

VERGİ KAYIP VE KAÇAKLARININ ÖNLENMESİNDE SAYIŞTAY DENETİMİNİN ROLÜ*

Kemal ÖZSEMERCI*

Serdar SÜNGÜ**

Özlem TEMİZEL**

GİRİŞ

Ülkemizde çözülmesi gereken en önemli sorunların başında, kamu kurumlarındaki verimsizlik, israf ve kalitesiz kamu hizmeti gelmektedir. Bu üç temel sorun, kamuoyunun her zaman tepkisini çekmiş ve hükümetlerin çözmesi gereken önemli problemler arasında yer almıştır. Sayıştaylar performans denetimleri sayesinde kamu kurumlarının faaliyetlerinde ne ölçüde verimli, etkin ve tutumlu davrandıklarını ortaya koyarak, kurumların performanslarını geliştirmelerine ve bu suretle hükümetlere yardımcı olurlar.

Performans denetimi, uygulamada daha çok vergi mükelleflerinden toplanan paralardan oluşan kamu fonlarını, kamu kurum ve kuruluşlarının ne ölçüde verimli, etkin ve tutumlu kullandığı üzerinde yoğunlaşmıştır. Oysa kamu fonlarının ilk elde edilme aşamasında, yani vergilerin toplanması sırasında, kayıt dışılık ile vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesine dönük yapılacak performans denetimleri, devletin daha çok vergi toplayabilmesine katkıda bulunacağı için önemlidir. Vergi konusunda yapılacak performans denetimlerinin amacı, performans ilkeleri çerçevesinde belirlenecek hedeflere ulaşıp ulaşılmadığını tespit etmek ve hedeflere ulaşmak için yapılan çalışmalar geliştirmede denetlenen kurumlara yardımcı olmaktır. Diğer bir amaç da yapılan performans denetimleri ile parlamentoya bağımsız bilgi sunmaktır.

* 10-14 Mayıs 2004 tarihleri arasında Antalya'da düzenlenen "Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakları ve Önlenmesi Yolları" konulu 19. Türkiye Maliye Sempozyumu'nda sunulan Tebliğin gözden geçirilmiş hali.

* Sayıştay Başdenetçisi

** Sayıştay Denetçisi

Vergi alanında performans denetiminin temel hedefi, mevzuatta belirlenmiş olan amaçlara ulaşmak üzere uygun yönetmelik ve prosedürler düzenlenmesi ve bunların uygulamada işleminin güvence altına alınmasıdır. Ayrıca gelirlerin eksiksiz tahsil edildiğinin ve tahakkuk işlemlerinin doğrulanmasıyla giderek artan biçimde ilgilenildiği görülmektedir. Özellikle İngiltere Sayıştayının (National Audit Office-NAO) Gümrük İdarelerinde vergiden kaçınmanın kontrol edilmesi, vergi yönetmeliklerinde mükellefler açısından kolaylaştırıcı önlemler, yurt içinde sahtecilik riskinin giderilmesi, ödenmemiş vergi borçları konularında gerçekleştirmiş olduğu performans denetimleri ilgi çekicidir.

Sayıştay'lar yapılmış olan harcamaların nerelere ve nasıl harcandığı meselesinin yanında bu harcamalara kaynak teşkil eden gelirlerin etkin olarak toplanıp toplanmadığı, toplanmış olan gelirlerle hangi amaçlara ve ne derece ulaşıldığı vb. konularda yine halka bilgi verme amacıyla hareket etmeye başlamışlardır. Çağdaş ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de Sayıştay tarafından gerçekleştirilecek finansal denetim ve performans denetimi vergi kayıp ve kaçakların önlenmesinde büyük katkılar sağlayacaktır.

Gelir ve vergi kavramlarının anlam ve içerik yönünden birbiri içine geçmiş olmasına rağmen, çalışmanın çeşitli açılardan kısıtlılıkları ve zorlukları göz önünde bulundurularak, konu yalnız vergiler olarak sınırlandırılmıştır. Dolayısıyla özelleştirmeden elde edilen gelirler, faiz gelirleri, bedeli karşılığı sağlanan hizmetlerden elde edilen gelirler, vergi dışı gelirler vb. çalışmamızın kapsamı dışında tutulmuştur.

Çalışmamızın birinci bölümünde şu an Sayıştay'da fiilen gerçekleştirilmekte olan vergi denetimine ilişkin mevzuat ile denetimin şekli ve boyutları hakkında bilgi verilerek, gerçekleştirilen denetimin etkin olup olmadığı hususunda tespitler yapılmaktadır. İkinci bölümde ise Sayıştayların oluşturduğu uluslararası organizasyonların belgelerinde vergi denetiminin nasıl olması gerektiği konusundaki tavsiyeleri ve çağdaş dünya ülkeleri Sayıştaylarının vergi denetimine yaklaşımları ve uygulamaları konusunda bilgiler verilmektedir. Üçüncü bölümde ise vergi denetimi konusunda Sayıştay'ın önündeki fırsatlar ve yeni açılımların neler olabileceği, çağdaş dünya ülkeleri Sayıştaylarının uygulamaları örnek alınarak belirtmeye çalışılmaktadır. Bu bölümde özellikle Sayıştay'a verilmiş olan performans denetimi yetkisinden yola çıkarak örnek ülke Sayıştayları gibi Sayıştayımızın da vergi alanında performans denetimi gerçekleştirebileceği ve bu denetimler ile vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi konusunda öneriler geliştirilebileceği vurgulanmaktadır.

Dış denetim fonksiyonunu yerine getiren Sayıştay tarafından bağımsız olarak gerçekleştirilecek vergi alanındaki performans denetimleri ile vergi idarelerinin faaliyetlerinde ne ölçüde başarılı olduklarının tespiti mümkün olabilecektir. Ortaya çıkan performans denetimi raporları vergi idarelerinin performanslarını geliştirmelerinde yol gösterici olacağı gibi aynı zamanda parlamentoyu ve kamuoyunu da bilgilendirmiş olacaktır. Bu bilgilendirme hesap verme sorumluluğuna ve şeffaflığa katkıda bulunacaktır. Dolayısıyla vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesini amaçlayan performans denetimi raporları ile hesap verme sorumluluğu ve şeffaflığın sağlandığı vergi idarelerinde faaliyetler ile hedefler arasındaki tutarsızlıklar ortaya konulabilecektir. Üst yöneticiler ortaya çıkan bu tutarsızlıklar konusunda sorumlu tutulacak ve sonuçta getirilen çözüm önerileri ile vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesine katkıda bulunulmuş olacaktır.

I. SAYIŞTAY’DA GERÇEKLEŞTİRİLEN VERGİ DENETİMİ

A. Sayıştay’ın Gerçekleştirdiği Vergi Denetimine İlişkin Mevzuat

Sayıştay gelir denetimi ve yargılama yetkisini Anayasa’dan almaktadır. Bu yetkinin kullanılmasına ilişkin usul ve esaslar ise 832 sayılı Sayıştay Kanununda düzenlenmiştir.

Anayasa’nın 160. maddesinde “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 yapma görevi” Sayıştay’a verilmiştir. Anayasanın bu hükmü gereğince Sayıştay, vergi gelirleri ile birlikte devletin bütün gelirlerini denetleme konusunda yetkili kılınmıştır. Denetleme yetkisinin sonuca ulaşabilmesi ve gerekli yaptırımların sağlanabilmesi amacıyla Sayıştay’a yargılama yetkisi de tanınmış; denetim sonucunda ulaşılan bulguların kesin hüküm haline gelmesi sağlanmıştır.

Anayasa’da tanınan denetleme ve yargılama yetkisine ilişkin usul ve esaslar 832 sayılı Sayıştay Kanunu’nda düzenlenmiştir. Kanununun 38. maddesinde; “Sayıştay denetimine giren idare ve kurumların;

a) Gelir, gider ve mal işlemlerini, bu işlemlere ait sayman hesaplarını bütün kayıt ve belgelerıyla birlikte incelemek ve neticede bütün bu işlem ve hesapları yargılama yolu ile;

(.....)

denetler.” hükmü tesis edilmiş, Sayıştay’ın gider ve mal hesapları ile birlikte gelir hesaplarını denetleyeceği ve sonuçta kesin hüküm ifade eden yargısal bir sonuca ulaşacağı belirtilmiştir.

Kanunun 40. maddesinde ise Sayıştay’a verilecek hesapların niteliği belirtilmiş olup; “Gelir, gider ve mal işlemlerinin hesapları Sayıştay’a ayrı ayrı verilir. Daire ve kurumların bir bütçe veya hesap yılında veya özel kanuna göre kabul edilmiş olan hesap devresi içinde:

Tahakkuk eden ve tahsil edilen bütün gelirlerin, gelir artıklarının ve emanetlerin miktar ve mahiyetini gösteren cetvel ve defterlerle bunlarla ilgili her türlü belgeler, gelir hesabını;

(.....)

teşkil eder.” hükmü ile gelir hesaplarının niteliği belirtilmiştir.

Aynı şekilde Kanunun 41. maddesinde, hesap vermekle yükümlü olan saymanlar belirtilmiş ve gider ve mal saymanlarının yanında gelir saymanlarının da Sayıştay’a hesap vermekle yükümlü olduğu hüküm altına alınmıştır.

Kanunun 45. maddesinde ise sorumluluk halleri ve sorumluluğun yargı kararı ile kesin olarak tespiti durumunda ne şekilde yaptırım uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Bu madde hükmünde; “Sorumlularca; gelir, gider, mal ve kıymetlerden mevzuata uygun olarak tahakkuk ettirilmediği, alınmadığı, harcanmadığı, verilmediği, saklanmadığı veya idare edilmediği Sayıştay tarafından kesin hükme bağlananlar, sorumlular keyfiyetin idarece kendilerine bildirilmesinden başlayarak üç ay içinde Hazine’ye ödemekle zorunlu” oldukları belirtilmiştir.

Kanunun 46. maddesi; denetçiler tarafından yapılacak incelemenin merkezde veya hesap yerlerinde yapılacağını belirtmiş ve “İnceleme sırasında;

Gelirlerin, alacakların ve her türlü hakların kanunlara, tüzüklere ve yönetmeliklere ve bütçedeki tertiplerine uygun olarak tahakkuk, takip ve tahsil edilip edilmediği,

Bütün işlem ve hesapların belgelere ve kayıtlarına uygun olup olmadığı, Araştırılır.” şeklinde hüküm altına alınmıştır.

Kanunun 28. maddesinde ise Sayıştay’ın görevleri;

“I- A) Genel ve katma bütçeli dairelerin,

B) (A) bendinde yazılı daireler tarafından sermayesinin yansı veya yarısından fazlasına katılmak suretiyle sabit veya döner sermayeli veya fon şeklinde kurulan kurum ve teşebbüslerin,

C) Kanunlarla Sayıştay denetimine tabi tutulan diğer kurumların bütün gelir, gider ve malları ile nakit, tahvil, senet gibi kıymetlerinin (emanet niteliğinde olanlar dahil) alınıp verilmesini, saklanma ve kullanılmasını denetler. Sorumluların hesap ve işlemlerini yargılayarak kesin hükme bağlar.

(.....)” şeklinde belirtilmiştir.

B. Sayıştay'ın Vergi Alanında Yaptığı Denetimi

Türkiye’de hem performans denetimi hem de vergi denetimi Sayıştay’ın ilgi alanına yeni girmeye başlamıştır. Vergi denetimi, daha çok vergi dairelerinden yapılan harcama ve ödemeler üzerine yoğunlaşmış olup; hukuka uygunluk ve düzenlilik denetimi şeklinde gerçekleştirilmektedir. Vergilerin tahakkuk ya da tahsilatı konuları ile hiç ilgilenilmemektedir.

Çoğunlukla sorgu konusu edilen husus, ihracatta KDV iadesi konusuna ilişkindir. Gerçekleşen denetim sonucunda denetçiler tarafından sorgu konusu yapılan hususların, ödenek üstü harcama, eksik cetvel ve belge, ihracattan KDV iadesine ait çeşitli nedenlerden kaynaklanan yersiz ödeme ya da eksik belge, tahsil edilmeyen ecrimisil konuları olduğu tespit edilmiştir.

Sayıştay tarafından yürütülen vergi denetimi gider hesaplarının incelenmesi sırasında ve gelir hesaplarının incelenmesi sırasında olmak üzere temel olarak iki şekilde gerçekleşmektedir.

Gidere ilişkin hesapların incelenmesi sırasında, asıl olarak harcamalar yönüyle denetim yapılmakla birlikte düzenlenen verile emri, tediye fişi gibi gider belgeleri üzerinde, yasal olarak kesilmesi gereken vergi ve fonların kesilip kesilmediği incelenmektedir.

Söz konusu denetim genel ve katma bütçeli dairelerce ve sermayesinin yarısı veya daha fazlası bunlara ait olan sabit veya döner sermayeli ya da fon şeklindeki kurum ve teşebbüslerce ve kanunlarda Sayıştay denetimine tabi tutulan diğer kurumlar tarafından memur ve hizmetlilere ve hizmet erbabına ödenen ücretler ve ücret sayılan ödemelerden, serbest meslek erbabına yapılan ödemelerden ve müteahhit ve taşeronlara ödenen istihkaklardan, kaynakta kesinti (stopaj) yoluyla kesilen gelir ve saymanlık işlemleri ile ilgili damga vergisinin, istihsal ile uğraşan ve Sayıştay’ın denetimine tabi bazı döner sermayeli kuruluşların (Orman işletmeleri gibi) istihsal vergilerinin incelenmesi şeklinde gerçekleşmektedir.

Bilindiği üzere, Devlet gelirlerinin en büyük bölümünü teşkil eden vergi gelirlerinin pek çok çeşidi bulunmaktadır. Buna rağmen, Sayıştay tarafından gerçekleştirilen bu tarz bir denetim ile vergi gelirlerinden sadece birkaçı ve miktar

olarak çok az bir kısmı ve en önemlisi vergi kaçırma imkanı bulunmayan alanlar incelenmektedir.

Gelire ilişkin hesapların incelenmesi sırasında, gelir saymanlıklarının düzenledikleri belgeler (verile emri) üzerinden denetim yapılmaktadır. Vergi dairesi hesapları saymanlık bazında incelenmektedir. Her ne kadar gelir denetimi için Sayıştay bünyesinde ayrı bir grup oluşturulmuş ise de asıl olarak yapılan denetim vergi dairelerinin vergi konularına ilişkin “bütçe giden” şeklinde gerçekleştirdikleri giderlerin denetimidir. Vergi dairelerinin denetlenen işlemlerinin büyük bir kısmını ihracatta KDV iadesi konusu teşkil etmektedir.

Uygulamada 832 sayılı kanun hükümleriyle Sayıştay’a verilen yetkilerin tam olarak kullanıldığını söylemek pek mümkün değildir. Gelirler muhasebe kayıtları üzerinden denetlenmekte, denetim saymanlık hesabı içinde Sayıştay’a gönderilen ve bir yıllık işlemlerin sonucunu sayısal olarak gösteren cetvellerin incelenmesi şeklinde gerçekleşmektedir. Bu şekilde yapılan gelir denetimi vergi dairesi tarafından gerçekleştirilen çeşitli gelirlerin cari ve eski yıllar itibarıyla tahakkuk olan miktarlarını, bunlarda yapılan tahsilat ve kalan tahakkuk artığını miktar olarak gösteren cetvellerin incelenmesine imkan verse de, gelirlerin zamanında ve yasalara uygun şekilde tahakkuk ettirilip ettirilmediğinin incelenmesine imkan vermemektedir. Gelirlerin takip ve tahsiline ilişkin denetimde de aynı durum ortaya çıkmakta, Sayıştay’a gönderilen cetvel ve dosyalar üzerinden ve yalnızca zamanaşımına uğramış veya tahsil olanağı kalmamış alacaklar yönünden bir denetim gerçekleştirilmektedir.

Bu denetimin özelliği işlem tabanlı olması ve saymanlıklar temelinden sorunlara yaklaşmasıdır. Sayıştay tarafından yapılan finansal denetim, mevcut şekli ile tekil işlemleri inceleyerek, sisteme dönük hataların, eksikliklerin neler olduğunu ortaya çıkaramamaktadır.

C. Sayıştay Tarafından Gerçekleştirilen Vergi Denetiminin Boyutları

Anayasa ile Sayıştay’a Devletin gelir gider ve mallarını denetleme görevi verilmiş ise de Sayıştay ağırlıklı olarak gider denetimi yapmaktadır. Sayıştay gelir hesaplarının incelenmesinde, gider hesaplarına nazaran işgücü ve zamanının çok daha az bir bölümünü kullanmaktadır.

Sayıştay uzun yıllardan beri vergi dairesi hesaplarını incelemekle birlikte; denetim gruplarının uzmanlaşması çalışmaları çerçevesinde, 1993 yılında vergi alanında denetim yapmak üzere, aynı bir grup oluşturmuştur. Gelir hesapları, vergi dairesi müdürlüğü saymanlıklar bazında denetlenmektedir. Gelir grubunda ortalama olarak 10 denetçi görev yapmaktadır. Yılda yine ortalama olarak 2 tanesi

yeninde geri kalanı merkezde olmak üzere 15 ile 20 arasında vergi dairesi müdürlüğü saymanlık hesabı incelenmektedir.**

Tablo: 2003 Yılında Denetim Kapsamına Giren Saymanlıklar

Denetim Kapsamındaki Saymanlıklar	Toplam Hesap Sayısı	2003 Yılında İnceleme Programına Alınan Hesaplar			
		Merkezde	Yerinde	TOPLAM	İncelenme Oranı (%)
Genel Bütçe (Vergi Dairesi)	1451 (440)	196 (20)	36 (2)	232 (22)	16 (5)
Katma Bütçe	263	102	52	154	59
Döner Sermaye	2.186	141	27	168	8
Fon Saymanlığı	15	5	3	8	53
Belediyeler	3.215	78	58	136	4
Özel İdareler	81	38	31	69	85
Özel Bütçe	26	20	1	21	80
TOPLAM	7.237	580	208	788	

Sayıştay 2003 yılında 575 denetçiyi denetim yapmak üzere görevlendirmiştir. Sayıştay denetimine tabi olan saymanlık sayısı ise 2003 yılı itibariyle 7237 adettir. Bunların içinde vergi dairesi müdürlüğü saymanlığı ise 440 adettir. Sayıştay 2003 yılında denetimine tabi olan saymanlıklardan adet olarak 788'ini, oransal olarak da %10.88'ini incelemiştir. Bu durum karşısında çok az sayıda saymanlık denetleniyor gibi görünse de, genel ve katma bütçeli kuruluşların toplam harcamalarının %84'ünün Sayıştay tarafından denetlendiğini belirtmek gerekir.

Sayıştay'ın 2003 yılında inceleme programı çerçevesinde gerçekleştirdiği denetime ilişkin genel bilgiler şu şekildedir:

2003 yılında merkezde ve yerinde inceleme ile görevlendirilen toplam 575 denetçi ile toplam 788 nakit saymanlık hesabının incelemesi yapılmıştır.

** 2003 yılı rakamları dikkate alınarak diğer yıllar göz ardı edilmiştir.

İncelenen hesapların kurumsal dağılımına bakıldığında %85.18 ile İl Özel İdare Saymanlıkları birinci sıradadır. Yatırım harcamaları yüksek olan ve bütçe büyüklüğü itibariyle önemli bir yere sahip olan 69 adet özel idare hesabı incelenmiştir.

Belediye Saymanlıkları %4.23 oranı ile en az denetlenen saymanlıklar gibi görünüyor ise de, büyükşehir belediyelerinin tamamı ve il belediyelerinin büyük bir bölümü denetlenmiştir. Denetlenme oranının düşük olması, çoğunluğu belde belediyesi olan ve bütçe büyüklüğü itibariyle küçük olan diğer belediyelerin denetlenmemiş olmasından kaynaklanmaktadır.

2003 yılında genel bütçeli kuruluşlar içinde yer alan toplam sayısı 440 olan vergi dairelerinin 2'si yerinde, 20'si merkezde olmak üzere toplam 22 adet saymanlık hesabı incelenmiştir. 788 saymanlık hesabının denetlendiği göz önüne alındığında denetlenen vergi dairelerinin denetlenen bütün saymanlıklara oranı % 0.6 olmaktadır. Vergi dairelerinin incelenmesine ayrılan işgücü açısından bir değerlendirme yapıldığında toplam 575 denetçiden 10'u gelir grubunda görevlendirildiğine göre, denetçilerin %1.7'sinin vergi denetimi ile görevlendirildiği ortaya çıkan bir sonuçtur.

Sonuç itibariyle Sayıştay'ın genel bir politika olarak zaman ve işgücünün çok az bir kısmını vergi dairelerinin denetimine ayırdığı görülmektedir. Genel bütçeli kuruluşlar içinde yer alan vergi dairelerinin %5'inin denetlenmesine rağmen, genel bütçeli kuruluşların genel olarak %16'sının denetlendiği görülmektedir.

D. Sayıştay Kararlarının Niteliği

Vergi daireleri, vergi dairesi saymanlık müdürlükleri şeklinde örgütlenmiş olup, ilgili saymanlar hesaplarını yıllık olarak Sayıştay'a vermektedir. Sayıştay'a gönderilmiş olan bu hesaplardan, denetim programına alınanlar denetçiler tarafından incelemekte ve denetim sonucunda elde edilen bulgular Sayıştay dairelerinde kesin hükme bağlanmaktadır.

Denetim sonucunda Sayıştay tarafından verilen kararlar kesin hüküm ifade eden kararlar ve vergi idaresini uyardıya yönelik kararlar olmak üzere iki şekilde sınıflandırılabilir:

Kesin hüküm ifade eden kararlar; verginin eksik tahsil edilmesi ya da tahsil edilmemesi, zamanaşımına uğratılması, zamanaşımı kesildiği halde terkin edilmiş olması gibi nedenlerle verilen tazmin hükümleridir. Bu kararlar ile birlikte bir gider kalemi olduğu halde vergi uygulamaları içinde yer alan KDV iadesi, mahsup sonucu artan verginin iadesi gibi işlemler sonucu yersiz ve fazla yapılan ödemelere ilişkin tazmin hükümleri de kesin hüküm ifade eden kararlardır.

Vergi idaresini uyarmaya yönelik kararlar; mükelleflerin eksik beyanından kaynaklanan matrah farklarının ikmalen ya da re'sen tarhiyatının gerekli olduğunun veya sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgelerin varlığının tespiti halinde Maliye Bakanlığına yazılması şeklindeki kararlardır.

Vergi dairesi saymanlık müdürlükleri hesaplarının incelenmesi sırasında bulunan matrah farkları nedeniyle sayman ve tahakkuk memurları hakkında tazmin hükmü verilememektedir. Çünkü saptanan matrah farkı vergi mükelleflerinin hiç beyanda bulunmamış olmalarından ya da eksik beyanda bulunmuş olmalarından kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla sayman ve tahakkuk memurunun, mükellefin vergiyi eksik beyan etmesi karşısında herhangi bir sorumluluğu yoktur. Ancak matrah farkı olduğu tespit edildikten sonra, yürürlükteki mevzuat hükümleri çerçevesinde vergi tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerini gerçekleştirmek, tahakkuk memuru ve saymanların görevidir. Bu görevin yerine getirilmemesi durumunda, Devlet alacağı haline gelmiş bu tutarlar tahsil edilmez ise, ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde tazmin hükmü verilecektir.

Mevzuata aykırı ya da noksan tahakkuk ettirilen vergiler nedeniyle 832 sayılı Sayıştay Kanununa göre verilen tazmin hükümlerine karşı, sorumluların vergi yükümlülerine rücu hakkı olduğu açıktır.

II. DÜNYA SAYIŞTAYLARININ GELİR (VERGİ) DENETİMİNE YAKLAŞIMLARI, YENİ KONSEPTLER VE EĞİLİMLER

A. Çağdaş Uygulamalarda Vergi Denetimine Genel Yaklaşım

Vergi; Devletin fiskal (mali) ve ektrafiskal (sosyal, ekonomik, siyasal vs.) amaçlarını yerine getirebilmek için, kamu harcamalarının finansmanını sağlamak üzere, karşılıksız olarak gerçek ve tüzel kişilerden ve tüzel kişiliği olmayan kişi ya da mal topluluklarından, kanuna uygun olarak alınan iktisadi değerler şeklinde tanımlanabilmektedir.

Bu tanımdan hareketle vergi ile ilgili bir genelleme yapmak gerekirse şu hususlar belirtilebilir.

- Devletin varlığı zorunludur.
- Vergi alınmaksızın devlet olunamaz.
- Herkes mali gücüne göre kamu giderlerinin finansmanına katılmak zorundadır.
- Ödenen vergilerin bireysel karşılıkları yoktur.

- Ancak adalet, güvenlik vb. tam kamusal malların (faydaları bölünemez ve tüketimleri engellenemez) kullanımında bir eşitlikten söz edilebilir.

- Toplum genelinin refahı için alınır. Temelinde yeniden dağıtım mekanizması ile eşitlikçi amaçlar taşır.

Vergi ile ilgili yapılan bu kısa genellemeden sonra denetiminin Sayıştay'lar açısından ifade ettiği anlam, bu alandaki denetiminin niteliğine de şekil vermektedir.

Sayıştay'ların Gelir (Vergi) Denetimi Anlayışı

- Gelir idaresinin yerini almak yerine, bunların yeterli düzenlemeleri yapıp yapmadıklarının ve gelirlerin toplanması, sınıflandırılması, kaydedilmesi vb. alanlarda çerçeve çizilip çizilmediğinin kontrolü ile gelir kayıp ve kaçığının uygulamadan ve mevzuattan kaynaklanan sebeplerinin önüne geçilmesi temel amaçlar olarak ön plana çıkmaktadır.

- Vergi kanunlarında kayıp yaratıcı unsurların, boşlukların ve eksikliklerin gelir idaresi ile paylaşılması ise ayrı bir faaliyet olarak ön plana çıkmaktadır.

Ana felsefesi yukarıdaki başlıklardaki gibi ele alınan vergi denetimi ile ilgili klasik yaklaşımların yanında, modern yaklaşımlar da benimsenmeye başlanmıştır. Özellikle Anglo-Sakson modelinden hareketle Sayıştayların önündeki yeni açılımlar aşağıdaki başlıklarda kategorize edilebilir;

- Gelir gerçekleştirmelerinin takip edilmesi ve bunun diğer ekonomik göstergelerle olan uyumunun ortaya konulması,

- Uygulanmakta olan vergi sistemi içerisinde vergilerin sosyo-ekonomik hedefleri ve istekleri gerçekleştirip gerçekleştirmediğinin araştırılması ve bu konuda tavsiyelerde bulunulması,

- Vergileme hedeflerinden olan gelir dağılımı sorununun giderilip giderilmediğinin araştırılması,

- Hedeflenenler ile bölgesel kalkınmışlık farklarının ne derece giderilip giderilmediğinin ve bu konuda yapılabileceklerin incelenmesi,

- Ekonomik büyüme ve kalkınma hedefleri ile bağlantılı vergi uygulamalarının ne derece başarılı olduğu ve bu alanlarda atılabilecek adımlar,

Tüm bu sayılanlar dünyada Sayıştayların ilgi alanı ve merak konusu haline getirdikleri alanlar olmaya başlamışlardır. Dış denetim fonksiyonundan beklenenler, şeffaflık ve hesap verme sorumluluğu ile birlikte düşünüldüğünde

Sayıştayların bu konuya da geniş bir perspektiften bakmalarını zorunlu kılmaktadır.

Vergi Denetiminin Ele Alınışı

Denetimin gücü günümüzde ülkeden ülkeye değişmektedir. Bir ülkede var olan vergi sistemi de denetimin şekillenmesinde büyük faktör olmaktadır. Ülkenin gelişmişlik seviyesinin de bu alandaki belirleyiciliği göz ardı edilemez. Nitekim vergilerin kompozisyonu; gelir, harcama, servet üzerinden alınan vergilerin bileşimi, dolaylı ve dolaysız vergilerin kompozisyonunu etkilemekte ve elbette sonuçta yapılan denetimlerin niteliği de etkilenmektedir.

Sayıştaylar açısından vergi denetimi şu aşamalarda ele alınabilmektedir;

- Gelir (vergi) denetimi denildiğinde ilk olarak; kuralların sorgulanması, düzenlemelerin gözden geçirilmesi, idari düzenlemelerin (tebliğ, genelge vb.) incelenmesi ve genel anlamda mevzuat ile süreçlerinin tanımlanması ile işe başlanmaktadır.

- Daha sonra mükelleflerin hak ve yükümlülükleri ile gelirin elde edileceği olay üzerinden hesaplanacağı matrah ve buna uygulanacak oranlar ve uyulmaması durumunda uygulanacak cezalar ve tüm bu süreçlerin gözden geçirilmesi ile devam etmektedir.

- Gelir idaresinin, hedefleri ve gerçekleştirmelerin değerlendirilmesi, iktisadi büyüme ve kalkınmanın istediği, gelir dağılımı ile ilgili yaklaşımların irdelenmesi vb. alanlar denetim çalışmalarna konu olabilmektedir.

Gelir denetimi de temelde harcama denetiminde olduğu gibi iki şekilde gerçekleştirilmektedir:

- Finansal Gelir Denetimi
- Performans Gelir Denetimi

Nitekim dünya uygulaması ve ülke örneklerine bakıldığında farklı ağırlıkta ve yaklaşımda olsa da vergilere bu iki açıdan yaklaşıldığı görülmektedir. Her iki alan için çok farklı teknikler kullanılmaktadır. Nitekim bu da yine o ülkedeki vergi sistemi, idari sistem ve yapılanma ve daha bir çok faktörün etkisi altındadır. Buradan çıkan sonuç her ülkenin kendi şartlarına göre, önceden belirlenen hedeflerin gerçekleştirilmesi kapsamında, yeni teknikler üretebilmesi ve yaklaşımlar geliştirmesi gerektiğidir.

Denetimlerin gerçekleştirilmesi aşamasında uyulması gereken genel kabul görmüş temel ilkeler mevcuttur. Çağdaş dünyada denetime bu ilkeler çerçevesinde yaklaşılmaktadır:

- Denetlenen kurum ile yapıcı ve işbirliğine yönelik bir anlayış içinde çalışma,
- İç ve dış denetim arasında koordinasyon sağlama,
- Hizmet içi eğitimler geliştirme,
- Gelişmeye dönük yapıcı yaklaşımlar,

A. Uluslararası Sayıştaylar Organizasyonlarının Gelir (Vergi) Denetimine Yaklaşımlarındaki Değişim ve Gelişmeler

Bu bölümde Dünya Sayıştayları Organizasyonlarının gelir denetimine olan yaklaşımları ele alınacaktır. Özellikle INTOSAI'nin (International Organizations of Supreme Audit Institution-Uluslararası Sayıştaylar Organizasyonu) değişik tarihlerde ve bir çok ülkenin katılımıyla gerçekleştirdiği ve bir deklarasyon ile sonuçlanan toplantılarından çıkan bulgular özet olarak açıklanacak ve değerlendirilecektir.

Gelir denetimine ilişkin olarak yapılan toplantıları şu şekilde sıralamak mümkündür;

- INTOSAI 3. Kongresi, Rio de Janeiro, Brezilya Mayıs 1959,
- INTOSAI 8. Kongresi, Madrid, İspanya 1974,
- INTOSAI 9. Kongresi, Lima, Ekim 1977,
- ASOSAI(Asian Organization of SAIs) Semineri Bali, Endonezya Temmuz 1985

1. INTOSAI 3. Kongresi, Rio de Janeiro, Brezilya Mayıs 1959

Bu toplantı sonucunda gelir denetimi ile ilgili şu tavsiye kararları alınmıştır.

• Yüksek denetim kurumu (Sayıştay) gelirlere olabildiğince geniş şekilde eğilmelidir.

• Denetim sadece toplanmış gelirlerin kayıtlara doğru geçirildiğinin kontrolünden ibaret olmayıp, bu toplanmış gelirlerin kanunlara uygun olup olmadığının kontrolünü de içermektedir.

• Sayıştaylar gelirlerin toplanmasında bir ihmal olup olmadığına ya da tahminlerde abartı olup olmadığına da bakmalıdır.

- Bütçenin yönetiminin denetim organı tarafından incelenmesi yasal çerçevenin de gösterdiği üzere gelirler hakkında bilgiyi içermelidir.
- Sayıştaylar görevlerini yerine getirebilmek bakımından donanımlı olmalıdır. Özellikle gelir denetim birimi, etkin çalışan muhasebe ve istatistik servislerini içermelidir.

2. INTOSAI 8. Kongresi, Madrid, İspanya 1974

Burada yapılan toplantıda ise gelir denetimi ile ilgili şu hususlara vurgu yapılmıştır.

- Sayıştaylar gelir denetimine, harcamalar üzerinde yapmış oldukları denetime eş değer bir şekilde eğilmelidir.
- Sayıştaylar vergi mükelleflerinin bireysel dosyalarını içeren tüm mali belgelere ulaşabilir olmalıdırlar. Bu kapsamda yapılacak denetimler, hem gelirlerin doğru hesaplanıp hesaplanmadığı ve hem de doğru toplanıp toplanmadığı konularını içermelidir.
- Gelirlerin kontrolü ve denetimi birincil olarak yasalara uygunluk ve düzenlilik denetimi kapsamında ele alınmalıdır.

3. INTOSAI 9. Kongresi, Lima Deklarasyonu, Ekim 1977

Bu kongre sonunda ulaşılan sonuçlar, önceki toplantılarda elde edilen neticelere benzer niteliktedir. Özellikle Sayıştayların gelir denetimi ile ilgilenmesi gerektiği ve bu alanda yapılacak çalışmaların önemliliğine vurgu yapılmıştır.

Deklarasyonun yirminci bölümünde;

Sayıştayların gelirlerin en etkin şekilde toplanması amacını gerçekleştirmek üzere, geniş yetkilerle donatılarak görevlendirilmeleri gerektiği belirtilmiştir.

Gelir (vergi) denetimi ilk olarak uygunluk ve düzenlilik denetimidir. Bununla beraber vergi kanunlarının uygulanmasının denetiminde dış denetim organı olan Sayıştaylar, vergi toplanmanın ve vergi idaresinin etkinliğini ele alıp değerlendirmeli ve gelir hedeflerine ne derece yaklaşıldığı ve hedeflerin başarıldığı hususunu da incelemeli ve bu konularla ilgili yasal alt yapıyı geliştirici tavsiyelerde bulunulmalıdır, şeklinde önemli belirlemelerde bulunulmuştur.

4. ASOSAI Semineri Bali, Endonezya Temmuz 1985

Gelir denetiminin boyutları ile ilgili en geniş anlamda sonuçların çıktığı bir seminer olarak nitelendirilebilir. Asya Sayıştayları Organizasyonu (Asian Organizations of Supreme Audit Institution-ASOSAI) gelir denetimine özel önem

atfetmektedir. Konu ile ilgili en fazla çalışma da yine bu organizasyonun faaliyetleri incelendiğinde bulunabilmektedir.

ASOSAI-Bali Toplantısında alınan tavsiye kararları şu şekilde özetlenebilir:

a) Denetim Metodolojisi: Sayıştaylar Lima Deklarasyonunun denetim ilkelerine uygun olarak kapsamlı vergi denetimini üstlenebilecek açık ve spesifik yasal otorite olarak görülmelidir.

b) Vergi Mükelleflerinin Hesaplarının Denetimi: Bireysel vergi mükelleflerinin dosyaları; sistemin eşitliği, verginin hesaplanması ve toplanmasının süreçleri açısından incelenmelidir. Tüm vergi dosyalarının incelenmesi ise Sayıştaylar açısından ne mümkün ne de gereklidir. En iyi denetim sonuçlarına ulaşmak, yüksek değerli ve riskli alanlara odaklanarak sağlanabilir. Ücretlerden alınan vergiden ziyade, gelir vergisi alanlarının denetimi, raporlanmış vergi kaçaklarının araştırılması, uygun istatistiksel örnekleme hedeflerinin kullanılması tercih edilen yöntemler olmalıdır.

c) Vergi Kanunlarının Yorumlanması: Sayıştaylar, kuralları, düzenlemeleri ve gelire ilişkin olarak yayımlanan tebliğleri takip edip incelemelidir.

d) Vergi İdaresinin Kararlarının İncelenmesi: Vergi idaresi tarafından alınan bütün idari ve yargısal nitelikteki kararlar denetimde göz önünde bulundurulmalıdır.

e) Denetim Amacı ve Şekli: Denetim sistem tabanlı olmalıdır. Amaç, vergi kayıp ve kaçığının yasal mevzuattaki boşlukların sonucunda ortaya çıkan kayıpların önlenmesi olmalıdır. Bu şekilde yasal boşlukların önceden tespit edilip doldurulması ile kayıp ve kaçakların önüne geçilebileceği konusunda fikir birliğine varılmıştır.

f) Sosyo-Ekonomik Etkileri: Vergi ile sosyal ve ekonomik anlamda ulaşılmaya çalışılan hedeflerin ne derece gerçekleştiği ve bu konuda alınan önlemlerin de denetimlerde ele alınması gereği vurgulanmıştır.

g) Vergi Denetiminin Sonuçlarının Raporlanması: Kişisel vergi mahremiyeti dikkate alınmak kaydıyla, bireysel dosyalardaki dikkate değer hususlar denetim raporlarında ele alınmalıdır.

h) Vergi Denetimi Yapacakların Eğitimi: Vergi (Gelir) denetimi kanun ve yönetmelik bilgisini de beraberinde getirmektedir. Sayıştayların bu açığı ulusal vergi idaresinin eğitim kurumlarından ya da diğer Sayıştayların metodolojilerinden faydalanmak suretiyle karşılaması gereklidir.

Tarihsel süreçte Sayıştayların gelir denetimine bakışları oldukça değişken bir yapı arz ederek günümüze ulaşmıştır. Gelir denetimi önceleri kimi zaman Sayıştayların misyonları dışına çıkar şekilde de ele alınmıştır. Nitekim bireysel vergi mükelleflerinin dosyalarının incelenmesi konusundaki anlayış terk edilmiştir. Bu yaklaşım tüm dosyalar ulaşılabilir olmakla beraber, denetim riskli alanlara kaydırılmalı tarzında şekillenmiştir.

Genel olarak bir değerlendirme yapmak gerekirse, gelir denetimi alanındaki anlayış birliği şu şekilde özetlenebilir:

- Denetim, finansal denetim ve performans denetimi şeklinde birlikte ele alınmalıdır.
- Tüm bilgi ve belgeler (vergi mükelleflerinin dosyaları dahil) ulaşılabilir olmalıdır.
- Sadece kayıtların doğruluğu değil, gelir idaresi, gelir hedefleri, gelirlerin diğer süreçlerle uyumu, ekonomik göstergeler ve gelir dağılımı ile ilgili hedeflenenler incelenebilmelidir.
- Eğitim çok önemlidir.
- İç kontrol ve iç denetim önemlidir ve vergi denetimi anlamında bunların dış denetim ile bağı kurulup koordineli bir çalışma uygulanmalıdır.

Sonuç olarak gelir denetiminin daha büyük dikkat ve daha fazla uzmanlaşma gerektiren önemli bir alan olduğu bütün üye ülkeler tarafından kabul edilmiştir. Küreselleşme ve piyasa ekonomisindeki gelişmelere paralel olarak kamu yönetimlerinde uyum çalışmaları süregelmektedir. Bu süreçte Sayıştay denetimi de kamu gelirlerindeki gelişmelere kendisini adapte etmek ve denetim standartlarını uyarlamak zorundadır. Denetim, tüm bu gelişme ve değişimler sonucunda, vergi yasalarında yapılması gereken değişikliklere ve uyumlaştırmalara güç vermede de büyük bir rol üstlenmektedir. Bu kapsamda dünyada gelir denetimine önem atfetmiş ülkelerin uygulamaları ön plana çıkmakta ve yol gösterici olmaktadır.

C. Çağdaş Ülke Sayıştaylarının Gelir Denetimine Yaklaşımları

Bu bölümde bazı ülkelerin gelir denetimine yaklaşımları temel noktalardan hareketle irdelenmeye çalışılacaktır ve incelenecek olan ülkelerin büyük bir kısmı dünyada yüksek denetime yani parlamento adına yapılan denetime ileri uygulamaları ile yön veren ülkelerdir. Genelde bu ülkelerin gelir denetimine yaklaşımları aynı olmakla birlikte her ülkenin mevzuat sistemi, idari yapısı ve vergi sistemindeki farklılıklar gibi nedenlerle bazı noktalarda birbirinden ayrılmaktadır.

1. İngiltere

Yüksek denetimde derin bir geçmiş ve çağdaş bir anlayışa sahip olan İngiltere'nin gelir denetimine yaklaşımı esas olarak tahakkuk ettirilen vergi miktarlarının hesaplara geçirildiğinin ve gelirlerin eksiksiz tahsil edildiğinin doğrulanmasıdır. Ayrıca tahsilatın zamanında gerçekleştirilmesi, vergi borçlarının silinmesi ve vergi borçlarının takibi de incelenmektedir. Vergi mükelleflerine ait bireysel dosyaların tek tek irdelenmesine gidilmemektedir. Olgular üzerinde araştırma yapılmakta olup, idari görevlilerin kararları üzerinde tartışılmamaya çalışılmaktadır. İngiltere Sayıştay vergi düzenlemelerinin spesifik nitelikteki sosyo-ekonomik hedeflerin karşılanıp karşılanmadığının değerlendirilmesinin çok güç olduğundan hareketle, politika hedeflerinin yerindeliğini sorgulamama, ancak politika uygulamaları üzerinde inceleme yapma eğilimindedir.

İngiltere Sayıştay performans denetiminin ana hedefi parlamentoya bağımsız bilgi, güvence sunmak ve gelir, harcama, kaynak yönetimi alanlarında ekonomiklik, etkinlik ve verimlilik hususlarında tavsiye sağlamaktır. Performans denetiminin ikincil hedefi ise sistemleri ve kontrolleri geliştirmek için yapılması gerekenler konusunda denetlenen kuruluşları teşvik etmek ve desteklemektir. Performans denetimi kötü performans kadar iyi performansla da dikkat çekerek yapılmaktadır. Performans denetimi çalışmaları her surette daha iyiyi arayan ve sürekli olarak kendini yenileyen özel nitelikli çalışmalardır. Gelir performans denetimi genel prensipler bakımından harcama denetimiyle aynı yönde olmakla birlikte özel karakteri sonucu belli noktalarda farklılıklar göstermektedir. Gelir performans denetiminin riskler ve fırsatlar içeren birçok özel niteliği arasında öncelikle şunlara dikkat çekilebilir. İşin parçası olan para miktarı çok daha büyük ölçüdedir, gelir akışı çok fazla sayıda tutanaktan meydana gelmektedir, hemen hemen bütün vatandaşlar vergilendirmeden etkilenir, vergi mevzuatı çok karmaşık ve sıklıkla değişikliğe uğrar, vergilendirmenin uluslararası boyutu vardır (örneğin İngiltere'de vergilendirme gittikçe Avrupa Birliği yasaları tarafından belirlenmektedir), vergi konusu Devletin yaptırım gücüne dayandığı için zorluklar taşır, gelir idarelerinin iş yükü çok fazladır ve çok sayıda personel istihdamı gerekir.

İngiltere Sayıştay kişisel mükelleflerin kayıtlarına yasal açıdan ulaşamadığı için performans denetim çalışması kişi ya da kurumlara ilişkin gelir vergilerinin doğru olarak tahakkuk ettirilip ettirilmediğini belirlemek durumunda değildir. Gelir performans denetimi çalışmalarına bir ya da daha fazla anahtar soru ile yön verilmektedir. Anahtar soruların birçoğu, gelir alanındaki finansal denetim ile performans denetimi arasındaki güçlü bağlantıyı göstererek, gelir

finansal denetimine de uygulanır. Anahtar soru olarak gelir performans denetimine yön veren noktalar şunlardır:

- Vergi otoritelerinin sorumlulukları açıkça bildirilmiş mi ve bu sorumluluklar yönetim hedefleri ve hesap verilebilirlik mekanizmaları amaçlarına yansıtılmış mı?
- Vergi kaçınmayı ve vergiden kaçınmayı engelleyecek sağlıklı önlemler var mı ve uygun bir şekilde uygulamaya geçiliyor mu?
- Tüm vergi mükelleflerini ve vergilendirilebilir olayları tanımlamayı sağlayacak etkin ve etkili prosedürler var mı?
- Vergi mükellefleri için uygun biçimde ve doğru olarak değerlendirmeyi sağlayacak etkin ve etkili prosedürler var mı?
- Vadesi gelen hesaplanmış vergi miktarlarının hemen ve tam olarak toplanmasını sağlayacak etkin ve etkili prosedürler var mı?
- Vergi mükelleflerine adil ve tutarlı bir biçimde davranılıyor mu?
- Personel istihdamı, eğitim, bilgi teknolojisi gibi destekleyici stratejiler gelir tahakkuk ve tahsilatına yardımcı olmada etkili mi?
- Çeşitli vergilerin yönetimi ve toplanmasına ilişkin Bakanlık dava masrafları minimum seviyede tutuluyor mu?
- Vergi mükelleflerinin vergi düzenlemelerine uymadaki sorumlulukları maksimum seviyede tutuluyor mu?

Gelir performans denetimi çalışmalarından etkili bir sonuç alınması ve faydanın maksimizasyonu için İngiltere Sayıştay'ı bir yıllık ve beş yıllık zaman dilimleri itibarıyla stratejik planlar hazırlamakta ve bu konuya hassasiyet göstermektedir. Çalışma alanlarının belirlenmesinde büyük bir titizlik gösterilmekte ve para miktarı, denetlenebilirlik, performans kanıtları, kamusal, parlamenter, politik ilgiler, zamanlama, farklı bir çalışma yaratma, çalışmanın maliyeti gibi hususlara dikkat edilerek denetimin etkin olmasına özen gösterilmektedir.

Özellikle üzerinde düşünülen ve metodolojiler araştırıp geliştirilmeye çalışılan can alıcı konular arasında vergi dairelerinin etkin çalışmasını engelleyen sebepler ve vergi kaçınmanın boyutundan söz edilmekle birlikte İngiltere Sayıştay'ının gerçekleştirmiş olduğu gelir performans çalışmalarından bazı örnekler şunlardır:

- Ulusal Vergi İdaresi: Tahsilat ve Borçların Yaptırımı (Tahsilat ve borçların yerine getirilmesinde Ulusal Vergi İdaresi düzenlemelerinin etkinliğinin incelenmesi)
- Gümrük Vergileri ve Tüketim Vergisi: Bira Vergisi (a) Bira üreticilerine verilen ödenek artışının %6 sınır uygunluğunu içeren mevcut Bira Vergisinin toplama yöntemi b) Bira Vergisi toplamanın alternatif yöntemlerinin önemi ve herhangi bir değişikliğin Bakanlık ve bira endüstrisi üzerindeki olası etkisi)
- Ulusal Vergi İdaresi: Personel Emekli Maaşı Sistemindeki Vergi Muafiyetlerinin Kontrolü (Sistem işleyişinin incelenmesi ve vergi muafiyetlerinin kontrolündeki amaçlar ve hedefler)
- Gümrük ve Tüketim Vergileri (KDV'den kaçınmayı tanımlamak, değerlendirmek ve engellemek için Bakanlık düzenlemelerinin bir araştırması)
- Gümrük ve Tüketim Vergileri: Mükelleflerin Yasalara Uyma Maliyetleri (Yasalara uyma maliyetlerinin özellikleri, yayılımı ve oranının bir araştırması ve Bakanlık düzenlemeleri ve prosedürlerinin basitleştirilmesi ve ticaret erbablarına daha iyi bilgi ve tavsiye sunulması vasıtasıyla bu maliyet ne kadar minimize edilebilmiş)
- Gümrük ve Tüketim Vergileri: Sahteciliği Ortaya Çıkarma ve Engelleme (Bakanlığın sahteciliği engelleyip engelleyemediği, ortaya çıkarıp çıkaramadığı ve bu konudaki rolü hakkında bir araştırma)

Performans denetimi raporlarının birçoğu Kamu Hesapları Komitesi tarafından incelenmekte ve böylelikle etkili ve yapıcı bir parlamenter kontrole imkan sağlanmış olmaktadır.

2. Kanada

Kanada'da gelir denetimi finansal denetim ve performans denetimi şeklinde gerçekleştirilmektedir. Anahtar sistemlere odaklanılmakta ve hükümetle işbirliği içerisinde gelirler artırılmaya çalışılmakta ve gelir idaresinin çeşitli birimleri üzerinde performans denetimi yapılmaktadır. Vergi harcamaları ve vergiyle ilgili diğer konular hakkında güvence vermek amacıyla vergi politikalarının etkin olarak gerçekleşip gerçekleşmediği üzerinde çalışmalar yapılmaktadır. Ayrıca gelir idaresi için bilişim teknolojilerine yönelik üst düzeyde denetim metodları geliştirilmektedir. Bütün bunlara ek olarak iç denetim birimleri ile çok sıkı bir işbirliği içinde bulunulmakta ve gelecekteki başarıyı etkileyecek ve hem kamu sektörüne hem de özel sektöre fayda sağlayacak çalışmalar yapılmaktadır. Kanada'da ekonomiyi kayıt altına almaya katkı sağlamak üzere

vergi iadesi sistemi elektronik ortamda ve haftalık süreçlerde uygulanmakta ve bu sayede denetimin daha etkin yapıldığı vurgulanmaktadır. Kanada Sayıştay'ının, denetimini gerçekleştirirken politikaların doğruluğunu, yerindeliğini tartışma yetkisi gibi bir hakkı bulunmamaktadır. Bunun yerine hükümet tarafından ortaya konan programın ne derece etkin işlediği, prosedürlerin incelenmesi yolu ile irdelenmeye çalışılır.

Finansal gelir denetiminin temel amacı federal gelirler ile ilgili parlamentoya raporlama yaparak güvence sağlamaktır. Finansal gelir denetimi; verginin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsilat aşamalarını tek tek incelemek yerine tüm bu vergilendirme sürecini kapsayan muhasebe sistemleri çerçevesinde inceleme yaparak devletin finansal tablolarına güvence verme ve bunlara ilişkin rapor sunma şeklinde gerçekleştirilmektedir. Finansal gelir denetimi yapılırken vergi mükelleflerinin kayıtları ve bunlara ait diğer belgeler ile ilgilenilmemektedir. Ayrıca bu denetimin başka bir yönü gelir idaresinin faaliyetlerinin yasalara uygun olup olmadığının incelenmesidir. Bu şekilde yasal yapı ile uygulama arasında bağ güçlendirilmekte ve etkinlik sağlanmaktadır.

Gelir performans denetimi ile asıl olarak amaçlanan ise gelir idaresinin etkin, ekonomik ve verimli çalışıp çalışmadığı konusunda bilgi ve güvence vermektir. Amacın çok kapsamlı olması nedeniyle fonksiyonel alanlar, sistemler ve spesifik programlar üzerinde yoğunlaşmıştır. Çoğunlukla vergilendirme, gümrük ve tüketim vergileri alanlarında; vergi mükelleflerinin kayıtlarının tutulduğu servisler, yardım destek, takip ve yoklama, icra vb birimlerde performans denetimi yapılmaktadır. Sonuçta bu şekilde bir katma değer yaratma ve faaliyetlerin daha iyi gerçekleştirilmesi amaç olarak görülmektedir. Taahhüt edilen vergi politikasına ilişkin hedeflerin yerine getirilip getirilmediği konusunda güvence verilmektedir. Söz konusu güvencenin verilebilmesi için; politika hedefleri, yasalardaki düzenlemelerin takip edilmesi, yasalann uygulanması ve yönetilmesi, program ve program çıktılan incelenerek çalışmalarda bulunulmaktadır. Örneğin bir performans çalışmasının sonucu olarak Kanada Sayıştayı vergi tabanının, yasalardaki boşluklar nedeniyle vergiden kaçınma sonucunda ve/veya yasalann yönetsel yorumlanması sırasında aşınmalara uğradığı tespitinde bulunmuştur. Bu bulgu derhal Ulusal Gelir İdaresi'ne iletilerek bu aşınmanın önlenmesinin gerekli olduğu ortaya konulmuştur. Bu bulgu aynı zamanda parlamento ile de paylaşılmış ve parlamenterlerin yoğun ilgisi ile karşı karşıya kalınmıştır. Sayıştay vergi politikaların etkinliğini tartışmamaktadır. Örneğin vergilendirilmesi gereken bir alanın vergilendirilmediği tespit edildiğinde bu durum politika yapmak şeklinde algılandığından gündeme getirilmemektedir. Ancak bu alan ile ilgili farklı açılardan alternatifler sunulmakta ve parlamentonun dikkatini bu noktaya

çekmeye çalışılmaktadır. Gelir performans denetimi sonuçları yıllık raporlar şeklinde parlamentoya sunulmaktadır.

Vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı hem vergi eşitliği hem de vergi gelirleri konularında kurallara uyan mükellefler aleyhine sonuçlar doğurmaktadır. Gelir denetimi bu anlamda vergiye olan bakışın değiştirilmesini ve vergiden kaçınma mekanizmalarının önlenmesini ve vergiye uyumu sağlamaktadır.

3. Yeni Zelanda

Yeni Zelanda'da gelir denetimi kamu teşebbüsleri gelirlerinin denetimi ve Ulusal Gelir İdaresinin denetimi olmak üzere iki şekilde yapılmaktadır.

Kamu teşebbüslerinde denetimlerin hedefi, bu kuruluşların önceden Hazine'ye sunmuş oldukları programın doğruluğu hakkında ve yasa ve yasal düzenlemelere uyulduğuna ilişkin bir doğrulayıcı belge sağlamaktır. Ulusal Gelir İdaresi'nde denetimlerin hedefi ise gelir hesapları ile ilgili bir denetim görüşü sunmaktır. Gelir idaresinin denetimi idarenin çalışma ve personel harcamaları ve faaliyetlerinin idaresinde kullanılan varlıkları kapsar. Ayrıca idarenin fonksiyonlarını yerine getirmede nasıl iyi performans göstereceğine ilişkin mali olmayan performans tedbirlerini kapsar.

Yeni Zelanda'da gelir denetimi gerçekleştirilirken aşağıdaki noktalara dikkat edilmektedir:

- Sistemler ve kontrollerin yeterli düzeyde olması,
- Vergi mükellefleri kayıtlarının düzenli tutulması,
- Vergi mükelleflerinin yasalara uymasında maksimum seviyeye ulaşılması,
- Bu kurallara uymayanların takip edilmesi,
- Vergi iadeleri muhasebe sisteminin doğruluğu.

Yıl sonunda vergi gelirlerinin analitik yorumu yapılır, vergilendirme, ödenecek vergi iadeleri (tahakkuk aşaması dahil), devlet bankası hesapları, belli bir süredeki vergi mükelleflerinin yasalara uymalarındaki hareket şekli gibi konulara ilişkin raporlar hazırlanmaktadır.

Yeni Zelanda Sayıştay'ının gelir denetiminin ana hedeflerinden biri toplam vergi gelirlerinin ulusal bilanço kalemlerinin limitleri dahilinde açıkça beyan edilmesinin sağlanmasıdır. Denetim sistemlere ve prosedürlere

odaklanmıştır ve bütün bilgilerin açıkça beyan edilmesi hususunda hassasiyet gösterilmektedir.

Denetim sırasında vergi mükelleflerinin Ulusal Gelir İdaresine sundukları beyannamelerden sağlanan bilgilerin tamamı kontrol edilmemekte; Ulusal Gelir İdaresinin kendi iç denetimine itimat edilmektedir. Ancak Ulusal Gelir İdaresi'nin denetiminden bir süreç seçilerek faaliyetlerin kalitesi çerçevesinde incelemeler yapılmaktadır. Gelir denetimi gelirlerin tam olarak beyan edildiğini anlamak üzere sistemlerin kontrolünü içermektedir. Sistemler ve prosedürler fonksiyonların uygun olarak yerine getirilip getirilmediğini ortaya çıkarmak üzere kontrol edilmektedir.

4. Almanya

Almanya'da vergi gelirlerini, idarenin yanında Sayıştay da denetlemektedir. Sayıştay tarafından parlamentoya sunulan raporlar ile parlamentonun tarafsız ve güvenilir bilgiler edinmesine imkan sağlanmaktadır.

Almanya'da federatif bir devlet yapısı bulunmaktadır ve toplam gelirlerin (vergilerin) federal devlet ve federe devletler ile yerel yönetimler arasında paylaşılması söz konusu olmaktadır. Sayıştay gelirlerin; nizamılığı, kanunılığı ve iktisadiliğini denetlemektedir. Nizamılık ile kast edilen, belgelerin kanuna uygun olup olmadığının denetimidir. Kanunilik, vergi kanunlarının doğru olarak uygulanıp uygulanmadığının denetimidir. Son olarak iktisadilik ise, vergi toplamı için yapılan giderlerin elde edilen gelirden fazla olup olmadığının denetimidir. Son zamanlarda daha ileri aşamalarda vergi harcamaları üzerinde de çalışmalar yapılmaktadır ve konu daha geniş bir zeminde ele alınmaya çalışılmaktadır.

Almanya'da federal devlet yapısının bir sonucu olarak, vergi gelirleri eyaletlerde örgütlenmiş olan Vergi Daireleri aracılığı ile toplanmaktadır. Nitekim Sayıştay'ın da federe devletlerde birbirinden bağımsız eyalet Sayıştayları vardır ve ortak vergiler alanında hem federal devlet hem de ilgili eyalet Sayıştay'ı çift yetkiye sahip olarak denetimlerde bulunmaktadır.

Ancak bu şekilde bir yapılanma; denetimde koordinasyonsuzluk yerine, Sayıştayların birbiriyle yoğun ve canlı bir denetim alışverişi yapmaları şeklinde olumlu olarak kullanılmaktadır.

Kontroller doğrudan doğruya yerinde yürütülmekle beraber sondaj denetimlerde yetinilmektedir. Federal Sayıştay, Federal Maliye Bakanı'nın vergi yasalarının eşitlikle uygulanması ve takdir hakkının kullanılması konusundaki sorumluluğunun gereklerini yerine getirip getirmediğini incelemektedir.

Özellikle vergilerin zamanında, tam ve adil salınıp salınmadığı, vergi dairelerinin vergilerin tecil, terkin ya da takibini durdurmada bonkör davranıp davranmadıkları, vergilerin geç tahakkuk ettirilip ettirilmediği ve ön ödemelerin zamanında ve ölçülü belirlenip belirlenmediği incelenip denetlenmektedir. Bunun yanında, birikmiş vergilerin tahsil edilip edilmediği de araştırılmaktadır. Münferit olay yerine, bütünüyle tahakkuk ve tahsilat işleri esas alınmakta, idarenin yerine geçilmemektedir. Ancak zorunlu hallerde gerek olması durumunda bu haller saklı kalmaktadır. Federal-federe devlet yapılanması dolayısıyla her şeyden önce belirli yapısal noksanlıklarda yoğunlaşan ağırlık noktası ve enine kesit denetimi uygulanarak ülke bazında aynı konuda yapılan hatalar belirlenmeye çalışılmaktadır. Bu denetim federal Sayıştay ile eyalet Sayıştaylarının koordinasyon halinde ve birlikte çalışmaları ile gerçekleştirilmektedir.

Vergi dairelerinin optimal organize edilip edilmediği ve gerekli kalitede personele sahip olup olmadıkları ise bir başka tarz denetime konu olmaktadır. Almanya'da da finansal denetim ile performans denetimi çalışmaları birlikte yürütülmektedir.

Verginin uzmanlık gerektiren bir konu olması dolayısıyla burada da denetçilerin eğitimine özel önem atfedilmektedir. Gerekliğinde vergi idaresi ile ortak eğitim seminerleri düzenlenmektedir.

5. Avustralya

Avustralya federal bir devlettir. Parlamenter sistemi Westminster modeline göre oluşturulmuştur. Bu hali ile sekiz bölge, Territory Bölgesi ve Federal devlet şeklinde bir yapılanma ile yönetilmektedir. Bu kapsamda her bir binimin/bölgenin kendi hesap verme sorumluluğu çerçevesinde kendi bağımsız yapısı vardır ve federal devletin bu bölgeler üzerindeki yetkileri sınırlı bir yapıdadır.

Dünya ekonomik yapısındaki değişimler, küreselleşme vb. nedenler dolayısıyla Avustralya da bu değişimden nasibini alarak yeni şartlara göre yapılanma yoluna girmiştir. Nitekim bu süreçte şeffaflık ve hesap verme sorumluluğundan beklenenler de değiştiğinden, denetim ofisi (Sayıştay) de değişen şartlar karşısında, bu şartlara cevap verecek bir yapılanma sürecine girmiştir.

Avustralya Sayıştay (Australian National Audit Office- ANAO), diğer ülke örneklerine paralel bir şekilde gider denetimi kadar, gelirlerin denetimi alanında da denetim faaliyetlerini sürdürmektedir. Gelir denetimi; finansal denetim ve performans denetimi başlıklarında gerçekleştirilirken, diğer ülke

örneklerinden farklı olarak Finansal Kontrol ile Kamu Sektörü Kuruluşları ile dörtlü bir yapıda ele alınmaktadır.

Avustralya'da gelir toplayan temel iki tane birim bulunmaktadır. Bunlar;

- Avustralya Vergi Ofisi
- Avustralya Gümrük Hizmetleri

Avustralya'da gelir denetiminin ele alınışı ve bununla ilgili yukarıdaki birimler birlikte düşünüldüğünde hesap verme sorumluluğunun bunlar arasında gerçekleştiği izlenimi ilk bakışta yanıltıcı olmaktadır. Nitekim denetim ve ilişkili olduğu yönetim Avustralya'da da federal devletin hesap verme sorumluluğunun bir parçası olmakla beraber birebir kendisi değildir. Bu çember ancak aşağıdaki birimlerle birlikte düşünüldüğünde anlam ifade etmektedir. Bunlar;

- Denetim,
- Parlamento,
- Kamu kurum ve kuruluşları ve yıllık raporlar,
- Medya,
- Kamuoyunun beklentileri/ilgisi,
- Bilgi akışında serbestlik ve şeffaflık,
- Ombudsman,

olarak sayılmaktadır. Sonuçta ANAO raporları bu çerçevenin yalnızca bir parçası olarak görülmektedir.

Sayıştay denetiminin (dış denetim) temelinde yatan yol göstericilik, öncülük gibi amaçlar gelir denetiminde de ön plana çıkmaktadır. Bu ilkelerin gelir denetiminin etkinliğindeki payı yadsınamaz boyuttur.

Avustralya'da hem dolaylı vergiler hem de dolaysız vergiler denetime tabi tutulurken vergi dışı gelirlere (non tax revenue) de ayrıca özel bir önem atfedilmiştir. Bunlar hem finansal denetime hem de performans denetimlerine konu olmaktadır. Daha önce de belirtildiği gibi ANAO dört açıdan denetim metotları kullanarak gelir denetimine eğilmektedir. Bunlar ise;

- 1) Finansal Tablolar Denetimi,
 - 2) Performans Denetimi,
 - 3) Finansal Kontrol ve Yönetim Denetimi,
 - 4) Kamu Sektörü Kuruluşları ve Programları Denetimi,
- olarak sayılmaktadır.

Tüm bu metotlar kullanılırken diğer ülke örneklerinde olduğu gibi Avustralya'da da politikanın etkinliği ve yerindeliği Sayıştay'ca irdelenmemektedir. Literatürdeki yaygın deyimle "do not criticize the merit of policy" şeklinde ifade edilmektedir. Ancak politikanın/politikaların ne derece iyi yönetildiği ve başlangıçta ortaya koyulan kriterlere ne derece uyulduğu etkinlik açısından araştırılmaktadır.

Avustralya'da yürütülen gelir denetiminin iyi anlaşılması açısından Sayıştay tarafından kullanılan dört metot kısaca açıklanacaktır. Avustralya Sayıştay'ı bu dörtlü aynm ile şunları hedeflemektedir.

Finansal Tablolar Denetimi

Bu yöntem ile kamuya dahil kuruluşların mali tabloları üzerinde bağımsız bir bilgi sağlanmaktadır. Finansal tablolar denetiminin temelinde; kuruluşların faaliyetlerinin tanınması ve iç kontrol yapılarının analiz edilmesi, potansiyel riskli alanların belirlenerek bu alanda çalışmalar yapılması ve ilgili mekanizmaların harekete geçirilmesi gibi temel yaklaşımlar yatmaktadır. Böylelikle diğer metotlara sağlam zemin hazırlanmakta ve denetimin sağlıklı bir şekilde yürütülmesi hedeflenmektedir.

Performans Denetimi

Bu yöntemde, ilgili kurum ve kuruluşların; ekonomik, etkin ve verimlilik ilkeleri temelinde ne derece bu şartlara uygun çalıştıklarının araştırılması yapılmaktadır. Bu süreçte ilgili kuruluşların; kaynakları, bilgi sistemleri, performans kriterleri ve ölçüleri vb. diğer özellikleri sistem temelinde ele alınmakta ve faaliyette bulunmaktadır.

Temel olarak performans denetimleri ile değişik sonuçlar hedeflenmektedir. Özellikle gelirin performans açısından değerlendirilmesinde;

- Beyana dayalı olarak alınan vergilerdeki kayıp ve kaçakların önlenmesine ilişkin tedbirler,
- Verginin toplanmasının etkinlik ve verimliliğinin yükseltilmesi,
- Vergi mükelleflerinin vergi yasaları ile uyumunun sağlanması ve verginin maliyetinin düşürülmesi,
- Vergisel hizmetlerin kalitesinin ve sunumunun etkinleştirilmesi,
- Risk yönetimi tekniklerinin geliştirilerek etkinlik sağlanması, gibi alanlarda amaçlar dahilinde çalışmalar yapılmaktadır.

Yine performans denetimine konu edilen özellikli bir diğer alan ise vergi harcamaları konusudur. Nitekim; vergi muafiyet, istisna indirim vb. çok değişik

şekillerde ortaya çıkan vergi harcamalarının Avustralya'daki bütçe açığı ile ilişkisi olduğu gerçeğinden hareketle bu alanda yoğun çalışmalar yapılmaktadır. Ayrıca finansal gelir denetiminin bulgularından da yararlanılmaktadır.

Finansal Kontrol ve Yönetim Denetimi

Bu metot ise alandaki en iyi uygulama örnekleri bağlamında; prosedürler, hesaplar, işlemler, performans ölçüleri ve göstergeleri ile ilgili alanlarda, finansal gelir denetimi (mali tablolar denetimi) ile performans denetimi arasındaki bağı kurmakta ve bir bakıma köprü görevi üstlenmektedir.

Genel anlamda, kamu sektörü yönetiminin kalitesinin artırılması amacıyla yapılan bir denetimdir. ANAO (Sayıştay) kamu idarelerinin sorunları konusunda, idareye yol gösterici nitelikte faaliyetlerde bulunurken, buradan çıkan sonuçları parlamento ile paylaşarak finansal ve performans denetimi sonucunda elde edilen verileri kullanıma sunarak, denetimden beklenen faydayı maksimize etmeye çalışmaktadır.

Kamu Sektörü Kuruluşları ve Programları Denetimi

Bu da Finansal Kontrol ve Yönetim Denetimi gibi tamamlayıcı nitelikte rol oynamaktadır. Temelde kamu kurum ve kuruluşlarının genel veya özel yönetsel faaliyetleri üzerinde durmaktadır. Örneğin; personel yapısı, mikro harcamaları, gelirlerin toplanması aşamasındaki faaliyetler, kararlar vb. alanlarda yürütülen incelemelerdir.

Anahtar kontrol faaliyetlerinin etkin bir şekilde yerine getirilip getirilmediği de bu alanda araştırılan bir diğer önemli konudur.

Son olarak Avustralya'da gelir denetimine özel bir önem verilmektedir. Sayıştay ağırlıklı olarak yukarıdaki dört ana metod çerçevesinde gelir denetimine yaklaşırken, özellikle bilişim teknolojilerinden ciddi bir şekilde yararlanılmaktadır. Bilgisayar destekli denetim teknikleri yaygın bir şekilde kullanım alanı bulmaktadır. İnsan kaynakları yönetimi de bu denetimin gerçekleştirilebilmesi için önem arz etmektedir. Nitekim bu denetimi gerçekleştirecek insanların yetiştirilmesi, ek bilgiler ile donatılması, teknolojik imkanlardan yararlanması, bilgi ve görgülerinin artırılması ve ödüllendirilmeleri gelir denetimi kadar dış denetimin sıhhatini yakından ilgilendirmektedir.

III. VERGİ DENETİMİ ALANINDA SAYIŞTAY'IN ÖNÜNDEKİ FIRSATLAR VE YENİ AÇILIMLAR

Çalışmamızın birinci bölümünde Sayıştay tarafından gerçekleştirilen finansal vergi denetimi konusunda açıklamalar yapılmaya çalışılmıştır. Ancak çağdaş dünya ülkelerinde Sayıştaylardan belki de finansal denetimden daha çok

parlamentoya rapor vermeye dönük olan performans denetimleri yapmaları beklenmekte ve yüksek denetim kurumları bu anlayış çevresinde yapılandırılmaktadır. Ülkemizde olduğu gibi dünyada da Sayıştaylar parlamento adına görev yapmakta ve bu nedenle parlamento bilgilendirme görevlerinin çok daha önemli olduğu düşünülmektedir.

Çağdaş uygulamalardan örneklerle açıklandığı üzere, Sayıştaylar gelir üzerinde hem finansal denetim hem de performans denetimleri yapmaktadırlar. Her iki denetim türü sonucunda da elde ettikleri bulguları parlamento raporlamakta ve kamuoyunu bilgilendirmektedirler.

Tebliğimizin bu bölümünde çağdaş uygulamalara paralel olarak gelir denetiminin Sayıştay tarafından ne şekilde gerçekleştirilmesi gerektiği bu alandaki yeni açılımların ve engellerin neler olabileceği ele alınacaktır.

A. Vergi Alanında Sayıştayın Performans Denetimi: Çağdaş Ülke Sayıştayları Uygulamalarından Çıkarılacak Dersler

Her ülkenin kendine özgü idari şartları mevcuttur. Bir ülkedeki vergi sistemi de, idari sistem ve yapılanma ve başka bir çok faktörün etkisi altındadır. Dolayısıyla her ülkenin kendi şartlarına göre, önceden belirlenen hedeflerinin gerçekleştirilmesi kapsamında, performans denetiminde yeni teknikler üretebileceği yapıcı ve diyaloga açık yaklaşımlar geliştirmesi gerekir.

Sayıştayların gerçekleştireceği vergi denetimlerinde amaç, vergi idaresinin yenini almak değildir. Bunun yerine vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesine katkıda bulunmak amacıyla yeterli düzenlemelerin yapılıp yapılmadığı, verginin tarh, tahakkuk ve tahsili aşamalarında kayıp yaratan hususların neler olduğu, mevzuattan kaynaklanan sebeplerin belirlenmesi gibi hususlarda, vergi idaresi ile birlikte çalışarak öneriler geliştirmektedir.

Sayıştaylar vergi idaresinin yaptığı düzenlemelerin ve uygulamaların yeterli olup olmadığı konusunda yine vergi idaresi ile ortak çalışarak değerlendirmelerde bulunurlar. Bu şekilde vergilerin tarh tahakkuk ve tahsili aşamaları için en uygun yapının/sistemin kurulup kurulmadığının kontrolü yapılır. Keza gelir kayıp ve kaçığının uygulamadan ve mevzuattan kaynaklanan sebeplerinin önüne geçilmesi için inceleme yapılır ve tavsiyelerde bulunulur.

Sayıştay olarak etkin bir vergi denetimi gerçekleştirebilmek için,

- Vergi idaresi ile diyaloga ve işbirliğine açık biçimde inceleme yapmalı,
- İç denetim ile koordinasyon ve işbirliği içinde bulunmalı,

- Eleştirel değil, yapıcı bir denetim anlayışı çerçevesinde hareket etmeli,
- Etkin bir hizmet içi mesleki gelişim ve eğitim faaliyetinde bulunmalıdır.

Diğer yandan vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde etkin bir vergi idaresinin varlığı çok önemlidir. Vergi üzerinde yapılacak performans denetiminin asıl amacı, vergi idaresinin etkin, ekonomik ve verimli çalışıp çalışmadığı konusunda bilgi ve güvence vermek, yetersiz ve başarısız olan alanlarda tavsiyelerde bulunmaktır. Vergi dairelerinin etkinliğini engelleyen sebeplerin ortaya çıkarılması konusunda da Sayıştay'ın yapacağı denetim son derece önem taşır. Ancak bu amaç çok kapsamlı olduğundan, seçilecek belirli alanlar ve sistemler üzerinde denetimler gerçekleştirilmelidir.

Yapılacak finansal denetimler ile verginin tarh, tahakkuk ve tahsilatı aşamalarına ilişkin süreçleri kapsayan muhasebe sistemleri çerçevesinde inceleme yapılarak devletin finansal tabloları ile ilgili raporlar hazırlanabilir. Böylece vergi idarelerinin mali tabloları üzerinde bağımsız bilgi sağlanmaktadır. Bu denetim şekli ile kuruluşların faaliyetleri hakkında bilgiler ortaya konulmakta, iç kontrol yapılanı analiz edilerek potansiyel riskli alanlar belirlemekte ve denetim bulguları sonunda öneriler ortaya konulmaktadır.

Çağdaş dünya ülkelerindeki uygulamalara paralel olarak vergi alanında, finansal denetim yanında, performans denetimi de gerçekleştirilmelidir. Dünya uygulaması ve ülke örneklerine bakıldığında farklı ağırlıkta ve yaklaşımda olsa da bu iki açıdan denetimin birlikte yürütüldüğü ve özellikle performans denetimlerinde finansal denetim bulgularından yararlandığı görülmektedir. Bu anlamda Sayıştayımızın etkin olmayan finansal denetim konusunda yeni arayışlar içinde olmasının yanı sıra performans denetimi alanında önünde geniş bir ufuk bulunmaktadır. Vergi alanındaki performans incelemelerine uzun vadeli bir perspektif içinde bakılması iyi bir hizmet içi mesleki eğitimle sağlanacaktır.

Sayıştay tarafından gerçekleştirilecek performans denetimi ile vergi idarelerinin; ekonomik, etkin ve verimlilik ilkeleri temelinde ne şekilde çalıştıklarının araştırması yapılabilir. Hiç kuşkusuz gelir idaresinin reform çalışmalarına bu anlamda katkı sağlaması da mümkün olabilecektir. Vergi dairelerinin etkin çalışabilmeleri bakımından kendi performans yönetimlerini oluşturmalarına denetim yoluyla katkı sağlanabilir. Bu süreçte ilgili kuruluşların kaynakları, bilgi sistemleri, performans kriterleri ve performans ölçüleri gibi özellikleri sistem temelinde ele alınmakta ve değerlendirmelerde

bulunmaktadır. Bu bağlamda gelir idaresinin performans açısından değerlendirilmesinde;

- Beyana dayalı olarak alınan vergilerdeki kayıp ve kaçakların önlenmesine ilişkin tedbirler,
 - Verginin toplanmasının etkinlik ve verimliliğinin yükseltilmesi,
 - Vergi mükelleflerinin vergi yasaları ile uyumunun sağlanması ve verginin maliyetinin düşürülmesi,
 - Vergisel hizmetlerin kalitesinin ve sunumunun etkinleştirilmesi,
 - Risk yönetimi tekniklerinin geliştirilerek etkinlik sağlanması,
- gibi amaçlar dahilinde çalışmalar yapılabilir.

Yine performans denetimine konu edilen özellikli bir diğer alan ise vergi harcamaları konusudur. Nitekim; vergi muafiyet, istisna indirim vb. çok değişik şekillerde ortaya çıkan vergi harcamaları alanında çalışmalar yapılabilir. Bu alanda finansal gelir denetiminin bulgularından da yararlanılması gerekir.

Vergi denetiminde klasik yaklaşımların yanında, çağdaş yaklaşımlardan hareketle, sosyo-ekonomik alanlarda da Sayıştay tespitlerde bulunup öneriler geliştirebilir. Bu amaçla yapılacak denetimler, vergi gerçekleştirmeleri ile diğer ekonomik göstergeler arasındaki uyumun ortaya konulması, uygulanan vergi politikaları ile bölgesel kalkınmışlık farklarının ne derece giderilebildiğinin tespiti, gelir dağılımındaki sorunların ne derece giderildiği, ekonomik büyüme ve kalkınma hedefleri ile bağlantılı vergi uygulamalarının ne derece başarılı olduğu vb. alanlarda olabilir.

Mükelleflerin vergi dosyalarının incelenmesine yönelmek Sayıştayımız açısından ne uygun ne de dünya örnekleri açısından kabul gören bir uygulamadır. Dış denetim organı olan Sayıştay açısından en iyi denetim belki de bu alanda iç denetimin etkinliğinin incelenmesi ya da vergi idarelerinin etkinliğinin incelenmesidir. Vergi İdaresinin denetiminden bir süreç seçilerek faaliyetlerin kalitesi çerçevesinde inceleme yapılması düşünülebilir.

Sayıştay'ın performans denetiminin ana hedefi parlamentoya bağımsız bilgi, güvence sunmak ve gelir, harcama, kaynak idaresi alanlarında ekonomiklik, etkinlik ve verimlilik hususlarında tavsiye sağlamaktır. Giderek artan borçlanımız ve vergi idaresindeki reform arayışları yanında vergi kayıp ve kaçakları konusuna kamuoyundaki duyarlılık da Sayıştay'ın bu alana eğilmesi bakımından bir fırsat olarak değerlendirilmelidir.

B. Vergi Denetiminde Yeni Açılımlar Ve Sayıştay Mevzuatı

Sayıştay'ın vergi konularındaki görevi yalnız denetleme ve yargılama ile sınırlı değildir. Sayıştay mevzuatının özellikle vergi denetiminde yeni açılımlara fırsat tanıyacak şekilde düzenlenmiş olduğu söylenebilir. Denetimine tabi kuruluşlara ilişkin gerekli gördüğü her konuda TBMM'ye rapor verme görevi Sayıştay denetiminin etkinliği açısından oldukça önemlidir. Ayrıca son olarak Sayıştay'a tanınan performans denetimi yapma yetkisi ile Sayıştay denetiminin önündeki engeller tamamen ortadan kaldırılmış vergi alanı da dahil olmak üzere verimlilik tutumluluk ve etkinlik açısından denetim yapma yetkisi tanınmıştır.

832 sayılı Sayıştay Kanunu'nun "Sayıştay'ın Görevleri" başlıklı 28. maddesinin;

"(.....)

IV- Gerektiğinde mali işlere ve hesap usulleriyle, gelir tahakkuk sistemlerine ve denetimine tabi kuruluşların hesap ve işlemlerinin incelenmesi sonucunda gerekli gördüğü hususlara dair Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne rapor verir"

hükmü gereğince; Sayıştay hesap ve işlemlerin incelenmesi sonucunda gerekli gördüğü bir hususta, konumuzla ilgili olarak vergi alanında, TBMM'ye raporlar hazırlayabilir. Vergi konusunda, vergi kayıp ve kaçakları; vergi sisteminin noksanlıkları, vergi denetimi ve vergi yargısındaki sorunlar gibi birçok konu hakkında veya bu sorunları önleyemeyen mevzuat hakkında TBMM'yi bilgilendirebilir ve hazırladığı raporları kamuoyu ile paylaşmak suretiyle, yasama ve yürütme üzerinde etkili olabilir.

Aynı şekilde benzer bir hüküm de 25. maddede tesis edilmiştir. Söz konusu madde hükmü; "Denetçiler anlam uygulama ve sonuçları bakımından Hazine menfaatlerini zarara uğraticı nitelikte gördükleri kanun, tüzük, yönetmelik, kararname ve sair mevzuat hükümlerini, inceleme sırasında tespit ederek bunları gerekçesiyle birlikte ve yazılı olarak birinci Başkanlığa bildirirler. Birinci Başkan; bu bildirimleri derhal Genel Kurula havale eder ve bunlardan Genel Kurul kararıyla kabule değer görülenler üç aylık raporlarla Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunulur."

şeklinde düzenlenmiştir.

88. maddede ise; "İnceleme ve denetleme sırasında, hesap ve işlemlerden mevzuata uygun görülmeyenlerden Sayıştay Genel Kurulunca gerekli görülenler hakkında bu husustaki Sayıştay mütalaasıyla birlikte bir raporla birinci Başkanlıkça Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne bilgi verilir" şeklinde hüküm tesis edilmiştir.

87. maddede ise; “Genel ve katma bütçeli dairelerin mal hesaplarıyla bu daireler dışında kalan idare ve kurumların sayman hesaplarının incelenme sonuçları hesap devrelerine göre raporlarla Türkiye Büyük Millet Meclisi’ne sunulur.

Aynı bütçe rejimine tabi olan idare ve kurumlar için tek rapor da düzenlenebilir.

Sabit veya döner sermayeli veya fon şeklinde kurulan kurum ve teşebbüslere ilişkin raporlarda bunların faaliyetlerinin kuruluş gayelerine uygun olup olmadığı belirtilir.”

hükmü tesis edilmiştir.

105. maddede ise mali konulan düzenleyen Yönetmelikler hakkında Sayıştay’a danışma görevi verilmiş olup; “Bakanlıklar ve Sayıştay’ın denetimine giren diğer idare ve kurumların mali konularda düzenleyecekleri yönetmelikler, Sayıştay’ın istişari mütalaası alındıktan sonra yürürlüğe konulabilir”

hükmü getirilmiştir.

Son yapılan yasal düzenlemeler, dış denetim gerçekleştiren Sayıştay’a iç denetim fonksiyonu olan denetim kurumlarından daha farklı bir misyon yüklemeye eğiliminde olmuştur. Özellikle performans denetimi ile denetim sonucunda ulaşılan bulguların TBMM’ye rapor edilmesi söz konusudur.

Sayıştay Kanunu’na 1996 yılında eklenen ek 10. madde ile, Sayıştay’a performans denetimi yapma yetkisi verilmiştir. Söz konusu madde ile “Sayıştay, denetimine tabi kurum ve kuruluşların kaynakları ne ölçüde verimli, etkin ve tutumlu kullandıklarını incelemeye yetkilidir. Bu inceleme sonuçları Sayıştay Birinci Başkanı tarafından bir değerlendirme raporuyla Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına sunulur.

Bu raporlar ile bu Kanunda öngörülen genel mahiyetteki diğer raporlar Türkiye Büyük Millet Meclisi Plan ve Bütçe Komisyonunda görüşülür ve Komisyon önerisi ile birlikte Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kuruluna sunulur.”

hükmü getirilmiştir.

Özetle Sayıştay’ın gelir denetimi konusundaki yetkileri, çağdaş denetim gerçekleştiren Sayıştaylardan hiç de küçümsenmeyecek gelişmişliktedir.

Diğer yandan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nda Sayıştay tarafından gerçekleştirilecek dış denetimin kapsamı içinde kamu kaynaklarının, etkili ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirtilmesi ve TBMM’ye rapor olarak sunulması öngörülmüştür. 10/12/2003

tarihinde kabul edilen, 1/1/2005 tarihi itibarı ile de tamamen yürürlüğe girecek olan 5018 sayılı Kanunda, hesap verebilirlik ve mali saydamlığın gerçekleştirilmesi amaç olarak belirtilmiş; kamu idarelerinin performanslarının ölçülmesi ve Sayıştay tarafından performans denetimi yapılması ve denetim bulgularının TBMM'ye rapor edilmesi öngörülmüştür.

Kanunun 1. maddesinde çağdaş kamu yönetiminin iki temel ilkesi olan hesap verebilirlik ve saydamlığın sağlanmasına vurgu yapılmış ve performans denetiminin temel ilkeleri belirtilmiştir. Madde hükmünde kanunun amacı; "...kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesini ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve mali saydamlığı sağlamak üzere, kamu mali yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve mali kontrolü düzenlemek" şeklinde belirtilmiştir.

Kanunun 9. maddesinde stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme nasıl yapılacağı belirtilmiş; kamu idarelerine "kalkınma planları, programlar ilgili mevzuat ve benimsedikleri temel ilkeler çerçevesinde geleceğe ilişkin misyon ve vizyonlarını oluşturmak stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptamak, performanslarını önceden belirlenmiş olan göstergeler doğrultusunda ölçmek ve bu sürecin izleme ve değerlendirmesini yapmak amacıyla stratejik plan hazırlama" görevi verilmiştir.

Kanunun 10. maddesinde kamu idarelerinin en üst yöneticileri olan bakanların bu konuda sorumlu oldukları belirtilmiş ve bakanların "kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması konusunda başbakana ve TBMM'ye karşı sorumlu" oldukları belirtilmiştir. Ayrıca bakanların "idarelerini amaçları, hedefleri stratejileri, varlıkları, yükümlülükleri ve yıllık performansları konusunda her mali yılın ilk ayı içinde kamuoyunu bilgilendirmeleri" hüküm altına alınmıştır.

Vergi konusu ile ilgili olarak gelir politikası ve ilkeleri Kanunun 36. maddesinde;

"a) Maliye Bakanlığı, gelir politikaları ve uygulamaları konusunda ilkelerini, amaçlarını, stratejilerini ve taahhütlerini her mali yıl başında kamuoyuna duyurur.

b) Mükellef ve sorumlulara vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerini kolayca yerine getirebilmeleri için gerekli hizmetler sağlanır.

c) Mükellef ve sorumluların vergiye uyumu teşvik edilir.

d) Hakların korunması ve yükümlülükler konusunda mükelleflerin bilgilendirilmesi için ilgili idareler tarafından gerekli önlemler alınır.”

şeklinde belirlenmiştir.

Kamu idarelerinin işlem ve faaliyetlerini ne şekilde yürütecekleri ve hedefleri belirtildikten sonra, Sayıştay tarafından gerçekleştirilecek dış denetim de belirlenen hedefler ve temel ilkeler çerçevesinde performans bakımından değerlendirilmesi suretiyle gerçekleştirileceği ve denetim sonucunda ulaşılan bulguların genel bir değerlendirme raporu olarak TBMM'ye sunacağı Kanunun 68. maddesinde ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

Yukarıda belirtilen mevzuat hükümleri değerlendirildiğinde; özellikle gelir politikası ve ilkelerinin ana hatları ile belirtilmiş olduğu görülmektedir. Vergi idareleri de belirtilen ilkeleri uygulamakla yükümlü tutulmuşlardır. Kamu idarelerinin görevlerini saydamlık ve hesap verebilirlik ilkeleri çerçevesinde yerine getirecekleri belirtilmiş ve önceden belirlenmiş performans kriterlerine göre iş ve işlemlerini yürütecekleri belirtilmiştir.

Bu bağlamda vergi idarelerinde Sayıştay tarafından gerçekleştirilecek performans denetimleri ile vergi idarelerinin performans kriterlerine ne derece uyabildikleri, özellikle vergi kayıp ve kaçaklarını önlemede eksik ve yetersiz kalınan hususlar gibi birçok konuda tespitlerde bulunup, öneriler geliştirilebilecektir. Aynı zamanda elde edilen denetim bulgularının TBMM'ye rapor edilmesi ve kamuoyu ile paylaşılması durumunda, vergi idarelerinde şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkelerinin sağlanmasına katkıda bulunulmuş olacaktır.

C. Vergi Denetiminde Sayıştay Açısından Fırsatlar ve Kısıtlar

Çağdaş ülke Sayıştayları uygulamalarına bakıldığında, ülkemizde de olduğu gibi önceliğin gider denetimine verildiği görülmektedir. Vergi denetimi ise son yıllarda yoğunluk kazanmaya başlamıştır. Vergi denetiminin yeterince ağırlık kazanamamış olmasının nedenleri arasında vergi sisteminin karmaşıklığı, vergi mevzuatındaki sürekli değişiklikler, vergilemenin halkın büyük bir kesimini etkilemesi, verginin sosyo-ekonomik boyutu, politik kararlara karışma olasılığı gibi olgular sayılabilir.

Ülkemizde son yıllarda vergi idaresinde yeniden yapılanma arayışları hız kazanmıştır. Bu bağlamda bazı vergi idarelerinde performans hedefleri oluşturulmuş ve performans yönetimine geçme çabaları her geçen gün artmaktadır. Son yapılan yasal düzenlemeler ile kamu kurumlarının önceden belirlenmiş ilke ve standartlar ile performans göstergeleri doğrultusunda stratejik

planlar hazırlayacakları belirtilmiş, Sayıştay'a da performans denetimi yapma görevi verilmiştir.

Bütün bu gelişmeler değerlendirildiğinde, Sayıştay'ın vergi alanında finansal denetim yanında performans denetimi de gerçekleştirmesi, vergi sistemi ve idaresindeki arayışlara olumlu yönde katkıda bulunacaktır.

Sayıştay toplam işgücü açısından bakıldığında potansiyel olarak, etkin bir vergi denetimini gerçekleştirecek yapıya sahiptir. Denetim alanının genişliği nedeniyle, vergi denetimine daha fazla işgücü ve zaman ayırmasa da vergi denetiminde görevli şu andaki personel sayısı ve düzenli ve etkili bir hizmet içi eğitim ile daha etkin bir denetim gerçekleştirebilir.

Vergi alanında yapılacak performans denetimleri özellikle vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesine olumlu katkılarda bulunabilir. Sayıştay performans denetimi konusunda son yıllarda bilgi birikimi ve deneyim sahibi olmaya başlamıştır. Şu ana kadar 9 adet performans denetimi raporu ortaya çıkarmıştır. Mevcut bilgi ve deneyimlerini kullanarak vergi alanında da performans denetimleri gerçekleştirebilir.

Mevcut denetim şekli ile Sayıştay'ın vergi denetimi alanında çok etkili olmadığı bilinmektedir. Denetimlerin etkin hale getirilebilmesi için her şeyden önce, hizmet içi eğitimlerin gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bu amaçla önümüzdeki birkaç yıl içinde denetimin daha etkin olmasını sağlamak amacıyla tüm denetçilerin yoğun bir hizmet içi eğitimden geçirilmesi planlanmıştır.

Sayıştay bu alanda dış denetim kurumu olmanın sağlayacağı getirileri kullanabilir. Sayıştay'ın bağımsız olması ve meslek mensuplarının teminatı gibi unsurlar denetimin daha etkin gerçekleştirilmesinde önemlidir. Diğer yandan yüksek denetim kurumu olarak Sayıştay, parlamento rapor verme yetkisini kullanarak denetimlerinin daha etkin sonuçlanmasını sağlayabilir. Sayıştay'ın son yıllarda TBMM'ye sunmuş olduğu hazine işlemleri ve performans denetimi raporlarının, kamuoyu ve basında ses getirmesi güven verici olmuştur.

Sonuç olarak bakıldığında tüm zorluklara ve kısıtlılıklarına rağmen, çağdaş ülke uygulamalarını örnek alarak, vergi alanındaki denetimi etkin hale getirebilmek ve performans denetimleri yapabilmek için Sayıştay'ın önünde yeterli fırsatlar vardır. Bu fırsatlar hizmet içi eğitim ile değerlendirilerek vergi denetiminin daha etkin olarak gerçekleştirilmesi mümkündür.

SONUÇ

Günümüzde kamu harcamalarının azaltılması yönündeki yoğun gayretlere rağmen, GSMH içindeki payı hala yüksektir. Artan kamu harcamalarının finansmanı ise, hükümetlerin çözmesi gereken en önemli sorunlar arasında yer almaktadır. Kamu harcamalarının finansmanında ise en büyük payı vergi gelirleri oluşturmaktadır.

Vergi gelirlerini artırmanın yolu ise etkin bir vergi idaresinin varlığından geçmektedir. Etkin bir vergi idaresinin varlığı ülkemizde çözülmesi gereken en büyük sorunlardan olan vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde olmazsa olmaz şartlardan biridir. Etkin bir vergi idaresinde;

- Vergi maliyetinin düşürülmesi
- Vergi İdaresinde sunulan hizmetlerin kalitesinin artırılması
- Mükelleflerinin vergi yasalarına uyumunun sağlanması

hedeflerinin gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Finansal ve performans denetimleri aracılığıyla denetim, bu hedeflerin gerçekleştirilmesinde yönetime yardımcı olabilir.

Diğer yandan vergi idaresinde, iç denetimin ve kontrol süreçlerinin etkinliğine de önem verilmesi gerekir. Dış denetim organı olan Sayıştay, iç denetçilerin gerçekleştirdiği şekilde denetim yapmak yerine, iç denetçiler ile koordinasyon ve diyaloga açık bir anlayış içinde iç denetimin etkinliğinin sağlanmasına katkıda bulunabilir.

Vergi gelirlerinin tahakkuk ve tahsili aşamalarında şeffaflığın sağlanması ve hesap verme sorumluluğunun etkili şekilde yerine getirilmesi, halk adına parlamento tarafından kullanılan egemenlik açısından önemlidir. Şeffaflığı sağlamanın ve hesap verme sorumluluğunu geliştirmenin yolu ise, denetlenen kurumların performansı, işlem ve faaliyetlerinin amaçlara ve mevzuata uygunluğu ile mali tablolarının güvenilirliği konusunda, Sayıştay tarafından parlamento ve kamuoyuna güvence sağlanmasından geçmektedir.

Ülkemizde kamu harcamalarının finansmanının onlarca yıldır önemli bir sorun haline geldiği, bu sorunun en önemli nedenlerin birinin vergi kayıp ve kaçaklarının büyük oranlarda olduğu, herkes tarafından bilinmekte ve sorunun çözümü için sürekli çareler üretilmeye çalışılmaktadır. Yakın bir zamanda yapılan yasal düzenlemeler çerçevesinde Sayıştay'a verilen performans denetimi yetkisi ile vergi alanında yapılacak bu tür denetimler, vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi konusunda etkili olabilecektir.

Demokrasilerde egemenlik, parlamentolar tarafından halk adına kullanılması ilkesine dayanmaktadır. Parlamente'nun bu egemenliği tam olarak kullanabilmesi için, idarenin her türlü eylem ve işlemlerini denetleyebilme yetkisine sahip olmaları gerekir. Bu noktada parlamentolar adına denetim yapan Sayıştayların önemi ortaya çıkmaktadır. Çünkü Sayıştayların denetimine tabi olan her alan, aynı zamanda parlamente'nun egemenliğinin sağlandığı alanı göstermektedir. Dolayısıyla Sayıştay bu anlayış çevresinde, vergi denetimine gereken önemi vermelidir.

KAYNAKÇA

- ARATAKE; Tumuaki o te Mona: Inland Revenue Department: Performence of Taxpayer Audit, Report of Controller and Auditor General, New Zeland, June 2003
- ALTUN, Muhsin, ŞİMŞEK, Abdullah, Vergi Mevzuatına İlişkin Sayıştay Kararları, Ankara 2000
- ASOSAI, Government Reveneus-Accountability And Audit, May 1998
- Çağdaş Bir Vergi Ortamı Oluşturmak İçin; Türkiye’de Vergi İdaresi ve Vergi Denetimi Nasıl Yapılandırılmalıdır?, Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayınları, Yayın No:13, Ekonomik ve Mali Araştırma Yanşması, Ankara 2002
- Demokratik Bir Denetim İçin Taleplerimiz (Rapor), Mali Hukuk Dergisi, Yıl 8, Sayı 49, Mart 1978.
- DOMMACH, H (Fed. Almanya Sayıştay Üyesi): Federal Almanya Sayıştay’ında İncelemeler, Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Yayın No: 29/11, Ankara 1987
- International Seminer on Revenue Auditing 1993: Audit of Customs (Imports and Exports) Receipts in Bangladesh, Country Paper, Department of The Auditor General of Pakistan,
- International Seminer On Revenue Auditing, 1993, Basic Papers, Department of The Auditor General of Pakistan.
- International Seminer on Revenue Auditing 1993, Revenue Auditing: Concept and Scope (Sub-Theme I), Department of The Auditor General of Pakistan
- International Seminer on Revenue Auditing 1993; Revenue Auditing Techniques and Metods (Sub-Theme II) Country Papers, Department of The Auditor General of Pakistan
- International Seminer on Revenue Auditing April, 7-10, 1993 Lahor Pakistan; Role of Internal Auditing in The Revenue Collecting Agencies, Department of The Auditor General of Pakistan
- International Seminer on Revenue Auditing 1993, Role of The General Auditing Bureau in Auditing Revenues Collection Activities In Saudi Arabia, Country Paper, Department of The Auditor-General of Pakistan

- International Seminer on Revenue Auditing April 7-10, 1993, Lahore Pakistan,
Volue For Money in Revenue Auditing Department of The Auditor
General of Pakistan
- INTOSAI, 8th International Congress of INTOSAI, Madrid 1974
- KARABAKAL, Nejat (Çev): Denetim Teknikleri (Makaleler), Sayıştay 125.
Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Yayın No: 25/7, Ankara 1987
- KAYA, Safiye, Sayıştayların Denetim Alanları Hakkında Bilgi Notu, Sayıştay
Araştırma ve Tasnif Grubu, 23 Ocak 2001
- KIRBAŞ, Sadık: Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar, Ankara
1997
- MUSGRAVE R.A and MUSGRAVE P.B; Public Finance in Theory on Practice,
McGraw Hill Kogakusha Ltd., Second Edition
15. Türkiye Maliye Sempozyumu, Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden
Yapılandırılması ve Bu Yapılanmada Performans Yönetimi ve
Denetimin Yeri, Akdeniz Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
Maliye Bölümü 15-17 Mayıs 2000-Antalya
- Performance Measurement in Tax Administration Practice Note: Centre for Tax
Policy and Administration, Tax Guidance Series, OECD Gap 005, 4
May, 2001.
- Performans ve Risk Denetim Terimleri, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi,
Sayıştay, Ocak 2000
- Principle of Good Tax Administration-Practice Note: Centre For Tax Policy and
Administration, Tax Guidance Series, OECD, Gap 001, 25 june, 1999
Issued, 2 May 2001 Amended.
- Sayıştay Başkanlığı, 2003 Yılı Faaliyet Raporu, Ekim 2003
- TEPE, Kenan: Sayıştay'ın Gelir Denetimi, Mali Hukuk Dergisi, Yıl 7, Sayı 38,
Mayıs 1976.
- The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts, The IX th Congress
of Intosai, Meeting in Lima.
- Vergi Arenası, 13-14 Kasım 2003, Ankara
- YULUĞ, Mustafa: Sayıştay'ın Gelir Denetimi, Mali Hukuk Dergisi, Yıl 8, Sayı
50, Mayıs 1978.