

Makaleler

TÜRKİYE'DE KAMU DENETİMİ VE KAMU DENETÇİLERİNE GENEL BAKIŞ

Başak ATAMAN¹

ÖZET

Bu çalışmada kamu denetiminin Türkiye'deki durumu incelenmektedir. Öncelikle denetim kavramı (bağımsız denetim, iç denetim ve kamu denetimi) anlatıldıktan sonra, kamu denetim kurumları ve denetçileri üzerinde durulmaktadır. Burada, kamu denetim kurumları üç ana başlık altında incelenmektedir. Bunlar; Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu ve Gelir İdaresi Başkanlığı'dır. Çalışmada, bu kurumlarla ilgili bilgi verildikten sonra, bu kurumlarda çalışanların hangi aşamalardan geçerek kamu denetçisi oldukları incelenmektedir.

Anahtar Kelimeler: Denetim, Kamu Denetimi, Kamu Denetçileri, Türkiye.

Abstract

This paper aims to search public auditing in Turkey. Firstly, auditing (independent auditing, internal auditing and public auditing) then public auditing organizations and public auditors are illustrated. Here, public auditing organizations are divided into three groups. They are The Inspection Board of Finance, The Tax Inspec-

¹ Prof. Dr., Marmara Üniversitesi – İ.İ.B.F., İşletme Bölümü, Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı - bataman@marmara.edu.tr

tors Board and Revenue Administration. In this paper these organizations and how the auditors working at these organizations become public auditors are explained.

Key Words: Auditing, Public Accounting, Public Auditors, Turkey.

1. Giriş

Bu çalışmada, kamu denetiminin Türkiye'deki durumu incelenecek, belli başlı kamu denetim kurumlarına ve bu kurumların denetçi istihdamı hususlarına yer verilecektir.

En basit tanımıyla, mevcut durumu ortaya koymak ve olması gerekenle karşılaştırmak olan denetim, günümüzde artan bir ivme ile önem kazanmaktadır. Kuşkusuz, bu durumun en önemli sebebi, dünyada muhasebe ve denetim alanında ortaya çıkan skandallar ve bunun sonuçları olarak değerlendirilebileceğimiz ekonomik krizlerdir.

Denetim alanındaki eksiklikler yolsuzluklara, yolsuzluklar vergi ziyalarına ve büyük ekonomik krizlere yol açmaktadır.

Bu konuda TÜDESK (Türkiye Denetim Standartları Kurulu) tarafından üzerinde çalışılmakta olan Denetim Standartları ve TMSK (Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu) tarafından yayınlanan Türkiye Muhasebe Standartları bu amaca hizmet etmektedir ve etmeye de devam edecektir.

Muhasebede ve denetimde tekdüzene gitmenin kuşkusuz en önemli sonucu da bu konuda görev yapacak uzman muhasebe ve denetim elemanı ihtiyacıdır.

Şimdi bu perspektifle Türkiye'de gerçekleştirilen denetim faaliyetlerini bir mercek altına alalım.

Türkiye'de 1987 yılına kadar finansal tabloların hazırlanması ve denetiminin Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Mevzuatı hükümleri çerçevesinde yürütüldüğü görülmektedir.

1987 yılında bankaların bağımsız denetim zorunluluğu ile başlayan bağımsız denetim faaliyetlerini, Sermaye Piyasası Kurulu'nun yayınladığı bağımsız denetim esasları ve kuruluşlarına ilişkin tebliğle getirilen düzenlemeler ve 1989 yılında yayınlanan Serbest

Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, yönetmelik ve tebliğler izlemektedir.

Türkiye’de kamu denetimine bakıldığında ise kamu denetiminin ağırlıklı olarak Tanzimat Dönemi’nde göze çarptığı ve bu dönemde denetimin kuramsal çerçevesinin oluşturulmaya başlandığı görülmektedir. Söz konusu dönemde oluşturulan Meclis-i Muhasebe, Divan-ı Muhasebat gibi kurumlar, Muhasebat Genel Müdürlüğü, Sayıştay gibi adlarla bugünlere gelmişlerdir (Ataman, 2000: 5).

Türkiye’de kamu denetimi alanındaki gelişmelerden bahsederken kuşkusuz 2003 yılında mevzuata eklenen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunundan bahsetmek gerekmektedir.

Denetimi amaçlarına göre kamu denetimi, bağımsız denetim ve iç denetim olarak ayırırsak bu denetim faaliyetlerini birbirinden ayıran temel özellikler üzerinde durmak gerekmektedir.

Buna göre, kamu denetimi, görev yetkilerini yasalardan alan ve kamu adına, kamu ihtiyaçlarına cevap vermek üzere denetim yapan kişilerce gerçekleştirilen mali tablo, uygunluk ve faaliyet denetimlerini ifade etmektedir (Ataman, 2000: 11).

Bağımsız denetim ise, serbest meslek sürdüren, kendi adına çalışan veya bir denetim şirketinin ortağı olan, denetimini yaptıkları işletmeyle işçi-işveren ilişkisi olmayan denetçilerin, işletmenin talebiyle ve bir denetim sözleşmesi çerçevesinde, işletmelerin mali tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk derecesini belirlemek amacıyla yaptıkları bir denetim faaliyetidir (Ataman, 2000: 11).

İç denetim, bir işletmenin sürekli çalışanı olarak organizasyon yapısı içerisinde denetim çalışmalarını yürüten kişilerin yaptıkları denetim faaliyetidir (Bozkurt, 2006: 33).

2. Kamu Denetim Kurumları ve Denetçileri

Bu çalışmada daha önce de ifade edildiği gibi Kamu Denetimine, belli başlı kamu denetim kurumlarına ve bu kurumların denetçi istihdamı hususlarına yer verilecektir.

Bugün, Türkiye’de gerek örgütsel yapıları, işlevleri ve büyüklükleri, gerekse denetim alanları açısından birbirinden farklılık gösteren birçok denetim kurumu mevcuttur.

Kamu Denetim Kurumları içerisinde üzerinde duracağımız kurum ve denetçileri, Maliye Bakanlığı bünyesinde örgütlenen,

- Maliye Teftiş Kurulu
- Hesap Uzmanları Kurulu
- Gelir İdaresi Başkanlığı’dır.

2.1. Maliye Teftiş Kurulu

Maliye Bakanlığı’nın en üst denetim organıdır ve en eski olanıdır. 1879 yılında kurulmuştur. Maliye Teftiş Kurulu’nun teftiş ve denetleme yetkisi genel bütçeden, TBMM’den başlayarak, merkezi hükümet dışındaki mahalli idareler bütçesine kadar uzanmaktadır (<http://www.mtk.gov.tr>).

Kurulun merkezi Ankara’dadır. Ayrıca İstanbul ve İzmir’de sürekli çalışma merkezleri bulunmaktadır. Maliye Müfettişleri ve Müfettiş Yardımcıları, bu merkezlerde yaptıkları çalışmaların yanı sıra, yaz aylarında diğer bölgelerde ‘turne’ adı verilen çalışmalar yapmaktadırlar (<http://www.mtk.gov.tr>).

Bu mesleğe müfettiş yardımcısı olarak girilmektedir. Maliye Müfettiş Yardımcılığı’na atanmak için Müfettiş Yardımcılığı giriş sınavını kazanmak şarttır. Giriş sınavlarının açılış tarihleri, sınavın yapılacağı yerler, sınava davet ve ilan ile ilgili hususlar bakanlıkça belirlenir. Sınava başvuru şartları arasında, öncelikle en az 4 yıllık lisans eğitimi veren Siyasal Bilgiler, Hukuk, İktisat, İşletme, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültelerinde veya bunların denkliği yetkili makamlarca kabul edilen yurtiçi ve yurtdışı öğrenim kurumlarından birisini bitirmiş olmak ve Kamu Görevlerine İlk Defa Atanacaklar için Yapılacak Sınavlar Hakkında Genel Yönetmelik gereği yapılacak Kamu Personeli Seçme Sınavı’ndan (KPSS) yeterli puanı almış olmak yer almaktadır (<http://www.mtk.gov.tr>).

Yazılı ve sözlü olmak üzere iki aşamalı olan sınavda sınav konuları da maliye, hukuk ve muhasebedir. Maliye Müfettiş Yardımcılığı giriş sınavının yazılısı Ankara, İstanbul ve İzmir’de, sözlüsü Ankara’da yapılmaktadır (<http://www.mtk.gov.tr>).

Müfettiş Yardımcıları üç yıllık yardımcılık döneminden sonra yeterlik sınavına tabi tutulurlar. 1908’den bu yana 557 kişi Maliye Müfettişi unvanı kazanmış olup, halen 109 kişi görev yapmaktadır (<http://www.mtk.gov.tr>).

2.2. Hesap Uzmanları Kurulu

Gene Maliye Bakanlığı’na bağlı, Hesap Uzmanları Kurulu, 1945 yılında kurulmuştur. Genel olarak görevleri, gelir kanunlarının emrettiği mükelleflerin hesaplarını incelemek ve Maliye Bakanlığı tarafından lüzum görülecek etütleri yapmaktır. Asli görevi revizyon, kontrol ve teftişi içeren vergi denetimidir (<http://www.huk.gov.tr>).

Hesap Uzmanları Kurulu merkezde bir kurul başkanının yönetiminde Baş Hesap Uzmanları, Hesap Uzmanları ve Hesap Uzman Yardımcılarından oluşmaktadır. Kurulun merkezi Ankara’dadır (<http://www.huk.gov.tr>).

Hesap Uzmanı olabilmek için, eğitim süresi en az dört yıl olan siyasal bilgiler, hukuk, iktisat, işletme ve iktisadi ve idari bilimler fakültelerinden birinden mezun ve KPSS kazanmış olmak ve 35 yaşını doldurmamış olmak gibi şartlar aranmaktadır (<http://www.huk.gov.tr>).

Adaylar, Kamu Maliyesi, Ekonomi, Hukuk ve Muhasebe konularından yazılı ve sözlü sınava tabi tutulmaktadırlar. Hesap Uzman Yardımcıları üç yıl sürecek bir staj dönemi geçirmektedirler. Hesap Uzman Yardımcıları, üç yıllık staj döneminin sonunda yazılı ve sözlü aşamalardan oluşan bir yeterlilik sınavına tabi tutulmaktadırlar. Bu sınavda başarılı olanlar hesap uzmanlığına atanmaktadırlar (<http://www.huk.gov.tr>).

Mesleki çalışmalarında başarılı olan ve kurulda en az on yıl çalışmış bulunan hesap uzmanları, hesap uzmanları kurulu başkanının önerisi üzerine baş hesap uzmanı olarak atanırlar. Halihazır-

da, 841 boş kadro bulunmaktadır. Bunlardan 350 tanesi hesap uzmanı yardımcısı kadrosu, 318 tanesi hesap uzmanı kadrosu, 173 tanesi boş hesap uzmanı kadrosudur. Toplam kadro 1151 olup, 310 tanesi doludur (<http://www.huk.gov.tr>).

2.3. Gelir İdaresi Başkanlığı

1936 yılında varidat kontrolörlüğü olarak kurulan kurum, 1945 yılında yeniden düzenlenmiş, Gelirler Genel Müdürlüğü adını aldıktan sonra 2005 yılında yapılan düzenlemeyle Gelir İdaresi Başkanlığı adını almıştır (<http://www.gib.gov.tr>).

Kuruluş amacı, gelir politikasını adalet ve tarafsızlık içinde uygulamak, vergi ve gelirleri en az maliyetle toplamak, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamak, mükellef haklarını gözeterek yüksek kalitede hizmet sunmak suretiyle yükümlülüklerin kolaylıkla yerine getirilebilmesini sağlamak, saydamlık, hesap verebilirlik, katılımcılık, verimlilik, etkinlik ve mükellef odaklılık temelinde görev yapmaktır (<http://www.gib.gov.tr>).

Bu kurumdaki genel denetçi profiline bakıldığında, Gelir İdaresi Başkanlığı'na bağlı olarak vergi inceleme ve denetimi yapan kişiler:

- Gelirler Kontrolörleri ve Stajyer Gelir Kontrolörleri,
- Vergi Denetmenleri ve Yardımcılarıdır.

Gelirler Kontrolörleri, Gelir İdaresine bağlı merkezi denetim elemanlarıdır.

Vergi Denetmenleri ise gene Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı taşra denetim elemanlarıdır. Vergi Dairesi Başkanı, Vergi denetmenlerinin yönetimini Denetim Grup Müdürü vasıtasıyla yürütür (<http://www.gib.gov.tr>).

Vergi Denetmenleri, Vergi Usul Kanunu 135. madde doğrultusunda vergi incelemesi yaparlar ve bu yetki tüm ülkeyi ve mükellefleri kapsamaktadır (<http://www.vdd.org.tr>).

Sırasıyla söz konusu denetçiler, Kamu Personeli Seçme Sınavı, Mesleki Giriş Sınavı, Stajyerlik Dönemi ve Yeterlik Sınavı aşamalarından geçmektedirler.

Vergi denetmen yardımcılığına giriş sınavına katılma şartları arasında ÖSYM tarafından yapılan Kamu Personeli Seçme Sınavı (KPSS) Puan no: KPSSP 49 bölümünden 75 ve daha yüksek puan almış ve gene Üniversitelerin en az dört yıl süre ile eğitim veren Siyasal Bilgiler, Hukuk, İktisat, İşletme ve İdari Bilimler fakülte ve yüksekokulları ile bunlara denkliği yetkili makamlarca kabul edilen yurt içi ve yurtdışındaki dört yıl süreli fakülte ve yüksekokullardan birini bitirmiş olmak şartları bulunmaktadır (<http://www.vdd.org.tr>).

2.4. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda İç Denetçiler

Bunların yanı sıra ülkemizde başlatılmış olan kamu yönetiminde reform çalışmalarının temel ayaklarından birini de Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sisteminin yeniden yapılandırılması teşkil etmektedir. Bu amaçla, 2003 yılında 5018 sayılı *Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu* mevzuat sisteminde yerini almıştır. Bu Kanunla kamu idarelerinin yapısına yeni bir bakış açısı ve anlayışla İç Denetim Sistemi getirilmiştir. Gene bu kanun çerçevesinde kamu idarelerinde istihdam edilmek üzere **iç denetim elemanları** alınmaktadır.

İç denetçiler,

- Bakanlık ve bağlı idarelerde üst yöneticilerin teklifi üzerine Bakan,
- Diğer idarelerde üst yöneticiler tarafından, sertifikalı adaylar arasından atanmaktadırlar.

İç denetçi olarak atanacakların, 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 48 inci maddesinde belirtilenler ile,

- İlgili kamu idaresinin özelliği de dikkate alınarak İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen alanlarda en az dört yıllık yüksek öğrenim görmüş olma,

- Kamu idarelerinde denetim elemanı olarak en az beş yıl veya İç Denetim Koordinasyon Kurulunca belirlenen alanlarda en az sekiz yıl çalışmış olma
- Mesleğin gerektirdiği bilgi, ehliyet ve temsil yeteneğine sahip olma,
- İç Denetim Koordinasyon Kurulunca gerekli görülen diğer şartları taşıma şartlarını taşımaları gerekmektedir.

Kamu idarelerine iç denetçi olarak atanacaklar, İç Denetim Koordinasyon Kurulu koordinatörlüğünde, Maliye Bakanlığınca iç denetim eğitimine tâbi tutulmaktadır. Eğitim programı, iç denetçi adaylarına denetim, bütçe, mali kontrol, kamu ihale mevzuatı, muhasebe, personel mevzuatı, Avrupa Birliği mevzuatı ve mesleki diğer konularda yeterli bilgi verilecek şekilde hazırlanmaktadır. Bu eğitimi başarıyla tamamlayanlara sertifika verilmektedir. 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 düzenlenmektedir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu 64. maddede göre iç denetim elemanlarının çalıştıkları kamu kurumunda görevleri (<http://www.sp.gov.tr>):

- Risk analizlerine dayanarak İdarenin risk yönetimi, iç kontrol ve yönetim yapılarını değerlendirmek,
- Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak,
- İdarenin faaliyet ve işlemlerinin ilgili kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuata uygunluğunu denetlemek ve harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak,
- İdarenin harcamalarının, mali işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek,

- İdarenin mali 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 rastlanıldığında bu durumu ve suç teşkil eden durumlara ilişkin tespitlerini üst yöneticiye bildirmek,
- İdare birimlerince üretilen bilgi ve raporların doğruluğunu değerlendirmektir.

3. Sonuç

Denetim ile ilgili çalışmada vurgulanan konu başlıklarını bir özetlersek:

- Denetim, gün geçtikçe önem kazanmaktadır. Bu konuda gerek TMSK tarafından yayınlanan Muhasebe Standartları, gerekse TÜDESK tarafından gerçekleştirilen Denetim Standartları çalışmaları, bunun en önemli göstergelerinden biridir.
- Halen Mecliste görüşülmekte olan ancak birkaç bölümü kabul edilmiş olan TTK Tasarısı'nda, ticaret şirketlerinin tamamının bağımsız denetimden geçmesi zorunluluğu, gelecekte bağımsız denetim elemanı ihtiyacını doğuracaktır. Bu da çok önemli bir gelişmedir. Ayrıca, yine, TTK'da ifade edilen söz konusu şirketlerin muhasebe uygulamaları ve finansal raporlamalarını Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na uygun olarak yapmaları zorunluluğu yakın gelecekte bu konuda ortaya çıkacak eleman açığını da göz önüne sermektedir.
- Türkiye'de örgütsel yapıları, büyüklükleri ve denetim alanları açısından farklılık gösteren birçok kamu denetim kurumu mevcuttur. Bu kurumlara bağlı kamu denetçilerine ek olarak uluslararası standartlara ve Avrupa Birliği normlarına uygun bir kamu malî yönetim ve kontrol sisteminin oluşturulması ve kamu kurumlarında performans denetimini etkin kılmak

amacıyla 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile iç denetim elemanları vücuda getirilmiştir.

Kanunda, iç kontrole, iç denetime ilişkin tanımlamalar yapılmakta, kamu denetiminde performans denetimine önem verilmektedir.

Yapılan düzenlemelerde ki temel amaçlardan biride Avrupa Birliğine uyum sürecidir.

Görüldüğü üzere, Türkiye de kamu denetimi alanında birçok gelişme söz konusudur. Kuşkusuz bu gelişmeler denetimi daha etkin kılacak ve kamu denetçilerinin verimliliği de buna paralel olarak artacaktır.

KAYNAKÇA

1. Ataman, Başak. 2000. Türk Denetim Kurumları. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
2. Bozkurt, Nejat .2006. Muhasebe Denetimi. İstanbul: Alfa Yayınevi.
3. <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=103> (22.01.2010)
4. <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=109> (25.01.2010)
5. <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=706> (25.01.2010)
6. <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=109> (22.01.2010)
7. <http://www.huk.gov.tr/kurumsal.asp> (28.01.2010)
8. <http://www.huk.gov.tr/kurumsal.asp?id=3> (28.01.2010)
9. <http://www.huk.gov.tr/kurumsal.asp?id=22> (02.02.2010)
10. <http://www.huk.gov.tr/kurumsal.asp?id=6> (02.02.2010)
11. <http://www.mtk.gov.tr/Detay.aspx?contentID=178> (15.01.2010)
12. <http://www.mtk.gov.tr/Detay.aspx?contentID=128> (22.01.2010)
13. <http://www.mtk.gov.tr/Detay.aspx?contentID=194> (22.01.2010)
14. <http://www.sp.gov.tr/documents/5018kmykk.pdf> (22.01.2010)
15. http://www.vdd.org.tr/index.php?option=com_content&view=article&id=59&Itemid=38 (22.01.2010)
16. http://www.vdd.org.tr/index.php?option=com_content&view=article&id=60&Itemid=39 (22.01.2010)