTROLÖRÜ) (2)	339	561	900
- MAHALLİ (DEFTERDARLIK EMRİNDE)			
(VERGİ DENETMENİ) (2)	2.832	3.818	6.650
GENEL TOPLAM :	3.632	5.536	9.168
(1) 15 EKİM 2009 TARİHİ İTİBARIYLA			
(2) MALİYE MUFETTİŞ YARDIMCILARI, HESAP UZMAN YARDIMCILARI VE			
STAJYER GELİRLER KONTROLÖRLERİ İLE VERGİ DENETMEN YARDIMCILARI DAHİL.			

A. Hesap Uzmanları Kurulu

1950 Reformuyla oluşturulan çağdaş vergi sisteminin hazırlığı aşamasında, vergiciliğin en önemli fonksiyonu kabul edilen vergi denetimiyle uğraşmak üzere; ekonomik hayatı, işletme özelliklerini ve vergi denetim tekniklerini bilen, aynı zamanda mali otoriteyi tarafsızlıkla temsil edecek bir vergi denetim organı oluşturmak amacıyla 29.05.1945 tarihinde Hesap Uzmanları Kurulu kurulmuştur.²²⁶

²²⁵ http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_61.xls.htm

²²⁶ Mehmet Akif Ulusoy, "Kayıtdışı Ekonomi ile Mücadelede Hesap Uzmanları Kurulu" Vergi Dünyası Dergisi, Haziran:2005

Hesap Uzmanları Kurulu, kuruluşundan günümüze kadar vergi denetiminde üstlendiği sorumluluk, elemanlarının bu konudaki bilgi birikimi, vergi denetiminde oluşturduğu standart ve kurumsal yapı itibariyle büyük işletmelerin vergi incelemelerini yürütmek için gerekli alt yapıyı oluşturmuştur. Bu birikimin gereği ve uzantısı olarak Kurul, kuruluşundan itibaren büyük işletmelerde uzmanlık gerektiren incelemeler yapmaktadır.²²⁷

Hesap uzmanlığı, revizyondan geçirdiği işletmenin tüm mali sorunlarını, finansman ve vergi konularını, satın alma, satma, üretme, maliyet, ücret, türlü giderler konularını, bunların rakamsal ifadelerini, sonuçlarını hazırlayan, düzenleyen, elde edilen verilere dayanarak işletmeye yön verilmesini sağlayan bir çağdaş teknik, bir ihtisas ve danışmanlık mesleğidir. Mesleğin önemli bir özelliği, bağımsız çalışmasıdır. Danışman çalışmalarını kendisi planlar, uygular, sonuçlandırır ve raporlar. Bağımsız bir birim durumunda çalışması, ona kişiliğini kazandırır, işlerinde hız, kararlarında güçlülük sağlar.²²⁸

Hesap Uzmanları Kurulu, Maliye Bakanlığının üst düzey denetim ve danışma birimi olarak doğrudan Maliye Bakanına bağlı bulunmakta ve Hesap Uzmanları da Maliye Bakanı adına görev yapmaktadır. Hesap Uzmanları Kurulunun kuruluş kanununun yürütülmesi yetkisi Bakanlar Kuruluna verilmiştir.²²⁹ Bu yasal düzenleme, ülkenin mali otoritesini temsil etmeleri nedeniyle Hesap Uzmanlarının her türlü etkiden uzak bir şekilde özel bir statü ve güvenceye sahip olarak çalışmalarının amaçlandığını göstermektedir.

Hesap Uzmanları Kurulu merkezde bir kurul başkanı, baş hesap uzmanları, hesap uzmanları, hesap uzman muavinleri ve kurul bürolarından meydana gelmektedir. Ankara'daki kurul başkanlığının dışında İstanbul, Ankara ve İzmir'de grup

²²⁷ *Hesap Uzmanları Kurulu İlke ve Standartları*, <http://www.huk.gov.tr/kurumsal.asp?id=17>, (22.10.09)

²²⁸ Muzaffer Egesoy, “*Hesap Uzmanlığı Mesleği*” Vergi Dünyası Dergisi Sayı:1, Eylül:1981

²²⁹ Abdullah Aslan, “*Yarım Yüzyılın Ardından Hesap Uzmanları Kurulu*” Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:166, Haziran:1995

başkanlıkları bulunmakta ve yıllık çalışma planları uyarınca ülke çapında her yıl değişik merkezlerde oluşturulan ekip başkanlıkları yoluyla çalışmalarını sürdürmektedir.²³⁰

Hesap uzmanları, tüm gelir kanunlarına ilişkin vergi denetimi yapmaya yetkilidirler. Denetimde etkinlik ve verimliliği sağlamak üzere, incelemeler özellikle gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi, veraset ve intikal vergisi ile damga vergisiyle ilgili önem taşıyan ve uzmanlığı gerektiren mükellefiyetler etrafında yoğunlaşmıştır.²³¹

Hesap uzmanlarına görev, kurul başkanlığınca veya başkanlığın yetkili kılacağı diğer hesap uzmanları tarafından verilir. İncelenmesi yalnız hesap uzmanlarına bırakılacak vergileri ve bunların yerlerini Maliye Bakanlığı belli eder. Bu suretle belli edilen yerler dışında devamlı veya geçici bir şekilde hesap uzmanı kullanılması, o yer memurlarına kanunların verdiği inceleme ve yönetim yetkilerini kaldırmaz.²³²

Hesap Uzmanları Kurulunun 2004-2008 arasındaki dönemde gerçekleştirdiği vergi incelemelerinin ölçülebilir sonuçlarına bakacak olursak

Tablo 3 Hesap Uzmanları Kurulunun Gerçekleştirdiği Vergi İncelemeleri²³³

YILLAR	Rapor Sayısı			İncelenen	Bulunan	Fark
	Kabul	Eleştiri	Toplam	MATRAH (TL)	MATRAH FARKI (TL)	YÜZDE(%)
2004	31	2463	2494	6.139.712.991	8.999.395.604	147
2005	27	3051	3078	8.513.856.830	5.592.837.186	66
2006	24	5241	5265	12.367.971.680	5.753.270.900	47
2007	40	3093	3133	23.687.190.962	11.876.653.673	50
2008	30	2227	2257	19.205.401.726	11.828.006.641	62
TOPLAM	152	16105	16227	69.914.134.189	44.050.164.004	63

²³⁰ Tekin, a.g.e, s.208

²³¹ Denetim Çalışmalarının Ölçülebilir Sonuçlarının Değerlendirilmesi,

<http://www.huk.gov.tr/kurumsal.asp?id=5> , Son Erişim: 10.01.2010

²³² 4709 s. Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında Kanun, “madde:6”

²³³ www.huk.gov.tr/istatistikler.html

Tablo 4 2004-2008 Yıllarında Aktif Hesap Uzmanı Başına Düşen İnceleme Miktarı²³⁴

Yıllar	Aktif Hesap Uzmanı Sayısı	Aktif Hesap Uzmanı Başına		
		İnceleme Sayısı	İncelenen Matrah (000 TL.)	Matrah Farkı (000 TL.)
2004	192	13	31.977.672	46.871.852
2005	182	17	46.779.433	30.729.875
2006	188	28	65.787.083	30.602.505
2007	178	18	133.074.107	66.722.773
2008	150	15	128.036.012	78.853.378

Son 5 yıllık verilere göre, hesap uzmanları tarafından düzenlenen her 100 raporun 66'sı için uzlaşma istenmekte, uzlaşmaya konu her 100 raporun da 92'sinde uzlaşma vaki olmakta, sonuç olarak, Hesap Uzmanları Kurulunda düzenlenen her 100 raporun 61'inde tarhiyat öncesi uzlaşma ile kesinleşmektedir. Bakiye 39 rapor ise yargı, tarhiyat sonrası uzlaşma veya merkezi uzlaşma arasında dağılmakta ya da tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmesinde teklif edilen rakamların dava açma süresi içinde mükellef tarafından kabulü sonucu vergi dairesince tahsilât işlemlerine konu edilmektedir. Ancak, önemli bir kısım rapor da mükelleflerin tarhiyat öncesi uzlaşma talep etmemesinden değil, bu raporlarda eleştiri konusu yapılan hususların tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamından çıkarılmasından dolayı uzlaşma konusu yapılamamaktadır.²³⁵

Tablo 5 Hesap Uzmanlarınca İncelenen Mükelleflerin Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya Başvurma Oranları²³⁶

Yıllar	T. Ö. Uzlaşma Kapsamındaki Rapor Sayısı	T. Ö. Uzlaşma İstenen Rapor Sayısı	T. Ö. Uzlaşma İsteme Oranı %	T. Ö. Uzlaşılan Rapor Sayısı	T. Ö. Uzlaşma Oranı %	Toplam T. Ö. Uzlaşma Oranı %
2004	2200	1471	67	1343	91	61
2005	2815	2451	87	2352	96	84
2006	5064	2218	44	2087	94	41
2007	1941	1785	92	1563	88	81
2008	2043	1422	70	1297	91	64
TOPLAM	14063	9347	66	8642	92	61

²³⁴ www.huk.gov.tr/istatistikler.html

²³⁵ www.huk.gov.tr/istatistikler.html

²³⁶ www.huk.gov.tr/istatistikler.html

B. Maliye Teftiş Kurulu

Maliye Teftiş Kurulu, 26 Ağustos 1879 tarihinde devrin Padişahı Abdülhamit'e sunulan Bakanlar Kurulu Kararının onaylanması suretiyle oluşan "irade-i seniye" sonunda kurulmuştur.

Kurulduğundan bu yana 130 yıllık maziye sahip Maliye Teftiş Kurulu, işin aslına bakılırsa, devletin var olması ile birlikte ortaya çıkan "mali işlevin" ve bu işlevin tabi sonucu olarak kamuda mali yönetimin bir parçasını oluşturması açısından büyük önem taşımaktadır.²³⁷

Maliye Teftiş Kurulu ise mali denetim alanında devletimizin en köklü denetim birimidir. Geniş bir görev ve yetki alanına sahiptir.

Kurul mali ve ekonomik alanda, ağdaş teorik bilgi ve denetim uygulamalarını kullanmak suretiyle; başta Maliye Bakanlığı olmak üzere kamu idaresine teftiş, inceleme, soruşturma ve danışmanlık hizmeti vermektedir.

Bu görevleri yerine getirirken denetim görevlerinde tarafsızlığına ve adaletine güvenilen, kamu idarelerinin mali yönden etkinliğine ve ülkenin mali ve iktisadi gelişimine yönelik öneriler sunan, mesleki nitelikleri ve manevi değerleri yüksek nc ve saygın bir kurum olarak ön plana çıkmaktadır.²³⁸

Maliye müfettişleri, bütün genel, katma ve özel btçeli daireler ile döner sermayeli kuruluşlar, kuruluş statüsüne bakılmaksızın devletin iştirak ettiği tüm kuruluşları denetleme yetkisine sahiptir.²³⁹

Mali denetim, performans denetimi, bilgi işlem sistemi denetimi, hukuka uygunluk denetimi ve sistem denetimini teftiş etmektedir. Teftişte insan odaklı bir anlayış benimsenir, Hatalı bir işlemi hemen yanlış kabul etmek yerine, hatanın

²³⁷ Tefvik Altınok, "Maliye Teftiş Kurulu Ve Kamu Mali Denetimi"

<http://www.mmd.org.tr/eserler/Tevfik%20ALTINOK.doc>, (09.10.2009)

²³⁸ Maliye Teftiş Kurulu, "2008 Yılı Maliye Teftiş Kurulu Faaliyet Raporu", <http://www.mtk.gov.tr/> , (04.01.2010)

²³⁹ Ahmet Ozansoy, *Denetim Terörü Nedir?*, Yaklaşım Dergisi, Ekim:2003

mahiyetini ve nerelere sirayet ettiğini tam olarak kavramak gerekir. Ayrıca, konu ilgili memura sorulup, görüşü alınmadan eleştiri yapılmaz. Teftiş, birimin işlem akışının tümünü kavrayacak kapsamda, ancak risk odaklı yapılır.

Birimin amaç ve hedeflerine ulaşmasını engelleyecek durumlar ile birimin kaynaklarına ve varlıklarına yönelik mevcut ve potansiyel riskler uygun metotlar kullanılarak sistematik şekilde değerlendirilir, riskli durumlara karşı öneriler geliştirilir.

Maliye Müfettişi teftişin doğası gereği, yalnız kayıt, defter ve belgeler üzerinde tetkikat yapmakla yetinmez, çevre ve paydaşlar ile temas ederek, teftiş edilen birim hakkında kanaat ve bilgi sahibi olur. Bu amaçla anket, görüşme gibi tekniklere başvurulabilir.

Önceki teftiş raporlarında tenkit edilen hususların yerine getirilip getirilmediği, eleştirilen hususların tekrarlanıp tekrarlanmadığı üzerinde durulur, varsa uymama gerekçeleri araştırılır, gerekirse öneriler geliştirilir.²⁴⁰

Memur ve diğer kamu görevlileri hakkında ihbar veya şikâyet üzerine veya diğer suretle ulaşan iddiaların araştırılması, özel düzenleme gereği, memur ve diğer kamu görevlilerinin göreviyle ilgili suçlarla, yargılanması kararında değerlendirilmeye alınacak ön inceleme; memurlar ve diğer kamu görevlileri hakkında yapılan ve savcılığa doğrudan bildirilmesi gereken suçlarla ilgili soruşturmayı ve malvarlığı soruşturması ile memurlar hakkında yapılan disiplin soruşturması da Maliye Teftiş Kurulunun soruşturma yetkisi kapsamında gerçekleştirdiği görevlerdir.

Vergi incelemesini, suç gelirlerinin aklanmasının önlenmesi mevzuatı kapsamında, aklama suçu ve yükümlülük ihlal incelemesini, yükümlülük denetimini ve diğer incelemeleri de inceleme yöntemiyle gerçekleştirmektedir.

Maliye Teftiş Kurulunun danışmanlık hizmeti ise maliye müfettişlerince iktisadi ve mali sistem, mevzuat ve uygulamaya yönelik olarak, resen veya görevlendirme sonucunda görüş ve öneri raporuna veya yazıya bağlanmak suretiyle gerçekleştirilen

²⁴⁰ Maliye Teftiş Kurulu, *Maliye Teftiş Kurulu Görev Standartları*, <http://www.mtk.gov.tr/>, (04.01.2010)

görevdir.²⁴¹ Maliye Teftiş Kurulunun ana faaliyet konusu adından da anlaşılacağı üzere teftiş konusudur. Aşağıdaki tablolarda 2004-2008 yılları arasında Maliye Teftiş Kurulu tarafından teftiş edilen birimler, bu teftişler doğrultusunda ortaya çıkan raporların türleri ve sayıları ile vergi inceleme sonuçları ayrıntı şekilde incelenebilir.

Tablo 6 Teftiş Edilen Birimlerin Dağılımı (2004-2008)²⁴²

Teftiş Birimleri	2004	2005	2006	2007	2008	Toplam
Saymanlık	14	21	8	13	7	63
Milli Emlak	5	10	4	9	7	35
Vergi Dairesi	44	15	8	9	34	110
Takdir/Uzlaşma Kms./Gelir Md.	13	2	0	0	4	19
Diğer	7	6	1	2	0	16
TOPLAM	83	54	21	33	52	243

Tablo 7 Soruşturma Rapor Tür ve Sayıları (2004-2008)

Rapor Türleri	2004	2005	2006	2007	2008
Disiplin	8	3	0	4	1
Ön Araştırma	14	9	9	11	18
Ön inceleme	8	4	2	4	8
Tahkikat	7	2	3	10	1
Toplam	37	18	14	29	28

Tablo 8 Vergi İnceleme Sonuçları (2004-2008)

Vergi İnceleme Sonuçları	2004	2005	2006	2007	2008
Beyan Edilen Matrah	19.155.260	3.443.508	33.578.690	657.770.993	1.989.392.091
Bulunan Matrah Farkı	15.350.867	4.371.242	41.712.434	132.557.590	158.452.669
Tarh Edilmesi Gereken Vergi ve Fonlar	9.449.931	609.322	9.745.591	80.215.457	14.413.562
Cezalar Toplamı	18.799.796	4.528.874	62.070.718	66.761.522	18.130.277
Vergi+Fon+Cezalar	28.249.727	5.138.196	71.098.887	146.976.979	32.543.839

²⁴¹ Maliye Teftiş Kurulu, “2008 Yılı Maliye Teftiş Kurulu Faaliyet Raporu”

²⁴² Maliye Teftiş Kurulu, “2008 Yılı Maliye Teftiş Kurulu Faaliyet Raporu”

Vergi incelemesinde çok başlılık olduğu gerekçesiyle hazırlanan bir tasarıyla; Maliye Teftiş Kurulu ve Hesap Uzmanları Kurulu'nun kapatılarak, bakana bağlı Maliye Müfettişleri ve Hesap Uzmanlarının Gelir İdaresi Başkanlığı içindeki Gelirler Kontrolörleri ile birlikte, sadece "vergi incelemesi" yapmak üzere, yeni bir birimde toplanması öngörülmektedir. Ancak, birleştirilmek istenen üç birimin de aynı bakana bağlı olarak çalışmaları, çok başlılığın bulunmadığının en açık göstergesidir.²⁴³ Bu bağlamda ortaya konulan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı²⁴⁴; doğrudan Maliye Bakanına bağlı olup, Maliye Bakanının yazılı emri veya onayı üzerine Maliye Bakanı adına aşağıdaki görevleri yapacaktır.

- Vergi usul kanunu ve diğer gelir kanunları gereğince mükellefler nezdinde denetim ve vergi incelemesi yapılması,
- Mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibarıyla analiz etmesi, mukayeseler yapması ve bu suretle denetime yönelik risk alanlarını tespit edilmesi,
- Büyük mükellefler nezdinde sürekli ön kontrol ve denetim faaliyetinde bulunmak ve risk analizine dayalı incelemeler yapılması,
- Vergi yükümlülüklerine ilişkin ihbar ve şikâyetleri değerlendirilmesi,
- Mevzuatla maliye denetçilerine verilen görevleri yapmak ve yetkileri kullanılması,
- Denetim koordinasyon kurulunca belirlenen temel politika, ilke ve hedefler doğrultusunda vergi inceleme elemanlarının yıllık denetim planının hazırlanması ve uygulanması,
- Vergi inceleme ve denetimleri ile ilgili olarak eşgüdüm ve işbirliğinin sağlanması,

²⁴³ Bilal Yücel, “*Maliye Teftiş Kurulunun Kapatılması Doğru Mu?*”, Referans Gazetesi, 12.05.2008

²⁴⁴ Maliye Teftiş Kuruluna İlişkin Düzenlemeler İçeren Kanun Tasarısı ile Teftiş Kurulu Başkanlığının yerine kurulması öngörülmüştür.

- Danışma komisyonu oluşturmak suretiyle, vergi hukukunda ve vergi incelemelerinde karşılaşılan prensip meseleleri hakkında görüş beyan edilmesi ve maliye denetçileri arasında uygulama birliğini sağlaması,
- Vergi denetim elemanlarınca yürütülen vergi inceleme ve denetim sonuçlarının izlemesi, değerlendirilmesi ve istatistikler oluşturulması,
- Vergi inceleme ve denetimine ilişkin yöntem ve tekniklerin geliştirmesi, standartların oluşturulması, etkinliği ve verimliliği artırıcı tedbirler alınması, inceleme ve denetim rehberlerinin hazırlanması,
- Başkanlığın görev alanıyla ilgili konularda etüt ve araştırmalar yapması, vergi mevzuatı ve uygulamaları ile ilgili görüş ve önerilerde bulunulması,
- Maliye denetçi yardımcılarının mesleğe alınmaları, yetiştirilmeleri ve yeterlikleri ile ilgili hizmetlerin yürütülmesi ve vergi denetmen yardımcılarının yetiştirilmelerine katkıda bulunulması,
- Kurulun performans değerlendirme sisteminin oluşturulması ve maliye denetçilerinin performansının bu sisteme göre değerlendirilmesi,
- Maliye denetçilerinin Maliye Bakanı tarafından belirlenen görev yerlerinde çalıştırılmalarına ilişkin usul ve esasların düzenlenmesi,
- Bakan tarafından verilecek diğer görevlerin yapılması şeklinde tanımlanabilir.

Kurulun; bir başkan ile maliye uzman denetçisi, maliye denetçisi ve maliye denetçi yardımcılardan oluşması öngörülmüştür. Kurul başkanı, maliye uzman denetçisi sıfat ve yetkilerini haiz olup, maliye denetçilerinin Maliye Bakanı adına idaresi ve çalışmalarının düzenlenmesi görevini yerine getirecektir. Başkan, atama tarihi itibarıyla devlet memuriyetinde bulunan, kamudaki hizmet süresi toplamı on iki yılı aşan ve bu sürenin en az sekiz yılında maliye denetçisi, maliye müfettişi, hesap uzmanı veya gelirler kontrolörü unvanıyla görev yapmış olanlar arasından atanacaktır.

Kurulun ve maliye denetçilerinin görev, yetki ve sorumlulukları ile mesleğe alınmaları, yetiştirilmeleri ve yeterlikleri, çalışma usul ve esasları yönetmelikle düzenlenecektir.²⁴⁵

C. Gelir İdaresi Başkanlığı

Maliye Bakanlığı, “Müsteşarlık” ve “Genel Müdürlükler” halinde örgütlendiği halde “Gelir İdaresi” Maliye Bakanlığına bağlı bir “Başkanlık” halinde kurulmuştur. Her ne kadar başlangıçta gelir idaresinin Maliye Bakanlığına bağlı bir müsteşarlık halinde kurulması öngörülmüşse de sonradan bir bakanlığa bağlı iki müsteşarlık olamayacağı düşüncesi ağır basmıştır. Böylece Gelirler Genel Müdürlüğünün adı Gelir İdaresi Başkanlığı olarak değiştirilmiş ve ana hizmet birimi olmaktan çıkartılarak Maliye Bakanlığına bağlı bir kuruluş şeklinde örgütlenmiştir. Bu sayede gelir birimleri Osmanlı Devleti’nin kuruluşundan bu yana yaşayarak ve değişerek gelişen Defterdarlık kurumunun dışına çıkartılmıştır.²⁴⁶

Merkez ve taşra teşkilatı olmak üzere iki kademeli olarak örgüt yapısı sağlanmıştır. Merkez teşkilatı; ana hizmet, danışma ve yardımcı hizmet birimlerinden, taşra teşkilatı ise doğrudan merkeze bağlı vergi dairesi başkanlıkları ve vergi dairesi başkanlığı bulunmayan yerlerde aynı görev ve yetkileri haiz vergi dairesi müdürlüklerinden oluşmuştur.²⁴⁷

Gelir İdaresi Başkanlığı ile Vergi Dairesi Başkanlığına Vergi İdaresi de denilmektedir. Taşra teşkilatı Vergi Dairesi Başkanlığı başlığında ayrıntılı şekilde incelenecektir.

a) Gelir İdaresi Başkanlığının Amacı ve Görevleri

Ülkemizde gelir politikasını adalet ve tarafsızlık içinde uygulamak; vergi ve diğer gelirleri en az maliyetle toplamak; mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu

²⁴⁵ 178 s.K.H.K “madde:20”

²⁴⁶ Selahattin Tuncer, “Gelir İdaresi Başkanlığı” Yaklaşım Dergisi, Sayı:152, Ağustos:2005

²⁴⁷ www.maliye.gov.tr/pergen, (10.01.2010)

sağlamak; mükellef haklarını gözeterek yüksek kalitede hizmet sunmak suretiyle yükümlülüklerini kolayca yerine getirmeleri için gerekli tedbirleri almak; saydamlık, hesap verebilirlik, katılımcılık, verimlilik, etkililik ve mükellef odaklılık temel ilkelerine göre görev yapmak üzere 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile Maliye Bakanlığına bağlı Gelir İdaresi Başkanlığının kurulmuştur. Yine ilgili kanunla, vergi idaresinin yeniden yapılandırılması sağlanmış teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin esasları düzenlenmiştir.²⁴⁸

Tanımdan da anlaşılacağı üzere Gelir İdaresi Başkanlığı saydamlık, hesap verilebilirlik ve katılımcılık ilkelerini benimseyerek verimli, etkin ve mükellef odaklı bir sistemi benimsemiştir.

Devlet gelir politikası ve bu politikaya uygun kanun tasarıları ile devletin gelir bütçesini hazırlama görevi Maliye Bakanlığına bırakılmış, devlet gelirleri politikası ve vergi kanunlarının uygulanması, vergi inceleme ve denetimlerinin yapılması, mükelleflere kaliteli hizmet vererek vergiye gönüllü uyumun sağlanması görevi ise Gelir İdaresi Başkanlığına verilmiştir.²⁴⁹

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın görevleri bakanlıkça belirlenen devlet gelirleri politikasını uygulamak, mükelleflerin vergiye uyumunu kolaylaştırmak ve hizmetlerini yerine getirmek mükellef haklarının korunması ve mükellef ile Başkanlık ilişkilerinin karşılıklı güven esasına dayanması konusunda gerekli tedbirleri almaktır.

Bunların yanı sıra mükellefleri vergi mevzuatından doğan hakları ve ödevleri konusunda bilgilendirmek, devlet gelirleri politikasıyla ilgili kanun ve kararname çalışmalarına katılmak devlet alacaklarının tahsilini sağlamak ve bu konuda gerekli tedbirleri almakta yine idarenin görevleri arasındadır.

Uygulamada ortaya çıkan ihtilafların en aza indirilmesine ve uygulama birliğinin sağlanmasına yönelik tedbirleri almak, vergilendirmeye ilgili bilgileri toplamak ve bilgi işlem faaliyetlerini yürütmek, vergi kanunlarında veya diğer mali kanunlarda yer alan her türlü istisna, muaflık ve indirimlerin maliyetlerini ölçmek, ekonomik ve sosyal

²⁴⁸ 5345 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ”*madde:1*”

²⁴⁹ Osman Arıoğlu, “*Gelir İdaresi Başkanlığı*”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:286, Haziran:2005

etkilerini analiz etmek, bakanlıkça belirlenen temel politikalar ve stratejiler doğrultusunda vergi inceleme ve denetimlerini gerçekleştirmek, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi konusunda gerekli tedbirleri almakta idarenin başlıca görevlerinden sayılmaktadır.

Bunun yanında mahallî idare gelirleri politikası ile devlet gelirleri politikasının uygulanmasında uyumu sağlayıcı tedbirler almak, gelirleri etkileyen her türlü kanun tasarı ve tekliflerini, vergi tekniği ve uygulamaları açısından inceleyerek görüş bildirmek, gelir mevzuatının uygulanmasına ilişkin olarak diğer kurum ve kuruluşlarla işbirliği yapmak, bu amaçla veri alışverişini gerçekleştirmek, görev alanına giren konularda, uluslararası gelişmeleri izlemek ve Avrupa Birliği, uluslararası kuruluşlar ve diğer devletlerle işbirliği yapmak, terkin gereken vergiler ile tahsili zamanasına uğrayan hazine alacaklarının kanunlar gereğince terkin edilmesiyle ilgili işlemlerin yerine getirilmesini sağlamak, nitelikli insan kaynağının kazandırılması, yetkinliklerin geliştirilmesi, kariyer planlarının yapılması ve performanslarının ölçülmesini sağlamak Kamu Görevlileri Etik Kurulunun belirlediği ilkeler çerçevesinde kurumsal etik kurallar düzenleyerek personele ve mükelleflere duyurmak ve faaliyet sonuçlarını, düzenli aralıklarla kamuoyuna duyurmak ve yıllık faaliyet raporunu izleyen yıl kamuoyuna açıklamakta kanunla idareye verilen görevler arasındadır.²⁵⁰

b) Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat Yapısı

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın merkez teşkilatını ana hizmet, danışma ve yardımcı hizmet birimlerinden oluşmaktadır.

Gelir İdaresi Daire Başkanı Gelir İdaresi Daire Başkanlığı'nın en üst amiridir. Görevleri arasında başkanlığı mevzuat hükümlerine, başkanlığın politika ve stratejilerine uygun olarak yönetmek görev alanına giren hususlarda politika ve stratejiler geliştirmek, bunlara uygun olarak yıllık amaç ve hedefler oluşturup, performans ölçütleri belirlemek, gerekli mevzuat çalışmalarını yaparak; Başkanlık bütçe

²⁵⁰ 5345 Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun "madde:4"

teklifini hazırlayıp, belirlenen strateji, amaç ve performans ölçütleri doğrultusunda uygulamayı koordine etmek, izlemek ve değerlendirmek vardır.

Başkanlığın faaliyet ve işlemlerini denetler, yönetim sistemlerini gözden geçirir, kurumsal yapı ile yönetim süreçlerinin etkililiğini gözetir ve yönetimin geliştirilmesini sağlar. Başkanlığın orta ve uzun vadeli strateji ve politikalarının belirlenmesinde üniversite, meslek kuruluşları ve sivil toplum kuruluşları ile işbirliği yapılmasını başkanın görevleri arasındadır. Bu bağlamda yine faaliyet alanına giren konularda diğer kamu kurum ve kuruluşları ile işbirliği ve koordinasyonu sağlamakla yükümlüdür. Yalın, esnek ve katılımcı yönetim anlayışının benimseyerek başkanlığın merkez ve taşra birimleri arasında doğrudan ve süratli iletişimi ve iş akışını sağlayacak tedbirleri alır. Başkan tüm bu görev ve sorumlulukların yürütülmesinden doğrudan Maliye Bakanı'na karşı sorumludur. Başkan yardımcıları ise başkana karşı görevlerin yürütülmesinden dolayı sorumludur. Mevcut durumda üç başkan yardımcısı vardır.

Bunların haricinde Gelir İdaresi Başkanlığı'nın amaçlarına ve sürekli gelişim ile performans hedeflerine ulaşılmasına katkıda bulunmak, birimler arasında koordinasyonu, bilgi akışını ve uygulama birliğini sağlamak, sorunlara ortak çözümler üretmek üzere Koordinasyon Kurulu oluşturulur. Yılda en az bir kere toplanan Koordinasyon Kurulu; Gelir İdaresi Başkanının başkanlığında, başkan yardımcıları, daire başkanları, I. Hukuk Müşaviri ile Ankara, İstanbul ve İzmir vergi dairesi başkanlarından oluşur. Kurulun sekretarya hizmetleri Strateji Geliştirme Daire Başkanlığınca yürütülür.²⁵¹

c) Gelir İdaresine Bağlı Denetim Birimleri

Maliye müfettişleri ve hesap uzmanları mevcut düzenlemeler çerçevesinde herhangi bir statü düzenlemesine uğramamış eskiden olduğu gibi gelir idaresi dışındaki yapılarını korumuşlardır. Ancak yeni düzenlemeyle vergi denetim birimlerinden gelirler kontrolörleri ile vergi denetmenlerinin idare içindeki statüleri değişmiştir.

²⁵¹ 5345 s. Kanun "madde:7"

1. Gelirler Kontrolörleri

En az dört yıllık yüksek öğretim kurumlarından mezun olanlar arasından, yapılacak özel yarışma sınavı sonucunda mesleğe stajyer kontrolör olarak alınan ve en az üç yıl çalıştıktan sonra yapılacak yeterlik sınavında başarılı olmak şartıyla kontrolör sıfatını kazanan Gelirler Kontrolörleri; bağlı buldukları genel müdürlük teşkilatının her türlü faaliyet ve işlemleriyle ilgili olarak; teftiş, inceleme ve soruşturma işleriyle kanunlar ve diğer mevzuatla kendilerine verilen görevleri yaparlar.²⁵²

Gelirler Kontrolörleri tarafından 2008 yılı içerisinde yapılan çalışmaların yerlerine, konularına ve çalışma günlerine göre dağılımı aşağıdaki gibidir.

Tablo 9 2008 Yılında Gelirler Kontrolörleri Tarafından Gerçekleştirilen Çalışmalar²⁵³

Faaliyet Konusu	Grup	M. Emri	Turne	MASAK	Toplam	Yüzde (%)
Vergi İncelemesi	29.874	4.142	4.338	281	38.635	65,5
Teftiş	753	311	738	-	1.802	3
Soruşturma	1.043	449	14	-	1.506	2,5
Eğitim	6.207	404	445	-	7.056	12
Komisyon Çalışmaları	3.229	112	7	-	3.348	5,5
Masak	1.516	176	70	404	2.166	3,5
İdari Görev	1.284	2	5	-	1.291	2
Diğer	2.382	531	79	-	2.992	6
Toplam	46.288	6.127	5.696	685	58.796	100

Gelirler Kontrolörleri Maliye Bakanlığı bünyesinde büyük mükellefler nezdinde üst düzey vergi incelemesi, Gelir İdaresi'nin her türlü iş ve işlemlerinin teftişi, maliye personelinin soruşturması, eğitilmesi, kara para aklamanın önlenmesi ve yolsuzlukla mücadele gibi asli görev ve fonksiyonları ifa etmektedir.²⁵⁴

²⁵² “Gelirler Kontrolörlüğü Mesleğinin Kuruluş Amacı Ve Tarihçesi”,

<http://www.gkd.org.tr/gelkont.asp?ss=11>

²⁵³ Maliye Teftiş Kurulu, “2008 Yılı Maliye Teftiş Kurulu Faaliyet Raporu”

²⁵⁴ “Gelirler Kontrolörlerinin Misyonu, Görevleri ve Yetkileri”, <http://www.gkd.org.tr/gelkont.asp> , Son Erişim Tarihi: 19.11.2009

5345 sayılı kanuna bağılı olarak Gelir İdaresi Başkanlığı'nın ana hizmet birimleri içerisinde Gelirler Kontrolörleri Daire Başkanlığı kurulmuş ve gelirler kontrolörleri doğrudan bu başkanlığa bağlanmıştır. Oysa idarî yapılanmamızda merkez denetim elemanlarının tamamı, buldukları idarenin danışma ve denetim birimleri içinde en üst amire doğrudan bağılı olarak görev yapmaktadırlar. En üst amire doğrudan bağılılık, denetim elemanlarının tarafsız ve bağımsız, ön yargılardan uzak bir tutum içinde olmaları ve denetim sonucunda kanaatlerini belirtirken sadece kendi iradelerini esas almaları bakımından zorunluluktur.

Gelirler kontrolörlerinin vergi incelemesi görevlerini ifa ederken, tarafsız ve bağımsız hareket etmeleri için, buldukları birimin en üst amirine doğrudan bağılı olmaları şarttır. Uluslar arası denetim standartları da bunu gerektirmektedir.²⁵⁵ 2008 yılı vergi türleri itibariyle yapılan vergi incelemelerinin sonuçları Tablo 10'da ayrıntı şekilde gösterilmiştir.

Tablo 10 2008 Yılı Vergi Türleri İtibariyle Vergi İnceleme Sonuçları²⁵⁶

Vergi Türü	İncelenen Matrah	Bulunan Matrah Farkı	Tarhi İstenen Vergi	Kesilmesi İstenen Ceza
Yıllık Gelir Vergisi	165.504.453,33	432.502.457,11	76.420.457,11	80.681.421,44
Kurumlar Vergisi	474.464.699,92	2.141.819.149,29	531.393.799,11	532.767.449,42
K.D.V.	399.139.277,49	481.729.810,58	81.359.343,18	111.530.334,29
K.D.V. İADESİ	132.379.834,09	876.052.795,62	70.084.223,65	6.743.794,41
B.S.M.V.	1.637.835.517,77	178.135.304.469,82	366.603.224,22	366.660.449,00
Geçici Vergi	160.377.226,41	2.873.812.153,83	466.414.872,89	387.173.839,18
Fon Payı	224.453,90	191.454.888,66	19.149.072,99	187.681.831,57
Damga Vergisi	15.783,25	2.284.941.378,94	2.068.480,06	3.096.121,13
Veraset ve İnt. Ver.	319.753,08	75.239,92	—	—
Diğer	3.936.200.688,19	3.063.808.860,43	112.220.905,05	218.509.528,55
TOPLAM	6.906.461.687,43	190.481.501.204,20	1.725.714.378,26	1.894.844.768,99

²⁵⁵ İsmail Hakkı Aydoğdu, “Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılmasında Gelirler Kontrolörlerinin Yeri” http://www.alomaliye.com/ismail_hakki_aydogdu_gelir_idaresi.htm Son Erişim Tarihi: 19.11.2009

²⁵⁶ Maliye Teftiş Kurulu, “2008 Yılı Maliye Teftiş Kurulu Faaliyet Raporu”

2. Vergi Denetmenleri

Vergi denetmenleri Maliye Bakanlığı'nın bölge düzeyinde çalışan denetim personelleridir. Her ne kadar taşra biriminin denetim elemanları olsalar da Gelir İdaresine bağlı denetim elemanları olarak sınıflandırılabilirler.

Vergi Denetmenleri ve yardımcıları vergi incelemesi, teftiş ve tahkikat görevlerinin dışında birçok idari görevleri de başarı ile yerine getirmektedirler. Vergi Denetmenleri; Vergi Denetim Elemanları arasında en çok vergi incelemesi (% 90) yapmaları ve taşra teşkilatı olarak ülkenin büyük bir kısmında görev almaları nedeniyle, Maliye Bakanlığı'nı temsil etme ve vergi bilincinin oluşturulmasında çok önemli sorumlulukları da başarı ile yerine getirmektedirler.²⁵⁷

Vergi Denetmenlerinin tarihsel gelişimine baktığımızda; Tahakkuk ve Tahsil Müfettişleri, unvanları, 29.5.1936 tarih ve 2996 sayılı Maliye Bakanlığı'nın Kuruluş ve Görevleri Kanunu ile "Kontrol Memurları" olarak değiştirilmiştir. 16.9. 1993 tarih ve 21700 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 516 sayılı KHK ile "Vergi Kontrol Memurluğu" unvanı "Vergi Denetmeni" olarak değiştirilmiştir. Halen bu unvan ile görev yapmaktadırlar.

Vergi denetmenleri, görevlerini yerine getirirken ilgili her türlü defter, belge ve yazıları incelemek, vergi dairelerine ait para, kıymetli kağıt, mal ve eşyanın saklanmasına mahsus kasa, depo, ambar ve benzerlerinin muhtevasını saymak ve tespit etme yetkisine sahiptirler

Vergi Denetmenlerinin belli görevleri arasında Vergi Usul Kanunu hükümleri gereğince vergi incelemesi yapmak, diğer vergi kanunlarında öngörülen vergi incelemesi ve değerlemeleri yapmak, dernek, sendika ve benzeri kuruluşların mali yönde denetimlerini yapmak, vergi dairelerinin işlemlerini incelemek ve teftiş etmek, stok

²⁵⁷ Bayram Turan Çiftçi, "Türkiye'de Vergi Denetimi ve Vergi Denetmenleri", <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/32MaliCozum/08-BAYRAMTURANCIFCI32.doc>, (19.11.2009)

tespit çalışmaları yapmak, fiili envanter çalışmaları ve değerlendirilmesi yapmak, yaygın ve yoğun vergi denetimlerinin koordinasyonunu gerçekleştirmek sayılabilir.

Vergi Denetmenlerinin idari görevleri arasında ise vergi kanunlarının uygulanmasında vergi memurlarının eğitimini sağlamak, Vergi Dairesi Müdürü, Gelir Müdürü, Takdir Komisyonu Başkanlarına bunların yokluğunda vekalet etmek, vergi mükellefleri nezdinde özellikle beyanname verme dönemlerinde danışma hizmeti vermek, Maliye Bakanlığı, Valilik, Vergi Dairesi Başkanlığı ve Defterdarlıkça istenen veya Bakanlar Kurulu Kararları, tüzük ve yönetmeliklere göre vergi denetmenlerince uygun görülen diğer her türlü inceleme, araştırma ve denetleme görevlerini yerine getirilmesi bulunmaktadır.²⁵⁸

Vergi denetmenleri yaygın olarak vergi kanunları, genel tebliğler, vergi mevzuatı ile ilgili yayımlanmış olan tebliğler, yönetmelikler, genelgeler, tüzükler, iç genelgeler ile içtihat haline gelmiş yargı kararlarını kullanarak görevlerini yerine getirirler.

Vergi denetmenleri ve yoklama yetki belgesine sahip memurlar tarafından yapılan 01.01.2008–31.12.2008 tarihleri arasında yapılan yaygın ve yoğun vergi denetimlerinde; 4.313.620 mükellef denetlenmiş, kayıt dışı çalıştığı tespit edilen 39.629 kişi için yeni mükellefiyet tesis ettirilmiş, 5.098 iş yerinde fiili envanter yapılmış, 80.595 iş yerinde hasılat tespiti yapılmış ve 176.213.518.-YTL usulsüzlük cezası kesilmiştir.

Tablo 11 2004 - 2008 Yıllarında Türkiye Geneline Yaygın ve Yoğun Denetim Sonuçları²⁵⁹

Yılı	Vergi Denetmeni Sayısı	Yoklama Yetkisi Verilen Memur Sayısı	Denetime Katılan Personel Sayısı	Denetlenen Mükellef Sayısı	Kesilen Usulsüzlük Cezası (YTL)
2004	295	4.554	4.849	3.176.412	64.262.698
2005	208	3.571	3.779	3.342.798	98.775.956
2006	219	3.720	3.939	3.778.146	100.149.000
2007	211	6.109	6.320	4.513.740	134.235.029
2008	1.167	47.190	48.357	4.313.620	176.213.518

²⁵⁸ Vergi Denetmeni, <http://www.meslekrehberi.org/meslek-tanitimi/vergi-denetmeni.html>, (16.09.2009)

²⁵⁹ Maliye Teftiş Kurulu, “2008 Yılı Maliye Teftiş Kurulu Faaliyet Raporu”

Türkiye genelinde yapılan yaygın yoğun vergi denetim sonuçlarında 2008 yılında kesilen usulsüzlük cezası 2007 yılına göre; % 32 artmıştır.

Gelirler kontrolörleri ve vergi denetmenlerinin yanında denetim yetkilisi olarak vergi dairesi müdürlerinden de söz edebiliriz. Vergi dairesi müdürleri vergi usul kanununun 128. Maddesi uyarınca yoklamaya 145. Maddesi uyarınca da incelemeye yetkili kılınmıştır. Ancak idari işlerinin son derece yoğun olmasından dolayı vergi dairesi müdürlerinin yoklama ve incelemede oynadıkları aktif pay yok denecek kadar düşüktür.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 2008 yılında yurt çapında yapılan saha denetim sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Tablo 12 2008 Yılı Ülke Geneli Denetim Sonuçları²⁶⁰

Denetime Katılan Personel Sayısı	Denetlenen Mükellef Sayısı	Mobil Denetim Cihazı İle Denetlenen Ürün Sayısı	Kesilen Ceza Tutarı (YTL)
32.762	193.765	425.723	4.007.109

D. Vergi Dairesi Başkanlığı

Vergi Dairesi Başkanlığı aslında Gelir İdaresi Başkanlığı'nın taşra teşkilatıdır. Doğrudan merkeze bağlıdır. Vergi kanunlarının düzgün ve etkin bir şekilde uygulanmasını sağlayan en önemli birimdir. Vergi Dairesi Başkanlığı'nın kurulmadığı yerlerde başkanlık yetki ve görevlerine sahip vergi dairesi müdürlüklerinden oluşur.

²⁶⁰ Maliye Teftiş Kurulu, "2008 Yılı Maliye Teftiş Kurulu Faaliyet Raporu"

Vergi Dairesi Başkanlığı kurulan yerlere bu başkanlığa bağlı vergi dairesi müdürlükleri ile şubeleri kurulabilir.²⁶¹

Vergi Dairesi Başkanlığının amacı, yetki alanı içinde ekonomik faaliyetleri ve gelişmeleri yakından takip etmek, sektör ve mükellef gruplarının ihtiyaçlarına uygun hizmetleri en iyi şekilde sunmak ve yetkinlikleri geliştirmek suretiyle vergi yükümlülüklerini yerine getirmelerini sağlamaktır.

Vergi Dairesi Başkanlığı; yetki alanı içindeki mükellefi tespit etmek, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerle ilişkin tarh, tahakkuk, tahsil, terkin, tecil, iade, ödeme, muhasebe ve benzeri işlemleri yapmak, bu işlemlere ilişkin olarak yaratılan ihtilaflarla ilgili yargı mercileri nezdinde talep ve savunmalarda bulunmak, gerektiğinde temyiz ve tashihi karar talebinde bulunmak, yargı kararlarının uygulanması işlemlerini yürütmek, vergi uygulamalarını geliştirmek ve iyileştirmek, mükelleflere kanunların uygulanması ile ilgili görüş bildirmek, mükellefi hakları konusunda bilgilendirmek ve uygulamalarında mükellef haklarını gözetmek, mükellef hizmetleri ile bilgi işlem, istatistik, bilgi toplama, eğitim, satın alma, kiralama, vergi inceleme ve denetimi, uzlaşma, takdir ve benzeri görevleri ve işlemleri yürütmekle görevli ve yetkilidir.

Vergi Dairesi Başkanı; Vergi Dairesi Başkanlığının amiri olup, yetki alanındaki işlemlerin mevzuat hükümlerine göre yürütülmesi ve izlenmesi, vergi inceleme ve denetimlerinin gerçekleştirilmesi, kendisine bağlı birimlerin görevlerini etkin bir şekilde yerine getirmelerinin sağlanması, mükelleflere kanunların uygulanmasına ilişkin görüş bildirilmesi, mükellef haklarının gözetilmesi, faaliyetleri hakkında Başkanlığın bilgilendirilmesi, kanunlara aykırı hareketi görülenler hakkında takibatta bulunulması ve emrine atanan personelin özlük işlemlerinin yürütülmesinden doğrudan Başkanlığa karşı sorumludur.

²⁶¹ 5345 s. Kanun, ”madde:23”

E. Geçmişten Bugüne Yapılan Reform Çalışmaları

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa kadar cumhuriyet döneminde mali yapıyı düzeltmek adına birçok çalışma yapılmıştır. Gelir idaresinin sorunlarını aşabilmesi adına 1951 yılında Bakanlığa sunulmuş olan ‘Maliye Bakanlığı Kuruluş ve Çalışmaları Hakkındaki Rapor’ söz konusu çalışmaların ilkidir.

1960’larda Türkiye’nin kaynak sorunuyla birlikte Gelir İdaresinin yeniden yapılandırması tekrar gündeme gelmiş ve 2 Aralık 1963 tarihinde Türkiye’ye davet edilen Amerikalı Frank White tarafından Gelir İdaresinin yeniden yapılandırmasını ele alan ‘Türkiye’de Vergi İdaresi’ isimli rapor hazırlanmıştır.

1980’lerde Gelir İdaresinin yeniden yapılandırılmasının gerekliliğini vurgulayan bir rapor Adnan Başer Kafaoğlu tarafından hazırlanmış, ancak beklenen değişiklikler bu dönemde de gerçekleşmemiştir. 1985’den sonrada Gelir İdaresinin yeniden yapılandırmasıyla ilgili bir dizi çalışma yapılmış ancak hepsi sonuçsuz kalmıştır.²⁶²

Daniel Tucker, Leif Muten ve Ali Alaybek’in başkanlığında kurulan Vergi Reform Komisyonunun çalışmaları ile 1992 yılında Prof. Dr. Halil Nadaroğlu başkanlığında hazırlanan Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu’na, 1995 yılında Alman GTZ örgütü ile yapılan çalışmaların uygulamada somut adımları olmadığından dolayı çalışmada değinilmemiştir.

a) W. Martin ve Frank C.E Cush Tarafından Hazırlanan Rapor

James W. Martin ve Frank C.E. Cush tarafından hazırlan bu raporda üst düzey yöneticilere yetki devredilmesi suretiyle, rutin işlerden kurtulmalarının sağlanması ve birimlerin gerçek iş ve görevleri ile ilgilenmelerini sağlayacak yeni düzenlemelere gidilmesi ön görülmüştür.

²⁶² Ersan Öz, Bilal Karakurt, “Türk Gelir İdaresinde Yeniden Yapılanma ve Gelinen Nokta” Finans Politik & Ekonomik Yorumlar 2007 Cilt: 44 Sayı:510 s.83

Devlet dairelerinde çalışma usul ve metotlarının birleştirilmesi amacıyla organizasyon ve metot birimlerinin kurulması tavsiye edilmiştir. Kamu personeli politikalarını tespit etmek, geliştirmek ve tek bir elde birleştirmek amacıyla Devlet Personel Dairesinin kurulmasının sağlanması gibi önerilerde bulunulmuştur.²⁶³

Ayrıca raporda bakanlık idarecilerinin dikkatlerini vergi kanunları üzerinde topladıkları, oysa gelir idaresinin etkinliğinin sağlanabilmesi için vergi kanunlarını da ihmal etmemek kaydıyla yeni bir yapılanmaya gidilmesi gerektiği vurgulanmıştır.

Gelir idaresinin etraflı bir şekilde incelenmesi için planlama, yeniden teşkilatlandırma ve genel müdürlüğün müsteşarlık makamı şeklinde temsil edilmesi gerektiği vurgulanmıştır. İlgili raporun sunulmasından bir yıl önce vergi kanunları açısından önemli reformlar yapılmıştır. Raporda da vurgulandığı üzere vergi kanunlarında yapılan reform tek başına yeterli olmayıp idarenin de belirli reformlara tabi tutularak desteklenmesi gerekmektedir.²⁶⁴

b) White Raporu

1963 yılında Türk Vergi İdaresi üzerinde bir rapor hazırlayan A.B.D. Dallas Bölge Vergi Teşkilatı Amiri B. Frank WHITE, Türkiye'deki vergi idaresindeki sorunları şöyle sıralamıştır:²⁶⁵

- Vergi mükellefine hizmette yetersizlik,
- İmkân ve malzeme yetersizliği,
- Lüzumsuz ve tesirsiz kontroller,
- Memurların yeteneklerinden yeteri kadar yararlanılamama,
- Ücret sistemindeki dengesizlikler,
- Beyanname tetkikinde koordinasyon yetersizliği,

²⁶³ Burhan Aykaç, Hüseyin Yayman, Mehmet Akif Özer, "Türkiye'de İdari Reform Hareketlerinin Eleştirel Bir Tahlili", G.Ü İ.İ.B.F. Dergisi, 2003, s.163

²⁶⁴ "Maliye Bakanlığı Kuruluş ve Çalışmaları Hakkında Rapor", Çev.Haluk Demirtaş, Ankara:Damga Matbaası, 1952.

²⁶⁵ B.Frank White, "Türkiye'de Vergi İdaresi Konusunda White Heyetinin Raporu", Ankara:1963.

- Mali yargı usullerindeki yetersizlik,
- Vergi kaçakçılığı.

Raporda vergi daireleri ve Gelirler Genel Müdürlüğü'nün gelir konularıyla meşgul olduğu, mal müdürlerinin ve defterdarların gelir konularının dışında diğer mali işlere ait görev ve sorumluluklar taşıdığına değinilmiştir.

Yeniden teşkilatlanmanın gerektiği çünkü Gelir İdaresinin görev ve sorumluluğunu kısmi bir esas içinde yerine getirmesine bırakılmayacak kadar önemli bir konu olduğu valilerin, defterdarların ve mal müdürlüklerinin Gelir İdaresiyle bağlantılarının tamamen kesilip bunun yerine gelirler bölge müdürlüklerinin oluşturulması gerektiği ve vergi dairelerinin de bu müdürlüklere doğrudan bağlanmasının zorunlu olduğu belirtilmiştir.

c) Adnan Başer Kafaoğlu Tarafından Hazırlanan Rapor

1982 yılında eski Maliye Bakanlarından Adnan Başer Kafaoğlu'nun danışmanı olduğu dönemin Devlet Başkanı Kenan Evren'e sunduğu ve Gelir İdaresinin Gelirler Bakanlığına dönüştürülmesini önerdiği rapor olarakta bilinir.²⁶⁶

Gelirler Genel Müdürlüğü'nün taşra idaresinin başı olan defterdar üzerinde doğrudan bir otoritesinin mevcut olmadığı, defterdarların vergi daireleri dışındaki diğer maliye servislerinin de denetiminden, gözetiminden sorumlu olmalarından dolayı işlerini tam olarak yapamamaları hususuna değinilmiştir. Ayrıca defterdarların valiyeye karşı sorumlu olmalarından dolayı görevlerini yaparken çekindikleri, adil, tarafsız ve dürüst davranmadıklarından bahsedilmiştir.

Raporun sonunda Gelir İdaresi'nin yeniden yapılandırılmasının tek başına yetersiz olacağı, gerçek anlamda bir çözüm üretilecek isteniyorsa reformun Maliye Bakanlığı'na düzenlenmesi gerektiği belirtilmiştir.

²⁶⁶ M. Rıdvan Selçuk, "Türk Vergi Sistemi Ve Reform İhtiyacı", <http://www.vavek.org.tr/download%5Cfaaliyet5.doc>, (16.01.2010)

IV. GELİR DENETİMİ AÇISINDAN E-DEVLET UYGULAMALARI

E-devletin gelir denetimi açısından ülkemizdeki uygulamalarını incelemeden önce e-devlet kavramı ve ülkemizdeki e-devlet uygulamaları hakkında bilgi sahibi olmak gerekmektedir.

A. E-Devletin Tanımı ve Amaçları

Geleceğin devleti olarak da tanımlanan elektronik devlet; temel olarak kamunun hizmet verdiği alanlarda bilgi ve iletişim teknolojilerinin kullanılması yoluyla daha şeffaf, vatandaşa daha yakın, daha ucuz ve daha iyi çalışan bir idari yapı olarak tanımlanabilir. Bu kavrama eşdeğer olarak sanal devlet kavramı da kullanılmaktadır.²⁶⁷

E-devlet ilk bakışta her ne kadar kamu hizmetlerinin elektronik ortama taşınması olarak görünse de, aslında daha derin bir uygulama söz konusudur. E-devlette bilgi ve iletişim teknolojileri gerçek anlamda birer araç niteliğindedir. Temel hedef ise, bilgi işleme kapasitesi artırılmış, acil karar alabilen ve ihtiyaçlara hızlı cevap verebilen bir devlet yapısının oluşturulmasıdır. Bu nedenle e-devlet uygulamaları sadece yönetim maliyetlerini asgariye indirmekle kalmayıp, aynı zamanda bürokratik yapıyı ve kamunun işleyiş mantığını da değiştirmektedir.²⁶⁸

E-devlet; kamu kurum/kuruluşları, vatandaşlar ve ticari kurumlar arasındaki bilgi, hizmet ve mal alışverişlerinde bilgi teknolojilerinin kullanılarak performans ve verimlilik artışını hedefleyen devlet modeli olarak tanımlanmaktadır. E-devlette asıl amaç; örgütsel değişim ve demokratik süreçler yaratmak, vatandaş odaklı hizmetler geliştirmek, kamu politikasını güçlendirmeye destek vermektir.²⁶⁹

²⁶⁷ Murat İnce, “Elektronik Devlet: Kamu Hizmetlerinin Sunulmasında Yeni İmkanlar”, s.21, <http://ekutup.dpt.gov.tr/bilisim/incem/e-devlet.pdf>, (02.01.2010)

²⁶⁸ Adnan Gerçek, “Gelir İdaresinde E-devlet Uygulamaları ve Değerlendirilmesi”, (Editör:Nihat Edizdoğan, “Güncel Mali Konular”) Dora Yayıncılık, Bursa:2009, s.138

²⁶⁹ Esin Altın, “Türkiye’de E-devlet ve E-imza Uygulamaları: E-belge Yönetimi Açısından Bir Değerlendirme Denemesi” <http://by2007.bilgiyoneti.net/bildiriler/altin-ppt.pdf>, (02.01.2010)

Bu bağlamda e-devlet uygulamalarının amaçları, hizmetlerin daha kaliteli bir şekilde sunulması, daha iyi ve etkin bir yönetim olarak tanımlanmaktadır. Bilişim teknolojilerinin verimliliği artırdığı inancıyla, e-devlet uygulamalarıyla kurumlar arasındaki işbirliği etkinleşecek, özel sektör devlet ilişkileri daha etkin olarak yürütülecektir. Tüm bunlar genel ekonomik verimliliğe etki edecek gelişmeler olarak sayılmaktadır.²⁷⁰

Devletin şeffaflaşması, işleyişini hızlı ve etkin bir şekilde sağlanması, her düzeyde vatandaşın yönetime katılımının sağlanması, kurumlar arası bilgi alışverişinin sağlanarak iş ve veri yinelenmesinin önlenmesi, kamunun hizmet verdiği vatandaşların yaşamlarının kolaylaştırılması, karar vericilerin bilgiye dayalı karar verme süreçlerinin geliştirilmesi ve hızlandırılması e-devletin hedeflerinin temelini oluşturmaktadır.

Bunların gerçekleşmesi durumunda sağlanacak yararlar ise:²⁷¹

- Zamansal kazanç sağlanacaktır,
- Maliyetler düşecek ve verimlilik artacaktır,
- Memnuniyet artacaktır,
- Ekonomik gelişim desteklenecektir,
- Hayat kalitesi artacaktır,
- Bireysel katılımın artacaktır,
- Kâğıt bağımlılığı ve kullanımı azalacaktır,
- Kamu ile olan işlemler için vatandaşın talep ettiği bilgilere bir noktadan ve doğru şekilde ulaşılabilecektir. Böylece insan yanlışları en aza indirilecektir,
- Bilgi ve iletişim teknolojileri ilk kurma maliyeti yüksek olmasına karşın zaman boyutunda toplam sahip olma maliyetinin düşmesi, verilecek olan hizmetin daha hızlı sunulması, işletme giderlerinin azalması, doğru bilgiye ulaşım gibi olumluluklar hizmetin elektronik olarak sunumu için bir neden olacaktır,

²⁷⁰ Rukiye Özcivelek, “Dünyada ve Türkiye’de Elektronik Devlet Tartışmaları” s.5
http://www.uzay.tubitak.gov.tr/tubitakUzay/yayinlar/ict_euasia_2003_bld_R_Ozcivelek.pdf,
(11.01.2010)

²⁷¹ Türkiye Bilişim Şurası, ”E-devlet Çalışma Raporu” s.10, <http://bilisimsurasi.org.tr/cg/rapor/edevlet.zip>,
(14.01.2010)

- E-devlet aynı zamanda hem kamu hem de vatandaş için karar almada kolaylık ve hız sağlayacaktır,
- E-devlet'te vatandaşın talebi ön plana çıkacaktır,
- Vatandaş ile devlet arasındaki ilişki gelişecek, güven ortamı oluşarak kuvvetlenecektir,
- Vatandaşın kamu ile işlerinde kısa sürede doğru bilgiye ulaşımı karşısında kamuya güveni artacaktır.

E-devletin hayata geçirilebilmesi için, en az teknolojik altyapı kadar, hukuksal ve kurumsal altyapının da eşzamanlı olarak uygun bir biçimde geliştirilmesi bir zorunluluktur.

Devletin yurttaşların hizmetinde elektronik bir işlevsellik ağı kurabilmesi için, hem elektronik imza, elektronik sözleşme, kişisel bilgilerin korunması, ulusal bilgi güvenliği, bilgiye erişim özgürlüğünün teminat altına alınması gibi doğrudan; ve fikri hakların korunması, tüketici hakları, usul hukuku, ceza hukuku, vergi kanunu, ihale yasaları gibi genel alanlarda elektronik işlemleri kapsayacak değişikliklerin yapılması yoluyla hukuksal altyapıyı oluşturması; hem de bu hukuksal çerçeveye uygun, e-devleti mümkün kılacak kurumsal altyapıyı hayata geçirmesi gerekmektedir.²⁷²

E-devlet oluşumunda bilgi güvenliği vazgeçilmez ve önceliği çok yüksek uygulamalardan biridir. Bilgi güvenliği konusunda en belirgin ve yaygın uygulama elektronik imza ve sayısal imza konularındadır. Elektronik imza e-devlet oluşumunun en önemli ayaklarından birisidir. Elektronik imza bir anlamda elektronik noter oluşumunun da temelini oluşturmaktadır. Sayısal imza ise elektronik imzanın özel bir çeşidi olup biri açık diğeri kapalı olmak üzere bir anahtar çifti ile elektronik ortamda iletilen veriye vurulan bir mühürdür. Sayısal imzalar doğrulanabilirler ve inkar edilemezler.²⁷³ E-devlet uygulamalarındaki başlıca dağıtım modelleri; devletten devlete,

²⁷² Özgür Uçkan, “E-devlet, E-demokrasi ve E-yönetişim Modeli: Bir İlkesel Öncelik Olarak Bilgiye Erişim Özgürlüğü” http://www.stradigma.com/turkce/haziran2003/06_2003_09.pdf , s.7, (22.01.2010)

²⁷³ Demokan Demirel, *E-Devlet ve Dünya Örnekleri*, <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/dergi/dergi3.asp?id=474> ,s.15, (22.01.2010)

devletten vatandaşa, vatandaştan devlete, devletten işletmelere ve işletmelerden devlete olmak üzere beş kategoriye ayrılmaktadır.²⁷⁴

B. Türkiye’de E-Devlet Uygulamaları

Ülkemizde daha önceden kurumsal anlamda yapılmaya çalışan e-devlet uygulamalarında sadece kurumların yükünü hafifletmeye yönelik politikalar izlemiştir.

11-12 Mayıs 2000 tarihlerinde Varşova’da yapılan Avrupa Bakanlar Konferansı’nda, Orta ve Doğu Avrupa Ülkeleri, 15 AB ülkesi tarafından Avrupa’nın gelecek on yılda “dünyadaki en rekabetçi ve dinamik bilgi tabanlı ekonomisi” haline gelmesi hedefiyle Lizbon’da ortaya konulan stratejik hedefi benimsemiş ve girişimin bir parçası olma konusunda uzlaşmıştır. Aday ülkeler olarak kendileri için “eAvrupa-benzeri bir Eylem Planı” hazırlamaya karar vermişlerdir. Başlangıçta “eEurope-like Action Plan” olarak adlandırılan bu girişime sonradan “eEurope+ Action Plan” adı verilmiştir. Aralarında Türkiye’nin de bulunduğu grup hazırlamış oldukları eAvrupa+ eylem planında belirtilen ve dört ana maddede gruplandırılan çalışmaları 2003 yılı sonuna kadar tamamlamayı taahhüt etmişlerdir.²⁷⁵

Bu bağlamda ülkemizdeki e-devlet projesine 58. Hükümet tarafından hazırlanan Acil Eylem Planında e-Dönüşüm Türkiye Projesi olarak yer verilmiş ve bu projenin koordinasyonu, izlenmesi, değerlendirilmesi ve yönlendirilmesi ile ilgili olarak Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı görevlendirilmiştir. Bu görevin yerine getirilmesi amacıyla müsteşarlık bünyesinde 2003 yılı mart ayında Bilgi Toplumu Dairesi Başkanlığı kurulmuştur. Kurumun öncelikli görevleri arasında kamu kurumlarının bilgi ve iletişim teknolojisi yatırımları arasında eşgüdüm sağlanması ve bilgi toplumu olma yolunda atılması gereken adımlara ilişkin stratejilerin belirlenmesi amacıyla yapılacak çalışmalar bulunmaktadır. Ayrıca, 27 Şubat 2003 tarihinde yayımlanan 2003/12 sayılı

²⁷⁴ Genbilim Editorial, “E-devlet nedir?” <http://www.genbilim.com/content/view/6623/91/>, (22.01.2010)

²⁷⁵ Levent Yanık, “Değişimin Rotası E-Türkiye” <http://www.teknoturk.org/docking/yazilar/tt000087-yazi.htm>, (22.01.2010)

Başbakanlık Genelgesi ile e-Dönüşüm Türkiye Projesi'nin amaçları, kurumsal yapısı ve uygulama esasları belirlenmiştir.²⁷⁶

E-Dönüşüm Türkiye Projesinin kapsamında devletin birçok kurum ve kuruluşunda Bilgi Toplumu Stratejisi, Teknik Altyapı ve Bilgi Güvenliği, Eğitim ve İnsan Kaynakları, Hukuki Altyapı, e-devlet, e-sağlık ve e-ticaret gibi alanlarda 14 çalışma grubu oluşturulmuştur.²⁷⁷ Ülkemizde yürütülmekte olan başlıca e-devlet projeleri şu şekilde sıralanabilir:²⁷⁸

- İçişleri Bakanlığı Merkezi Nüfus İşleri Sistemi (MERNİS)
- Sağlık Enformasyon Sistemi (SES), (e-sağlık)
- Gümrük Bakanlığı Gümrük Sistemleri Otomasyonu (GİMOP), ve Bilgisayarlı Gümrük Etkinlikleri Projesi (BİLGE)
- Adalet Bakanlığı Ulusal Yargı Ağı (UYAP),
- İçişleri Bakanlığı İl Envanteri Modernizasyonu (İLEMOD),
- Polis Ağı Oluşturma Projesi (POLNET),
- Tapu Kadastro Genel Müdürlüğü Bilgi Sistemi (TAKBİS),
- Milli Eğitim Bakanlığı Bütünleşik Yönetim Bilişim Sistemi (MEBSİS)
- İnternet Tabanlı Saymanlık Otomasyon Projesi (say2000i)
- Maliye Bakanlığı Vergi Daireleri Tam Otomasyon Projesi (VEDOP)

a) Merkezi Nüfus İşleri Sistemi (MERNİS)

Nüfus kayıtlarının elektronik ortamda ve merkezi bir yapıda tutulmasına, toplanan bilgilerin kamu hizmetleri ve vatandaşlar için çok yönlü olarak değerlendirilmesine imkân sağlayan Merkezi Nüfus İşleri Sistem ülkemizdeki e-devlet uygulamalarının başında gelmektedir.

²⁷⁶ Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı "E-Dönüşüm Türkiye Projesi Kısa Dönem Eylem Planı" s.9 , http://www.bilgitoplumu.gov.tr/Documents/1/Yayinlar/040900_KDEPKitapcik.pdf, (22.01.2010)

²⁷⁷ Gerçek, a.g.e, s.143

²⁷⁸ Can Aktan, "Türkiye'de E-Devlet" <http://www.canaktan.org/politika/e-devlet/turkiyede.htm> , (22.01.2010)

MERNİS nüfus kayıtlarının elektronik ortamda tutulmasına, merkezi nüfus veritabanının oluşturulmasına, Türkiye Cumhuriyeti vatandaşlarına 11 haneli bir TC kimlik numarası verilmesine, toplanan verilerin kamu hizmetleri ve vatandaş için çok yönlü olarak değerlendirilmesine taban oluşturan projenin kısa adıdır.²⁷⁹

Ülkemizin bu en önemli e-devlet çalışmasında sağ veya ölü toplam 130 milyon kişiye ait bilgi Nüfus ve Vatandaşlık İşleri Genel Müdürlüğü bilgisayarlarına kayıt edilmiştir. Bu bilgiler sayesinde ülkede pek çok yerde ayrı ayrı tutulan kişisel bilgilerdeki yanlışlıkları düzeltme imkânı bulunmaktadır.²⁸⁰

5 Mayıs 1972’de ortaya atılan MERNİS Projesi fikri 1976 yılında Devlet Planlama Teşkilatı tarafından projelendirildi. Proje 1980 yılında Ortadoğu Teknik Üniversitesinde ihale edildi ve 1982 yılında projeyi uygulama çalışmaları başladı.

1996 yılında Dünya Bankası projeyi Sosyal Güvenlik Ağı kapsamına aldı ve fizibilite çalışmaları yapıldı. 1997 yılında Dünya Bankası projeye kaynak aktardı ve aynı yıl yürürlüğe giren 4300 sayılı kanunla sağlanan ödeneğin kullanılması ile MERNİS projesi hız kazandı. 1997-1999 arasında genel müdürlük ve 923 ilçe nüfus müdürlüğünün altyapısı tamamlanarak bilgisayar sistemleri kuruldu.

28 Ekim 2000 tarihinde Türkiye Cumhuriyeti Kimlik numarası tüm nüfus kayıtlarına verildi. 18 Mart 2002’den itibaren online uygulama Ankara ve Kırıkkale iline bağlı ilçelerde pilot uygulama başladı. Kasım 2002 itibarıyla MERNİS veri tabanı kuruldu ve MERNİS sistemi online olarak çalışmaya başladı.

MERNİS projesi sayesinde vatandaşlara sistem tarafından elektronik ve otomatik olarak atanan ve değiştirilemeyen bir T.C.Kimlik Numarası verilmeye başlandı. Anahtar tek bir numara aracılığı ile nüfus kayıtlarına ulaşılması, bunlar arasında bağ kurulması ve devletin vergi, sağlık, askerlik, sosyal güvenlik gibi diğer hizmet görevlerini yerine getiren yetkili kurumlarının da bu bilgilere hızlı bir şekilde ulaşılması sağlandı.

²⁷⁹ Süleyman Saraçoğlu, “*Ayın Konuğu Söyleşisi*”,
http://mezun.anadolu.edu.tr/ayinkonugu/suleyman_saracoglu.php , (22.01.2010)

²⁸⁰ Gerçek, a.g.e, s.144

Bu bağlamda kişilerle ilgili kayıtlara erişilmesi merkezi bir veri tabanında tutulan nüfus kayıtlarının belirli esaslar çerçevesinde elektronik ortamda kamu kurumlarının ve diğer tüzel kişilerin paylaşımına açılması Kimlik Paylaşım Sistemi (KPS) de yine bu proje sayesinde gerçekleştirilmektedir.

Adrese Dayalı Kayıt Sisteminin (AKS) oluşturularak Ulusal Adres Veri Tabanı (UAVT) ve yerleşim yeri adresi bilgilerinin standartlara uygun bir şekilde tek bir merkezde tutulması ve belli ilkeler çerçevesinde elektronik ortamda kamu kurumlarının kullanımına sunulması da MERNİS projesinin getirdiği yenilikler arasında sayılabilir.²⁸¹

b) Sağlık Enformasyon Sistemi (SES)

Sağlık Enformasyon Sistemi bilgi ve iletişim teknolojilerinin tüm fonksiyonlarının vatandaşların, hastaların sağlığının iyileştirilmesinde, sağlık hizmetlerine ulaşılabilirliği arttırmak ve sağlık sektöründe yer alan tüm paydaşlara kaliteli, verimli ve etkili hizmetlerin sunumu için kullanılmasıdır.²⁸²

E-sağlık hizmetlerini geniş anlamda tanımlayacak olursak tüm vatandaşları kapsayan, insan merkezli, doğum öncesi enformasyondan başlayıp yaşam süresince sağlık bilgilerinin kaydedildiği, sonsuza dek korunduğu, her bireyin kendi bilgilerine erişebileceği, yetkilendirilmemiş kişi ve kuruluşların erişemediği, sağlık verilerinin işlevsel bir veri tabanında tutularak birinci basamaktan merkez örgütüne dek hiyerarşik bir yapılandırmaya sahip, yüksek bant genişliğinde bir omurga ile bağlandığı bir sistemdir diyebiliriz.²⁸³

Sektörler arası işbirliği ile ulusal sağlık bilgi sistemi alt yapısını oluşturmak amacıyla kamu kurumları, sivil toplum kuruluşları, üniversiteler ve özel sektörden

²⁸¹ Mustafa Öztaş, “Merkezi Nüfus İdare Sistemi”
http://edem.egovshare2009.org/presentations/egovshare2009_11_12_2009/CC1/egovshare2009_moztas.pdf, (16.01.2010)

²⁸² Nihat Yurt, “E-Dönüşüm Türkiye Projesi E-Sağlık Faaliyetleri X. İcra Kurulu Toplantısı”,
http://bilgitoplumu.gov.tr/Documents/1/Icra_Kurulu/041119_IK9.ToplantisiE-SaglikEylemleri.pdf, (16.01.2010)

²⁸³ Türk Tabipleri Birliği Uzmanlık Dernekleri Eşgüdüm Kurulu “E-Sağlık Çalışma Grubu Sonuç Raporu” <http://www.ttb.org.tr/udek/XVTUEK/sunu/eSAGLIK.ppt>, (16.01.2010)

temsilcilerin katılımı ile Ocak 2003'ün başlarında Türkiye Sağlık Bilgi Sistemi (TSBS) çalışmaları başlatılmıştır.

Bu çalışmalar kapsamında yürütülen projelerden bazılarının; Ulusal Sağlık Veri Sözlüğü (USVS), Aile Hekimliği Bilgi Sistemi (AHBS), Ulusal Sağlık Bilgi Sistemi (USBS), Minimum Sağlık Veri Setleri (MSVS), Yeşil Kart Bilgi Sistemleri (YKBS) ve Sağlık-Net olduğu söylenebilir. Bu çalışmaların temel amacı; bilgi ve iletişim teknolojilerinin sağlık alanında etkin ve verimli bir şekilde kullanımını sağlamaktır.²⁸⁴

c) Gümrük Bakanlığı Gümrük Sistemleri Otomasyonu (GİMOP)

Gümrük Sistemleri Otomasyon projesi (GİMOP), ülke çapında 48 noktada 56 gümrük idaresini ve 18 başmüdürlüğü birbirine bağlamaktadır. Türkiye'nin kamu sektöründeki ilk veri ambarı uygulamasını oluşturmaktadır.

Bu proje ile gümrük mevzuatının ve rejimlerin geliştirilmesi, gümrük teşkilatının yeniden düzenlenmesi, gümrük mevzuatında yeknesak uygulama, personel kaynağının daha iyi kullanılması, dış ticaret istatistiklerinin daha hızlı ve etkin üretilmesi, daha etkili vergi tahsilâtı ile seçici ancak daha etkili gümrük kontrolünü sağlamaya yönelik bilgisayar sisteminin geliştirilmesi ve uygulanması amaçlanmaktadır.²⁸⁵

GİMOP projesi altında yürütülen Bilgisayarlı Gümrük Etkinlikleri (BİLGE) çerçevesinde de gümrük işlemlerinin gerçek zamanlı olarak bilgisayar ortamına aktarılması ve yürütülmesi, BİLGE-EDİ vasıtasıyla da yükümlülerin gerek internet vasıtasıyla gerekse elektronik veri değişimi yöntemiyle kendi bürolarından beyanname tescil etmelerine imkân sağlanmaktadır. GİMOP projesinin ilk aşaması tamamlanmış

²⁸⁴ Hasan Hüseyin Yıldırım, "Avrupa Birliği ve E-Sağlık", http://www.absaglik.net/AB_ESaglik_HHYildirim.pdf, (22.01.2010)

²⁸⁵ Gülgün Özkan, Ali Erdi, Savaş Durduran, "Türkiye'de Coğrafi Bilgi Sistemi Çalışmalarında Kurumsal Politikalar Ve Bir Öneri", <http://cbs2004.fatih.edu.tr/download/file502.pdf>, (22.01.2010)

ikinci aşaması olan GİMOP-2’de ise sistemin adaptasyonu ve iyileştirme çalışmalarının gerçekleştirilmesi sağlanmaya çalışılmaktadır.²⁸⁶

d) Ulusal Yargı Ağı Projesi (UYAP)

Adalet Bakanlığı Ulusal Yargı Ağı Projesi ile e-devlet sisteminin bir parçası olarak tasarlanan e-adalet sisteminin kurulması için, Yüksek Yargı Organları ve yargı için bilgi temininde vazgeçilmez özellikte bulunan kurumlar da sisteme dahil edilerek, Adalet Bakanlığı Merkez teşkilatı ile birlikte tüm mahkemeler, cumhuriyet başsavcılıkları, adli tıp ve icra dairelerini içine alacak şekilde bilgisayar ağı kurulması ve bu sayede bakanlık merkez teşkilatı ve taşra birimleri arasında bilgi alışverişinin elektronik ortama taşınması, vatandaşa internet üzerinden hizmet sağlanması, harici birimlerden beklenen bilgilerin istenilen zamanda sistem tarafından hazır edilmesini hedeflemektedir.²⁸⁷

Ulusal Yargı Ağı Projesinin ana amacı, zaman kaybetmeden adaletin yerine getirilerek vatandaşın mağdur olmasını engellemek, Türkiye Cumhuriyeti Adli Sisteminin işleyişinin güvenilirliğini ve doğruluğunu koruyarak sisteme hız kazandırmaktır. Yargıtay Bilgi Sisteminin de Ulusal Yargı Ağı Projesi kapsamına alınmasıyla, adliyelerde başlayan sürecin kesintiye uğramadan ve zaman kaybedilmeden devam ettirilmesi, böylece teknoloji adaletin hizmetinde olmasıdır.²⁸⁸

e) İl Envanteri Modernizasyonu Projesi (İLEMOD)

İl Envanteri Modernizasyonu Projesi illerde il envanterlerinin ve kırsal altyapı hizmetlerinin uygulama ve izlenmesinde modernizasyonu anlamına gelmektedir.

²⁸⁶ Gümrük Müsteşarlığı, “Gimop-2”

<http://www.gumruk.gov.tr/tr-TR/egumruk/Sayfalar/gimop2.aspx> , (22.01.2010)

²⁸⁷ İstanbul Barosu “Uyap Eğitim Kitapçığı” <http://www.istanbulbarosu.org.tr/uegitim/uek.pdf> , (21.12.2009)

²⁸⁸ Ulusal Yargı Ağı Projesi, “UYAP Tanımı” <http://www.uyap.gov.tr/genelbilgi/genel.html> , (21.12.2009)

İl Envanteri Modernizasyonu Projesi ile hedeflenen Bakanlık ve K.K.K. merkez teşkilatları ile vali, kaymakam, belediye başkanı, il ve ilçe müdürleri ile yatırımcıların, araştırmacıların karar almalarında etkinlik sağlamak üzere, güncel bilgi ihtiyacını karşılamak, planlama çalışmalarına esas teşkil etmek ve yatırım yapacak olan girişimcilere veri sağlamaktır diyebiliriz.

Bunun yanında proje kapsamında il, ilçe ve köylerin yatırım durumlarını bilgisayar ortamında takip etmek, illerdeki Planlama ve Koordinasyon Müdürlükleri'nin iş ve işlemlerini bilgisayar ortamında değerlendirmek; üniversite, basın ve medyadaki araştırmacılara bilgi sunmak, bakanlıkların bilgi sistemleriyle doğrudan veri alış verişi yapabilmeyi sağlayan bir sistemin oluşturmakta yine sistemin getirdiği yenilikler arasında sayılabilir.²⁸⁹

f) Polis Ağı Oluşturma Projesi (POLNET)

Bilgi İşlem Daire Başkanlığınca 1997 yılında Polis Ağı Oluşturma Projesi çalışmalarına başlandı. Amacı yeni teknolojilere tamamıyla açık bilgisayar ve iletişim altyapısı üzerinde tüm teşkilatın bilgi otomasyonunu ve ortak veri tabanı kullanımını içeren hızlı güvenilir, gelişen teknolojiye kolay adapte olacak bir alt yapıya sahip bir bilgi sistemi oluşturmaktır.

İlk olarak projenin gerçekleştirilmesi için gerekli olan adımlar tespit edildi. Bilgi sisteminin yeniden dizaynının yapılmasına, mevcut sistemin günümüz teknolojisi olan bilgisayar tabanlı sistemlere dönüştürülmesine, iletişim altyapısının yenilenmesine, yeni sisteme geçiş ve yeni yazılımların kullanılması söz konusu olacağından kullanıcıların eğitimlerinin yapılmasına karar verildi.

Polis Ağı Oluşturma Projesi sayesinde işlem kuyrukları ortadan kalkmış, pasaport, ruhsat ve ehliyet gibi benzeri işlemlerin müracaatları internet üzerinden yapılabilmesine imkan tanınmış, şahısların bilgilerine anında ulaşılma ve bu sayede

²⁸⁹ İl Envanteri Sisteminin Geliştirilmesi ve Karar Destek Sistemi “İlemod Projesinin Dayanağı”
http://g222.uekae.tubitak.gov.tr/ilemod/?page_id=130 , (03.01.2010)

vatandaşımızın gereksiz mağduriyeti önlenmesi sağlanmış, araçların kontrolleri mobil olarak yapılabildiğinden çalıntı araçların bulunması kolaylaşmış, bilgiye erişim hızlandığından suçlular daha çabuk yakalanmaya başlanmıştır.

Polis teşkilatı içi evrak akışı, elektronik ortama aktarılmış, evrak akışı hızlandırılmış yazı bekleme bürokrasisi azaltılmış, teşkilat mensuplarına intranet üzerinden eğitim olanağı sağlanmış, bu bağlamda hizmet kalitesi yükselmiş, personel daha etkin ve verimli kullanılabilir hale gelmiş ve tüm bunların olumlu bir sonucu olarak vatandaşın polise olan güven duygusu artmıştır.²⁹⁰

g) Tapu Kadastro Genel Müdürlüğü Bilgi Sistemi (TAKBİS)

Tapu Kadastro Bilgi Sistemi Projesinin temel hedefi; mekan boyutlu bilgilere dayalı olarak mülkiyet, mülkiyet dışı haklar ve kadastro bilgilerini oluşturmaktır. Bu tür hizmetler için günümüzde doğru, güvenilir, kolay ve hızlı erişilir tapu ve kadastro bilgilerine gereksinim duyulmaktadır.²⁹¹

Proje ülke genelinde yaygınlaştığında, bina, arsa ve arazi vergileri eksiksiz belirlenebilecek ve tahsili sağlanabilecektir.²⁹²

Ülke genelinde, üretime katılmamış alanların belirlenmesi, kamu ve hazine taşınmazlarının envanterinin çıkartılması, kentsel alan ve arazi düzenlenmesi, arsa ve arazi kullanımının denetlenmesi, rasyonel yatırım planlamalarının yapılması, vergi kaybının önlenmesi, adil ve hızlı kamulaştırma yapılabilmesi, gecekonduların sorunlarının çözümü, mera yaylak kışlaklarının korunması ve uygun kullanımı, turizm planlaması, kıyı kullanımı, mülki ve idari sınırların belirlenmesi konularında uygun çözümler

²⁹⁰ Ahmet Kocabal, “*Polnet Ve Emniyet Bilgi Sistemi*”, <http://www.caginpulisi.com.tr/26/16-17-18-19.htm>, (07.01.2010)

²⁹¹ Erol Tetik, “*Takbis Ve Geleceğin Taşınmaz Mal Yönetimi*”
<http://www.hgk.mil.tr/bhikpk/bildiriler/ETetik.doc>, (12.01.2010)

²⁹² Mustafa İlker, Orhan Mataracı, “*Takbis-Tapu Ve Kadastro Bilgi Sistemi*”
http://www.harita.selcuk.edu.tr/arsiv/semp_pdf/540_549.pdf, (12.01.2010)

bulunması için Arazi Bilgi Sistemleri ile mümkün olduğu öngörülmüş ve bu hizmetlere altlık teşkil edecek Tapu ve Kadastro Bilgi Sistemi kurulması hedeflenmiştir.²⁹³

h) Milli Eğitim Bakanlığı Bütünleşik Yönetim Bilişim Sistemi (MEBSİS)

Milli Eğitim Bakanlığı Bütünleşik Yönetim Bilişim Sisteminin temel amacı eğitim ve öğretimin teknolojik gelişmelerle desteklenmesi, yaygınlaştırılması, niteliğinin yükseltilmesi ve açık öğretimle örgün öğretim arasında işlevsel bağlantı kurulması için gereken araştırma, plânlama, uygulama, değerlendirme ve insan gücü yetiştirme hizmetlerini yapmaktır.

Bunların yanında merkezi sistemle yürütülen resmi ve özel yerleştirme, bitirme sınavlarını plânlamak, uygulamak ve değerlendirmek sureti ile bakanlığın, merkez ve taşra teşkilâtı birimlerinin bilgi işlem faaliyetlerine ilişkin görev ve hizmetlerini yürütmek yine sistemin temel amaçları arasında sayılabilir.²⁹⁴

Bu kapsamda bakanlığın çeşitli birimlerinin faaliyetleri elektronik ortamda yapılmakta ve yönetim işlerinde bilgi ve iletişim teknolojilerinden yararlanılmaktadır. MEBSİS'in hayata geçirilmesi 1987 yılında PERSİS (Personel Sistemi) ile başlamıştır. Bu sebeple çeşitli alt sistemler oluşturulmuş ve Bakanlık birimlerinin hizmetine alınmıştır. Bu alt sistemlerin en önemlisi ise “İl ve İlçe Millî Eğitim Müdürlükleri Yönetim Bilgi Sistemi” projesidir.²⁹⁵

i) İnternet Tabanlı Saymanlık Otomasyon Projesi (say2000i)

Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından 03 Mart 1999 tarihinde başlatılan İnternet Tabanlı Saymanlık Otomasyon Projesi; proje maliyetlerinin mümkün olduğunca düşürülmesi için uygulama yazılım çalışmaları, projenin kabul ve devir işlemleri ile sistemin mevzuat yönünden kontrolü, geliştirilmesi ve yürütülmesi

²⁹³ Yusuf Meşhur, “*Tapu Ve Kadastro Bilgi Sistemi*”,

http://www.hkmo.org.tr/resimler/ekler/0afd3a37cca05ef_ek.doc, (12.01.2010)

²⁹⁴ 3797 Sayılı Millî Eğitim Bakanlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun, “*madde:6*”

²⁹⁵ Millî Eğitim Bakanlığı “*E-Okul Projesinin Değerlendirilmesi*”,

<http://www.epractice.eu/files/documents/cases/1971-1182172600.pdf>, (22.01.2010)

işleri Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün kendi personeli tarafından gerçekleştirilen, saydam hızlı güvenli ve bilgi merkezli hizmeti hedefleyen bir sistemdir.

Projeyle birlikte devletin muhasebe bilgilerinin günlük olarak izlenilmesi ve devletin uluslar arası standartlara uygun mali tablolar üretebilmesi, tüm kamu çalışanlarının personel ve maaş bilgilerinin merkezi bir veri tabanında tutulması ve maaşların merkezden hesaplanabilmesi ile sağlık harcamalarının merkezi veri tabanı üzerinden izlenebilmesi sağlanmıştır.²⁹⁶

Projenin getirileri arasında saymanlıklarda hızlı ve kaliteli hizmet verilmesine başlanması, saymanlıklardaki uygulama farkları ortadan kaldırılması, kurumlar arası elektronik veri alışverişine imkân sağlanması ve bu sayede kamu hesaplarında şeffaflık ile kaynak israfının önüne geçilerek kamu harcamalarından tasarruf edilmesi sayılabilir.²⁹⁷ Muhasebe Modülü, Personel Modülü, Sağlık Harcamaları Mevzuatı ile Online Destek olmak üzere 5 ana modülden oluşan sistem halen ülkemizin en büyük sistemleri arasında ilk sıralarda yer almaktadır.²⁹⁸

C. Gelir İdaresinde E-Devlet Uygulamaları

Dünyada en öncelikli e-devlet uygulamaları arasında vergi tahsilâtına yönelik projeler gelmektedir. Ülkemizde de vergi dairesi işlemlerinin tümünün bilgisayarlarla yapılarak iş yükünün azaltılması, vergi dairesinin etkinlik ve verimliliğin artırılması, bilgisayar ortamında toplanan bilgilerden sağlıklı bir bilgi sisteminin oluşturulması amacıyla 1998 yılında Vergi Dairesi Tam Otomasyon Projesine başlanmıştır.

²⁹⁶ Murat Erdal, "E-Türkiye Projesi Ve Uygulamalar", <http://www.meslekiyeterlilik.com/E-Belediye/7.E-Turkiye%20Projesi%20ve%20Uygulamalar.pdf>, (22.01.2010)

²⁹⁷ Kazım Genç, "Say2000i", http://www.demud.org.tr/duyurular/say2000i_Tanitim.pdf, (22.01.2010)

²⁹⁸ Muhasebat Genel Müdürlüğü, "Say2000i Nedir?" http://www.muhasebat.gov.tr/say2000/say2000_1.php, (22.01.2010)

a) Vergi Daireleri Tam Otomasyon Projesi (VEDOP)

Elektronik Vergi Sistemi, her türlü harcamanın gider kabul edilmesi ve ülke çapında her türlü gelirin merkezi bir veri tabanına (Vergi Veri tabanı VVT) kaydedilmesi esasına dayanmaktadır. Kayıtlar, bilgisayarla, mobil iletişim araçlarıyla, yazar kasalarla, kredi kartı okuyucularıyla girilebilmektedir. Güvenliğinin devlete ait olduğu bu sistemde tüm mükelleflerin kayıtları merkezi veri tabanında tutulmaktadır.²⁹⁹

Projenin uygulaması 1998 yılında başlatılmış ve VEDOP-1 kapsamında İnternet Vergi Dairesi, 01.09.2000 den itibaren kurumlar vergisi mükellefleri, 01.09.2001 den itibaren gelir vergisi mükellefleri için hizmet vermeye başlamıştı. VEDOP-2 projesi ile de 01 Ekim 2004 tarihi itibari ile E-beyanname uygulaması başlamış bulunmakta olup sistemin üçüncü aşaması olan VEDOP-3 projesi ile vergi sistemindeki elektronik altyapı tamamlanmış olacaktır.³⁰⁰

Vergi Dairesi Tam Otomasyon Projesinin temel amaçları vergi dairelerinde tam otomasyonun sağlanması ile etkin ve hızlı bir Gelir İdaresine kavuşmak buna bağlı olarak mükellef odaklı hizmet sunumudur.

Bilgi ve iletişim teknolojileri ile destekli iş süreçleri, mükelleflere ait gönüllü uyum derecelerinin yükseltilmesi, kayıt dışı ekonomi ile mücadeleyle birlikte diğer kurum ve kuruluşlar ile etkin bir veri paylaşımının sağlanması projenin getirileri arasında sayılabilir.³⁰¹

VEDOP-3 projesi ile online olarak hizmet verecek olan Vergi daireleri vergileri, vergi ceza ve gecikme zamlarını, elektronik ortamda tahsil edebilecektir. Mükelleflerin vergi borç ve alacakları banka hesaplarında olduğu gibi tek kalemde görülebilecek.

²⁹⁹ Sacit Dündar, Hacer Yumurtacı, Ekrem Manisalı, “*Elektronik Ticaretin Vergi Yönetim Sistemindeki Uygulamaları*” <http://www.istanbul.edu.tr/mbgak/bildiriler/Endustri/D2-1.pdf> , (22.01.2010)

³⁰⁰ Bahadır Mustafa Altaş, “*Vergi Daireleri Otomasyon Projesi: Vedop3*” , <http://www.malatya.smmmo.org.tr/dosya/Vergi%20Daireleri%20Otomasyon%20Projesi.doc> , (22.01.2010)

³⁰¹ Mehmet Atuş, “*E-Devlet Kapsamında Vedop Uygulamaları ve Karşılaşılan Sorunlar*” http://www.edevletkonferansi.org/sunum/mehmet_atug.ppt , (22.01.2010)

Devlet vadesi geçen vergi alacaklarının tahsili için elektronik ortamda haciz işlemi gerçekleştirilebilecektir.

E-Fatura sistemi uygulamaya konularak belgelerin elektronik ortamda düzenlenmesi sağlanacaktır. Dokümantasyon yönetimi ve iş akış sisteminin internet ortamına alınmasıyla tüm yazışmalar elektronik ortamda yapılacaktır. Yeni sistemde sorgulama yapanlar ve yapılanlar, anında sistemde görülmesi sağlanacaktır.

Proje kapsamında e-imza uygulaması da devreye girecek. Böylece bütün işlemler internet üzerinden gerçekleştirilebilecektir. Projeye birlikte defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması uygulaması hayata geçirilecektir.³⁰²

VEDOP kapsamında Elektronik Banka Tahsilâtları İşleme Projesi (EBTİS) Motorlu Taşıtlar Otomasyon Projesi (MOTOP) ve Vergi İstihbarat Merkezinde kurulu bulunan sistemlerde oluşturulan Bilgi Bankası çalışmaları kapsamında; Kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması için Veri Ambarı (VERİA) oluşturulması sağlanarak merkezde kurulacak sistemler ile elektronik ortamda denetim gerçekleştirilecek ve vergi dairelerinin bir çatı altında toplanması çerçevesinde Türkiye Vergi Dairesi projesi tamamlanmış olacaktır.³⁰³

VEDOP projesinin alt fonksiyonları, ayrı ayrı bileşenlerden oluşan e-devlet uygulamaları veya sistemleri tarafından yürütülmektedir. Bunlar:³⁰⁴

- Vergi Dairesi Sistem Otomasyonu (VDO ve E-VDO)
- Elektronik Banka Tahsilâtları İzleme Sistemi (ELBİTS)
- İnternet Vergi Dairesi
- Vergi Denetmenleri Otomasyon Sistemi (VEDOS)
- Veri Ambarı (VERİA)
- Elektronik Muhasebe Kayıt Arşivi Sistemi (EMKAS)
- Nakil Vasıtaları Vergi Daireleri Otomasyon Projesi (MOTOP)

³⁰² Anadolu Ajansı, “Vedop-3 ne sağlayacak?” <http://www.memurlar.net/haber/139259> , (22.01.2010)

³⁰³ Altaş, a.g.e, s.4

³⁰⁴ Gerçek, a.g.e s.150

- Bilgisayar Destekli Denetim Projesi (BİDDEP)
- Çağrı Merkezi
- E-Beyanname
- E-Tahsilat
- E-Haciz
- E-Fatura

olarak sınıflandırılabilir.

1. Vergi Dairesi Sistem Otomasyonu (VDO ve E-VDO)

Vergi dairesi işlemlerinin tümünün bilgisayarlarla yapılarak iş yükünün azaltılmasının, vergi dairesi çalışmalarında etkinlik ve verimliliğin artırılmasının ve bilgisayar ortamında toplanan bilgilerden sağlıklı bir karar, destek ve yönetim bilgi sisteminin oluşturulmasının hedeflendiği Vergi Dairesi Otomasyon Projesi, Client-server mimaride çalışan vergi daireleri otomasyonu (VDO) ve merkezi yapıda çalışan vergi daireleri otomasyonu (e-VDO) olmak üzere iki ayrı sistem ile yürütülmektedir.

Evrak girişinden başlayarak, tahakkuk, tahsilat, borç sorgulaması, muhasebe, haciz işlemleri gibi bütün vergi dairesi işlemlerinin bilgisayar ortamında izlenmesini amaçlayan Vergi Daireleri Otomasyonu³⁰⁵ 2006 yılında Web Tabanlı Vergi Dairesi Otomasyonu (E-VDO) kapsamına alınarak ilgili süreç 2009 yılında tamamlanmıştır. Bu sayede ülkemizdeki tüm vergi dairelerinden merkeze elektronik bilgi akışının gerçekleşmesi sayesinde mükellef borçlarının diğer vergi dairelerince de görülebilmesi ve mükelleflerce internet ortamından izlenebilmesi, bankalarca yapılan tahsilatların kapsamının genişletilmesi ve ilişik kesme işlemleri ile araç muayene işlemlerinde kolaylık sağlanması için tahakkukların ödenmemiş kısımlarının bilgisayar ortamına aktarılması sağlanmıştır.³⁰⁶

³⁰⁵ M. Akif Hamzaçelebi, “Gelirler Genel Müdürlüğü Bilgi İşlem Projeleri”
<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/58MaliCozum/05%20-%2058%20M.%20AK%DDF%20HAMZA%C7EB%DD.doc> , (22.01.2010)

³⁰⁶ Gerçek, a.g.e s.151

81 ilde müdürlük şeklinde örgütlenen 448 Vergi Dairesi Müdürlüğü ve Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı ile 29 il Vergi Dairesi Başkanlığı VEDOP ve e-VDO kapsamına alınmış olup otomasyona geçmeyen vergi dairesi müdürlüğü kalmamıştır.³⁰⁷

2. Elektronik Banka Tahsilâtları İzleme Sistemi (ELBİTS)

Vergi Dairesi Otomasyon Projesi öncesinde, bankalara yapılan vergi ödemelerinin mükellef hesaplarına işlenmesi, banka şubelerinden kağıt ortamında gelen alımların elle girişi yapılarak sağlanmaktaydı. VEDOP ile uygulamaya konulan Elektronik Banka Tahsilâtları İzleme Sistemi sayesinde bankalar tarafından gerçekleştirilen vergi tahsilatlarının, bankaların bilgi işlem merkezleri vasıtasıyla gelir idaresine web tabanlı uygulamalar kullanılarak gönderilmesi ve mükelleflerin hesaplarına otomatik olarak işlenmesi sağlanmıştır. Bu sayede her yıl 24 milyon makbuzun kullanımının önüne geçilerek tasarruf sağlanmasının yanında tekrar elle girişin ortadan kalkmasıyla hata payı azaltılmış ve çabukluk sağlanmıştır.³⁰⁸

3. İnternet Vergi Dairesi

İnternet Vergi Dairesi düzenlemeleri kapsamında mükellefler tahakkuk, tahsilat ve borç bilgilerine ilave olarak vergi borçlarından dolayı haklarında yurtdışı çıkış yasağının uygulanıp uygulanmadığını ya da mevcut yurtdışı çıkış yasağının kaldırılıp kaldırılmadığını sorgulayabilirler. Ekstre döküm hizmeti ile son bir ay içerisindeki tahakkuk, tahsilat ve düzeltme işlemlerini gerçekleştirebilirler. Hatırlatma işlemi ile on beş gün içerisindeki beyan edilmesi gereken vergilerini, gümrük çıkış beyanname bilgileri ile işlenmeyen ödeme bilgilerini öğrenebilirler.³⁰⁹

³⁰⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı, “2008 Faaliyet Raporu” s.20,

<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2008/faaliyetraporu2008.zip> , (13.01.2010)

³⁰⁸ Ercan Alptürk, “Elektronik Denetim Rehberi”, Gelirler Kontrolörleri Derneği, İstanbul, Mart:2008, s.119

³⁰⁹ Alptürk, a.g.e s.98

İnternet Vergi Dairesi uygulamaları, 1999 yılında ilk kez Motorlu Taşıtlar Vergisi uygulaması ile başlatılmıştır ve Türkiye’de ilk uygulamalarından biri olmuştur.³¹⁰

4. Vergi Denetmenleri Otomasyon Sistemi (VEDOS)

Vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi kapsamında denetim kapasitesinin artırılmasına imkân verecek VEDOS projesi ile etkin denetim planlarının yapılabilmesi, eş zamanlı olarak yürütülebilmesi, vergi denetmenleri tarafından yapılacak çalışmalarda uygulama birliği ve vergi denetmenlerinin daha verimli çalışmalarının sağlanması amaçlanmıştır. Bu sistem ile mükellefin yasal kayıtlarının ve Merkezi Risk Analizi Sistemi çerçevesinde elde edilen verilerin elektronik ortamda vergi denetim elemanlarına aktarımı sağlanarak vergi incelemelerine hız ve etkinlik kazandırılacaktır. Bu bağlamda, ilgili birimlerce yapılan risk analizleri sonucu incelenmesinde veya gönüllü uyum projesi kapsamında gönüllü uyuma teşvik edilmesinde yarar görülen mükellefler VEDOS üzerinden Vergi Dairesi Başkanlıklarına gönderilmiş, yapılan incelemelere veya matrah artırımlarına ilişkin çalışmaların istatistikî sonuçlarının alınması sağlanmıştır.³¹¹

5. Veri Ambarı Projesi (VERİA)

Veri ambarı bir ürün değil, bir ortamdır. Çoklu veritabanı veya diğer bilgi sistemlerinden ilgili veriyi elde etmek için gerekli olan algoritmaları, araçları içeren mimari topluluğudur. İlgili veriyi elde etmedeki amaç, veri sorgulama ve raporlamadır. Bir veri ambarı ilgili veriyi kolay, hızlı ve doğru biçimde analiz etmek için gerekli işlemleri yerine getirir. Veri ambarı, işlemsel sistemlerde ki veriyi kopyalayıp, karar verme işlemi için uygun formda saklar.³¹²

³¹⁰ Gerçek, a.g.e s.153

³¹¹ Gelir İdaresi Başkanlığı “2008 Faaliyet Raporu” s.28

³¹² Pınar Sarısaray, “Çağımızın Büyük Keşfi Veri Ambarı” http://e-learning.bahcesehir.edu.tr/coursecontent/SE2101%20DBMS/dbms_old/Veri%20Ambar%C4%B1%20ve%20OLAP.ppt , (22.01.2010)

Veri Ambarı Projesi ile mevcut VEDOP sisteminde yer alan veriler ile dış sistemlerden alınacak olan verilerin tek bir çatı altında birleştirilmesi, birleştirilen verilerin işlenmesi suretiyle denetimin yanında diğer yönetsel kararlara da destek analizleri sunması planlanmaktadır.

Veri Ambarı Projesi sayesinde mükelleflerin dönem içerisindeki vergilendirmeye esas teşkil eden işlemlerinin sürekli bir biçimde izlenmesi, diğer taraftan da mükelleflere verilecek hizmetin en kısa süre içerisinde yerinde ve yüksek kalitede sunulmasını amaçlanmaktadır.³¹³

6. Elektronik Muhasebe Kayıt Arşivi Sistemi (EMKAS)

Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen mükelleflere ait defter ve belgelerin elektronik ortamda alınarak izlenmesi ve analiz edilmesi temeline dayanmaktadır.³¹⁴

Dijital suret sistemini uygulamak isteyen şirket her ay fatura verisi ve cari bilgileri, etiketleme sistemi, döviz ve mal hizmet bilgilerini EMKAS'ın belirlediği format doğrultusunda Maliye Bakanlığına göndermekle yükümlüdür. Fatura verisi ve cari bilgiler ilgili şirketin isteği doğrultusunda Devlet Planlama Teşkilatı sistemleri tarafından kaynağından toplanarak veya firmanın var olan yapısı sayesinde oluşturulan veri dosyasından okunarak EMKAS'ın dosya sistemine uygun hale getirilir.³¹⁵

7. Nakil Vasıtaları Vergi Daireleri Otomasyon Projesi (MOTOP)

Nakil Vasıtaları Vergi Daireleri Otomasyon Projesi'nin amacı Nakil Vasıtaları Vergi Daireleri işlemlerinin bilgisayar ortamında yapılmasını sağlamaktır. Kullanılmakta olan uygulama programlarında mevzuattan kaynaklanan değişiklikler ile

³¹³ Alptürk, a.g.e s.120

³¹⁴ Alptürk, a.g.e s.120

³¹⁵ Devlet Planlama Teşkilatı, "EMKAS Entegrasyon Sistemi" , <http://www.dtp.com.tr/urun.aspx?ID=9> , (13.01.2010)

Vergi Dairesi'nin daha etkili ve verimli çalışması için gerekli düzenlemeler sürekli olarak yapılmaktadır.³¹⁶

8. Bilgisayar Destekli Denetim Projesi (BİDDEP)

Bilgisayar Destekli Denetim Projesi kapsamında beyan dışı kalmış vergisel olayların tespiti, mükellef beyanlarının doğruluğunun kontrolü ve denetim birimlerine bilgi desteği sağlamak amacıyla bilgi kaynaklarının araştırılması bu projenin esaslarını oluşturmaktadır.

Tespit edilen bilgi kaynaklarından veri toplanabilmesi için faaliyetlerin yürütülmesi, bilgilerin toplanması ve analizi, vergi yönetimine karar desteği ile yapılan vergi incelemelerinde yararlanılmak üzere denetim elemanlarına bilgi sağlamak amacıyla iç ve dış kaynaklardan alınan bilgilerin, Vergi İstihbarat Merkezinde bulunan bilgi bankasına aktarılması ve değerlendirilmesi de proje kapsamında gerçekleştirilen diğer faaliyetler kapsamında sayılabilir.³¹⁷

9. Çağrı Merkezi

VEDOP kapsamındaki çağrı merkezlerini üç ana başlık altında toplayabiliriz. Bunlar sırasıyla Vergi İletişim Merkezi (VİMER), Mükellef Hizmetleri Merkezi ve Kısa Mesaj Bilgilendirme Servisi olarak tanımlanabilir.

25 Aralık 2007 tarihinde ilk çağrısını alarak hizmet vermeye başlayan Vergi İletişim Merkezi ikinci hizmet yılını doldurmuştur. Kurum tarafından mükelleflerin vergi mevzuatı ile ilgili standart ve doğru bilgiye en kısa sürede ulaşmaları için tüm Türkiye'ye hizmet sunulmaktadır. Geride bıraktığımız iki yılda, mükelleflerin 370.000 sorusunu cevaplamış olan kurum kamunun ilk profesyonel çağrı merkezi olma özelliğini taşımaktadır.³¹⁸

³¹⁶ Alptürk, a.g.e, s.122

³¹⁷ Alptürk, a.g.e s.122

³¹⁸ “*Vergi İletişim Merkezi İkinci Kuruluş Yılı Kutladı.*” <http://www.kmarasvdb.gov.tr/v2/vergi-iletisim-merkezi-vimer-444-0-189-ikinci-kurulus-yilini-kutladi.html> , (22.01.2010)

Gelir İdaresi Başkanlığının mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamak amacıyla oluşturulan ve vergisel konularda yüz yüze danışmanlık hizmeti veren Mükellef Hizmetleri Merkezi 03.03.2008 tarihinden itibaren Ankara’da hizmet vermeye başlamıştır.

Mükellef Hizmetleri Merkezinde; ticari kazanç, zirai kazanç, ücret gelirleri, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı, arızı kazanç ile değer artış kazançları, kurum kazancı gibi kazanç unsurlarına ilişkin danışma hizmetlerinin yanı sıra; katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, damga vergisi, veraset ve intikal vergisi, harçlar, motorlu taşıtlar vergisi gibi daha birçok vergi ile ilgili konularda danışma hizmeti verilmektedir.³¹⁹

Kısa Mesaj Bilgilendirme Servisinin amacı ise Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından üretilen bilgilerin kamuoyuna daha hızlı ulaştırılması, veri dağıtım çeşitliliğinin artırılması, insan gücü ve kaynak kullanımında tasarruf sağlanmasıdır. Bu sayede mükelleflerle Gelir İdaresi Başkanlığı arasında daha etkili bir bilgi alışverişi kurulması amaçlanarak vergiye gönüllü uyum sürecine olumlu katkı yapılması planlanmaktadır.³²⁰

10. E-Beyanname

Bütün e-devlet uygulamaları gibi, e-beyanname uygulamasından beklenen faydalar da e-devletten beklenen faydalarla örtüşür. E-beyanname sayesinde vergi idaresinin vergi verisini elle girme ile ilgili işgücü maliyetlerini düşürür; veri girişindeki ve depolamadaki insan hatalarını yok eder; vergi beyannamelerinin hazırlanmasında doldurulmasında harcanan zamanı azaltır; yanlış kayıt ve hatalı bilgilerden arınmış güvenilir bir vergi verisi oluşmasını sağlar.

Mükellefler açısından, vergi dairesine gitme, sıra bekleme benzeri durumlar ortadan kaldırdığından, zaman maliyeti bakımından büyük tasarruf sağlar. Aynı şekilde

³¹⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı, “Mükellef Hizmetleri Merkezi”, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1218> , (22.01.2010)

³²⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı, “Kısa Mesaj Bilgilendirme Servisi” <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/kmbs/index.html> , (22.01.2010)

bu sayede vergi dairesinde çalışan memurun zamanını daha etkin bir şekilde değerlendirmesi sağlanmıştır.³²¹

2004 yılı ekim ayında ilk kez uygulanmaya başlanan e-beyanname sistemi kısa süre içerisinde benimsenerek oldukça önemli başarılar sağladı. Şu anda ülkemizde e-devlet alanında temel referanslardan bir tanesi konumundadır. İşlemler kullanıcı adı ve şifresi kullanılarak yürütülmektedir. Elektronik imza entegrasyonu için altyapı bulunmaktadır. E-beyanname uygulaması sayesinde beyanname verilerinin herhangi bir işleme gerek duymaksızın işlenebilmesine imkan sağlamaktadır.³²²

E-beyanname sayesinde her yıl 6,000 ton kağıt tasarrufu yapılacaktır. Vergi dairesi banko işlemleri iş yükünün hafifletilmesi ile diğer işlemler için işgücü tasarrufu ortaya çıkacaktır. Vergi mükelleflerinin beyanları ile üçüncü taraflardan alınan bilgilerin karşılıklı kontrol edilebilmesi sayesinde vergi kayıp ve kaçığının önlenebilecektir.³²³

11. E-Tahsilât, E-Haciz ve E-Fatura

E-tahsilât ve e-haciz sistemine göre vergi dairesine borcu olan mükelleflerin, borç miktarlarının, bankalar ile yapılacak anlaşmalar sonrasında hesaplarından maliye kasasına aktarılması uygulaması söz konusu sistemlerin en belirgin ve uygulamada kullanılacak en temel özelliğini oluşturmaktadır.

Maliye Bakanlığı bu sistem ile daha önceki uygulamalarda mükellef aleyhine yaşanan sorunları ortadan kaldırmak istemektedir. Daha önceki uygulamalarda vergi dairesine borcu olan mükellefin borç tutarının üzerinde bir mevduatın banka hesaplarında olmasına ve bazen bir hesaptan bile vergi alacağının tahsil edebilmesine rağmen tüm banka hesaplarına blokaj işlemi yapılıyor ve bazen aynı borç mükerrer olarak tahsil edilebiliyordu. Vergi Dairesi tarafından fazladan yapılan tahsilat ve banka hesaplarına konulan blokaj işlemi mükellefi ticari işlem ve ilişkilerinde çok zor durumlarda bırakıyor, yapılan hata düzeltilinceye kadar geçen süreç içerisinde,

³²¹ Bilgi Toplumu Dairesi “E-Devlet Proje ve Uygulamaları” a.g.m, s.80

³²² Atuş, a.g.e s.15

³²³ Bilgi Toplumu Dairesi “E-Devlet Proje ve Uygulamaları” a.g.m, s.79

mükellefin çeklerinin yazılmasına, maaşlarının ödenememesine, söz verilen zamanda ticari borçlarının ödenememesine dolayısıyla gerek ticari çevresi gerekse bankalar nezdinde kredibilitésinin düşmesine neden olabiliyordu.³²⁴

Gelir İdaresi VEDOP çerçevesinde yeni yapılan düzenlemelerle vergi, ceza ve gecikme zamlarını elektronik ortamda tahsil edebilecektir. Bankalarla ortaklaşa kullanılacak olan bu altyapı sayesinde bankalar mükelleflerin güncel borçlarının yanı sıra geçmişe dönük tahakkuk etmiş borçlarını da görebilecek ve bu borçlara ait gecikme zammı ve faiz gibi unsurları tek tuşla görebilecektir. Uygulamanın bu ayağı e-tahsilat olarak adlandırılmaktadır.³²⁵

Devletin vadesi geçen vergi alacaklarının tahsili için elektronik ortamda haciz işlemini gerçekleştirmesi imkânı da yine VEDOP sayesinde ortaya çıkmıştır. Bunun için bankaların yanı sıra Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü ve Trafik Tescil ile elektronik bağlantıların kurulması sağlanacak otomasyon sistemi ve veri paylaşımı sayesinde vergi borcunu ödemeyen mükellefin banka hesap durumunun yanı sıra gayrimenkul, motorlu taşıt ve diğer mal varlıkları da anında görülebilecek herhangi bir yazışmaya gerek kalmadan bütün icra işlemleri e-haciz yöntemiyle gerçekleştirilebilecektir.

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 emin olmak amacı ile oluşturulan uygulamanın genel adıdır.³²⁶ Sistem bankaların yazılım işlemlerini tamamlamasının ardından fatura dahil tüm belgelerin internet ortamından düzenlenmesine imkan tanıyacaktır.

b) Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı Bilgi Sistemleri Projesi

Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı Bilgi Sistemleri Projesi ile gelirler kontrolörleri günümüzde ortaya çıkan denetim stratejilerini yakından izleyerek, klasik denetim

³²⁴ Ali Karakuş, “E-Tahsilat Nedir?” <http://muhasebeturk.org/ecopedia/387-e/11025-etahsilat-nedir-nedemek-tanimi-anlami.html> , (22.01.2010)

³²⁵ Gerçek, a.g.e, s.157

³²⁶ 397 Sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, s.3

fonksiyonlarının yanı sıra, çağdaş ve modern bilişim teknolojileri kullanarak gelişmeleri ülkemiz şartlarına uygun hale getirme çabası içinde olacaktır. Bilgiye daha kolay ulaşmanın yolu olan bilgisayar kullanımının aynı zamanda çalışmaları daha verimli kılacağı açıktır.³²⁷

Etkinlik, yetkinlik, bağımsızlık, tarafsızlık, mesleki özen ve etik değerlere sahip olma gibi uluslararası denetim ilke ve prensiplerini kurulduğu günden bu yana taşıyan Gelirler Kontrolörleri; yapılan vergi incelemelerinde, teknolojik yeniliklerden azami olarak yararlanmayı ve vergi incelemelerinde verimliliği arttırmayı hedefleyen GELKONT-BİS sistemini 2002 yılından itibaren hayata geçirerek risk analizine dayalı denetim modeli ile daha etkin ve objektif bir vergi denetim sistemi oluşturmuşlardır.³²⁸

Projenin amacı, vergi gelirlerinin toplanmasının etkinliği ve doğruluğunu sağlamak için gerçekleştirilen denetim faaliyetlerini otomasyona dayalı olarak yapmak, Gelirler Kontrolörleri ve Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı arasında sürekli bir iletişim sağlamak, denetimde bilişim teknolojisinden azami düzeyde yararlanmaktır.

Verilerin tam ve sağlıklı olması, istatistiklerin gerçek sonuçları göstermesi, projenin amacına ulaşması için daha önce klasik ve eski yöntemlerle yapılan tüm çalışma, yazışma ve uygulamaların GELKONT-BİS kullanılarak yapılması gerekmektedir. Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı'nın faaliyetlerine dayanak teşkil eden her türlü yazılı belge bilgisayar ortamında saklanarak erişim yetkisi olan her kullanıcının kullanımına sunulmuştur.

Bu bağlamda Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı faaliyetleri olan vergi incelemesi, teftiş, soruşturma, eğitim ve her türlü diğer faaliyet ve çalışmalarla ilgili olarak yapılan işlemler ve yazılan yazılar; görevlendirme takibi, raporlama ve rapor takibi, rapor okuma komisyonu işlemleri, tarhiyat öncesi uzlaşma işlerinin takibi, istatistiksel göstergeler; bütçe, tahakkuk ve demirbaş kayıt işlemleri, gelen giden evrak takibi, Gelirler Kontrolörlerinin sicil ve özlük haklarının takibi, turne programları, yazışma

³²⁷ Alptürk, a.g.e, s.99

³²⁸ Burhan Düz, "70. Yılında Gelirler Kontrolörleri", <http://www.gkd.org.tr/haber.asp?ss=12>, (18.01.2010)

programları, Gelirler Kontrolörleri hak ediş işlemleri, Stajyer Gelirler Kontrolörlerinin eğitim ve faaliyetlerinin izlenmesi, arşivleme, ofis otomasyonu çerçevesinde diğer işlemlerin takibi ve kütüphane işlemleri tamamen bilgisayarla yürütülmeye başlanmıştır.³²⁹

³²⁹ Gelirler Genel Müdürlüğü “2003 Faaliyet Raporu”,
<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2003/UygBlgIslemFaal.doc> , (09.09.2009)

V. GENEL OLARAK GELİR DENETİM YAPISININ İŞLEYİŞİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Gelir gerçek ya da tüzel kişilerin üretimden tüketime kadar geçen ekonomik süreç içerisinde üretim faktörleri ile ekonomiye katılmaları sonucu elde edilen ya da çeşitli nedenlerle ekonomik gücünde meydana gelen artışların para ile ifade edilen kıymet değeridir. Kamu gelirleri ise devletin ve diğer kamu kuruluşlarının, vatandaşlara karşı sorumlu oldukları bir takım kamu hizmetlerini karşılamak amacıyla kanuna dayanarak çeşitli kaynaklardan elde ettikleri gelirlerdir.

Bu gelirler ile devlet, mal ve hizmetleri satın alır ve bunlarla kamusal hizmeti gerçekleştirir. Kamu gelirleri devletin egemenlik gücüne dayanılarak değişik kaynaklardan elde edilir. Kamu gelirlerinin başında hiç kuşkusuz vergiler gelmektedir. Vergilerin dışında, kamusal faaliyetin türüne ve niteliğine göre devlet fiyat ya da borçlanma yolu ile bu finansmanı yapabilir. Para basmakta kısa vadede etkili bir seçenek gibi görünse de uzun vadede özellikle enflasyonu doğru orantıda yükseltmesinden dolayı çok fazla tercih edilen bir gelir elde etme yöntemi değildir. Buradan çıkartılacak sonuç kamu mali yönetim yapısının yasal ve kurumsal olmak üzere iki temel dayanağının bulunduğudır. Değerlendirme bu görüşü temel alınarak yapılacaktır.

A. Kamu Mali Yönetim Yapısının Yasal Açıdan Değerlendirilmesi

Vergilendirme ödeme gücü ilkesi doğrultusunda yapılmaktadır. Özel kesimden kamu kesimine bir fon aktarımı olarak kabul edilen vergiler bireylerin parasal olarak ödeme yapmalarından dolayı maddi anlamda zarara uğramalarına neden olur. Bu nedenle vergilerin ödenmesi vergi mükelleflerinin çokta severek ve isteyerek katıldıkları bir uygulama sayılmaz. Mükellefler ödedikleri vergilerin tam olarak nasıl ve

hangi amaçlar doğrultusunda kullanıldığını öğrenmek isterler. Bu bağlamda 5018 sayılı Kamu Mali Kontrol Yönetimi ve Kanunu kapsamında ön plana çıkan şeffaflık, mali saydamlık ve açıklık ilkelerinin uygulanması açısından önemlidir. Bu sayede kamuoyu bilgilenecek ve hedeflenen mali disipline ne kadar uyulup uyulmadığı göz önünde olacaktır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Türk Mali Yönetim Yapısı'nda bir çok değişiklik meydana gelmiştir. Sözü edilen şeffaflık, mali saydamlık ve açıklık ilkelerinin yanı sıra ön mali kontrol, iç ve dış denetim, stratejik planlama, performans esaslı bütçe, ödemelerde önceliklerin belirlenmesi, bağış ve yardımların kabulünde sınırlama, harcama yetkilisi ve kamu zararı bunların başında sayılabilir.

Ana hatlardan da görüldüğü üzere 5018 sayılı kanun gelirlerden çok harcamaların üzerinde durmuştur. Kanunun 36. Maddesinde ülkemizdeki gelir politikalarının Maliye Bakanlığı'nca yürütüldüğüne vurgu yapılarak gelir politikasının temel ilkeleri sayılmıştır bu çerçevede 36. Madde ile sadece gelir politikası ve ilkelerini düzenleme yoluna gidilmiştir.

Kanunun 37. Maddesinde gelirin dayanaklarına değinilmiş kamu gelirlerinin kanunla konulabileceği, değiştirilebileceği ve kaldırılabilceği ile gelirlerin kanuni dayanaklarının bütçelerde gösterileceği, genel bütçe gelirlerinin tarh, tahakkuk, takip ve tahsilinin Maliye Bakanlığı tarafından diğer kamu idarelerinin tarh, tahakkuk takip ve tahsil işlemlerinin ise ilgili kamu idareleri tarafından gerçekleştirilmesi öngörülmüştür.

Kanunun 38. Maddesi kamu gelirlerinin toplanması ile ilgili düzenleme yapılarak kamu gelirlerinin tarh, tahakkuk takip ve tahsiliyle yetkili ve görevli olanların bu işlemleri zamanında ve eksiksiz olarak yapılmasından sorumlu olduğuna vurgu yapılmıştır.

Son olarak 39. ve 40. Maddelerle devletin özel gelirleri ile bağış ve yardımlardan elde ettiği gelirler bağlamında bir takım düzenlemelere gidilerek kanunun gelir bakımından ortaya koyduğu yenilikler tamamlanmıştır. Söz konusu 5 maddelik düzenlemelerle kamu gelirleri üzerinde yeteri kadar durulmamış üstün körü bir takım yenilikler ortaya konmuştur. Harcamalar üzerinde yoğunlaşılmasından dolayı gelir

olmadan giderin yapılamayacağı unsuru gözden kaçırılmıştır. İlerleyen zamanlarda kanunun eksik kalan yönleri çeşitli şekillerde tamamlanmalıdır.

Öncelikle mükellef ve sorumluların vergiye uyumu teşvik edilmesi gerekmektedir. Böylece vergi kayıp ve kaçaklarının büyük ölçüde önlenmesi sağlanabilir. Hakların korunması ve yükümlülükler konusunda mükelleflerin bilgilendirilmesi için gerekli önlemlerin alınması gerekmektedir. 1050 sayılı kanunda kamu gelirlerinin tarh, tahakkuk ve tahsiliyle yetkili ve görevli olarak tahakkuk memurları bulunmaktaydı.

Ancak 5018 sayılı kanunda gelirin elde edilmesiyle ilgili görevi gerçekleştirecek görevliler hakkında herhangi bir unvan kullanılmamış sadece görevli memurların; kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumlu olduğuna vurgu yapılarak, yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorunda oldukları belirtilmiştir.

Kamu kurumlarının ekonomiklik, etkinlik ve verimlilik ilkeleri kapsamında yönetilip yönetilmediğini denetleyen, rehberlik ve danışmanlık faaliyeti sağlayarak kamu kurumlarının çalışmalarının geliştirilmesini amaçlayan nesnel güvence sağlama faaliyetleri iç denetim faaliyetleri olarak tanımlanmaktadır. İç denetim faaliyetleri idarenin yönetim ve kontrol yapıları ile mali işlemlerini sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla iç denetçiler tarafından gerçekleştirilir.

Dış denetim mekanizması ise iç denetimden farklı olarak Sayıştay tarafından harcama sonrasında yapılan denetimi türüdür. Dış denetim yönetimin mali faaliyet, karar ve işlemlerinin hukuka, kurumsal amaçlar ile hedef ve planlara uygunluğu bakımından incelenmesi ve sonuçların Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne raporlanması olarak tanımlanabilir. Yeni düzenleme ile Sayıştay'ın sözleşmeler veya ödeneklerin dağıtımını sırasında yaptığı harcamadan önceki denetim yöntemleri kaldırılmıştır.

İç ve dış denetim mekanizmaları ile kamu kurumlarının denetimine önem verilmesi amaçlanarak bu kapsamda kaynakların etkin ve verimli bir şekilde

kullanılması hedeflenmiştir. 5018 sayılı kanunun ortaya koyduğu bu denetim mekanizması performans denetimi esasına göre değerlendirmeler yapmaktadır.

İç ve dış kontrol mekanizmalarının oluşturulması ile kurumların denetiminden bahsederken vergi gelirinin etkili ve düzgün bir biçimde kamuya aktarılabilmesi için de güçlü ve etkin bir denetim mekanizmasına duyulan ihtiyaçtan bahsedilebilir.

B. Kamu Mali Yönetim Yapısının Kurumsal Açıdan Değerlendirilmesi

Mükelleflerin vergiye ilişkin ödevlerini zamanında ve tam olarak gerçekleştirip gerçekleştirmediklerinin belirlenmesi için yoklama, inceleme, arama ve bilgi toplama gibi bir takım denetim mekanizmaları uygulamaya konmaktadır. Bunların yanında yoklama ile ayırt edilmesi son derece zor olan yoğun ve yaygın denetim mekanizmasından da bahsetmek mümkündür.

Ülkemizdeki mali işlerden sorumlu en büyük ve etkin yapılanma Maliye Bakanlığıdır. Bakanlığının vergi denetiminden sorumlu teşkilatı merkezde doğrudan bakana bağlı olan, Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları ile Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı Gelir Kontrolörleri ile bakanlığın taşra teşkilatında bulunan Vergi Denetmenlerinden oluşmaktadır. Maliye Müfettişleri, Gelir Kontrolörleri ve Vergi Denetmenleri vergi incelemesi, teftiş ve soruşturma ile de görevli iken Hesap Uzmanları sadece vergi incelemesi yapmaktadır.

Mevcut değişikliklere kadar mali yapıdaki aksaklıkları düzeltmek için birçok çalışma yapılmıştır. Özellikle Gelir idaresinin sorunlarının çözülmesi için 1951 yılında Bakanlığa sunulmuş olan 'Maliye Bakanlığı Kuruluş ve Çalışmaları Hakkındaki Rapor' söz konusu çalışmaların ilkidir. Bu çalışmanın yanında Amerikalı Frank White tarafından Gelir İdaresinin yeniden yapılandırmasını ele alan 'Türkiye'de Vergi İdaresi' isimli rapor hazırlanmıştır. 1980'lerde Gelir İdaresinin yeniden yapılandırılmasının gerekliliğini vurgulayan bir rapor da Adnan Başer Kafaoğlu tarafından hazırlanmış, ancak beklenen değişiklikler bu dönemde de gerçekleşmemiştir. 1985'den sonrada Gelir İdaresinin yeniden yapılandırmasıyla ilgili bir dizi çalışma yapılmış ancak hepsi sonuçsuz kalmıştır.

Dünyadaki ve ülkemizdeki gelişmeler kamusal alanda da bir takım yeniliklerin yapılmasını zorunlu kılmaktaydı. Ülkemizde gelirlerin toplanmasından sorumlu olan Gelirler Genel Müdürlüğü mevcut duruma göre hantal kalmakta bu çerçevede vergi daireleri de mükelleflerin ihtiyaçlarına etkili bir şekilde cevap verememekteydi. Personelin büyük kısmı taşrada önemsiz görevlerde hizmet vermekte dolayısıyla kırtasiyeciliğin ön plana çıktığı, verimsiz ve stratejik plandan uzak bir yapı söz konusuydu.

5018 sayılı kanunla paralel olarak Gelir İdaresi'nin yapısında da 5345 sayılı kanunla çağın gereksinimlerine uygun bir takım değişiklikler yapılması kararlaştırıldı. Tahakkuk ve tahsilât işlerine öncelik veren bir denetim sistemi yerine bağımsız, etkin ve verimli bir denetim yapısının benimsendi. Gelirler Genel Müdürlüğü yerine statüsü Maliye Bakanlığına bağlı kuruluş olan Gelir İdaresi Başkanlığı oluşturuldu. Yeni yapıda vergi türlerine göre yapılanma yerine fonksiyonel ve mükellef odaklı bir yapılanma tercih edilmiştir. Kanun çerçevesinde gelir politikalarını belirleme görevi Maliye Bakanlığı'na, gelir uygulamalarını yürütme görevi ise Gelir İdaresi Başkanlığına verilmiştir. Bu ayrımın yapılmasındaki en büyük etken Gelir İdaresi Başkanlığı'nın daha özerk bir yapıya kavuşmasını sağlamaktır. Bu yapıya bağlı olarak Maliye Bakanlığı'nın merkez teşkilatı dışında örgütlenen Gelir İdaresi Başkanlığı'nın genel bütçe içerisinde bağımsız bir bütçeye sahip olması ve harcamalarını kendisinin yapabilmesi kararlaştırılmıştır. Olması gereken bir diğer önemli yapılanma ise merkez ve taşra teşkilatları arasında doğrudan yazışma yapılmasıdır.

Gelir İdaresi belirli bir özerklik kazanmış olmasına rağmen hedeflenen güçlü ve özerk bir yapı tam olarak sağlanamamış, Gelir İdaresi Başkanlığı'na tüzel kişilik statüsü kazandırılmamıştır. Uygulamada siyasi baskılardan uzak, tarafsız bir şekilde faaliyet göstermesi gereken kurumda bir başka göze çarpan sorun üst yöneticilerin Maliye Bakanı tarafından atanmasıdır. Bu sayede uygulayıcı birimin en üst düzey yöneticisi eski yapılanmaya oranla siyasi müdahaleye karşı daha savunmasız hale getirilmiştir çünkü önceki yapılanmada üst yöneticiler müşterek kararname ile atanmaktaydı.

Bölge yerel modeli yerine il yerel modelinin benimsenmesi ile ortaya çıkartılan yapılanma hiyerarşik bütünlükten çok bir takım yetki karışıklarının ortaya çıkmasına sebep olmuştur. Bütünlüğün sağlanması adına yeni yapıda Defterdarlıklar yapılanma dışında bırakılmış Vergi Dairesi Başkanlıkları modeli benimsenmiştir. Ancak Vergi Dairesi Başkanlığı kurulmayan illerdeki vergi dairelerinin Defterdarlıklara bağlı olarak mevcut yapılarını sürdürmeleri taşradaki çoğu ilde idari anlamda herhangi bir farklılık yaratmamıştır. Ayrıca söz konusu yapılanma ile her ilde mevcut olan Defterdarlıkların yanı sıra birde Vergi Daireleri oluşturulabilmektedir.

Söz konusu düzenlemelerle taşra teşkilatı daha karmaşık ve çok başlı bir hal almıştır. Taşra teşkilatları arasındaki görev, yetki ve sorumluluklar tam olarak belirlenmediğinden, taşra teşkilatının yeniden yapılandırılması tam olarak gerçekleşmediğinden güçlü bir taşra teşkilatı oluşturulamamıştır. Mevcut durumda taşra teşkilatının çözümden çok sorun üretmesi kaçınılmazdır.

Vergi denetiminin etkin olabilmesi için vergi denetim elemanlarının niteliklerinin yanında sayılarının da artırılması gerektiği gerçeği ön plana çıkmaktadır. Son yıllarda mükellef sayıları hızla artarken denetim elemanları sayı olarak azalmaktadır. Ekonomik ve gelişmişlik seviyeleri göz önüne alınmadan yapılan mesleki atamalar yüzünden eldeki denetim elemanlarından da tam performansla faydalanılamamakta gereken ölçüde vergi denetimi yapılamamaktadır.

Örneğin Amerika Birleşik Devletleri'nde vergi kanunlarının yönetim ve uygulamasından hazineye bağlı İç Gelir İdaresi (Individual Revenue Service) sorumludur. İç Gelir İdaresi, mükelleflere yeterli bilgi temin etmekle sorumlu olduğu gibi, hatalı vergi ödemelerini belirlemek ve doğrusunu tespit ederek tahsil usullerini, olması gereken şekliyle sağlamakla da yükümlüdür. Bu yükümlülüklerini yerine getirmek için, yayımlar yapıp, formlar düzenleyerek mükelleflere bilgi sağlamakta, seçilmiş beyannameler üzerinden denetim yapmaktadır³³⁰.

³³⁰ Mahmut Sayın, "Amerika Birleşik Devletleri'nde Vergi Dairesi ve Denetim Usulleri" Vergi Sorunları Dergisi, Ağustos 1996, Sayı:95, s.7.

İç Gelir İdaresi'ne göre vergi incelemesinin amacı, vergi mükellefinin gerçek vergi borcunu tespit etmektir.³³¹ İç Gelir İdaresi tarafından yapılan bir başka denetim türü de yerinde denetimdir. Yerinde denetim daha çok kurum beyannameleri ve profesyonel işler yapan şahısların beyannameleri için kullanılmaktadır. İç Gelir İdaresi'nin denetim elemanları tarafından mükellefin evi veya işyerinde yürütülmektedir.³³²

Fransa'da ise gelir denetimi yükümlü beyanları üzerinde yapılan ön denetim ile işyerinde denetimden oluşmaktadır. Yükümlünün beyanına dayanan denetimde işyerine gitmeden defter ve belgelerine inmeksizin denetimini yapmaktadır. Amaç, yükümlünün beyannamesinde olması gereken bilgilerin tümünün yer almasını sağlamaktır. Böylece konu daha başından ciddi olarak ele alınmakta, gerekli düzeltmeler yapılarak hatalar, yanlışlar büyük ölçüde önlenmektedir.

İş yerinde denetim uygulamasında ise denetim incelemesi derinlemesine yapılmaktadır. Yani; işyerine gidilerek, yükümlünün beyanından, defter ve belgelerine ve diğer dış kaynaklara inilerek yapılan incelemedir. Yükümlünün tüm gelirleri ele alınarak doğruluğu araştırılmaktadır.³³³

Bu yapıya bakıldığında ülkemizde vergiye yönelik mükellefi teşvik edici daha fazla uygulamaya ihtiyacımız olduğu sonucuna varabiliriz. Gerek Amerika Birleşik Devletleri'nde gerekse Fransa'da uygulanmakta olan durum bize gösteriyor ki mükelleflerin vergi ödemeye teşviki gelirlerin toplanmasında önemli bir yer arz etmektedir. Toplanan vergilerin harcandığı yerler şeffaflık ve mali saydamlık ilkeleri doğrultusunda mükelleflere aktarılmalı böylece mükelleflerin devlete olan güvenleri sağlanarak vergi ödemeleri teşvik edilmelidir. Yine mükellefler gereksiz vakit kayıplarından kurtarılmalı, kolay ve hızlı bir şekilde vergilerini ödeyebilmeleri

³³¹ Nazmi Karyağdı, "Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi'nde Vergi İncelemesi", Ümit Matbaacılık, Ankara, 2006, s. 4

³³² Sayın, a.g.e, s.9

³³³ Kemal Kılıçtaroğlu, "Fransa'da Vergi Denetimi ve Vergi Kaçakçılığı"

http://www.kemalkilicdaroglu.com/index.php?option=com_content&view=article&id=249&catid=29&Itemid=41 (11.08.09)

sağlanmalıdır. Bu bağlamda teknolojik hizmetlerden yararlanılmalı çağın gereksinimleri yakından takip edilmelidir.

Gelir idaresinin hizmetteki etkinliğinin artırılması açısından yeni teknolojik yapılanmalar yakından takip edilerek ilgili uygulama alanlarında hayata geçirilmeleri sağlanmıştır. Bu çerçevede e-devlet uygulamalarına önem verilerek VEDOP projeleri çerçevesinde vergi dairelerinin tam otomasyonuna çalışılmıştır. Yine bu kapsamda uygulamaya konulan Nakil Vasıtaları Vergi Daireleri Otomasyon Projesi MOTOP'tan söz etmek mümkündür. Tamamlanan MERNİS projesi sayesinde ülke çapında tüm vatandaşlara T.C Kimlik Numarası verilmiş ve bu kimlik numaralarının vergi kimlik numarası olarak kullanılması sağlanmıştır. Elektronik Muhasebe Kayıt Arşivi Sistemi (EMKAS) ve Veri Ambarı Projesi (VERİA) ile kurumlar arası koordinasyonun sağlanması amaçlanmış, Vergi Denetmenleri Otomasyon Sistemi (VEDOS), Bilgisayar Destekli Denetim Projesi (BİDDEP) ve Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı bilgi Sistemleri Projesi (GELKONT-BİS) ile denetim uygulamalarına önem verilmiştir.

E-beyanname, e-haciz, e-fatura ve e-tahsilat gibi uygulamalarında oturmasıyla hem mükellefler hem de kurumlar açısından gerek iş gücü gerek mali anlamda tasarruf sağlanacak, gereksiz vakit kaybı ve kırtasiyeciliğin önüne geçilerek hizmetlerin daha hızlı, etkin ve güvenilir gerçekleştirilmesi sağlanacaktır.

SONUÇ

Kamu mali yönetim sistemimiz 1927 yılında çıkarılan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile düzenlenmiştir. Bu Kanun çok az sayıda değişiklikle bugüne kadar yürürlükte kalmış ve kamu mali yönetimini düzenleyen temel kanun olma niteliğini sürdürmüştür. Söz konusu kanun uygulamada "Mali Mevzuatımızın Anayasası" olarak da adlandırılmıştır.

Ülkemizde özellikle son yıllarda kaynak kullanımında ekonomik ve rasyonel kararlar alınamamış, bunun neticesi olarak kurumların faaliyetleri ile hedefleri arasında sapmalar oluşmuştur. Hedeflenen başarılarla bir türlü ulaşılamamıştır. Çağdaş bütçeleme teknikleri kullanılmadığından kamu kaynak kullanım sisteminde etkinlik ve verimlilik elde edilememiş bu da kaynakların gereksiz yere israf edilmesine yol açmıştır. Denetim esas olarak yasalara uygunluk açısından yapılmış, performans değerlendirmesi yapılamamıştır. Dolayısıyla hesap verme sorumluluğundan söz edilememiştir. Ayrıca kamu harcamalarının büyük bir kısmı meclis denetimi dışında kalmıştır.

5018 sayılı Kanun işte tam bu noktada Türk Kamu Yönetiminin imdadına yetişmiştir. İlgili kanunla hazine bütünlüğü ve bütçe bütünlüğü sağlanması hedeflenerek kalkınma planları ile bütçe arasındaki kopukluklar giderilip sıkı bir bağ kurulması amaçlanmıştır. Sağlıklı bir hesap verme mekanizması oluşturularak harcama sürecindeki yetki ve sorumluluğun adil bir şekilde yeniden kurulması sağlanmıştır. Kamuda muhasebe birliği sağlanarak tahakkuk esaslı muhasebe sistemi uygulanmaya başlanmıştır. Devletin gelir kalemlerini etkin ve tam olarak kullanması kanunda üzerinde durulan unsurların başında gelmektedir. Ancak harcama açısından pek çok düzenleme yapılmasına karşın kanunda gelirlerin toplanması açısından ne yazık ki çok fazla düzenleme yapılmamıştır.

Devletin varlığını sürdürebilmesi ve vatandaşlara karşı sorumlu olduğu faaliyetlerini gerçekleştirebilmesi için gelire ihtiyacı vardır. Devletin gelir kalemleri arasında şüphesiz vergi gelirleri en önemli yere sahiptir. Vergi parasal bir ödemedir.

Özel kesimden kamu kesimine finansal anlamda bir parasal transferdir. Mükelleflerden ya da vergi sorumlularından tahsil edilir. Mükellefler belirli durumlarda vergi ödemekten kaçmaya, kaçınmaya ya da eksik bilgi vererek daha az vergi ödemeye çalışabilirler. Bu tür durumların ortaya çıkması kamu gelirlerine olumsuz yansiyacak dolayısıyla devlet gelir bakımından zarara uğratılacaktır. Bu tür durumların ortaya çıkmasını engellemek için güçlü bir gelir denetim mekanizmasına ihtiyaç vardır.

Denetim mekanizması, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmalı, tespit etmeli ve sağlamalıdır. Vergi ödememeye veya eksik ödemeye neden olan unsurların oluşmasının önüne geçmelidir. Güçlü bir denetim mekanizması kayıt dışı ekonominin minimuma indirilmesini sağlar. Vergilerin düzgün ve düzenli bir şekilde alınması gelir dağılımındaki adaletin sağlanması açısından da önemlidir.

Gelir denetimi, vergi idaresinin denetim alanında uzmanlaşmış elemanları aracılığıyla yürütülmektedir. Yoklama, inceleme, arama, bilgi toplama, yoğun ve yaygın vergi denetimi idarenin denetim yaparken kullandığı yöntemlerdir. Gelirlerin daha hızlı, kolay ve etkili toplanması için bir takım düzenlemelere gidilmiştir.

Çağın gereklerine cevap veremediği bu yüzden devletin büyük vergi kayıplarına dolayısıyla zarara uğratıldığı, teşkilat yapısında sorunlar bulunduğu gerekçesiyle Gelirler Genel Müdürlüğü'nün yerine saydamlık, hesap verilebilirlik ve katılımcılık ilkelerini benimseyerek verimli, etkin ve mükellef odaklı bir sistemi benimseyen Gelir İdaresi Başkanlığı kurulmuştur. Maliye Bakanlığına bağlı bir kuruluş şeklinde örgütlenerek ana hizmet birimi olmaktan çıkartılmış bu sayede gelir birimleri de defterdarlık çatısı altından çıkartılmıştır.

Amacı yetki alanı içinde ekonomik faaliyetleri ve gelişmeleri yakından takip ederek, sektör ve mükellef gruplarının ihtiyaçlarına uygun hizmetleri en iyi şekilde sunmak ve yetkinlikleri geliştirmek suretiyle vergi yükümlülüklerini yerine getirmek olan Vergi Dairesi Başkanlıkları taşra teşkilatı olarak yapılandırılmıştır. Vergi Dairesi Başkanlıkları etkinliğini her geçen yıl biraz daha kaybeden defterdarlıkların yerini almış böylece ülkemizdeki gelir politikasını adalet ve tarafsızlık içinde uygulayarak; vergi ve

diğer gelirleri en az maliyetle daha etkin, hızlı ve planlı bir şekilde toplanılmasını sağlanmıştır.

Hesap Uzmanları Kurulu, Maliye Teftiş Kurulu ve Gelir İdaresi Başkanlığı Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak ülkemizde gelir denetimi açısından faaliyet göstermektedir.

Uluslararası standartlara uygun şekilde denetim iç ve dış denetim olarak ikiye ayrılmış dış denetim organı olarak Sayıştay'ın dolayısıyla TBMM'nin kamu gelir ve giderleri üzerindeki denetim yetkisi kapsam ve konu itibariyle artırılmıştır. Ancak burada ilgi çeken unsurların başında Sayıştay'ın mevcut denetim kapsamında dış denetim mekanizması mı yoksa yüksek yargı denetim mekanizması olarak mı görev alacağını netleştirilmesi gerektiğidir.

Teknolojik anlamda dünyadaki gelişmelerin yakından takip edilmesi açısından E-devlet uygulamaları kapsamında farklı projeler hayata konulmuştur. Vergi Daireleri Otomasyon Projesi sayesinde etkin ve hızlı bir Gelir İdaresine kavuşulması buna bağlı olarak mükellef odaklı hizmet sunum hedeflenmiştir.

Vergi dairelerinin vergileri, vergi ceza ve gecikme zamlarını, elektronik ortamda tahsil edebilmesi mükelleflerin vergi borç ve alacakları banka hesaplarında olduğu gibi görebilmeleri ve vadesi geçen vergi alacaklarının tahsili için elektronik ortamda haciz işlemi gerçekleştirilebilmesi gibi bir takım hedefler belirlenmiştir.

E-Fatura sistemi uygulamaya konularak belgelerin elektronik ortamda düzenlenmesi, e-beyanname yöntemiyle ise mükelleflerin hızlı bir şekilde beyanname verebilmelerine imkân tanınmıştır.

Veri Ambarı ve Elektronik Muhasebe Kayıt Arşiv Sistemi gibi sistemlerle mükellefler hakkındaki bilgilere etkin şekilde ulaşım amaçlanmış Elektronik Banka Tahsilatları İşleme Sistemi gibi uygulamalarla da gereksiz evrak ve kağıt işlerinin önüne geçilerek idare açısından hem maddi anlamda hem işgücü anlamında tasarruf sağlanması amaçlanmıştır.

Sonuç olarak gerek 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu gerekse 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Türk Mali Yönetimi açısından bir milat olarak adlandırılabilir. Söz konusu kanunlar son derece titizce hazırlanmasına rağmen pratikteki etkilikleri zamanın göstereceği aşikârdır. Kamuda yeniden yapılanma çalışmalarında sorun sistem sorunu olarak algılanmış durumdadır. Yalnızca sistemi dönüştürerek sorunların büyük oranda çözüleceği umulmaktadır. Sistemi dönüştürecek mekanizmaları yeniden kurmakla görevli insan unsuru göz ardı edilmiştir. Uygulamada insanımızın ve ülkemizin gerçekleri bu yasanın başarılı olup olmaması konusunda fazlasıyla belirleyici olacaktır.

KAYNAKLAR

- AKDOĞAN, Abdurrahman, “Kamu Maliyesi” Gazi Kitabevi, Ankara, 2009
- AKKAYNAK, Osman Şener “Aramalı Vergi İncelemesi” Yaklaşım Dergisi,
Sayı:177 Yıl:1994
- AKSOY, Şerafettin ,“Kamu Maliyesi” Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998
- AKTAN, Can “Türkiye’de E-Devlet” <http://www.canaktan.org/politika/e-devlet/turkiyede.htm> , (22.01.2010)
- ALPTÜRK Ercan, “Elektronik Denetim Rehberi”, Gelirler Kontrolörleri Derneği, İstanbul, Mart:2008
- ALTAŞ, Bahadır Mustafa, “Vergi Daireleri Otomasyon Projesi:Vedop3” ,
<http://www.malatya.smmmo.org.tr/dosya/Vergi%20Daireleri%20Otomasyon%20Projesi.doc> , (22.01.2010)
- ALTIN, Esin “Türkiye’de E-devlet ve E-imza Uygulamaları: E-belge Yönetimi Açısından Bir Değerlendirme Denemesi”
<http://by2007.bilgiyonetimi.net/bildiriler/altin-ppt.pdf> , (02.01.2010)
- ALTINOK, Tefik,” Maliye Teftiş Kurulu Ve Kamu Mali Denetimi”
<http://www.mmd.org.tr/eserler/Tevfik%20ALTINOK.doc>,
(09.10.2009)
- ARCAGÖK Sait, Erüz Ertan, “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi” Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Ankara:2006
- ARIOĞLU, Osman,”Gelir İdaresi Başkanlığı”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:286,
Haziran:2005

- ASLAN, Abdullah, “Vergi Denetiminin Gerekliliği” Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 250, Haziran 2002
- ASLAN, Abdullah, “Yarım Yüzyılın Ardından Hesap Uzmanları Kurulu” Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:166, Haziran:1995
- ATUĞ, Mehmet, “E-Devlet Kapsamında Vedop Uygulamaları ve Karşılaşılan Sorunlar” http://www.edevletkonferansi.org/sunum/mehmet_atug.ppt , (22.01.2010)
- AVANER, Tekin “Türkiye’de Kamu Yönetimi Reform Raporları” Ankara: 2004, <http://kayaum.politics.ankara.edu.tr/tekinavaner.doc> (22.08.09)
- AYDOĞDU, İsmail Hakkı, “Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılmasında Gelirler Kontrolörlerinin Yeri” http://www.alomaliye.com/ismail_hakki_aydogdu_gelir_idaresi.htm, (19.11.2009)
- AYKAÇ, Burhan, Hüseyin Yaman , Mehmet Akif Özer, Burhan,” Türkiye’de İdari Reform Hareketlerinin Eleştirel Bir Tahlili”, G.Ü İ.İ.B.F. Dergisi, 2003
- BALTA Zeki, “İç Denetçilik Mesleği” Mali Kılavuz Dergisi, Sayı 31, Ocak Mart 2006
- BAŞBAĞLIOĞLU, Ahmet “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar”, Ankara, MUKDER, 2006
- BAYAR, Doğan “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Ne Getir(m)iyor?”,Maliye Dergisi, Sayı 144, Mart-Nisan 2004
- BAYRAKLI H. Hüseyin “Gelir Vergisi Kanununda Gelir Kavramı ve Sapmalar”, Sayı: 36, Aralık 2000, Mevzuat Dergisi

- BAYTAR Rana Atabay “1950'li yıllarda Hazırlanan Amerikan Yönlendirici Raporları: Barker Raporu”
http://kaykusuz.tripod.com/id34.html#_ftn27 (21.06.2009)
- CANDAN Ekrem,“Eski ve Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminin Mukayeseli Olarak Değerlendirilmesi ve 5018 Sayılı Kanun ile Öngörülen Esaslar ve Getirilen Yenilikler I”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:295, Mart 2006
- CEYLAN, Mustafa “İç Kontrol ve Bir Unsuru Olarak Ön Mali Kontrolün Taşradaki Sorunları”, Mali Kılavuz Dergisi, Sayı 36
- ÇAKIR Hakkı, “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar”, Ankara: MUKDER, 2006
- ÇELİK, Celal “Vergi Kaçakçılığı İle Mücadelede Alınması Gereken Önemli Tedbirler” ,Vergi Dünyası Dergisi, Nisan:2005, Sayı:284
- ÇETİNKAYA, Tekin-Fazıl, Ali “ Vergi Denetimi”, Seçkin Yayıncılık, Ankara:2007
- ÇİFTÇİ, Bayram Turan, “Türkiye'de Vergi Denetimi ve Vergi Denetmenleri”,
<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/32MaliCozum/08-BAYRAMTURANCIFCI32.doc>, (19.11.2009)
- ÇOLAK, Bayram, “*Son Değişiklikleriyle Birlikte Konu Anlatımlı 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu*”, Ankara: Kendi Yayını, 2008
- ÇÖMLEKÇİ, Ferruh “Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz” A.Ö.F Yayınları, 2004,
- DEDEOĞLU, Erdoğan “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu” Ankara: Adalet Yayınevi, 2009

DEMİR, Ömer, İç Kontrol Kavram ve Modelleri, “Güncel Mali Sorunlar” ,
Mukder, Ankara:2006

DEMİREL Demokaan, E-Devlet ve Dünya Örnekleri,
<http://www.sayistay.gov.tr/yayin/dergi/dergi3.asp?id=474>,
(22.01.2010)

DİKMEN, Orhan, “Maliye Dersleri Giriş ve Genel Vergi Teorisi, Fakülte
Yayınları, İstanbul:1973

DÜNDAR Sacit, Yumurtacı Hacer, Manisalı Ekrem, “Elektronik Ticaretin Vergi
Yönetim Sistemindeki Uygulamaları”
<http://www.istanbul.edu.tr/mbgak/bildiriler/Endustri/D2-1.pdf> ,
(22.01.2010)

DÜZ, Burhan “70. Yılında Gelirler Kontrolörleri”,
<http://www.gkd.org.tr/haber.asp?ss=12> , (18.01.2010)

EGESoy, Muzaffer, “Hesap Uzmanlığı Mesleği” Vergi Dünyası Dergisi Sayı:1,
Eylül:1981

ERDAL, Murat, “E-Türkiye Projesi Ve Uygulamalar” ,
[http://www.meslekiyeterlilik.com/E-Belediye/7.E-
Turkiye%20Projesi%20ve%20Uygulamalar.pdf](http://www.meslekiyeterlilik.com/E-Belediye/7.E-Turkiye%20Projesi%20ve%20Uygulamalar.pdf) , (22.01.2010)

ERDOĞAN, Melih “Denetim”, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara:2000

ERGİNAY, Akif, “Kamu Maliyesi”, Çağ Matbaası, Ankara:1982

ERGÜVEN, Atılay “Reformlar, Yolsuzluklar ve Denetim”, Mali Kılavuz
Dergisi, Sayı: 30, Ekim-Aralık 2005

EROL, Ahmet “Finansal Kurumların Denetimi ve Vergilendirilmesi” Yaklaşım
Yayınları, Ankara:2000

- ERÜZ Ertan, “Yeni Mali Yönetim Yapısında Performans Esaslı Bütçeleme” 20. Türkiye Maliye Sempozyumu: Türkiye’de Yeniden Yapılanma, Pamukkale Üni. İİBF, Yayın No: 1, Ağustos 2005
- GENÇ, Kazım “Say2000i”,
http://www.demud.org.tr/duyurular/say2000i_Tanitim.pdf ,
(22.01.2010)
- GERÇEK, Adnan, ”Gelir İdaresinde E-devlet Uygulamaları ve Değerlendirilmesi”, (Editör:Nihat Edizdoğan “Güncel Mali Konular”) Dora Yayıncılık, Bursa, 2009
- GÜNERDEM, Deniz Ezgi “AB Aday Ülkelerinin Kullanımı İçin Kamu Harcama Kontrol Sistemi “İngiltere Örneği), Bütçe Dünyası Dergisi, İlkbahar 2004, Sayı: 18
- GÜREDİN Ersin, “Denetim”, Beta Yayınları, İstanbul:1994
- GÜRKAN, Nazmi Zarifi “İç Denetim, Maliye Bütçe Kontrolörleri Derneği”, Araştırma, İnceleme Dizisi:2005/2, Haziran 2005, Ankara
- GÜVEN, Sami, “1950'li Yıllarda Türk Ekonomisi Üzerine Amerikan Kalkınma Reçeteleri / Hilts Raporu / Thornburg Raporu / Barker Raporu” Ezgi Kitabevi Bursa, 1998
- HAMZAÇELEBİ, M. Akif, “Gelirler Genel Müdürlüğü Bilgi İşlem Projeleri”
<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/58MaliCozum/05%20-%2058%20M.%20AK%DDF%20HAMZA%C7EB%DD.doc> ,
(22.01.2010)
- İLBAŞ A. Kadir, Atilla-İnan, Vural-Şahbenderoğlu, “Açıklamalı – Gerekçeli Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu” Ankara: Kendi yayını, 2006

- İLKER Mustafa, Orhan-Mataracı , “Takbis-Tapu Ve Kadastro Bilgi Sistemi”
http://www.harita.selcuk.edu.tr/arsiv/semp_pdf/540_549.pdf ,
(12.01.2010)
- İNCE, Murat “Elektronik Devlet: Kamu Hizmetlerinin Sunulmasında Yeni İmkanlar”,
<http://ekutup.dpt.gov.tr/bilisim/incem/e-devlet.pdf> ,
(02.01.2010)
- İSTEMİHAN M.Fatih, “Türkiye Ekonomisinin 1946-1953 Döneminde Uluslararası Ekonomiye Farklı Bir Eklemlenme Denemesi”,
http://www.akademiktisat.net/calisma/tr_iktisat_genel/1946_1953_tr_ekonomi_fihan.htm#_ednref55 (13.01.2010)
- KARA, Bülent “Türkiye’de Personel Reformu Çalışmalarının Altyapısı” C.Ü. Sosyal Bilimler Dergisi, Aralık 2006 Cilt: 30 No:2
- KARAARSLAN, Erkan “Kamu Yönetiminde Yaşanan Son Gelişmelere Toplu Bir Bakış”, Mali Kılavuz Dergisi,Sayı: 25, Temmuz-Eylül 2004
- KARAASLAN, Erkan “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Çerçevesinde Harcama Reformu,
- KARAASLAN, Erkan “Güncel Mali Sorunlar” , Mukder, Ankara:2006
- KARAKUŞ, Ali “E-Tahsilat Nedir?” <http://muhasebeturk.org/ecopedia/387-e/11025-etahsilat-nedir-ne-demek-tanimi-anlami.html> , (22.01.2010)
- KAYA, H.Abdullah, “İç Denetim”, 20.Türkiye Maliye Sempozyumu, Pamukkale Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü Yayın No:1, Ağustos 2005
- KEPENKÇİ, Celal ”Bağımsız Denetim” ,Avcıol Basım, İstanbul:1994
- KILIÇDAROĞLU, Kemal,” Yaygın Vergi Denetimi ve Karşılaşılan Sorunlar” ,
http://www.kemalkilicdaroglu.com/index.php?option=com_content&view=article&id=250&catid=29&Itemid=41 , (17.08.2009)

- KIRBAŞ, Sadık, “Vergi Hukuku” Siyasal Kitabevi, Ankara:2000
- KOCABAL Ahmet, “Polnet Ve Emniyet Bilgi Sistemi”,
<http://www.caginpolicisi.com.tr/26/16-17-18-19.htm> , (07.01.2010)
- MEŞHUR, Yusuf “Tapu Ve Kadastro Bilgi Sistemi” ,
http://www.hkmo.org.tr/resimler/ekler/0afd3a37cca05ef_ek.doc
(12.01.2010)
- NADAROĞLU, Halil, “Kamu Maliyesi Teorisi” Sermet Matbaası,
İstanbul:1978
- ORHANER, Emine, “Kamu Maliyesi”, Gazi Kitabevi, Ankara:2000
- OZANSOY Ahmet, Denetim Terörü Nedir?, Yaklaşım Dergisi, Ekim:2003
- ÖZ, Ersan, Karakurt Bilal,“Türk Gelir İdaresinde Yeniden Yapılanma ve Gelinek Nokta” Finans Politik & Ekonomik Yorumlar 2007 Cilt: 44 Sayı:510
- ÖZCİVELEK, Rukiye,“Dünyada ve Türkiye’de Elektronik Devlet Tartışmaları”
http://www.uzay.tubitak.gov.tr/tubitakUzay/yayinlar/ict_euasla_2003_bld_R_Ozcivelek.pdf , (11.01.2010)
- ÖZDEMİR,Ufuk ,“Ötv Nedir? Muhasebe Uygulaması”,
<http://www.muhasetr.com/yazarlarimiz/ufuk/009/> , (04.09.2009)
- ÖZER, Mevlüt “Denetim”, Özkan Matbaacılık, Ankara:1997
- ÖZKAN, Gülgün, Erdi-Ali, Durduran-Savaş, Gülgün, “Türkiye’de Coğrafi Bilgi Sistemi Çalışmalarında Kurumsal Politikalar Ve Bir Öneri”,
<http://cbs2004.fatih.edu.tr/download/file502.pdf> , (22.01.2010)
- ÖZTAŞ, Mustafa, “Merkezi Nüfus İdare Sistemi”
http://edem.egovshare2009.org/presentations/egovshare2009_11_12_2009/CC1/egovshare2009_moztas.pdf , (16.01.2010)

PEHLİVAN, Osman “Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 62, Ekim 1986

SALTIK, Nihal, “İç Kontrol Standartları”, Bütçe Dünyası, Sayı:26, 2007

SARAÇ, Osman, “Vergi İncelemesi -1”, Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, Sayı:434, Şubat:2005

SARAÇOĞLU, Süleyman, “Ayın Konuğu Söyleşisi”,
http://mezun.anadolu.edu.tr/ayinkonugu/suleyman_saracoglu.php ,
(22.01.2010)

SARISARAY, Pınar “Çağımızın Büyük Keşfi Veri Ambarı” http://e-learning.bahcesehir.edu.tr/coursecontent/SE2101%20DBMS/dbms_ol_d/Veri%20Ambar%C4%B1%20ve%20OLAP.ppt , (22.01.2010)

SAYAR, Nihad, “Kamu Maliyesi” Sermet Matbaası, İstanbul:1975

SELÇUK, M. Rıdvan, Türk Vergi Sistemi Ve Reform İhtiyacı,
<http://www.vavek.org.tr/download%5Cfaaliyet5.doc> , (16.01.2010)

ŞEKER Nezh, “Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi” Beta Yayınları, İstanbul:1994

ŞEN, Selim, “Hatalı ve Hileli İşlemlerin Tespiti İçin Denetim Teknikleri, Yaklaşım Yayınları, Ankara:2003

ŞENYÜZ, Doğan, “ Türk Vergi Sistemi” Ezgi Kitabevi, Bursa:2003

TEKELİ, İlhan, Selim-İlkin, “*Savaş Sonrası Ortamında 1947 Türkiye İktisadi Kalkınma Planı*”, ODTÜ Yayınları, Ankara:1981

TETİK, Erol “Takbis Ve Geleceğin Taşınmaz Mal Yönetimi”
<http://www.hgk.mil.tr/bhikpk/bildiriler/ETetik.doc> (12.01.2010)

- TEZEL, Yahya S. “Cumhuriyet Döneminin İktisadi Tarihi (1923-1950)”, Tarih Vakfı Yurt Yayınları, İstanbul, 2002
- TOKATLIOĞLU, Mircan Yıldız “Avrupa Birliğinde Maliye Politikası ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme” Bursa: Alfa Kitabevi, 2004
- TOSUN, Hikmet, A.-Uğur-Cebeci, “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu” Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, 2006
- TUNCER, Selahattin, “Gelir İdaresi Başkanlığı” Yaklaşım Dergisi, Sayı:152, Ağustos:2005
- TURAN, Salih “Vergi Teorisi”, Fakülteler Matbaası, İstanbul:1977
- TÜRKER, Masum, Recep-PEKDEMİR, “Uluslararası Denetim Standartları, Türkiye Uygulaması ve Beklentiler”
http://www.semor.com.tr/misc/muhasebe/turker-pekdemir_bildiri.html, (05.09.09)
- UÇKAN, Özgür “E-devlet, E-demokrasi ve E-yönetişim Modeli: Bir İlkesel Öncelik Olarak Bilgiye Erişim Özgürlüğü”
http://www.stradigma.com/turkce/haziran2003/06_2003_09.pdf, (22.01.2010)
- ULUATAM, Özhan “Kamu Maliyesi” Ankara:Savaş Yayınları, 1991
- ULUSOY, Mehmet Akif, “Kayıtdışı Ekonomi ile Mücadelede Hesap Uzmanları Kurulu” Vergi Dünyası Dergisi, Haziran:2005
- WHITE, B.Frank, “Türkiye’de Vergi İdaresi Konusunda White Heyetinin Raporu”, Ankara, 1963
- YANIK, Levent “Değişimin Rotası E-Türkiye”
<http://www.teknoturk.org/docking/yazilar/tt000087-yazi.htm>, (22.01.2010)

- YILDIRIM, Hasan Hüseyin, "Avrupa Birliği ve E-Sağlık",
http://www.absaglik.net/AB_ESaglik_HHYildirim.pdf , (22.01.2010)
- YILMAZCAN, Dilek "Mali Saydamlık Kavramı", İstanbul: 2005,
www.nku.edu.tr/spk/DPT20belge/sp_seminer_05_2_yilmazcan.pdf
(17.03.2008)
- YURT, Nihat "E-Dönüşüm Türkiye Projesi E-Sağlık Faaliyetleri X. İcra Kurulu
Toplantısı",
http://bilgitoplumu.gov.tr/Documents/1/Icra_Kurulu/041119_IK9.ToplantisiE-SaglikEylemleri.pdf , (22.01.2010)
- YÜCEL, Bilal "Maliye Teftiş Kurulunun Kapatılması Doğru Mu?, Referans
Gazetesi, (12.05.2008)

İnternet Kaynakları

Anadolu Ajansı, “Vedop-3 ne sağlayacak?”

<http://www.memurlar.net/haber/139259> , Erişim Tarihi:22.01.2010

Denetim Çalışmalarının Ölçülebilir Sonuçlarının Değerlendirilmesi,

<http://www.huk.gov.tr/kurumsal.asp?id=5> , (10.01.2010)

Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı “E-Dönüşüm Türkiye Projesi Kısa Dönem Eylem Planı”,

http://www.bilgitoplumu.gov.tr/Documents/1/Yayinlar/040900_KDEPKitapcik.pdf , (22.01.2010)

DPT (2000), VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı: Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu, DPT Yayınları, Ankara

Gelir İdaresi Başkanlığı, “Kısa Mesaj Bilgilendirme Servisi”

<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/kmbs/index.html> , (22.01.2010)

Gelir İdaresi Başkanlığı, “Mükellef Hizmetleri Merkezi”,

<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1218> , (22.01.2010)

Gelirler Genel Müdürlüğü “2003 Faaliyet Raporu”,

<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2003/UygBlgIslemFaal.doc> , (09.09.2009)

Gelirler Kontrolörlerinin Misyonu, Görevleri ve Yetkileri,

<http://www.gkd.org.tr/gelkont.asp> , (19.11.2009)

Gelirler Kontrolörlüğü Mesleğinin Kuruluş Amacı Ve Tarihçesi,

<http://www.gkd.org.tr/gelkont.asp?ss=11> , (19.09.2009)

Genbilim Editorial, “E-devlet nedir?”

<http://www.genbilim.com/content/view/6623/91/> , (22.01.2010)

Gümrük Müsteşarlığı, “Gimop-2” [http://www.gumruk.gov.tr/tr-](http://www.gumruk.gov.tr/tr-TR/egumruk/Sayfalar/gimop2.aspx)

[TR/egumruk/Sayfalar/gimop2.aspx](http://www.gumruk.gov.tr/tr-TR/egumruk/Sayfalar/gimop2.aspx) , (22.01.2010)

Gümrük Vergisi, http://tr.wikipedia.org/wiki/G%C3%BCmr%C3%BCk_vergisi,

(11.08.2009)

“Harç Gelirleri” http://www.ekodialog.com/kamu_maliyesi/harc_gelirleri.html

(16.05.2009)

Hesap Uzmanları Kurulu İlke ve Standartları,

<http://www.huk.gov.tr/kurumsal.asp?id=17> , (22.10.09)

İl Envanteri Sisteminin Geliştirilmesi ve Karar Destek Sistemi “İlemod

Projesinin Dayanağı”

http://g222.uekae.tubitak.gov.tr/ilemod/?page_id=130 , (03.01.2010)

İstanbul Barosu “Uyap Eğitim Kitapçığı”

<http://www.istanbulbarosu.org.tr/uegitim/uek.pdf> , (21.12.2009)

Kesin Hesap ve Parlamento Denetimi”, Mali Hukuk Dergisi, Sayı:24, Nisan-

Haziran 2004

Maliye Bakanlığı Kuruluş ve Çalışmaları Hakkında Rapor, Çev.Haluk Demirtaş,

Ankara, Damga Matbaası,1952.

Maliye Bakanlığı, “Denetimin İşlevi”, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü,

<http://www.bumko.gov.tr>

[/upload/IcDenetim/Dokumanlar/Denislev.htm](http://www.bumko.gov.tr/upload/IcDenetim/Dokumanlar/Denislev.htm), (25.03.2009)

Maliye Teftiş Kurulu Görev Standartları, <http://www.mtk.gov.tr/> , (04.01.2010)

Maliye Teftiş Kurulu 2008 Yılı Faaliyet Raporu, <http://www.mtk.gov.tr/> ,

(04.01.2010)

Milli Eğitim Bakanlığı “E-Okul Projesinin Değerlendirilmesi”,

<http://www.epractice.eu/files/documents/cases/1971-1182172600.pdf> ,
(22.01.2010)

Muhasebat Genel Müdürlüğü,”Say2000i Nedir?”

http://www.muhasibat.gov.tr/say2000/say2000_1.php , (22.01.2010)

Sayıştay 145. Yıl Broşürü http://www.sayistay.gov.tr/tc/145_Yil_Brosur_TR.pdf

Türk Tabipleri Birliği Uzmanlık Dernekleri Eşgüdüm Kurulu “E-Sağlık Çalışma Grubu Sonuç Raporu”

<http://www.ttb.org.tr/udek/XVTUEK/sunu/eSAGLIK.ppt> ,
(22.01.2010)

Türkiye Bankalar Birliği Bankacılık ve Araştırma Grubu, Şeffaflık ve

Sorumluluk, Uluslar arası Mali Krizler, Mali Sistemlerin Güçlendirilmesi Konularında Çalışma Grubu Raporları, Derleme Çalışması, Kasım 1999,

<http://www.tbb.org.tr/turkce/arastirmalar/seffas.doc> , (13.03.2008)

Türkiye Bilişim Şurası”E-devlet Çalışma Raporu”,

<http://bilisimsurasi.org.tr/cg/rapor/edevlet.zip> , (14.01.2010)

Ulusal Yargı Ağı Projesi, “UYAP Tanımı”

<http://www.uyap.gov.tr/genelbilgi/genel.html> , (21.12.2009)

Uluslararası Teftiş Sistem ve Standartları İle Ülke Uygulamaları

www.kamuyonetimi.org/ktml2/files/uploads/pdf/uluslararasıteftis.pdf
(23.08.2009)

Vergi Denetmeni, [http://www.meslekrehberi.org/meslek-tanitimleri/vergi-](http://www.meslekrehberi.org/meslek-tanitimleri/vergi-denetmeni.html)

[denetmeni.html](http://www.meslekrehberi.org/meslek-tanitimleri/vergi-denetmeni.html) , (16.09.2009)

“Vergi İletişim Merkezi İkinci Kuruluş Yılına Kutladı.”

<http://www.kmarasvdb.gov.tr/v2/vergi-iletisim-merkezi-vimer-444-0-189-ikinci-kurulus-yilini-kutladi.html> , Erişim Tarihi:22.01.2010

Yüksek Denetimin Sınıflandırılması

http://www.ydk.gov.tr/yukse_denetim.htm#TÜRKiYEDE_YÜKSEK_DENETİM , (07.08.09)

Yararlanılan Kanun, Genelge Ve Yönetmelikler

1050 Sayılı Muhasebe-İ Umumiye Kanunu

178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun
Hükmünde Kararname

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu

2006/10654 İç Denetçilerin Çalışma Usul Ve Esaslarına İlişkin Yönetmelik

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

233 Sayılı Kamu İdari Teşebbüsleri Hakkındaki Kanun Hükmünde Kararname

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

3577 Sayılı İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi Hakkındaki Kanun

488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu

5345 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun

5452 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

5602 Sayılı Şans Oyunları Kanunu

6326 Sayılı Petrol Kanunu

6802 Sayılı Gider Vergisi Kanunu

7338 Sayılı Veraset Ve İntikal Vergisi Kanunu

İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında
Yönetmelik “Madde:6”

EKLER

(I) SAYILI CETVEL (Değişik: 22/12/2005-5436/12 md.)

GENEL BÜTÇE KAPSAMINDAKİ KAMU İDARELERİ

- 1) Türkiye Büyük Millet Meclisi
- 2) Cumhurbaşkanlığı
- 3) Başbakanlık
- 4) Anayasa Mahkemesi
- 5) Yargıtay
- 6) Danıştay
- 7) Sayıştay
- 8) Adalet Bakanlığı
- 9) Millî Savunma Bakanlığı
- 10) İçişleri Bakanlığı
- 11) Dışişleri Bakanlığı
- 12) Maliye Bakanlığı
- 13) Millî Eğitim Bakanlığı
- 14) Bayındırlık ve İskân Bakanlığı
- 15) Sağlık Bakanlığı
- 16) Ulaştırma Bakanlığı
- 17) Tarım ve Köyişleri Bakanlığı
- 18) Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı
- 19) Sanayi ve Ticaret Bakanlığı
- 20) Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı
- 21) Kültür ve Turizm Bakanlığı
- 22) Çevre ve Orman Bakanlığı
- 23) Millî Güvenlik Kurulu Genel Sekreterliği
- 24) Millî İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığı
- 25) Jandarma Genel Komutanlığı
- 26) Sahil Güvenlik Komutanlığı
- 27) Emniyet Genel Müdürlüğü
- 28) Diyanet İşleri Başkanlığı
- 29) Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı
- 30) Hazine Müsteşarlığı
- 31) Dış Ticaret Müsteşarlığı
- 32) Gümrük Müsteşarlığı
- 33) Denizcilik Müsteşarlığı
- 34) Avrupa Birliği Genel Sekreterliği
- 35) Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu

- 36) Devlet Personel Başkanlığı
- 37) Özürlüler İdaresi Başkanlığı
- 38) Türkiye İstatistik Kurumu
- 39) Gelir İdaresi Başkanlığı
- 40) Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü
- 41) Karayolları Genel Müdürlüğü
- 42) Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü
- 43) Devlet Meteoroloji İşleri Genel Müdürlüğü
- 44) Tarım Reformu Genel Müdürlüğü
- 45) Petrol İşleri Genel Müdürlüğü
- 46) Basın-Yayın ve Enformasyon Genel Müdürlüğü
- 47) Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Genel Müdürlüğü
- 48) Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Genel Müdürlüğü
- 49) Aile ve Sosyal Araştırmalar Genel Müdürlüğü
- 50) Kadının Statüsü Genel Müdürlüğü

(II)SAYILI CETVEL

(Değişik: 22/12/2005-5436/12 md.)

ÖZEL BÜTÇELİ İDARELER

**A) YÜKSEKÖĞRETİM KURULU, ÜNİVERSİTELER VE YÜKSEK
TEKNOLOJİ ENSTİTÜLERİ**

- 1) Yükseköğretim Kurulu
- 2) Öğrenci Seçme ve Yerleştirme Merkezi
- 3) İstanbul Üniversitesi
- 4) İstanbul Teknik Üniversitesi
- 5) Ankara Üniversitesi
- 6) Karadeniz Teknik Üniversitesi
- 7) Ege Üniversitesi
- 8) Atatürk Üniversitesi
- 9) Orta Doğu Teknik Üniversitesi
- 10) Hacettepe Üniversitesi
- 11) Boğaziçi Üniversitesi
- 12) Dicle Üniversitesi
- 13) Çukurova Üniversitesi
- 14) Anadolu Üniversitesi
- 15) Cumhuriyet Üniversitesi
- 16) İnönü Üniversitesi
- 17) Fırat Üniversitesi
- 18) Ondokuz Mayıs Üniversitesi
- 19) Selçuk Üniversitesi
- 20) Uludağ Üniversitesi
- 21) Erciyes Üniversitesi
- 22) Akdeniz Üniversitesi
- 23) Dokuz Eylül Üniversitesi
- 24) Gazi Üniversitesi
- 25) Marmara Üniversitesi
- 26) Mimar Sinan Güzel Sanatlar Üniversitesi
- 27) Trakya Üniversitesi
- 28) Yıldız Teknik Üniversitesi
- 29) Yüzüncü Yıl Üniversitesi
- 30) Gaziantep Üniversitesi
- 31) Abant İzzet Baysal Üniversitesi
- 32) Adnan Menderes Üniversitesi
- 33) Afyon Kocatepe Üniversitesi
- 34) Balıkesir Üniversitesi
- 35) Celal Bayar Üniversitesi
- 36) Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi

- 37) Dumlupınar Üniversitesi
- 38) Gaziosmanpaşa Üniversitesi
- 39) Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü
- 40) Harran Üniversitesi
- 41) İzmir Yüksek Teknoloji Enstitüsü
- 42) Kafkas Üniversitesi
- 43) Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi
- 44) Kırıkkale Üniversitesi
- 45) Kocaeli Üniversitesi
- 46) Mersin Üniversitesi
- 47) Muğla Üniversitesi
- 48) Mustafa Kemal Üniversitesi
- 49) Niğde Üniversitesi
- 50) Pamukkale Üniversitesi
- 51) Sakarya Üniversitesi
- 52) Süleyman Demirel Üniversitesi
- 53) Zonguldak Karaelmas Üniversitesi
- 54) Eskişehir Osmangazi Üniversitesi
- 55) Galatasaray Üniversitesi
- 56) (Ek: 1/3/2006-5467/5 md.) Ahi Evran Üniversitesi
- 57) (Ek: 1/3/2006-5467/5 md.) Kastamonu Üniversitesi
- 58) (Ek: 1/3/2006-5467/5 md.) Düzce Üniversitesi
- 59) (Ek: 1/3/2006-5467/5 md.) Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi
- 60) (Ek: 1/3/2006-5467/5 md.) Uşak Üniversitesi
- 61) (Ek: 1/3/2006-5467/5 md.) Rize Üniversitesi
- 62) (Ek: 1/3/2006-5467/5 md.) Namık Kemal Üniversitesi
- 63) (Ek: 1/3/2006-5467/5 md.) Erzincan Üniversitesi
- 64) (Ek: 1/3/2006-5467/5 md.) Aksaray Üniversitesi
- 65) (Ek: 1/3/2006-5467/5 md.) Giresun Üniversitesi
- 66) (Ek: 1/3/2006-5467/5 md.) Hitit Üniversitesi
- 67) (Ek: 1/3/2006-5467/5 md.) Bozok Üniversitesi
- 68) (Ek: 1/3/2006-5467/5 md.) Adıyaman Üniversitesi
- 69) (Ek: 1/3/2006-5467/5 md.) Ordu Üniversitesi
- 70) (Ek: 1/3/2006-5467/5 md.) Amasya Üniversitesi
- 71) (Ek: 17/5/2007-5662/9 md.) Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi
- 72) (Ek: 17/5/2007-5662/9 md.) Ağrı Dağı Üniversitesi
- 73) (Ek: 17/5/2007-5662/9 md.) Sinop Üniversitesi
- 74) (Ek: 17/5/2007-5662/9 md.) Siirt Üniversitesi
- 75) (Ek: 17/5/2007-5662/9 md.) Nevşehir Üniversitesi
- 76) (Ek: 17/5/2007-5662/9 md.) Karabük Üniversitesi
- 77) (Ek: 17/5/2007-5662/9 md.) Kilis 7 Aralık Üniversitesi
- 78) (Ek: 17/5/2007-5662/9 md.) Çankırı Karatekin Üniversitesi
- 79) (Ek: 17/5/2007-5662/9 md.) Artvin Çoruh Üniversitesi
- 80) (Ek: 17/5/2007-5662/9 md.) Bilecik Üniversitesi
- 81) (Ek: 17/5/2007-5662/9 md.) Bitlis Eren Üniversitesi
- 82) (Ek: 17/5/2007-5662/9 md.) Kırklareli Üniversitesi

- 83) (Ek: 17/5/2007-5662/9 md.) Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi
- 84) (Ek: 17/5/2007-5662/9 md.) Bingöl Üniversitesi
- 85) (Ek: 17/5/2007-5662/9 md.) Muş Alparslan Üniversitesi
- 86) (Ek: 17/5/2007-5662/9 md.) Mardin Artuklu Üniversitesi
- 87) (Ek: 17/5/2007-5662/9 md.) Batman Üniversitesi
- 88) (Ek: 22/5/2008-5765/3 md.) Ardahan Üniversitesi
- 89) (Ek: 22/5/2008-5765/3 md.) Bartın Üniversitesi
- 90) (Ek: 22/5/2008-5765/3 md.) Bayburt Üniversitesi
- 91) (Ek: 22/5/2008-5765/3 md.) Gümüşhane Üniversitesi
- 92) (Ek: 22/5/2008-5765/3 md.) Hakkari Üniversitesi
- 93) (Ek: 22/5/2008-5765/3 md.) Iğdır Üniversitesi
- 94) (Ek: 22/5/2008-5765/3 md.) Şırnak Üniversitesi
- 95) (Ek: 22/5/2008-5765/3 md.) Tunceli Üniversitesi
- 96) (Ek: 22/5/2008-5765/3 md.) Yalova Üniversitesi

B) ÖZEL BÜTÇELİ DİĞER İDARELER

- 1) Savunma Sanayi Müsteşarlığı
- 2) Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu
- 3) Türkiye ve Orta-Doğu Amme İdaresi Enstitüsü
- 4) Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu
- 5) Türkiye Bilimler Akademisi
- 6) Türkiye Adalet Akademisi
- 7) Yükseköğrenim Kredi ve Yurtlar Kurumu
- 8) Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü
- 9) Devlet Tiyatroları Genel Müdürlüğü
- 10) Devlet Opera ve Balesi Genel Müdürlüğü
- 11) Vakıflar Genel Müdürlüğü
- 12) Orman Genel Müdürlüğü
- 13) Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğü
- 14) Elektrik İşleri Etüd İdaresi Genel Müdürlüğü
- 15) Maden Tetkik ve Arama Genel Müdürlüğü
- 16) Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü
- 17) Türk Akreditasyon Kurumu

- 18) Türk Standartları Enstitüsü
- 19) Millî Prodüktivite Merkezi
- 20) Türk Patent Enstitüsü
- 21) Ulusal Bor Araştırma Enstitüsü
- 22) Türkiye Atom Enerjisi Kurumu
- 23) Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı
- 24) İhracatı Geliştirme Etüt Merkezi
- 25) Türk İşbirliği ve Kalkınma İdaresi Başkanlığı
- 26) Özel Çevre Koruma Kurumu Başkanlığı
- 27) GAP Bölge Kalkınma İdaresi
- 28) Özelleştirme İdaresi Başkanlığı
- 29) Kamu Denetçiliği Kurumu
- 30) Ceza ve İnfaz Kurumları ile Tutukevleri İş Yurtları Kurumu
- 31) Mesleki Yeterlilik Kurumu

(III) SAYILI CETVEL

(Değişik: 22/12/2005-5436/12 md.)

DÜZENLEYİCİ VE DENETLEYİCİ KURUMLAR

- 1) Radyo ve Televizyon Üst Kurulu
- 2) Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu
- 3) Sermaye Piyasası Kurulu
- 4) Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
- 5) Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
- 6) Kamu İhale Kurumu
- 7) Rekabet Kurumu
- 8) Tütün ve Alkol Piyasası Düzenleme Kurumu

ÖZGEÇMİŞ

Doğum Yeri ve Yılı : Urfa 1983

Öğr.Gördüğü Kurumlar :

	Başlama Yılı	Bitirme Yılı	Kurum Adı
Lise	: 1994	2001	Şükrü Şankaya Anadolu Lisesi
Lisans	: 2002	2006	Uludağ Üniversitesi
Yüksek Lisans	: 2006	2010	Uludağ Üniversitesi
Doktora	:		
Medeni Durum	:	Bekar	
Bildiği Yabancı Diller ve Düzeyi:	İngilizce (İyi)		
Çalıştığı Kurum (lar)	Başlama ve Ayrılma Tarihleri	Çalışılan Kurumun Adı	
	1. -----		
	...		
Yurtdışı Görevleri	:	-----	
Kullandığı Burslar	:	-----	
Aldığı Ödüller	:	-----	
Üye Olduğu Bilimsel ve Meslekî Topluluklar	:	-----	
Editör veya Yayın Kurulu Üyelikleri	:	-----	
Yurt İçi ve Yurt Dışında katıldığı Projeler	:	-----	
Katıldığı Yurt İçi ve Yurt Dışı Bilimsel Toplantılar:	-----		
Yayımlanan Çalışmalar	:		
Diğer	:		

Tarih-İmza
Adı Soyadı