

1. GİRİŞ :

Uygulamada revizyon, kontrol, teftiş ve murakabe sözcüklerinin eşanlamla olarak kullanılmaları, bu kavramların açıklık taşı-mamasına yol açmakta ve revizyon, kontrol, teftiş ve murakabe işlev-lerini yürüten elemanların görev ve yetkilerinin belirlenmesinde so-runlar yaratmaktadır.

Çalışmamız bu kavramların açıklığa kavuşturulması ve ana-la-rındaki farkların açıklanmasına yöneliktir.

2. REVİZYON :

Revizyon kavramı; tekrar görmek, bir daha incelemek anla-mında olan latince "revidere" sözcüğünden gelmektedir.

Geniş anlamda revizyon, bir işletme veya birimin kendi iç bünyesinde veya dönemsel faaliyeti içerisinde yürütülen işlemlerin incelenmesi, gözden geçirilmesi demektir.

Bu kavram sadece defterlerin incelenmesi şeklinde yorumlan-mamalıdır; çünkü revizyonun birçok çeşitlerinde, defterlerin ince-lenmesi ile hiçbir ilgisi olmayan ve muhasebe v.s. tekniklerin çer-çevesini aşan araştırmalarda da bulunmak mümkündür.

Revizyonu gerçekleştiren elemana verilen inceleme görevinin sınırı revizyonun hedefine sıkı sıkıya bağlıdır. İnceleme görevi çe-şitli bakımlardan sınırlandırılabilir:

- a) Zaman bakımından sınırlama,
- b) İncelemenin konusu ve ilgili olduğu alan itibariyle sı-nırlama,
- c) İnceleme konusu evrak (defter, belge, sözleşme, protokol, istatistik, yazışmalar ve diğer yazılı vesikalar) yönünden sınır-lama,

Diğer ülkelerde olduğu gibi Türkiye'de de vergi konularının-daki hükümler, inceleme ve revizyonların yapılmasına yol açmaktadır.

Bu inceleme ve revizyonlarda istenilen amaç; kârın, safi servetin, beyannamelerde mevcut sair hususun miktarının doğru olarak gösterilmesi hakkında vergi kanunlarında yer alan hükümlere uyulup, uyulmadığının araştırılmasından ibarettir.

3. KONTROL :

Kontrol kavramı, latince "contrarotula" kelimesinden gelmektedir. Contrarotula "karşılaştırma cetveli" anlamındadır.

Ticari işlemlerin önceleri "rotula" denilen cetvellere kaydedilmesi ve aynı işlemlerin başka cetvellere yazılmak suretiyle karşılaştırılması kontrol işlevinin nüvesini oluşturmuştur. Sonraları "contrarotula" kelimesinin bu dar anlamı her türlü tedbirler için kullanılmaya bağlanmıştır.

* İşletme ekonomisi dilinde kontrol "işletmede ortaya çıkan hataların bulunmasını müteakip, bunları düzeltmek için alınan tedbirleri ve yapılan faaliyetleri" anlatan bir kavramdır. Bu bakımdan kontrol, işletme faaliyetlerinin bütün aşamalarına yayılabilir ve işletmedeki hareketleri devamlı bir şekilde inceler; gerektiğinde önleyici bir rol alır.

Kontrol kavramının revizyonla sıkı bir ilişkisi vardır. Bu kavram bazen revizyonla eş anlamlı kullanılır. Ortak amaçları hataları ortaya çıkarmaktır. Bununla beraber bu iki terimi kesin surette birbirinden ayırmak için önemli nedenler vardır; çünkü gerçek anlamda kontrol denildiği zaman, revizyonda olduğu gibi belli olayların fikren bir kez daha tekrarlanması sözkonusu değildir. Genel olarak kontrol kavramından işletmenin aldığı sürekli tedbirler kastedilir.

4. TEFTİŞ :

Teftiş sözünün kaynağını da latince de buluyoruz. "Inspicere"; gözden geçirmek, incelemek, yoklamak, güzmek demektir. Teftiş, teftiş edilen birim üzerinde her zaman etkili bir rol oynar.

Teftiş kavramı çok defa revizyon ve kontrolle eş anlamlı olarak kullanılmaktadır. Kavramlar arasında ilişki bulunduğu bir gerçek-

tır; örneğin büyük bir işletmedeki envanter işlerinin tetkiki öngeden teftiş yapılmaksızın mümkün değildir. Keza, kontrol ve revizyonda olduğu gibi teftiş de müesseselerin kendi iç bünyelerinde yürüttükleri bir faaliyettir.

Bir yazarın da belirttiği gibi; "... teftiş mekanizmasının hikmet-i vücudu, o idarede yanlış bir iş çıkması ihtimalinin önüne geçmek içindir.....". Bu açıdan kontrolde olduğu gibi teftişin de önleyici bir rolü mevcuttur. ✓

Tüm bu ilişkilere rağmen teftiş kavramının diğerlerine göre bariz özellikleri bulunmaktadır:

→ a) Revizyon ve kontrol genel olarak müessese faaliyetlerinin her aşamasında ve kademeli olarak üst-ast ilişkisi içerisinde yapılır; ancak teftiş bir makam adına, o makam tarafından görevlendirilen ve teftiş işiyle yetkili elemanlarca yürütülür.

b) Revizyon ve kontrol, müessesedeki faaliyetleri ve işlemleri devamlı olarak tetkik etmeye yöneliktir.

Teftiş ise gerek görüldükçe ve belirsiz zamanlarda yapılır; yönetime müdahale etmemekle beraber gerektiğinde sorumlu memura işten el çektirilebilir.

c) Revizyon ve kontrolde inceleme görevinin zaman, inceleme konusu, inceleme alanı ve inceleme konusu evrak açısından sınırlanmasına karşın, teftişte bu sınırlamalar daha soyut bir nitelik arz eder. Müfettiş gerek görürse mahrem sayılan tüm evrak ve belgeleri de re'sen isteyebilir ve inceleyebilir.

d) Revizyon ve kontrolde, bir daha görme, inceleme ve karşılaştırma yöntemleri kullanılır.

Teftiş sırasında bunlara ek olarak;

aa- Teftiş edilen birimin tüm özellikleri araştırılır,

bb- Faaliyet alanı belirlenir,

cc- Çalışma koşulları değerlendirilir,

dd- Teftiş edilenlerin bilgi ve ahlaki düzeylerini belir-

lemek için çaba sarfedilir ve;

ee- Daha üstün bir düzeye ulaşılması amacıyla ilgililere yet gösterilir ve fırsat buldukça eğitilmeleri yoluna gidilir.

e) Teftiş sonucunda, revizyon ve kontrolde olduğu gibi hatalı uygulamalar belirlenir; ancak açık ihmal ve suç teşkil eden fiillerin tesbit edilmesi halinde, diğerlerinden farklı olarak müfettiş tarafından durum adına hareket ettiği makama veya ceza uygulayıcılarına bildirilir. Ayrıca açık ihmali ve suçu sabit görülenler müfettişlikçe re'sen görevlerinden alınabilir. Bu özelliği, teftişin psikolojik etkisi nedeniyle caydırıcı bir rol oynadığını gösterir.

f) Müfettişler, kanun, tüzük, yönetmelik, genelge v.s. mevzuat hükümlerinin uygulanmasında ortaya çıkan aksaklıkları bir raporla ilgili makamlara bildirirler. Bu gibi çok yönlü araştırma ve inceleme, revizyon ve kontrol işlevlerini yürütenlerce yapılmamaktadır.

5. MURAKABE :

Murakabe müesseseye mensup olmayan uzmanlar tarafından yapılır. Kavram olarak kapsamına revizyon, kontrol ve kısmen de teftiş girmektedir.

Murakabe idarenin işleyişine müdahale etmez. Murakabe sonuçlarını bu görevi kendisine tevdi eden şahıs veya mercilere vermekle murakabın işi sona erer.

Murakabe de teftiş gibi lüzum görüldükçe ve belirsiz zamanlarda yapılır.

İki yönü vardır :

- a) Yargılama benzeri murakabe,
- b) Mali durum tahliline yönelik murakabe,

a) Yargılama benzeri murakabe:

Yargılama benzeri murakabeyi de iki şekliyle inceleyebiliriz :

aa- Şekli murakabe: Şekli murakabeye Sayıştay murakabesi örnek verilebilir. 832 sayılı Sayıştay Kanununun 32. maddesine göre Sayıştay murakıpları (denetçiler); "... incelenmek üzere Birinci Başkanlıkça veya onun adına grup seflerince kendilerine verilen

idare hesaplarıyla kesin hesapları ve işlemleri kanun, tüzük, yönetmelik ve genelgelerdeki esas ve usuller dairesinde inceleyerek sonucunu birer raporla Birinci Başkanlığa bildirmek ve kanunla verilen Sayıştay hizmetlerini yapmakla görevlidirler

Madde metninden de anlaşılacağı üzere, Sayıştay murakabesi de teftiş gibi bir makam adına yapılmakta ve ulaşılan sonuçlar bir makama tevdi olunmaktadır.

Murakıplar; anlam, uygulama ve sonuçları bakımından Hazine menfaatlerini zarara uğratici nitelikte gördükleri mevzuat hükümlerini incelemeleri sırasında tesbit ederek bunları gerekçeleri ile birlikte Birinci Başkanlığa bildirirler.

Bu yönüyle de murakıplar, mevzuat hükümlerinin aksayan yönlerinin belirlenmesinde müfettişler gibi idareye yardımcı olmaktadır.

bb- Maddi murakabe (İşletme Murakabesi): Maddi murakabe Türkiye'de Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulunun yaptığı murakabe şeklidir.

468 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Türkiye Büyük Millet Meclisince Denetlenmesi Hakkında Kanun'un 6.maddesine göre; "Sermayesinin tamamı Devlet tarafından verilmek suretiyle kurulan iktisadi teşekküllerin teşkilatıyla idare ve murakabeleri hakkındaki 17 Haziran 1938 tarihli ve 3460 sayılı Kanununun 7.maddesi gereğince kurulan Yüksek Denetleme Kurulu Başbakanlığa bağlıdır. 12 Mart 1964 tarihli İktisadi Devlet Teşekkülleriyle müesseseleri ve iştirakleri hakkındaki kanuna tabi teşekkül ve müesseselerin ve özel kanuna göre denetleme görevi kendisine verilmiş olan sair kurumların denetlenmesi bu kurul tarafından yapılır.....".

468 sayılı kanununun 3. maddesine göre Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu murakıpları (uzmanları) tarafından düzenlenen raporlar esas itibariyle ilgili olduğu teşebbüsün bilanço ve kesin hesaplarını kapsar.

Görüldüğü üzere, Yüksek Denetleme Kurulu murakıplarının murakabe görevi; murakabe edilen teşekkülün bilanço, kâr-zarar cetvelleri

faaliyet raporları v.s. belgeler üzerinden yürütülmekte, kurumların 440 sayılı kanun hükümlerine göre faaliyette bulunup, bulunmadıkları incelenmektedir. Murakıpların raporlarında belirtilen hususlar 468 sayılı kanunun 3.maddesinde de hükme bağlandığı üzere, gerek T.B.M.M. Kamu İktisadi Teşebbüsleri Karma Komisyonlarında, gerekse bu raporlara istinaden Karma Komisyonca tanzim edilen raporlar nedeniyle T.B.M.M.'ne ışık tutmakta, K.İ.T.'lerin yönetim kurullarının ibra edilip, edilmemesinde rol oynamaktadırlar.

Şekli ve maddi murakabenin esas itibariyle yargılamaya benzer yönleri vardır. Murakabenin bu yönü teftiş, kontrol ve revizyona göre önemli bir farklılık arz etmektedir. Şekli murakabede Sayıştay murakıplarının saymanları dolaylı olarak yargılamaları, maddi murakabede ise Kamu İktisadi Teşebbüslerinin hesap sonuçları ve faaliyetleri hakkında Yüksek Denetleme Kurulu Murakıplarının rolü, murakabenin bu yönünü ortaya koymaktadır.

(b) Mali durum tahliline yönelik murakabe :

7129 sayılı Bankalar Kanununun 28 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile değişik 61.maddesine göre; Bankalar Kanunu ile diğer kanunların bankalarla ilgili hükümlerinin uygulamasının ve her türlü bankacılık işlemlerinin murakabesi; bankaların varlıkları, alacakları, özkaynakları, borçları, kâr- zarar hesapları arasındaki ilgi ve dengelerin ve mali bünyeyi etkileyen diğer tüm öğelerin tesbit ve tahliyi Maliye Bakanına bağlı Bankalar Yeminli Murakıpları ve Muavinleri tarafından yapılır...."

Yine aynı kanunun 28 sayılı K.H.K. ile değişik 60.maddesinin 1 numaralı fıkrasına göre; Bankalar Yeminli Murakıplarınca yapılan inceleme sürecinde, bir bankanın yasalara, bankacılık ve muhasebe ilkelerine aykırı işlemleri nedeniyle mali bünyesinin ciddi şekilde zayıflayakta olduğu anlaşıldığında..... Maliye Bakanlığı uygun bir süre vererek kanuna aykırı durumların düzeltilmesini, bankacılık ve muhasebe ilkelerine uygunluğun sağlanmasını ve mali bünyenin güçlendirilmesini isteyebilir....."

Maddelerin metinlerinden de anlaşılacağı üzere, Bankalar Yeminli Murakıp ve Muavinlerinin murakabe görevleri bankaların mali durumlarını tahlile yöneliktir. Ancak, yapılan tahlil sonuçları revizyon ve kontrolde olduğu gibi şekli değildir. Ulusal ekonomide önemli rolü bulunan bankaların tedrican tasfiyelerine kadar varan etkili sonuçları ihtiva etmektedirler.

Teftişin murakabeye göre farklılık arzeden bir özelliği; gerek görüldüğünde ilgili memurlara re'sen işten el çektirilmesidir. Öte yandan, müfettişlerce teftiş edilen memurlar hakkında düzenlenen tezkiye varakaları veya görüş bildirimleri o memurların gelecekteki yükselme şanslarını büyük ölçüde etkilemekte ve müfettişler dolaylı da olsa idareyi etkileyebilmektedirler.

Bu yönleriyle de teftiş, murakabeye göre daha kesin ve etkili sonuçlar doğurabilmektedir.

6. SONUÇ:

Teftiş, yukarda da açıklandığı üzere idare üzerinde olduğu gibi, toplum üzerinde de psikolojik baskısı olan bir işlemdir. Bir yazarın da belirttiği gibi "Bir memur yanlış bir iş yaparken, bir ambarcı bir kaba el uzatırken veya kırık ve eksik kabi tartısız teslim alırken, duyacağı bir ayak sesi için (sakın müfettiş olmasın) demelidir ve çoğu zaman bu ayak sesi hakikaten müfettiş olmalıdır." Çünkü, müfettişin görevi ve yürüttüğü teftiş işinin kapsamı tüm devlet yapısını etkiler niteliktedir. Bu işlevin duraksaması veya sona ermesi yapının da çatırdamasına neden olacaktır.

Ararlanılan Kaynaklar:

- İşletmelerde Revizyon ve Kontrol- Yazarı: Dr. Alfred ISAAC
- Kontrol Tekniği ve Bankada Muhasebe Kontrolü- Yazarı: Jules BAUDE

- 3- Teftis ve Murakabe Cihazlarımız Ne Halde? - Yazarı: A.Raif ZÜY
- 4- Başlıca Gider Kanunları - Maliye Tetkik Kurulu Yayınları No. 1979
-201
- 5- 7129 sayılı Bankalar Kanunu
- 6- 468 sayılı Kamu İktisadi Teşekküllerinin Türkiye Büyük Millet
Meclisince Denetlenmesi Hakkında Kanun.