

**T.C.**  
**ABANT İZZET BAYSAL ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**HUKUK, SİYASET VE EKONOMİ BAĞLAMINDA KAMUDA**  
**YENİ DENETİM SİSTEMİ: İÇ DENETİM**

**Yüksek Lisans Tezi**

**Ziya ALP**

**Temmuz-2012**

**T.C.**  
**ABANT İZZET BAYSAL ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**KAMU YÖNETİMİ ANA BİLİM DALI**

**HUKUK, SİYASET VE EKONOMİ BAĞLAMINDA KAMUDA**  
**YENİ DENETİM SİSTEMİ: İÇ DENETİM**

**Yüksek Lisans Tezi**

**Hazırlayan**  
**Ziya ALP**

**Danışman**  
**Yrd. Doç. Dr. Selime GÜZELSARI SARI**

**Bolu-2012**

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ'NE,

Ziya ALP'a ait *Hukuk Siyaset ve Ekonomi Bağlamında Kamuda Yeni Denetim Sistemi: İç Denetim* adlı çalışma, jürimiz tarafından Kamu Yönetimi Anabilim Dalında YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak kabul edilmiştir. (Tez Savunma Tarihi: 31.07.2012)

Akademik Unvan ve Adı Soyadı

Üye (Tez Danışmanı) : Yrd. Doç. Dr. Selime Güzelsarı Sarı .....

Üye : Yrd. Doç. Dr. Fevzi Engin .....

Üye : Yrd. Doç. Dr. Mustafa Altınok .....

Sosyal Bilimler Enstitüsünün Onayı

Prof. Dr. Yahya Mustafa KESKİN  
Enstitü Müdürü

## ÖZET

### HUKUK, SİYASET VE EKONOMİ BAĞLAMINDA KAMUDA YENİ DENETİM SİSTEMİ: İÇ DENETİM

**Ziya ALP**

**Yüksek Lisans Tezi**

**Kamu Yönetimi Anabilim Dalı**

**Tez Danışmanı: Yrd. Doç. Dr. Selime GÜZELSARI SARI**

**Temmuz 2012, xvi + 215 Sayfa**

20. yüzyılın son çeyreği içinde kamu yönetimleri dünya çapında yeniden yapılandırılmaktadır. Bu bağlamda gerçekleştirilen reform süreçleri devletin konumunu ve yapısını sorgulayan bir nitelik arz etmektedir. Bu değişim ve dönüşüm artan küresel rekabet, krizler ve küreselleşme faktörlerinin etkisinde yol almaktadır.

1980 sonrasında Dünya’da ve Türkiye’de meydana gelen değişim ve dönüşümler, kamu yönetimini de derinden etkilemiştir. 1999 yılında Helsinki Zirvesinde Avrupa Birliği’ne (AB) aday ülke olarak kabul edildikten sonra, mali yönetim ve kontrol alanını düzenleyen yasal mevzuatın, AB mevzuatıyla uyumlaştırılması yönünde çalışmalar yapılmaya başlanmıştır. 2000’li yılların başından itibaren IMF ve Dünya Bankası ile yürütülen anlaşmalar çerçevesinde kamuda “iç denetim” ihtiyacı ön plana çıkmış ve AB müktesebatına uyum sürecinde, üye ülkelerin bütçe uygulamalarında standart bir uygulama olan “Kamu İç Mali Kontrol” sisteminin ülkemizde de uygulanması hedeflenmiştir.

2003 tarihli 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Yasası ile birlikte mevzuata giren kavramlardan biri de “iç denetim” kavramı olmuştur. İç denetim

sisteminin getirdiği en önemli yenilik, önceden belirlenmiş ve uluslararası sistemde kabul görmüş standartların, denetim uygulamasına esas teşkil etmesidir. Yani, iç denetim uygulaması bu standartlara göre gerçekleştirilecek ve performans değerlendirmesi de buna göre yapılacaktır. Yeni anlayış, sadece geleneksel uygulamaları değil, uluslararası örgütlerin kabul ettiği norm ve standartların yer aldığı çeşitli resmi belgeleri, raporları ve bu belgelerde yer alan resmi kuralları da esas almaktadır.

Literatürdeki genel tartışmalar, iç denetim ihtiyacını sadece hukuki ve idari unsurlara indirgeyerek incelerken, bazı tartışmalar ise siyasi gelişmeleri tek belirleyici unsur olarak kabul etmektedir. Tezde her iki yaklaşıma ait inceleme ve değerlendirmelerin bütünsel olmayan, tek boyutlu, bu nedenle de eksik ve yanıltıcı olduğu saptaması yapılmıştır. Bu doğrultuda her iki yaklaşımın ortak bir sentezi yapılarak iç denetim konusu incelenmiştir. Bununla birlikte, 5018 sayılı Kanunun küresel ekonomik sistem ve o sistemin aktörleriyle olan ilişkisi açısından analiz edilmesi hayati bir meseledir. Bu nedenle bu konu tezde önemli bir yer işgal edecektir.

Sonuç itibariyle bu tezde; Türk kamu mali yönetimi sistemine yeni giren 5018 sayılı kanun kapsamındaki “iç denetim” sisteminin incelenmesi amaçlanmaktadır. Bu inceleme yapılırken iç denetimin sadece hukuki boyutu ve teknik işleyişi mevzuat yönünden ele alınmayacak, ayrıca böylesine köklü ve önemli bir dönüşümün ardında yatan ve onu belirleyen siyasi, ekonomik ve toplumsal unsurların neler olduğu üzerinde kuramsal bir çözümleme yapılacaktır.

**Anahtar Kelimeler:** Mali yönetim, mali kontrol, iç denetim, iç kontrol, yeni kamu yönetimi

## **ABSTRACT**

### **A NEW CONCEPT OF PUBLIC SECTOR AUDIT IN THE CONTEXT OF LAW, POLITICS AND ECONOMY: INTERNAL AUDIT**

**Ziya ALP**

**Postgraduate Thesis**

**The Department of Public Administration**

**Thesis Advisor: Asist. Prof. Selime GÜZELSARI SARI**

**July 2012, xvi + 215 Pages**

Public administration has been going through restructuring on a global scale throughout the final quarter of the 20th century. Reforms which performed in this sense question the position and structure of state. This process of change and transformation follows its course under the influence of specific factors, which are namely competition, recessions and globalization.

The changes and transformation which took place in Turkey and all around the world also profoundly affected the public administration. Upon being recognized as a candidate for the EU at Helsinki Summit in 1999, practices started to be introduced for purpose of harmonizing the legal legislation that governs financial administration and control with the EU acquis. Within the framework of agreements implemented together with the IMF and the World Bank since the beginning of 2000's, the need for internal audit was noticed and practice of the 'Public Internal Financial Control' system -a standard practice for budgetary applications of member states- in our country as part of the process of harmonizing with the EU acquis.

The concept of internal audit, in particular, was brought to the table with the

law number 5018. The most important innovation that accompanied the internal audit system was that predetermined and internationally recognized standards constituted the basis of audits. This is to say, internal audit applications were to be performed in compliance with those standards and performance evaluation was to be carried out accordingly. The new approach was based not only on conventional practices but also on various official documents and reports which contained norms, standards and official rules acknowledged by international organizations.

The general discussions in the literature examined the need for internal audits by reducing the topic down to merely legal and administrative elements, whereas some discussions took political events as the only determining element. It was established and highlighted in the thesis that discussions and assessments of both approaches were unholistic and unidimensional, thus deficient and misleading. In this line, the subject of internal audits was looked into by making a common synthesis of both approaches.

Additionally, analyzing the law number 5018 in terms of its relation to the global economic system and the actors of the system is a vital matter. Therefore, it will also cover considerable space in this thesis study.

In conclusion, the objective of this thesis is to examine the \*'internal audit' system within the scope of the law number 5018, which has just been introduced into the Turkish public financial administration system. During the course of this study, internal audit will be taken into account not only in terms of its legal aspects and technical functioning but also through a theoretical analysis of what the political, economic and social elements underlying and determining such a fundamental and substantial change are.

**Keywords:** Financial administration, financial control, internal audit, new public administration.

## TEŞEKKÜR

Bu tezin hazırlanması hususunda vermiş olduğu büyük destekten ötürü, değerli hocam **Yrd. Doç. Dr. Selime Güzelsarı Sarı**'ya en samimi teşekkürlerimi sunmayı bir borç biliyorum.

## KISALTMALAR

|                |                                                                           |
|----------------|---------------------------------------------------------------------------|
| <b>AB</b>      | : AVRUPA BİRLİĞİ                                                          |
| <b>AIG</b>     | : AMERICAN INTERNATIONAL GROUP                                            |
| <b>BDDK</b>    | : BANKACILIK DÜZENLEME VE DENETLEME KURULU                                |
| <b>BM</b>      | : BİRLEŞMİŞ MİLLETLER                                                     |
| <b>CENTO</b>   | : CENTRAL TREATY ORGANİZATİON                                             |
| <b>CIA</b>     | : CENTRAL INTELLIGENCE AGENCY                                             |
| <b>COSO</b>    | : THE COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF<br>THE TREADWAY COMMISSION |
| <b>ÇED</b>     | : ÇEVRESEL ETKİ DEĞERLENDİRME                                             |
| <b>DDK</b>     | : DEVLET DENETLEME KURULU                                                 |
| <b>DPT</b>     | : DEVLET PLANLAMA TEŞKİLATI                                               |
| <b>GATT</b>    | : GENERAL AGREEMENT ON TARIFFS AND TRADE                                  |
| <b>GSYİH</b>   | : GAYRİ SAFİ YURT İÇİ HASILA                                              |
| <b>IIA</b>     | : INTSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS                                         |
| <b>IMF</b>     | : INTERNATIONAL MONETARY FUND                                             |
| <b>INTOSAI</b> | : INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT<br>INSTITUTIONS             |
| <b>İDKK</b>    | : İÇ DENETİM KOORDİNASYON KURULU                                          |
| <b>KAYA</b>    | : KAMU YÖNETİMİ ARAŞTIRMASI                                               |
| <b>KHK</b>     | : KANUN HÜKMÜNDE KARARNAME                                                |
| <b>KİMK</b>    | : KAMU İÇ MALİ KONTROL SİSTEMİ                                            |
| <b>KİT</b>     | : KAMU İKTİSADİ TEŞEBBÜSÜ                                                 |
| <b>MASAK</b>   | : MALİ SUÇLARI ARAŞTIRMA KURULU                                           |
| <b>MEHTAP</b>  | : MERKEZİ HÜKÜMET TEŞKİLATI ARAŞTIRMA PROJESİ                             |
| <b>MUB</b>     | : MERKEZİ UYUMLAŞTIRMA BİRİMİ                                             |
| <b>NATO</b>    | : NORT ATLANTIC TREATY ORGANIZATION                                       |

|                 |                                                          |
|-----------------|----------------------------------------------------------|
| <b>OECD</b>     | : ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT |
| <b>OFCOM</b>    | : THE OFFICE OF COMMUNICATIONS                           |
| <b>OFGEM</b>    | : THE OFFICE OF GAS AND ELECTRICITY MARKETS              |
| <b>OFWAT</b>    | : OFFICE OF WATER SERVICES                               |
| <b>OVMP</b>     | : ORTA VADELİ MALİ PLAN                                  |
| <b>OVP</b>      | : ORTA VADELİ PLAN                                       |
| <b>PEB</b>      | : PERFORMANS ESASLI BÜTÇE                                |
| <b>PWC</b>      | : PRICE WATERHOUSE COOPERS                               |
| <b>SBF</b>      | : SİYASAL BİLGİLER FAKÜLTESİ                             |
| <b>SPK</b>      | : SERMAYE PİYASASI KURULU                                |
| <b>SSCB</b>     | : SOVYET SOSYALİST CUMHURİYETLER BİRLİĞİ                 |
| <b>TODAİE</b>   | : TÜRKİYE VE ORTA DOĞU AMME İDARESİ ENSTİTÜSÜ            |
| <b>TOKİ</b>     | : TOPLU KONUT İDARESİ                                    |
| <b>UNCITRAL</b> | : UNITED NATIONS COMMISSION ON INTERNATIONAL TRADE LAW   |
| <b>UNICEF</b>   | : UNITED NATIONS INTERNATIONAL CHILDREN'S EMERGENCY FUND |
| <b>YDK</b>      | : YÜKSEK DENETLEME KURULU                                |

**Ülkeme**

## İÇİNDEKİLER

|                       |      |
|-----------------------|------|
| ÖZET .....            | iii  |
| TEŞEKKÜR.....         | v    |
| KISALTMALAR.....      | viii |
| İTHAF.....            | x    |
| İÇİNDEKİLER.....      | xi   |
| TABLolar DİZİNİ.....  | xv   |
| ŞEKİLLER DİZİNİ ..... | xvi  |

|                           |          |
|---------------------------|----------|
| <b>GİRİŞ.....</b>         | <b>1</b> |
| Tezin Amacı ve Önemi..... | 4        |
| Tezin Yönetimi.....       | 7        |

## BÖLÜM I

|                                                                                                           |          |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------|
| <b>1. Kamusal Denetime Genel Bir Bakış.....</b>                                                           | <b>9</b> |
| 1.1. Denetim Kavramı.....                                                                                 | 9        |
| 1.2. Tarihsel Süreç İçinde Denetim .....                                                                  | 15       |
| 1.3. Türkiye’de Denetim ve Kamu Denetim Organları .....                                                   | 19       |
| 1.3.1. Merkezi denetim bürokrasisi .....                                                                  | 27       |
| <i>Devlet Denetleme Kurulu</i> .....                                                                      | 28       |
| <i>Sayıştay</i> .....                                                                                     | 29       |
| <i>Başbakanlık Teftiş Kurulu</i> .....                                                                    | 31       |
| <i>Yüksek Denetleme Kurulu</i> .....                                                                      | 32       |
| <i>Özerk niteliği olan üst kurulların denetim organları</i> .....                                         | 33       |
| 1.3.2. Maliye Bakanlığı bünyesinde denetim bürokrasisi ve Türkiye’de<br>denetim sisteminin gelişimi ..... | 34       |
| <i>Eski sistemde Maliye Bakanlığı denetim sistemi</i> .....                                               | 34       |
| <i>10 Temmuz 2011 sonrası Maliye denetim sistemi</i> .....                                                | 35       |
| 1.3.3. Kıta Avrupa’sı sistemi ve Anglo-Sakson denetim anlayışı.....                                       | 36       |

|                                                               |    |
|---------------------------------------------------------------|----|
| 1.3.4. Dış denetimin etkinliği .....                          | 44 |
| 1.3.5. Geleneksel denetim .....                               | 45 |
| <i>Bireysel çıkarların denetim faaliyetine etkileri</i> ..... | 46 |
| 1.4. Kamusal Denetim İşlevi.....                              | 50 |

## BÖLÜM II

### 2. Kamu Yönetiminde Yeni Yaklaşımlar, Avrupa Birliği'ne Üyelik Süreci

|                                                                        |           |
|------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>ve İç Denetim</b> .....                                             | <b>51</b> |
| 2.1. Modern Devlet ve Değişen İşlevleri .....                          | 51        |
| 2.2. Küreselleşme ve Ulus-Devletin Değişen Rolü .....                  | 57        |
| 2.2.1. Egemenliğin paylaşılması .....                                  | 62        |
| 2.3. 1980 Sonrası Kamu Yönetiminde Yeni Yaklaşımlar .....              | 65        |
| 2.3.1.yeni kamu yönetimi yaklaşımı ve dünyadaki yansımaları .....      | 74        |
| 2.4. AB ve Kamu Yönetiminde Reform Kıstasları .....                    | 77        |
| 2.4.1. AB perspektifinden denetim anlayışı .....                       | 79        |
| 2.4.2. AB'nin aday ülkelerden beklentileri .....                       | 81        |
| 2.5. Türkiye-AB İlişkileri ve Sürecin Tarihsel Arka Planı .....        | 83        |
| 2.5.1. Yerel birimlerin öne çıkması ve kamu-özel sektör işbirliği..... | 88        |
| 2.6. Avrupa Birliği ve İç Denetim Sistemi .....                        | 92        |

## BÖLÜM III

### 3. 5018 Sayılı Kanun Kapsamında İç Denetim.....

|                                                                         |     |
|-------------------------------------------------------------------------|-----|
| 3.1. Amaç ve Kapsam .....                                               | 97  |
| 3.2. Görevliler ve Sorumlulukları .....                                 | 102 |
| 3.3. Muhasebe-i Umumiye Kanununa Yöneltilen Eleştiriler .....           | 104 |
| 3.4. Kamu Kaynağının Kullanılmasının Genel Esasları ve Yenilikler ..... | 107 |
| 3.4.1. Mali saydamlık .....                                             | 108 |
| 3.4.2. Hesap verme sorumluluğu.....                                     | 110 |
| 3.4.3. Stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme .....          | 113 |
| 3.4.4. Çok yıllık bütçeleme (orta vadeli harcama programı) .....        | 117 |
| 3.4.5. Tahakkuk esaslı muhasebe .....                                   | 118 |

|                                                             |     |
|-------------------------------------------------------------|-----|
| 3.4.6. Etkinlik, ekonomiklik ve verimlilik ilkesi.....      | 121 |
| <i>Harcamaların kontrol altına alınması</i> .....           | 123 |
| 3.4.7. Kamu zararı .....                                    | 124 |
| 3.4.8. Dış denetim .....                                    | 124 |
| 3.4.9. İç kontrol .....                                     | 127 |
| 3.4.10. Ön mali kontrol .....                               | 130 |
| 3.5. İç Denetim.....                                        | 133 |
| 3.5.1. İç denetimin amacı .....                             | 136 |
| 3.5.2. İç denetim ve yönetim.....                           | 137 |
| 3.5.3. İç denetim birimi .....                              | 139 |
| 3.5.4. İç denetçinin görevleri.....                         | 140 |
| 3.5.5. Nitelikleri ve atanması .....                        | 141 |
| 3.5.6. İç denetçinin bağımsızlığı .....                     | 143 |
| 3.5.7. İç denetçinin tarafsızlığı .....                     | 145 |
| 3.5.8. İç denetim standartları ve etik kurallar.....        | 146 |
| <i>Sertifikasyon ve derecelendirme</i> .....                | 148 |
| <i>Mesleki yetkinlik ve eğitim</i> .....                    | 148 |
| 3.5.9. İç denetim türleri .....                             | 149 |
| 3.5.10. İç denetim uygulaması .....                         | 150 |
| <i>Denetimin risk odaklı olarak yapılması</i> .....         | 150 |
| <i>İç denetim rehberleri</i> .....                          | 151 |
| <i>İç denetim plan ve programı</i> .....                    | 152 |
| 3.5.11. İç Denetim Koordinasyon Kurulu .....                | 156 |
| 3.5.12. İç denetime duyulan gereksinim .....                | 158 |
| 3.6. Reform Zemini ve Önündeki Engeller.....                | 160 |
| 3.7. Hak İhlallerinin Reformlara Gerekçe Gösterilmesi ..... | 164 |
| 3.8. Mali Reform Sürecine İlişkin Eksiklikler.....          | 166 |
| 3.9. Reform Sürecinin Analizi .....                         | 171 |
| 3.9.1. Reform ihtiyacının gerçekliği.....                   | 174 |
| 3.9.2. Geleneksel bürokratik yapının reforma bakışı .....   | 176 |
| 3.10. Anglo-Sakson Modelde Reform Dinamiği .....            | 179 |

|                                                                   |            |
|-------------------------------------------------------------------|------------|
| 3.11. İç Denetimin Yabancı Ülke Uygulamaları .....                | 181        |
| 3.12. Küresel Ekonomi ve 5018 Sayılı Kanun Arasındaki İlişki..... | 184        |
| <b>SONUÇ.....</b>                                                 | <b>190</b> |
| <b>KAYNAKÇA.....</b>                                              | <b>199</b> |
| <b>EKLER.....</b>                                                 | <b>212</b> |

## **TABLÖLAR DİZİNİ**

|                                                                                 |     |
|---------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Tablo 2-1. Yabancı ÷lke yasal düzenlemeleri.....                                | 76  |
| Tablo 3-2. İç denetim koordinasyon kurulu üyeleri ve asıl görevleri.....        | 177 |
| Tablo 3-3. Bazı AB ÷lkelerinde iç denetim sistemi ve uygulamaları.....          | 183 |
| Tablo 4-1. AB'ye üye bazı aday ÷lkelerin merkezi uyumlaştırma uygulamaları..... | 212 |

## ŞEKİLLER DİZİNİ

|                                                            |     |
|------------------------------------------------------------|-----|
| Şekil 3-1. İç denetimin organizasyon yapısındaki yeri..... | 135 |
|------------------------------------------------------------|-----|

## GİRİŞ

Demokrasi söylemi, özellikle 1980’li yıllardan itibaren tüm dünyada yaygın bir hal almış; sivil toplum örgütleri devlet kurumları karşısında etkin bir pozisyon elde etmiştir. Bununla birlikte, uluslararası sistemin, tarafı olduğu sözleşmeler vasıtasıyla ulus devletlere bir takım yükümlülükler yüklemesi; temel hak ve özgürlüklerin, birey hesabına öncelikli bir konu olarak ön plana çıkması; yönetilen ve aynı zamanda edilgen bir konumda bulunan halkın, kendisine ait olan kaynakların devlet erki tarafından yönetilmesi sürecine daha etkin bir şekilde katılmak istemesi gibi unsurlar, devlet mekanizması içinde yer alıp, ihtiyaca cevap verebilecek ve aynı zamanda uluslararası bir niteliği ve boyutu olan, bir kontrol ve denetim mekanizmasını gerekli kılmıştır.

Çevre sorunları, yolsuzluklar, dış krediler, yabancı sermaye yatırımları ve daha birçok alanın denetiminde ulusal düzlemdeki denetim sistemleri yetersiz kalmış; uluslararası denetim mekanizmaları ve hali hazırdaki ulusal denetim örgütleri uluslararası düzeyde rol oynamak durumunda kalmışlardır. Bu süreçte küresel düzeydeki hukuk, kamuoyu ve örgütler öne çıkmış; uluslararası denetim uygulamaları yaygınlık kazanmaya başlamıştır.<sup>1</sup>

Küreselleşen dünyamızda, kişi ve kurumların hesap verme sorumluluklarının ulusal düzlemde ele alınarak sınırlandırılması düşünülemez. Uluslararası işlevlere sahip örgütlenmelerin hesap verme sorumlulukları da şüphesiz ulusal boyutları aşan niteliktedir. Üretim faaliyetlerini ilgilendiren kriterlerin belirlenmesinden, mali ve ekonomik hayatın bir takım düzenlemelere tabi kılınmasına kadar, ulusal niteliği ağır basan birçok konu, uluslararası düzenlemeye konu olabilmektedir. Birçok devletin, taraf oldukları uluslararası anlaşmalara bağlı kalmak durumunda olmaları, uluslararası nitelikte bir denetim faaliyetini gerekli kılmaktadır.<sup>2</sup> Elbette ki günümüz reel politiği açısından, tamamıyla bağımsız bir dış politika izlenemeyeceği gibi, uluslararası sistem içinde birbirlerine eklemlenmiş olan aktörlerin kendi iç dinamiklerinin de dış

---

<sup>1</sup>H.Ömer Köse, “Küreselleşme Sürecinde Uluslararası Denetimin Artan Önemi ve Kamusal Denetimin Uluslararasılaşması Sorunu”, *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt 37 Sayı: 3, Eylül 2004, s. 37.

<sup>2</sup> a.k, s. 46.

dinamiklerin etkisi altında kalabileceği söylenebilir. Bu karşılıklı etkileşimin dengesi, devlet aygıtının kendi kurumlarını ne kadar sağlıklı ve güçlü kılabilmesine ilişkin bir meseledir. Doğal olarak, devlet yönetiminin otokontrol yapabilmesini sağlayacak denetim mekanizmalarının oluşturulması, iç ve dış dinamiklerin dengeli etkileşimi açısından zorunludur. Bununla birlikte oluşturulacak denetim mekanizmasının omurgası, her ülkenin kendi bürokratik yapısı, tarihi geçmişi, tecrübesi ve gelecek perspektifi dikkate alınarak oluşturulmalıdır.

Denetim ile ilgili uygulamalar, ülkelerin siyasal sistemine, tarihi tecrübelerine, idari yapının vasıflarına ve bürokratik kültüre göre değişebilmektedir. Bununla birlikte, denetim ile ilgili teorik düzeydeki tartışmalar da, konuyu ele alan öznelerin ve/veya aktörlerin teorik ve ideolojik bakış açılarına, benimsedikleri yaklaşımlara, izledikleri ekollere, değer yargılarına ve bulundukları dönemin ve mekânın tarihsel ve toplumsal koşullarına göre farklılık göstermektedir.<sup>3</sup> Bununla birlikte, geçmişe kıyasla birbiriyle etkileşim gösterme açısından daha aktif olan devlet aygıtlarının varlığı düşünüldüğünde, genel olarak kamu yönetimi özel olarak da kamusal denetim alanında her yerde geçerliliği olan ortak standartların belirlenmesi ve uygulanması, etkili ve yeterli bir denetim anlayışı ve örgütlenmesini oluşturabilmek için ön şart olarak kabul edilmektedir.

Bu ihtiyacın ortaya çıkardığı reform hareketleri, özellikle 1980'lerden bu yana hâkim hale gelen yeni kamu yönetimi (*new public management*) yaklaşımı çerçevesinde gerek dünya genelinde gerekse Türkiye'de büyük bir ivme kazanmıştır. Kamu yönetimi alanında gerçekleştirilen reformlara kuramsal temel oluşturan yeni kamu yönetimi yaklaşımı, verimlilik, etkililik, ekonomiklik gibi temel ilkeler etrafında kamu yönetiminin performans yönetimini esas alan, sonuca ve hedefe odaklanmış, yerel ve yerinden yönetime ağırlık veren bir anlayışla yönetilmesini öngörmektedir. Bu yaklaşım doğrultusunda kamu mali yönetimi alanında da önemli değişimler yaşanmaktadır. Bu değişimin esas unsurları; kamu kaynaklarının öncelikli kamu hizmetlerine ayrılması,

<sup>3</sup> Hamza Al, "Kamu Kesiminde Yeni Denetim Yaklaşımları: Süreç Odaklı Denetimden Sonuç Odaklı Denetime Geçiş", *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt 40 sayı: 4, Aralık 2007, s. 45-61.

tahsis edilen kaynakların tespit edilen amaçlara uygun, etkin, etkili ve verimli bir şekilde kullanılması, ilgili idarelere ve bunların harcama birimlerine bütçenin hazırlanması ve uygulanması aşamalarında daha fazla yetki verilmesi, faaliyetlerin esnekliğinin artırılması ve kaynakların yönetilmesi sürecinde hesap verebilirliğin ve saydamlığın sağlanması, gibi hususlardır.<sup>4</sup>

Kamu mali yönetimi ve kontrol sistemine ilişkin reformlarda çok yıllık bütçeleme, stratejik planlama, performans esaslı bütçeleme, iç kontrol, tahakkuk esaslı muhasebe ve son olarak iç denetim kavramları ön plana çıkmıştır. İç denetim sisteminin getirdiği en önemli yenilik; önceden belirlenmiş ve uluslararası sistemde kabul görmüş standartların, denetim uygulamasına esas teşkil etmesidir. Yani iç denetim uygulaması bu standartlara göre gerçekleştirilecek ve performans değerlendirmesi de buna göre yapılacaktır. Yeni anlayış, sadece geleneksel uygulamaları değil, uluslararası örgütlerin kabul ettiği norm ve standartların yer aldığı çeşitli resmi belgeleri, raporları ve bu belgelerde yer alan resmi kuralları da esas almaktadır.

Şunu da ifade etmek gerekir ki, resmi kurallar, siyasi bir irade ve hukuki bir süreç neticesinde kolaylıkla kamu politikası haline gelebilir ve uygulama imkânına kavuşabilir. Kültürel kurallar ise çabucak ve kolaylıkla bir kamu politikası haline gelemeyebilir ve zaman içinde değişse bile, bu kuralların gelişimini belli bir yöne kanallandırmak daha zordur.<sup>5</sup> Dolayısıyla denetim sistemine ve uygulamalarına bir takım resmi ve zorunlu standartlar, kurallar getiren iç denetim, mali politikaları doğrudan ve daha kolay etkileyebilir. Bununla birlikte, geleneksel denetim anlayışını besleyen kültürel kurallar ve teamüllerin değiştirilmesi, revize edilmesi, reforma tabi tutulması, değişim ve dönüşüme ayak uydurması ise oldukça zordur.

Kuşkusuz köklü bir değişim sadece resmi kurallar üzerinden sonuca ulaştırılamayacaktır. Modern anayasal hükümetler ve hukuk düzeni, çoğunlukla Aristo'ya atfedilen *insanlar tarafından değil yasalar tarafından idare edilmek* sözünde

<sup>4</sup> DPT, *Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, Ankara, 2006, s. 8.

<sup>5</sup> Francis Fukuyama, *Devletin İnşası: 21. Yüzyılda Dünya Düzeni ve Yönetişim*, Çev. Devrim Çetinkasap, Remzi Kitabevi, Nisan 2008, s. 43.

belirtildiği gibi, devlet erkinin kullanılmasındaki takdire bağıllığı sınırlandırmak için kasten kurulmuştur.<sup>6</sup> Ancak bu yeterli değildir. Günümüzde kamusal faaliyetlerin meşruluğu, onların hukuki ve politik rasyonelliğinin yanı sıra ekonomik rasyonelliğine ve sorun giderme kapasitesine de bağlanmaktadır.<sup>7</sup> Yani sadece hukuki ve idari yapıyı, rasyonel bir yöntemle düzenlemek yeterli değildir. Bu yapıyı ayrıca mümkün olan en etkin şekilde işletmek ve bunun sonucunda mevcut sorunlara pratik çözümler getirebilmek gerekir. Aksi takdirde meşruluğunu sağlayamayan siyasal iktidar ve reform sürecinde etkin olan devletin diğer kurumları, toplumsal kesimler tarafından gayri meşruluk ve kuralsızlık eleştirisiyle karşılaşacaktır.

Böylece devletin meşruiyet zemini sorgulanır hale gelecek ve devlet aygıtının tabii bir işleyişle kendi varlığını devam ettirmesi, ancak geçici bir süre için mümkün olabilecektir. Sadece anayasaları, kanunları ve diğer mevzuat düzenlemelerini kapsayan bir reform, istenilen neticeyi vermeyecektir. Önemli olan sistemin işleyişi ve sorun çözme kapasitesi üzerinden köklü ve esaslı bir dönüşümü gerçekleştirebilmektir. Bunu gerçekleştirebilmek için de öncelikle Kamu Yönetiminin faaliyetlerini hangi amaçlara yönelik olarak sürdürdüğü ve bu amaçların günümüzde geçerliliğini koruyup korumadığı; içinde bulunulan koşulların gerekli kıldığı amaç ve hedeflerin neler olduğunun belirlenmesi gerekir.

Türkiye’de ise, kamu harcama ve kontrol sistemine ilişkin olarak 1927 yılında Fransa’dan örnek alınarak çıkarılan ve mali yönetimin anayasası olarak kabul edilen 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu az sayıda değişiklikle yaklaşık seksen yıl süre ile uygulanmıştır. Bu itibarla 1050 sayılı yasanın yerine, 2003 yılında yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu’nun önemi çok büyüktür.

## **Tezin Amacı ve Önemi**

Tezde Türk kamu mali yönetimi sistemine yeni giren 5018 sayılı kanun

<sup>6</sup> Francis Fukuyama, a.g.k, s. 90.

<sup>7</sup> Veyssel Eren, “Devletin Yapısında ve İşlevlerinde Değişim –Yönetimsel ve Siyasal Liberalizasyon”, Editör: Mehmet Özel ve Veyssel Eren, *Devletin Dönüşümü ve Yeni Dönem Kamu Yönetimi*, Çizgi Kitabevi, Ocak 2008, s. 79.

kapsamındaki *iç denetim* sisteminin incelenmesi amaçlanmaktadır. Bu inceleme yapılırken iç denetimin sadece hukuki boyutu ve teknik işleyişi mevzuat yönünden ele alınmayacak ayrıca böylesine köklü ve önemli bir dönüşümün ardında yatan ve onu belirleyen siyasi, ekonomik ve toplumsal unsurların neler olduğu üzerinde kuramsal bir çözümleme yapılacaktır. Bu amaç doğrultusunda tezin öne çıkan temel hipotezleri aşağıda ifade edilmiştir.

Genel olarak mali reform özelde de iç denetimde yeniden yapılanma sadece sistemde yaşanan sorunlar çerçevesinde reel bir ihtiyacın hissedilmesi ya da buna gereksinim duyulması nedenleriyle sadece içsel dinamiklerin harekete geçirmesiyle gerçekleşmemiştir. İç dinamiklerin yanı sıra bu süreçte dış dinamikler de önemli bir rol oynamış; mali yönetim ve kontrol sistemindeki yeniden yapılanma özellikle Avrupa Birliği (AB) ile yapılan müzakereler çerçevesinde gerçekleştirilmiştir. Bununla birlikte literatürdeki genel tartışmalar konuyu sadece hukuki ve idari unsurlara indirgeyerek incelerken, bazı tartışmalar ise siyasi gelişmeleri tek belirleyici unsur olarak kabul etmektedir. Tezde her iki yaklaşıma ait inceleme ve değerlendirmelerin bütünsel olmayan, tek boyutlu, bu nedenle de eksik ve yanıltıcı olduğu saptaması yapılmıştır. Bu doğrultuda her iki yaklaşımın ortak bir sentezi yapılarak iç denetim konusu incelenmiştir.

Diğer yandan, eski ve yeni biçimleriyle bürokratik yapılar hali hazırda bir arada bulunduğundan; denetim sistemi de bir bütün olarak ele alınıp reforma tabi tutulamamaktadır. Bu durum, iç denetimin tam anlamıyla başarılı olması ve kurumlara katma değer sağlaması açısından sonuç elde edilmesini imkânsız hale getirmese bile oldukça zorlaştırmaktadır.<sup>8</sup> Kaldı ki reform, kamu yönetiminin genelinde yapı ve süreçleri etkilediği gibi yönetim kültüründe de değişim ve dönüşümü zorunlu kılmıştır. Hâkim zihniyet yapısının göstereceği direncin, yeni sistemin uygulanmasında önemli sıkıntılar doğuracağı açıktır. Bununla birlikte, mali yönetime ilişkin reformlar aceleyle

---

<sup>8</sup> Denetim sistemi, iptal edilen Kamu Yönetimi Temel Kanunu çerçevesinde yapılandırılmadığı için, eski denetim bürokrasisinin hali hazırdaki mevcudiyeti, iç denetimin varlığını çelişkiye sokmaktadır. Bu nedenle kurumlarda, görev alanları ve fonksiyonları açısından eski ve yeni denetim bürokrasisi arasında yer yer çatışmalar yaşanması muhtemel bir gelişmedir.

getirilmeden ve telafisi imkânsız tahribatlara yol açabilecek tavizler verilmeden gerçekleştirilmelidir. Reform sürecinde kamu bürokrasisinin hali hazırdaki yapısı ve ülke koşulları dikkate alınmalı; temel öncelikler, reel ihtiyaçlar düzleminde belirlenmelidir.

Elbette, iç kontrol ve risk yönetimi sistemlerinin kurulup işletildiği, iyi yönetim modellerinin kurumsallaştığı idarelerde, iç denetime duyulan ihtiyaç da azalacaktır. Zira iç denetim iyi yönetim modellerinin kurumsallaşamadığı yapılarda daha işlevsel olacak; yapılan denetimler ve raporlamalar bu alanların iyileştirilmesine ve geliştirilmesine katkı sağlayacaktır. Bununla birlikte, sağlam bir iç kontrol sisteminin sürdürülebilirliği açısından iç denetimin gerekliliği ve önemi şüphesiz devam edecektir.

5018 sayılı Kanunun, küresel ekonomik sistem ve o sistemin aktörleriyle ilişkisi açısından analiz edilmesi, konunun bir bütün olarak ve en doğru bir şekilde anlaşılması bakımından çok önemlidir. Bu nedenle bu konu tezde önemli bir yer işgal edecektir. Esasen Kanun, teknik ve araçsal niteliği ağır basan bir düzenleme niteliğindedir. Küresel sermayeyle kurulacak ilişkinin hukuki zemini daha çok kamu idarelerinin yetki ve sorumluluklarını düzenleyen kanunlar yoluyla tesis edilmiştir. Özel olarak, 5393 sayılı Belediye Kanunu, 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu, 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu gibi düzenlemelerin başka bir çalışma çerçevesinde, uluslararası sermaye ile ilişkiler bağlamında analiz edilmesi, meselenin bütünüyle anlaşılması açısından faydalı olacaktır.

Önümüzdeki süreçte, Türk kamu bürokrasisinin AB’ni ve AB’nin politika oluşturma süreçlerini nasıl algıladığı, önemli bir tartışma konusu olacaktır. AB’nin yönetim yapısı karşısında geleneksel yönetim sistemimizin koşullarını ve işlevlerini bu anlayış doğrultusunda yeniden yapılandırmak gerekmektedir. Başka bir ifadeyle Türkiye, AB ile ilgili siyasi tartışmaların ikinci planda kalacağı, daha çok teknik ve hukuki tartışmaların ön plana çıkacağı yepyeni bir döneme girmektedir. Bu nedenle kamu yönetimi ile ilgili akademi dünyası, AB’ndeki politika tasarım ruhuna uygun olarak çok ciddi zihinsel ve teknik destek sunmaya ilişkin ve sadece Türkiye’de değil

AB kurumları seviyesinde de politika tasarımlarını etkileme gücünün nasıl kazanılabileceğine dair çalışmalara yönelmek durumundadır.

## **Tezin Yöntemi**

Bu tezde kamusal iç denetim, birinci olarak; hukuki boyutu itibariyle mevzuattaki yeri açısından ele alınacaktır. İkinci olarak; ekonomik ve politik faktörlerle ilgili bahse konu kavramlar, literatürde bulunan farklı fikirler açısından tartışılacak ve üçüncü olarak; AB ile ilişkiler bağlamında uluslararası belgeler üzerinden dış dinamiklerin etkisi analiz edilecektir.

Bu çerçeveden hareketle esas çalışma odağı kamusal iç denetim olan tez üç ana bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, tezin kavramsal ve kuramsal çerçevesi oluşturulmaya çalışılacaktır. Denetim kavramının tarihi süreç içinde geçmişten günümüze geçirdiği dönüşüm ve modern denetim anlayışı ve denetim kavramının anlamı incelenecektir. Bu çerçevede iç denetimin konumu tartışılacaktır.

İkinci bölümde, küreselleşmenin kamu yönetimi üzerindeki etkileri ve devlet anlayışının geldiği son noktada yönetimin önemli bir işlevi olan denetim anlayışının iç denetime evrilmesinin etkileri analiz edilecektir. Özetle önceki bölümde izlenen konuların, yöntemin ve çerçevenin Avrupa Birliği açısından analiz edilmesi bu bölümün odak noktasını oluşturmaktadır.

Üçüncü bölümde, öncelikle 5018 sayılı kanunun temel kavramları, getirdiği yenilikler, eski sisteme ve mevcut yeni sisteme yöneltilen eleştiriler ele alınacak. Elbette iç denetimin mevzuattaki yerine değinilecek. Bu bölümün esas amacı ise; iç denetim sistemini hukuki, siyasi ve ekonomik faktörler açısından analiz etmek olacaktır. Ayrıca yeni sistemin işleyişine ilişkin aksaklıkların kaldırılması ve en etkin şekilde işletilmesine yönelik önermelerde bulunulacaktır.

Sonuç bölümünde ise tezin sorunsalı tekrar vurgulanacak ve önemli görülen

konular tekrar ve kısaca ele alınacaktır. Ayrıca önceki bölümlerde yer alan öneriler bu bölümde de ifade edilecektir.

Bu tezin hazırlanmasının temel amacı, en saf bir niyetle gerçeği bütün çıplaklığıyla ortaya çıkarma merakı ve gayretinden başka bir şey değildir. Carrel'in dediği gibi: “Merak tabiatımızın bir gereğidir, hiçbir kurala uymayan kör bir etki bir iç itıştır. Zihnimiz dış dünyaya ait şeyler etrafında ve kendi içimizin derinliğinde süzülür, tıpkı kapandığı yerin en küçük ayrıntısını hünerli bacaklarıyla eşeleyip araştıran bir farecik gibi, muhakemesiz ve karşı konulmaz bir şekilde bir çıkış yeri arar. Bize evreni keşfettiren işte bu araştırmacı ruhtur. Bu merak bizi karşı koyamayacağımız bir tarzda peşine takar, meçhul yollara götürür. Ve aşılmaz dağlar, rüzgârdan dağılan duman gibi onun önünde kaybolur.”<sup>9</sup>

---

<sup>9</sup> Alexis Carrel, *İnsan Denen Meçhul*, Çev. Ömer Durmaz, Hayat Yayınları, İstanbul, 2005, s. 30.

# BÖLÜM I

## 1. Kamusal Denetime Genel Bir Bakış

### 1.1. Denetim Kavramı

Türk Dil Kurumu *İktisat Terimleri Sözlüğü*'nde yer alan tanıma göre *denetim* kavramı “kamu ya da özel bir kuruluşa ilişkin bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunun saptanması ve rapor edilmesi amacı ile bir uzman birimi tarafından kanıt toplama ve değerlendirme süreci”dir. Aynı kaynağın *Tecim, Maliye, Sayışmanlık ve Güvence Terimleri Sözlüğü*'ne göre denetim “[T]ecimsel kuruluşlara ilişkin sayışımaların düzeninde olup olmadığı, yasaları, tüzük ve yönetmeliklerine uygun bir yönde doğru olarak yürütülüp yürütülmediği izlenilmek üzere yapılan inceleme ve denetlemeler” veya “[İ]şlemlerin tümünün sonuna kadar yazılımı ve tekrar gözden geçirilmesi, plan ve amaçlar çerçevesinde bu işlemlerin çözümlenmesi, önceden planlanmış amaçlara ulaşmak için bu işlemlerin plana göre yönetilmesi ve gerektiğinde gerekli değişikliklerin yapılması” olarak tanımlanmaktadır.<sup>10</sup> *American Accounting Association* bünyesinde faaliyet gösteren Temel Denetim Kavramları Komitesi (Auditing Concepts Committee) tarafından yapılan denetim tanımı ise şu şekildedir: “Denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir.”<sup>11</sup>

---

<sup>10</sup> Bkz. <http://tdkterim.gov.tr/bts/>

<sup>11</sup> *Auditing Concepts Committee: Repor: of the Committee on Basic Auditing Concepts*. The Accounting Review, Vol. 47, Supp. 1972, s. 18 (Aktaran: Güredin, Ersin, *Denetim*, Beta Yayınları, İstanbul, 2000, s. 5)

Türkçede kamu yönetimi literatüründe yaygın kabul gören bir başka tanıma göre ise denetim; herhangi bir örgütün amaçlarına ulaşma derecesinin, kurum işleyişinde yaşanan her türlü aksaklığın, hataların tespiti için, belirli periyodlarla disiplinli bir anlayışla yapılan kontrollerdir.<sup>12</sup> Denetim, esasen bir savunma mekanizması olarak da nitelendirilebilir. Zira denetim ihtiyacını doğuran bir riskin mevcudiyetidir; yani önceden tanımlanmış normlara, kurallara aykırı olma olasılığının varlığıdır. Başka bir ifadeyle denetim faaliyetinden söz edebilmemiz için öncelikle *denetlenecek* bir unsurun olması gerekir. Bu bir faaliyet, beyan, iddia, mal, hizmet veya tanımı yapılabilen, çerçevesi çizilebilen her unsurun denetiminden söz etmek mümkündür.

Kavrama ilişkin bir diğer kapsayıcı tanım da şu şekildedir: “Denetim, bir kişinin, kurumun veya yönetim biriminin yapısı, işlerliği ve uğraşlarının önceden saptanmış kıstaslar (yasa, tüzük, yönetmelik, karar, kural v.b.) çerçevesinde ölçülmesi, gözlenmesi ve bu kıstaslara göre yanlışlık, tutarsızlık, çelişki veya eksiklik içerip içermediğinin belirlenmesi için yazılı veya sözlü olarak yapılan bir araştırmadır.”<sup>13</sup> Denetim kelimesinin İngilizce’deki karşılığı *audit* kelimesidir. Denetleme veya denetim faaliyetinin karşılığı ise *auditing*’dir. *Audit* kelimesi esas itibariyle Latince bir kelimedir ve *dikkatlice dinleme* anlamına gelmektedir. “Başlangıçta işlemlerin az ve basit olduğu, günlük hesapların kontrolü ile görevlendirilmiş kişi, bütün gün harcamada bulunan kişiye akşamları her bir işlemi miktar ve içerik itibariyle okutur, hesaplar hakkında fikrini söylerdi. Hesapların kontrolü ile görevlendirilen bu kişiye, görevini dinleyerek yapması nedeniyle *dinleme* kavramının İngilizce (*audience-audition*) ve Latince (*audire-audencia*) olan sözcük karşılıklarından hareketle *auditor* (denetçi-denetmen) denilmiştir. Duymak, haber almak anlamına gelen *audit* kavramı da denetim karşılığı olarak kullanılmaya başlanmıştır.”<sup>14</sup>

Kontrol (*control*), denetimi de içeren çok daha kapsamlı bir kavramdır. Revizyon, teftiş, denetleme, dinleme (*auditing*) ve ekspertiz terimlerinin hepsi de

<sup>12</sup> Ali Öztekin, *Yönetim Bilimi*, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2005, s. 197.

<sup>13</sup> Altuğ Figen, *Mali Denetim*, Ezgi Kitabevi, Bursa, 2000, s. 3

<sup>14</sup> Yasin Sezer ve Tamer Kavakoğlu, “Denetimin Denetişime Evrilmesi”, *Denetişim Dergisi*, Sayı: 6, s. 42-43.

kontrol anlamını içermektedir. Anglo-Sakson ülkelerinde bağımsız muhasebe uzmanlarının yaptığı denetim *audit* olarak isimlendirilmekte; ve literatürde bağımsız muhasebe uzmanlarının yaptığı denetim için sadece *denetim* kavramı kullanılmaktadır.<sup>15</sup>

Denetim ile ilgili tanımlara baktığımızda, hemen hemen hepsinde denetimin bir süreç olarak ifade edildiğini görmekteyiz. Dinamik ve sistematik niteliği olan bu süreç, denetim için gereken kanıt ve verilerin elde edilmesi, bunların analiz edilmesi, değerlendirme sonuçlarına göre bir denetim görüşüne ulaşılması ve varılan sonucun denetim raporu ile ilgili yerlere ulaştırılması aşamalarını içerir.<sup>16</sup> Denetimin temel işlevlerini şu şekilde sıralamak mümkündür:<sup>17</sup>

- 1- Denetlenen birimde, mevcut duruma oranla daha iyi ve mükemmeli aramak,
- 2- Denetlenen birimler arasındaki uygulama farklılıklarını gidermek,
- 3- Verili bilgilerin doğruluğunu sınamak,
- 4- Olumsuzlukları tespit etmek; bunlara tedbir almak ve sorunlara çözüm bulmak.

Denetim aynı zamanda yönetimin bir fonksiyonu olarak yönetim sürecinin son aşamasıdır.<sup>18</sup> Bu aşamada yönetimin eylem ve işlemlerinin örgüt amaçlarına uygunluğu kontrol edilir. Örgüt amaçlarının tahakkuk edip etmediğini, yaşanan tıkanmaların hangi noktalarda olduğunu ve çözüm yollarının neler olduğunu raporlayarak örgüt ile ilgili karar mercilerine ileterek gerekli tedbirlerin alınmasını sağlayan denetim, yönetim sürecinin en kritik aşamalarındandır.<sup>19</sup> Yönetimin işlevlerine ilişkin en önemli ilk çalışma Henry Fayol'a aittir.<sup>20</sup> Fayol'a göre yönetim fonksiyonları şunlardan oluşur: Planlama, örgütlenme, yöneltme (emir ve kumanda etme – sevk ve idare etme), eşgüdüm

<sup>15</sup> Münevver Yılcı, *İç denetim (Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma)*, T.C Osmangazi Üniversitesi, Eskişehir, 2003, s. 6.

<sup>16</sup> Ersin Güredin, *Denetim*, Beta Yayınları, İstanbul, 2000, s. 5.

<sup>17</sup> Figen Altuğ, *Mali Denetim*, Ezgi Kitabevi, Bursa, 2000, s. 5.

<sup>18</sup> Luther Gulick'in kamu yönetimine en büyük katkılarının biri 1936 yılında hazırladığı bir raporda ilk kez kullandığı POSDCORB modelidir. Model İngilizce karşılıklarının baş harflerinden oluşmuştur. Luther Gulick ve Lyndall Urwick, Fayol'un yönetim süreçlerini daha da geliştirerek yönetimin evrensel formülünü yazmaya çalışmışlardır. POSDCORB (*Planning, organizing, staffing, directing, co-ordinating, reporting, budgeting*).

<sup>19</sup> Kamil Karatepe, *Anglo-Sakson Denetim Sistemi Çökerken Türk Denetim Sisteminin "Anglo-Saksonlaştırılması" Üzerine Bir İnceleme*, Ankara Üniversitesi Yayını No: 242, Ed. Barış Övgün, Ankara, 2009, s. 187.

<sup>20</sup> Henri Fayol, *Genel ve Endüstriyel Yönetim*, Adres Yayınları, 2005.

(koordinasyon) ve denetim'dir.<sup>21</sup> Luther Gulick ve L. Urwick ise yönetimi; planlama, örgütlenme, personel yönetimi, sevk ve idare, eşgüdümleme, haberleşme ve bütçeleme işlevlerinden oluşan bir süreç olarak tanımlamışlardır. M. Dimock'a göre ise yönetimin fonksiyonları planlama, örgütlenme, liderlik, koordinasyon, personel yönetimi, halkla ilişkiler, bütçe yapma, denetleme ve yetki aktarımından meydana gelmektedir.<sup>22</sup>

*Denetim ve teftiş* kavramlarını karşılaştırdığımızda Türk idari yapısı açısından teftiş kavramı, daha ziyade soruşturma faaliyetini kapsayan ve işlemlerin mevzuata uygunluğunu denetlemeyi esas alan bir içerik taşır. Denetim ise, yönetim işlevini destekleyen ve ona rehberlik eden bir anlama sahiptir. Ayrıca, denetim süreklilik içinde ve halen yapılan faaliyetler üzerinde gerçekleştirilirken; teftiş, sonuçlandırılmış iş ve işlemlerin değerlendirilmesi açısından bir değer taşır.<sup>23</sup>

Genel olarak denetim birden fazla aşamadan meydana gelir. Bu aşamaları beş düzeyde ele alabiliriz: Birinci aşama, planlama aşamasıdır. Burada örgütün amaçlarının ve hedeflerinin tespit edilmesi gerekir. Denetim faaliyeti planlanmalıdır; zira örgüt her yönden ve sürekli olarak denetlenemez. Denetim alanı geniş olduğu kadar, denetim kaynağı sınırlıdır. İkinci aşama, denetim elemanının kendi görev ve yetki alanı içinde kalması; görevli ve yetkili olmadıkları alanları denetlememesidir. Üçüncü aşama, denetim alanının tanımlanmasıdır. İlgili personel ve iş süreçlerinin tanınması ve analiz edilmesi gerekir. Aksi halde sağlıklı bir denetimden söz edilemez. Dördüncü aşama, denetim periyodunun belirlenmesidir. Önceden denetim bildirimi yapılmak suretiyle denetim yapılabileceği gibi, denetim bildirimi yapılmadan, habersiz olarak denetim yapılması da mümkündür. Beşinci aşama; denetim sonuçlarının rapor edilmesi ve ileriye dönük olarak değerlendirilmesidir.<sup>24</sup>

Denetim faaliyetini çeşitli kriterlere göre sınıflandırmak mümkündür. Literatürde en sık rastlanan sınıflandırma *amaçlara göre denetim ve gerçekleştirenlere*

<sup>21</sup> POCCC: *Planning, Organising, Commanding, Coordinating, Controlling*.

<sup>22</sup> Bkz. Ali Öztekin, *Yönetim Bilimi*, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2005; Aykut Polatoğlu, *Kamu Yönetimi (Genel İlkeler ve Türkiye Uygulaması)*, ODTÜ Geliştirme Vakfı Yayıncılık, Ankara, 2001.

<sup>23</sup> Nuri Tortop, Eyüp İşbir, Burhan Aykaç, *Yönetim Bilimi*, Yargı Yayınları, Ankara, 1993, s. 159.

<sup>24</sup> Ali Öztekin, a.g.k, s. 198-199.

*göre denetim* şeklindedir. Amaçlarına göre denetim faaliyetleri, daha ziyade finansal tabloların denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi şeklinde sınıflandırılmaktadır. Denetim faaliyetini gerçekleştirenlerin, bağlı bulundukları yapıya göre denetim faaliyeti sınıflandırıldığında, *dış denetim (bağımsız denetim)*, *iç denetim* ve *kamu denetimi* şeklinde bir yapı karşımıza çıkmaktadır. Aşağıda bu kavramların ne anlama geldiği kısaca ifade edilmektedir.

Yukarıda da ifade edildiği üzere denetim, konusuna ve amacına göre üçe ayrılır: Bunlardan birincisi finansal denetimdir. Bilinen anlamıyla muhasebe denetimi olarak ifade edilebilir. İşletme kayıt ve belgelerinin, gerçek durumu yansıtmaya derecesinin, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri veya vergi kanunlarına ve muhasebe kurallarına göre denetlenmesidir. İkincisi uygunluk denetimidir. Mali işlemlerin ve faaliyetlerin kurallara ve mevzuat hükümlerine mutabık olup olmadığını kontrol eden denetim faaliyetidir. Bir yönüyle geçmişe dönük ve hata arayan bir anlayışı temsil eder. Bu itibarla çerçevesi ve vizyonu sınırlıdır. Diğer denetim türleriyle birlikte yapıldığında bir anlam ifade eder. Üçüncüsü ise Faaliyet denetimidir. Bu denetim türünde ise faaliyetlerin etkinlik, ekonomiklik ve verimlilik dereceleri ölçülmektedir. Faaliyet denetimi daha ziyade iç denetçiler ve kamu denetçileri tarafından yapılır. Finansal ve uygunluk denetimine kıyasla daha kompleks ve zordur. Zira bir faaliyetin etkinliği ve verimliliğini nesnel olarak saptamak oldukça ağır bir iştir.<sup>25</sup>

Denetimi gerçekleştirenler ve denetimin dâhil olduğu yapıya göre denetimi kategorize etmek mümkündür. *Kamu denetimi*, yetkisini kanunlardan alan ve kamu adına, kamusal ihtiyaçlara cevap vermek için denetim yapan kişiler tarafından uygunluk, mali tablo ve faaliyet denetimlerini içeren bir kavramdır. Bu konuya ilerleyen bölümlerde ayrıntılı olarak değinilecektir. *Bağımsız denetim* ise, faaliyetlerini serbestlik içinde yerine getiren, kamu adına değil kendi namına çalışan veya denetim şirketinin ortağı olarak özel sektörde faaliyet gösteren denetçiler tarafından yapılır. Denetimini gerçekleştirdikleri işletmeyle işçi-işveren ilişkisi söz konusu olmayıp, işletmenin talebi ve bir sözleşme ile mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe standartlarına

<sup>25</sup> Fazıl Tekin, Ali Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, Seçkin Yayınları, Ankara, 2005, s. 38-43.

uygunluk düzeyini tespit amacıyla yapılan, bir denetim faaliyetidir.<sup>26</sup>

Bu anlamda bağımsız denetim: İşletmelerin, finansal tablo ve bilgilerinin verili kriterlere uygun olup olmadığının tespit edildiği, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartlarına uygun olarak gerçekleştirilen ve tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulandığı bir süreçtir. Denetim defter, kayıt ve belgeler üzerinden yapılır; sonuç olarak elde edilen bilgiler analiz edilerek bir rapora bağlanır.<sup>27</sup>

Bağımsız denetçiler, aynen avukatlar, doktorlar gibi serbest çalışır ve bir ücret karşılığında faaliyet gösterirler. Hizmet verdikleri müşteriler arasında, kâr amaçlı işletmeler, kâr amaçsız işletmeler, resmi kuruluşlar ve kişiler bulunmaktadır. Finansal tablolar denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi yapmaktadırlar. İç denetçiler ise, bir işletmede kurmay görevini yerine getiren kişilerdir. İç denetçiler genel olarak, yöneticilerin sorumluluklarını etkin ve verimli bir biçimde yerine getirmelerine yardımcı olurlar.<sup>28</sup>

Bağımsız denetim mesleğinin ortaya çıktığı ülke İngiltere’dir. 1880 yılında beş yerel muhasebe topluluğu birleşmiş; İngiltere ve Galler Uzman Muhasebeciler Enstitüsü (*Institute of Chartered Accountant of England and Wales*) kurulmuştur. 1900 yılında, sorumluluğu sınırlı olan şirketler için denetim zorunluluğu getirilmiştir. Böylece İngiltere’de ilk defa kamu muhasebeciliği ve yeminli mali müşavirlik meslekleri ortaya çıkmıştır. Bu meslek mensupları salt denetim faaliyetinde bulunmamışlar; aynı zamanda vergi danışmanlığı, mali danışmanlık ve yönetim danışmanlığında bulunmuşlardır.<sup>29</sup>

İşletme yönetimine ilişkin fonksiyonlarda olduğu gibi, kamusal denetim fonksiyonunda da farklılaşan koşullar sebebiyle yeni anlayışlar gündeme gelmektedir. İç

<sup>26</sup> Başak Ataman, Türkiye’de Kamu Denetimi ve Kamu Denetçilerine Genel Bakış”, *Maliye Finans Yazıları*, Sayı: 87, Nisan 2010, s. 19.

<sup>27</sup> [http://www.denetimnet.net/Pages/ttk\\_bagimsiz\\_denetim\\_nedir.aspx](http://www.denetimnet.net/Pages/ttk_bagimsiz_denetim_nedir.aspx), (Erişim: 10.04.2011)

<sup>28</sup> Ersin Güredin, a.g.k, s. 9, 10.

<sup>29</sup> Zülfikâr Şahin, “Türkiye’de Bağımsız Denetimin Tarihi Gelişimi, Gerekliliği ve Yararları”, (Erişim: 13.01.2011), [http://www.google.com.tr/url?sa=t&source=web&cd=3&ved=0CCIOFjAC&url=http%3A%2F%2Fwww.muhasabenet.net%2Fmakale\\_zulfikar%2520sahin\\_turkiye%2520de%2520bagimsiz%2520denetimin%2520tarihi%2520geli%2520simi.doc&ei=gOUuTf7-JNOSjAeyioyEBQ&usq=AFOjCNG2INu6N\\_r3mQ3qGdy-0ayrsnz5cA](http://www.google.com.tr/url?sa=t&source=web&cd=3&ved=0CCIOFjAC&url=http%3A%2F%2Fwww.muhasabenet.net%2Fmakale_zulfikar%2520sahin_turkiye%2520de%2520bagimsiz%2520denetimin%2520tarihi%2520geli%2520simi.doc&ei=gOUuTf7-JNOSjAeyioyEBQ&usq=AFOjCNG2INu6N_r3mQ3qGdy-0ayrsnz5cA)

denetim, en temel anlamda bir işletmede kontrolü sağlamanın aracıdır. Fakat günümüz koşullarında iç denetim, salt bir kontrol mekanizması değildir. Bununla birlikte, risk yönetimi süreci yanında, kontrol ve kuramsal süreçlerle ilgili olarak yönetime bağımsız ve tarafsız analiz ve danışma hizmetleri vermekle görevli bir denetim birimidir.<sup>30</sup>

İç denetim kısaca; bir kurumun faaliyetlerini daha kaliteli hale getirmek ve onlara değer katmak için rehberlik yapan, bağımsız ve objektif güvence veren bir faaliyettir. Risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve gelişmelerine katkıda bulunmak için yapılan sistemli ve disiplinli bir denetim sürecidir. Bu konuyu tezin ilerleyen bölümlerinde daha geniş bir şekilde ele almaya devam edeceğiz.<sup>31</sup>

## 1.2. Tarihsel Süreç İçinde Denetim

Her ne kadar tarihsel kaynaklar denetim uygulamalarının geçmişi konusunda kesin bilgilere ulaşılmadığını gösterse de muhasebenin veya hesap kullanmanın tarihinin bin yıldan daha fazla olduğu bilinmektedir. Denetim ve denetim faaliyeti, tarihsel bir evrimden geçerek günümüzdeki uygulamalarına ulaşmıştır. İktisadi işlemlerin denetimine önem veren ve ilgi gösteren kesimlerin başında, tarımsal üretimin meta olarak kentlere girmesiyle tarih sahnesine çıkan ve bilgiyi kendi tekellerinde bulundurdıklarından dolayı yönetim erkine katılabilen tüccarlar gelmektedir. Daha sonraları ise, sosyo-ekonomik düzeni idare edip muhafaza etmesi beklenen kent-devletler iktisadi olaylara ilişkin olarak denetime sahip çıkmaya başlamışlardır. Bazı kaynaklar Milat'tan 3000 yıl önce Ninua ve Babil'de önemli iktisadi olay ve faaliyetlerin levhalar üzerinde izlenmekte olduğunu ifade etmektedir. Aynı zamanda firavunlar devrinin Mısır'ında alınacak vergilerin tespiti için tarımsal üretimin kontrol altında tutulduğunu görmekteyiz. Yine Milat'tan 300 yıl kadar önce, Atina'da bir denetleme organı bulunduğunu; Roma İmparatorluğu'nda ise henüz 5. yüzyılda

<sup>30</sup> Münevver Yılancı, a.g.k, s. 1.

<sup>31</sup> Bertan Kaya, "İç Denetim Nedir ?", <http://www.bertankaya.net>, Erişim: 13.04.2011

kontrolör, kester ve hazineyi denetlemekle görevli maliye bakanlarının kamu maliyesini kontrol altında tuttuğunu görmekteyiz.<sup>32</sup>

Modern anlayıştan önce ilk denetim görevlilerinin, vergi toplama erkine sahip ve bu amaçla iktisadi sistemi kontrol altında tutmak isteyen erken devlet biçimleriyle birlikte ortaya çıkması muhtemeldir. Bu itibarla gerektiğinde baskıcı ve zorba olabilen bir yönetim anlayışının temsilcisi olarak görülen denetim elemanlarının çok iyi bir imajı yoktu. Hatta isevilerin kutsal saydığı Yeni Ahit'in<sup>33</sup> bir çok yerinde Roma İmparatorluğu adına halktan vergi toplayan görevliler, günahkârlarla bir tutulmuştur. Örneğin, "...*Eğer yalnız sizi sevenleri severseniz, ne ödülünüz olur? Vergi görevlileri de öyle yapmıyor mu? ya da Ferisilerden bazı din bilginleri, O'nu günahkarlar ve vergi görevlileriyle birlikte yemekte görünce öğrencilerine: Niçin vergi görevlileri ve günahkârlarla birlikte yemek yiyor ?*" diye sordular."<sup>34</sup> gibi bölümler yer almaktadır.<sup>35</sup> Bu ifadeler, egemenliğe dayalı "vergi toplama" kavramının, devletler tarafından halkı baskı altında tutmanın ve onları sömürmenin aracı olarak da kullanıldığını göstermektedir. Öyle anlaşıyor ki; vergi memurları, zalim ve günahkârlara eş görülmekte; bu yüzden de seilmeyen tipler olarak kabul edilmektedirler.

1700'lü yıllarda, devlet tarafından desteklenen ihracata dayalı iktisat politikasının yaygınlaşmasıyla birlikte ticaret yoğunlaşmıştır. Bunun sonucunda gerek kamu gerekse özel sektörde hesap ve işlemlerin belli bir disipline bağlanması ihtiyacı, denetimi zorunlu hale getirmiştir. Bu dönemde hesapları ve işlemleri kontrol ederek görüş bildiren ve denetçi (auditor)<sup>36</sup> adı verilen kişiler gündeme gelmiştir. Bugün anladığımız manasıyla modern anlamda denetim ise, sanayi devrimi sonrasında gelişmiş ve hali hazırdaki niteliğine ulaşmıştır.<sup>37</sup>

Denetim Sanayi Devriminden sonra resmi düzeyde kabul edilen bir meslek

<sup>32</sup> *Denetim İlke ve Esasları*, Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul, 2004, s. 8.

<sup>33</sup> Yeni Ahit, Matta, 6:46

<sup>34</sup> Yeni Ahit, Markos, 2: 13-17

<sup>35</sup> *Denetim İlke ve Esasları*, a.g.k, s. 10.

<sup>36</sup> Auditor kelimesi Latince "dinleme" anlamına gelen audit kelimesinden türer.

<sup>37</sup> Denetçi Yardımcıları Eğitim Notları, Haz: Erdal Kenger, YMM, Şubat 2001, [http://www.ydk.gov.tr/egitim\\_notlari/denetim.htm#d1](http://www.ydk.gov.tr/egitim_notlari/denetim.htm#d1), Erişim: 29.Mayıs 2010

haline gelmiştir. 1900’lü yıllara kadar geçen sürede sermaye birikiminin gerçekleşmesi neticesinde ekonomik hacim genişlemiş ve böylece iktisadi hayatta köklü bir dönüşüm meydana gelmiştir. Bu dönüşüm, büyüyen işletmelerin finansal bilgileri kaydetme, işleme ve yorumlama ihtiyacını güçlendirmiştir. İşlem ve kayıt sayısı arttığından tüm kayıtların denetimi yerine örnekleme yoluyla denetim yapılması düşünülmeye başlanmıştır.<sup>38</sup> Hatta Büyük Britanya’da 1895 yılında, Londra Genel Bankası ile ilgili bir davada yargıcın şu ifadeyi kullandığı görülmüştür:<sup>39</sup> “.....ve uygulamada tüccarların rastgele birkaç olayı seçtikleri, bu olayların doğru olup olmadıklarına bakarak, doğru olmaları halinde buna benzer diğer olayların da doğru olduklarına kanaat getirdikleri bir gerçektir. Ve ben de bunun böyle olması gerektiğine inanıyorum...”

1941 yılına geldiğimizde ise iç denetimin daha ziyade muhasebe kayıtlarıyla ilgili olduğunu görürüz. Bu dönemde kayıtlar elle tutulduğundan dolayı, daha dikkatlice kontrol edilmesi gerekiyordu. Özellikle demiryolu şirketleri tarafından iç denetim daha da önemliydi. Burada çalışan iç denetçiler, demiryolu şirketlerinin bilet acentelerine gidip, parasal işlemlerin tamamının hesaplara uygunluğunu inceliyorlardı. Bu dönemde iç denetimin esası, yolsuzlukları ortaya çıkarmak idi.<sup>40</sup>

Bununla birlikte, denetim mesleğinde esas değişim 1950’lerden sonra gerçekleşmiştir. Özellikle 1941 yılında *Uluslararası İç Denetim Enstitüsü*’nün kurulmasıyla birlikte iç denetim kavramı özel sektörde yer almaya başlamıştır. Bu şekilde iş ve işlemlerin geçmişe dönük olarak sadece mevzuata uygunluk yönünden denetlenmesi olarak tanımlanan teftiş anlayışından, denetim odağının mevzuat değil risk yönetimi ve yönetim yapısı olduğu bir anlayışa doğru bir gelişme yaşanmıştır. Bugün için denilebilir ki, “çağdaş denetim, geçmişteki faaliyetlerin gözden geçirilmesi

<sup>38</sup> Ersin Güredin, a.g.k, s. 7.

<sup>39</sup> E.D. McMillan: *Evaluation of Internal Control. The Internal Auditor*, XIII, December 1956, s.39 (Aktaran: Güredin Ersin, *Denetim*, Beta Yayınları, İstanbul, 2000, s. 7,8).

<sup>40</sup> Flesher DALE, *Internal Auditing; A One Semester Course*, Florida, 1996, The Institute of Internal Auditors, s. 5-6 Aktaran: Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim ve İç Denetim Algısı, Nazmi Zarıfı GÜRKAN, Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Isparta, 2009.

*işlevinden çıkarak iç kontrol sisteminin gözden geçirilmesi<sup>41</sup> esasına dönüşmüştür.”<sup>42</sup>*

Özel hukuk kamu hukuku ayrımının geçerli olmadığı Anglo-Sakson denetim modelinde denetim, Latince dinlemeyi ifade eden “audire” kökünden gelen “audit” kavramına dayanmaktadır. Bu anlamıyla denetim soru sorma ve bazı standart tabloların doldurulması suretiyle elde edilen bilgilerin yazılı hale getirilmesini ifade etmektedir.<sup>43</sup>

Denetimin iç denetime işlev bazında evrilmesi uzun yıllar öncesine dayanır. Ancak burada kastedilen, modern anlamda kullandığımız iç denetim kavramından farklıdır. Kurumdaki kontrol yapısının, daha doğrusu kontrole ilişkin kayıtların gözden geçirilmesi anlamındaki iç denetime ilk defa 13. yüzyılda Venedik, Milano, Floransa gibi ticaret merkezlerinde rastlanıldığından söz edilmektedir. Bununla birlikte kıta Avrupası ülkelerinde denetim ve iç denetim akademik açıdan ilk defa 1900’lü yıllarda ele alınmaya başlanmıştır. İç denetimin bir yönetim işlevi olarak modern işletmelerde uygulanmaya başlanması 1940’lı yıllara dayanmaktadır. 1941 yılında merkezi ABD olan Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü’nün (IIA) kurulmasıyla beraber, iç denetim mesleğinde büyük gelişmeler olmaya başlamıştır.<sup>44</sup>

Diğer yandan, sanayi toplumunun hızına ve yapısına göre oluşturulmuş bürokrasi ve yönetim anlayışı, artık insanların beklentilerine cevap veremez hale gelmiştir. Bundan böyle kitle üretimi ve tüketimi dönemi kapanmış, esnek üretim yoluyla farklılaşan *müşteri istemleri*’nin karşılanması dönemine girilmiştir. Tabii ki değişen yönetim anlayışıyla beraber, yönetimin işlevleri de bu değişim ve dönüşümden nasibini almaktadır.<sup>45</sup>

Denetim yönetimin bir fonksiyonudur. Bu nedenle, yönetim anlayışı

<sup>41</sup> Buradan anlaşılmaktadır ki, son yıllarda denetim kurumunun geldiği noktada, tezin sonraki bölümünde ele alacak olduğumuz iç denetim sistemi denetim mantığına hakim olmaya başlamıştır. Zira iç kontrol sisteminin sistematik ve sürekli bir biçimde denetime tabi tutulması bir iç denetim faaliyetidir.

<sup>42</sup> Larry P. Bailey: *Contemporary Auditing*. Harper and Row, Publishers. New York 1970 s. 3 (Aktaran: Güredin Ersin, *Denetim*, Beta Yayınları, İstanbul, 2000, s. 8).

<sup>43</sup> Kamil Karatepe, Anglo-Sakson Denetim Sistemi Çökerken Türk Denetim Sisteminin “Anglo-Saksonlaştırılması” Üzerine Bir İnceleme, *Ankara Üniversitesi Yayını* No: 242, Ed. Barış Övgün, Ankara, 2009, s. 192.

<sup>44</sup> Münevver Yılancı, a.g.k, s. 11,12.

<sup>45</sup> Cahit Emre, *Yönetim Bilimi Yazıları*, İmaj Yayınları, Ankara, 2003, s. 166.

değişirken, denetim anlayışında da değişim ve dönüşümlerin olması doğaldır. Bu değişimle birlikte denetim faaliyeti, düzenlilik denetiminden performans ve risk odaklı denetim anlayışına kaymakta; katılımın ve etik değerlerin daha fazla dikkate alındığı, bilişim ve sistem denetiminin gündeme geldiği bir anlayışa doğru dönüşmektedir. Geleneksel denetim sistemine baktığımızda elbette bazı eksikliklerin olduğu göze çarpmaktadır. Bunları şu şekilde ifade edebiliriz: Nicelik olarak fazla sayıda denetim olmasına mukabil, bu denetimlerin etkisiz olması, ya da sorunları çözmekte yeterli olmaması; salt kurallara uygunluğun esas alınması ve denetimin geçmişe dönük olarak yapılması; hedeflerden ve performans göstergelerinden yoksun bir denetim mantalitesi ve kamuoyu denetiminin yetersiz düzeyde olması gibi hususlar, sadece teftiş anlayışına dayalı geleneksel denetim sisteminin zayıf tarafları olarak görülebilir.<sup>46</sup>

### 1.3. Geçmişten Günümüze Türkiye’de Denetim

Osmanlı Devleti’nin idari teşkilat yapısı temel olarak Anadolu Selçuklu Devleti’nden alınmıştır. Ancak bununla birlikte kısmen İlhanlı Devleti ve biraz da Mısır Memlük Devleti’nin tesirlerinin olduğu da muhakkaktır.<sup>47</sup> Dolayısıyla mali teşkilatı incelerken bu devletlerin tesirlerinin izlerini bulmak tabiidir.

Osmanlı merkez teşkilatının bürokrasisi ikili bir yapı arz eder. Birincisi Divan-ı Hümayun ve ona bağlı kalemlerden oluşur. İkincisi ise, Bab-ı Defteri ve ona bağlı kalemlerden müteşekkildir. Bazı görüşlere göre, Bab-ı defteri adıyla anılan Defterdarlık kurumu, ikinci padişah Orhan bey zamanında kurulmuştur. Ancak diğer bir görüşe göre bu kurum 14.yüzyılda oluşturulmuştur. Fatih Kanunnamesine baktığımızda, defterdarın görev ve yetkilerinin açıkça belirlendiğini görmekteyiz. Bu itibarla, defterdarlık kurumunun 15.yüzyılda tamamen oturmuş bir yapıya sahip olduğunu söylememiz mümkündür.<sup>48</sup> Ayrıca şunu da ifade etmek gerekir ki: Merkez ve eyaletlerin maliye

<sup>46</sup> Yaşar Oğur, “Türkiye’de Teftiş ve İç Denetim: Kavramlar, Beklentiler ve Hayatla Yüzleşme”, *Maliye Dergisi*, Sayı 158, Ocak-Haziran 2010, s. 571, 572.

<sup>47</sup> Fuat Köprülü, *Osmanlı Devletinin Kuruluşu*, Türk Tarih Kurumu, Ankara, 1991, s. 110.

<sup>48</sup> Hüseyin Özdemir, *Osmanlı Devletinde Bürokrasi*, Okumuş Adam Yayınları, İstanbul, 2001, s. 54.

teşkilatları birbirinden ayırdı. Yani tek bir merkezden yönetilmezlerdi. Dolayısıyla bu anlamda da ikili bir yapı mevcuttu.

Defterdara, mali işlerde padişah adına davranma yetkisinin verildiğini ilk kez Fatih'in Kanunnamesinde görmekteyiz. Mali konularda denetim yapma yetkisi de defterdara ait bir yetkidir. Ayrıca divanlarda, mali konularla ilgili şikâyetler incelenir ve bu konuda gerekli denetimler yaptırılırdı. Defterdarın yanında, Beylerbeyi ve Sancakbeyi de mali denetim yetkisine sahipti.<sup>49</sup>

1838 yılına kadar Hazine-i Amire, Başdefterdar veya Şıkkı Evvel Defterdarı ünvanına sahip bir görevlinin idaresindeydi. Bugün anladığımız anlamda, Maliye Birimlerinin tamamı Bab-ı Defteri olarak anılmakta; Defterdar da Maliye Bakanı olarak görev yapmaktaydı. Defterdarın Divan üyeleri arasında bulunması ve protokolde vezirler ile kadıaskerlerden hemen sonra gelmesi, ona verilen değeri göstermesi bakımından çok önemlidir.<sup>50</sup> Taşrada merkeze bağlı ayrı bir maliye teşkilatı yoktu. Buralarda ilgisine göre bütün birimler ve devlet görevlileri, gelirlerin toplanması, giderlerin gerçekleştirilmesi ve devlet arazilerinin idare edilmesiyle ilgili konularda vazifeliydiler.<sup>51</sup> Bu durum göstermektedir ki, mali işlerin idaresi tek bir çatı altında yürütülmemekteydi. Daha sonra göreceğimiz üzere Tanzimat sonrasında bu yapı değiştirilmiş; vilayetlerde mali işler sadece bu konuyla görevlendirilmiş görevlilerce yürütülmüş ve mali teşkilat tek bir merkez altında toplanmıştır.

Tekrar klasik döneme gelecek olursak, Bab-ı Defteri muhtelif bürolara ayrılmış ve bu bürolarda çalışan memurlar belli konularda uzmanlaşmışlardır. Kalemelerin iş hacmi, önemi, çalışan memur sayısı birbirinden farklıdır. Her kalemin başında “efendi” ünvanlı kişi bulunurdu. Bunun alt kademesinde ise “hace” adıyla anılan görevli vardı. Diğer memurlar ise şunlardı: “Halifeler”, “ketebeler”, “şakirtler”, “kisedar” ve “odacı”. Bu kalemlerde, görev alanına giren konularda defterler tutulur, yazışmalar yapılır ve

<sup>49</sup> Uçar Demirkan, *Kamusal Mali Denetim (Türkiye'deki Uygulaması ve Eleştirisi)*, A.İ.B.Ü., 1977, s. 27.

<sup>50</sup> Erdoğan Öner, *Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Mali İdare*, T.C. Maliye Bak. APK Başkanlığı Yayınları, Ankara, 2005, s. 186, 188.

<sup>51</sup> a.k., s. 202.

sorulan sorulara cevaplar hazırlanırdı.<sup>52</sup> En önemli kalem Muhasebe-i Evvel yani Baş muhasebe kalemi idi. Bu kalem devletin hesaplarını tutar, saymanlık işlemlerini gerçekleştirirdi. Sayıştay kuruluncaya kadar hesapları inceleme görevini de bu kalem üstlenmiştir.<sup>53</sup>

Bu dönemlerde, devletin gelir ve giderleri sıkı bir disiplin ve titiz bir denetim altında yönetilmiştir. Hazineye giren ve hazineden çıkan paraların muhasebe kayıtları çok ayrıntılı bir biçimde tutulmuştur. Devlet muhasebesinin I. Murad zamanında mali teşkilatın kurulmasıyla birlikte hayata geçirildiği, kaynaklarda ifade edilmektedir. Şunu da ifade etmek gerekir ki: Tanzimat’a kadar, mali idarenin lokomotifi muhasebe teşkilatı olmuştur. Döneme ilişkin belgelere ve kayıtlara baktığımızda, mali teşkilatın kendi dönemine göre mükemmel seviyede muhasebe sistemine sahip olduğunu görüyoruz. Ayrıca hazinenin gelir-gider dengesi, üst yöneticiler tarafından yakından takip edilmekteydi.<sup>54</sup>

Tanzimat’a doğru koşulların da öyle gerektirmesiyle birlikte, bir takım değişim ihtiyaçları ortaya çıkmıştır. Tanzimat’tan önce başlayıp sonrasında da devam eden ve radikal bir şekilde sürdürülen idari reformlar yoluyla Bâb-ı Âli ve Bâb-ı Defteri’nin kurumsal yapılarında esaslı değişiklikler yapılmıştır. Bâb-ı Defteri Maliye Teşkilatı olarak gelişmeye ve dönüştürülmeye başlanmıştır.<sup>55</sup> Modern diyebileceğimiz kapsamlı ilk değişiklikler ise, 1838 yılında Maliye Nezareti’nin kurulmasından sonra gerçekleşmiştir. Bu meyanda, vilayetlerin mali işleri valilerin sorumluluğuna verilmiştir. Her vilayette mali işleri yürütmekle sorumlu defterdarlar görevlendirilmiştir. Vilayet memurlarının maliye nizamı ve kurallarına uymaması halinde, bu durumun valilere bildirilmesi görevi de vilayetlerdeki defterdarlara aitti.<sup>56</sup> Dolayısıyla böylece bütün mali yapı ve görevliler tek bir çatı altında toplanmıştır.

Tanzimat’ın ilanı ile birlikte idari yapıda reform yapılırken Fransız yönetim

<sup>52</sup> Hüseyin Özdemir, a.g.k, s. 57.

<sup>53</sup> Erdoğan Öner, a.g.k, s. 221.

<sup>54</sup> Erdoğan Öner, a.g.k, s. 215.

<sup>55</sup> Hüseyin Özdemir, a.g.k, s. 139.

<sup>56</sup> a.k, s.131, 133, 134.

modeli örnek alınmış; yönetimin esaslı bir parçası olarak denetim sistemi de bu yapılandırılmadan payını almıştır. Belirli kamu hizmetleriyle görevli bakanlıklarda iç denetim yapmak üzere teftiş birimleri ile yüksek denetim ve mahkeme olarak 1870’de Divan-ı Muhasebat adı altında Sayıştay kurulmuştur. Daha sonra kurulan her yeni bakanlık ve daire de kendi teftiş heyetlerini oluşturmuştur.<sup>57</sup>

Maliye Bakanlığı neşriyatından, Maliye Vekâleti Teftiş Heyeti dergisine göre: “Bizde Devlete ait bütün mali işlerin doğrudan doğruya maliye vekiline bağlı ve yüksek selâhiyetli bir heyetin kontrolü altında bulundurulması maksadıyla bir teftiş heyeti teşkili ihtiyacı, ilk defa 1879’da duyulmuş ve 28 Ağustos 1295 tarihli Teftiş Muamelatı Maliye Nizamnamesi ile Maliye Teftiş Heyeti ihdas edilmiştir. Bu nizamnameye göre kurulan Maliye Teftiş Kurulu, çağdaş anlamda kurulmuş ilk mali denetim kuruluşu olmuştur.”<sup>58</sup>

1900’lü yıllara geldiğimizde saltanat kaldırılmadan önce Maliye Nezareti şu birimlerden oluşuyordu: Kalem-i Mahsusa, Vâridât-ı Umumiyye muhâsebe-i Umûmiye, Teftiş Heyeti, Vezne, Emlâk-ı Emiriye, Me’murîn ve Levâzım ve Mahâssesât-ı Zâtiye. 1922 yılında saltanatın kaldırılmasıyla birlikte Maliye Nezareti’nin mevcudiyetine de son verildi. 1920 yılında Ankara’da yeni Maliye Vekâleti kuruldu ve daha sonra bu kurum Maliye Bakanlığı adını aldı.<sup>59</sup>

5 Haziran 1936 tarihli ve 2996 sayılı Maliye Bakanlığı Kuruluş ve Vazifeleri Hakkında Kanun’da, muhtelif mali denetim kuruluşlarına ait hükümlere yer verilmiştir. Ayrıca ek ve tadillerle birlikte yeni mali denetim kuruluşları da oluşturulmuştur. Bu ek ve değişikliklerin içinde en önemlisi izleyen bölümlerde yer vereceğimiz merkezi denetim organına ilişkin olarak, 05.04.1945 tarih ve 4709 sayılı Hesap Uzmanları Kurulu kurulmasına ve Maliye Bakanlığı merkez ve iller kadrolarında bazı değişiklikler yapılmasına dair kanundur.”<sup>60</sup>

<sup>57</sup> Figen Altuğ, a.g.k, s. 103.

<sup>58</sup> Uçar Demirkan, a.g.k, s. 27.

<sup>59</sup> [http://www.turkcebilgi.com/maliye\\_nezareti/ansiklopedi](http://www.turkcebilgi.com/maliye_nezareti/ansiklopedi) (Erişim: 19.02.2011)

<sup>60</sup> Uçar Demirkan, a.g.k, s. 29

Sonuç olarak, mali teşkilat tarihsel süreç içerisinde merkezi bir yapıya doğru evrilmiştir. Bu itibarla denetim anlayışı da değişmiştir. Sadece muhasebe kayıtlarını tutan görevlilerin ve üst yöneticilerin yaptıkları kayıt kontrolü anlayışından vazgeçilmiş; ayrı denetim birimleri kurularak yapılacak denetimin daha etkin ve sağlıklı olmasının yolu açılmıştır. Yani daha önceleri mali işlemi gerçekleştiren ile bunu kontrol eden kişi aynı iken, işlemi yapan ve bunu denetleyen kişiler ve kurumlar birbirinden ayrıştırılarak; denetim faaliyeti kurumsal bir yapıya kavuşturulmuştur.

Ancak günümüze geldiğimizde aşırı merkeziyetçi bir yapının bazı sorunlara yol açtığı görüşü dillendirilmeye başlanmıştır. Bu bağlamda Türkiye özelinde ifade edebileceğimiz temel sorun; merkeziyetçilik ve bürokratik hantal yapının mevcudiyetidir. Esasen bu yönetim yapısı belirli koşullar altında düzenlenmiştir. Şöyle ki: Mevcut yapı kurulurken, dış dünyaya kapalı, ekonomisi tarıma dayalı, nüfusu az (13 milyon ) ve büyük bir kısmı kırsal alanda (%76) yaşayan insanlardan oluşan, ulaşım imkânları kısıtlı, teknolojisi yok denecek kadar az, vb. faktörlere dayalı bir ülke söz konusu idi. Dolayısıyla, yeni kurulan devletin amacı, bir taraftan, toplumu dönüştürerek modernleştirmek, yani ona batılı anlamda yeni bir görüntü ve kimlik kazandırmak; diğer taraftan, ekonomik kalkınmada öncülük yapmaktır. Bunun içindir ki; Cumhuriyet yönetimi, bölünmeyi ve parçalanmayı önlemek maksadıyla merkeziyetçi-bürokratik yönetim anlayışını devam ettirmiştir.<sup>61</sup>

Bu düzlemde, merkezi hiyerarşik yapılanma, geleneksel kamu yönetiminde denetimin, üstten aşağıya ve sıkı bir şekilde icra edilmesine yol açmaktadır. Bu denetim anlayışı süreçleri esas alır, faaliyetlerin mevzuata uygunluğunu denetler. Piyasa duyarlılığı neredeyse yok gibidir. Devlet ile piyasa zıtlığı temel argüman olarak kabul edilmektedir. Ancak kamu yönetiminde meydana gelen değişimler denetim anlayışını da etkilemektedir. Hiyerarşinin gevşetilmesi, hizmetlerin piyasa zemininde ve rekabete dayalı olarak görülmesi, sonuca odaklanma, stratejik yönetim, performans yönetimi, hesap verebilirlik, yönetimde mali konuların ön plana çıkması gibi hususlar denetim

<sup>61</sup> Abdullah Yılmaz, AB'ne Uyum Sürecinde Türk Kamu Yönetiminin Dönüşümü Üzerine, <http://sbe.dpu.edu.tr/17/215-240.pdf>, (Erişim: 13.12.2011)

anlayışında da değişikliğe yol açmıştır. Bu yeni denetim anlayışında piyasa odaklılık esas alınarak kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması ilkesi öne çıkmaktadır. Artık denetim anlayışında hukukilik unsurunun yanı sıra iktisadilik unsuru da yer almaktadır. Piyasa ve rekabet kavramları yönetsel bir araç olarak kullanılmaktadır. Amaç daha kaliteli ve daha az maliyetli hizmet üretebilmektir. Bu nedenle sonuç odaklılık söz konusudur. Böylece bu sonuçların ölçülmesi yani performans denetiminin yapılması zorunluluk halini almıştır. Girdi ve süreçlere dayalı denetim anlayışından, çıktı ve amaçlara yönelik denetim anlayışına geçiş söz konusudur.<sup>62</sup>

Ancak şu hususu da ifade etmek gerekir ki, yukarıdaki paragraflarda yer alan tespitleri destekleyen ya da mevcudiyetini ispatlayan somut delil ve göstergelerin yapılan değerlendirmelerde yeteri kadar dikkate alınmadığını görmekteyiz. Yani sadece olumsuz tespitler sıralanmakta, fakat bu tespitlere yol açan olgular yeteri kadar dile getirilerek analiz edilmemektedir. Değerlendirmeler somut olgular üzerinden değil, genel algılar üzerinden yapılmaktadır. Bu nedenle neticede varılan düşüncenin gerçekliği konusunda doğrulama veya yanlışlama yapma imkânı bulunmamaktadır. Her ne kadar bahse konu algıların, özellikle fiili durumu ve yaşanmışlıkları dikkate aldığımızda tamamen yanlış olmadığını kabul etsek bile, bu algıları destekleyecek olguların dile getirilmesi zaruridir. Yapılması gereken, sorunlara ilişkin genel algıları bir kenara bırakıp, somut olgular üzerinden geniş, kapsamlı bir analiz yapmak ve ulaşılan sonuçları otoritelerin eleştirilerine açmaktır. Ancak bu şekilde gerçekçi ve sağlıklı değerlendirmeler yapılarak doğruya ulaşılabilir.

Denetime ilişkin yasal düzenlemelere baktığımızda, denetim organlarının denetim yetkilerinin son derece geniş olarak tespit edilmiş olmakla birlikte, uygulamada bu denetim alanı ve yetkilerin sınırlandırılmış olduğunu görmekteyiz. Zira Türkiye’de denetim organlarının denetim yetkilerini kullanabilmeleri genel itibariyle bir üst makamdan görev emri veya izin almalarıyla söz konusu olmaktadır. Bu nedenle denetim görev ve yetkilerinin hayata geçirilmesinde önemli sorunlar ortaya çıkmaktadır. Ayrıca

---

<sup>62</sup> Hamza Al, *a.g.k.*, s. 45-51.

denetimden beklenen faydaların ve denetim işlevinin bağımsızlığının zaafa uğraması durumu da söz konusudur. Teftiş kurullarının tamamı Türkiye’de bağlı olduğu kamu veya siyasi otoritenin izni ve onayı olmadan denetim yapamamaktadır. Ayrıca denetim sonucunda düzenlenen raporlar da genellikle bağlı olunan makamın onayı ile tamamlanmakta ve uygulamaya konmaktadır. Kamu veya siyasi otoriteye bağlı olarak görev yapan geleneksel denetim birimleri, görev alanlarına giren kuruluşlarda sürekli ve sistematik olarak denetim yapma imkânı bulamamaktadır.<sup>63</sup>

Bilindiği üzere, kamu idarelerinin faaliyet ve işlemleri üzerinde daha önce teftiş kurulları veya diğer denetim birimlerince farklı usul ve yöntemlerle yapılan genel denetim veya teftiş faaliyeti, 5018 sayılı kanun ve ilgili ikincil mevzuatın şekillendirdiği yeni dönemde iç denetim birimlerince; denetim standartlarına uygun olarak, risk esaslı denetim plan ve programları kapsamında sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve farklı denetim metodolojisi takip edilerek yürütülecektir. Denetim alanları sadece uygunluk açısından değil; ekonomiklik, etkinlik ve verimlilik açısından da denetlenecektir. Soruşturma ve şikâyeteye bağlı denetim faaliyetleri ise diğer geleneksel denetim birimleri tarafından yapılmaya devam edecektir.<sup>64</sup>

Zira iç denetimin bir yönüyle teftiş fonksiyonunu içerdiği söylenebilir. Üstelik denetim anlayışı sürekli ve sistematiktir. Bununla birlikte düzeltici etkiden daha ziyade yapıcı etkinin ön plana çıktığı kabul edilebilir. Başka bir ifadeyle rehberlik ve danışmanlık işlevi diğer denetim fonksiyonlarının aleyhine sistem içinde oldukça önemli bir yer işgal etmektedir. Diğer yandan soruşturma yapmakla görevli kurulların aynı zamanda spesifik ve özel zamanlı olarak teftiş fonksiyonunu icra etmesi, iç denetimin teftiş işlevini ortadan kaldırmayacak; aksine halka karşı sorumluluğu olan siyasi otoritenin halka hesap verebilirliğinin sağlanmasının bir aracı olacaktır. Zira bu anlamda yapılan teftişler aynı zamanda dış denetim bağlamında da değerlendirilebilir

<sup>63</sup> Denetçi Yardımcıları Eğitim Notları, Haz: Erdal Kenger, YMM, Şubat 2001, [http://www.ydk.gov.tr/egitim\\_notlari/denetim.htm#d1](http://www.ydk.gov.tr/egitim_notlari/denetim.htm#d1), Erişim: 29.Mayıs 2010

<sup>64</sup> İsmail Kalender, Türk Kamu İdaresinin Yeni Yönetim ve Denetim Sistemleri, *Türk İdare Dergisi*, <http://www.kidder.org.tr/dosyalar/makaleler/ikalender.pdf>, (Erişim: 19 aralık 2011)

veya teftiş kurulları sadece soruşturma yapan kurullara indirgenerek sahip oldukları teftiş (dış denetim) yetkisi Sayıştay'a aktarılabilir.

Nitekim 03.12.2010 tarih ve 6085 sayılı yeni Sayıştay Kanunu ile Sayıştay'ın denetim kapsamı genişletilmiş, işlevi de arttırılmış olup; bu işlev fiili olarak teftiş yetkisini de kapsıyor duruma gelmiştir. Muhtemelen, süreç içinde bakanlıkların bünyesinde bulunan teftiş kurulları salt soruşturma yapan kurullara dönüştürülebilir, ya da Anglo-Sakson denetim modelinde olduğu gibi teftiş kurulları iç denetimi de kapsayacak şekilde yeniden örgütlenebilir. Bunun kararını verecek olan önümüzdeki süreçte karşılaşılan toplumsal sorunların dayattığı fiili durumlar ile siyasi iradenin kendisi olacaktır.

Diğer yandan, iç denetim üst yöneticiye bağlı olarak gerçekleştirilir ve idarenin bir parçasıdır. Teftiş kurulları ise siyasi otoriteye bağlı olup, idare ile amir-memur ilişkisi içinde değildir. Yönetimden ayrı kurmay birimlerdir. İç denetimin doğası gereği yönetimin bir unsuru olması, denetim kültürü açısından riskli bir durumdur. Türkiye örneğinde böyle bir risk durumunda doğal olarak Başbakanlık ve Bakanlık teftiş kurulları devreye girmekte; idareyi dışarıdan bir göz olarak denetlemek suretiyle iç denetimi tamamlayıcı bir rol oynamaktadırlar. Bu nedenle siyasi sorumlu bakanların sorumluluklarını yerine getirirken kullandıkları ve talimat verdikleri; idarenin durumunu dıştan görme imkânı sağlayan teftiş kurulları ile üst idari amirlerin yönetsel sorumlulukları gereği onlar adına görev yapan iç denetim birimleri esasen birbirlerinin alternatifi değil tamamlayıcılarıdır.<sup>65</sup>

Dolayısıyla, siyasi sorumlu bakana bağlı denetim yetkisini kullanan teftiş kurulları ile yönetsel sorumluluğu olan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimlerinin görev ve yetkileri açıkça belirlenerek, bu alanda yaşanabilecek bir çatışmanın önüne geçilebilir. Esasen gerek teftiş gerekse de iç denetimin, birbirlerinin alternatifi olarak değil de tamamlayıcısı olarak kabul edilip, buna uygun yasal düzenlemelerin yapılması daha yerinde olacaktır. Bu itibarla, “kamudaki teftiş faaliyetleri, birçok uluslararası

<sup>65</sup> Yunus Arıncı, “Kamu Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi”, *Denetim Dergisi*, Sayı: 6, s. 10.

uygulamalarla paralel olacak şekilde tanımlanmalı ve iç denetim-teftiş görev ayrıştırması, hiçbir çakışmaya sebebiyet vermeksizin yapılmalıdır. İdareye intikal eden şikâyet ve ihbarlar üzerine kişi ve olaya özgü inceleme ve soruşturmalar ile kurum dışı işyeri, mükellef ve kuruluşlarla ilgili olarak özel mevzuatı uyarınca yapılacak denetim, inceleme ve soruşturmalar, idarelerin bu işlerle görevli teftiş birimlerince yürütülmelidir.”<sup>66</sup>

Anglo-Sakson denetim modelinin anavatanı olan ABD’ye baktığımızda süreç içinde Kıta Avrupası Modeline doğru bir hareketlenme ve bir sentez ortaya koyma iradesinin öne çıktığını görmekteyiz. Kıta Avrupası modeli esas alınarak Anglo-Sakson sisteme uyarlanan ABD Genel Müfettişlik Ofisleri yapılan düzenlemelerle günden güne güçlendirilmektedirler. Genel müfettişler, denetim sonucu hazırladıkları raporları, denetim yaptıkları birime sundukları gibi aynı zamanda Kongre’ye yani yasama organına da sunan emsalsiz ve güçlü bir denetim birimi haline gelmişlerdir. Yani ABD’deki teftiş kurulları, hem bağlı bulundukları birim adına iç denetim yapmakta hem de Kongre adına dış denetim yaparak teftiş ve sorgulama görevlerini ifa ederek, etkili bir faaliyet ortaya koymaktadırlar. Bakanlıklarda görev yapan genel müfettişler müsteşar düzeyinde özlük haklarına sahip bulunmakta; diğer federal kurumlarda görev yapan genel müfettişler ise en üst idari yönetici ile eşit düzeyde bulunmaktadırlar.<sup>67</sup>

### 1.3.1. Türkiye’de merkezi denetim bürokrasisi

T.C Anayasası’nın ilgili maddelerine istinaden çıkarılan teşkilat kanunları ile oluşturulan ve asıl görevleri denetim olan kurumlar, Cumhurbaşkanlığı’na bağlı Devlet Denetleme Kurulu ile Sayıştay’dır. Diğer yandan, 3046 sayılı kanun<sup>68</sup> ile bakanlıkların kuruluş ve görev yasaları düzenlenerek; bakanlıklarda danışma ve denetim görevlerini yapmak üzere teftiş kurulları kurulmuştur. Teftiş kurulları vasıtasıyla bakanlıklar kendi

<sup>66</sup> Cüneyt Güler, Türkiye’de Teftiş ve İç Denetim Fonksiyonları Teorik ve Pratik Olarak Nasıl Ayrıştırılabilir ?, *Denetişim Dergisi*, Sayı: 6, s. 21.

<sup>67</sup> Kamil Karatepe, a.g.k, s. 202-203.

<sup>68</sup> 27.9.1984 sayılı Bakanlıkların Kuruluş ve Görev Esasları Hakkında 174 Sayılı KHK ile 13.12.1983 tarih ve 174 Sayılı Bakanlıkların Kuruluş ve Görev Esasları Hakkında KHK’nin Bazı Maddelerinin Kaldırılması ve Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında 202 Sayılı KHK’nin Değiştirilerek Kabulü Hakkında Kanun.

faaliyetlerini denetlemekte ve buna ilişkin raporlar gereği için ilgili bakanlığa sunulmaktadır. Her bakanlığın teftiş kurulu yanında, bu bakanlıklara bağlı bağımsız genel müdürlük ve ilgili idarelerin kendi denetim kurulları da ihdas edilmiştir. Ancak bazı bakanlıklar bölge ve/veya il düzeyinde örgütlenmişlerdir. Amaç kamusal sorumlulukların daha etkin ve verimli sunulmasıdır.<sup>69</sup>

### *Devlet Denetleme Kurulu*

01.04.1981 tarih ve 2443 sayılı Devlet Denetleme Kurulu Kurulması Hakkında Kanun'un 2'nci maddesine göre DDK, Cumhurbaşkanının isteği üzerine tüm kamu kuruluş ve kurumlarında, tüm kamu kuruluş ve kurumları tarafından en az sermayelerinin yarısından çoğuna katılmak suretiyle oluşturulan her türlü kuruluştaki, kamu kurumu niteliğinde olan meslek kuruluşlarında, her düzeydeki işçi ve işveren meslek teşekküllerinde, kamuya yararlı derneklerde ve vakıflarda, her türlü inceleme, araştırma ve denetlemeler yapmak yetkisine haizdir. Ancak, silahlı kuvvetler ve yargı organları Devlet Denetleme Kurulunun görev alanı dışındadır.

Kurul, Cumhurbaşkanlığına bağlı olarak görev yapmaktadır. Kurul başkanını üyelerin arasından Cumhurbaşkanı seçmektedir. Kanunun 6'ncı maddesine göre kurul adına hazırlanan raporlar, Cumhurbaşkanına arz edilmek üzere karara bağlanır. Cumhurbaşkanının onayından sonra Başbakanlığa gönderilir. İncelenmesi, teftişi, tahkiki veya dava açılması istenilen konular en geç 45 gün içinde gereği yapılmak üzere Başbakanlıkça yetkili mercilere intikal ettirilir. Sonuç hakkında Başbakanlıkça Cumhurbaşkanlığına bilgi verilir. Cumhurbaşkanı gerek gördüğü takdirde önemli gördüğü konularla ilgili raporları doğrudan adli ve idari mercilere intikal ettirir.

Yukarıdaki paragrafta ifade edildiği üzere bahse konu kanunun ilgili maddesine göre; silahlı kuvvetler ve yargı organları Devlet Denetleme Kurulunun denetleme yetkisi dışında kalmaktadır. Erkler ayrılığının bir sonucu olarak yargı

<sup>69</sup> Adem Yaman, "Kamu Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Sürecinde Türk Denetim Sistemine Genel Bir Bakış, Güncel Sorunlara İlişkin Değerlendirme ve Öneriler", *Mali Hukuk Dergisi*, 133. sayı, Ocak-Şubat 2008, s. 3,4.

organlarının yürütmenin denetimine tabi olmaması, zaten olması gereken bir durumdur. Ancak Silahlı Kuvvetler, yürütmeye bağlı bir kurum olarak yürütmenin başı konumundaki Cumhurbaşkanlığına bağlı Devlet Denetleme Kurulunun denetimine tabi olmalıdır.

Yürütmeye bağlı bir kurum olan Silahlı kuvvetlerin üstelik kendi başkomutanları olan Cumhurbaşkanı tarafından denetlenemiyor oluşu tartışılması gereken bir konudur. Yani bir devletin başının yürütmeye bağlı bir kurumu denetleyememesi gibi çelişkili bir durum söz konusudur. Maalesef bu durum, Türkiye’de hâlâ gelişkin bir demokrasinin değil, kendine özgü, eksik ve güdümlü bir demokrasinin var olduğunu göstermektedir. Zira gelişmiş hiçbir demokratik ülkede, Türkiye örneğinde yaşanan böyle bir durum söz konusu değildir. Buradan da anlıyoruz ki; bir devletin demokrasi seviyesi, kamu yönetiminin sahip olduğu denetim anlayışını ve yapısını doğrudan etkilemektedir.

### *Sayıştay*

Bütçe hakkına sahip olan parlamentolar, verdikleri izin ve yetkilerin doğru kullanılıp kullanılmadığını doğrudan kontrol etmekle yükümlüydüler. Tarihsel süreç içinde kamusal faaliyetlerin artışı ve karmaşık hale gelmesiyle birlikte, parlamento adına denetim yapabilecek uzman bir kuruluş ihtiyacı ortaya çıkmış ve böylece Sayıştay adı verilen kurumlar oluşturulmaya başlanmıştır.<sup>70</sup>

Türkiye’de Sayıştay kurulurken kıta Avrupası modeline uygun olarak kurul olarak teşkilatlandırılmış ve yargı yetkisiyle donatılmıştır. Bu itibarla, Sayıştay’ın denetim ve yargı bazında iki tür fonksiyonu bulunmaktadır.<sup>71</sup>

19. yüzyılda başlayan yenileşme hareketleri çerçevesinde Padişah Abdülaziz’in

<sup>70</sup> “Kamu Harcamalarının Denetimi Bağlamında Sayıştay’ın Avrupa Birliğine Uyumlaştırılması” , Baran Özeren ve Safiye Kaya, *Avrupa Birliğine Geçiş Süreci ve Türk Kamu Maliyesinin Uyum-17.Türkiye Maliye Sempozyumu*, Fethiye, Mayıs 2002, Türmob Yayınları:85, s. 288

<sup>71</sup> a.k, s. 289.

29 Mayıs 1862 tarihli “irade-i Seniyye”si ile kurulmuş olan Sayıştay’ın ilk başkanlığına Evkaf Nazırı ünlü devlet adamı Ahmet Vefik Paşa getirilmiştir. İlk kuruluş statüsü bir nizamname olan Sayıştay 1876 Anayasasında yer alarak anayasal bir kuruluş haline gelmiştir. 1982 Anayasasının 160’ıncı maddesine göre Sayıştay, merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının<sup>72</sup> bütün gelir ve giderleri ile mallarını TBMM adına denetleyen ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlayan ve kanunlarla kendisine verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapan bir kuruluş olarak görevini sürdürmektedir. Yine aynı maddeye göre mahalli idarelerin hesap ve işlemlerinin denetimi ve kesin hükme bağlanması da Sayıştay tarafından yapılmaktadır.<sup>73</sup> Bu itibarla, genel bütçeli idareler, özel bütçeli idareler, düzenleyici ve denetleyici kurullar, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idareler, Sayıştay’ın denetim kapsamında bulunmaktadır.

03.12.2010 tarih ve 6085 sayılı Sayıştay Kanununun 36’ıncı maddesinin üçüncü fıkrasına göre Sayıştay’a performans denetimi yapmak yetkisi de verilmiştir. Bu denetim, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergelerle ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi suretiyle yerine getirilecektir. Ama burada dikkati çeken husus, yapılacak performans denetiminin, yeni çıkarılan kanun çerçevesinde herhangi bir mali ve hukuki yaptırımının bulunmamasıdır. Zira kanunun “Sorumlular ve Sorumluluk Halleri” başlıklı 7. maddesinin altıncı bendine göre Sayıştay tarafından gerçekleştirilecek performans denetimleri mali ve hukuki sorumluluk doğurmamaktadır.

Meselenin en önemli noktası tam da bu noktada karşımıza çıkmaktadır. Zira yaptırımsız bir denetimin, ne kadar etkili, sorun çözücü ve yararlı olacağı tamamen belirsizdir. Öyle gözükmemektedir ki, Sayıştay’a performans denetimi yapma yetkisi veren bu değişiklik, yüzeysel, şekilsel ve kamuoyuna verilmek istenen mesaj açısından da imaja yönelik bir adım olmuştur. Hedeflenen performans seviyesi açısından, belirli standartlara ve kriterlere uygunluğun herhangi bir yaptırıma bağlanmaması ve bu

<sup>72</sup>29/10/2005 tarihli ve 5428 sayılı Kanunun 2 nci maddesiyle; “genel ve katma bütçeli daireler” ibaresi yerine “merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumları” ibaresi getirilmiştir.

<sup>73</sup>145.Yıl, T.C Sayıştay Başkanlığı 2007, [http://www.sayistay.gov.tr/tc/145\\_Yil\\_Brosur\\_TR.pdf](http://www.sayistay.gov.tr/tc/145_Yil_Brosur_TR.pdf), Erişim: 30 May. 10

ölçütlere uymaları beklenen makamların herhangi bir sorumluluğunun bulunmaması; kurumların ve bu kurumları yönetmekle görevli yönetici ve personelin performanslarını olumlu yönde etkilemeyecektir. En azından başlangıç olarak *uyarma* veya *mühlet verme* şeklinde bile olsa, bu tür yaptırımların uygulanması, önceden tespit edilmiş standartlara ve belirli kriterlere uyum isteği açısından muhakkak yararlı olacaktır.

Şüphesiz yasa yapıcılar ve yüksek bürokratlar orta ve uzun vadede mali ve hukuki sorumluluk getiren düzenlemeler konusunda da girişimlerde bulunmalıdır. Aksi takdirde yaptırımlarla desteklenmemiş yetkilerin, “dostlar alış verişte görsün” kabilinden olmaktan öte bir anlam ifade etmeyeceği açıktır.

#### *Başbakanlık Teftiş Kurulu*

Başbakanlık Teftiş Kurulu, Başbakan Bülent Ulusu’nun 3.10.1980 tarih 5105-00199 sayılı Onayı ile kurulmuştur. Başbakanlık Müsteşarı V. Hasan Celal Güzel imzalı Onay yazısında “Başbakanlık Merkez Kuruluşu ile bağlı kuruluşlarının iş ve işlemlerini Başbakan adına teftiş etmek, Başbakanın yazılı emri ile bu kuruluşların ve gerektiğinde diğer kuruluşların üst kademedeki görevlileri hakkında inceleme ve soruşturma yapmak amacıyla Başbakanlık bünyesinde Teftiş Kurulu Başkanlığı kurulmasını onaylarınıza arz ederim” demektedir. Daha sonra Başbakanın 1982 Anayasası’nda yer alan koordinatörlük fonksiyonuna koşut olarak 203 sayılı KHK’nın<sup>74</sup> 19. maddesi uyarınca Başbakanlık Teftiş Kurulu ihdas edilmiştir. 3056 sayılı Kanunun 20.maddesi son olarak 18.05.1987 tarihli, 2871 sayılı KHK’nın 12. maddesi ile değiştirilmiştir. Eski metinden farklı olarak, Başbakanlık Teftiş Kurulu’na bütün kamu kurum ve kuruluşlarıyla bunların iştirak ve ortaklıklarında, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarında, vakıflarda, derneklerde, kooperatiflerde, her seviyedeki işçi ve işveren teşekküllerinde *soruşturma yapmak* görev ve yetkisi de verilmiştir. 1946-1948 yılları arasında yaşanan deneyimden farklı olarak bu kez, inceleme ve soruşturma görevlerinin yanı sıra Başbakanlık Teftiş Kurulu’na teftiş hizmetleriyle ilgili genel prensipleri tespit etme ve

<sup>74</sup> 18.6.1984 tarihli 18435 mükerrer sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

koordinatörlük görev ve yetkileri verilmiştir.<sup>75</sup>

### *Yüksek Denetleme Kurulu*

1930'lu yıllarda kabul gören devletçilik anlayışı ile birlikte ekonomide KİT'ler vasıtasıyla kamu kesiminin ağırlığı artmıştır. KİT'lerin ekonominin lokomotifi haline gelmesiyle birlikte, bu kuruluşların etkinlik ve verimlilik açısından denetlenmesinin tek elden yapılması amacıyla Başbakanlık düzeyinde bir teşkilatlanmaya ihtiyaç duyulmuştur.<sup>76</sup> Bu amaçla, 1938 yılında kamusal sermayeye sahip kuruluşların parlamento adına denetiminde Sayıştay tercih edilmemiştir. Bu nitelikteki denetimi yapmak üzere 1938 yılında Atatürk'ün direktifleri ile Umumi Murakabe Heyeti kurulmuştur.<sup>77</sup>

Yüksek Denetleme Kurulu, kamu iktisadi teşebbüslerinin ekonomik alanda etkin işlevler üstlenmeye başladığı 1930'lu yılların ikinci yarısında anılan kuruluşların çalışma usul ve esasları ile denetimlerini düzenleyen 17.6.1938 tarih ve 3460 sayılı kanunla ve Umumi Murakabe Heyeti adıyla Başbakanlığa bağlı olarak kurulmuştur. Yürürlükteki 1982 Anayasasının 165. maddesinde de sermayesinin yarısından fazlası doğrudan doğruya veya dolaylı olarak Devlete ait olan kamu kuruluş ve ortaklıklarının Türkiye Büyük Millet Meclisi'nce denetlenme esaslarının kanunla düzenleneceği kuralı getirilmiştir. Anayasanın 165.maddesinin gerekçesinde de belirtildiği üzere, TBMM'nin bu denetimini Yüksek Denetleme Kurulu aracılığı ile yapması öngörülmüştür.

Yüksek Denetleme Kurulunun denetim kapsamına kamu iktisadi teşebbüsleri, özel kanunlarında Yüksek Denetleme Kurulunun denetimine tabi olduğu belirtilen kurum ve kuruluşlar, sosyal güvenlik kuruluşları, 4046 sayılı Özelleştirme Kanunun 11. maddesine göre özelleştirme kapsamına alınan kuruluşlar ile 3346 sayılı kanun çerçevesinde TBMM tarafından denetimi Yüksek Denetleme Kuruluna verilen

<sup>75</sup> Teftiş Kurulu Başkanlığı'nın kısa tarihçesi için bkz. <http://www.teftis.gov.tr/webform2.aspx?ShowPageId=9>, Erişim: 30 May. 10

<sup>76</sup> Muzaffer Sencer, *Türkiye'nin İdari Yapısı*, Alan yayıncılık, İstanbul, 1986, s. 240.

<sup>77</sup> Denetçi Yardımcıları Eğitim Notları, Haz: Erdal Kenger, YMM, Şubat 2001, [http://www.ydk.gov.tr/egitim\\_notlari/denetim.htm#d1](http://www.ydk.gov.tr/egitim_notlari/denetim.htm#d1) , Erişim: 29.Mayıs 2010

kuruluşlar girmektedir.<sup>78</sup> Yapılan denetim, ekonomik denetim, uygunluk denetimi, finansal denetim ve performans denetimidir. Denetimin amacı suçu ve suçluyu aramaktan daha çok kuruluşun faaliyetlerini, ekonomik denetim kavramı içinde kârlılık ve verimlilik esasları doğrultusunda yerine getirme derecesini tespit etmektir.<sup>79</sup> 2010 yılı itibariyle ise kurulun devlet örgütü içindeki yeri açısından yapısal bir değişiklik yaşanmıştır. Bu anlamda, 03.12.2010 tarih ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun geçici 4. maddesine dayanılarak personeli, araç-gereç ve her türlü taşınır ve taşınmaz malları ve bütçesi ile birlikte Sayıştay'a devredilmiştir.

*Özerk niteliği olan üst kurulların denetim organları*<sup>80</sup>

**Sermaye Piyasası Kurulu (SPK):** SPK'nın denetleme, düzenleme ve tedbir alma görev ve yetkisi mevcuttur. Ancak bununla birlikte asli görevi, denetimden daha çok sermaye piyasasını düzenleme, kural koyma ve bu kuralları uygulama olmaktadır.

**Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK):** BDDK, yetki alanında bulunan kuruluşların her türlü işlemlerini denetleyebilir. Ayrıca, risk yapıları, iç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim sistemleri ile bilanço kalemleri ile mali yapıyı etkileyen tüm unsurları ve yönetim yapısını denetler.

Diğer yandan Rekabet Kurumu, Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu, Telekomünikasyon Kurumu, Radyo ve Televizyon Üst Kurumu gibi kuruluşların denetim görevleri olmakla birlikte, sadece bir kısım kurumlarda denetim birimi oluşturulmuştur. Esasen bu tip kurulların görevi; yetkili oldukları alanlarda düzenleme yapma, kural koyma, uygulama, kurallara uymayanlar hakkında gerekli işlemleri yapmaktır.

<sup>78</sup> Yüksek Denetim, [http://www.ydk.gov.tr/yuksek\\_denetim.htm#III-\\_TÜRKİYE'DE\\_YÜKSEK\\_DENETİM](http://www.ydk.gov.tr/yuksek_denetim.htm#III-_TÜRKİYE'DE_YÜKSEK_DENETİM), Erişim: 30 May. 10

<sup>79</sup> Yüksek Denetim, [http://www.ydk.gov.tr/yuksek\\_denetim.htm#III-\\_TÜRKİYE'DE\\_YÜKSEK\\_DENETİM](http://www.ydk.gov.tr/yuksek_denetim.htm#III-_TÜRKİYE'DE_YÜKSEK_DENETİM), Erişim: 30 May. 10

<sup>80</sup> Adem Yaman, *a.g.k.*, s. 5,6.

### 1.3.2. Maliye Bakanlığı bünyesinde denetim bürokrasisi ve Türkiye’de denetim sisteminin gelişimi

2011 yılı itibariyle vergi denetimi sistemi yapısal bir değişikliğe uğratılmıştır. Bu çerçevede, 10 Temmuz 2011 tarih ve 27990 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan “Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname” ile vergi denetim yapısı tümüyle değiştirilmiştir.

#### *Eski sistemde Maliye Bakanlığı denetim sistemi*

Eski sistemde, Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu, Mali Suçları Araştırma Kurulu Başkanlığı doğrudan siyasi bir kişilik olan Maliye Bakanına bağlı iken, 5018 sayılı kanun ile getirilen İç Denetim Birimi bakanlık müsteşarına bağlanmıştır.<sup>81</sup> Ancak müsteşarın da bakana bağlı olduğunu, müsteşarı da bakanın belirlediğini düşünürsek sonuçta değişen çok fazla şeyin olmadığını söyleyebiliriz. Fakat burada önemli olan böyle bir yetkilendirmenin, teftiş kurulunu iç denetim birimi karşısında daha üstün ve güçlü konuma getirmesidir.

Diğer yandan 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunla<sup>82</sup>, Gelirler Genel Müdürlüğü yeniden yapılandırılarak Gelir İdaresi Başkanlığı kurulmuştur. Bu yapılanmada Gelirler Kontrolörleri, Gelir İdaresi Başkanlığının tek merkez denetim birimi olarak örgütlenmişti. Bölgesel düzeyde denetim faaliyetini ise vergi denetmenleri yerine getirmekteydi. Ayrıca, kara para aklama olayının uluslararası alanda önem kazanması üzerine, 1996 yılında 4208 sayılı kanunla, ülke ekonomisi ve maliyesini yakından ilgilendiren bu olayları önlemek, kara para aklama suçlarını tespit ve suç faillerini yargıya teslim etmekle görevli MASAK<sup>83</sup> kuruldu.<sup>84</sup>

<sup>81</sup> Milli Savunma Bakanlığı hariç. Burada iç denetçiler doğrudan Milli Savunma Bakanına bağlı olarak görev yaparlar.

<sup>82</sup> 16.05.2005 tarih 25817 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

<sup>83</sup> Mali Suçları Araştırma Kurulu Başkanlığı.

<sup>84</sup> Erdoğan Öner, a.g.k, s. 606.

*10 Temmuz 2011 sonrası maliye denetim sistemi*

Yeni sistemde merkezi denetim kurulları<sup>85</sup> kaldırılarak yerine tek bir kurul olan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı ihdas edilmiştir. Kararnamenin 20. maddesine göre; Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, doğrudan Bakana bağlı olarak görev yapar. Başkanlık, Başkan, Başkan Yardımcıları, Grup Başkanları ve Vergi Müfettişlerinden oluşur. Vergi Müfettişleri, Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı ünvanlarından meydana gelir. Böylelikle hesap uzmanı, maliye müfettişi, gelirler kontrolörü ve vergi denetmeni ünvanları kaldırılmış; yerine tüm çalışanların ortak olarak kullanacağı vergi müfettişi ünvanı getirilmiştir. Böylece, Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu ve Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı sona erdirilmiştir.

Bu kararnameyle birlikte gerçekleştirilen önemli bir düzenleme de özel sektöre geçiş şartlarını düzenlemektedir. Buna göre; vergi incelemesine yetkili olanların, görevlerinden ayrıldıktan sonra üç yıl süreyle, görevden ayrılış tarihi itibarıyla son üç yıl içinde inceleme yaptıkları mükellefler veya bu mükelleflerin veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu kurumlarda herhangi bir görev veya iş alması yasaklandı. Bu yasağa uymayanlar hakkında Kamu Görevlerinden Ayrılanların Yapamayacakları İşler Hakkında Kanun hükümlerinin uygulanması kararlaştırıldı.

Diğer yandan, Muhasebat ve Milli Emlak Genel Müdürlükleri bünyesinde yerine getirilen denetim fonksiyonu ve kapsamı da; vergi müfettişlerinin görev alanına dâhil edilmiştir. Yani, 31.10.2011 tarihli Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliğine baktığımızda, Vergi Müfettişlerinin Muhasebe ve Milli Emlak konularında da denetim ve teftiş yetkisine sahip olduklarını görüyoruz.

Zira Kasım 2011’de çıkarılan 659 sayılı KHK<sup>86</sup> ile birlikte taşra denetim

<sup>85</sup> Maliye Bakanlığı bünyesinde; Maliye Teftiş Kurulu ve Hesap Uzmanları Kurulu. Gelir idaresi Başkanlığı Bünyesinde ise Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı.

<sup>86</sup> 659 Sayılı Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri ve Özel Bütçeli İdarelerde Hukuk Hizmetlerinin Yürütülmesine İlişkin Kanun Hükmünde Kararname, 2 Kasım 2011 Tarihli ve 28103 Sayılı Resmî Gazete.

elemanları olan Muhasebe ve Milli Emlak Denetmenleri, idari görev yapan Muhasebe ve Milli Emlak Uzmanları ile birlikte, “Defterdarlık Uzmanı” kadrosunda birleştirildiler. Bu düzenlemeye göre; defterdarlık uzmanları inceleme ve denetimle görevli olanlar ve olmayanlar, şeklinde kategorize edildi. Buna göre; inceleme ve denetim yetkisi olanlar denetim ve inceleme görevlerini yürütmekle birlikte uzman olmaları hasebiyle verilen diğer işleri yapmakla da vazifeli kılındılar. Bununla da kalmayıp, zorunlu yer değiştirmeye de tabi oldular. Bununla birlikte, yapılan iş aynı olmadığı halde eşit maaş ve aynı statüde denkleştirildiler. Diğer yandan, merkezi denetim elemanları olan Muhasebat ve Milli Emlak Kontrolörleri de, Devlet Muhasebe Uzmanları, Devlet Malları Uzmanları ile birlikte, “Maliye Uzmanı” kadrosunda birleştirildiler.

### 1.3.3. Kıta Avrupa’sı sistemi ve Anglo-Sakson denetim anlayışı

Kıta Avrupa’sı sisteminde, siyasi sorumlu bakan ve yönetsel sorumlu idarecilere bağlı olarak denetim yapan kontrolör ve müfettiş kavramları üzerine kurulmuş olan bir kamu denetim sistemi mevcuttur. Bu sistem, özel hukuk-kamu hukuku ayrımının olduğu ve denetim sisteminin teftiş kavramı üzerine kurulduğu bir modeldir. Üniter devlet modeline sahip kıta Avrupa’sı sisteminde denetim modeli, merkezde siyasi sorumlu olan bakan adına görev yapan müfettişler ile kamu yöneticileri adına denetim yapan kontrolör adı verilen denetim elemanlarından oluşmaktadır. Yönetim sorumluluğu olarak adlandırılan ve denetim dâhil bütün yönetim süreçlerinin tamamen yöneticiye bırakılmasına dayanan Anglo-Sakson modelde ise, federal devletler tarafından uygulanmakta olan, yöneticiye bağlı “iç denetim” ve kamusal dış denetim (genel müfettişlik) ile özel şirketlerin paralı denetimlerinden oluşan özel “dış denetim” kavramları üzerine kurulu bir denetim sistemi mevcuttur. Anglo-Sakson denetim örgütlenmesi federal, eyalet ve yerel yönetim düzeylerinde görev yapan kamu denetçileri ile kamu örgütlenmesi dışında yer alan özel şirketler tarafından yapılan denetimler olmak üzere iki temel denetim kurumuna dayanmaktadır.<sup>87</sup>

---

<sup>87</sup> Kamil Karatepe, *a.g.k.*, s. 187-194.

Türk kamu denetim sistemi 2000’li yıllara varıncaya dek kıta Avrupası’nın temel denetim kavramları olan *teftiş* ve *kontrol* odaklı bir anlayışla idare edilmekteydi. Ancak 2000’li yıllardan itibaren Anglo-Sakson denetim sisteminin unsurları olan *iç denetim* ve *dış denetim* kavramları 5018 sayılı kanun ile denetim sistemimiz içine girmiş bulunmaktadır. Anglo-Sakson denetim sisteminde denetim, iç ve dış denetim olarak ikiye ayrılmakta; dış denetim de kamusal denetim<sup>88</sup> ve bağımsız özel dış denetim<sup>89</sup> olarak kendi içinde ikiye ayrılmaktadır. Bu noktada teftiş kurullarının fonksiyonuyla ilgili olarak yanlış algılamalar söz konusudur. Zira özellikle 20. yüzyılın sonundan itibaren teftiş kurullarının öneminin anlaşılmaya başlandığı görülmektedir. ABD Tarım Bakanlığı Teftiş Genel Müfettişlik Ofisi 1974 yılında kapatılmış ve denetimle ilgili görevler, denetim ve soruşturma birimleri adı altında yönetime bağlı iki farklı birime verilmiştir. Bunun sonucunda Bakanlık programlarında ortaya çıkan yolsuzluk ve usulsüzlükler ABD Kongresi tarafından soruşturulmuştur. Neticede “Genel Müfettişlik Ofislerinin idari işlemlerle değil yasal düzenlemelerle kurulması gerektiği” düşüncesine varılarak, 1978 tarihli Genel Müfettişlik Yasasının önünü açacak olan Sağlık, Eğitim ve Refah Bakanlığı Genel Müfettişlik Ofisi Yasası 1976’da çıkarılmıştır. 2008 yılında yine ABD’de AIG, Freddie Mac, Fannie Mae, Lehman Brothers ve Bern Stearns şirketlerinde ortaya çıkan skandallar, bağımsız özel dış denetim sisteminin yolsuzluk ve usulsüzlükleri belirlemede ve engellemede yetersiz olduğu sonucunu ortaya koymuştur.<sup>90</sup>

Yolsuzlukları önlemek ya da asgariye indirmek için, etkin ve sağlıklı bir denetim anlayışının yerleştirilebilmesi gerekir. Fakat ülkemizde denetim, ağırlıklı sadece mevzuata uygunluk açısından yerine getirilmektedir. Amacı ve sonuçları bakımından yolsuzluk kapsamına girebilecek bir takım işlemlerin, bu anlayış içerisinde *kılıfına uydurulmak* suretiyle fiili olarak aklanmakta olduğu söylenebilir. İşte tam da bu yüzden, kamu kaynaklarının kullanılmasında etkinlik, ekonomiklik ve verimlilik perspektifini esas alan iç denetim, ülkemiz kamu yönetimi için çok önemli bir denetim

<sup>88</sup> Kamusal dış denetim; teftiş kurulları tarafından yapılan denetimler ve Sayıştay denetimlerinden oluşmaktadır.

<sup>89</sup> Bağımsız dış denetim; Özel şirketler tarafından ücret karşılığı yapılan denetimi ifade eder.

<sup>90</sup> Uluslararası Gelişmeler Işığında Türk Denetim Sistemine Bir Bakış, <http://www.mtk.gov.tr/Detay.aspx?contentID=182> (Erişim: 22 May. 10)

mekanizması haline gelebilir. Dolayısıyla sürekli ve sistematik bir denetim anlayışına sahip iç denetimin genel denetim sistemi içinde tamamlayıcı bir role sahip olabileceği gözden uzak tutulmamalıdır. Bu meyanda zaten soruşturma işlevi bulunmayan iç denetimin tek başına bir anlam ifade etmeyeceği açıktır.<sup>91</sup> Soruşturma yapmakla yetkili bir denetim organının bulunması iç denetimin sağlıklı işleyebilmesi açısından da zorunludur.

AB üyesi ülkelerde ise çelişkili bir takım uygulamaların olduğu görülmektedir. Denetim alanında merkez ülkeler ile yeni üye ve aday ülkeler olmak üzere ikili bir yapı ortaya çıkmaktadır. Buna göre, merkez ülkeler mevcut denetim yapılarını aynen ya da minimum değişikliklerle korurken, yeni üye ve aday ülkelere Anglo-Sakson sisteminin iç denetim-dış denetim tanımına uygun bir yapı oluşturmaları istenmektedir. Avrupa Birliği'nin istediği yeni düzenlemeler üç temel konu üzerinde odaklanmaktadır. Birincisi harcama öncesi kontrolün asgari tutarların üstündeki rakamlar için geçerli olmasıdır. İkinci konu performans denetimi alanında on beş bakanlık müfettişinden oluşan denetim komitesinin kurulmasıdır. AB'nin odaklandığı üçüncü konu ise performans denetimlerinin ilgili bakanlık ve Maliye Bakanlığı müfettişlerinden oluşan komisyonlar tarafından yerine getirilmesidir. Türkiye'de, siyasi sorumlu bakanların, sorumluluklarını yerine getirmesini ve idari işlemlerle idarenin durumunu idare dışından görebilmesini sağlayan bakanlık teftiş kurulları ile üst idari amirlerin yönetsel sorumlulukları gereği onlar adına denetim yapan iç denetim birimleri, denetim sistemimizin birbirini ikame eden değil tamamlayan unsurlarıdır.<sup>92</sup>

Daha önce de ifade edildiği üzere Teftiş Kurulları doğrudan siyasi bir kişilik olan Bakanlara bağlı iken, İç Denetim Birimi müsteşara bağlı olarak teşkilatlanmıştır. Dolayısıyla iç denetçiler ile bakanlık müfettişlerinin görev alanlarının çatışması durumunda, her zaman son sözü müfettişler söyleyeceklerdir. Böyle bir yapının henüz yeni doğmakta olan iç denetim mesleği için büyük bir dezavantaj olduğunu görmezden

<sup>91</sup> TBMM'nde 2004 yılında kabul edilen 5227 sayılı Kamu Yönetimi Temel Kanununda nihai hedef olarak teftiş kurullarının kaldırılması açıkça ifade edilmiş ancak yasanın Cumhurbaşkanı tarafından veto edilmesiyle nedeniyle tamamlanamamıştır.

<sup>92</sup> Uluslararası Gelişmeler Işığında Türk Denetim Sistemine Bir Bakış, <http://www.mtk.gov.tr/Detay.aspx?contentID=182> (Erişim: 22 May. 10)

gelemeyiz. Bu itibarla, teftiş kurullarının sahip oldukları teftiş (dış denetim) yetkisi Sayıştay'a verilerek, bu kurullar sadece soruşturma yapan birimlere dönüştürülebilirler. Ya da ikinci bir alternatif olarak; teftiş yetkisi, iç denetim kapsamında ele alınarak iç denetçilere verilmeli ve iç denetim birimleri daha güçlü konuma getirilmelidir. Üçüncü bir alternatif olarak iç denetim ve teftiş birimlerinin görev ve yetki alanları açıkça belirlenerek; bu yönde yaşanacak çatışmalar meydan verilmemelidir.

Küresel ekonomik güç merkezlerinin siyasal iktidardan bağımsız olarak, devlet kurumları ile bürokrasinin içinde, doğrudan etkili ve manipüle edici bir kabiliyetinin olduğu, 88 yıllık Cumhuriyet tarihi boyunca yaşanan hadiseler ışığında somut olarak anlaşılmıştır.<sup>93</sup> Türk siyasal tarihi bu duruma ilişkin somut hadiselerle doludur. Örneğin 1980 askeri müdahalesiyle ilgili olarak, CIA İstasyon Şefi Paul Henze, Damdaki Kemancı Operası'nı izleyen Jimmy Carter'a "Our boys have done it" (*Bizim çocuklar işi bitirdi veya yaptı*) şeklinde mesaj göndermesine ilişkin haber, medyada geniş çapta yer almıştır. Diğer yandan 27 Mayıs 1960 darbesinde de küresel aktörlerin müdahil olduğuna dair çok sayıda delil bulunduğu ifade edilmiştir. CIA birimlerinin 59-60 yıllarında bu darbenin gerçekleşmesi için bizzat faaliyet gösterdiği, bu yıllarda eşi Nilüfer Yalçın'la beraber Amerika'da bulunan SBF profesörü Aydın Yalçın'ın hatıratlarında ifade edilmektedir.<sup>94</sup>

Zaten, darbe sonrasında radyodan bildiri sunan Alparslan Türkeş de, yaptığı duyuruda NATO'ya ve CENTO'ya bağlı olduklarını ifade etmiştir. CENTO, yani Türkiye, Pakistan ve ABD arasında, bölgesel, muhtemel enerji hatlarını da tutmaya yönelik bir uluslararası örgüt olan CENTO'ya bağlılık ifade ediliyor.<sup>95</sup> Bu durum da göstermektedir ki, Türkiye gibi önemli bir ülke'de darbe yapılabilmesi için Birleşik Devletlerin ya bizzat işin içinde bulunarak destek vermesi, ya da yapılacak bir darbeye izin vermesi gerekir. Bunun için de bu uluslararası aktörlerin gerektiğinde doğrudan bürokrasi içinde etkili ve manipüle edici bir kabiliyete sahip olmaları gerekir. Siyasal iktidarların, kamu bürokrasisi üzerindeki etkilerinin azaltılması bu açıdan manidardır.

<sup>93</sup> Yaşanan askeri müdahaleleri bu açıdan değerlendirmek mümkündür.

<sup>94</sup> <http://www.birolbasaran.com/tr/basindan-2009-01-09-Vatan.aspx> (Erişim: 05.02.2011)

<sup>95</sup> <http://bianet.org/bianet/siyaset/122292-amerika-nin-rizasi-olmadan-ihtilal-yapilamaz> (Erişim: 05.02.2011)

Zaten uluslararası aktörlerin yapmak istedikleri sanırım tam da bu olmaktadır.

Bir başka manidar husus da, Başkomutan sıfatını haiz Cumhurbaşkanı'na bağlı bir denetim organı olan Devlet Denetleme Kurulu'nun, Türk Silahlı Kuvvetlerini denetleyememesidir. Seçilmiş siyasi otoritenin denetimi dışında bulunan bir kurumun uluslar arası güç odaklarının manipülasyonu neticesinde kendi görev alanlarının dışına taşarak kamu yönetimi bürokrasisini ve siyaseti nasıl dizayn ettiğine ilişkin tarihi gerçekler<sup>96</sup>, bu hususu anlamamız açısından oldukça önemli bir argüman olarak kabul edilebilir.<sup>97</sup> Özellikle 1980 askeri müdahalesi sonrasında kurulan ekonomik düzen ve bu düzeni kuranlar, bu müdahalenin gerisinde bulunanların kimliğini de ele vermektedir diye düşünüyorum. Egemen ekonomik düzen krizler üzerinden hakimiyetini kabul ettirmekte ve hatta kendi lehine değişimleri/dönüşümleri, krizleri adeta bir manivela gibi kullanarak gerçekleştirmektedir.

Bu durumu şuna benzetebiliriz; eğer siz bir gözlük üreticisiyseniz ve tek amacınız kârınızı arttırmaksa ve bunun dışında herhangi bir toplumsal sorumluluğunuz ve ahlâki ölçütünüz yoksa önce insanların gözlerinin bozulması için yüksek dereceli ısı ve ışığın açığa çıkmasına sebep olacak bir patlama kurgularsınız. Bunun sonucunda insanların görme fonksiyonları zarar görür ve sizin ürettiğiniz gözlüklere muhtaç olurlar. Egemen ekonomik düzen, kabaca böyle işlemektedir. Borç verme politikası adeta bir kement atma politikası olarak ele alınabilir. Borçlandırdığınız yapıyı faizler yoluyla adeta esir alırsınız. Borç alan emir almaya da başlar. Böylece küresel ekonomik politikalar kolayca uygulamaya konabilir.

Türkiye'de borçlanma politikasında en önemli değişiklik 1986 yılında yapılmıştır. Türkiye'nin borç aldığı uluslararası ekonomi örgütlerinin de dayatmasıyla birlikte bazı kanuni değişiklikler yapılmıştır. 16.04.1986 tarih ve 3274 sayılı Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunla yapılan değişiklik ile

---

<sup>96</sup> 1980 Askeri Müdahalesi.

<sup>97</sup> Askeri yönetimlerin müdahale sonrası, bürokrasi ve siyaseti doğrudan dizayn etme faaliyetleri açık ve net bir şekilde görülmektedir. Darbe sonrası özellikle askeri ve yargı bürokrasisinde, birçok emeklilik işleminin gerçekleştirilmesi bunun somut bir göstergesidir.

borç yönetimi, hazinenin Maliye Bakanlığından ayrılması ile birlikte ayrı bir yapıya kavuşturulmuştur. 1980’li yılların ikinci yarısından itibaren, bütçe dışında Devletin mali disiplininin kopuk, birçok fon oluşturulmuştur. Bu fonlar sayesinde bütçenin kapsamı daraltılmış ve hükümet üzerindeki Parlatentonun bütçe yapma hakkı dolayısı ile Parlatentoya hesap verme sistemi de büyük ölçüde göz ardı edilmiştir. Ayrıca borç yönetimine ait işlemler 2003 yılına kadar değişik kanunlara yerleştirilen hükümlerle yürütölmeye çalışılmıştır.

Her ne kadar borç yönetimi ve borçlanma işlerinden sorumlu kurum Hazine Müsteşarlığı olarak görünüyor olsa da, yapılan düzenlemeler yoluyla borç yönetimini ilgilendiren konularda farklı kanunlar çıkartılmıştır. Dayatılan yeni liberal politikalar özellikle yerel idareler yoluyla kaynakların özel sektöre kanalize edilmesini ve borç verilebilecek piyasaları genişletmeyi zorunlu kıldığından ötürü, borçlanma yetkisi<sup>98</sup> büyükşehir belediyeleri, belediyeler gibi otoritelere de tanınmıştır. Netice olarak borçlanmaya ilişkin hukuki yapı karmaşık ve çok başlı hale getirilmiştir.

Meseleye kamusal ekonomik alan açısından da bakılabilir. Örneğin küresel ve bölgesel aktörlerin çizdiği istikametlerle oluşturulan üst kurullar kendilerine mahsus özerk bir alan yaratmışlardır. Bu alanı belirleyen ilkeler, toplumsal ve siyasal taleplerden daha ziyade, uluslararası sistemin uygulanmasını istediği ekonomik kabullerdir. Siyasi iradenin denetimi dışında kalan ve böylece dolaylı olarak halka hesap verme sorumluluğu ortadan kalkmış bulunan bir ekonomi yönetiminin siyasal iktidardan tamamen bağımsız ve özerk hale geldikçe, AB, IMF ve Dünya Bankası gibi kurumların daha fazla etkisi altına girdiği ve küresel/bölgesel aktörlerce kolaylıkla dizayn edilebileceği ihtimali ortaya çıkmaktadır. Zaten doğrudan halka hesap verme sorumluluğu olmayan bürokratik aygıtın bunun üstüne bir de dolaylı olarak halka hesap vermenin bir aracı olan siyasal iradeye hesap verme sorumluluğunun pür Anglo-Sakson denetim modeli ile ortadan kaldırılması sonucunda, tamamen sorumsuz bir aygıtın, başına buyruk ve dış güçlerin her türlü etkisine açık bir yapıya dönüşmesi, halkın egemenliğine dayalı, kendi kararlarını kendisi vermesi gereken parlamenter bir

<sup>98</sup> 5393 sayılı Belediye Kanununun 15. maddesinin (i) bendi.

demokrasi için, tehlikeli bir dönüşümün kapısını aralama ihtimalini içinde barındırmaktadır.

2001 krizi öncesi BDDK gibi bazı bağımsız üst kurulların ihmalleri ve IMF, Dünya Bankası gibi uluslararası kuruluşların, bankacılık krizine olan etkisi ve benzeri birçok somut olay, bu tezin haklılığını gösteren gerçekler olarak ortada durmaktadır. Dolayısıyla yukarıda ifade edilen hususlar çerçevesinde düzenlenmiş bir ekonominin yani ağırlıklı olarak küresel ve bölgesel aktörlerin şekillendirdiği, toplumsal ve siyasal taleplerin değil, dış dinamiklerce belirlenen ilkelerin hâkim olduğu bir yapının gerçekliği ve bağımsızlığı tartışma konusu olacaktır. Zira bu tür bir ekonomi iddia edildiği gibi bir bilim değil, kurgu olacak; bu kurgu da kendisini kurgulayanların çıkarlarına hizmet edecektir.

Bununla birlikte, Türkiye’de reform öncesi dönemin sorunsuz ve kusursuz olduğunu söylemek doğru değildir. Öncelikle eski sistemde yaşanan belirgin sorunların varlığı açıktır. Özellikle, toplum kesimleri de usulsüzlük ve yolsuzluklarda artış görmekte ve bunda teftiş kurullarının da payı olduğunu düşünmektedir. Zira teftiş kurullarının görevi yolsuzlukları tespit etmek ve sorumluların cezalandırılmasını sağlamaktır. Eğer yolsuzlukta bir artış söz konusu ise doğal olarak bunun en önemli sorumlularından birisi olarak da teftiş kurulları kabul edilmektedir. Örneğin 2001 yılında meydana gelen bankacılık krizinde BDDK ve diğer denetim kurumlarının ihmallerinin olduğu ortaya çıkmıştır.

Devlet kurumlarında yaşanan yolsuzluklar, rüşvet hadiseleri bunların yaygınlaşması denetim camiasının yeteri kadar etkin olmadığına da açık bir göstergesi olarak algılanmaktadır. Şimdiye kadar teftiş kurulları geliştirilmek ve çağa ayak uydurmak adına ele alınmamış; tam tersine bakanlar tarafından mümkün mertebe etkisiz hale getirilmek için tarafsız ve bağımsızlıklarını zedeleyecek bir politika izlenmiştir. Eğer böyle olmasaydı yaşanan yolsuzlukların bu derece artması söz konusu olamazdı. Zira etkin işleyen bir denetim sisteminin mevcudiyeti yolsuzlukları ve suistimalleri asgariye seviyeye indirecektir. Tabii ki bu işin tek sorumlusu teftiş kurulları değildir,

ancak hiç sorumluluklarının olmadığını iddia etmek de yanlış olur. En azından mantıksal olarak böyle bir algının oluştuğu muhakkaktır. Elbette yaşanan gelişmeler, krizler, yolsuzluklar ve usulsüzlükler bu düşüncenin temelsiz bir düşünce olmadığını göstermektedir.

Diğer yandan eski denetim sistemi, yönetimin etkinliğinin arttırmak ve onu geliştirmek adına yeterli etkinliği sağlayamamış; bu anlamda kullanılabilecek olan iç denetim anlayışı hep göz ardı edilmiştir. Bunun sebebi, denetim kavramına yüklenen anlam ve misyonun varlığında aranmalıdır. Zira bu anlayışa göre denetim araç olmaktan ziyade amaç haline getirilmiş; anlamını yitirmiş ve çoğu zaman işleyişi zorlaştıran, aksatan bir engel haline gelmiştir. Ayrıca bu anlayışta kamu denetim sistemi içinde performans denetimine yeteri kadar yer verilmemiş ve performans kriterleri belirlenmemiştir. Bu bir anlayış sorunudur ve bu anlayışta denetimin etkinliğinin ölçülmesi önemli değildir. Ayrıca kurul denetimi sadece mevzuata uygunluk denetimi ile sınırlandırılmıştır. Sadece hataları bulup cezalandırma mantığıyla hareket eden, önleyici denetim anlayışına yer vermeyen ve ağır işleyen bir niteliğe haizdir.<sup>99</sup>

Gelinen noktada, esaslı ve köklü bir reformun yapılması gerektiği herkes tarafından kabul edilmektedir. Öyle ki reform süreci içinde 10 Temmuz 2011 tarihinde yapılan düzenleme ile kaldırılan Maliye Teftiş Kurulu<sup>100</sup> bile, yeni denetim anlayışının bir gereği olan; denetimin önceden belirlenmiş standartlar uygun yapılması ilkesi doğrultusunda, 13.07.2009 tarihli “Maliye Teftiş Kurulu Görev Standartları”nı yayımlamak suretiyle, gerçekten gerekli olan bir yapılanma ve değişim ihtiyacının varlığını kabul etmiş bulunmaktadır.

Dolayısıyla tüm bunları görmezden gelerek, yapılan reformları tümüyle siyasi ve politik hesaplara bağlamak, esasen objektiflikten uzak ve çıkarların korunması

<sup>99</sup> Feyzi Uluğ, Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısı Işığında Kamu Denetim Sisteminde Yeniden Yapılanma, *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt 37, Sayı:2, Haziran 2004, s. 103, 104,105.

<sup>100</sup> 10 Temmuz 2011 tarih ve 27990 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan “Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname” ile Maliye Teftiş Kurulu kaldırılmıştır.

refleksiyle yapılmış maksatlı eleştiriler olarak değerlendirilmelidir. Elbette yapılan değişikliklerin eleştirilecek yönleri vardır; tabi ki bu reformların politik hesaplara dayalı bir ayağı da vardır; ama bunların mevcudiyeti reform gereksiniminin olmadığını ve yapılanların tümünün pür politik bir sürecin neticesi olduğunu göstermez. Bu bağlamda yapılması gereken, sorunları ve çözüm yollarını öncelikle teorik olarak ortaya koymak, bunların ülke şartları içinde hayata geçirilebilirlik derecesini dikkate alarak eylem planlarını uygulamak ve yapılan değişiklikleri bu çerçevede eleştiriye tabi tutmaktır. Ayrıca sorunlar, genel algılar üzerinden değil, somut olgular üzerinden analiz edilmelidir.

#### 1.3.4. Dış denetimin etkinliği

Tezin ikinci bölümünde ayrıntılı olarak ifade edileceği üzere, dış denetim 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanununda önemli bir yer teşkil etmektedir. Yeni sistemin sağlıklı işleyebilmesi için parlamento denetimi ve dış denetim çok önemli bir yer işgal etmektedir. Mevcut durumun devamı halinde büyük denetim boşluklarının ortaya çıkması muhtemel gözükmektedir. Kapsamın genişlemesi ve yeni denetim usullerinin icra edilecek olması sebebiyle Sayıştay'ın beklenen işlevi yerine getirmesi noktasında şüpheler bulunmaktadır. Bu açıdan Sayıştay'ın kurumsal önceliklerinin yeniden gözden geçirilmesi ve kapasitesinin artırılmasına yönelik çalışmaların yapılması gerekir.

Bu itibarla iki ayrı denetim birimi şeklinde örgütlenen YDK ve Sayıştay'ın bu şekilde faaliyet göstermesinin, denetimde etkinliği azaltacağı; sistem dışına çıkma eğilimini arttıracığı ihtimali olmasından dolayı, dış denetim birimlerinin birleştirilmesinin gerekli olduğu açıktır. Bu nedenle 6085 sayılı Sayıştay kanunu ile birlikte Yüksek Denetleme Kurulunun bütünüyle Sayıştay'a devredilmesini<sup>101</sup> olumlu bir gelişme olarak görmek gerekir. Ayrıca yönetim ve hesap verme mekanizmasının güçlendirilmesi ve parlamento denetiminin etkin hale getirilebilmesi için TBMM bünyesinde kamu hesaplarının incelenmesine yönelik bir ihtisas komisyonunun

<sup>101</sup> 6085 sayılı kanunun geçici 4'üncü maddesi.

kurulması çok önemlidir.<sup>102</sup>

### 1.3.5. Geleneksel denetim

Geleneksel denetim ile modern denetim anlayışı arasındaki farkların neler olduğu konusu, tezin gelecek bölümünde geniş bir şekilde değerlendirilecektir. Bundan ötürü, bu bölümde konuya ilişkin değerlendirme bir girizgâh olarak kısaca ele alınacaktır.

Geleneksel kamu yönetiminin üzerine kurulduğu katı merkeziyetçi hiyerarşik yapılanma, denetimin üstten aşağıya ve sıkı bir anlayışla yapılmasına yol açmıştır. Hiyerarşik ve otoriter kamu yönetimi anlayışının denetim bürokrasisine yansımaları elbette bu yönde olacaktır. Bu meyanda geleneksel denetim süreç odaklı olup, yapılan işlemlerin sadece mevzuata uygun olup olmadığını denetlemeyi esas almıştır. Çalışanları kontrol altına alabilmek için iş süreçleri ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiş ve önemli bir yöntem olarak kabul edilmiştir. İşlemlerin daha ziyade mevzuata uygun olup olmadığını kontrol eden, ancak bu kontrollerin ne kadar gerekli olup olmadığını sorgulamayan ve katı bir anlayışla yönetilen geleneksel denetim süreci 2000’li yıllara kadar uygulanagelmıştır.<sup>103</sup>

Hataları ve yanlış süreçleri engellemeyi esas almak yerine daha çok hata bulan ve cezalandıran; kolaylaştırmaktan, değişim ve gelişime açık olmaktan, çalışanların katkılarını imkân veren bir anlayıştan ziyade, fonksiyonel olmayan katı kontrollerle iş sürecini kesintiye uğratan, değişime, gelişmeye ve çalışanların katkılarını kapalı bir mantaliteyi kabul eden bir denetim anlayışı, elbette değişen ve gelişen kamu yönetimi ve devlet anlayışının asla kabul edemeyeceği bir yaklaşımdır.

<sup>102</sup> DPT-Özel İhtisas Komisyonu Raporu, “Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi”, Ankara, 2006, s. 93.

<sup>103</sup> Hamza Al, *a.g.k.*, s. 46,47.

*Bireysel çıkarların denetim faaliyetine etkileri*

Kamuda görev yapan bazı denetim elemanlarının, özel sektör firmalarıyla etik olmayan bir ilişki içinde oldukları konusu, her ne kadar yüksek sesle dile getirilmese bile, özellikle denetim elemanları nezdinde bilinen ve kabul edilen bir gerçektir. Belli bir süre kamuda çalışarak tecrübe edindikten sonra, yüksek rakamlarla özel şirketlere transfer olma şeklinde ortaya çıkan tablo, elbette sorgulanması gereken bir ilişki biçimini resmetmektedir. Devletle işi olan, ihalelere katılan, yüksek tutarlı vergi iadeleri alma durumu söz konusu olması dolayısıyla bunlara yönelik süreçleri kolaylaştırmak yoluyla denetim açısından kendisini garanti altına almak isteyen sermaye sahipleri; denetim elemanlarını bürokrasideki nüfuzlarından ve kredilerinden yararlanmak amacıyla istihdam etme gereği duymaktadırlar.

Aşağıda özelliklerine değineceğimiz denetim sistemine ilişkin mevcut personel rejimi ve bürokratik yapı da, bazı denetim elemanlarının siyaset ve piyasa aktörleriyle kişisel menfaatleri doğrultusunda kirli ve etik dışı ilişkiler kurabilmelerinin yolunu açmaktadır. Bununla birlikte sevindirici bir gelişme olarak, 10 Temmuz 2011 tarihinde Resmi Gazete’de yayınlanan vergi denetim sistemini yeniden yapılandıran kararnameyle<sup>104</sup> birlikte özel sektöre geçiş şartları yeniden düzenlendi. Buna göre, vergi incelemesine yetkili olanların, görevlerinden ayrıldıktan sonra üç yıl süreyle, görevden ayrılış tarihi itibarıyla son üç yıl içinde inceleme yaptıkları mükellefler veya bu mükelleflerin veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu kurumlarda herhangi bir görev veya iş alması yasaklandı. Bu yasağa uymayanlar hakkında Kamu Görevlerinden Ayrılanların Yapamayacakları İşler Hakkında Kanun hükümlerinin uygulanması kararlaştırıldı. Elbette ki bu yasal düzenlemenin olumlu bir adım olduğunu kabul etsek bile, köklü bir çözüm getirdiğini söyleyemeyiz.

Zira, bahse konu hastalıklı, ısrarcı ve kötü niyetli zihniyet değişmediği sürece

<sup>104</sup> KHK/646 Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname.

bu üç yıllık sınırlandırma tedbiri, “kaz gelecek yerden tavuk esirgenmez” anlayışıyla kabul edilebilir bir *maliyet* olarak algılanabilecek ve maalesef boşa çıkarılma tehlikesiyle yüz yüze kalabilecektir. Bu maliyetin kabul edilebilme düzeyini ise, tarafların elde etmeyi bekledikleri muhtemel menfaatlerin büyüklüğü belirleyecektir. Asıl problem öncelikli olarak bir zihniyet problemi ve bu sorun aşılmadan yapılacak her türlü yasal düzenleme ve reform, geçici ve sorunlu olmaya mahkûm olacaktır. Dolayısıyla, kalıcı ve sorunsuz bir çözüm için ilk olarak; *Önce Mülkiye, sonra Türkiye* zihniyetinin, her alanda ve her kesimde meydana getirdiği dejenerasyonun rehabilite edilmesi zaruridir.

Elbette yapılan bu değerlendirmeler, özel sektöre geçen bütün denetim elemanlarına şamil değildir. Görevini layıkıyla yapan ve meşru yollarla özel sektörde çalışmayı tercih etmiş nice değerli denetim elemanının olduğunu da dikkate almak gerekir. Bilgi ve tecrübeleriyle piyasa aktörlerini doğru bir şekilde yönlendiren ve onlara rehberlik yapan bir anlayış elbette bizim eleştirilerimizin dışında kalmaktadır. Bizim eleştirilerimiz, görevini kötüye kullanmak suretiyle denetlediği firma lehine insiyatif kullanan ve bunun karşılığında yüksek maaşlarla denetlediği yahut bir şekilde ilişki kurduğu şirketlere transfer olan görevlilere yöneliktir.

İşte önemli olan da bu tür meşru, iyi niyetli ve faydalı geçişlerin haricindeki gayrimeşru, etik olmayan ve uzun vadede zararlı geçişlerin önüne geçebilmektir. Bunun çözümü ise, yukardan ve bütüncül bir anlayışın esas alındığı bir analiz sürecinin yürütülmesidir. Bu itibarla özlük haklarının düzeltilmesi ve maddi olanakların arttırılması bir başlangıç olarak değerlendirilebilir. Ayrıca, emeklilik rejiminin emekli oluncaya kadar kamuda çalışmayı teşvik edecek şekilde yeniden düzenlenmesi, mesleki saygınlığın sağlanması, mesleki bilgi ve eğitim düzeyinin maksimum seviyeye çıkartılması, bireysel ve insani niteliklerin ve kalitenin yükseltilmesi, meslek içi yükselme ve kariyer imkânlarının performansına göre belirlenmesi gibi hususlar, üzerinde çalışılması gereken diğer hususlar olarak ele alınabilir.

Kamu görevlileri ile özel sektör temsilcileri arasında yaşanan bu tür etik dışı

ilişkilere yönelik somut bir örnek vermek istiyorum. 2001 krizinden sonra kamu alacaklarının tahsiline yönelik olarak çeşitli çalışmalar yapılmıştı. Bu bağlamda kamu alacaklarının tahsilini hızlandırmaya yönelik olarak “Birleşik Fon Bankası”<sup>105</sup> borç yapılandırma çalışmalarına katılmaktaydı. Bu meyanda, 2003 yılında büyük ve meşhur bir holdingin devlete olan yüksek miktardaki borçları bu kurum<sup>106</sup> tarafından iki yıl ödemesiz olarak düşük faizle yeniden yapılandırıldı. Diğer borç yapılandırmalarına baktığımızda bu seviyede bir yapılandırmanın olmadığını görmekteyiz. *(Örneğin, yine başka bir büyük holdingin borçlarına yönelik olarak bırakın avantajlı bir ödeme planını hayata geçirmeyi, bir çok mal varlığına haciz uygulaması başlatılmıştır.)*

Sonraki süreçte, TMSF<sup>107</sup> bu anlaşmayı içine sindiremeye de uygulamak zorunda kaldı. Bir süre sonra yukarıda bahsettiğimiz borç yapılanmasında imzası bulunan “Birleşik Fon Bankası”nın üst düzey iki yöneticisi, bu holdinge dudak uçuklatan maaşlarla yönetici (CEO)<sup>108</sup> olarak transfer oldular. Ve yine zikredilen iki kişiden biri, görev yaptıkları holding’ten ayrılmış ve bunu takiben, büyük bir siyasi partinin il başkanlığına getirilmiştir.<sup>109</sup> Buna benzer örnekleri çoğaltmak mümkün. Önemli olan tek tek olayları ele almak değil, sorunu bir bütün olarak değerlendirebilmektir. Maalesef bizim somut olarak bildiklerimiz ya medyaya yansıyanlar, ya da denetim camiasının içinden alınan sızıntı niteliğindeki bilgiler olmaktadır. Bu mesele, bir araştırma ya da tez konusu olabilecek kadar önemli ve derinlikli bir hadise olup, bu konuya ilişkin geniş bir analiz ihtiyacının varlığı açıktır.

Denetim elemanları, en verimli oldukları dönemde kamudan ayrılmaktadır. Sorunu çözmek için; yukarıda da değinildiği üzere, özlük haklarının düzeltilmesi, maddi

<sup>105</sup> Birleşik Fon Bankası 1958 yılında Çaybank adıyla çay üreticilerine destek olmak amacıyla kurulmuş, 1992 yılında Derbank adını almış, 1997 yılı sonunda Bayındır Grubu bünyesine katılmış ve ünvanı Bayındırbank olarak değiştirilmiştir. 9 Temmuz 2001 tarihinde BDDK’nın kararıyla Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu’na devredilen bankanın ünvanı TMSF’nin 7 Aralık 2005 tarihinde aldığı kararla Birleşik Fon Bankası olarak değiştirilmiştir. Birleşik Fon Bankası’nın yönetim, denetim ve temettü hariç ortaklık hakları TMSF’ye aittir.

<sup>106</sup> Birleşik Fon Bankası

<sup>107</sup> TMSF: 1983 yılından itibaren tüzel kişiliği haiz olan Fonun idare ve temsili önce TCMB, sonra BDDK tarafından yerine getirilmiştir. 12.12.2003 tarih ve 5020 sayılı Bankalar Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun ile Fonun karar organının Fon Kurulu olduğu ve Fonun genel yönetim ve temsili ile Fon Kurulunca alınan kararların yürütülmesinin Fon Kurulu Başkanına ait olduğu hükme bağlanmıştır.

<sup>108</sup> Chief executive officer: Genel müdür veya yönetim kurulu başkanı vb.

<sup>109</sup> <http://dorduncukuvvetmedya.com/2894-ergun-babahan-mansetlerin-diyeti-odeniyor.html> (Erişim: 05.02.2011)

olanakların artırılması ve mesleki saygınlığın sağlanması gerekmektedir. Zira emeklilik rejimi de, emekli oluncaya kadar çalışmayı değil kamudan ayrılmayı zorlayıcı bir yapı arz etmektedir. Ayrıca kamuda görev yapan denetim elemanlarının arasında aldıkları ücret açısından büyük farklılıklar söz konusudur. Örneğin, kamuda aynı mahiyette görev yapan SPK, Rekabet Kurulu, BDDK elemanları ile Merkez Bankası müfettişlerine ödenen ücretler diğer denetim elemanlarına ödenen ücretlere kıyasla çok daha yüksektir.<sup>110</sup> Ayrıca yakın zamana kadar<sup>111</sup> vergi denetim bürokrasisi içinde merkezi denetim elemanları<sup>112</sup> ile bölgesel denetim elemanları<sup>113</sup> arasında her anlamda büyük eşitsizlikler ve uçurumlar bulunmaktaydı.

10 Temmuz 2011 tarih ve 27990 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan “Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname” vergi denetim yapısı tümüyle değiştirilmiştir. Eski sistemde, doğrudan bakana bağlı olan Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu mevcuttu. Gelir İdaresi Başkanlığında ise Gelirler Kontrolörleri tek merkez birimi olarak örgütlenmişti. Bölgesel düzeyde denetim faaliyetini ise taşra denetim elemanları olan, vergi denetmenleri yerine getirmekteydi.

Yeni sistemde ise merkezi denetim kurulları kaldırılarak yerine tek bir kurul olan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı ihdas edildi. Kararnamenin 20’nci maddesine göre; Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, doğrudan Bakana bağlandı. Başkanlık, Başkan, Başkan Yardımcıları, Grup Başkanları ve Vergi Müfettişlerinden oluşturuldu. Vergi müfettişleri ise Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı olarak kategorize edildi. Böylece hesap uzmanı, maliye müfettişi, gelirler kontrolörü ve vergi denetmeni ünvanları kaldırılarak; yerine tüm denetim elemanlarının ortak kullanacağı vergi müfettişi ünvanı getirildi.

<sup>110</sup> Abdullah Aslan, “Vergi Denetim Sistemi ve Hesap Uzmanları Kurulu” <http://www.huk.gov.tr/makaleler.asp?id=13> (Erişim: 29.05.10)

<sup>111</sup> 10 Temmuz 2011’e kadar.

<sup>112</sup> Hesap Uzmanları, Maliye Müfettişleri, Gelirler Kontrolörleri.

<sup>113</sup> Vergi Denetmenleri.

#### 1.4. Kamusal Denetim İşlevi

Kamu yönetimi bağlamında denetim kavramını, kamusal eylem ve işlerde keyfiliğin önüne geçen ve ona engel olan önemli bir fonksiyon olarak tanımlayabiliriz. Zira icra edilen iş ve işlemlerin hukuka uygunluğunun sağlanması denetim yoluyla olmaktadır. Denetim adeta bir geri besleme mekanizması gibidir. Her hangi bir kamu yönetimi bürokrasisi, denetime verdiği önem nispetinde kaliteye haizdir. Kamusal denetim idarenin yargısal anlamda denetimini, meclis denetimini (siyasal denetim) ve kamuoyu denetimini içerecek şekilde çok geniş kapsamlı bir denetim anlayışını ifade eder.

Denetimin en temel anlamda üç tür etkisi vardır. Bunlardan birincisi *yönlendirici etki*'dir. Buna göre fiilen denetim yapılmasa bile, denetim olgusunun varlığı insanları doğru iş yapmaya, yanlış yapmamaya sevk edecektir. Fiili denetimin olması ihtimali bile, yani potansiyel denetim bile birçok problemin daha işin başında kolaylıkla çözülmesine zemin hazırlar. İkincisi *düzeltilici etki*'dir. Burada denetim olgusu işlerlik kazanmıştır. Fiilen icra edilen bir denetim faaliyeti söz konusudur. Aykırılıklar tespit edilerek sorumluları hakkında gerekli önlemler alınır; belli ölçüde bir yaptırım söz konusudur. Dolayısıyla önceden belirlenmiş standartlar ve normlar çerçevesinde denetim işlevinden beklenen faydalar ve neticeler meydana gelmektedir. Üçüncüsü; *yapıcı etki*'dir. Bu denetim fonksiyonu yapıcı, öğretici, rehberlik ve danışmanlık niteliği öne çıkan bir özellik taşır. Bu açıdan denetim, var olan süreçleri geliştirici amaçlı performans yönelimlidir.<sup>114</sup>

5018 sayılı Kanun kapsamında getirilen iç denetim anlayışında ise, düzeltici etkiden daha ziyade yapıcı etkinin ön plana çıktığı görülmektedir. Yani *rehberlik, danışmanlık* fonksiyonu diğer denetim fonksiyonlarının aleyhine sistem içinde çok daha fazla yer kaplamaktadır. Bu fonksiyonun ön plana çıkmasıyla birlikte, iç denetimin birincil amacının, kurumun mali ve yönetim yapısının dış denetime hazır hale getirilmesi olduğu yolundaki düşünceler ağırlık kazanmıştır.

---

<sup>114</sup> Feyzi Uluğ, *a.g.k.*, s. 97-122.

## BÖLÜM II

### 2. Kamu Yönetiminde Yeni Yaklaşımlar, Avrupa Birliği'ne Üyelik Süreci ve İç Denetim

Bu bölüm üç alt kısımdan oluşmaktadır. İlk kısımda genel olarak modern devletin (ulus-devlet) ortaya çıkışı ve tarihsel süreç içinde devlet yapısının ve anlayışının içinden geçtiği aşamalara göre üstlendiği işlevler incelenmektedir. İkinci alt kısımda ise 1980'lerden itibaren hâkim hale gelen işletmecî devlet anlayışı ile yeni kamu yönetimi ve yönetim yaklaşımlarına odaklanılarak, bu yaklaşımların genel olarak kamu yönetimi özel olarak da kamu mali yönetimi ve denetim sistemi üzerindeki etkileri çözümlenmektedir. Son olarak Türkiye ve AB ilişkilerinin tarihsel arka planı; AB'nin Türkiye için öngördüğü denetim mekanizması ile iç denetim sistemi irdelenmektedir.

#### 2.1. Modern Devlet ve Değişen İşlevleri

Siyasal ve yönetsel yapılar, içine doğdukları toplumsal ve ekonomik sistemden etkilenerek değişip dönüşmektedir. Bu bağlamda hükümetler ve bürokratik yapılar çeşitli toplum tiplerine göre radikal dönüşümler geçirmişlerdir. Tarihsel süreci incelediğimizde birbirinden farklı siyasi ve idari sistemlere rastlarız. Geçmişten günümüze farklı güç odaklarının halkı temsil eden organların elinde temerküz ettiğini; siyasi ve idari otoritenin merkezileştiğini görürüz.<sup>115</sup>

Kurumsal olarak devamlı bir şekilde gelişme süreci içinde olan devlet modeli, toplumsal gelişmelerden kaynaklanan ihtiyaçların bir sonucu olarak doğar. “Socrates,

---

<sup>115</sup> Muzaffer Sencer, a.g.k, s. 9.

Eflatun, Aristoteles ile onların öğretileri ve eleştirileri, site-devletinin hızla gelişen dünyanın gereksinmelerini karşılamadaki yetersizliğinden doğan ağır bunalımın ürünleriydiler. Eninde sonunda bu sorun, önce Makedonyalılar daha sonra da Romalılar tarafından imparatorluklar kurulmasıyla çözümlenmişti.”<sup>116</sup> Bu süreç bir döngü içinde tarih boyunca yaşanmış ve günümüz modern devletinin kurulmasına kadar ulaşmıştır. Anlaşıldığı üzere aşılması gereken asıl sorun, gelişen ve değişen toplumsal ihtiyaçların karşılanmasına yönelik bir devlet modelini üretebilmektir. Günümüze kadar birçok farklı biçim kazanmış olan devletler, mütemadiyen değişmektedir. Tarihsel süreç içinde mülk devleti olarak şekillenen yapı, polis devleti ve hukuk devleti formuna evrilmek yoluyla zamanımıza kadar ulaşmıştır.<sup>117</sup>

Devlet, takriben on bin yıl öncesinde Mezopotamya’da beliren ve ilk tarım toplumlarına kadar uzanan kadim bir beşeri örgüttür. Tam donanımlı bürokratik bir yapıya sahip olan devlet, Çin’de binlerce yıl varlığını sürdürmüştür. Büyük orduları, vergi toplama erki ve uçsuz bucaksız topraklar üzerinde egemenlik yetkisini icra eden merkezi bürokrasisiyle modern devletin Avrupa’da ortaya çıkışı yeni olmakla birlikte, dört-beş yüzyıl öncesine yani Fransız, İspanyol ve İsveç monarşilerinin konsolidasyonuna kadar uzanır.

Modern devlet, Avrupa kıtasında 15. ve 16. yüzyıllarda doğmuş ve gelişme kaydetmiştir. Feodal devlet sisteminin tersine bu devlet modeli, merkezi ve ulus devlet biçimini temsil etmektedir. 17. yüzyılda askeri teknolojide büyük bir değişimin meydana gelmesiyle birlikte savaş yöntemleri ve savaşın etkileri farklılaşmıştır. Bu sebeptendir ki egemenliğin sürdürülebilmesi merkezi bir yönetimi gerekli kılmıştır.<sup>118</sup> Max Weber’e göre modern devlet ancak somut araçları açısından tanımlanabilir. Bu araçlar ise fiziksel güç ve şiddet kullanma tekelidir.<sup>119</sup> Modern devlet iktisadi, askeri ve

<sup>116</sup> Cem Eroğul, *Devlet Nedir ?*, İmge Kitabevi, Ankara, 1999, s. 15.

<sup>117</sup> Mehmet Özel, “Devletin İşlevsel Dönüşümü ve Genel Kamu Yönetimi Üzerine Etkileri”, Editör: Mehmet Özel ve Veysel Eren, *Devletin Dönüşümü ve Yeni Dönem Kamu Yönetimi*, Çizgi Kitabevi, Ocak 2008, s. 132.

<sup>118</sup> Bekir Parlak, “Küreselleşme Sürecinde Modern Ulus-Devlet ve Kamu Yönetimi”, Editör: Muhittin Acar ve Hüseyin Özgür, *Çağdaş Kamu Yönetimi I (Konular, Kuramlar, Kavramlar)*, Noel Yayınları, Ankara, 2003, s. 349.

<sup>119</sup> Weber, M: (1970a), “*Meslek Olarak Siyaset*”, H.H. Gerth ve C. W. Mills’in From Max Weber kitabından, Londra: Routledge/Kegan Paul. (Türkçesi: Sosyoloji Yazıları, Çev. Taha Parla, Hürriyet Vakfı Yayınları, 1987.) Aktaran: Pierson Christopher, Modern Devlet, Çev. Dilek Hattatoğlu, Çivi yazıları Yayınları, İstanbul, 2000, s. 23.

politik menfaatlerini korumak ve çoğaltmak için burjuvazi ile yapmış olduğu işbirliğinin doğal bir sonucu olarak, kapitalist sisteme çok şey borçludur. Öyle anlaşılmaktadır ki modern devlet, Avrupa’da feodal bölünmeleri önlemek için, coğrafi ve siyasi merkezileşmenin sonucunda ortaya çıkmış ve feodal sistemden açıkça farklılaşmıştır.<sup>120</sup>

İktisadi üretim biçimlerinin şekillendirdiği toplumsal yapı ve toplumsal yapının ana dinamikleri, devleti yeniden üretmekte ve kendi menfaatleri doğrultusunda yönlendirmektedir. Bu durum bize tarihsel materyalizmin adeta postulası ya da motto’su olan, alt yapının üst yapıyı belirlediği tezini hatırlatmaktadır. Başka bir ifadeyle iktisadi üretim biçimleri dolaylı yoldan bile olsa devlet aygıtının çerçevesini belirler; devlet aygıtı da iktisadi üretim biçimlerini etkiler. Böylece tarihsel gelişim bir üst aşamaya sıçar. Gereklikler gerçekliklerin çerçevesini belirler; gerçekler ise ihtiyaçları etkiler.

Held, geleneksel devletten modern devlet biçimlerine geçiş sürecini tarihsel olarak aşağıdaki şekilde kategorize etmiştir.<sup>121</sup>

- 1- Haraç alan geleneksel imparatorluklar
- 2- Feodalizm: Bölünmüş otorite sistemleri
- 3- Zümreler düzeni
- 4- Mutlakiyetçi devletler
- 5- Modern ulus devletler

Pierson’a göre, modern devletin bir takım özellikleri vardır. Bu özelliklerin en başında şiddet kullanma tekeli gelmektedir. İkinci özelliği coğrafi ya da jeopolitik varlıklar olmalarıdır. Üçüncüsü, egemenliktir. Yani yetki sınırları içinde tek ve en üstün irade sahibi olmalarıdır. Dördüncüsü, anayasalıktır. Anayasa, devletin var olmasının temeli ve onu güvence altına alan resmi belgedir. Beşincisi, hukukun üstünlüğü ilkesidir. Kişilerin öznel ve keyfi iradesi değil; genel ve kamusal yasaların nesnel

<sup>120</sup> Bekir Parlak, a.g.k, s. 351, 352.

<sup>121</sup> Held, D. (1992), “Modern Devletin Gelişmesi” S. Hall ve B. Gieben’in derlediği *Formations of Modernity* (Modernitenin Oluşumları) adlı kitaptan. Cambridge: Polity. Aktaran: Pierson Christopher, *Modern Devlet*, Çev. Dilek Hattatoğlu, Çiviyazıları Yayınları, İstanbul, 2000, s. 71.

iradesi esastır. Altıncısı, kamu bürokrasisidir. Devlet iradesinin gerçekleştirilebilmesi için icra kabiliyeti olan bir sistem zaruridir. Yedincisi, otorite ve meşruiyet dengesidir. Devletin eylemlerinin kabul edileceği ya da en azından bunlara direnilmeyeceği bir zemini sağlamak için bu dengenin kurulmuş olması gerekir. Sekizinci ilke, yurttaşlıktır. Yurttaşlık, katılma yetkisi ve hakları ile buna bağlı bir takım yükümlülükleri içeren bir statü olarak tanımlanabilir.<sup>122</sup>

Siyasi örgütlenme bir devlet için olmazsa olmaz bir koşuldur. Örneğin, yaşadığımız zaman diliminde Asya, Afrika, Avustralya ve Güney Amerika'nın bir kısım bölgelerinde çeşitli kabile toplumları bulunmakta ve bu kabileler belli bir bölge (ülke) üzerinde yaşamaktadır. Hatta bu kabilelere üye insanlar arasında yöneten ve yönetilenler ayrımı bile mevcuttur. Ancak tüm bunlara rağmen devlet dediğimiz aygıtın siyasi örgütlenmesi söz konusu olmadığı zaman devlet kurumundan da bahsetmemiz olanaksızdır.<sup>123</sup>

Modern devlet, gerçekleşmesi ihtimal dâhilinde olan ekonomik, sosyal, yönetsel ve politik sorunlar için *tedbir alma* vazifesi ve misyonunu üstlenmektedir. Ekonomik büyümeyi gerçekleştiren tedbirlerin haricinde devletin, risk toplumunda riskleri minimize etmek, endüstri toplumundan bilgi toplumuna evrilme sebebiyle her türlü verinin muhafazasını ve iletilmesini sağlamak; ekolojik dengeyi kurmak gibi, yeni fonksiyonlarından da bahsedilebilir.<sup>124</sup>

Dünyada rekabetin artması ve küreselleşme sürecinin etkinliğini devam ettirmesi, devletin düzenleyici işlevini öne çıkarmış; devletin üretici veya işveren niteliğinden ziyade kural koyucu, denetleyici ve düzenleyici rolünü belirgin hale getirmiştir. Bu yeni anlayışta devletin etkinliği, yönetim alanının genişliği ile değil, sosyal ve politik değişimlerin kurallarını tayin etmedeki kapasitesiyle değerlendirilmektedir.<sup>125</sup> Böylece, bağımsız düzenleyici ve denetleyici kurumların

<sup>122</sup> Pierson Christopher, *Modern Devlet*, Çev. Dilek Hattatoğlu, Çiviyazıları Yayınları, İstanbul, 2000, s. 30-52.

<sup>123</sup> Ali Öztekin, a.g.k, s. 212.

<sup>124</sup> Veysel Eren, "Devletin Yapısında ve İşlevlerinde Değişim –Yönetsel ve Siyasal Liberalizasyon", Editör: Mehmet Özel ve Veysel Eren, *Devletin Dönüşümü ve Yeni Dönem Kamu Yönetimi*, Çizgi Kitabevi, 1.Baskı,Ocak 2008, s.56

<sup>125</sup> M. Akif Özer, *Avrupa Birliği Yolunda Türk Kamu Yönetimi*, Platin Yayınları, Ankara, 2006, s. 202.

oluşturulmasıyla birlikte, liberal düşüncenin temel savlarından olan siyasi ve ekonomik alanın birbirinden özerk iki alan olduğu tezi yeniden canlanmıştır. Ama bu tez küresel ekonomi açısından geçerli olmayıp, ulusal ekonomiler açısından gerçekleştirilmeye çalışılmaktadır. Zira küresel bir güç ya da odak ister istemez politik olmak zorundadır; zira egemenlik paylaşılmak istenmez ve sürdürülebilir kılınmak için her yol mubahtır. Dolayısıyla herhangi bir otoritenin sürekliliği, bu otoriteye hakim olan gücün, kendisini belirleyen ve etkileyen iktisadi üretim biçimlerine ve ekonominin alanına müdahil olabilmesiyle mümkün olabilir.

Son yıllara özgü teknolojik gelişmeler ve yenilikleri göz önünde bulundurduğumuzda devlet denilen aygıtın da esasen bilgi ve iletişim dünyasında uzak olmadığını; teknolojinin, devlet aygıtı tarafından da benimsenerek ve bir güç kullanma aracı haline geldiğini söyleyebiliriz. Teknoloji, devletin hem *zor* gücünü kullanmada hem de *rıza* yaratmasında önemli bir rol oynamaktadır. Örneğin; *suçlu*'ların yakalanmasında telefon dinlemelerinin rolünün ne kadar büyük olduğu açıktır. Delillerin toplanması, elde edilmesi, deşifrasyonu ve yorumlanması sürecinde bilgi ve teknoloji kullanımının yaygınlaşması elbette devlet aygıtını da sivil alan üzerinde daha etkin bir pozisyona ulaştırmıştır. Ancak devlet bir araç olarak etkin hale gelmekle birlikte elbette sermaye ve gücü ellerinde bulunduran egemen kesimlerin de etkisindedir. Zira devlet aygıtı sermayeden ve onların çıkarlarından tamamen bağımsız bir konuma sahip olmayıp; aralarında, en azından *karşılıklı etkileşim* olarak isimlendirebileceğimiz bir ilişki biçimi söz konusudur.

Ekonomik alandaki egemen güçlerin devlet aygıtını belli oranda etkilediği reddedilemez bir gerçekliktir. Bununla birlikte elbette bürokrasi dediğimiz mekanizmanın yine belli bir oranda bağımsız olduğunu kabul etmemiz gerekir ki, devlet kavramının kendi içinde bir anlamı olabilsin. Devleti yüzde yüz egemen güçlerin manevra alanı olarak görmek yanıltıcı olmakla birlikte tehlikelidir de. Çünkü devlet aygıtını, sadece belli bir kesimden beslenen ve tüm sistemi elinde tutan belli bir elit zümrenin ve bu zümrenin işbirliği yaptığı ekonomik güçlerin basit bir aracı olarak görmemiz demek devletin varlığını inkâr anlamına gelir ki bu mümkün değildir. Zira

devlet dediğimiz kavramın, bürokrasi ve burjuvazi kavramlarından çok daha önce ortaya çıkmış kadim ve beşeri bir olgu olduğu reddedilemez bir gerçekliktir.

Eroğul'a göre, devletin *üç* temel işlevi vardır. Birinci işlev, toplumun ortak çıkarına hizmet etmektir. Zira bütün toplumlarda üretim araçlarının ve üreticilerin korunması ve gelişimleri için gereken şartların temin edilmesi gerekir. Devletin ikinci işlevi, egemen sınıfın çıkarına hizmet etmektir. Sınıflı bir toplumda bu zorunludur. Üretim araçlarının mülkiyetini elinde bulunduran zümre, kendisi çalışmayıp, başkalarını çalıştırarak geçimini sağlayabilme ayrıcalığına sahiptir ve bu durumun devamını ister.

Bu meyanda görüldüğü üzere birinci ve ikinci işlev arasında giderilmesi çok zor bir çelişki ortaya çıkar. Esasen bu çelişkiyi yaratan şey toplumsal yapının sınıflı olmasıdır. Yapılacak işlerin artması ve karmaşık hale gelmesiyle birlikte sınıflara ayrılmış bir toplumsal yapı, kendi kendine ve ortak hareket etme yetisini kaybeder. Bu nedenle kendi üzerinde hükmeden bir güce boyun eğmek zorunda kalır. Üretici ve egemen sınıf bağlamında devamlı suretle çatışma yaşayan yönetici personel, bahsi geçen çelişki ve direnişleri etkisiz hale getirebilecek güçlü bir aygıt biçiminde örgütlenmek mecburiyetindedir.

İlk iki işlevi yerine getirebilmesi için devletin güçlü olması ve toplumun üzerinde bulunması gerekir. Bu nedenle devletin üçüncü işlevi devletin kendi çıkarına hizmet etmektir. Çünkü devlet toplumdan ayırdır ve görece özerkliğe sahiptir. Bir kez doğdu mu kendine özgü mantalitesini ve felsefesini de beraberinde getirir. Böylece toplumun hayatiyeti, devletin varlığına eklemlenmiştir artık. Buna göre, eğer bütün sınıfların üzerinde yönetim ve baskı uygulama adına tek bir kurumun tekeli olmasa idi, toplumsal yapı paramparça olurdu.<sup>126</sup>

Yukarıda dile getirilen işlevlerin farklı ağırlıklarının ve kompozisyonlarının oluşması, farklı siyasal rejimlerin ortaya çıkmasına zemin hazırlamıştır. Bazı devlet biçimlerinde birinci işlev daha ağır basarken, bazılarında ise ikinci veya üçüncü işlev

---

<sup>126</sup> Cem Eroğul, a.g.k, s. 44-57.

ağır basmaktadır. Örneğin Marksist düşünürlerle göre devlet, şiddetin örgütlü bir biçimidir. Bu durum sınıflara bölünmüş bir toplumun yarattığı çelişkilerin doğal bir sonucudur. Toplum kendi içinde yaşadığı karşıtlıklar ve bölünmüşlüklerin üstesinden gelmeye güç yetiremediği içindir ki, devletin varlığını kabul etmeye mecbur olmuştur.<sup>127</sup>

Devlet kavramını, ortaya çıkışı ve işlevleri açısından tartıştıktan sonra, adına devlet denen aygıtın temel görevlerinin ne olduğu konusu gündeme gelmektedir. Bu bağlamda devletin asli görevleri ne olmalıdır? Devlet diğer ulusal ve ulus üstü aktörlerle ilişkilerinde ne tür fonksiyonları icra etmelidir? Bu işlevleri yerine getirebilmesi için nasıl bir reforma tabi tutulmalıdır? Gibi sorular cevap beklemektedir. Bu sorulara verilecek cevaplar ise, *küreselleşme*, *yerelleşme*, *özelleştirme* ve *yönetişim* kavramlarını da içine alan geniş bir çerçeve içinde tezin ilerleyen bölümlerinde ele alınacaktır. Ayrıca, tüm bu kavramlarla doğrudan ya da dolaylı ilişkisi bulunan yeni kamu yönetimi anlayışı da analizin kapsamı içinde ele alınıp, değerlendirilecektir.

## 2.2. Küreselleşme ve Ulus-Devletin Değişen Rolü

Küreselleşme, ekonomik, siyasi, sosyal ve kültürel alanlarda, öncelikli ve önemli bir takım ortak kavramların ve kabullerin, ülkelerin siyasi sınırlarını aşarak dünya genelinde yaygınlaşması anlamına gelmektedir. Uluslararası alanda mevcut bulunan ekonomik sistem ve ekonomi politikaları giderek birbirine yakınlaşmakta ve dönüşmektedir. Küresel ekonominin daha yoğun olarak gündeme gelmesiyle birlikte, serbestlik kavramı daha fazla önem kazanmaktadır. Devletlerin yönetim sistemlerinde ise demokrasi herkes tarafından kabullenilip sahiplenilen küresel bir değer ve kazanım olarak çok daha fazla önemsenmektedir. Ekonomik alanda liberal ekonomik düzen, siyasi alanda ise demokrasiye dayalı bir siyasal sistem neredeyse bütün dünyada kabul görmektedir. Liberal demokrasiye dayalı siyasi ve ekonomik düzen, dünyada hızla

---

<sup>127</sup> Christopher Pierson, a.g.k, s. 25.

yayılmaktadır.<sup>128</sup>

Özellikle, basın yayın organlarında *Arap baharı* diye adlandırılan ve son dönemde Tunus, Mısır, Yemen ve son olarak da Suriye de meydana gelen halk hareketlerini bu düzlemde ele almak mümkündür. İletişim araçlarının yaygınlaşmasıyla dünyanın her yeriyle temasa geçebilen insanların, kendi yaşadıkları dünyayı ve o dünyanın şartlarını sorgulamaları küreselleşme dediğimiz sürecin yansımalarıdır. Her ne kadar küresel güçler bu süreci kendi hesaplarına değerlendirmek istiyorlarsa da, küreselleşme denilen olgu bizatihi hiçbir gücün tek başına kontrol edebileceği bir süreç değildir. Küreselleşme, siyasal, ekonomik, toplumsal ve kültürel yapıyı etkileme gücü ve kapasitesine sahiptir. Bu itibarla bu süreci kendi hesaplarına etkin ve verimli olarak değerlendirenler, küresel sistem dediğimiz büyük ve derin yapıyı da belirli oranda kontrol edeceklerdir. Esasen Ortadoğu bağlamında yaşanan son gelişmeler bu durumun açık bir işaretidir.

Küreselleşme ekonomik sistemi de etkilemektedir. 20. yüzyılın son yarısında iktidarların niteliği değişmeye başlamış; gücü belirleyen temel öğelerden birisi olan askeri güç yerine, ekonomik ve teknolojik güç ön plana çıkmıştır. Gerek sosyalist ekonomik sistemin çöküşü gerekse de devletlerin ulusal kalkınmaya yönelik refah devleti politikalarını terk etmeleri; küresel düzeyde tek bir ekonomik sistemin uygulanmasına ve bunun sonucu olarak da tek bir küresel pazarın oluşmasına yol açmıştır.<sup>129</sup>

Günümüzde uluslararası ilişkilerin en gözde kavramlarından olan bu kavram en azından bir olgu olarak 20. yüzyılda ortaya çıkmış değildir. Neolitik devirde<sup>130</sup> çakmaktaş ticareti yapan insanlardan beri ticaret, uluslar arası bir kimlik taşımakta ve bu olgu, ilk çağlardan beridir tarihsel süreç içinde yer almaktadır. Roma ile Osmanlı İmparatorluğu, iktidarları süresince sahip oldukları topraklar üzerinden egemenliklerine uygun dünya sistemleri geliştirmiş ve *Pax Romana* ve *Pax Ottoman* ile 19. yüzyıl

<sup>128</sup> DPT, *Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, Küreselleşme, Ankara, 2000, s. 3.

<sup>129</sup> Bekir Parlak, a.g.k, s. 364.

<sup>130</sup> (M.Ö. 8000-5500).

öncesinde küreselleşmenin somut birer örneğini meydana getirmişlerdir. Fakat insanlık tüm dünyayı etkileyen modern anlamdaki ilk küreselleşme *hareketine İngiltere'nin 19. yüzyılda geliştirdiği dünya düzeni olarak tanımlanan Pax Britannica* ile şahit olmuştur. Sanayi devrimi ile iletişim teknolojisinin gelişmesi küreselleşme hareketine ivme kazandırmıştır. İki önemli dünya savaşı ve akabinde yaşanan ABD-SSCB soğuk savaşı dünyayı neredeyse yok olma aşamasına getirmiş; bu nedenle iki blok arasındaki gerilimi azaltmak adına gücün değil normun işlerlik kazanması gerektiği anlayışı öne çıkmıştır.<sup>131</sup>

Birçok siyasi, ekonomik, idari ve hukuksal vakaların, devletin etki alanından çıkmak suretiyle, sınır ötesi etkiler meydana getirmesine bakarak, küreselleşmenin ulus devletin egemenlik alanını parçaladığını; ulusal kültür ve değerleri diğer kültür değerlerinin rekabetine açtığını söyleyebiliriz. Tamamı liberalizasyonun<sup>132</sup> bir uzantısı olarak değerlendirilebilecek olan devletin küçültülmesi, özelleştirme<sup>133</sup>, düzenleme dışı bırakma (deregülasyon)<sup>134</sup> ve yerelleşme (desantralizasyon) gibi yaklaşım ve yöntemlerle ulus devletin egemenlik sınırları esnetilmeye başlanmıştır.<sup>135</sup>

Küreselleşmenin devlet sistemleri üzerinde dolaylı olarak da olsa, çok köklü etkiler meydana getirdiği açıktır. Uyduların, kameraların, bilgisayarların, cep telefonlarının ve küresel iletişim ağlarının yaygınlaşması ile güç değişimi devletin elinden ferdin eline doğru kaymaya başlamış; yani bilgi üzerindeki oligarşik yapının tekeli kırılmaya yüz tutmuştur. Böylece devletlerin otoriter ve totaliter anlayışlarını

<sup>131</sup> DPT, *Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, Küreselleşme, Ankara, 2000, s. 50.

<sup>132</sup> Liberalizasyon: Belli hizmetler ve ürünler için devlete yasalarla ya da diğer hukuksal düzenlemelerle tek hizmet sunucusu (monopol) olarak ortaya çıkar. Söz konusu hizmetlerin üretim ve dağıtım olanağı diğer (ulusal-uluslar arası) işletmelere de açıldığı takdirde liberalizasyondan söz edilir. Böylece devlet örgütleri monopol konumlarını kaybederler ve piyasa koşullarında faaliyetlerini sürdürürler. Fakat temelde mülkiyet devlette kalmaya devam edebilir. Uluslar arası deneyimler göstermiştir ki, liberalizasyon genellikle kamu örgütlerinin kısmen ya da tamamen özelleştirilmesine yol açmaktadır.

<sup>133</sup> Özelleştirme: Özelleştirmenin iki türünü birbirinden ayırmak gerekmektedir: a) Biçimsel Özelleştirme: Kamu işletmelerinin gene kamunun elinde kalmaya devam ederek, özel sektör örgütlenmesi olan şirketlere (genellikle A.Ş biçimine) dönüşmesidir. Böylece devlet otoritesinin işletme politikaları üzerindeki etkisi sürmeye devam etmektedir. b) Maddi-fiziksel özelleştirme: Kamu işletmesinin temel amacı kâr sağlamak olan bir özel sektör kuruluşuna satılmasıdır.

<sup>134</sup> Deregülasyon: "Düzenleme dışı bırakma" biçiminde Türkçeleştirilebilecek olan deregülasyon, devlete ait olan üretim, dağıtım, karar, onay, izin yetkisinin özel sektör ya da sivil toplum kuruluşlarına devredilmesi anlamına gelmektedir. Regülasyon ise yetkilerin üst kurullara aktarılması anlamında kullanılmaktadır.

<sup>135</sup> Veysel Eren, "Devletin Yapısında ve İşlevlerinde Değişim –Yönetmel ve Siyasal Liberalizasyon", a.g.k, s. 48.

sürdürmeleri zorlaşmış; daha az bürokratik, daha az merkezi ve çabuk hareket edebilen yönetimler gündeme gelmiştir.<sup>136</sup> Elbette ki; bu durum otoriter yönelimlerin tamamen ortadan kalktığı anlamına gelmemektedir. Hatta, küreselleşme denilen olgu, faydalarının yanı sıra, gizli otoriterleşme denilen süreci de tetikleyebilir. Ancak her şeye rağmen salt bilgi ve teknolojinin devlet tekelinden çıkması hadisesi bile, otoriter alanın daralması adına en azından potansiyel bir fırsat sunmaktadır. Bunun değerlendirilip değerlendirilememesi ya da ne şekilde ve hangi amaca yönelik olarak değerlendirildiği ise, apayrı bir konudur.

Zira teknoloji dediğimiz gerçeğin sağlayabileceği özgürlük, giderek artan bir evrenselliğe olanak sağlayan bir potansiyele sahiptir. Bu itibarla, geleceğimizin siyasal dünyasında iktidar dediğimiz şey, bir tüfeğin namlusundan değil; iletişim teknolojisinin gücünden doğacaktır. Böylelikle insanlar elit bir zümrenin kararlarıyla değil, büyük bir siyasal derinliğe sahip sosyal bir ağın parçası olarak kendileri hakkındaki politikaları belirleyecek ve benliklerini bu şekilde var kılacaklardır.<sup>137</sup> Ya da en azından artık böyle bir seçenekleri mevcuttur.

Ancak şunu da unutmamak gerekir ki, teknolojiyi manipüle etmek suretiyle siyasal iktidarlarını hakim kılmak isteyen devlet güçleri de, sivil güçlerin çok daha ötesinde imkânlara sahiptirler. Bununla birlikte, bilinmesini istemedikleri *devlet sırrı* kapsamındaki gizli bilgi, görüşme ve belgeler de, günümüzde aynı teknoloji sayesinde kamuoyunun bilgisine sunulabilmektedir. Esas olan teknolojinin sadece bir araç olarak kullanılması gerektiği ve ne maksatla değerlendirileceği meselesidir. Mutlak anlamda, teknolojinin salt *özgürlüğü sağlama* gibi bir işlevinin olmasını kimse bekleyemez. Teknoloji'yi tıpkı, kesme işlevine sahip bir alete benzetebiliriz. Kesici bir aletle insan öldürülebileceği gibi, yine aynı aletle yaralı ve hasta bir insanı ameliyat ederek, sağlığına kavuşturmak da mümkündür. Dolayısıyla teknoloji olgusunu asla fetişleştirmemeli; günümüz sorunlarını çözme yolunda kullanılabilecek bir araç olarak değerlendirmeliyiz.

<sup>136</sup> Mehmet Aktel, *Küreselleşme ve Türk Kamu Yönetimi*, Asil Yayınları, Ankara, 2003, s. 47, 48.

<sup>137</sup> Julian Assange, *Onaylanmamış Biyografi*, Çev. Gül Çağalı Güven (Ana Metin), Muhtesim Güvenç (Ek: Sızıntılar), Alfa Yayınları, Kasım 2011, s. 57.

Diğer yandan, küresel rekabet sınır aşırı bir akışkanlığı savunuyorsa da, ulusal sınırlar içinde malların ve sermayenin güvence altında dolaşımı, ticaretin güvenliği gibi konular devletin güçlü olmasını gerektirir. Güçlü ekonomi ve güçlü devlet kavramlarının anlamı bu açıdan değerlidir. Dolayısıyla küresel sermayenin asıl amacı sınırları tamamen ortadan kaldırmak değil kendi iradesi doğrultusunda yeniden çizmek ve kontrol altına almaktır.<sup>138</sup> Bu nedenle, sürece karşı direnç gösteren ulus devletlerin sınırları küresel güçler tarafından yeniden biçimlendirilmek istenmektedir.

Öte yandan dünya ekonomisinin ne kadar küresel olduğu da tartışmaya açıktır. Zira bahse konu ekonomik süreç Avrupa, Japonya, Çin ve Kuzey Amerika ekseninde işlemektedir. Küresel ekonomiye hâkim olan gelişmiş ülkeler özellikle yeni teknolojilere ilişkin bilgi paylaşımına muhtelif engeller koymaktadırlar. Bu itibarla küreselleşmenin ya da daha doğrusu küreselleşme sürecini etkileme çabalarının, yansız, ideolojiden yoksun ve tabii bir olgu olduğunu söylemek oldukça zordur.<sup>139</sup>

Esasen küreselleşme süreci ilk bakışta azgelişmiş ülkeler için bir tehdit olarak gözükmektedir. Ancak her tehdit bir fırsata dönüştürülebilir. Burada fırsatın boyutunu, Toynbee'nin, *bir medeniyetin düzeyini, dış dünyadan gelen meydan okumalara verdiği yanıt belirler* ifadesinde bulabiliriz. Figüran olmaktan kurtulup aktör olmak isteniyorsa bedel ödemek kaçınılmazdır. Bunun için uygun şartları ve küresel güç odaklarının doğal krizlerini doğru analiz etmek suretiyle, onların bu zaaflarından yararlanmak tek çıkış yolu gibi gözükmektedir. Bu bağlamda, devlet ve kamu yönetimini zamanın ruhuna uygun şekilde yeniden yapılandırmak, küresel meydan okumalara verilecek yanıtın bir dayanağı olarak düşünülebilir.<sup>140</sup> Ayrıca, ortak sorunlara ortak çözümler geliştirebilmenin, özellikle az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler için kaçırılmaz bir fırsat ya da bir mecburiyet olduğu, uluslararası şartları dikkate aldığımızda çok açıktır.

Özellikle 1990'lı yıllarda, toplumlar ve devletler daha fazla diyalog kurarak

<sup>138</sup> Bekir Parlak, a.g.k, s. 357.

<sup>139</sup> M. Akif Özer, *Avrupa Birliği Yolunda Türk Kamu Yönetimi*, a.g.k, s. 236.

<sup>140</sup> Mehmet Özel ve Veyssel Eren, "Devletin Dönüşüm Dinamikleri ve Kamu Yönetimi", Editör: Mehmet Özel ve Veyssel Eren, *Devletin Dönüşümü ve Yeni Dönem Kamu Yönetimi*, Çizgi Kitabevi, Ocak 2008, s. 3.

küresel tanışıklık ve işbirliğinin temellerini atmaya başlamışlardır. Bu temeller küresel yönetişimin yapı taşlarını oluşturmaktadır. Bu küresel birlikteliklerden bazıları şunlardır: 1992 Rio De Janeiro Birleşmiş Milletler Çevre ve Kalkınma Yeryüzü Zirvesi, 1993 Viyana 2. Dünya İnsan Hakları Konferansı, 1994 Kahire 3.Dünya Nüfus ve Kalkınma Konferansı, 1995 Kopenhag Dünya Sosyal Kalkınma Zirvesi, 1995 Pekin 4. Dünya Kadınlar Konferansı (Habitat II), 1996 Roma Dünya Beslenme Sorunları Zirvesi. (United Nations, Department of Public Information 1997'den aktaran Deutscher Bundestag, 2001).<sup>141</sup>

Greenpeace, Uluslararası Af Örgütü ve Sınır Tanımayan Doktorlar gibi örgütler birçok ülkede şubesi bulunan, tam zamanlı ücretle personel istihdam eden geniş tabanlı örgütlerdir. Bunun yanında, BM çatısı altında UNICEF gibi kuruluşlar da bulunmaktadır. Bu örgütler sınırları aşan işlevlere sahiptirler. Örneğin Türkiye’de yaşanan 17 Ağustos depremi sonrasında arama kurtarma faaliyetlerine katılan sivil toplum kuruluşlarının faaliyet ve etkinlikleri, kendi ulusal sınırları içinde mi kalmalıdır? Küreselleşmenin damgasını vurduğu bu çağda, küresel sivil toplumu dikkate almaksızın bu sorulara yanıt bulmak oldukça zordur.<sup>142</sup>

Sonuç olarak, küreselleşme çok kesin bir tanımlamadan uzak bir kavram ve aynı zamanda devam eden bir süreçtir. Bu sürecin her zeminde genel bir çözümleme aracı olarak kullanılmak istenmesi küreselleşme kavramını fetişleştirmiştir. Bu tablo ise, küreselleşmenin ateşli savunucularını ürettiği gibi, öfkeli muhaliflerini de üretmiştir.<sup>143</sup>

### 2.2.1. Egemenliğin paylaşılması

İkinci Dünya Savaşı sonrası uluslar arası anlaşmalar ve sözleşmeler yoluyla (örneğin GATT ve NATO) eski sömürge imparatorluklarının yerine karmaşık, sofistike

<sup>141</sup> Akif Çukurçayır, “Çok Boyutlu Bir Kavram Olarak Yönetişim”, Editör: Muhittin Acar ve Hüseyin Özgür, *Çağdaş Kamu Yönetimi I (Konular, Kuramlar, Kavramlar)*, Noel Yayınları, Ankara, 2003, s. 263, 264.

<sup>142</sup> Gülgün Erdoğan Tosun, “Sivil Toplum”, Editör: Muhittin Acar ve Hüseyin Özgür, *Çağdaş Kamu Yönetimi I (Konular, Kuramlar, Kavramlar)*, Noel Yayınları, Ankara, 2003, s. 243.

<sup>143</sup> Mehmet Aktel, a.g.k, s. 1.

ve global bir yapı kurulmuştur. Bu yapı içinde ulus devletler bazı alanlarda çok taraflı bir form içinde birbirlerine bağımlı kılınmışlardır. Avrupa'da kömür-çelik topluluğunun oluşturulması ve bu sürecin Avrupa Birliği'ne zemin hazırlaması bu çerçevede düşünülebilir. Günümüzde ise egemen devletler sisteminden, dünyanın diğer aktörleri ile birlikte bir ağ yapısı içinde hayat bulan bir siyasal yapıya geçiş söz konusudur.<sup>144</sup>

Hukukun temel değerlerinin değişik toplumlar tarafından sahiplenilmesi ve dünya devletlerinin ortak norm ve standartlara yönelmeleri sürecinde, küreselleşmenin etkili olduğu açıktır. Ortak değerleri benimseme olgusunun giderek yaygınlık kazanması, ulusal güçleri uluslararası kuruluş ve örgütlere bağımlı hale getirmektedir. Bu nedenlerdir ki tüm bu gelişmeler, egemenliğe ilişkin geleneksel anlayışta büyük bir dönüşüme yol açmaktadır.<sup>145</sup> Böylelikle yeni siyaset anlayışı, küresel örgütlerin ulusal ve uluslararası alanda etkinliklerini artırıyor olma temelinde şekillenmektedir. Zira teknoloji, finans ve enformasyon tek bir küresel pazar oluşturacak şekilde gelişmekte ve yaygınlaşmaktadır. Buna yönelik olarak, küresel kapitalizmin küresel aktörleri olarak sayabileceğimiz IMF, Dünya Bankası ve Dünya Ticaret Örgütü ve Moody's Investors Service ve Standart & Poors gibi ekonomi ve kredi notu kuruluşları ulus devletleri reforma zorlamaktadır.<sup>146</sup>

Ulus devlet düşüncesine dayalı iktidar anlayışı, gelişen süreç içinde katı yapısından tavizler vermeye mecbur bırakılmıştır. Bu nedenle, özellikle günümüzde devlet egemenliğini parçalanamaz bir yapı olarak tarif etmenin imkânı kalmamıştır. Artık devlet dediğimiz aygıt sadece kendi koyduğu kurallarla değil, uluslar üstü hukukun normlarına göre de bir takım yükümlülükler üstlenmek durumundadır. Uluslararası insan hakları normları, devletlerin takdirlerine göre kanun yapma ve yürütme yetkisini büyük oranda sınırlandırmaktadır. Günümüzde karşılıklı bağımlılık durumu mevcuttur; zira devletlerin tek başlarına mücadele edemeyecekleri küresel sorunlar baş göstermiştir. Sınır temelli (*territorially-based*) devletler, sınır tanımayan

<sup>144</sup> Mehmet Özel, "Devletin İşlevsel Dönüşümü ve Genel Kamu Yönetimi Üzerine Etkileri", a.g.k, s. 139-140.

<sup>145</sup> Musa Sağlam, "Küreselleşme Sürecinin Anayasa Üzerine Etkileri" Editör: Mehmet Özel ve Veysel Eren, *Devletin Dönüşümü ve Yeni Dönem Kamu Yönetimi*, Çizgi Kitabevi, Ocak 2008, s. 121.

<sup>146</sup> Nafiz Tok, "Küreselleşme ve Ulus-Devletin Dönüşümü", Editör: Mehmet Özel ve Veysel Eren, *Devletin Dönüşümü ve Yeni Dönem Kamu Yönetimi*, Çizgi Kitabevi, Ocak 2008, s. 16-17.

çok uluslu şirketler, sermaye hareketleri ve iktisadi krizlerle uğraşmak durumundadır. Yeni ekonomik düzende, ekonominin küreselleşmesi dünya pazarında rekabet etmek durumunda kalan ülkeleri, emeğin esnekliğini arttırmaya ve üretimin maliyetini düşürmeye zorlamaktadır.<sup>147</sup>

Meseleye AB açısından bakılacak olursa ortak bir yönetsel alanın oluştuğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Buna göre, ulusal devletlerin faaliyetleri, kendi sınırlarını aşan bir etkiye sahiptir. Örneğin herhangi bir ilaca ait ruhsat Fransa'dan alınsa bile, bahse konu ilaç aynı ruhsatla birlikte Belçika'da da satılabilmektedir. Dolayısıyla, AB'nde kamu yönetimi düzenlemeleri ortak bir yönetsel alanda geçerlilik kazanmaktadır. Bu açılardan AB içerisinde bürokratik sistemlerin uyumlaştırılması önemlidir. Bu itibarla, yapısal sorunlarının çözülme-yişi sebebiyle, ihtiyaçlara cevap veremeyen bir kamu yönetimi çok büyük sorunlara neden olabilecek; AB'nin entegrasyon politikalarını olumsuz yönde etkileyebilecektir.<sup>148</sup>

Temel olarak, küresel aktörlerin ulus-devletlerden olan taleplerini şu şekilde özetlemek mümkündür: İthalat üzerindeki gümrük vergilerini ve kotaları azaltmak; para birimini konvertibl hale getirmek; ülkedeki sektörleri, hisse senedi ve tahvil piyasalarını yabancı mülkiyete ve piyasalara açmak; bankacılık ve telekomünikasyon sistemlerini özel mülkiyete ve rekabete açmak; kamu işletmelerini özelleştirmek; devleti küçültmek; bürokrasiyi azaltmak; ihracatı arttırmak; vergileri azaltmak; enflasyonu düşürmek; fiyat istikrarını sağlamak; sosyal refah devleti harcamalarını azaltmak; bütçe açıklarını kapatmak; tekelleri ortadan kaldırmak; ülke için ticari rekabeti sağlamak; devlet teşviklerini azaltmak; rüşvet ve yolsuzluklarını önlemek vb. Bu itibarla küresel sermaye, yatırımlarını emeğin ucuz, vergilerin düşük, sendikalaşmanın zayıf olduğu, kamu harcamalarının ve özellikle de sosyal refah devleti harcamalarının sıkı kontrol altında tutulduğu ülkelere yapmaktadır. Elbette ki talep edilen hususların gerçekleşebilmesi için ekonomik sistemin sürekliliği ve iyi işlemesi zorunludur; bunun

<sup>147</sup> Küreselleşme, Özel İhtisas Komisyonu Raporu, DPT, Ankara, 2000, s. 55.

<sup>148</sup> Asım Balcı, Türkiye-AB İlişkileri Perspektifinden Kamu Yönetimi Sisteminin Yeniden Yapılandırılması, *Amme idaresi dergisi*, Cilt-38, Sayı-4, Aralık 2005, s. 26.

için de gerekli sosyal, siyasal, idari ve hukuki reformların yapılması gerekir.<sup>149</sup>

### 2.3. 1980 Sonrası Kamu Yönetiminde Yeni Yaklaşımlar

1929 ekonomik krizinden sonra liberal ekonomilerin çöküşüyle birlikte Keynesçi ekonomik model gündeme geldi. Bu modelin dört ana hedefi vardı: Tam istihdam, fiyat istikrarı, ödemeler dengesinin sağlanması ve ekonomik büyüme. Bu hedefleri gerçekleştirebilmek için devletin ekonomiye müdahale etmesi gerekiyordu. Dolayısıyla devlet bankacılıktan sağlık sektörüne, demiryollarından madenlere kadar birçok alanda faaliyet göstermeye başladı. Fakat petrol krizi<sup>150</sup> olarak da anılan kapitalizmin 1970’lerde yaşadığı büyük kriz iki soruna yol açtı. Birincisi, yüksek enerji tüketimi gerektiren ağır sanayide (demir-çelik gibi) kamusal zarar oluşması. İkinci olarak, ekonomik durgunluk nedeniyle devletin vergi kaybına uğraması. Ancak bahsedilen iki sorunun varlığına rağmen devlet, milyarlarca dolarlık refah harcaması yapmak durumundaydı.<sup>151</sup>

Sonuç olarak 1900’lü yılların ilk çeyreğinde yaşanan sosyal ve ekonomik bunalımlar Refah Devleti yaklaşımını doğurdu. Aynı şekilde, neo-liberal ideoloji ve neo-liberal yaklaşım da 1900’lerin ikinci yarısının ortalarında yaşanan krizin bir sonucudur. Tarihsel süreç içinde liberal devletteki eksiklikler, refah devleti yaklaşımı ile tamamlanmaya çalışılmış; tabii olarak, refah devletinde yaşanan sorunlar da, neo-liberal yaklaşımla aşılacak istenmiştir.<sup>152</sup>

<sup>149</sup> Nafiz Tok, a.g.k, s. 19-25.

<sup>150</sup> 1973 Petrol Krizi, 15 Ekim 1973 tarihinde Petrol İhraç Eden Arap Ülkeleri Birliğinin OAPEC (OAPEC, OPEC üyesi Arap ülkeleriyle Mısır ve Suriye’den oluşur) Yom Kippur Savaşında ABD’nin İsrail Ordusuna destek vermesine karşılık olarak ilan ettiği petrol ambargosudur. OAPEC, ABD ve savaşta İsrail’den yana tavır sergileyen ülkelere artık petrol ihraç etmeyeceğini bildirir. Bununla beraber OPEC üyesi ülkeler dünya petrol fiyatlarını yükselterek ülkelere giren kaynakları artırmaya karar verirler. Gelişmiş ülke sanayileri petrole bağımlı durumda olduğu için OPEC ülkelerinin önde gelen müşterileri durumundadır. 1973 yılında petrol fiyatlarındaki şaşkınlık verici artış ve 1973-4 dönemindeki borsanın çöküşü 1929 Krizinden beri yaşanan küresel bir ekonomik krizdi ve sadece fiyat artışlarıyla açıklanamayacak mekanizmalara ve uzun dönem etkilerine sahipti.

<sup>151</sup> Selim Coşkun, “Kamu Reformları: Değişim ve Süreklilik”, Editör: Muhittin Acar ve Hüseyin Özgür, *Çağdaş Kamu Yönetimi II (Konular, Kuramlar, Kavramlar)*, Noel Yayınları, Ankara, 2003, s. 131.

<sup>152</sup> Recep Bozdoğan, “Kamu Yönetimi Paradigmasında Değişim ve Özelleştirme Yaklaşımı”, Editör: Muhittin Acar ve Hüseyin Özgür, *Çağdaş Kamu Yönetimi I (Konular, Kuramlar, Kavramlar)*, Noel Yayınları, Ankara, 2003, s. 299.

Bu dönüşüm, iktisadi düzeyde piyasanın yüceltilmesi, özelleştirme ve koordine edici devlet biçimiyle öne çıkarken; devlet-piyasa-toplum ilişkilerinde hiyerarşik bir biçimde örgütlenmiş olan Keynesyen bürokratik korporatizm<sup>153</sup> de yerini neo-liberal teknokratik plüralizme (çoğulculuk) bırakmıştır. Neo-liberalizmin temelini, devletin ve kamu ekonomisinin aşırı büyüklüğünün ülke ekonomisi üzerinde enflasyonist baskı yarattığı ve ekonomilere giderilmesi çok zor olan zararlar verdiği iddiaları oluşturur. Buna ilişkin diğer iddia da kamu kesimine aşırı yüklenilmesinin mali açıklara sebep olduğu; bunun da piyasada özel yatırımı dışladığı iddiasıdır.<sup>154</sup>

Klasik liberal yaklaşım ise, devletin görevlerini en aza indirme (minimalize etme) düşüncesine dayanmaktadır. Ancak bu yaklaşım, II. Dünya Savaşı sonrasında refah devletinin ortaya çıkışı ve iktisat politikalarına ilişkin görevlerin artışıyla birlikte teorik ve ideolojik olarak gündemden düşmüştür. Ancak refah devleti yaklaşımının eksiklikleri ve bu eksikliklerin eleştirisiyle birlikte *iyileştirici müdahale* anlayışı ön plana çıkmaya başlamıştır. Bu yeni yaklaşımın esas odak noktası, kamusal görevleri en aza indirmekle beraber bu görevlere yoğunlaşmaktır. Bu yaklaşımın temelleri şu teoriler üzerinde yükselmektedir: *Kamu tercihi teorisi*, *mülkiyet hakları teorisi*, *vekâlet teorisi*, iktisatta *yeni kurumsalcılık*, özel sektörde *yönetimcilik (managerialismus)* ve kamu sektöründe *yeni kamu yönetimi teorisi (new public management)*.<sup>155</sup>

Ancak bu noktada neo-liberal politikaların önerdiği çözümlerin farklı handikaplara yol açtıkları görülmektedir. Her çözüm bir risk içermekle birlikte, bu riskler yeteri kadar dile getirilmemekte; olumsuz etkilerinin azaltılmasına yönelik tedbirler geliştirilmemektedir. Örneğin, özellikle Türkiye’deki neo-liberal kesimlerin öne sürdüğü; “özelleştirilen kamu hizmetlerinin daha açık ve şeffaf olacağı” iddiası, her zaman gerçekçi olmayabilir. Sayıştay’ın ve idari yargının denetimine tabi olan kamu kurumlarının sundukları hizmetlerin özelleşmesi durumunda, bu hizmetler otomatik

<sup>153</sup> Korporatizm, toplumu organizmacı bir gözle görmek bir sonucu olarak her kesimin tüm faaliyetlerinin amacını dayanışma ve ortak çıkara indirgeyen politik bir yaklaşımdır.

<sup>154</sup> Ferhat Akbey, “Neo-Liberal Dönüşüm Çerçevesinde 5018 Sayılı Kanun’un Değerlendirilmesi”, T.C Pamukkale Üniv., İ.İ.B.F., Maliye Böl. Yayın No: 1, 20. *Türkiye Maliye Sempozyumu Türkiye’de Yeniden Yapılanma*, Pamukkale, 23-27 Mayıs 2005, s. 170, 171.

<sup>155</sup> Mehmet Özel, “Devletin İşlevsel Dönüşümü ve Genel Kamu Yönetimi Üzerine Etkileri”, a.g.k, s. 161.

olarak kamusal denetim alanının dışına çıkacaktır. Ayrıca daha önce bilgi edinme kanunu kapsamında vatandaşın erişim imkânı olan birçok bilgi, özelleştirme sonrası *ticari sır* kapsamında değerlendirilerek gizlenebilecektir. Dolayısıyla özelleştirilen kamu hizmetleri belki daha etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde üretilecektir; ancak daha açık ve şeffaf olup olmayacağı belirsizdir.<sup>156</sup>

Ekonomik, demografik, teknolojik, siyasal ve yönetsel alanlardaki gelişmelere uygun olarak, toplumun devletten beklentilerinin değişmesi, çeşitlenmesi ve artması, kamu hizmeti alanını oldukça genişletmiştir. Kamu hizmetlerindeki bu genişleme bir yandan devletin ekonomideki rolünü arttırırken, bir yandan da kamu finansman sorunlarını gündeme getirmiştir. Bu noktada akla gelen ilk tedbir “borçlanma” olmuştur. Ancak katlanarak büyüyen bütçe açıkları ve bunların telafi edilmesi adına yapılan yeni borçlanmalar, birçok devletin ekonomik krizle yüz yüze gelmesine sebep olmuştur. Bu sebeple, 1980’li yıllarda *devletin küçültülmesi*, ekonomideki ağırlığının ortadan kaldırılması, *ticari bir iş* gibi etkili, verimli ve tutumlu olması gibi söylemler ön plana çıkmıştır. Bu bağlamda Türk kamu mali sisteminde görevli olanlar, 1050 sayılı yasanın uygulandığı dönemlerde olduğu üzere, faaliyetlerinde sadece hukuka uygun davranmakla sınırlı kalmayıp, bütçe ile kendisine emanet edilen ödeneği en etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanmakla yükümlüdürler.<sup>157</sup>

Neo-liberal yaklaşıma göre bu sorunlar üç yolla çözülebilir. İlk seçenek kamu harcamalarını minimize etmek ve birtakım kamusal faaliyetleri icra etmekten vazgeçmektir (*yerel yönetimlere ve sivil toplum kuruluşlarına yetki aktarımı*). Bunun anlamı devletin küçültülmesi, özelleştirme ve kamu çalışanlarının sayısının azaltılmasıdır. İkinci seçenek gelirlerin arttırılmasıdır ki demokratik sistemlerde bunu yapmak siyaseten oldukça risklidir. Üçüncü seçenek ise, kamu hizmetlerinin mümkün olan en az kaynakla, en verimli ve etkili bir şekilde yapılmasıdır.<sup>158</sup> Çünkü vergilendirmeye kamu kaynaklarının çoğaltılması siyaseten yüksek bir risk

<sup>156</sup> A. Argun Akdoğan, *Türk Kamu Yönetimi ve AB (Karşılaştırmalı Eleştirel Bir İnceleme)*, TODAEİ, No:342, Ankara, 2008, s. 241.

<sup>157</sup> Fikret Çöker, *5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve İkincil Mevzuat*, YEKÜD Yayınları, Ankara, 2007, s. 1,2.

<sup>158</sup> Veysel Eren, “Devletin Yapısında ve İşlevlerinde Değişim –Yönetsel ve Siyasal Liberalizasyon”, a.g.k, s. 46.

içerdiğinden, mevcut kaynakların etkili kullanılması ve kamu hizmetlerinin hazırlanmasında ve sunulmasında ilgili maliyetlerin asgariye indirilmesinin politika belirleyiciler açısından daha çekici ya da öncelikli bir seçenek olduğu düşünülebilir.<sup>159</sup> Zira Türkiye’de 80’lerden bu yana sermaye üzerindeki vergilerin azaltılması tercihi, tabii olarak dolaylı vergilerin arttırılmasını zorunlu kılmış; netice itibariyle uygulanan bu politika, hükümetleri dış borçlanmaya mecbur bırakmıştır. Bu ikircikli politikada, vergileme kapasitesinin arttırılması ve vergileme yönteminin daha adil bir reforma tabi tutulması değil; mali yönetim anlayışının revize edilmesi ve piyasa kavramlarının kamu yönetiminde uygulanması kolaycılığına dayanan bir anlayış hâkim olmuştur.

1980’lerden itibaren kamu yönetimi alanında hakim hale gelen yeni kamu yönetimi yaklaşımının geleneksel kamu yönetimi yaklaşımından farkı, kamu kesiminde *idare (administration)* kavramının yerini *yönetim (management)* kavramının almasıdır. Buna anlayışa göre devlet sistemi ve kurumları, kamusal faaliyetlerde sonuç odaklı; kaynakların kullanımında ekonomiklik, etkinlik, verimlilik ilkelerinin esas alındığı; vatandaşla olan ilişkilerde müşteri odaklılık ilkesinin odak alındığı; yönetim süreçlerinde toplam kalite ve sürekli iyileştirme gibi esasların hâkim olduğu bir anlayışı içselleştirmelidirler. Bu değişimi iki başlıkta ifade edebiliriz. Birincisi, geleneksel kamu yönetimi yaklaşımından yeni kamu yönetimi yaklaşımına; dolayısıyla bürokratik devlet örgütlenmesinden girişimci devlet örgütlenmesine geçiştir. Dönüşünün ikinci ayağını yeni kamu yönetimi yaklaşımından yönetişim anlayışına geçiş oluşturmaktadır.<sup>160</sup>

Bu çerçevede sujesi tek olan, yönetim anlayışı merkezi, yapısı hiyerarşik işbölümüne dayalı üretimi esas alan ve bu anlayışla girdileri kendisi işleyen (geleneksel) yönetimden; ağ ilişkileri çerçevesinde yapılanmış, fazla sayıda aktörlü, adem-i merkezi, toplumdaki tüm aktörleri yetkilendiren, onlara yön veren ve kaynakların belli bir alana aktarılmasını kolaylaştıran *yönetişim* yaklaşımına geçişten bahsetmek olası

<sup>159</sup> a.k, s. 73.

<sup>160</sup> Selime Güzelsarı, “Kamu Yönetimi Disiplininde Yeni Kamu İşletmeciliği ve Yönetişim Yaklaşımları”, (Der. Kemal Öktem, Uğur Ömürgönülşen), *Kamu Yönetimi-Gelişimi ve Güncel Sorunları-* içinde, İmaj Yayınevi, Ankara, 2004. Aktaran: Veysel Eren, *Devletin Yapısında ve İşlevlerinde Değişim –Yönetişim ve Siyasal Liberalizasyon*, Editör: Mehmet Özel ve Veysel Eren, *Devletin Dönüşümü ve Yeni Dönem Kamu Yönetimi*, Çizgi Kitabevi, Ocak 2008, s. 73.

gözükmektedir.<sup>161</sup> Zira 1990'lı yılların ikinci yarısında Avrupa'da iktidara gelen sol yönetimlerle birlikte yukarıda dile getirilen değerlere ilave olarak, *katılım, şeffaflık ve hesap verebilirlik* gibi kavramlar gündeme gelmiştir. Böylece temel kamu yönetimi değerleri ile kamu-özel gönüllü kuruluşlarca oluşturulan ağ bağlarını temel alan yönetim modeli öne çıkmaya başlamıştır.<sup>162</sup>

Yönetişim kavramı ilk olarak 1989 yılında Dünya Bankası'nın bir Afrika araştırmasında kullanılmıştır. Buna göre Dünya Bankası büyüme ve kalkınma söylemine *iyi yönetim (good governance)* ilkesini eklemiş; gelişmekte olan ülkelerle ilişkiler açısından yeni bir anlayış geliştirmiştir. TODAİE'nin Kamu Yönetimi Sözlüğü'nde yönetim kavramı, şu şekilde tanımlanmıştır: Yönetişim, bir toplumsal-politik sistemdeki ilgili bütün aktörlerin ortak çabalarıyla elde edilen sonuçların oluşturduğu yapı ya da düzendir.<sup>163</sup> Bu anlayışa göre, devletin konumu, kamu hizmetleri bağlamında yeniden tanımlanmıştır. Bu tanıma göre, kamu hizmetleri sunulurken, kamu, özel ve gönüllü kuruluşlar işbirliği yapmalıdır. Devletin konumu, esnek ağ bağlarına katılan, bu süreci gözetim altında tutan ve kolaylaştıran bir paydaş statüsündedir.<sup>164</sup> Yönetişim yaklaşımı kamu yönetimini yeniden tanımlamakta olup, bu bağlamda öne çıkan dört temel ilke bulunmaktadır.<sup>165</sup>

1. Hesap verebilirlik, tüm kamu görevlilerinin eylemlerinden ötürü sorumlu olmasıdır.
2. Kalkınmanın yasal çerçevesi, özel sektör için açık, öngörülebilir ve istikrarlı, herkese yansız ve adil biçimde uygulanabilen kurallar ve objektif hukuk yapısı ile bağımsız bir yargı sisteminin varlığıdır.
3. Bilgilendirme, ekonomik veriler, bütçe, piyasalar ve hükümet tasarımlarının herkes için güvenilir ve ulaşılabilir olmasının sağlanmasıdır.
4. Saydamlık ya da açık yönetim, hesap verebilirliğin genişletilmesi, yolsuzlukların kontrol altına alınması, kamu politikası yapım sürecinde özel sektörün desteğinin de alınması anlamına gelir.

<sup>161</sup> Veysel Eren, "Devletin Yapısında ve İşlevlerinde Değişim –Yönetimsel ve Siyasal Liberalizasyon", a.g.k, s. 80.

<sup>162</sup> Selim Coşkun, a.g.k, s. 154.

<sup>163</sup> Akif Çukurçayır, a.g.k, s. 260,261.

<sup>164</sup> Selim Coşkun, a.g.k, s. 143.

<sup>165</sup> Veysel Eren, "Devletin Yapısında ve İşlevlerinde Değişim –Yönetimsel ve Siyasal Liberalizasyon", a.g.k, s.78.

Neo-liberal politikalara karşı olan görüşlere göre kamu yönetimi sistemi yerelleşme fetişizmi patalojisi sonucunda makul hareket etme yetisini yitirmiş; kamu hizmetleri sırasıyla taşra örgütüne, yerel yönetimlere, buradan da özel sektör aktörleri olan şirketlere aktarılmıştır. Son aşamada ise, siyasal ve yönetsel karar verme yetkisinin devri hedeflenmektedir ve bu hedefe yönetim adı verilen bir model üzerinden ulaşmak istenmektedir. Sonuç olarak, yeni yönetim anlayışının dinamiği, içsel değil dışsaldır; mimarları ise Dünya Bankası gibi uluslar arası örgütlerdir.<sup>166</sup>

Ancak, yapılan tüm reformların belirleyici unsurunun sadece dış dinamikler olduğunu ileri sürmek, Türk kamu yönetiminin gerçekleriyle pek uyuşmaz. MEHTAP, KAYA ve diğer reformlar esasen belli noktalarda hep aynı tespit ve önerilerde bulunmuşlardır. Kamunun yapılandırılmasına ilişkin reform çalışmaları II. Mahmut döneminden bu tarafa yapılagelmektedir. Türkiye Cumhuriyetinin de son elli yılı reformlar konusunda yapılan tartışmalar ve çalışmalarla doludur. 1950'li yıllarda yabancılara raporlar hazırlanmış, daha sonra, 1960'lı yıllarda hazırlanan Merkezi Hükümet Teşkilâtı Araştırma (MEHTAP) ve 1980'li yıllarda hazırlanan Kamu Yönetimi Araştırma (KAYA) projeleriyle özellikle kamu yönetimi alanında reform çalışmaları sürdürülmüştür. Kalkınma planlarında da bu konulara öncelikli önem verilmiştir. Ancak, yapılan çalışmaların uygulamaya geçirilmesi mümkün olmamış, devletin örgütsel yapısı gittikçe büyüyerek hantallaşmış ve hizmet sunma noktasında yetersiz hale gelmiştir.<sup>167</sup>

Özellikle MEHTAP raporunun oluşumuna baktığımızda objektif bir biçimde hazırlandığına ilişkin izlenimler elde etmemiz mümkün gözükmektedir. Öyle ki bahse konu araştırma raporunun hazırlanmasında sol görüşleriyle bilinen Mümtaz Soysal'ın<sup>168</sup>

<sup>166</sup> Mehmet Özel, "Küreselleşme Sürecinde Türk Kamu Yönetimi ve Yeniden Yapılanma", Editör: Mehmet Özel ve Veysel Eren, *Devletin Dönüşümü ve Yeni Dönem Kamu Yönetimi*, Çizgi Kitabevi, Ocak 2008, s. 248.

<sup>167</sup> TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu, 15.01.2004, Esas No: 1/731-Karar No: 71.

<sup>168</sup> Forum, Akis, Yön, Ortam gibi dergilerde, Yeni İstanbul, Cumhuriyet, Ulus, Barış, Milliyet ve Hürriyet gazetelerinde yazarlık yaptı. 1962 yılında arkadaşlarıyla birlikte Sosyalist Kültür Derneği'ni kurdu. 1969-71'de Akdeniz Sosyal Bilim Araştırma Konseyi Başkanlığı, Uluslararası Af Örgütü ikinci başkanlığı görevlerini yürüttü. 1991 seçimlerinde SHP listesinden Ankara'dan kontenjan adayı oldu ve TBMM'ye girdi. TBMM'de Çekiç Güç, OHAL, demokratikleşme, Kıbrıs, özelleştirme gibi konularda hükümet politikalarını eleştiren Soysal, özellikle özelleştirme konusundaki yetki yasaları için Anayasa Mahkemesi'ne yaptığı başvurularla koalisyon ortağı DYP'lilerin tepkisini çekti. Bu başvuruları sonucunda Anayasa Mahkemesi tarihinde ilk kez bir yürütmeyi durdurma kararı verdi. Anayasa Profesörü Soysal, SHP'nin hükümet ortaklığı içindeki pasif tutumuna sürekli tepki

büyük katkısı ve rolü olmuştur. Örneğin; söz konusu çalışmaya ilişkin ön raporların nihai redaksiyonu, Genel Raportör Mümtaz Soysal tarafından yapılmıştır. Daha sonra bu çalışmalar ve diğer tavsiyeler, son teklif ve görüşler Proje Yönetim Kurulu Başkanı Prof. Dr. Tahsin Bekir Balta ve Proje Genel Raportörü Mümtaz Soysal tarafından, bir bütün olarak ve son defa gözden geçirilip esas rapor ve rapor özetine son şekli verilmiştir.<sup>169</sup>

Belli bir ihtiyacın varlığı açıktır. Dolayısıyla yapılan reformların gerisinde gerçek bir ihtiyacın olduğu gerçeğini gözden kaçıramayız. Dış dinamiklerin, bu noktada olsa olsa katalizör ve manipülatör olarak süreci hızlandırmak ve yönlendirmek suretiyle etkilemeye çalıştığını söylemek mümkündür. Bu anlamda, kamu yönetiminin yeniden yapılandırılması sürecinde iç dinamiklerin, evrensel değerler ve gelişmeler doğrultusunda gerekli dönüşümü gerçekleştirmeye yeterli gelmediği bir durumda, AB'ne üyelik sürecinin sürdürülmesi, genel olarak standartları yükseltmenin bir manivelası olarak değerlendirilebilir.<sup>170</sup>

Diğer yandan, yeni kamu yönetimi anlayışını, hukukun üstünlüğü, insan hakları, adalet, katılım, şeffaflık ve benzeri kavramlardan soyutlamak son derece hatalı bir davranış olacaktır. Bu itibarla, bahse konu yaklaşımını geliştirirken kamu sektörünün kendine özgü doğasını dikkate almak gerekir.<sup>171</sup> Örneğin, yönetim kavramının tamamlayıcısı olan şeffaflık ilkesi, AB ülkelerinin hukuk sistemlerinin her birinde farklı bir şekilde tanımlanmıştır. Esasen İskandinav ülkelerin idare hukuku sisteminden türeyen açıklık ve şeffaflık kavramları diğer üye ülkelerde henüz gelişme sürecindedir. Açık devlet ilkesinin hâkim olduğu İskandinav hukuk sisteminde açıklık temel bir vatandaşlık hakkı olarak anayasal koruma altında iken; İngiltere'de hukuki olarak tanımlanmış resmi gizlilik kavramı mevcuttur. Dolayısıyla açıklık veya şeffaflık

---

gösterdi, "vuruşarak çekilme" yaklaşımıyla Türk siyasi literatürüne geçti. Murat Karayalçın döneminde kısa bir süre için Dışişleri Bakanı olarak görev yaptı. Ancak bir süre sonra bakanlıktan istifa etti.

<sup>169</sup> Bkz. MEHTAP Raporu.

<sup>170</sup> Abdullah Yılmaz, AB'ne Uyum Sürecinde Türk Kamu Yönetiminin Dönüşümü Üzerine Notlar, s. 20, <http://sbe.dpu.edu.tr/17/215-240.pdf> (Erişim:13.12.2011)

<sup>171</sup> Uğur Ömürgönülşen, "Kamu Sektörünün Yönetimi Sorununa Yeni Bir Yaklaşım: Yeni Kamu İşletmeciliği", Editör: Muhittin Acar ve Hüseyin Özgür, *Çağdaş Kamu Yönetimi I (Konular, Kuramlar, Kavramlar)*, Noel Yayınları, Ankara, 2003, s. 33, 34.

kavramlarının bir idare hukuku ilkesi kabul edilip edilmeyeceği konusu, her bir idari sistemde farklı bir şekilde ele alınmaktadır.<sup>172</sup>

Kapitalist değerler olarak bilinen özel mülkiyetin kutsallığı, kâr maksimizasyonu, serbest piyasa, doğal seleksiyon gibi kavramlar ile demokratik değerler olarak ifade edebileceğimiz eşitlik, özgürlük, sosyal sorumluluk, gelir dağılımında adalet ve yardımlaşma gibi ilkeler çatışma içinde bulunmaktadır. Zira bunlar tabiatları gereği uzlaşamazlar ve birinden taviz verilmedikçe diğeri tam olarak gerçekleştirilemez.<sup>173</sup> Değişim ve dönüşüm süreçlerinin üstesinden gelmesi gereken bu çelişkilerin nasıl aşılabacağına ilişkin kesin bir politika henüz oluşturulamamıştır. Yeni kamu yönetimi kavramı, insanları *homo economicus* anlayışı çerçevesinde rasyonel hareket eden ekonomik bireyler olarak kabul eder. Ancak gerçek hayatta insanlar çoğu kararlarını sadece kendi çıkarları doğrultusunda vermezler. Ailelerinin, gruplarının, mensubu bulundukları toplumun veya sahip oldukları fikir ve inançların gerektirdiği çerçevede hareket eder ve kararlar alırlar.<sup>174</sup>

Klasik yönetim anlayışına baktığımızda süreçlere, usullere ve kurallara göre işlerin yürütüldüğü bir mantaliteyle karşı karşıya kalırız. Halbuki işletme yönetimi, salt çeşitli talimatlar ve yönergelere göre hareket etmez; bunun yanında, hedeflerin ve önceliklerin belirlenmesine ve bunların icrası için yapılan uygulama planlarının hayata geçirilmesine de önem verir. Ayrıca insan kaynaklarının daha etkin ve verimli kullanılması için, performans değerlendirme ve yapılan işlerin sorumluluğunu yüklenme gibi bazı işlevleri de kapsamaktadır.<sup>175</sup>

Sonuç olarak *kamu yönetimi* kavramının, kamunun idare edilmesinden kamunun işletilmesine doğru dönüşmekte olduğu ifade edilebilir. Türk kamu yönetimi de benzer bir süreçten geçmektedir. Kamu sektöründe yaşanan değişim ve dönüşümde özel sektörün lokomotif fonksiyonu gördüğünü söylemek yanlış olmayacaktır. Zira

<sup>172</sup> A. Argun Akdoğan, a.g.k, s. 224.

<sup>173</sup> Hüseyin Özgür, “Yeni Kamu Yönetimi Hareketi”, Editör: Muhittin Acar ve Hüseyin Özgür, *Çağdaş Kamu Yönetimi I (Konular, Kuramlar, Kavramlar)*, Noel Yayınları, Ankara, 2003, s. 197.

<sup>174</sup> Selim Coşkun, a.g.k, s. 146.

<sup>175</sup> M.Akif Özer, *Kuruluşlarda Süreç, Performans ve Risk Analizi/Yönetimi*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2010, s. 11.

ulusal ve uluslararası düzlemde yaşanan rekabet, özel sektörün yönetim ve personel politikalarını değiştirmesi yönünde baskı oluşturmıştır. Firmalar, yapılarını yatay olarak örgütlemeye, hiyerarşiyi gevşetmeye, kaliteyi, yeniliği ve müşteri odaklılığı öne çıkaran politikalar izlemeye başlamışlardır.<sup>176</sup> Bu değişim ve dönüşüm özel sektörden hizmet alan müşterileri etkilemiş; bir vatandaş olarak Kamu'ya olan bakış açılarını ve beklentilerini farklılaştırmıştır.

Bu süreçte ulus devletlerin geleneksel politika araçları zayıflamaya başlamıştır. Küresel düzeyde ve tüm alanlarda, iletişimin de gelişmesiyle birlikte entegrasyon derinleşmiş; siyasal iktidar ise, küresel kurumlara ve yerel örgütlere doğru dağılma sürecine girme yönünde baskıya maruz kalmıştır. Böyle bir taarruz karşısında devlet kendisinin yeniden yapılanmasını zorunlu görmektedir. Zira, teknolojik devrim; kurulu devlet hiyerarşileri, örgütsel yapıları, yönetim süreçleri ve hizmet verme biçimleri üzerinde büyük baskılar oluşturmaktadır. Dolayısıyla tüm bu gelişmeler, şüphesiz ki kamunun yönetim anlayışında; yönetimin demokratikleşmesi ve şeffaflaşma yönünde bir eğilim meydana getirmektedir.<sup>177</sup> Bu anlamda, hayatın bütün katmanlarında demokratikleşme yönünde bir değişim iradesinin ortaya çıkmaya başladığını görüyoruz.

Bununla birlikte son yıllarda, *Seçimle Gelen Krallar, Demokrasi ve Sivil Toplum, Demokrasi Çıkmazı, Demokrasinin İntiharı, Demokrasi Teorisine Geri Dönüş, Demokrasi ve Eleştirileri* gibi dilimize çevrilen ve daha başka birçok bilimsel eserde demokrasinin *yan tesirleri* üzerinde durulmaktadır. Üzerinde uzlaşılan görüşe göre, demokratikleşme iradesinin ve sürecinin devamı için demokrasinin *Yerel Demokrasi* haline dönüştürülmesi ve demokrasiye kalıcı ve kurumsal bir nitelik kazandırılması gerekmektedir. Aksi takdirde yerel demokrasi niteliğine sahip olmayan bir demokrasinin yaşatılmasının çok zor olacağı ve belirli periyodlarla çeşitli güç odakları tarafından askıya alınabileceği birçok kaynakta ifade edilmektedir.<sup>178</sup>

<sup>176</sup> Mehmet Özel, "Küreselleşme Sürecinde Türk Kamu Yönetimi ve Yeniden Yapılanma", a.g.k, s. 232, 234.

<sup>177</sup> H. Ömer Köse, "Küreselleşme Sürecinde Devletin Yapısal ve İşlevsel Dönüşümü", *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 49, s. 3.

<sup>178</sup> Burhan Aykaç, Türkiye'de Kamu Yönetiminin Küçültülmesi, Yerel Yönetimler ve Yerel Demokrasinin Amaçları, G.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi, 1/99, s. 2, [http://dergi.iibf.gazi.edu.tr/dergi\\_v1/1/1/1.pdf](http://dergi.iibf.gazi.edu.tr/dergi_v1/1/1/1.pdf), (Erişim: 22 Aralık 2011)

### 2.3.1. Yeni kamu yönetimi yaklaşımı ve dünyadaki yansımaları

1970'lerdeki petrol krizini takip eden ağır ekonomik bunalım ve ikinci dünya savaşı sonrası Keynesyen *karma ekonomi* ile *refah devleti* anlayışları ortaya çıkmıştır. Bu anlayışlar zemininde yerleşmiş olan sosyal demokrat uzlaşmayı sorgulayan ve reddeden liberal muhafazakâr siyasal hareketin etkisiyle, devletin ekonomik ve sosyal hayattaki rolü ve ağırlığı 1980'li ve 1990'lı yıllarda yeniden tartışma konusu haline gelmiştir. Kamu harcamalarındaki hızlı ve sürekli artış ile sosyal refah hizmetlerine olan talebin artışı nedeniyle Batılı refah devletleri büyük mali krizlerle karşı karşıya kaldılar. Bunun için, liberal anlayışı savunan siyasal ve akademik çevreler, hem daha sınırlı (*limited government*) hem de daha ekonomik, etkin ve verimli (*economic, efficient and effective*) kamu hizmeti üretecek bir devlet mekanizması arayışına girdiler.<sup>179</sup>

Dolayısıyla, yeni kamu yönetimi anlayışı, refah devleti ve neo liberal anlayışın temel sorunsallarını tespit ederek, bunlara karşı çözümler geliştiren ve ideolojik yaklaşımlardan mümkün mertebe kaçmaya çalışan bir model olarak gündeme gelmiştir. Bu anlayışa göre; kürek çekmekten çok dümen tutmak, hizmet etmekten daha çok yetki vermek, bürokratik süreçler yoluyla piyasa süreçlerini etkilemek, bürokrasinin değil müşterilerin ihtiyacını karşılamak, harcamaktan çok kazanmak, tedaviden çok önlem almak, katılım ve takım çalışmalarına dönük olarak hiyerarşiden uzak durmak gibi stratejiler, değişim ve reformların ana unsurları olarak kabul edilmiştir.<sup>180</sup> Bu bağlamda, yönetsel yapıda gerçekleştirilmesi gereken bir reform ihtiyacı, ülkelerin kendi iç dinamiklerince de ifade edilmektedir. Örneğin, Fransız Danıştay'ı 2007 yılında düzenlediği bir raporda Fransız idare hukukunun *Avrupa Yönetişimi* çerçevesinde yeniden yapılandırılması gerekliliği vurgulanmıştır.<sup>181</sup>

Almanya'da ise kamu yönetiminin yönetsel yöntem ve süreçlerinin oluşturulmasında idare hukukçuları daha etkilidir. Burada yeni kamu yönetimi

<sup>179</sup> Uğur Ömürgönülşen, "Kamu Sektörünün Yönetimi Sorununa Yeni Bir Yaklaşım: Yeni Kamu İşletmeciliği", Editör: Muhittin Acar ve Hüseyin Özgür, *Çağdaş Kamu Yönetimi I (Konular, Kuramlar, Kavramlar)*, Noel Yayınları, Ankara, 2003, s. 3.

<sup>180</sup> M. Akif Özer, *Kuruluşlarda Süreç, Performans ve Risk Analizi/Yönetimi*, a.g.k, s. 7, 15.

<sup>181</sup> A. Argun Akdoğan, a.g.k, s. 236.

anlayışının görüldüğü birimler bölge hükümetleri ve belediyelerdir. Almanya’da birleşmeden bu yana bürokraside temel bir reform gerçekleşmemiştir. Diğer yandan, İtalya bürokrasisi, güçlü hukuksal özelliği nedeniyle devlet memurlarına kariyer güvenliği sağladığı gibi, bu sisteme siyasal müdahaleler dışlanmıştır. Türkiye’de olduğu gibi bu ülkelerde de, devlet memurlarına idare hukukunda yapılan düzenlemelerle bir takım hak ve ayrıcalıklar getirilmiştir.<sup>182</sup>

Yeni kamu yönetimi modeli özellikle 1980’lerden 1990’ların ortalarına kadar birçok ülkenin kamu yönetiminde etkin olmuş; bununla birlikte bağımsız aktörlerden oluşan ve adına *demokratik yönetim* modeli denilen bir anlayış da bu süreçte gündeme gelmiştir. Hollanda devlet geleneğinde zaten mevcut olan bu anlayış 1990’lardan itibaren tekrar belirgin hale gelmeye başlamıştır.<sup>183</sup> Fakat açıklık, katılım, hesap verebilirlik, etkinlik ve tutarlılık gibi kavramlar ve Avrupa idari alanının temel ilkeleri ile uyum içinde olan yönetim ilkeleri, açık ve yasal bir dille ifade edilmemiştir. Bu itibarla, yönetim denilen kavram henüz AB müktesebatında hukuksal geçerliliği tasdik edilmiş bir kavram değildir.<sup>184</sup>

OECD ülkeleri ile gelişmekte olan diğer ülkelerde mali yönetim bağlamında gerçekleştirilen yeniden yapılanma çalışmaları, yeni kamu yönetimi yaklaşımı çerçevesinde kamu yönetiminin genel işleyişi ve hizmet sunumu açısından gerçekleştirilmektedir. Söz konusu reformlar, katılımcılık, esneklik, yetki devri, sonuç odaklı yönetim, şeffaflık ve hesap verebilirlik gibi hususlar açısından şekillendirilmektedir. Kamuda iyi yönetişimin geliştirilmesi olarak isimlendirilen bu yaklaşım, kamu kaynaklarının yerinde, etkin ve ekonomik olarak kullanılması, kamu hizmetlerin sunumunun kalitesinin artırılması ve yolsuzluğun önlenmesi yoluyla ekonomik ve sosyal kalkınmanın gerçekleştirilmesini amaçlamaktadır. Bu amaç doğrultusunda, özellikle 90’lı yılların sonundan itibaren mali reformlar kapsamında birçok ülkede kamu harcama sistemi alanında önemli değişiklikler öngören yasal

---

<sup>182</sup> a.k, s. 250, 251.

<sup>183</sup> Selim Coşkun, a.g.k, s. 145.

<sup>184</sup> A. Argun Akdoğan, a.g.k, s. 221.

düzenlemeler gerçekleştirilmiştir.<sup>185</sup>

**Tablo 2-1. Yabancı ülke yasal düzenlemeleri**<sup>186</sup>

| <b>Ülke - Uygulama Yılı - İlgili Mevzuat</b>                 |
|--------------------------------------------------------------|
| Avustralya - 1998 - Gerçekçi Bütçe Usul ve Esasları          |
| Avusturya - 2000 - Milli İstikrar Mukavele Kanunu            |
| Belçika - 1999 - İşbirliği Anlaşması                         |
| Kanada - 1998 - Borç Geri Ödeme Planı                        |
| Danimarka - 2001 2010 Yılına Kadar Orta-Vadeli Mali Strateji |
| Finlandiya - 2004 - Orta-Vadeli Amaçlar                      |
| Almanya - 2002 - Milli İstikrar Mukavelesi                   |
| Japonya - 2002 - Bir Reform ve Perspektif Programı           |
| Hollanda - 1994 - Çok Yıllı Harcama Anlaşmaları              |
| Y. Zelanda - 1994 - Mali Sorumluluk Kanunu                   |
| Norveç - 2001 - Mali İstikrar Rehberi                        |
| Polonya - 1999 - Kamu Maliye Kanunu                          |
| İspanya - 2003 - Mali İstikrar Kanunu                        |
| İsveç - 1997 - Mali Bütçe Kanunu                             |
| İsviçre - 2003 - Borç Sınırlama Kanunu                       |
| İngiltere - 1997 - Mali İstikrar Kanunu                      |
| ABD - 1990-2002 - Bütçe Uygulama Kanunu                      |

Yapılan düzenlemeler genel olarak özel sektörün önünü açan ve gereksiz engelleri kaldıran bir mahiyet arz etmektedir. Yani kaynakların özel sektöre kanalize edilmesi çerçevesinde özelleştirme uygulamalarına zemin oluşturan düzenlemeler olmaktadır. Diğer taraftan, hizmet standartlarını ve fiyatları kontrol etmek için uygulanan yeni regülasyonlarla birlikte düzenleyici kurullar oluşturulmuştur. Örneğin, İngiltere’de çok sayıda OFWAT, OFGEM ve OFCOM gibi düzenleyici kurullar faaliyete geçirilmiştir.<sup>187</sup>

Aslında burada özelleştirme konusunda dünyanın geçirdiği dönüşüme ilişkin

<sup>185</sup> DPT, *Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, “Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi”, Ankara 2006, s.11-12

<sup>186</sup> a.k, s.11-12.

<sup>187</sup> Selim Coşkun, a.g.k, s. 148, 149.

birkaç örnek vermek faydalı olur zannediyorum. Bilinenin aksine özelleştirme uygulamalarının tarihi 1980'li yılların çok öncesine dayanır. Örneğin, Batı Almanya'da 1950 yılında, Şili'de ise 1970 yılında birçok KİT özel sektöre devredilmiştir. Ancak özelleştirmenin gemi azıya aldığı yıllar 80'li yıllardır. Öyle ki, ABD'de bazı kentlerin itfaiye teşkilatlarının dahi özelleştirildiğini görürüz bu yıllarda. Yine California'nın La Mirada kent yönetiminde topu topu 55 kişi çalışırken; özel sektör 60 değişik alanda belediye hizmetlerini yerine getirmektedir. Örneklerimizi vermeye devam edelim: Meksika'da sayısı 1155 olan KİT'lerin adedi, 1989'da 280'e inmiştir. Şili'de 1973'ten buyana 524 KİT özelleştirilmiş ve GSYİH payları 1973'de %39 iken, 1989'da %12'ye düşmüştür. SSCB'nin yıkılışından itibaren Rusya sınırları içinde 60 bin işletme özel sektöre devredilmiştir. En hızlı özelleştirme örneği ise, Doğu ve Batı Almanya'nın birleşmesinden sonraki süreçte bu ülkede görülmüştür.<sup>188</sup>

#### 2.4. Avrupa Birliği ve Kamu Yönetiminde Reform Kistasları

Kamu İç Mali Kontrol kavramı bakımından AB'nde üç boyutlu bir yapı vardır. Bunlar, mali yönetim ve kontrol sisteminin güçlendirilmesi; fonksiyonel olarak bağımsız bir iç denetim sisteminin kurulması; Maliye Bakanlığı içerisinde, Mali Yönetim ve Kontrol ve İç Denetim için birer Merkezi Uyumlaştırma Birimi kurulmasıdır. Ancak bunlara yönelik olarak AB'nde herhangi bir müktesebat yoktur. Bu noktada, aday ülkelerden AB'nin uyguladığı standartlarla kendi sistemlerini uyumlaştırmaları beklenmektedir.<sup>189</sup>

Kamu yönetimi reformunun kapsamı ülkeden ülkeye değişmekle birlikte yapılan çalışmaların iki ana başlık altında toplanması mümkündür. Bunlardan birincisi *devletin rolünün yeniden tanımlanması*, ikincisi ise *yönetim reformudur*. Devletin

<sup>188</sup> Ferhat Akbey, a.g.k, s. 176.

<sup>189</sup> Işıl Arslan, Avrupa Birliği, 32.Fasılada İç Kontrol ve Türkiye Uygulaması, T.C A.Ü Avrupa Toplulukları Araştırma ve Uygulama Merkezi, Ankara 2009, s.3, <http://www.sgb.gov.tr/IcKontrol/i%20kontrol%20dokman/Avrupa%20Birli%C4%9Fi,%2032.%20Fas%C4%B1l%C4%B0%C3%A7%20Kontrol%20ve%20T%C3%BCrkiye%20Uygulamas%C4%B1.pdf> (Erişim: 17 Aralık 2011)

rolünün yeniden tanımlanmasına ilişkin çalışmaların esas olarak kamunun bir takım faaliyetlerden tümüyle çekilmesi, bir kısmında da sorumluluklarını yerine getirme biçiminde farklı yaklaşımların ortaya konulması olduğu görülmektedir. Bu yaklaşım çerçevesinde, artan bir şekilde devletlerin üretim ve ticaretin yanında doğrudan hizmet sunumundan çekildiği ve daha ziyade temel politikalar ve stratejik konularla ilgilendiği görülmektedir.<sup>190</sup>

Bu itibarla AB, aday ülkelerin tümünden aynı tip kamu yönetimi kurmalarını talep etmemektedir. Bilakis, bu reformlar gerçekleştirilirken aday ülkelerin AB'nin bu alanda belirlediği temel ilke ve kurallara uygun hareket etmeleri yeterli görülmektedir. Bununla birlikte AB'ye aday ülkeler, AB mevzuatını ulusal yasalara aktarmak, yürürlüğe geçirmek ve bu doğrultuda kamu yönetimlerini yeniden yapılandırmakla yükümlüdürler.<sup>191</sup> AB müktesebatı<sup>192</sup> belirli performans kriterlerini uygulayan, karar alma yetki ve sorumluluğuna sahip kurumlarca uygulanmalıdır. AB standartlarında çıktı üretmek, politika uygulamak ve müktesebatı başarıyla uygulamak için AB tarafından belirlenen bazı kriterler aşağıdaki gibidir:<sup>193</sup>

- a) Başka bir kurumun ya da otoritenin iznine bağlı olmadan, bağımsız karar alabilecek yetki ve güce sahip olmak;
- b) Çok karmaşık ve sıra dışı olmayan düzenlemeleri ve standartları uygulamak;
- c) Kamu ve özel sektör piyasalarının sürekli izlenmesi ve değerlendirilmesi yoluyla etkin olmak;
- ç) Açık, saydam ve fırsatları değerlendirmeye dönük olarak her zaman hazırlıklı olmak;
- d) Diğer kurumlarla eşgüdüm içinde olmak ve ilgili tarafların görüşlerini dikkate almak;

<sup>190</sup> Osman Yılmaz, Kamu Yönetimi Reformu: Genel Eğilimler ve Ülke Deneyimleri, İktisadi Sektörler ve Koordinasyon Genel Müdürlüğü Hukuki Tedbirler ve Kurumsal Düzenlemeler Dairesi Başkanlığı, Şubat 2001, s. 9, <http://ekutup.dpt.gov.tr/kamuyone/yilmazo/reform.pdf> (Erişim: 14 MAYIS 2011)

<sup>191</sup> M. Akif Özer, *Avrupa Birliği Yolunda Türk Kamu Yönetimi*, Platin Yayınları, Ankara, 2006, s. 164, 165.

<sup>192</sup> AB Müktesebatı, AB Hukuk sistemine verilen addır. Yaklaşık 120 bin sayfadan oluşmaktadır. AB'yi kuran ve daha sonra değişikliğe uğrayan anlaşmaları, aday ülkelerin AB'ye katılırken imzaladıkları katılım anlaşmalarını, Konsey, Komisyon, Adalet Divanı gibi organların çıkardıkları tüm mevzuatı ifade etmektedir. Aday ülkeler AB müktesebatını bütünüyle kabul etmek durumundadır.

<sup>193</sup> M. Akif Özer, *Avrupa Birliği Yolunda Türk Kamu Yönetimi*, a.g.k, s. 175, 176.

e) Sorumlu olmak ve yasal tarama sürecine tabi olmak.

Yirminci yüzyılın son çeyreği olarak ifade edebileceğimiz bir zaman diliminde, tüm dünyada kamu yönetimleri yeniden yapılanmaktadır. Bu bağlamda gerçekleştirilen reform süreçleri devletin konumunu ve yapısını sorgulayan bir nitelik arz etmektedir. Bu değişim ve dönüşüm artan rekabet, krizler ve küreselleşme faktörlerinin etkisinde yol almaktadır. Özellikle küreselleşme ile birlikte ülkeler birbirine daha fazla bağımlı hale gelmiş; bilgi, iletişim ve teknolojiye yaşanan gelişmeler halkın talep ve beklentilerinde artış ve çeşitliliğe yol açmıştır. Dolayısıyla sosyal, siyasal, teknolojik ve ekonomik gelişmeler, kamu yönetim sistemlerini de yoğun bir şekilde etkilemektedir.<sup>194</sup>

Bununla birlikte AB açısından söz konusu yapılanmaya ilişkin olarak tek bir topluluk mevzuatı, standart ve ölçü yoktur; sadece ortak bir zemin, temel ilke ve kuralları vardır. Üye ülkeler bu ortak zemin üzerinde temel ilke ve ölçütlere aykırı olmamak şartıyla kendi ölçütlerini de uygulama imkânlarına sahiptirler.

#### 2.4.1. AB perspektifinden denetim anlayışı

Denetim, kamu mali yönetim sistemi içinde vazgeçilmez bir unsur ve kamu sektörünün performansının artırılması ve risk yönetim anlayışının yerleştirilmesi açısından etkili bir araçtır. Denetim kendi içinde farklı amaçlara hizmet etmektedir. Bunlar, kamu kaynaklarının mali mevzuata uygun bir şekilde toplanması ve kullanılması (uygunluk denetimi), düzenlenen mali tabloların ve raporların doğru ve gerçek bilgileri içermesi (mali denetim), kamu kaynaklarının etkin, iktisadi ve verimli bir şekilde kullanılması, diğer bir deyişle kamu faaliyetlerinin ekonomik ve sosyal sonuçlarına daha geniş bir açıdan bakılması (performans denetimi) hususlarında yürütmeye (iç denetim) birlikte yasama organına da (yüksek denetim-dış denetim) garanti verme mekanizması olarak kabul edilmektedir.<sup>195</sup>

<sup>194</sup> Asım Balcı, Türkiye-AB İlişkileri Perspektifinden Kamu Yönetimi Sisteminin Yeniden Yapılandırılması, *a.g.k.*, s. 23.

<sup>195</sup> Ahmet Kesik, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi, *Kocaeli Üniv. Sosyal Bilimler Ens. Dergisi* (9) 2005/1: 94-114.

AB, 2001 yılına kadar “en iyi denetim sisteminin her ülkenin kendi tarihine, kültürel yapılarına ve birikimlerine en uygun sistem olduğu” değerlendirmesinde bulunmaktaydı. Ancak genişleme süreci içinde yeni ve aday ülkelere çekirdek AB üye ülkelerinin denetim modeli olan *Kıta Avrupası denetim modelini* değil; yönetim sorumluluğunu ve özel şirketlerin paralı denetimini esas alan *Anglo-Sakson (Kuzey Modeli) denetim modelini* şart koşturaya başladı. Bu sistemde “denetimden kaçış modeli” olarak isimlendirilen bir anlayış göze çarpmaktadır. Buna göre bakanlıkların görev alanında bulunan ve bir bakanın sorumluluğunda yürütülen bazı görevler, fiilen bir bürokrata yani müsteşara bırakılmaktadır. Böylelikle yeni kurulan müsteşarlık, başkanlık veya genel müdürlükte görev yapan idareciler, kendilerinden bağımsız olarak çalışan bakanlık teftiş kurullarının denetim tehdidinden uzakta görev yapma imkânına kavuşmaktadır.<sup>196</sup>

Kısacası böylelikle, siyasal ve ekonomik/teknik alanın birbirinden tamamen ayrıldığı, birbirlerine müdahalede bulunamadıkları parçalı bir yapının temellerinin atılmakta olduğu söylenebilir. Oysaki üniter ve merkezi sisteme sahip bir devlet aygıtının bu tür yapısal bir değişikliğe uğratılması, devlet yapısının ve felsefesinin de zaman içinde evrilmek suretiyle değişmesine bağlıdır. Bu sürecin sonunda ortaya çıkabilecek olan federatif bir devlet modeline geçişin, artılarının ve eksilerinin çok iyi analiz edilmesi ve devlet kurgusunun anahtarının, ekonomik yapıyı değiştirmekten geçtiği gerçeğinin gözden kaçırılmaması gerekir. Merkezi siyasi iktidarın, ekonomik yapıya etkisinin zayıfladığı, dolayısıyla; özelleştirmelerin, deregülasyonların ve yerel yönetimlere daha fazla iktidar dağıtan böyle bir yapının, ister istemez siyasi yapıda da değişimlere yol açabileceği unutulmamalıdır. Bu aşamada kamu yönetimi konusunda çalışan akademisyenlere büyük görevler düşmekte olup; bahsedilen yapısal değişimin sonuçları üzerinde derin analizler yapılması gerektiği açıktır. Şu da bir gerçek ki; merkezîyetçiliğin getirdiği bir takım olumsuzluklar yıllardan beri yaşanmaktadır. Bu meyanda, Cumhuriyete geçişle birlikte yeni devletin devraldığı bürokratik kültürün, Osmanlının merkezîyetçi yapısı olduğunu bilmemiz gerekir.

---

<sup>196</sup> Kamil Karatepe, a.g.k, s. 208.

Tanzimat'tan bu yana devam eden merkeziyetçi yaklaşım beraberinde kırtasiyecilik de getirmiş ve yönetimin işleyişi, hizmetlerin etkin ve verimli yürütülmesini yavaşlatan ayrıntılı kurallara bağlanmıştır. Bürokratlar, doğabilecek muhtemel sorumluluktan kurtulmak için, hizmetlerin yürütülmesinden çok bu kuralların yerine getirilmesini öncelemeyi tarz olarak benimsemişlerdir. Aşırı mevzuatçılık, işlerin asıl amacından uzaklaşmasına ve biçimsel bir içerik kazanmasına sebep olmuştur. Bunun neticesinde, gerek personel gerekse de yönetici inisiyatif kullanmaktan ziyade pasif kalmayı ve düzene ayak uydurmayı seçmiş; böylece mevcut sorunlar yapısal bir hal almıştır.<sup>197</sup>

#### 2.4.2. AB'nin aday ülkelerden beklentileri

AB'nin aday ülkelerden beklentilerini en açık şekliyle ilerleme raporlarından izlemek mümkündür. Bu raporların ilgili bölümlerine baktığımızda, bürokrasinin yeterliliği ve etkinliği açısından şu hususların öne çıktığını görmekteyiz:<sup>198</sup>

- a) Tarafsız ve profesyonel bir kamu yönetimi,
- b) Personelin sürekli eğitimine dayalı bir eğitim sisteminin geliştirilmesi,
- c) Yeterli politika oluşturma ve eşgüdüm kapasitesi,
- d) Etkili bir hesap verebilirlik sistemi,
- e) İç ve dış mali kontrol sistemine özel bir önem atfedilmesi,
- f) AB işlerinin yönetimi için oluşturulan özel yapı ve prosedürlerin boyutu,
- g) Kamu yönetimi reform stratejisinin oluşturulması.

Böyle bir yapıyı oluşturmaya çalışmak, aynı zamanda bir çok çelişkili durumun yaratacağı krizleri de en başından kabul etmek demektir. Çıkarları çatışan kesimler elbette reform sürecini adeta bir mücadele zeminine dönüştürürler. Zira farklı bakış açıları, farklı kültürler birbirleriyle entegre olma sürecine girmemişlerse çatışma eğilimi gösterirler.

<sup>197</sup> Abdullah Yılmaz, AB'ne Uyum Sürecinde Türk Kamu Yönetiminin Dönüşümü Üzerine Notlar, s.3, <http://sbe.dpu.edu.tr/17/215-240.pdf> (Erişim: 13.12.2011)

<sup>198</sup> M. Akif Özer, *Avrupa Birliği Yolunda Türk Kamu Yönetimi*, a.g.k, s. 171.

Ulus-devlet düzleminde parlamenter demokrasi ve vatandaşlık ilişkisi, sosyal alanı yönetmenin aracı olarak değerlendirilmekteydi. Post-modern dönemde ise, küresel-ulusal-ve yerel kademelerde müzakereci-katılımcı demokrasi ve (vatandaşlık bağı yerine) müşterilik bağı, toplumsal sistemleri yönetme aracı olarak *yönetişim* mekanizmasını ortaya çıkarmıştır.<sup>199</sup> Bu tür mekanizmaların her çeşit toplumsal yapıda hayat bulması mümkün değildir. Eğer bir kültürde, toplumda devlete boyun eğme güçlü bir gelenekse, böyle bir toplumda yurttaşların gereksinmelerine karşı duyarlı bir yönetimin ortaya çıkması çok güçtür. Kendisini devlet karşısında güçsüz hisseden vatandaşın devletle ilişkisi bir işbirliğinden ziyade, araçlar kullanma yoluyla menfaat temin etme şeklinde olacaktır.<sup>200</sup>

*Kamu tercihi yaklaşımına* göre piyasa mekanizması sadece ekonomide değil, kamu yönetiminde de verimliliği ve etkinliği artıracaktır. Yine bu teoriyi savunanlara göre, siyasal insanla ekonomik insan özdeştir ve bireyler ekonomik tavırlarında olduğu gibi siyasal tavırlarında da (seçmen, siyasetçi, bürokrat) kişisel menfaatlerini maksimum seviyeye çıkarmayı isterler.<sup>201</sup> Bu şekilde politikacılar tekrar yönetime gelmeyi, memurlar makamlarını muhafaza etmeyi veya yükselmeyi, seçmenler kendi taleplerinin karşılanmasını isterler. Ancak kamu yönetiminin kamu yararını gerçekleştirme amacı ile kamu örgütü yöneticilerinin kişisel çıkarlarını gerçekleştirme amaçları örtüşmemektedir. Bu nedenle de kamu örgütleri işlevlerinin yerine getirilmesi esnasında etkinlik ve verimliliği sağlama gayretleri olumsuz etkilenmekte; kamu yararı amacından sapmalar olmaktadır. Bu nedenle, kamu hizmetlerinin arz edilmesinde *rekabet* ön plana çıkmaktadır. Çünkü pazar mekanizmasının olmadığı bir yerde kamu kurumlarını temsil edenler (politikacı ve bürokratlar) kamu yararı yerine kendi kişisel veya kurumsal çıkarlarını gözetceklerdir.<sup>202</sup>

Bununla birlikte, bir hukuk devletinde *etkinlik* tek başına bir hedef olmamalıdır. Zira bazen yasalar ve hukuk kurallarının, etkinliği azalttığı sonucu ortaya

<sup>199</sup> Veysel Eren, “Devletin Yapısında ve İşlevlerinde Değişim –Yönetmel ve Siyasal Liberalizasyon”, a.g.k, s. 39.

<sup>200</sup> Cahit Emre, a.g.k, s. 455-460.

<sup>201</sup> Veysel Eren, “Devletin Yapısında ve İşlevlerinde Değişim –Yönetmel ve Siyasal Liberalizasyon”, a.g.k, s. 71-72.

<sup>202</sup> Veysel Eren, “Devletin Yapısında ve İşlevlerinde Değişim –Yönetmel ve Siyasal Liberalizasyon”, a.g.k, s. 72.

çıkabilir. Dolayısıyla etkinlik kavramının da kamu yönetiminin diğer önemli kavramlarıyla birlikte bir denge ve optimum bileşimi sağlama perspektifi içinde ele alınması doğru olacaktır.<sup>203</sup> Bu itibarla AB'ye uyum sürecinde devlet ve vatandaş arasındaki ilişkinin de yeniden düzenlenmesi gerekmektedir. Bu bağlamda, 24 Nisan 2004 tarihinde yürürlüğe girmiş olan 4982 sayılı Bilgi Edinme Kanunu oldukça önemli bir adımdır. Kamu kurum ve kuruluşlarının bilgi verme yükümlülüğü ve vatandaşın bilgi edinme hakkını düzenleyen söz konusu kanun Türkiye'de kamu yönetiminin şeffaflaşması ve yönetimin denetlenmesi yöntemlerinden biri olarak kabul edilen *kamuoyu denetimi*'nin somut bir tezahürü olarak değişen yönetim anlayışının en önemli yansımalarından biridir.<sup>204</sup>

## 2.5. Türkiye-AB İlişkileri ve Sürecin Tarihsel Arka Planı

Avrupa Birliği düşüncesi ilk olarak 9 Mayıs 1950 tarihinde Fransa Dışişleri Bakanı Robert Schuman'ın yayınlamış olduğu bir bildiri ile ortaya atılmıştır. Bu bildiride, başta Fransa ve Almanya olmak üzere Avrupa ülkeleri müstakbel bir Avrupa Federasyonu'nun bir adımı olarak, kömür ve çelik üretimlerini birleştirmeye davet edilmiş; böylece birleşik bir Avrupa fikri ilk defa ortaya çıkmıştır.<sup>205</sup> 1991 yılının Aralık ayında Sovyetler Birliği'nin çözülmesiyle birlikte Avrupa'nın siyasi yapısı esaslı bir değişime uğradı. Üye Devletler bağlarını güçlendirme kararlılığıyla, temel özellikleri 9-10 Aralık 1991'de Maastricht'te toplanan Avrupa Birliği Zirvesi'nde kararlaştırılan yeni bir Antlaşmanın müzakerelerine başladılar. Maastricht Antlaşması, diğer adıyla Avrupa Birliği Antlaşması, 1 Kasım 1993 tarihinde yürürlüğe girdi. Bu antlaşma ile 1999'a kadar parasal birliğin tamamlanmasına, Avrupa vatandaşlığının oluşturulmasına, ortak dış politika ve güvenlik ile adalet ve içişlerinde işbirliği politikalarının meydana getirilmesine karar verildi.<sup>206</sup>

Türkiye ise, 1923'te Cumhuriyet, 1950'de Avrupa Konseyi ve 1952'de NATO

<sup>203</sup> A. Argun Akdoğan, a.g.k, s. 238.

<sup>204</sup> M. Akif Özer, *Avrupa Birliği Yolunda Türk Kamu Yönetimi*, a.g.k, s. 209.

<sup>205</sup> Schuman Bildirgesi, [http://www.belgenet.com/arsiv/ab/schuman\\_bildirgesi.html](http://www.belgenet.com/arsiv/ab/schuman_bildirgesi.html) (Erişim: 22 Aralık 2011)

<sup>206</sup> Avrupa Birliğinin Tarihçesi, <http://www.abgs.gov.tr/index.php?p=105&l=1>, (Erişim: 22 Aralık 2011)

üyeliği, 1963'te AET ile Ortaklık Anlaşması<sup>207</sup>, 1995'te Gümrük Birliği Kararı ve 1999'da Helsinki'de resmen adaylık ve son olarak da 3 Ekim 2005'te müzakere tarihinin alınmasıyla özetlenebilecek süreçte her yönüyle Batı yönelimli diyebileceğimiz adımlar atmıştır. Bu sürecin aşamalarına kısa da olsa bir göz atmak, konuyu kavrayabilmek ve analiz etmek açısından yararlı olacaktır. Bahse konu süreçte birçok uluslar arası anlaşma, belge ve benzeri çalışmalar yer almıştır.

Buna göre, AB'nin Türkiye hakkında düzenlemiş olduğu ilerleme raporlarında<sup>208</sup>, müktesebata uyum çerçevesinde iktisadi, politik, sosyal, kültürel, hukuksal v.b her alanda tespit edilen eksiklikler ve çözüm önerileri dile getirilmiş; ayrıca taahhüt edilen hususların takip ve kontrolü öngörülmüştür. Aynı şekilde katılım ortaklığı belgelerinde<sup>209</sup> de Türkiye'nin müktesebata uyum konusunda durum analizleri yapılmış ve taleplere yer verilmiştir. Buna karşılık Türkiye, AB ile uyumlaştırma çalışmaları kapsamında, eksiklikleri, çözüm stratejilerini, değiştirilmesi öngörülen düzenlemeleri gösteren, sürece ilişkin strateji belgeleri, komisyonlar, kararlar<sup>210</sup>, raporlar, ulusal programlar<sup>211</sup>, anlaşmalar<sup>212</sup>, protokoller<sup>213</sup>, çerçeve belgesi<sup>214</sup>, eylem

<sup>207</sup> Türkiye ile Avrupa Ekonomik Topluluğu arasında ortaklık yaratan anlaşma 12 Eylül 1963 tarihinde Ankara'da imzalandı. Bu anlaşma Türkiye ile Avrupa Birliği arasındaki ilişkilerin hukuki temelini oluşturmaktadır.

<sup>208</sup> 1998-2011 arası. Katılım Ortaklığı Belgesi ve Ulusal Program dışında adaylık statüsü kazanılmasıyla beraber hazırlanmaya başlanan diğer bir belge ise "İlerleme Raporu"dur. Komisyon, aday ülkenin müktesebata uyum alanında kaydettiği ilerlemeleri veya bu alanda gözlemlediği eksiklikleri yıllık bazda ilerleme raporlarıyla değerlendirir. Komisyon, ilerleme raporlarının oluşturulması safhasında, aday ülke nezdindeki AB Delegasyonu'ndan, sivil toplum kuruluşlarından ve aday ülkenin kamu kurumlarından resmi olarak elde ettiği geri bildirimlerden istifade eder. Bkz. <http://www.abgs.gov.tr>

<sup>209</sup> 2001, 2003, 2006, 2008. Katılım Ortaklığı Belgesi (KOB), adaylığı resmen kabul edilen her ülke için Avrupa Komisyonu tarafından hazırlanan ve Konsey tarafından onaylandıktan sonra, AB Resmi Gazetesi'nde yayımlanan bir belgedir. Dolayısıyla AB müktesebatının bir parçasıdır. Katılım Ortaklığı Belgesi aday ülkeler için bir tür yol haritasıdır. Bu belgede üyelik için alınması gereken önlemler, kısa ve orta vadeli öncelikler şeklinde, siyasi kriterler, ekonomik kriterler ve AB müktesebatına uyum başlıkları altında (mevcut durum itibarıyla 35 fasıl) sıralanır. Ayrıca, söz konusu belgede AB'nin mali yardımlarına ilişkin hususlar da yer alır.

<sup>210</sup> Ortaklık Konsey Kararları Türkiye ile o zamanki ismiyle Avrupa Ekonomik Topluluğu (AET) arasında gümrük birliği temeline dayanan bir ortaklık ilişkisinin kurulması amacıyla Ankara Anlaşması imzalanmıştır. Ankara Anlaşmasıyla belirlenen amaçlara ulaşılmasını sağlamak ve bu ortaklık ilişkisinin uygulanmasına ve geliştirilmesine yönelik her türlü düzenlemeyi yapmak üzere temel karar organı olarak bir Ortaklık Konseyi oluşturulmuştur. Ortaklık Konseyi bu görevine ek olarak Anlaşma'nın amaçlarının gerçekleştirilmesi için yararlı tavsiyelerde bulunabilir, ortaklık rejiminde elde edilen sonuçları dönemsel olarak inceleyebilir. Ayrıca ortaklık rejiminin gerçekleşmesi yolunda, Anlaşma amaçlarından birine ulaşmak için, Anlaşma taraflarının bir ortak davranışı gerekli görüldüğü takdirde, bunun için gerekli yetki Anlaşmada öngörülme bile Ortaklık Konseyi uygun kararları alabilir.

<sup>211</sup> 2001, 2003, 2008. Bağlayıcı bir hüküm olmamakla beraber, Komisyon tarafından hazırlanan her Katılım Ortaklığı Belgesi'ne (KOB) karşılık olarak aday ülkelerin bir Ulusal Program (UP) hazırlamaları beklenir. Ulusal Program'ın, Katılım Ortaklığı Belgesi'nde yer alan tedbir ve süreler ile uyumlu olması esastır. Ancak, Ulusal Program hazırlıklarında sadece Katılım Ortaklığı Belgesi'ndeki önceliklerin değil bazı konularda aday ülkenin önceliklerinin de dikkate alınması doğaldır.

planı<sup>215</sup>, uyum planı<sup>216</sup> ve benzeri bir çok çalışma<sup>217</sup> ve faaliyete ilişkin konularda önemli ilerlemeler kaydetmiştir.

Bahse konu tüm bu belgelerde mali kontrol ve denetime ilişkin olarak özetle; mali saydamlık ve hesap verebilirlik ilkelerinin tam olarak hayata geçirildiği; yolsuzluklarla mücadelede önem veren; kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını esas alan, süreç değil sonuç esaslı bir anlayışa sahip, iç kontrol sistemi tam olarak oluşturulmuş bir mali yönetim ve kontrol sisteminin gerçekleştirilmesi gerektiği üzerinde durulmaktadır. Ulusal Mali Kontrol Sistemine ilişkin olarak AB'ye uyum sürecinde özellikle ele alınması düşünülen konular aşağıdaki gibidir:<sup>218</sup>

- a- Kamu kurumlarının bütünü için uygulanacak bir iç mali kontrol sisteminin yeniden geliştirilmesi,
- b-Denetim birimlerinin ve elemanlarının bağımsızlığını geliştirecek

<sup>212</sup> Türkiye ile Avrupa Ekonomik Topluluğu (AET) arasında ortaklık yaratan 12 Eylül 1963 tarihli Ankara Anlaşması ile Türkiye ile Avrupa Kömür Çelik Topluluğu (AKÇT) arasında 25 Temmuz 1996 tarihinde imzalanan Türkiye-AKÇT Serbest Ticaret Anlaşması.

<sup>213</sup> Türkiye ve Avrupa Ekonomik Topluluğu (AET) arasında 13 Kasım 1970 tarihinde imzalanan ve 1973 yılında yürürlüğe giren Katma Protokol ile 29 Temmuz 2005 tarihinde imzalanan Ek Protokol.

<sup>214</sup> Müzakere Çerçeve Belgesi (MÇB), müzakere sürecinin en temel belgesidir ve katılım müzakerelerine ilişkin ilkeleri, esasları, usulleri ve müzakere fasıllarını belirler. Türkiye'nin Müzakere Çerçeve Belgesi'nde müzakereler aşağıdaki 3 temel unsur üzerine kurulmuştur:

- 1.Kopenhag siyasi kriterlerinin istisnasız olarak uygulanması, siyasi reformların derinleştirilmesi ve içselleştirilmesi
- 2.AB müktesebatının üstlenilmesi ve uygulanması
- 3.Sivil topluma diyalogun güçlendirilmesi ve bu çerçevede hem AB ülkelerinin kamuoylarına, hem de Türkiye kamuoyuna yönelik olarak bir iletişim stratejisinin yürütülmesi

<sup>215</sup> Türkiye'nin Katılım Süreci için AB Stratejisi kapsamında teknik uyum çalışmalarını hızlandırmak üzere yıllık takvimler içeren Eylem Planları geliştirilmesi öngörülmüştür. Bu çerçevede ABGS tarafından hazırlanan 2010-2011 dönemine ilişkin ilk Eylem Planı, 15 Mart 2010 tarihinde Bakanlar Kurulu'na onaylanarak uygulamaya konulmuştur.

<sup>216</sup> 10 Ocak 2007 tarihinde, Dışişleri Bakanı ve Başbakan Yardımcısı Sn. Abdullah Gül başkanlığında, Devlet Bakanı ve Başmüzakereci Sn. Ali Babacan, İzleme ve Yönlendirme Komitesi üyeleri ve ilgili tüm kurumlarımızın üst düzey yetkilileriyle düzenlenen toplantıda, ülkemizin Avrupa Birliği'ne katılım süreci ve izlenecek strateji ile ilgili olarak genel bir değerlendirme yapılmıştır. Toplantı sonucunda, ülkemizin menfaatleri ve kazanılmış hakları esas alınarak, AB'ye tam üyelik perspektifi ile 2007- 2013 döneminde Avrupa Birliği müktesebatına uyumun tamamlanmasını hedefleyen bütüncül bir program hazırlanması kararı alınmıştır. Bu karar uyarınca, tarama süreci sonrasında düzenleme yapılması öngörülen tüm fasılları kapsayan biçimde, Türkiye'nin AB Müktesebatına Uyum Programı hazırlanmıştır. Programda yasal düzenlemeler, ikincil düzenlemeler ve ilgili faslın gerektirebileceği temel strateji veya politika belgelerine yer verilmiştir. Ayrıca, düzenlemenin yapılmasından sorumlu kurum ve düzenlemenin yapılacağı takvim belirlenmiştir.

<sup>217</sup> Avrupa Birliği Genel Sekreterliği tarafından katılım sürecini hızlandırmak ve bu süreçten en üst düzeyde faydalanmak için dört platform üzerine kurulu bir "Türkiye'nin Katılım Süreci için Avrupa Birliği Stratejisi" hazırlanmıştır. 4 Ocak 2010 tarihinde Bakanlar Kurulu tarafından onaylanan Strateji hem müzakere sürecine politik etkenlerden bağımsız farklı bir bakış açısı getirmeyi, hem de kamuoyunu bilgilendirerek, farkındalığın ve sürece desteğin artırılmasını amaçlamaktadır.

<sup>218</sup> Pınar Acar, AB ve Türkiye'de Kamu İç Mali Kontrol Sistemi, s. 13, <http://www.bumko.gov.tr/KONTROL/Genel/BelgeGoster.aspx?F6E10F8892433CFFAA6AA849816B2EF91C5B747978912DF>, (Erişim: 26 Aralık 2012)

- mekanizmaların geliştirilmesi,
- c- Denetim metodolojisi ve denetim rehberlerinin mümkün olduğunca standart olarak hazırlanması ve AB'ne uyum çerçevesinde temel ilkelerin uyumlaştırılmasının sağlanması,
  - d- Denetimin etkili bir muhasebe ve raporlama sistemine dayandırılarak, yapılacak düzenleme ile denetim sonuçlarının açık ve ulaşılabilir olması,
  - e- Yeterli denetim personelinin görevlendirilmesi yanında bu personelin yetenek, bilgi ve tecrübeleri belli bir düzeyin üzerinde olması,
  - f- Risk analizi temelinde ön-kontrolleri yapacak şekilde ek düzenlemelerin sisteme dahil edilmesi,
  - g- Denetim faaliyetini hızlandırıcı ve denetim sonuçlarının etkinliğin artırıcı yönde, iyi tasarlanmış bir koordinasyon ve bilgi akış sisteminin geliştirilmesi.

Katılım Ortaklığı Belgelerinde; AB uygulamaları ve uluslararası düzeyde kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun olarak, kamu iç mali kontrolüne ilişkin mevzuatın kabul edilmesi ve etkili biçimde uygulanmasının sağlanması; performans denetiminin standartlara uygun olarak gerçekleştirilmesi; 5018 sayılı yasanın eksiksiz uygulanması; yolsuzluklarla mücadelede başarılı olunması için idari kapasitenin güçlendirilmesi ve merkezi bir yapı oluşturulması istenmektedir. Ayrıca, güvenlik kurumlarının yönetiminde daha kapsamlı bir mali sorumluluk ve şeffaflık sağlayacak adımların atılması; askeri ve savunma politikaları ve buna ilişkin tüm harcamaların dış denetim ve parlamento gözetiminin sağlanması hususlarına da yer verilmektedir. Diğer yandan yine aynı belgelerde mali yönetim ve kontrol sistemine yönelik olarak önemli adımların atılması istenmektedir.<sup>219</sup> Bu adımlardan belki de en dikkat çekici olanı; AB'nin mali çıkarlarının korunması amacıyla, bağımsız olarak çalışacak ve yolsuzlukla mücadele edecek birimlerin koordinasyonunu sağlayacak bir yapının oluşturulmasıdır.

Aslında geline bu noktayı yani Türkiye Cumhuriyeti ile Avrupa Birliği

<sup>219</sup> 18 Şubat 2008 tarihli Konsey Kararı, 2007 Yılı Türkiye Katılım Ortaklığı Belgesi, Mali Kontrol Faslı.

arasındaki ilişkinin tarihi arka planını ve Türkiye'nin siyasi pozisyonunu anlayabilmek için tarihsel süreç içinde daha da geriye gitmek gereğini kabul etmeliyiz. Geçmiş iyi anlamadan ve analiz etmeden geleceğe isabetli bir yön vermek çok zordur, hatta imkânsızdır. Dolayısıyla biraz daha geçmişe gidip, meselenin köklerine bakılması gerekir. Bu noktada kısaca değinmemiz gerekirse; Fransız Devrimi'nin oluşturduğu dinamik şartlar içinde hem Avrupa'yı sarsan milliyetçilik dalgasının iç bütünlüğe zarar vermesini önlemek, hem de 1815 Viyana Kongresi ile oluşan yeni dünya düzeni içinde yer bulabilmek maksadıyla Osmanlı idarecileri bir takım tedbirlere başvurmuşlardı. Bu anlamda, yeni uluslar arası konjonktür ile iç siyasi kültür arasında bir denge oluşturabilmek maksadıyla Osmanlıcılık akımının yönlendirdiği reform hareketlerine girişildi. Osmanlıcılık içerde yeni bir kimlik ve vatandaşlık tanımı ile bölünmeyi engellemeye çalışırken, dışarıda da yükselen değerlerle uyumlu bir politika geliştirmeye gayret etti.<sup>220</sup>

Bu gayret ve çabanın Cumhuriyet döneminde de sürmekte olduğunu görüyoruz. Özellikle Özal döneminde, tıpkı Osmanlı Devleti'nin bütünlüğünü güçlü Batı ülkeleri ile geliştirilen dostluklara bağlayan Tanzimat Paşalarının anlayışına benzer bir üslup benimsenmiş; sürekli olarak iç ve dış konjonktür arasında bir uyum aranmıştır. Özal'ın eklektizm ve pragmatizmi öne çıkaran bu tavrı ve söylemi, Türkiye'deki yerleşik kalıpları aşmaya çalışan aydınlar ve siyasi akımlar üzerinde de etkili olmuştur.<sup>221</sup>

Bugün yaşadığımız politik ve ekonomik süreci, tarihi tecrübe ve derinlik çerçevesinde değerlendirdiğimizde Avrupa Birliği müktesebatı ile birlikte mali uyumun bir parçası olan 5018 sayılı kanun kapsamındaki iç kontrol sistemi ve dahilinde yer alan iç denetim kavramının kamu mali yönetimine entegre edilmeye çalışılmasını Turgut Özal'ın eklektizm ve pragmatizmi öne çıkaran politikasının bir izdüşümü olduğunu görebiliriz. Ancak bu tür eklektik ve salt pragmatik tabanlı dönüşüm ve reformların köklü çözümler getirmediğini ve Osmanlı Devleti'nin son üç yüzyıl boyunca uyguladığı yüzeysel ve geçici çözüm politikalarının geleneksel bir uzantısı olduğu ifade edilebilir.

<sup>220</sup> Ahmet Davutoğlu, *Stratejik Derinlik-Türkiye'nin Uluslararası Konumu*, Küre Yayınları, İstanbul, 2003, s. 85.

<sup>221</sup> a.k, s. 86.

Bu bağlamda dile getirilen bazı görüşlere göre yapılan reformların ardında yatan asıl sebep; sorunlara çözüm bulmaktan ziyade, belli bir siyasi ve iktisadi elitin varlığını sürdürmesi adına küresel ekonomik sisteme eklemlenmeye ve entegre olmaya çalışma gayretinden başka bir şey değildir.

Konuyu bir açıdan bu şekilde değerlendirmek mümkün olmakla birlikte, yapılandırma ihtiyacının sadece bu sebeple gerçekleştirildiğini söylemek eksiklik olacaktır. Elbette bahse konu reformların ardında yatan etkenlerden bir kısmı ve belki en önemlileri ekonomik ve siyasal nedenler olabilir. Ancak reform gerekliliğini sadece bunlara indirgemek nasıl eksik bir değerlendirme olacaksa, sadece hukuki ve mali unsurlara indirgemek de eksik ve hatalı olacaktır. Konuyu değerlendirirken bütün değişkenleri göz önünde bulundurmak gerekir. Başka bir ifadeyle devlet merkezli bakış açısı konuyu sadece hukuki ve mali unsurlara indirgerken; devlete eleştirel yaklaşan görüşler de sadece siyasal değişkenleri tek belirleyici faktör olarak kabul etmektedirler. Başka bir ifadeyle her iki kesim de yukarıda ifade ettiğimiz reform ihtiyacının gerçekliğini, kendi pencerelerinden değerlendirirken politik hareket etmektedirler. Bu noktada yapılması gereken, reformun ardında yatan bütün dinamikleri, nedenleri, aktörleri ve tartışmaları bir arada değerlendirmek ve reel olanı ideolojik yaklaşımların gölgesinde bırakmamaktır.

Reformların ardında, siyasi bir politikanın gereği olarak belli bir statükoyu devam ettirmek iradesinin olduğu kabul edilebilir. Ancak bu durum esasen reel bir reform ihtiyacının olmadığını göstermez. Olsa olsa böyle bir ihtiyacın politik unsurlar tarafından manipüle edilmesi söz konusu olabilir. Sonuç olarak, gerçek bir zorunluluk olmasaydı salt politik argümanların mevcudiyeti reformların yapılabilmesini mümkün kılmayabilirdi.

#### 2.5.1. Yerel birimlerin öne çıkması ve kamu-özel sektör işbirliği

Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartı'nın 11. maddesinde hizmetlerin çeşitli özel ve kamu sektörü kuruluşlarına gördürülmesinin kamu yönetiminin verimliliğine

katkı yapabileceği yer almaktadır. 38. ve 40. maddelerde ise denetimde öngörülen performans denetiminin merkezi birimlerce yapılmasının taraflı ve keyfi uygulamalara yol açarak yerel özerkliği zedeleyebileceği; birçok kamu hizmetinin yerel yönetimlere devredilmesinin, katı merkezizetiçiliği kırarak merkezin yükünü hafifleteceği şeklinde görüşlere yer verilmektedir.<sup>222</sup>

Bu itibarla idari reformların odak noktasını, bürokrasinin katı ve hiyerarşik-bürokratik yapısı yerine, özel sektör mantığını hâkim kılma çabası ve yerel yönetimlerin kamu yönetimi sistemi içindeki etkinliğinin artırılması oluşturmaktadır. Bu süreçte yerel yönetimlerin mali kaynaklar açısından yetersiz olması, özel sektör ile ortaklık kurmayı zorunlu hale getirmiştir. Böylece sermaye, yerel politikaların oluşmasında ve uygulanmasında ön plana çıkmıştır.<sup>223</sup> Bu anlayışın küresel neoliberal politikaların uygulanmasıyla paralel düzenlemelere yer verdiğini söylemek mümkündür. Elbette bu tür politikaların kullandıkları hukuksal araçlar, bahsi geçen anlayışa uygun düzenlemelere konu olmaktadır.

Küresel neoliberal politikaların (*yerelleşme, özelleştirme v.s*) uygulanması asıl olarak belediye kanunu gibi yerel idarelerin yetki, sorumluluk ve imtiyazlarını düzenleyen kanuni düzenlemeler ile kamu alımlarını düzenleyen ihale kanunları yoluyla mümkün olmaktadır. Mali yönetim ve kontrol kanunu, tek başına mutlak anlamda bir hüküm ifade etmeyip; ancak kamu idarelerinin yetki ve imtiyazlarını düzenleyen ilgili kanunlarda yapılan düzenlemelerle birlikte bir anlam ifade eder. Bu hususu bir örnek vermek yoluyla somutlaştırmak istiyorum. Şöyle ki; 5018 sayılı kanuna benzer bir kanunun sosyalist devlet düzenini benimsemiş bir ülkede uygulandığını düşündüğümüzde, kamu harcamalarının tamamının devlet tarafından yapılmasıyla ilgili olarak bu harcamaların etkin, etkili ve verimli olması, bu kaynakları kullananların sorumluluğu, elde edilen gelirlerin ve yapılan giderlerin topluma açıklanması, kamu kaynaklarının harcanmasında mali disipline uygun hareket edilmesi gibi hususlar tek başlarına politik bir anlam ifade etmeyen teknik unsurlardır ve elbette sosyalist devlet

<sup>222</sup> Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartı - Resmi Gazete: 3.10.1992 – 21364.

<sup>223</sup> Mehmet Özel, “Küreselleşme Sürecinde Türk Kamu Yönetimi ve Yeniden Yapılanma”, a.g.k, s. 243, 247.

düşüncesini aşındırmaktan ziyade ona güç ve kuvvet kazandıracaktır.

Netice itibariyle *araçsal ve teknik özellikleri baskın olan mali yönetim ve kontrol kanununa asıl rengini veren, kamu idarelerinin yetki ve sorumluluklarını düzenleyen kanunların hangi anlayış ve amaçla yapıldığıdır*. Bu bağlamda, Avrupa Birliği'ne üye ülkelerde geçerli olan mali yönetim ve kontrol düzenlemelerinin, aynı ülkelerdeki ihale yasaları ve kurumların yetki ve sorumluluklarını düzenleyen yasalarla karşılaştırmalı olarak analiz edilmesi daha isabetli olacaktır.

Diğer yandan, 5018 sayılı kanunu daha geniş bir açıdan değerlendirebilmek için, AB uyum sürecinde kamu alımlarına ilişkin düzenlemelere de genel olarak bakmanın yararlı olacağı düşünülebilir. Birleşmiş Milletler Uluslararası Ticaret Hukuku Komisyonu'nun (UNCITRAL) Mal, İnşaat ve Hizmetlerin Tedariki Hakkında Model Kanunu ile AB'nin kamu alımlarını düzenleyen ilkeler doğrultusunda, Maliye Bakanlığı ile Bayındırlık ve İskan Bakanlığı'nca birlikte hazırlanan 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu ve 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu, etkin ve şeffaf bir kamu ihale sisteminin kurulabilmesi için 2002 yılının başında kabul edilerek 1.1.2003 tarihinde yürürlüğe konulmuştur.<sup>224</sup> Bununla birlikte, günümüze gelene kadar sık sık değişikliğe uğradığını da ifade etmek gerekir.

AB kamu alımları konusunda üye ülkeler nezdinde standart bir sistem kurmak yerine, uygulamaları koordine etmek suretiyle rekabeti, şeffaflığı ve eşitliği garanti edecek ulusal mevzuat düzenlemelerinin yapılmasını amaçlamaktadır. Bu meyanda önemli mesafeler alındığı gözükmemektedir. Elektronik ihale, çevreci alımlar (Bazı ihalelere yönelik olarak yüklenicilerden ÇED<sup>225</sup> raporunun aranması), küçük ve orta ölçekli işletmelerin kamu alımlarına daha fazla katılımının sağlanması ve kamu-özel sektör ortaklığı uygulamaları konularına ilişkin düzenlemeler kamu alımları sisteminde yer alan önemli gelişmeler olarak değerlendirilebilir. Bu şekilde hem ulusal alanda

<sup>224</sup> DPT, *Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, Ankara, 2006, s. 44.

<sup>225</sup> Çevresel Etki Değerlendirmesi: Gerçekleştirilmesi planlanan projelerin çevre üzerindeki önemli etkilerinin belirlendiği bir süreçtir. Bu sürecin amacı; planlanan faaliyetin yol açabileceği olumsuz çevresel etkilerin önceden tespit edilip, gerekli tedbirlerin alınmasını sağlamaktır.

sağlanan rekabet koşulları sebebiyle kamu alımlarında etkinlik ve verimlilik sağlanacak hem de karşılıklılık ilkesi ve uluslar arası bağlayıcı anlaşmalar bağlamında rekabete açık ihaleler vasıtasıyla ulusal pazarlara yabancı firmaların girişinin önündeki engellerin kaldırılması veya azaltılması mümkün olacaktır.<sup>226</sup>

AB'ye üye ülkelere baktığımızda, kamu harcamalarını gerçekleştiren birimler bakımından merkezi yönetimin güç kaybettiğini görmekteyiz. Zira AB üyesi ülkeler bazında gerçekleştirilen toplam kamu harcamalarının ortalama olarak %33.4'ünün merkezi yönetim teşkilatı dışında yer alan alt idari birimlerce gerçekleştirildiği, oysaki bu oranın Türkiye için ortalama %8'ler düzeyinde gerçekleştiği görülmektedir. Alt idari birim harcamalarının GSYİH içindeki payları incelendiğinde ise sekiz AB üyesi ülkede bu pay %16.7 iken, aynı oranın Türkiye için %2.6 olarak gerçekleşmesi üzerinde düşünülmesi gereken bir durumdur. Öyle anlaşılmaktadır ki ülkemizin kamu idari sistemi büyük ölçüde merkezi yapısını muhafaza etmektedir. Hazırlanan yasa tasarıları ile bu yapının değiştirilmesi ve daha yerel bir yapının oluşturulması amaçlanmakta; ancak, Türk yerel yönetim sisteminin temel sorunu olan küçük ölçeklilik ve buna bağlı olarak kaynak kullanım etkinsizlikleri gibi hususlar üzerinde durulmamaktadır. Dolayısıyla küçük ölçekli ve kaynak kullanım etkinsizlikleri bulunan bir sisteme daha çok harcama yetkisi vermenin doğuracağı daha büyük etkinsizlikler ve sıkıntıların da dikkate alınması zorunludur.<sup>227</sup>

Diğer yandan, kamu alımlarına ilişkin ulusal mevzuat düzenlemeleriyle AB tarafından yakından ilgilenilmektedir. Bu ilginin altında yatan esas maksat esasen yukarıda ifade edildiği üzere yabancı firmaların rekabete açık ihaleler vasıtasıyla ulusal pazarlara girmesini sağlamak ve ulusal yasal düzenlemelerde yer alan bariyerlerin *by pass* edilmesi suretiyle küresel sermayenin önündeki bütün engelleri kaldırmaktır. Önceki bölümlerde de ifade ettiğimiz üzere neo-liberal politikaların küresel sermayenin önündeki bütün sınırlamaları kaldırmak adına kullandığı asıl araç ve manivela ulusal

<sup>226</sup> DPT, *Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, Ankara, 2006, s. 23,24.

<sup>227</sup> A. Kadir Topal, "İdareler Arası Mali İlişkiler: Türkiye ile AB Ülkelerine İlişkin Bir Karşılaştırma", *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt 38, Sayı 2, Haziran 2005, s. 47.

ölçekte geçerli olan kamu alımlarına ilişkin düzenlemelerin kullanılmasıdır. Bu itibarla 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu, 2886 Sayılı Devlet İhale Kanunu, 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu ve bunlara ilişkin ikincil mevzuatı bu gözle yeniden okumak ve anlamlandırmak gerektiği çok açıktır.

## 2.6. Avrupa Birliği ve İç Denetim Sistemi

Avrupa Birliği'nde, güney (merkeziyetçi) model ve kuzey (adem-i merkeziyetçi) model olarak iki tür model uygulanmaktadır. *Merkeziyetçi modelde* iç denetim, maliye bakanlığına bağlı olarak çalışan denetçiler vasıtasıyla yerine getirilir ve daha ziyade ön mali kontrolü yapan birim (ön mali kontrolör vs.) üzerinde yoğunlaşılır. Bununla birlikte, yapılan iç denetim faaliyeti mali denetim şeklinde cereyan eder. *Adem-i merkeziyetçi modelde* ise, kamu kaynaklarını kullanma konusunda sorumluluk tümüyle harcamacı kamu idaresine aittir. Ayrıca geleneksel nakit yönetiminden modern bütçe yönetimine doğru bir geçiş süreci yaşanmaktadır. Bu modelde bakanlık üst yöneticisi ile harcama yetkilisinin sorumluluğu ön plana çıkar.

İç denetim, kamu idarelerine bağlı iç denetçiler eliyle yürütülür ve kaynakların etkin, iktisadi ve verimli kullanımından emin olmak için belirlenen esas ve usullere, mevzuata, politikalara, yönetime ve tüm kontrol sistemine odaklanır. Bunun için de iç denetim, ön mali kontrol süreçleri, sistem, performans ve bilgi sistemlerinin denetimi üzerinde yoğunlaşır. AB'ne aday ülkelere baktığımızda, çoğunluğun güney modeline daha yakın sistemler uyguladıklarını görürüz. Bununla birlikte, bu ülkelerin iç kontrol sistemleri AB müktesebatına uyum doğrultusunda dönüşüme uğrayarak, kuzey modeline doğru bir değişim söz konusu olmaktadır.<sup>228</sup>

Avrupa Birliği'nin 2000 yılından sonraki genişleme sürecinden bu yana kamu iç mali kontrol sistemi ve dış denetim, *yumuşak müktesebat* olarak kabul edilmiştir ve bu alanlarda herhangi bir özel birlik mevzuatı yoktur. Ama Avrupa Konseyi, Parlamento,

---

<sup>228</sup> Ahmet Kesik, a.g.k, s. 94-114.

Sayıştay ve Komisyon gibi Birlik kuruluşları, aday ülkelerin uluslararası standartları ve Birlik bünyesindeki en iyi uygulamaları izlemek ve uygulamak için kendi kamu iç mali kontrol ve dış denetim sistemlerini geliştirmeleri gerektiği konusunda karar almışlardır.<sup>229</sup> Ancak, genel olarak kamu yönetiminin etkili bir kurumsal yönetim anlayışı içinde yönetilmesi kabul görmüştür. Buna göre; şeffaflık (*transparency*), hesap verebilirlik (*accountability*), sorumluluk (*responsibility*) ve adaletlilik (*fairness*) tüm dünyada kabul gören kurumsal yönetimin ilkeleri olarak yerine getirilmelidir. Kurumsal yönetim alanında uluslararası ve ulusal düzeyde temel olarak kabul edilmiş çeşitli düzenlemeler bulunmaktadır.<sup>230</sup>

İç denetim faaliyeti özel sektör kuruluşlarınca 1950’li yıllardan itibaren yoğun bir şekilde uygulanmakla birlikte özellikle 90’lı yılların ikinci yarısından itibaren kamu mali yönetim ve kontrol sistemlerinde de esaslı bir unsur haline gelmeye başlamıştır. Avrupa Birliğine aday ülkelerde, kamu yönetiminde hesap verebilirliğin ve mali saydamlığın gerçekleştirilebilmesi amacıyla sağlam bir iç denetim sisteminin kurulması, üyelik müzakerelerinin zorunlu bir maddesi haline gelmiştir. Böylelikle iç denetim sistemi bahsi geçen ülkelerin çerçeve kanunlarında (*organic law*) ve ikincil mevzuatlarında yerini almıştır. İç denetimin başarılı bir şekilde uygulandığı ülkelerden birisi de İngiltere’dir. Diğer yandan, Kanada’da kamu sektöründe iç denetim, 1990’lı yılların ortalarından itibaren denetim metodu ve mantalitesi açısından revize edilmiş; bu bağlamda 15 yıl gibi bir zaman dilimi içinde denetim elemanı sayısında bir azalma; nitelik ve özlük haklar bakımından ise olumlu bir değişim ve gelişme sağlanmıştır. Hollanda’daki iç denetim çalışmaları 2000’li yıllarda başlamış; sistem mali ve mali olmayan tüm alanları kapsayacak biçimde tek bir yapı içinde oluşturulmuştur.<sup>231</sup>

Bu anlamda bir takım düzenlemeler yoluyla uluslar arası yazılı metinlere uyum

<sup>229</sup> M.Akif Özer, *Kuruluşlarda Süreç, Performans ve Risk Analizi/Yönetimi*, a.g.k, s. 31.

<sup>230</sup> Örneğin Cadbury Komitesi raporu, Public Oversight Board Raporu, OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri, Sarbanes Oxley Yasası ve Avustralya Kurumsal Yönetim İlkeleri’dir. Türkiye’de ise kurumsal yönetim alanında yapılan çalışmalar oldukça yeni sayılır. Bunlar arasında TÜSİAD’ın hazırladığı *Kurumsal Yönetim En İyi Uygulama Kodu: Yönetim Kurulunun Yapısı ve İşleyişi* adlı çalışma, Aralık 2002’de; SPK’nın hazırladığı *Kurumsal Yönetim İlkeleri* başlıklı çalışma ise Temmuz 2003’de yayınlamıştır. Niyazi Kurnaz ve Tansel Çetinoğlu, *İç Denetim Güncel Yaklaşımlar*, Umuttepe Yayınları, Kocaeli, 2010, s. 21, 23, 25.

<sup>231</sup> DPT, *Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, “Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi”, Ankara 2006, s. 31.

sağlamak adına adımlar atılmakta; bu hususa yönelik olarak yeniden yapılanma çalışmaları hızlı bir şekilde gerçekleştirilmeye çalışılmaktadır. Özellikle ulusal plan ve programlarda bu uyuma ilişkin olarak çok sayıda taahhütte bulunulmuştur. Zira AB müzakerelerinde mali kontrole ilişkin olarak üye ülkelerden bazı temel şartları yerine getirmeleri istenmektedir. Bu temel şartlar şunlardır: Kamu gelir ve giderlerini kapsayan iç mali kontrol standartlarında ilerleme sağlanması; gelişmiş ön mali kontrol sistemleri ile iç denetimin işlevsel bağımsızlığının garantiye alınması; harcama birimlerinde iç denetim hizmetlerinin yürütülmesi gibi hususların yerine getirilmesi istenmektedir. Müzakerelerin neticelendirilebilmesi için ise kamu iç mali kontrol sistemine ilişkin birincil ve ikincil düzey mevzuatın kabul edilmesi; yeterli düzeyde ön mali kontrol sistemleri; harcama birimlerinden iç denetim ve merkezi uyumlaştırma birimlerin kurulması ile ilgililerin eğitim programına alınması, şartları aranmaktadır.<sup>232</sup>

AB müktesebatının üstlenilmesine yönelik olarak hazırlanan Ulusal Programa baktığımızda;<sup>233</sup>

- a) Kamu kurumlarının bütünü için uygulanacak bir mali yönetim ve kontrol sisteminin kurulacağı,
- b) Uluslar arası standartlara uygun bir bütçe kod sisteminin uygulamaya konulacağı,
- c) Risk analizi temelinde ön kontrollerin sisteme dahil edileceği,
- d) Kamu idarelerinde iç denetim sisteminin kurulacağı ve genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun olarak yürütüleceği,
- e) İç kontrol ve iç denetim merkezi uyumlaştırma birimlerinin kurulacağı,
- f) Ön mali kontrol sürecinde yer alanlar ile iç denetçilerin yetiştirilmesi amacıyla sistemli ve kapsamlı bir eğitim programının uygulamaya konulacağı,
- g) Genel yönetime dahil idarelerde tahakkuk esasına dayalı ve uluslar arası alanda genel kabul görmüş muhasebe ve raporlama standartlarıyla uyumlu tek düzen bir muhasebe sisteminin kurulacağı,

<sup>232</sup> DPT, *Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, “Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi”, Ankara 2006, s. 74.

<sup>233</sup> a.k, s. 45, 46.

- h) Ülkemizde yer alan dış denetim birimlerinin birleştirilerek koordinasyon probleminin çözüleceği,
- i) Sayıştay'ın ön mali kontrol sürecindeki vize ve tescil görevlerinin kaldırılacağı; dış denetimin uluslararası denetim standartlarına uygun şekilde geliştirileceği ve AB, INTOSAI ve Avrupa Uygulama Rehberine uyum sağlanacağı hususlarına, yer verildiğini görmekteyiz.

Verilen bu taahhütlerin AB tarafından ısrarla ve dikkatlice takip edileceği gözden kaçırılmamalıdır. 9 Kasım 2010 tarihinde AB Komisyonu tarafından açıklanan *Türkiye 2010 İlerleme Raporu*'nun mali kontrole ilişkin faslında (32. fasıl) şu hususlara yer verilmiştir:<sup>234</sup>

AB müktesebatına genel uyum konusunda ilerleme kaydedilmesine rağmen, kamu iç mali kontrol (KİMK) konusunda genel uyumun tersine yeterince ilerleme kaydedilemediği görülmüştür. Bu itibarla, 2002 yılı Kamu İç Mali Kontrol (KİMK) politika belgesinin ve bununla ilgili eylem planının güncellenmesi zorunludur. Takip eden süreçte, Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanununda yapılması gerekli olan değişiklikler gündeme gelmelidir. Yapılacak düzenlemelerde yönetsel hesap verebilirlik, kontrol, denetim ve teftiş görevlerinin tanımlanması, iç denetim için daimi bir merkezi uyumlaştırma biriminin kurulması gibi hususlar üzerinde ciddiyle durulmalıdır. Bu süreçte Maliye Bakanlığı'nın yönlendirme rolünün güçlendirilmesi gerekir. Sonuç olarak; 5018 sayılı yasaya ilişkin olarak devlet kurumları içinde özerk birimler niteliğine sahip etkili bir iç denetim mekanizması kurulamamıştır.

12 Eylül 2011 tarihinde AB Komisyonu tarafından açıklanan 2011 yılına ilişkin ilerleme raporunda ise mali kontrol faslıyla ilgili olarak şu hususlara yer verilmiştir: 2002 Kamu İç Mali Kontrol (KİMK) Politika Belgesinde, mevcut sorunlar ele alınmamaktadır. Bu nedenle, Politika Belgesi ve ilgili Eylem Planının güncellenmesi gerekmekte olup, bu husus, bu fasıldaki müzakereler bakımından kilit unsurdur. Bu

<sup>234</sup> 9 Kasım 2011 tarihli Komisyon Bildirimi, "Türkiye 2010 İlerleme Raporu", [http://www.abgs.gov.tr/files/AB\\_Iliskileri/AdaylikSureci/IlerlemeRaporlari/turkiye\\_ilerleme\\_rap\\_2010.pdf](http://www.abgs.gov.tr/files/AB_Iliskileri/AdaylikSureci/IlerlemeRaporlari/turkiye_ilerleme_rap_2010.pdf) (Erişim:22.12.11)

belgelerde, yönetsel hesap verebilirlik, kontrol, denetim ve teftiş görevlerinin tanımlanması ve iç denetim için daimi bir merkezi uyumlaştırma biriminin kurulması gibi konuların düzenlenmesi gerekecektir. İç kontrol ile ilgili bir operasyonel el kitabı hazırlanmıştır. Maliye Bakanlığının reform sürecini yönlendirme rolünün daha fazla güçlendirilmesi gerekmektedir. Bu konuda AB müktesebatına uyum ileri düzeydedir.

## BÖLÜM III

### 3. 5018 Sayılı Kanun Kapsamında İç Denetim

Bu bölümde, 5018 sayılı kanunun amacı ve kapsamı; görevliler ve sorumlulukları; kanunun getirdiği yeniliklerin analizi; iç denetim sisteminin 5018 sayılı kanunda nasıl düzenlendiği; iç denetimin tanımı, fonksiyonu, getirdiği yenilikler; iç denetçinin görevi, nitelikleri ve işlevi; İç Denetim Koordinasyon Kurulu; AB'ne üye ve aday bazı ülkelerdeki merkezi uyumlaştırma uygulamaları; mali yönetim reform sürecinin analizi yer alacaktır. Ayrıca iç denetimin bazı yabancı ülke uygulamalarına ilişkin hususlar ile küresel ekonomi ve 5018 sayılı kanun arasındaki ilişkiye de değinilecektir.

#### 3.1. Amaç ve Kapsam

1980 sonrasında Dünya'da ve Türkiye'de meydana gelen değişim ve dönüşümler kamu yönetimlerini derinden etkilemiştir. 1999 yılında Helsinki Zirvesinde AB'ne aday ülke olarak kabul edildikten sonra, mali yönetim ve kontrol alanını düzenleyen yasal mevzuatın AB mevzuatıyla uyumlaştırılması yönünde çalışmalar yapılmaya başlanmıştır. 2000'li yılların başından itibaren IMF ve Dünya Bankası ile yürütülen anlaşmalar çerçevesinde kamuda iç denetim ihtiyacının farkına varılmış ve AB müktesebatına uyum sürecinde, üye ülkelerin bütçe uygulamalarında standart bir uygulama olan *Kamu İç Mali Kontrol* sisteminin ülkemizde de uygulanması hedeflenmiştir. Bu doğrultuda, kamu maliyesinde bir reform olarak nitelenen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu yürürlüğe girmiştir.<sup>235</sup>

---

<sup>235</sup> Yasin Sezer ve Tamer Kavakoğlu, "Denetimin Denetişime Evrilmesi", *Denetişim Dergisi*, Sayı: 6, s. 42.

1050 sayılı kanunun ardından Türk mali sisteminin yeni “anayasası” olarak kabul edilen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun, tasarı düzeyinden başlayarak yasalaşması ve uygulamaya geçmesi takriben 4-5 yıllık bir zaman dilimi içinde gerçekleşmiştir.<sup>236</sup> 5018 sayılı kanun 2003 yılında kabul edilmiştir.<sup>237</sup> Anılan kanunda birçok değişiklik yapılmakla beraber asıl değişiklikler 22.12.2005 tarihli ve 5436 sayılı Kanun ile gerçekleşmiş ve getirilen mali yönetim ve kontrol sistemi 1.1.2006 tarihi itibarıyla tümüyle yürürlüğe girmiştir. İç denetime ilişkin hükümler de yine bu tarih itibarıyla uygulamaya konmuştur.

5018 sayılı kanunda değişiklik yapan 5436 sayılı Kanunla önemli düzenlemeler yapılmıştır. Özellikle, iç kontrol sistemi yeniden tanımlanarak daha kapsayıcı hale getirilmiş; harcamaların gerçekleştirilmesinde işlem süreçlerinin hızlandırılması ve etkinliğin artırılması için “mali kontrol yetkilisi” sistemden çıkarılarak, ön mali kontrol fonksiyonunun mali hizmetler biriminde ve harcama birimlerinde gerçekleştirilmesi sağlanarak mali hizmetler biriminin görev, yetki ve sorumlulukları yeniden düzenlenmiştir. Ayrıca harcamacı birimlerde bulunan Maliye Bakanlığına bağlı saymanlıklar kaldırılmış; idarelerin bünyesinde strateji geliştirme daireleri kurulmuştur. Bu meyanda kamu idarelerinin teşkilat yapılarında gerekli değişikliklerin yapılmasına ilişkin bazı düzenlemeler de yapılmıştır.<sup>238</sup>

5018 sayılı kanunun amaç bölümünde kanunun amacının; kalkınma planları ve ilgili programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılması; hesap verebilirliği ve mali saydamlığı gerçekleştirmek için kamu mali yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve mali kontrolün usul ve esaslarını düzenlemek

<sup>236</sup> Selahattin Tuncer, “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Yapılan Değişiklikler”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 295, Mart 2006, s. 4.

<sup>237</sup> Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, TBMM’nde 10.12.2003 tarihinde kabul edilmiş; 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. 1.1.2005 tarihinden itibaren sadece bütçenin hazırlanmasına ilişkin maddeler ile 832 Sayılı Sayıştay Kanununun vize ve tescil ile ilgili hükümlerini yürürlükten kaldıran maddeler uygulanmaya başlanmıştır.

<sup>238</sup> Devlet Planlama Teşkilatı, *Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, DPT Yayınları, Ankara 2006, s. 33.

olduğu belirtilmiştir. Dolayısıyla yeni kanun kendi kapsamında yer alan idarelerin mali yönetim ve kontrol yapılarını, bütçe hazırlama süreçlerini, mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve kontrol sisteminin belirlenen standartlara uygun hale getirilerek denetlenmesi, hususlarını içermektedir.

İlgili kanunun gerekçesine göre bu kanunla daha etkin, ulusal program ve diğer resmi belgelerde yer alan uluslararası standartlara ve AB normlarına uygun bir mali yönetim ve kontrol yapısı amaçlanmıştır. 5018 sayılı kanun stratejik planlar, performans esaslı çok yıllık bütçeler, mali saydamlıkla ilgili düzenlemeler, iç ve dış denetimin birbirinden ayrılması gibi, bir dizi mekanizmayı içermektedir. Bu mekanizmalar ile siyasi ve idari sorumluluğun ayrıştırılması, bütçe uygulama sürecine siyasi müdahalelerin engellenmesi amaçlanmıştır.<sup>239</sup>

Bu kanunla birlikte bütçe kapsamı genişleyecek ve böylece bütçe hazırlama ve uygulama sürecinde etkinlik artacak; mali yönetimde şeffaflık sağlanacak; hesap verme mekanizması ile harcama sürecindeki yetki-sorumluluk dengesi daha sağlıklı bir şekilde oluşturulacak ve etkin ve standartları olan bir iç kontrol mekanizması kurulacaktır. Böylece kamu idarelerinin bütçe yapma ve uygulama sürecindeki etkinlikleri artacaktır. Kanun harcama öncesi kontrol yetkisini ilgili kuruluşlara vermekte ve iç kontrol sistemini denetlemek üzere iç denetim örgütlenmesini getirmektedir. Ayrıca, mali yönetim ve kontrol sisteminde görev-yetki ve sorumluluklar çok net bir şekilde belirlenmiş ve bunlar arasındaki denge yeniden kurulmuştur. Daha önceki düzenlemede harcama yapmaya yetkili görevli ile bu harcamadan sorumlu kişi uygulamada farklı kişilerken yeni uygulamada söz konusu yetki ve sorumluluk tek kişide birleştirilmiştir. Böyle bir düzenleme ile yetki-sorumluluk dengesinin etkin hale getirilerek, harcamaların kontrol altında tutulması amaçlanmıştır.<sup>240</sup> Yeni yapıya göre kamu idarelerinin mali işlemleri, mali hizmetler birimlerince yerine getirilecek; ödenek tahsis edilen harcama yetkilileri sorumlu kabul edilecek; iş ve işlemler harcama yetkilisinin

<sup>239</sup> DPT, *Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, DPT Yayınları, Ankara 2006, s. 66.

<sup>240</sup> Ancak uygulamada kamu yönetimi kültürümüzü ve yönetim anlayışımızı dikkate aldığımızda bu dengenin gözetilip gözetilmeyeceği tartışmalıdır. Örneğin, Belediyelerde üst yönetici olan Belediye Başkanlarının harcama yetkilileri karşısında üstün konumu ve mutlak otoritesi bu dengenin sağlanması önünde önemli bir engeldir.

talimatı üzerine gerçekleştirme görevlileri tarafından yürütülecektir.<sup>241</sup>

5018 sayılı kanun devletin ve mali yönetim sisteminin yeniden yapılandırılması sürecinde çok temel bir düzenleme niteliğini haizdir. Kanunun diğer önemli bir niteliği ise mali yönetimin temeli olan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununu yürürlükten kaldırması ve onun yerine geçmesidir.<sup>242</sup> Eski Kanun yasama, yürütme ve yargı organları olarak isimlendirilen kuruluşları kapsamaktaydı. Bunların ortak özelliği genel bütçeli olmaları ve tümünün devlet tüzel kişiliği içinde erimiş olup ayrı tüzel kişiliklerinin bulunmamasıydı. Yeni kanun ise merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrol sistemini düzenlemektedir. Merkezi yönetim, 5018 sayılı Kanuna ekli (I) sayılı cetvelde yer alan genel bütçe kapsamındaki idareler, (II) sayılı cetvelde yer alan özel bütçeli idareler ve (III) sayılı cetvelde yer alan düzenleyici ve denetleyici kurumlardan oluşmaktadır. Bütçe türleri de bu sınıflandırmaya göre belirlenmiş olup, uluslararası standartlarda kabul edilen biçimde yeniden kategorize edilmiştir. Görüldüğü üzere yeni kanun, kapsamını uluslararası standartlara uygun olarak çok geniş olarak belirlemiştir.

5018 sayılı kanunun yukarıda dile getirilen farklı mekanizma ve ilkelerinin yanında öne çıkardığı bir başka uygulama da, her bir harcamacı kamu idaresinin görev, yetki ve sorumluluklarını *yönetim sorumluluğu* esası altında artırması ve Maliye Bakanlığına merkezi uyumlaştırma fonksiyonunu yerine getirme görevini vermesidir.<sup>243</sup> Başka bir ifadeyle, kamu idarelerinde oluşturulan mali hizmetler birimleri vasıtasıyla mali yönetim ve kontrol fonksiyonunun idarenin kendi yönetim sorumluluğu altında yürütülmesi anlayışını getiren yeni bir yaklaşım ön plana çıkmıştır. Örneğin bu doğrultuda kamu kurumları bünyesinde bulunup Maliye Bakanlığına bağlı olan maliye başkanlıkları ve bütçe dairesi başkanlıkları kaldırılmıştır. Bu durum yeni kanunun mali

<sup>241</sup> 5018 Sayılı Kanun Gerekçesi-Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Tasarısı, *Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu* (1/692).

<sup>242</sup> Selime Güzelsarı, *Küresel Kapitalizm ve Devletin Dönüşümü Türkiye’de Mali İdarede Yeniden Yapılanma*, Sosyal Araştırmalar Vakfı, İstanbul, 2008, s. 242.

<sup>243</sup> İlerleyen kısımlarda 5018 sayılı yasa öncesi uygulama ile yeni uygulamanın karşılaştırıldığı bölümde bu konu ayrıntılandırılmıştır.

yönetim ve kontrol sorumluluğunu idarelerin kendisine vermesinin somut bir göstergesidir.

Avrupa Birliği fonları ile yurt içi ve yurt dışından kamu idarelerine sağlanan kaynakların kullanılması ve denetimi de uluslararası anlaşmaların hükümleri saklı kalmak şartıyla 5018 sayılı kanun hükümlerine tabi kılınmıştır. Merkezi yönetim kapsamında yer alan düzenleyici ve denetleyici kurumların ise kanunun sadece bazı maddelerine tabi tutularak, özerk yapılarının korunması<sup>244</sup> amaçlanmıştır.<sup>245</sup> Ayrıca il özel idaresi ve belediyelerin şirketleri ile köyler ve köylerin kendi aralarında teşkil ettikleri birliklerin kamu mali yönetimi ve kontrol sisteminin kapsamı dışında bırakılmış olduğu görülmektedir.<sup>246</sup>

Kanun kapsamı dışında bırakılan kamu idareleri şunlardır: Düzenleyici ve denetleyici kurumlar (mali özerkliklerinin korunması amacıyla Kanunun 3'üncü maddesinde sayılanlar hariç); Kamu İktisadi Teşebbüsleri; Belediye İktisadi Teşebbüsleri; T.C Merkez Bankası; Kamu Bankaları (Ziraat ve Halk Bankası); Kamu görevi veya hizmeti gören dernek ve vakıflar; 5018 sayılı kanunda değişiklik yapan 5436 sayılı kanunla yapılan düzenleme sonucu kapsam dışına çıkartılan kuruluşlar (TRT, TOKİ, TMSF gibi). Bununla birlikte, döner sermaye işletmeleri ve fonlar ise bu kanun kapsamında yer almaktadır. Ancak döner sermaye işletmeleri ve fonların bütçelerinin hazırlanması, uygulanması, sonuçlandırılması, muhasebe işlemleri, kontrol ve denetim süreçleri kendi muhasebe yönetmeliklerine göre yürütülecektir.<sup>247</sup>

<sup>244</sup> Bu kurumlar, 5018 sayılı Kanunun sadece 3, 7, 8, 12, 15, 17, 18, 19, 25, 42, 43, 44, 47, 48, 49, 50, 51, 52, 53, 54, 68, 76 ve 78 inci maddelerine tabi tutulmuşlardır. Dolayısıyla bu kurumlarda kanun kapsamında yer alan iç denetim sistemi öngörülmemiştir.

<sup>245</sup> M.Sait Arcagök ve Ertan Erüz, *Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Ankara, 2006, s. 30.

<sup>246</sup> a.k, s. 32.

<sup>247</sup> Necip Turgutlu, *5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Açıklaması*, A.Ü. Basımevi, Ankara, 2010, s. 96.

### 3.2. Görevliler ve Sorumlulukları

5018 sayılı kanun kamu yönetimi bürokrasisi içinde yer alan her bir kamu idaresinin en üstünde yer alan görevlileri *üst yönetici* olarak tanımlamaktadır. Bakanlıklarda müsteşar, diğer kamu idarelerinde en üst yönetici, il özel idarelerinde vali ve belediyelerde belediye başkanı üst yöneticidir. Milli Savunma Bakanlığında ise durum biraz farklıdır. Bu bakanlıkta üst yönetici diğer bakanlıklardan farklı olarak Milli Savunma Bakanının kendisidir.

Üst yöneticiler, sorumluluklarının gereğini harcama yetkilileri, malî hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirirler. Ancak kamu idarelerinin bünyelerinde bulunan iç denetçi kadrolarına atama yapılmasını zorunlu kılan herhangi bir düzenleme mevcut değildir. Dolayısıyla yasada iç denetim kadrolarına atama yapılmasını zorunlu kılan yeni bir düzenlemenin yapılması, uygulamada ortaya çıkacak çelişkili durumu ortadan kaldırması ve çok daha önemlisi iç denetim sisteminin kurumsallaşması bakımından oldukça önemlidir.

Üst yöneticiler, mevzuatta yer alan görevlerini yerine getirmek ve iç denetçilerin görevlerini yerine getirebilmesini sağlamak için gerekli tedbirleri almakla yükümlüdürler.<sup>248</sup> Mesleki değerlere ve dürüst yönetim anlayışına sahip bir kurumsal kültür oluşturmak; mali yetki ve sorumlulukları liyakatli personele vermek; belirlenmiş standartlara uyumu sağlamak; mevzuata aykırı faaliyetlerin önlenmesi ve şeffaflığın sağlanması için gerekli tedbirleri almak; uygun çalışma ortamı hazırlamak ve etkin bir iç kontrol sistemini tesis etmek; iç denetçiler tarafından hazırlanan yıllık iç denetim programını onaylamak üst yöneticilerin temel sorumlulukları arasındadır.<sup>249</sup>

Harcama Yetkililerinin iç denetimle doğrudan veya dolaylı olarak ilişkili görev ve sorumlulukları şunlardır: 5018 sayılı kanunda değişiklik yapan, 5436 sayılı Kanunun 15'nci maddesiyle Strateji Geliştirme Birimlerine; 5018 sayılı Kanunun 60'nci

<sup>248</sup> Üst yöneticilerin iç denetime ilişkin görev ve sorumlulukları 5018 sayılı Kanun ve İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikte yer almıştır.

<sup>249</sup> 5018 sayılı kanunun 57 ve 64'üncü maddesi.

maddesiyle de Mali Hizmetler Birimine yüklenen görevler dışında, ayrıca denetim fonksiyonu açısından da çeşitli sorumluluklar yüklenmiştir.

- a) Harcama talimatlarının bütçe ilke ve esaslarına, kanun, tüzük ve yönetmelikler ile diğer mevzuata uygun olması; ödeneklerin etkili, ekonomik ve verimli kullanılması.<sup>250</sup> Bu konudaki sorumluluk idari ve mali bir sorumluluktur. Ancak harcama yetkisinin devredilmesi durumunda idari sorumluluk devam ederken mali sorumluluk kalkmakta ve yetkinin devredildiği görevliye ait olmaktadır. Vekâleten yürütülen harcama yetkililiği durumunda idari ve mali sorumluluk vekâlet görevini yürütene aittir.
- b) Harcama birimine ait iş ve işlemlerin amaçlara, iyi mali yönetim ilkelerine, kontrol önlemlerine ve mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirildiğini taahhüt eden iç kontrol güvence beyanını düzenleyerek birim faaliyet raporuna eklemek.<sup>251</sup>
- c) Yeterli ve etkili bir kontrol sisteminin tesis edilebilmesi için; mesleki değerlere ve dürüst yönetim anlayışına sahip olunması, mali yetki ve sorumlulukların bilgili ve liyakatli yöneticilerle personele verilmesi, belirlenmiş standartlara uyulmasının sağlanması, mevzuata aykırı faaliyetlerin önlenmesi ve kapsamlı bir yönetim anlayışı ile uygun bir çalışma ortamının ve saydamlığın sağlanması bakımından görev, yetki ve sorumlulukları göz önünde bulundurarak gerekli önlemlerin alınması.<sup>252</sup>
- d) Harcama yetkilisinin ihaleyi başlatması için üst yöneticiden veya bir başkasından olur alması gerekli değildir. Bununla birlikte iç kontrol ve ön mali kontrol gereği üst yöneticiler onay vermeyi gerekli görmüşlerse harcama yetkililerinin uygun görüşe arz etmeleri, üst yöneticilerinin de uygun görüş vermeleri gerekebilir.<sup>253</sup>

Bilindiği üzere harcama yetkilileri, yardımcıları veya hiyerarşik olarak

<sup>250</sup> 5018 sayılı kanunun 32'nci maddesi.

<sup>251</sup> İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esasların 8'inci maddesi.

<sup>252</sup> 5018 sayılı kanunun 57'nci maddesi.

<sup>253</sup> Fikret Çöker, *5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve İkincil Mevzuat*, YEKÜD Yayınları, Ankara, 2007, s. 59.

kendilerine en yakın olan üst kademe yöneticileri arasından bir ya da daha fazla gerçekleştirme görevlisi belirlemelidirler. Ödeme emri belgesinde düzenleyen sıfatıyla imzası bulunan gerçekleştirme görevlisi, düzenlediği belge ile süreçte yer alan diğer belgelerin doğruluğundan ve mevzuata uygunluğundan harcama yetkilisi ile birlikte sorumlu olmalıdır. Ancak bu sorumluluk sürecin harcama talimatında belirlenen ilkeler doğrultusunda usul şartlarının yerine getirilmesiyle sınırlıdır.<sup>254</sup>

### 3.3. Muhasebe-i Umumiye Kanununa Yöneltilen Eleştiriler

Devlet Planlama Teşkilatının 2006 yılında hazırladığı Özel İhtisas Komisyonu Raporuna göre, 1050 sayılı Kanunla kurulan kamu harcama ve kontrol sistemi; bütçenin birliği ilkesinin bütçe dışı fonlar, döner sermayeler ve ayrı bütçeli kamu idarelerinin bütçe uygulamalarıyla zedelenmesi; plan-program-bütçe ilişkisinin kurulamaması; kamu kurum ve kuruluşlarında stratejik planların yapılamaması; bütçe sisteminde denetimin esas itibarıyla mevzuata uygunluk denetimi şeklinde gerçekleştirilmesi; kaynakların etkin, ekonomik ve etkili kullanımının sağlanamaması; yetki-sorumluluk dengesinin açık bir şekilde kurulamaması; 1050 sayılı kanun ve bazı yasaların verdiği yetkiye dayanılarak yıl içinde bütçelere eklenen ödeneklerin büyüklüğü; devletin varlıkları ile ilgili kayıt ve kontrol sisteminin yeterli etkinlik düzeyine ulaşamaması; devletin taahhütleri konusunda tam bir bilgi setine sahip olunamaması ve vergi istisnaları, indirimleri ile muafiyetlerinin bütçeleştirilememesi, gibi hususlara yönelik olarak birçok açıdan eleştirilmiştir.<sup>255</sup>

1050 sayılı Kanunla (Muhasebe-i Umumiye) ihdas edilen kamu mali yönetim yapısına yöneltilen eleştirilerden bazıları aşağıdaki gibidir.<sup>256</sup>

- a) Mahalli idarelerin, sosyal güvenlik kurumlarının, son yıllarda sayıları artan düzenleyici ve denetleyici kurumların ve diğer bağımsız bütçeli

<sup>254</sup> Saadettin Doğanyığıt ve İrfan Güvendi, *Belediye Sorunları Rehberi*, Seçkin Yayınları, Ankara, 2008, s. 234.

<sup>255</sup> DPT, *Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, Ankara 2006, s.32

<sup>256</sup> Ekrem Candan, "Eski ve Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminin Mukayeseli Olarak Değerlendirilmesi ve 5018 Sayılı Kanun İle Öngörülen Esaslar ve Getirilen Yenilikler (I)" *Vergi Dünyası*, Sayı:295, Mart 2006, s. 189,190.

kuruluşların, ayrıca genel ve katma bütçeli idarelerin bünyelerinde oluşturulan döner sermaye işletmeleri ve muhtelif yasalarla oluşturulan fonların, Muhasebe-i Umumiye Kanununun kapsamı dışında bırakılması.

- b) Bütçe kapsamı dışında yapılan bazı harcamaların artış eğilimi göstermesi; bir kısım harcamaların denetim dışı kalması; Parlamantonun, bütçe sürecinde gerektiği şekilde yer almaması; kesin hesap kanunlarının fonksiyonel olmamakla birlikte sadece hukuki boyutunun bulunması.
- c) Kalkınma planları, yıllık plan ve programlar ile diğer resmi belgeler ile bütçe arasında olması gerekli olan ilişkinin kopması dolayısıyla bütçe ile gelecek perspektifini veren belgeler arasındaki uyumun bir türlü sağlanamaması.
- d) Kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli kullanılmasını, harcamaların denetlenerek yolsuzluk ve suistimâllerin önlenmesini, tahsis edilen ödeneklerin tahsis amacına uygun olarak kullanılmasını sağlayacak mali yapının oluşturulamaması.
- e) Harcama öncesi yapılan kontrollerin fazlalığı, merkezi idarenin Sayıştay ve Maliye Bakanlığı kanalıyla harcama öncesi kontrollerde yer alması (vize ve tescil) dolayısıyla etkili bir ön mali kontrol sisteminin kurulamaması.
- f) Harcama sürecinde yetki ve sorumluluk dengesinin kurulmamış olması; harcama sorumluluğunun, yetki yoğunluğu düşük olan sayman ve tahakkuk memurları üzerinde bulunması.
- g) Bakanların siyasi sorumluluklarının bulunmasına rağmen, mali sorumluluklarının olmaması.
- h) Bütçenin hazırlanması ve uygulanması aşamalarında ağırlıklı yetkilerin merkezi kuruluşlarda (Maliye Bakanlığı, DPT, Sayıştay, Hazine Müsteşarlığı) toplanması ve harcamacı kamu idarelerine herhangi bir inisiyatif tanınmaması.
- i) Maliye Bakanlığına bağlı olup genel ve katma bütçeli idareler için hizmet veren maliye başkanlıkları, bütçe dairesi başkanlıkları, merkez saymanlık müdürlükleri ve diğer saymanlıklar ile ilgili harcamacı kuruluşlar arasında muhtelif çatışmaların meydana gelmesinden ötürü uyumlu bir çalışmanın

gerçekleştirilememesi.

- j) Sistemin değişime kapalı ve rijit bir özellik göstermesi sebebiyle, modern mali yönetimin temel ilkeleri olan stratejik planlama, performans esaslı bütçeleme, çok yıllık bütçeleme, hesap verme sorumluluğu, mali saydamlık ve etkin iç kontrol gibi mekanizmalara yer verilmemesi.
- k) 1970'li yıllardan itibaren sistemde yer alan program bütçe uygulamasının etkin ve doğru bir şekilde uygulanamaması.
- l) Mevcut bütçe kod yapısının çeşitlenen kamu faaliyetleri karşısında yetersiz kalması ve elde edilen verilerin uluslararası bütçe verileriyle kıyaslanmaya elverişli olmaması.
- m) Muhasebe uygulamalarında belli bir standardın olmaması sebebiyle kamu idarelerinde farklı muhasebe uygulamalarının bulunması ve bu itibarla, kamu kurumlarının mali tablolarının konsolide edilememesi.
- n) Tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçilememesi dolayısıyla muhasebe sisteminin sadece gelir ve gider açısından uygulanması ve mali tabloların sağlıklı veriler üretememesi.
- o) Kamu kurumlarına ait faaliyet raporları, mali raporlar ve istatistiksel verilerin sistematik ve periyodik olarak kamuoyuna açıklanarak doğru ve yerinde bilgilerin paylaşılmaması dolayısıyla mali şeffaflığın sağlanamaması.
- p) Dış denetim bağlamında Sayıştay'ın kapsamı tümünü kapsamadığından bazı kamu kurumlarının denetim dışı kalması; Sayıştay'ın yaptığı denetimin sadece evrak üzerinden yerine getirilmesi ve sadece mevzuata uygunluk denetimi yapılması.
- q) Mevcut sistemin usulsüzlük ve yolsuzlukları engelleme kapasitesinin olmaması; kamu kaynaklarının nerelere harcandığının kontrolünün yeterince yapılamaması; denetimin daha ziyade evrak üzerinden mevzuata uygunluk açısından yapılması; denetimde standartların olmaması; mali tabloların yeterince denetlenmemesi; denetim kapsamının dar tutulması; denetim birimlerinde çok başlılık olması dolayısıyla kendi aralarında yetki karmaşası yaşamaları.

- r) Mali denetimin, herkes için geçerli uluslararası standartlar yerine kişisel bilgi ve tecrübeye dayalı olarak yapılması sebebiyle yeteri kadar etkin, isabetli ve doğru yapılamaması.

### 3.4. Kamu Kaynağının Kullanılmasının Genel Esasları ve Yenilikler

5018 sayılı kanunun kamu kaynaklarının kullanılmasına ilişkin olarak getirdiği bazı yenilikler vardır. Bunlar: *Mali saydamlık, hesap verme sorumluluğu, stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme, tahakkuk esaslı muhasebe, iç kontrol, iç denetim, kamu kaynaklarının kullanılmasının yerindeliği* gibi ilke ve esaslardır.

*Bütçeleme, muhasebe, nakit yönetimi, borç yönetimi, iç kontrol mekanizmaları ve denetim öğeleri* hep birlikte mali yönetimi meydana getirirler. Doktrinde ve fiili uygulamalarda özellikle bütçeleme sürecine diğerlerine nazaran daha fazla ağırlık verildiği görülmektedir. Ancak hesap verme sorumluluğunun tam olarak yerine getirilebilmesi için öğelerin tümüne gerektiği şekilde önem verilmelidir. Aksi halde halkın yöneticilere olan güveni zaafa uğrayacak ve yönetim süreci kendisinden beklenen fonksiyonu yerine getiremeyecektir. Sağlıklı bir mali yönetim için sağlam bir muhasebe sisteminin varlığı şarttır. Zira muhasebe sistemi etkinliği ve kapasitesi nispetinde performans yönetimine de veri sağlayacak ve güvenilir bilgileri zamanında yönetimin emrine verebilecektir. Ayrıca devlet mallarının hesabının tutulması, kaynak kullanımının izlenmesi ve bütçelerle kaynak kullanımı arasında ilişki kurulması hususları da sağlıklı ve etkili bir muhasebe sisteminin varlığına bağlıdır. Muhasebe tarafından üretilen mali raporlar, aynı zamanda yönetimin hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesine zemin hazırlar.<sup>257</sup>

<sup>257</sup>Erkan Karaarslan, *Kamu Muhasebesi Yazıları*, Mahalli İdareler Teknoloji Araştırma ve Geliştirme Derneği Yayınları, Ankara, 2007, s. 72, 78.

### 3.4.1. Mali saydamlık

Açıklık kavramı, idarenin dış denetim için hazırlıklı olmasını ifade ederken; şeffaflık veya saydamlık kavramları, kamu idaresinin inceleme ve denetim faaliyetlerine karşı gerçek durumunu olduğu gibi ortaya koyması olarak kabul edilebilir. Bu ilkeler bir yandan idari faaliyetlerin muhatabı olanların kendi durumlarını bilmesine olanak sağlarken diğer yandan da idari eylemin dış denetimini kolaylaştırır. Bununla birlikte, ulusal güvenliği ve yapısı gereği gizli olması gereken hususları ilgilendiren konular ile şahsi bilgilerin açıklanması bu ilkenin istisnalarındandır.<sup>258</sup>

Mali saydamlığın sağlanması konusuna, 5018 sayılı kanunun *Amaç* başlıklı 1. maddesinde atıfta bulunularak önemine vurgu yapılmıştır. Kanunun, muhasebe sistemine ilişkin olarak öngördüğü amaç, devlet hesaplarında saydamlığın sağlanabilmesidir. Çağdaş kamu yönetimi anlayışında sistemin bütün paydaşlarının ve sistemi finanse eden vergi verenlerin devletin mali durumuna ilişkin verileri doğru ve net olarak öğrenmek haklarıdır. Yeni muhasebe anlayışı, mali saydamlığı gerçekleştirebilmek için, bütçe tarafından kavranamayan maddi ve maddi olmayan tüm duran varlıkların, kayıt dışı olan bütçe işlemlerinin ve devletin tüm yükümlülüklerinin kavranmasını hedeflemiştir.<sup>259</sup>

Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasıyla ilgili veriler kamuoyuna zamanında açıklanmalıdır.<sup>260</sup> Bu nedenle bazı şartların yerine getirilmesi gerekir: Görev, yetki ve sorumlulukların açık olarak tanımlanması; hazırlanan her türlü plan, program, bütçelerin nasıl yapıldığına ilişkin evrelerin kamuoyuna açık olması, sağlanan teşvik ve desteklerin neler olduğunun bildirilmesi ve kamu hesaplarının standart bir muhasebe sistemi doğrultusunda tutulmasıdır.

Bu nedenle bakanlar, her mali yılın ilk ayı içinde faaliyet raporları vasıtasıyla

<sup>258</sup> Muhammet Kösecik, “Avrupa Birliği Entegrasyonu ve Ulusal Kamu Yönetimleri”, Editör: Muhittin Acar ve Hüseyin Özgür, *Çağdaş Kamu Yönetimi II (Konular, Kuramlar, Kavramlar)*, Noel Yayınları, Ankara, 2003, s. 11.

<sup>259</sup> Erkan Karaarslan, a.g.k, s. 27.

<sup>260</sup> 5018 sayılı kanunun 7’nci maddesi.

idarelerinin misyon ve vizyonlarını, stratejilerini, sahip oldukları varlıkları, borçları ve performans sonuçlarını kamuoyuna bildirmelidirler.<sup>261</sup> Dolayısıyla hükümetler, merkezi hükümetin bütçe dışı faaliyetlerini de kapsayacak şekilde bilgilendirme yapmalı; mali riskleri ve büyüklüklerini, vergi harcamalarını ve yarı mali faaliyetleri raporlamalıdır. Ayrıca mali nitelikteki verilerin kamuoyuna açıklanması konusunda açık bir taahhütte bulunulmalıdır.<sup>262</sup>

Diğer yandan, üst yöneticiler ve bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama yetkilileri tarafından hesap verme sorumluluğu çerçevesinde her yıl faaliyet raporu hazırlanmalıdır. *İdare faaliyet raporu, ilgili idare hakkındaki genel bilgilerle birlikte; kullanılan kaynakları, bütçe hedef ve bu hedefe ne kadar ulaşılabildiğini gösteren gerçekleştirmeler ile meydana gelen sapmaların nedenlerini, varlık ve yükümlülükleri ile yardım yapılan birlik, kurum ve kuruluşların faaliyetlerine ilişkin bilgileri de kapsayan mali bilgileri; stratejik plan ve performans programı doğrultusunda yürütülen faaliyetleri ve performans bilgilerini içerecek şekilde düzenlenmelidir.*<sup>263</sup>

Merkezi yönetim kapsamında yer alan kamu idarelerine ilişkin mali veriler, Maliye Bakanlığınca aylık olarak yayınlanır. Sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelere ait bilgiler ile merkezi yönetime ait veriler Bakanlık tarafından konsolide edilerek, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait mali istatistikler elde edilir ve üçer aylık dönemlerde yayınlanır.<sup>264</sup>

5018 sayılı kanuna göre hazırlanacak olan bütçeler esasen mali saydamlığın bir aracı olmalıdırlar. Bütçe, kamuya ait mali işlemlerin ayrıntılı ve mali saydamlık gereği kolaylıkla anlaşılabilmesine imkân verecek bir şekilde görünmesini sağlar.<sup>265</sup> Bu itibarla; bütçenin gelirleri ile giderlerine ilişkin tahminler ile 800'lü bütçe hesaplarına ilişkin uygulama sonuçlarının raporlanmasında, açıklık-netlik, doğruluk-gerçeğe

<sup>261</sup> 5018 sayılı kanunun 10'ncü maddesi.

<sup>262</sup> Necip Turgutluoğlu, a.g.k., s. 112.

<sup>263</sup> 5018 sayılı kanunun 41'inci maddesi.

<sup>264</sup> 5018 sayılı kanunun 53'üncü maddesi.

<sup>265</sup> 5018 sayılı yasanın 12'nci maddesinin (e) bendi.

uygunluk ve mali saydamlık-kolay görülebilirlik hususları esas alınmalıdır.<sup>266</sup>

Sonuç olarak, kamu kesiminin ekonomik alandaki ağırlığının bir takım sonuçları vardır. Kamu ekonomisinin GSMH'ya oranı arttıkça bütçeler yalnızca gelir ve giderleri tahmin eden bir belge olmaktan çıkmıştır. Artık bütçeler, ekonomide fiyat istikrarını sağlayan/bozan, gelir dağılımını etkileyen, sermaye birikimine yön veren mali bir enstrüman haline gelmiştir. Dolayısıyla vatandaşlar, vergi mükellefleri, kurumlar ve borç verenlere, sağlam, güvenilir ve şeffaf bilgi sağlayabilecek bir bütçe ve muhasebe sisteminin kurulması, açık bir zorunluluk haline gelmiştir.<sup>267</sup>

### 3.4.2. Hesap verme sorumluluğu

Hesap verebilirliği sağlamak konusu 5018 sayılı kanunun en önemli amaçlarından ve getirdiği yeniliklerden birisidir. Bu husus zaten Kanunun 1. maddesinde açıkça ifade edilmiştir. Hesap verebilirlik; tahsis edilen kamu kaynaklarının iyi kullanılıp kullanılmadığının hesabının ilgili mercilere ve kamuoyuna verilmesidir.

Kamu kaynağının sağlanması ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden<sup>268</sup>, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumlu olup, yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadırlar.<sup>269</sup> Diğer yandan, siyasi görevleri bulunan bakanlar, hükümet politikasının uygulanmasından; sorumlusu oldukları idarelerin stratejik planları ile bütçelerinin, kalkınma planlarına ve yıllık programlara uygun olarak hazırlanmasından ve uygulanmasından sorumludurlar. Diğer yandan genel olarak da, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasından Başbakana ve

<sup>266</sup> 5018 sayılı yasanın 12'nci maddesinin (1) bendi.

<sup>267</sup> Fikret Çöker, a.g.k, s. 35.

<sup>268</sup> 5018 sayılı kanunun 49'uncu maddesi: Kamu hesapları, kamu idarelerinin gelir, gider ve varlıkları ile mali sonuç doğuran ve öz kaynağın artmasına veya azalmasına neden olan her türlü işlemlerle garantilerin ve yükümlülüklerin belirlenmiş bir düzen içinde hesaplara kaydedilerek, yönetim ve denetim yetkilileriyle kamuoyuna gerekli bilgilerin sağlanması amacıyla tutulur.

<sup>269</sup> 5018 sayılı kanunun 8'nci maddesi.

Türkiye Büyük Millet Meclisine karşı sorumludurlar.<sup>270</sup>

Aynı şekilde, üst yöneticiler<sup>271</sup>, idarelerinin stratejik planlarının ve bütçelerinin, kalkınma planına, yıllık programlara, kurumun stratejik amaç ve performans hedefleri ile hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, sorumlulukları altındaki kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan, kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesinden, mali yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi ve bu Kanunda belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden Bakana karşı sorumludurlar. Bu sorumluluk mahalli idarelerde ise meclislerine karşıdır. Üst yöneticiler, bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirirler.

Harcama yetkilileri de, harcama talimatlarının, bütçe ilke ve esaslarına, kanun, tüzük ve yönetmelikler ile diğer mevzuata uygun olmasından, ödeneklerin etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasından ve bu kanun çerçevesinde yapmaları gereken diğer işlemlerden sorumludur.<sup>272</sup> Ancak, üst yöneticilerin harcama yetkililerinden farklı olarak mali sorumlulukları yoktur.<sup>273</sup> Bu nedenle harcama sürecine katılmazlar, bizzat kendilerine tahsis edilen ödenekten (*özel kalem müdürünün olmaması durumunda*) yapılan harcamaları dışında ödeme emri belgelerinde imzaları yoktur ve Sayıştay tarafından yapılacak denetimlerde de doğal olarak mali sorumlulukları bulunmaz. Üst yöneticilerin ilgili Bakanlara karşı idari bir sorumlulukları vardır. Ayrıca mahalli idarelerde üst yöneticilerin meclislerine karşı bir sorumluluklarının bulunmasından dolayı siyasi sorumluluklarının da olduğunu söyleyebiliriz.<sup>274</sup> Bununla birlikte özel kanunlardan dolayı Sayıştay'a karşı mali sorumlulukları olabileceği gibi, münferit bir olayda sorumluluklarına da hükmedilebilir. Bunun belirlenmesi, meselenin Sayıştay

<sup>270</sup> 5018 sayılı kanunun 10'uncu maddesi.

<sup>271</sup> Bakanlıklarda müsteşar, diğer kamu idarelerinde en üst yönetici, il özel idarelerinde vali ve belediyelerde belediye başkanı üst yöneticidir. İstisna olarak, Milli Savunma Bakanlığında üst yönetici Bakan'dır.

<sup>272</sup> 5018 sayılı kanunun 32'nci maddesi.

<sup>273</sup> Analitik bütçe sınıflandırmasında kurumsal kodlamada üçüncü düzeyde yer alıyorsa veya dördüncü düzeyde yeteri kadar harcama birimi mevcutsa harcama yetkilisi olmazlar; doğal olarak bu durumda harcama sürecinde yer almazlar.

<sup>274</sup> Fikret Çöker, a.g.k, s. 32.

yargısında görüşülmesi sırasında söz konusu olacaktır. Diğer yandan, bütçeden gerçekleştirilecek ödemeler konusunda tek ve tam yetkili olan, harcama talimatını vermekten ödeme aşamasına kadar tüm süreci emir ve talimatları doğrultusunda yöneten, işlemleri bizzat gerçekleştirmekle görevli personeli gözetmek ve denetlemekle yükümlü olan harcama yetkilisinin, Sayıştay’a karşı hesap verme konusunda normal şartlarda tam ve doğrudan sorumlu olduğu açıktır.<sup>275</sup>

Daha önceki kanunda harcama talimatı vermeye yetkileri olmadığı halde sayman ve tahakkuk memurunun mali sorumluluğu söz konusu idi. Yeni kanunla birlikte yetki ve sorumluluk arasındaki dengesizlikler de giderilmiş oldu. Sonuç olarak; harcama talimatı vermeye yetkili olan harcama yetkilileri, gerçekleştirme görevlileri ile birlikte yapılan işlemlerden ötürü Sayıştay’a hesap verme konumundadırlar. Diğer yandan kamu idarelerinin sahip oldukları ya da yönettikleri taşınırlara ilişkin bir takım sorumlulukları vardır. Bu bağlamda; Kamu idareleri, taşınırların yönetimi, kaydı, muhafazası ve kullanımından sorumludurlar. Kullanılmak üzere taşınır teslim edilen görevliler, taşınırların korunmasından ve taşınıra verilen zararlardan sorumludurlar. Kamu idareleri, zararların tazmin ettirilmesini sağlamakla yükümlüdürler.<sup>276</sup>

Ayrıca kamu idarelerine ait malları edinme, kiralama, tahsis, yönetim, kullanma ve elden çıkarma işlemleri, mevzuatında öngörülen kurallar dâhilinde hizmetin amacına uygun olarak verimlilik ve tutumluluk ilkesine göre yapılır. Bu ilkeye aykırı eylem ve işlemlerden doğacak zararlardan, malların yönetimi veya kullanılması hususunda yetki verilenler sorumludur. Kamu zararı meydana gelmese bile bütçelere, ayrıntılı harcama programlarına, serbest bırakma limitlerine uygun olmayan veya ödenek gönderme belgelerindeki ödenek miktarını aşan harcama talimatı veren harcama yetkililerine<sup>277</sup>, her türlü aylık, ödenek, zam ve tazminat dahil yapılan bir aylık net ödemeler toplamının iki katı tutarına kadar para cezası verilir.<sup>278</sup> Mevzuatına göre teşekkül ettirilmiş kurul, komisyon veya benzeri organlarca tanzim edilen rapor,

<sup>275</sup> Sadettin Doğanyığıt ve İrfan Güvendi, a.g.k, s. 228,229.

<sup>276</sup> 5018 sayılı kanunun 48’nci maddesi.

<sup>277</sup> 5018 sayılı Kanunun 31 inci maddesine göre; bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi harcama yetkilisidir.

<sup>278</sup> 5018 sayılı Kanunun 70’nci maddesi.

tutanak, karar ve ödemeye ilgili benzeri belgelerden doğacak sorumluluğa bu işlemde imzası bulunan kurul üyelerinin de dahil edilmeleri ve bu işlem sebebiyle harcama yetkilisiyle beraber sorumlu olmaları gerekir.<sup>279</sup>

### 3.4.3. Stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme

Kamu bütçelerinin hazırlanması ve uygulanması konusu Kanunun 1. maddesinde yer almış ve bu konunun, hesap verebilirliği ve mali saydamlığı sağlamak üzere düzenlendiği, ifade edilmiştir. Bu itibarla, stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme asıl amacı hesap verebilirliği ve mali saydamlığı gerçekleştirebilmektir.

Kamu idareleri, kalkınma planlarını, programları, ilgili mevzuatlarını ve benimsedikleri temel ilkeleri belirlerken geleceğe yönelik olarak misyon<sup>280</sup> ve vizyonlarının<sup>281</sup>, stratejik amaçlarının, ölçülebilir hedeflerinin, performans kriterlerinin ne olduğunu ortaya koymak; bu süreci izlemek ve değerlendirmesini yapmak amacıyla stratejik plan<sup>282</sup> hazırlamak durumundadır. Kamu idarelerinin bütçeleri ile kaynak tahsisleri, stratejik planlarında yer alan misyon, vizyon, stratejik amaç ve hedeflerle uyumlu olmalı ve performans esasına göre hazırlanmalıdır.<sup>283</sup>

Stratejik plan hazırlanmasına ilişkin olarak DPT Müsteşarlığı tarafından *Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik* çıkarılmıştır. Ayrıca bunun dışında stratejik planlama kılavuzu da yayınlanmıştır. İlgili düzenlemeler doğrultusunda; Milli Savunma Bakanlığı, Dışişleri Bakanlığı, Milli Güvenlik Kurulu Genel Sekreterliği, Milli İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığı, Jandarma Genel Komutanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığı stratejik plan hazırlamak konusunda

<sup>279</sup> Sadettin Doğanyigit ve İrfan Güvendi, a.g.k, s. 235.

<sup>280</sup> **Misyon** bir kuruluşun varlık sebebidir; kuruluşun ne yaptığını, nasıl yaptığını ve kimin için yaptığını açıkça ifade eder.

<sup>281</sup> **Vizyon** kuruluşun ideal geleceğini sembolize eder; uzun vadede nelerin yapılmak istendiğinin güçlü bir ifadesidir. Misyonu yerine getirmek için dikkate alınması gereken tüm faktörleri hesaba katarak bir strateji ve yöntem belirlenmesidir.

<sup>282</sup> 5018 Sayılı Kanunun 3/n maddesine göre; **Stratejik Plan:** Kamu idarelerinin orta ve uzun vadeli amaçlarını, temel ilke ve politikalarını, hedef ve önceliklerini, performans ölçütlerini, bunlara ulaşmak için izlenecek yöntemler ile kaynak dağılımlarını içeren plandır.

<sup>283</sup> 5018 sayılı kanunun 9'uncu maddesi.

zorunlu tutulmamışlardır.

Kanuna göre, stratejik plan hazırlamak, mali saydamlık ilkesinin bir gereğidir. Bu nedenle, hükümet politikaları, kalkınma planları, yıllık programlar, stratejik planlar ile bütçelerin hazırlanması, yetkili organlarda görüşülmesi, uygulanması ve uygulama sonuçları ile raporların kamuoyuna açık olması gerekmektedir.<sup>284</sup> Stratejik plan, kamu kaynağını kullanmakla yetkili olanların bu kaynakları yasada belirtilen ilkeler doğrultusunda kullanıp kullanmadıklarını tespit etmeye yarayan bir belge niteliğindedir. Bütçeler, stratejik planlar dikkate alınarak izleyen iki yılın bütçe tahminleriyle birlikte görüşülür ve değerlendirilir.<sup>285</sup>

Stratejik Planlamanın ve Performans Esaslı Bütçeleme risk yönetimi ve iç denetim faaliyetleri ile doğrudan bir ilişkisinin olduğu söylenebilir. Bağımsız nitelikteki bir iç denetim faaliyeti, ilgili kurumun stratejik planlarında tespit edilen hedeflerine varmasına engel olabilecek risklerin yönetilmesi hususunda çözüm önerileri getirerek yönetim fonksiyonuna yardımcı olmakta; bununla birlikte faaliyet sonuçlarına ilişkin olarak kuruma ve diğer paydaşlara makul bir güvence sunmaktadır.

Stratejik planlama kavramsal olarak, kuruluşun bulunduğu koordinatlar ile varmak istediği koordinatlar arasındaki ilişkiyi ve yolu tarif eder. Kurumun amaçlarının ve hedeflerinin neler olduğunu, bunlara hangi yöntem ve araçları kullanarak ulaşabileceğini tespit etmeyi gerektirir. Uzun vadeli ve gelecek perspektiflidir. Bütçenin, planda yer alan amaç ve hedefleri karşılayabilecek bir şekilde oluşturulmasına, kaynak tahsisinin belirlenen önceliklere kanallanması ve hesap verme sorumluluğunun yerine getirilebilmesine yardım eder, yol gösterir.<sup>286</sup> Stratejik planlama kaynak kullanımında etkinliği esas alır; yani, “elimizde mevcut bulunan kamu kaynağını hangi alanda kullanırsak en çok faydayı elde etmiş oluruz” ? sorusuna cevap arar. Kamu kaynağını elinde bulunduran ve bu konuda sorumluluğu bulunanların bunun hesabını vermesi gerekmektedir. Bunu sağlayan araçlardan birisi de performans

<sup>284</sup> 5018 sayılı yasanın 7’nci maddesinin (b) bendi.

<sup>285</sup> 5018 sayılı yasanın 13’üncü maddesinin (d) bendi.

<sup>286</sup> Devlet Planlama Teşkilatı, *Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Klavuzu*, 2. sürüm, Haziran 2006, s. 7.

sözleşmeleridir. Bazı ülkelerde uygulama alanı bulan bu sözleşmeler ile amaç ve hedeflere ulaşma derecesi tespit edilerek sorumluların verdikleri hesabın sağlam kriterlere dayanması ve hesap verme sürecinin daha sağlıklı bir şekilde yürütülmesi mümkündür.<sup>287</sup>

Yurt dışı uygulamalarına baktığımızda, 1980'lerin sonunda Yeni Zelanda ve Avustralya; 1990'lı yıllarda İsveç, ABD, Finlandiya, İngiltere, Danimarka, Hollanda, Kanada ve Fransa; 2000'lerin başında ise Avusturya, İsviçre ve Almanya, Performans Esaslı Bütçelemeyi hayata geçirme yönünde adımlar atmıştır. Günümüzde ise, OECD ülkelerinin ekseriyeti bu sistemi uygulamaktadır. Diğer ülkelerde de bu bütçeleme sisteminin uygulandığı ya da uygulanması yönünde adımlar atıldığı görülmektedir.<sup>288</sup>

Performans esaslı bütçeleme ile birlikte, merkezden yönetimi esas alan kaynak dağılımı (*kaynakların dağıtılmasına ve kullanılmasına ilişkin karar alma ve politika oluşturma sürecine yerel unsurların dahil edilmemesi*) ve girdi odaklı geleneksel bütçeleme anlayışından (*gelire göre harcama yapma anlayışı*), yetki ve sorumluluk dağılımını yapmak suretiyle bu dengeyi yeniden kuran, kaynakların yerinden yönetimini ve sonuç odaklılığı esas alan bir yapıya geçilmektedir. Stratejik plana dayalı performans esaslı bütçeleme sistemi uygulamasında, bütçeleme süreci orta ve uzun vadeli hedeflerin yer aldığı stratejik plan ile başlamakta; bu plana uygun olarak yıllık uygulamaları içeren performans programları hazırlanarak stratejik plan ile birlikte bütçenin temeli oluşturulmaktadır. Performans programıyla birlikte bütçeye performans bilgisi eklenmekte; bütçenin uygulanma sonuçlarını gösteren yıllık performans raporu ile birlikte performans dayalı bir hesap verme mekanizması oluşturulmaktadır.<sup>289</sup> Yani eskiden olduğu gibi bütçe yapılıp bir kenara koyulmamakta; bu bütçede yer alan performans göstergelerine ne kadar uygunluk sağlandığı ve kaynak kullanımında gösterilen etkinliğin derecesinin ne olduğu, performans programları yoluyla edinilmekte ve kamuoyu aydınlatılmaktadır.

<sup>287</sup> A. Uğur Cebeci, "Belediyelerde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme" *Güncel Mevzuat Dergisi*, Sayı: 46, Ekim 2009, s. 38.

<sup>288</sup> DPT, *Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, Ankara, 2006, s. 28.

<sup>289</sup> a.k, s. 18.

Performans programı, stratejik planların yıllık uygulama dilimlerini oluşturur. Kamu idareleri performans programlarını stratejik planlarına uygun olarak Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde hazırlarlar. Bütçeler de performans programına uygun olarak hazırlanır. Performans programı Maliye Bakanlığı ve DPT Müsteşarlığı'na gönderilir. Performans ölçümünü kamu kuruluşları için zorunlu hale getiren 5018 sayılı kanun, kamu kaynaklarının kullanılmasının genel esaslarını mali saydamlık, hesap verme sorumluluğu ve stratejik planlama olarak belirlemiştir. Bu durumda mali saydamlık, performans ölçümünün ön koşulu, hesap verme sorumluluğu ise ulaşılmak istenen hedeftir.<sup>290</sup>

Maliye Bakanlığı, DPT Müsteşarlığı ve ilgili kamu idaresince belirlenecek olan performans göstergelerine kurumların bütçelerinde yer verilir. Gerçekleştirilecek performans denetimleri de tespit edilen göstergeler<sup>291</sup> doğrultusunda icra edilir.<sup>292</sup> Bu noktada iç denetim devreye girer. Ölçüm sürecinden sonra performans değerlendirme ve denetim süreci başlatılır. Performans ölçüm sonuçları hedeflerle karşılaştırılır ve yorumlanır.

Diğer yandan, bütçe hazırlık sürecinde, bütçenin uygulanması ve denetlenmesinde ilgili kamu idarelerine takdir hakkı tanınmaktadır. Buna ilişkin olarak şu örneği vermek mümkündür: Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerine, aktarma yapılacak tertipteki ödeneğin bütçe kanununda farklı bir oran belirlenmedikçe yüzde beşe kadar bütçe içinde ödenek aktarması yapabilme yetkisi verilmiştir. Yani ilgili kurumlar önceden belirlenmiş ödenekler konusunda istedikleri, uygun gördükleri tertipteki ödenekten diğer bir tertipteki ödeneğe aktarma yapabileceklerdir. Bu durum kaynak tahsisi konusunda kaynağı kullanma yetkisine sahip ilgili kurumların kendilerine bir takdir yetkisi verme anlamına gelmektedir.<sup>293</sup> Halbuki eski kanunda

<sup>290</sup> Fikret Çöker, a.g.k, s. 27.

<sup>291</sup> Kamu idarelerince stratejik amaç ve hedefler ile performans hedeflerine ulaşmak amacıyla yürütülen faaliyetlerin sonuçlarını ölçmek, izlemek ve değerlendirmek için kullanılan araçlardır. (*Performans Esaslı Bütçeleme Rehberi : BÜMKO*)

<sup>292</sup> Ekrem Candan, "Eski ve Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminin Mukayeseli Olarak Değerlendirilmesi ve 5018 Sayılı Kanun İle Öngörülen Esaslar ve Getirilen Yenilikler (I)" a.g.k, s. 194.

<sup>293</sup> Ekrem Candan, "Eski ve Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminin Mukayeseli Olarak Değerlendirilmesi ve 5018 Sayılı Kanun İle Öngörülen Esaslar ve Getirilen Yenilikler (II)" *Vergi Dünyası*, Sayı:296, Nisan 2006, s. 171.

(1050 sayılı kanun) harcamacı kurumlara bu anlamda bir takdir yetkisi tanınmamış olup; tüm yetkiler merkezi kurumlar olan Maliye Bakanlığı ve Hazine Müsteşarlığında toplanmıştı.

5018 sayılı kanun’la birlikte merkezi kuruluşların yetkileri azaltılırken, harcamacı kuruluşların yetki ve sorumluluk dengesi yeniden kurulmaktadır. Adem-i merkezi bir yapılanmanın göstergeleri kabul edebileceğimiz düzenlemeler genel yönetim kapsamındaki her bir kamu idaresine idari ve mali inisiyatif kullanma gücü sağlamaktadır. Burada dikkat edilmesi gereken; böyle bir sistemde dış denetimin stratejik bir önem kazanmasıdır. Şöyle ki; Bundan böyle harcama öncesi kontrol yetkisi de bulunmayan Merkezi idarenin, genel yönetimi kontrol etmesini sağlayacak tek mekanizma dış denetim olmaktadır. Bu nedenle yeni mali yönetim ve kontrol yapısında Sayıştay’a büyük görevler düşmektedir. Bu itibarla yeni Sayıştay kanunuyla birlikte 5018 sayılı yasaya uyum yönünde önemli bir adım atılmış bulunmaktadır.

Bununla birlikte son yapılan değişikliklerle birlikte Sayıştay Kanununun 35. Maddesinde önemli bir değişiklik yapıldı.<sup>294</sup> Sayıştay artık, kamu idarelerinin tüm hesap ve işlemlerinin gerekliliği, ölçülülüğü, etkililiği, ekonomikliği, verimliliği gibi konularda denetim raporu düzenleyemeyecek. Yine denetim raporlarında kamu idaresinin takdir yetkisini kısıtlayacak veya ortadan kaldıracak görüş ve talepte bulunamayacak.

#### 3.4.4. Çok yıllık bütçeleme (Orta vadeli harcama programı)

Çok yıllık bütçeleme uygulaması OECD ülkelerinde 1970’li yıllardan itibaren var olmaya başlamakla birlikte asıl olarak 2000’li yıllarda yoğunluk kazanmıştır. Bu sistem, karar vericilerin orta vadede harcama limitlerinin ne olacağını tahmin etmelerine imkân veren ve bu limitlerin orta vadedeki harcama politikaları ve maliyetleri ile ilişkilendirilmesini sağlayan kamu harcama programlarını tekemmül ettirmeye ilişkin

<sup>294</sup> 6352 sayılı kanun, 5 Temmuz 2012 Tarihli ve 28344 Sayılı Resmî Gazete

bir süreçtir.<sup>295</sup>

Bu anlayışa göre hazırlanan bütçelerin, stratejik planlar dikkate alınarak takip eden iki yılın bütçe tahminleri çerçevesinde görüşülmesi ve bağlanması esastır. Orta vadeli harcama sistemine geçilmek suretiyle stratejik plan-orta vadeli harcama programı-orta vadeli mali plan ve bütçe arasındaki korelasyonun güçlendirilmesi öngörülmüştür. Orta vadeli mali program, kalkınma planları, stratejik planlar ve genel ekonomik şartların gerektirdiği makro politikaları, prensipleri, amaçları ve göstergeniteliğindeki temel ekonomik büyüklükleri de içerecek şekilde DPT Müsteşarlığı tarafından hazırlanır ve Bakanlar Kurulunca karara bağlanır. Bununla birlikte, orta vadeli programa uygun veya bu programla uyumlu olmak şartıyla, gelecek üç yılı ilgilendiren toplam gelir ve gider tahminleriyle beraber hedeflenen açık ve borçlanma gereği ile kamu idarelerinin ödenek teklif tavanlarını içeren orta vadeli mali plan Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanır ve Yüksek Planlama Kurulu tarafından karara bağlanır.<sup>296</sup>

Böyle olmakla birlikte uygulamaya baktığımızda çeşitli eksikliklerin olduğu göze çarpabilmektedir. Örneğin, başka ülkelerle kıyaslandığında 2005 yılında hazırlanan Orta Vadeli Program ve Orta Vadeli Mali Planın, gerektiği kadar ayrıntılı ve kapsamlı düzenlenmemesi, politika maliyetlerine değinmemesi, politika-bütçe korelasyonunun sağlıklı bir şekilde kurulmaması ve kamu idarelerine politika üretme faaliyetlerinde rehberlik yapmaması hususları yönünden eleştirilebilir olduğu hususu, Devlet Planlama Teşkilatı'nın 2006 yılında hazırlamış olduğu Özel İhtisas Komisyonu Raporu'nda açıkça ifade edilmiştir.

#### 3.4.5. Tahakkuk esaslı muhasebe

Devletin mâli fotoğrafını gerçeğe uygun, net ve sağlıklı bir şekilde çekebilen, dönem ve kurum bazlı uluslararası kıyaslamaya imkân veren mali raporları üretebilen

<sup>295</sup> Erkan Karaarslan, a.g.k, s. 79.

<sup>296</sup> Ekrem Candan, "Eski ve Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminin Mukayeseli Olarak Değerlendirilmesi ve 5018 Sayılı Kanun İle Öngörülen Esaslar ve Getirilen Yenilikler (I)" a.g.k, s. 194.

bir muhasebe sistemi günümüz dünyasında bir zorunluluk haline gelmiştir. Etkin bir muhasebe sistemi, mali durum hakkında sağlıklı bilgiler üreterek, karar alma ve politika oluşturma sürecinde olumlu katkılar yapacaktır. Ayrıca hem devletin kendisine hem de üçüncü kişilere, devlet faaliyetleri neticesinde ortaya çıkabilecek mali riskler konusunda gerçeğe uygun bilgiler üretilebilecektir.<sup>297</sup>

Tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması 5018 sayılı kanunun 1. maddesinde, hesap verebilirliği ve mali saydamlığı sağlamanın yöntemlerinden biri olarak yer almıştır. Bu muhasebe sisteminde mali işlemler tahakkuk ettiğinde yani gerçekleştiğinde kaydedilir. Bütçe gelirlerinin ya da giderlerinin gerçekleşip gerçekleşmemesinin önemi yoktur; tahakkuk etmesi yani bir yönüyle kesinleşmesi yeterlidir.

Yurt dışı uygulamalarına baktığımızda bu muhasebe sisteminin önemli oranda kabul edildiğini görmekteyiz. Örneğin, Yeni Zelanda, Avustralya, Kanada, İsveç, Finlandiya ve İngiltere'nin kamu yönetimlerinde *tahakkuk esaslı muhasebe* kullanılmaya başlanmış olup, diğer ülkelere bu yönde rehberlik yapılmaktadır.<sup>298</sup> Tahakkuk esasına dayanan muhasebeye göre üretilen mali raporlar gelirleri, giderleri (amortisman giderleri dahil), varlıkları (mali, fiziksel ve sermaye varlıklar), yükümlülükleri ve diğer ekonomik işlemleri kapsar. Bu sistem amortisman giderleri de dahil olmak üzere tüm maliyetlerin tamamını dikkate alır ve raporlar.

Böylelikle kamu kaynaklarının etkili, ekonomik, verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığını tespit ederek kamu yöneticilerinin performansının ölçülmesine imkân verir. Kanunun 50. maddesinde mali işlemlerin tahakkuk esasına göre kayıt altına alınacağı tespit edilmiştir. “Bir ekonomik değer yaratıldığında, başka bir şekle dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirdiğinde veya yok olduğunda muhasebeleştirilir. Bütün mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve her muhasebe kaydının belgeye dayanması şarttır” hükmü tahakkuk esasının

<sup>297</sup> DPT, *Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, Ankara 2006, s.20

<sup>298</sup> a.k, s. 30.

uygulanacağına işaret etmektedir. Bununla birlikte 51. madde hükmüne göre “bütçe gelirleri tahsil edildiği, bütçe giderleri ise ödendiği yılda muhasebeleştirilir.” Dolayısıyla bu hüküm çerçevesinde nakit esasına dayanan bir bütçe uygulamasına işaret edilmektedir. Bu çelişkili bir durum olarak gözükebilir ancak, devlet muhasebe sisteminin bütçe uygulama sonuçlarını verecek şekilde oluşturulması gerekmektedir.<sup>299</sup>

1050 sayılı kanunda, bütçe işlemleri nakit esasına göre, mal işlemleri ise ayniyat muhasebesi sistemine göre muhasebeleştirilmekteydi. Yani farklı süreç ve birimler için çeşitli muhasebe uygulamaları söz konusu idi. Oysa 5018 sayılı kanuna göre kapsamda yer alan bütün kurumlar tek bir muhasebe sistemini esas alacaklardır ki bu sistem de tahakkuk esaslı muhasebe sistemidir. Bu sistemde nakit ve mal işlemleri ile bütçe ve faaliyet işlemleri bir arada yürütülecek; ve bu faaliyetlerin yürütülmesinden tek bir birim sorumlu olacaktır. Yani tüm bu işlemler aynı muhasebe birimi tarafından gerçekleştirilecektir. Sonuç olarak ilgili kurum adına muhasebe işlemlerinin yürütülmesiyle ilgili olarak tek bir sorumlu söz konusu olacaktır.<sup>300</sup>

Ancak tahakkuk esaslı muhasebenin kamudaki uygulamasına baktığımızda; bütçe ödeneklerine odaklanıldığı ve bu nedenle bütçe uygulama sonuçları dışında bu sistemden üretilebilecek veriler için herhangi bir talebin olmadığını görebiliriz. Bu durumun sebepleri olarak; bütçe işlemlerinin bütün mali işlemleri kapsamaması<sup>301</sup> ve muhtelif düzenlemelerde bu konuyla ilgili sıkça değişiklikler yapılması, hususlarını ileri sürmek mümkündür.<sup>302</sup> Diğer yandan, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde uygulanacak olan muhasebe ve raporlama standartları, uluslararası standartlar esas alınarak bunlara aykırı olmamak üzere Maliye Bakanlığı içinde; Sayıştay Başkanlığı, Maliye Bakanlığı, Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, Hazine Müsteşarlığı ve diğer ilgili kuruluş temsilcilerinin katılımıyla oluşturulacak olan Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu tarafından belirlenir ve kurul kararları Resmi Gazetede

<sup>299</sup> Erkan Karaarslan, a.g.k, s. 40-42.

<sup>300</sup> Fikret Çöker, a.g.k, s. 100.

<sup>301</sup> Bütçe işlemlerinin nakit esaslı muhasebe sistemine göre yürütüldüğü düşünüldüğünde...

<sup>302</sup> DPT, *Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, Ankara, 2006, s. 40

yayımlanmak suretiyle yürürlüğe girer.<sup>303</sup>

Kamu muhasebesinde mali yıl esas büyük önem taşır. 51. maddeye göre kamu hesapları mali yıl esasına göre tutulur. Ön ödemelerde yapılacak giderlere ilişkin belgelerin mali yılı aşması durumunda bile söz konusu harcama belirli süreler içinde kalmak üzere mali yıl içinde mütalâa edilir. Mali yılın bitimine kadar fiilen yapılmış olan ödemelerden mahsup edilememiş olanların, ödenekleri saklı tutulmak suretiyle, mahsup işlemleri mali yılın bitimini izleyen bir ay içinde yapılması durumu söz konusudur. Zorunlu hallerde bu süre, Maliye Bakanlığı tarafından bütçe giderleri için bir ay, diğer işlemlerde beş ayı geçmemek üzere uzatılabilir.

#### 3.4.6. Etkinlik, ekonomiklik ve verimlilik ilkesi

Yolsuzlukları önlemek ya da asgariye indirmek için etkin ve sağlıklı bir denetim anlayışının yerleştirilebilmesi gerekir. Ne var ki ülkemizde denetim, ağırlıkla sadece mevzuata uygunluk açısından yerine getirilmektedir. Amacı ve sonuçları bakımından yolsuzluk kapsamına girebilecek bir takım işlemlerin bu anlayış içerisinde *kılıfına uydurulmak* suretiyle fiili olarak aklanmakta olduğunu da söylemek mümkündür. Zira birçok yasa dışı işlem, belge üzerinde usulüne uygun bir süreç içinde aklanmakta; sadece belge üzerinden yapılan denetim uygulamaları ise sorunları çözmemektedir.

Bu itibarla, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılması, 5018 sayılı Kanunun en önemli amaçlarından ve getirdiği yeniliklerden birisidir. Kanunun 32'nci maddesine göre bütçelerden harcama yapılabilmesi için harcama yetkilisinin harcama talimatı vermesi gerekir. Bu talimatlarda hizmetin gerekçesi, yapılacak işin konusu ve tutarı, süresi, kullanılabilir ödeneği, gerçekleştirme usulü ile gerçekleştirmeyle görevli olanlara ilişkin bilgiler yer alır. Harcama yetkilileri, harcama talimatlarının bütçe ilke ve esaslarına, kanun, tüzük ve yönetmelikler ile diğer mevzuata uygun olmasından; ödeneklerin *etkili, ekonomik ve verimli* kullanılmasından ve bu Kanun çerçevesinde yapmaları gereken diğer

<sup>303</sup> 5018 sayılı kanunun 49'uncu maddesi.

işlemlerden sorumlu tutulurlar.

Bu noktada mali kontrol sisteminin işlerliği devreye girmektedir. Mali kontrol; kamu kaynaklarının belirlenmiş amaçlar doğrultusunda, ilgili mevzuatla belirlenen kurallara uygun, *etkili, ekonomik ve verimli* bir şekilde kullanılmasını sağlamak için oluşturulan kontrol sistemi ile kurumsal yapı, yöntem ve süreç, olarak tanımlanabilir.<sup>304</sup> Buradan anlaşılmaktadır ki, mali kontrol sistem ve uygulamalarının asıl amacı kaynakların *etkili, ekonomik ve verimli* kullanılmasını gerçekleştirmektir.

Prodüktivite üretim anlamına gelmektedir. Verimlilik ise veri kaynaklarla maksimum çıktının elde edilmesidir. Herhangi bir kaynak üretim gerçekleştiriyor ise prodüktiftir; fakat bununla birlikte üretim sürecinde israflar veya fireler söz konusu olabilir. Tıpkı şu sözle anlatılmak istenen gibi: “Ahırın yakılmasıyla da domuz kızartılabilir, fakat sürecin verimliliğinden söz edilemez.”<sup>305</sup> Bu itibarla denetim elemanı, denetlediği kurumun işlemlerinde mevzuata aykırı bir durum olup olmadığını veya yetkilerin hoyratça kullanılıp kullanılmadığını değerlendirmenin yanı sıra; kaynak kullanımında, mal ve hizmet üretiminde VET<sup>306</sup> kıstaslarına göre eksiklik olup olmadığına da bakmalıdır. İş ve faaliyetlerdeki gereksiz tekrarlar, beşeri ve fiziki kaynakların etkin olmayan bir şekilde kullanımı, gözden kaçan işlerin mevcudiyeti ve istihdam edilenlerin liyakat düzeyleri de, denetlenmesi gereken diğer konular olarak öne çıkmaktadır.<sup>307</sup>

Kamu hizmetlerinin verimli ve etkin bir şekilde yürütülmesi belki de birinci derecede bu *kamu hizmetlerinin finansmanını sağlayanlar* için önemlidir. Örneğin kamu görevlerinin yürütülmesinde verimli çalışma isteklerinin önemli bir bölümü örgütlenmiş vergi mükelleflerinden gelmiştir. Zira verimli çalışma eksikliği, giderleri arttırmakta; bu da vergi oranlarının ve miktarlarının arttırılmasına yol açmaktadır.<sup>308</sup> Öyle

<sup>304</sup> 5018 sayılı kanunun “tanımlar” başlıklı 3’üncü maddesinin (m) bendi.

<sup>305</sup> Figen Altuğ, a.g.k, s. 18.

<sup>306</sup> Verimlilik-Etkinlik-Tutumluluk

<sup>307</sup> Figen Altuğ, a.g.k, s. 20.

<sup>308</sup> Herbert A.Simon, Donald W.Smithburg, Victor A.Thompson, *Kamu Yönetimi*, Çev. Prof. Dr. Cemal Mihçioğlu, A.Ü. SBF Yayınları, No: 547, Ankara, 1985, s. 13.

anlaşılmaktadır ki kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli kullanılması talebi öncelikle ve ısrarlı bir şekilde, örgütlü özel sektör kuruluşlarından gelmektedir. Zira kamu kaynaklarının sağlanmasının en önemli araçlarından birisi olan vergi kurumu birinci derecede vergi mükelleflerini ilgilendirmektedir. Kamuyu vergiler yoluyla finanse edenlerin, ödedikleri vergilerin yerinde kullanılıp kullanılmadığının denetlenmesini istemelerini tabii karşılamak gerekir.

Bununla birlikte, özel sektör, kamu kaynaklarının etkili ve verimli kullanılmasından daha önce kaynakların hangi alanlarda kullanıldığıyla da ilgilenir. Örneğin, eğitime, sağlığa, sosyal güvenliğe, altyapıya fazla kaynak aktarılmasını *verimsiz* kaynak kullanımı olarak niteleyebilir. Ayrıca her vergi mükellefinin devletten beklentisinin aynı olduğunu ileri sürmek rasyonel olmayacaktır. Zira koşullara göre beklentiler farklılaşacağından dolayı *etkinlik ve verimlilik* kavramları herkes için aynı şeyi ifade etmeyecektir.

#### *Harcamaların kontrol altına alınması*

5018 sayılı kanun, kamu harcamalarını kontrol altına almak amacıyla, ödeneklerin kullanılmasını belirli şartlara bağlamıştır. Buna ilişkin hükümler kanunun 20 ila 30. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Ödeneklerin kullanılması süreci genel olarak aşağıda yer aldığı şekilde işlemektedir.

Buna göre; genel bütçe kapsamında yer alan kamu idareleri tarafından hazırlanan harcama programları, vize edilmek üzere Maliye Bakanlığına gönderilir. Bütçe ödenekleri, Bakanlıkça nakit planlaması da esas alınarak vize edilen harcama programı ve serbest bırakma oranlarına göre kullanılır. Özel bütçeli idareler ve sosyal güvenlik kuruluşları da ayrıntılı finansman programlarını hazırlar ve harcamalarını bu programa uygun olarak yaparlar. Ayrıntılı harcama ve finansman programlarının hazırlanması, vize edilmesi, uygulanması ve uygulamanın izlenmesine yönelik olarak dikkate alınacak standartları, usul ve esasları Maliye Bakanlığı belirler. Kamu idareleri, bütçelerinde yer alan ödeneklerin üzerinde harcama yapamazlar. Bütçe ile verilen

ödenekler, tahsis edildikleri amaç doğrultusunda ilgili yıl içinde yaptırılan iş, satın alınan mal ve hizmetler ile diğer giderlerin karşılanması için kullanılır. Cari yılda kullanılmayan ödenekler yılsonunda iptal edilir. Bu düzenlemenin bir istisnası olarak bazı olağanüstü durumlarda (seferberlik, savaş v.s) Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığı bütçelerindeki mevcut ödenekler, üç kurumun ödenek toplamı aşılmamak şartıyla birleştirilerek kullanılabilir. Mevcut ödenekler yetmez ise toplam ödenek tutarının yüzde on beşine kadar ek harcama yapılabilir.<sup>309</sup>

#### 3.4.7. Kamu zararı

Kamu zararı, kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunmasıdır. 5018 sayılı kanunun 71. maddesinde sayılan fiiller nedeniyle kamu zararına sebep olan kamu görevlileri ile kendilerine yersiz veya fazla ödeme yapılan gerçek veya tüzel kişi ya da kişiler hakkında Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik hükümleri uygulanacaktır. Düzenleyici ve denetleyici kurumlar, kanunun 71. maddesine tabi olmadıkları için bu yönetmelik hükümlerine tabi değildir. Düzenleyici ve denetleyici kurumlar 5018 sayılı kanunda sınırlı sayıdaki maddeye tabi olmakla birlikte mali özerkliklerinin zedelenmemesi için kapsam dışında tutulmuşlardır.

#### 3.4.8. Dış denetim

Dış denetim, yönetimin mali işlem, karar ve politikalarının yasal mevzuat hükümlerine, yazılı prosedürlere, amaç, plan ve hedeflere uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanması olarak belirlenmiştir. Zira, kamu idarelerinin gerçekleştirdiği faaliyetlerin, yargısal yetkiye sahip, anayasal dayanağı olan, bağımsız ve özerk denetim kuruluşları tarafından parlamentolar adına denetlenmesi gerekir. Diğer yandan, yeni kanun ile birlikte,

<sup>309</sup> 5018 sayılı kanunun 20'nci maddesi.

bütçelerin çok yıllık ve stratejik planlar çerçevesinde performans programlarına göre hazırlanmaya ve uygulanmaya başlaması dolayısıyla dış denetim birimleri de geleneksel hukukilik denetiminin yanında performans dayalı denetim tekniklerini geliştirmek durumunda kalmışlardır.

5018 sayılı kanun dış denetim görevini Sayıştay'a vermiştir. Ancak uygulamaya bakıldığında Sayıştay, denetim gücünü ve kurumsal kapasitesinin daha büyük bir kısmını denetim ve raporlama faaliyetinden ziyade, yargısal fonksiyonun icrasına yönelik olarak kullanmaktadır. Bu nedenle, mevzuat gereği TBMM'ne sunulması gereken denetim raporları ikinci planda kalmakta; bu da Sayıştay'dan beklenen hizmetlerin tam olarak yerine getirilmesini engellemektedir.<sup>310</sup> Bu noktada yargısal fonksiyonun kaldırılması bir çözüm olabilir.

Dış denetim sistemine ilişkin olarak uluslararası sisteme baktığımızda; AB ülkelerinde kuzey ve güney ülke uygulamaları olarak iki tür modelin öne çıktığını görmekteyiz. Güney modeli mevzuata uygunluk denetimi ve hesap yargılamasının yapıldığı bir sistemdir. Kuzey modeli ise kaynakların belirlenmiş amaçlara uygun olarak etkili, ekonomik ve verimli kullanılıp kullanılmadığının denetlenerek rapora bağlandığı ve bu raporların periyodik olarak parlamentolara sunulduğu bir sistemdir. İngiltere, Danimarka, İrlanda ve Finlandiya gibi ülkelerde yargı yetkisi olmayan *ofis tipi Sayıştaylar* mevcutken; Fransa, İspanya, İtalya ve Portekiz gibi ülkelerde ise yargı yetkisi de olan *kurul tipi Sayıştaylar* vardır. Bilindiği üzere T.C Sayıştay'ının ikinci grup ülkelerde olduğu gibi yargılama yetkisi bulunmaktadır.<sup>311</sup>

2004 yılında Anayasanın 160. maddesinde yapılan değişiklikle Türk Silahlı Kuvvetlerinin mallarının da Sayıştay tarafından denetlenmesine olanak sağlayan bir düzenleme yapılmıştır. 2005 yılında 5018 sayılı yasada değişiklik yapan düzenlemelerle<sup>312</sup> birlikte *genel ve katma bütçeli idareler* ifadesi *merkezi yönetim kapsamındaki idareler ve sosyal güvenlik kurumları* şeklinde değiştirilmiştir. Ayrıca,

<sup>310</sup> DPT, *Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, Ankara 2006, s. 71

<sup>311</sup> a.k, s. 22.

<sup>312</sup> 5018 sayılı kanunda değişiklik yapan 22.12.2005 tarih ve 5436 sayılı kanun.

5018 sayılı kanun kapsamına mahalli idareler de eklenerek Sayıştay'ın denetim kapsamı genişletilmiştir. Ancak bu değişikliklerle, Sayıştay'ın denetim kapsamı genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri ile sınırlı tutulmuş, kamu iktisadi teşebbüsleri kapsama dâhil edilmemiştir.<sup>313</sup>

5018 sayılı kanun ile birlikte genel idareye dâhil kamu idarelerinin tamamı dış denetim kapsamına alınmıştır. Sayıştay'ın harcama öncesi vize ve tescil yetkisi kaldırılmış; Maliye Bakanlığınca gerçekleştirilen taahhüt ve sözleşme tasarılarının vize edilmesi işlemleri ise idari sorumluluk çerçevesi içinde ilgili idarelere bırakılmıştır. Böylelikle hem bütçe işlemlerinin hızlandırılması, hem de Sayıştay'ın dış denetim organı olarak sadece harcama sonrası denetim faaliyetlerine odaklanması hedeflenmiştir.<sup>314</sup>

Uluslararası uygulamalara baktığımızda, Anglo-Sakson modelde özel bağımsız denetim şirketlerinin de dış denetim yaptıklarını görmekteyiz. 2001 yılında Enron şirketinde ortaya çıkan denetim skandalında, firmanın bağımsız dış denetimini yürüten Arthur Anderson'un çok açık yolsuzluk ve usulsüzlükleri dahi görmezlikten gelmesi, bağımsız dış denetim olarak nitelendirilen özel şirketlerin para karşılığında yapmış oldukların denetimin ne kadar bağımsız olduğunun sorgulanmasına yol açmıştır.

Bu çerçevede, ABD'nin en büyük sigorta şirketi olmakla birlikte, çeyrek dönemde en fazla zarar eden ve kurtarılmak üzere birçok kez devlet desteği sağlanan AIG (American International Group) hakkında, Kongre'nin Temsilciler Meclisi Devlet Reform ve Gözetim Komitesi tarafından, 7 Ekim 2008 tarihli *AIG'in İflasından Kurtarılması Nedenleri ve Sonuçları* adlı bir rapor hazırlanmıştır. Bu raporda, şirket denetim komitesi ve iç denetçilerinin şirket yönetiminden bağımsız olmadıkları ve bağımsız davranmadıkları, işlem süreçlerinde şeffaflığın sağlanmadığı, denetim kaynaklarının şirket büyüklüğüne kıyasla yetersiz olduğu, iç denetçilerin finansal türev ürün bilgilerine ulaşma yetkilerinin olmadığı, 2000-2004 yıllarında yeterli düzeyde iç

<sup>313</sup> DPT, *Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, Ankara, 2006, s. 43, 44.

<sup>314</sup> Fikret Çöker, a.g.k, s. 6.

denetim yapılamadığından bariz risklerin tespit edilemediği, finansal tablolarda yer alan varlıkların yanlış değerlendirilmesi yoluyla bilançoların makyajlandığı ve gelirlerin gerçek dışı olarak 3.9 milyar dolar tutarında yüksek gösterildiği ve mali işler sorumlusu olarak seçilen kişinin şirketin dış denetimini yapmakla görevli olan PriceWaterhouseCoopers (PWC) şirketinin eski bir çalışanı olması gibi, dikkat çekici hususlar yer almıştır.<sup>315</sup>

#### 3.4.9. İç kontrol

İç kontrol, idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini; varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünüdür.<sup>316</sup> Görev ve yetkileri çerçevesinde, mali yönetim ve iç kontrol süreçlerine ilişkin standartlar ve yöntemler Maliye Bakanlığınca; iç denetime ilişkin standartlar ve yöntemler İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenir, geliştirilir ve uyumlaştırılır. Ayrıca bu kurumlar, sistemlerin koordinasyonunu sağlar ve kamu idarelerine rehberlik hizmeti verirler. Bununla birlikte iç kontrol, sadece kontrol faaliyetleriyle sınırlı bir kavram değildir. Aynı zamanda idarenin organizasyon yapısını, işleyişini, görev, yetki ve sorumluluklarını, karar alma süreçlerini de kapsayan ve idarenin bütün personelinin rol aldığı, dinamik bir süreçtir.<sup>317</sup>

Aynı kanunun 56. maddesinde ise *iç kontrolün amaçları* sayılmıştır.<sup>318</sup> 57. maddede ise, mali yönetim ve kontrol sisteminin; harcama birimleri, muhasebe ve mali hizmetler ile ön mali kontrol ve iç denetim'den oluştuğu ifade edilmektedir.

<sup>315</sup> Kamil Karatepe, a.g.k, s. 203-205.

<sup>316</sup> 5018 sayılı kanunun 55'inci maddesi.

<sup>317</sup> Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol ve İç Denetim Rehberi, T.C Maliye Bakanlığı, İDKK, Yayın No: 1, s. 2.

<sup>318</sup> İç kontrolün amacı; kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesini; kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesini; her türlü mali karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesini; karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesini; varlıkların kötüye kullanılması ve israfını önlemek ve kayıplara karşı korunmasını, sağlamaktır.

İç kontrol sisteminin en önemli unsurlarından olan iç denetim ise; iç kontrol sisteminin yeterliliği, etkinliği ve işleyişiyle ilgili olarak yönetime bilgiler sağlar, değerlendirmeler yapar ve önerilerde bulunur. Bununla birlikte iç denetçiler, iç kontrol sisteminin düzenlenmesi ya da uygulanması süreçlerine ve iç kontrol tedbirlerinin seçimine dahil edilmemelidirler. Kamu idaresinde etkin bir iç kontrolün kurulması ve sürdürülmesinden üst yönetici sorumludur. Üst yönetici bu sorumluluğunu yerine getirirken iç denetçilerden, iç kontrol ilkelerine ve iç kontrol sisteminin oluşturulmasına yönelik görüş alabilir.<sup>319</sup>

5018 sayılı kanun iç kontrol sistemini düzenlerken COSO (*The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*) tarafından geliştirilen yapıyı esas almıştır. Bundan dolayı da iç kontrol sistemi COSO modeli olarak da adlandırılmaktadır. 31.12.2005 tarih ve 26040 (3.Mük.) sayılı R.G.'de yayınlanan İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esasların 7. maddesine göre *iç kontrolün unsurları ve genel koşulları* aşağıdaki gibidir:

**Kontrol Ortamı:** İdarenin yöneticileri ve çalışanlarının iç kontrole olumlu bir bakış sağlaması, etik değerlere ve dürüst bir yönetim anlayışına sahip olması esastır. Performans esaslı yönetim anlayışı çerçevesinde görev, yetki ve sorumlulukların uzmanlığa önem verilerek bilgili ve yeterli kişilere verilmesi ve personelin performansının değerlendirilmesi sağlanır. İdarenin organizasyon yapısı ile personelin görev, yetki ve sorumlulukları açık bir şekilde belirlenir.

**Risk Değerlendirmesi:** Risk değerlendirmesi, mevcut koşullarda meydana gelen değişiklikler dikkate alınarak gerçekleştirilen ve süreklilik arz eden bir faaliyettir. İdare stratejik planda ve performans programında belirlenen amaç ve hedeflerine ulaşmak için iç ve dış nedenlerden kaynaklanan riskleri değerlendirir.

**Kontrol Faaliyetleri:** Önleyici, tespit edici ve düzeltici her türlü kontrol faaliyeti belirlenir ve uygulanır. Uygulanan kontroller, öngörülen riskle orantılı olarak

---

<sup>319</sup> İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 11'inci maddesi.

gerçekleştirilmelidir. Dolayısıyla, kontrollerin maliyeti ile kontrollerin faydası arasında bir denge olmalı; katlanılan maliyet elde edilecek faydaya değmelidir.<sup>320</sup>

**Bilgi ve İletişim:** İdarenin ihtiyaç duyacağı her türlü bilgi uygun bir şekilde kaydedilir, tasnif edilir ve ilgililerin iç kontrol ile diğer sorumluluklarını yerine getirebilecekleri bir şekilde ve sürede iletilir.

**Gözetim:** İç kontrol sistem ve faaliyetleri sürekli izlenir, gözden geçirilir ve değerlendirilir.

Türkiye’de 5018 sayılı kanun öncesinde uygulanan iç kontrol sisteminin aslında kara Avrupası modelinin bir benzeri olduğu görülmektedir. Bu dönemde ön mali kontrol Maliye Bakanlığı ve Sayıştay tarafından merkezi düzeyde yapılan ön kontroller; genel bütçeye dâhil daireler ve katma bütçeli idarelerde Maliye Bakanlığının birimleri tarafından yürütülen işlem bazında kontroller; saymanlık hizmetleri Maliye Bakanlığı tarafından sağlanan döner sermaye ve fonlarda saymanlar tarafından gerçekleştirilen kontrol işlemleri ve idarelerin tahakkuk ve saymanlık birimlerince yapılan kontrollerden oluşmuştur.

İç kontrol kavramı, Türkiye’de sadece kontrol faaliyetleri olarak algılanırken, uluslararası sistemde ise kontrol faaliyetlerinin yanında kontrol ortamı, risk değerlendirme, bilgi ve iletişim ile izleme fonksiyonlarını da içerecek şekilde kapsamı daha geniş olarak algılanmaktadır. 5018 sayılı kanun dışında ayrıca, 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu ve 5176 sayılı Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kurulması Hakkında Kanun da iç kontrol ile doğrudan bağlantılıdır. Ayrıca tahakkuk esaslı muhasebe ve analitik bütçe uygulamaları da iç kontrolle ilişkili ve birbirini tamamlayan düzenlemelerdir.<sup>321</sup>

<sup>320</sup> M. Akif Özer, *Kuruluşlarda Süreç, Performans ve Risk Analizi/Yönetimi*, a.g.k, s. 74.

<sup>321</sup> DPT, *Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, Ankara, 2006, s. 38-40.

#### 3.4.10. Ön mali kontrol

Kontrol kavramı kuzey ve güney Avrupa ülkeleri açısından farklı anlamlar içermektedir. Örneğin, Fransa, İtalya ve İspanya gibi kara Avrupa'sı ülkelerinde ön mali kontrol faaliyeti merkezi birimlerce (Maliye Bakanlığı, Sayıştay) yapılmakta olup; kuzey Avrupa ülkelerinde ise daha ziyade harcama sonrasında olmak üzere idare bünyesinde gerçekleştirilmektedir. Ayrıca bu ülkelerde ön mali kontrol süreci oldukça zayıftır.<sup>322</sup>

*Ön mali kontrol*, işlemlerin icrası aşamasında harcama birimlerinde yapılan kontroller ile mali hizmetler birimince yapılan kontrolleri ifade eder. Bu süreç mali karar ve işlemlerin hazırlanması, ödeneğin kontrolü ve kullanılması, harcama işlemlerinin gerçekleştirilmesi ve belgelendirilmesinden oluşur. Yapılacak asgari kontroller ve mali hizmetler birimince yapılacak kontrollere ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle belirlenir.<sup>323</sup> Yönetmeliğin 3. maddesine göre ön mali kontrol “İdarelerin gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerine ilişkin mali karar ve işlemlerinin; idarenin bütçesi, bütçe tertibi, kullanılabilir ödenek tutarı, harcama programı, finansman programı, merkezi yönetim bütçe kanunu ve diğer mali mevzuat hükümlerine uygunluğu ve kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması yönlerinden yapılan kontrolü” ifade eder.<sup>324</sup>

Ön mali kontrolü gerçekleştirecek birimler kurum bünyesinde yer almakta olup, harcama süreci ve bu süreçte görev alacak mali aktörler yeniden belirlenmiştir. Maliye Bakanlığı ve Sayıştay'ın harcama öncesi kontrol yetkilerine (vize ve tescil) son verilmiş; kurumların harcama birimleri ile mali hizmetler birimi tarafından belirlenen ilke ve yöntemler çerçevesinde *ön mali kontrol* yapılması öngörülmüştür. Saymanların ödeme öncesi yaptıkları uygunluk denetimine son verilmiş; bunun yerine muhasebe

<sup>322</sup> DPT, *Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, Ankara, 2006, s. 30.

<sup>323</sup> Buna ilişkin olarak “İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar” düzenlenmiş ve 01.01.2006 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. 31.12.2005 tarihli ve 26040 3. mükerrer sayılı Resmi Gazetede Yayımlanmıştır.

<sup>324</sup> 5018 sayılı kanunun 58'inci maddesi.

yetkililerine sadece kanunda belirtilen; yetkililerin imzalarının tam olup olmaması, hak sahibinin kimliği, belgelerin tam olması, maddi hata bulunmaması gibi hususlar yönünden kontrol yapma yetkisi verilmiştir.<sup>325</sup>

Bununla birlikte, ön mali kontrol neticesinde uygun görüş verilip verilmemesinin bağlayıcı bir yönü yoktur; danışma ve önleyici bir niteliği vardır. Diğer yandan ön mali kontrol süreci sonucunda söz konusu işlem için uygun görüş verilmesi, harcama yetkilisi ve gerçekleştirme görevlisinin sorumluluklarını ortadan kaldırmaz.<sup>326</sup> Yani harcama yetkililerinin mali sorumluluğu her halde devam eder; ancak, mali hizmetler birimi bu durumda mali sorumluluk yüklenmez. Bununla birlikte, 5018 sayılı kanun'un 11. maddesinin son fıkrası gereğince üst yöneticinin bu kanundan kaynaklanan görevleri ile ilgili olarak idari sorumluluğa katılırlar.

Mali hizmetler biriminin yaptığı ön mali kontrol süreci şu şekilde işlemektedir: Mali hizmetler birimince ön mali kontrole tabi tutulması gereken karar ve işlemler mali hizmetler birimine gönderilir. Kontrol edilen işlemler için görüş yazısı düzenlenir ve ilgili birime gönderilir. Yazılı görüşler ayrıntılı, açık ve gerekçeli olmalıdır. Bu görüş yazısı ilgili işlem dosyasında muhafaza edilmeli ve bir örneği ödeme emri belgesine eklenmelidir.<sup>327</sup>

Harcama birimlerinde ise süreç kontrolü yapılır. Bu kontrolde her bir işlem ve daha önceki işlemler bir arada kontrole tabi tutulur. Bu meyanda, süreç kontrolünü sağlamak için mali işlemlere ilişkin olarak süreç akış şemaları hazırlanmalı ve üst yöneticinin onayı ile yürürlüğe konulmalıdır. Bunun için, öncelikle süreçte yer alacak görevliler belirlenmelidir. Bu itibarla harcama yetkilisi, yardımcıları veya kendisine hiyerarşik olarak en yakın üst kademe yöneticileri arasından gerçekleştirme görevlisini belirler. Gerçekleştirme görevlisi, ödeme emri belgesi ve eklerini düzenlemek ve bunlar üzerinde ön mali kontrol yapmakla görevlendirilir. Bu kontrol sonucunda, ödeme emri

<sup>325</sup> Ekrem Candan, "Eski ve Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminin Mukayeseli Olarak Değerlendirilmesi ve 5018 Sayılı Kanun İle Öngörülen Esaslar ve Getirilen Yenilikler (II)" *a.g.k.*, s. 172.

<sup>326</sup> İç Kontrol ve Ön Mali Kontrol Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 11'inci maddesi.

<sup>327</sup> 5018 sayılı kanunun 12'nci maddesi.

belgesine *kontrol edilmiş ve uygun görülmüştür* ibaresi yazılarak imzalanır. Uygun görülmeyen mali karar ve işlemler, taahhüt evrakı ve sözleşme tasarılarına ilişkin mali karar ve işlemler ile yurt dışı kira katkılarına ilişkin mali karar ve işlemler için yazılı görüş verilmesi mecburidir.

*Mali karar ve işlemin uygun bulunmaması durumunda*, bunun nedenlerini içeren bir görüş yazısı düzenlenir ve söz konusu işlem belgelerine eklenerek ilgili birime gönderilir.<sup>328</sup> Her türlü harcamayı gerektiren taahhüt evrakı ve sözleşme tasarılarından tutarı mal ve hizmet alımları için bir milyon türk lirasını, yapım işleri için ise iki milyon türk lirasını aşanlar kontrole tabidir. Tutarlar KDV hariç olarak dikkate alınmalıdır. Bu evraklar en fazla 10 iş günü içinde kontrol edilmelidir.<sup>329</sup> Ön mali kontrole tabi tutulması gereken belgelerin neler olduğu söz konusu yönetmelikte maddeler halinde yer almaktadır.<sup>330</sup> Bunların dışında da üst yöneticinin onayı ile ön mali kontrole tabi karar ve işlemler belirlenebilir. Uygun görüş verilmemesine rağmen harcama yetkililerince gerçekleştirilen işlemlere ilişkin kayıtlar mali hizmetler birimince tutularak aylık dönemler halinde üst yöneticiye bildirilir. Bu kayıtlar ayrıca, denetim esnasında iç ve dış denetim yapanlara sunulmalıdır.<sup>331</sup>

*Ön mali kontrol yetkisi* mali hizmetler birimi (*Strateji Geliştirme Dairesi Başkanlığı Birimi*) yöneticisine aittir. Bu yetki sınırları açıkça belirtilmek şartıyla birim yönetici yardımcısı veya iç kontrol alt birim yöneticisine devredilebilir. Mali hizmetler birimi yöneticisinin harcama yetkilisi olması durumunda ön mali kontrol iç kontrol alt birim yöneticisi tarafından yerine getirilir. Harcama birimlerinde ise ödeme emri belgesi ve ekleri üzerinde yapılacak olan ön mali kontrol görevi, ödeme emri belgesini düzenlemekle vazifeli olan gerçekleştirme görevlisi tarafından yerine getirilmelidir.<sup>332</sup> Ayrıca, mali hizmetler biriminde ön mali kontrol görevini yapanlar, görevler ayrılığı

<sup>328</sup> İç Kontrol ve Ön Mali Kontrol Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 13'üncü maddesi.

<sup>329</sup> 5018 sayılı kanunun 17'nci maddesi.

<sup>330</sup> Kadro dağıtım cetvelleri, seyahat kartı listeleri, seyyar görev tazminatı cetvelleri, geçici işçi pozisyonları, yan ödeme cetvelleri, sözleşmeli personel sayı ve sözleşmeleri, yurt dışı kira katkısı.

<sup>331</sup> İç Kontrol ve Ön Mali Kontrol Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 28'inci maddesi.

<sup>332</sup> İç Kontrol ve Ön Mali Kontrol Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 14'nci maddesi.

ilkesi gereğince mali karar ve işlemlere ilişkin sürecin<sup>333</sup> hiçbir aşamasında kesinlikle rol almamalıdır.<sup>334</sup>

Diğer yandan, yine görevlerin ayrılığı ilkesi doğrultusunda muhasebe yetkilisi görevi ile ön mali kontrol görevi aynı kişide birleşemez. Muhasebe yetkililerinin sorumlulukları yönetmeliğin 24. maddesinde sayılmıştır. Ayrıca kanunun 61. maddesinde ifade edilen vazifelerle de sorumludurlar. Bu meyanda muhasebe yetkilisinin idari ve mali sorumluluğu mevcuttur. Üst yöneticiler ise idari sorumluluğu muhasebe yetkilisi ile paylaşırlar. Muhasebe yetkilileri kanunda belirtilen kontrolleri yapmakla sorumludurlar: İmzaların ve ilgili yönetmelikte belirtilen belgelerin tamam olması, maddi hata olmaması, hak sahibinin kimliğinin doğruluğu, hususlarına yönelik olarak ödeme emri belge ve ekleri üzerinde yapılması gereken bu kontrollerden dolayı mali sorumluluk söz konusudur.

### 3.5. İç Denetim

5018 sayılı kanunun 63. maddesine göre *iç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir. Türkiye İç Denetim Enstitüsü, değer katmayı (add value), güvence ve danışmanlık hizmetleri yoluyla, kurumun amaçlarını gerçekleştirme fırsatlarını arttırmak ve faaliyetleri geliştirme imkânlarını belirleyerek riske maruz kalınmasını azaltmak olarak tanımlar.*<sup>335</sup>

<sup>333</sup> Şartname ve sözleşme tasarılarının hazırlanması, mali karar ve işlemlerin belgelendirilmesi, mal ve hizmetlerin teslim alınması, ihale ve muayene kabul komisyonlarında görev alma gibi hazırlık ve uygulama süreci aşamaları.

<sup>334</sup> İç Kontrol ve Ön Mali Kontrol Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 15'nci maddesi.

<sup>335</sup> [www.tide.org.tr/page.aspx?nm=terimlersozlugu](http://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=terimlersozlugu), Erişim: 14 Haziran 2011

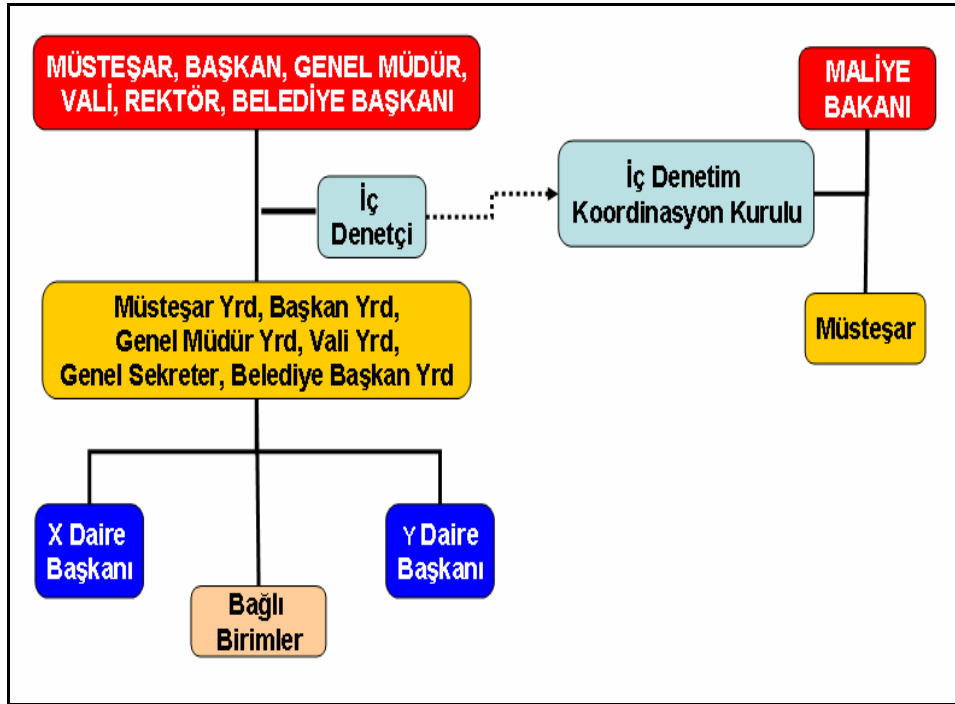
Kamu idarelerinin yurt dışı ve taşra dahil tüm birimlerinin işlem ve faaliyetleri, risk esaslı denetim plan ve programları kapsamında sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla denetim standartlarına uygun olarak iç denetime tabi tutulur.<sup>336</sup> İç denetim ayrıca, iç kontrol sistemini yeterlilik, etkinlik ve işleyiş açısından değerlendirir; yönetime bilgiler sağlar ve önerilerde bulunur. Bununla birlikte iç denetçiler iç kontrol sisteminin yapılandırılması, uygulanması süreçlerine, alınacak tedbirlerin belirlenmesi işlemlerine katılmamalıdır. İç kontrol sisteminin yapılandırılmasından üst yönetici sorumludur; iç denetçiler sadece, iç kontrol ilkelerine ve sistemin oluşturulmasına yönelik olarak üst yöneticiye görüş verebilirler.<sup>337</sup> Aksi takdirde oluşumunda bizzat içinde bulunduğunuz bir yapıyı objektif olarak denetlemeniz çok mümkün olmayabilir.

Bahsi geçen süreçte, kamu idarelerinde her çeşit kademede görev yapanlar, mali yönetim ve kontrol sistemleri ile bütçenin hazırlanması, uygulanması, sonuçlandırılması, muhasebeleştirilmesi, raporlanması işlemlerine ilişkin bilgi ve belgeleri, iç veya dış denetim görevi (*her türlü denetim görevi*) ile görevlendirilmiş olanlara ibraz etmek, görevin sağlıklı ve etkili yapılmasını sağlayacak önlemleri almak ve her türlü yardım ve kolaylığı göstermekle sorumludurlar.<sup>338</sup> İç denetim birimlerinin kamu idarelerinin organizasyon yapısı içerisindeki konumu ve İDKK ile ilişkisi aşağıda şematik olarak gösterilmektedir.

<sup>336</sup> İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 6'ncı maddesi.

<sup>337</sup> İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 11'inci maddesi.

<sup>338</sup> 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanununun 76'ncı maddesi.



**Şekil 3-1:** İç denetimin organizasyon yapısındaki yeri<sup>339</sup>

5018 sayılı kanunun iç denetimle ilgili hükümlerine tabi olan kamu idarelerinde, iç denetçiler doğrudan üst yöneticiye bağlı olarak görev yapmaktadır. İç denetçiler, sertifika eğitimlerinin alınması, iç denetim alanında hazırlanan mevzuata uyum ve iç denetim raporlarının bir örneğinin gönderilmesi bakımından İDKK ile de iletişim halindedirler. Bununla birlikte teşkilat kanunlarında iç denetim birimlerine yer verilmemiş olması, iç denetimin kurum içinde kabul görmesine ve sağlıklı bir denetim faaliyetine engel olmaktadır.

Örneğin 178 sayılı Maliye Bakanlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede, danışma ve denetim birimleri içinde iç denetim birimine yer verilmemiştir. Bu itibarla yasal düzenlemeler yapmak suretiyle teşkilat yasalarında iç denetim birimine yer verilmesi; bunun yanında kamu idarelerinin iç denetçi kadrolarına atama yapılmasının zorunlu hale getirilmesi gibi hususlar, iç denetim sisteminin kamu yönetimi yapısı içinde kurumsallaşması ve kökleşmesini netice verecektir.

<sup>339</sup> 2008 Yılı Kamu İç Denetimi Genel Durum Raporu, İDKK, Ankara, Haziran 2009, s. 24.

### 3.5.1. İç denetimin amacı<sup>340</sup>

İç denetim faaliyeti; kamu idarelerinin faaliyetlerinin, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara, performans programlarına ve mevzuata uygun olarak planlanmasını ve yürütülmesini; kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını; bilgilerin güvenilirliğini, bütünlüğünü ve zamanında elde edilebilirliğini sağlamayı amaçlar. İç denetim faaliyeti sonucunda, kamu idarelerinin varlıklarının güvence altına alınması, iç kontrol sisteminin etkinliği ve risklerin asgariye indirilmesi için kamu idaresinin faaliyetlerini olumsuz etkileyebilecek risklerin tanımlanması, gerekli önlemlerin alınması, sürekli gözden geçirilmesi ve mümkünse sayısallaştırılması konularında yönetime önerilerde bulunulur.

İç denetim, nesnel güvence sağlamanın yanında, özellikle risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerini geliştirmede idarelere yardımcı olmak üzere bağımsız ve tarafsız bir danışmanlık hizmeti sağlar. Danışmanlık hizmeti, idarenin hedeflerini gerçekleştirmeye yönelik faaliyetlerinin ve işlem süreçlerinin sistemli ve düzenli bir biçimde değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik önerilerde bulunulmasıdır. Sadece güven vermek, yani olanın denetlenmesi ve raporlanması yeterli değildir. Bunun yanında proaktif bir yaklaşımla yönetime isabetli karar alma noktasında yol göstermek ve danışmanlık yapmak çok önemlidir.<sup>341</sup> İç denetimin katma değer yaratma fonksiyonu sadece güvence hizmetlerinin sağlanmasıyla gerçekleştirilemez. Bunun yanında danışmanlık hizmetlerinin de icra edilmesi gerekir. Aksi takdirde sadece güvence hizmetlerine odaklanan bir denetim anlayışının katma değer yaratması mümkün olmayacaktır.<sup>342</sup>

Ancak danışmanlık işlevinin ötesinde icrai faaliyetlerin içerisine çekilmek istenen bir iç denetim, kendisinden beklenen tarafsız ve bağımsız denetim yapabilme yeteneğini kaybedecektir. Zira oluşumunda ya da işleyişinde bizzat müdahil olunan yapı

<sup>340</sup> İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 5'inci maddesi.

<sup>341</sup> Ahmet Atay, "İç Denetimin Danışmanlık Fonksiyonu", *Denetim Dergisi*, Sayı: 7, s. 5.

<sup>342</sup> Gürdoğan Yurtusever, "İç Denetimin Danışmanlık Fonksiyonu ve Kamu İdareleri İçin Önemi", *Denetim Dergisi*, Sayı: 7, s. 21.

ve süreçlerin objektif bir biçimde iç denetime tabi tutulması mümkün değildir. Bu itibarla danışmanlık faaliyetinin sınırları çok iyi çizilmeli ve bu sınırlar aşılmaması konusunda azami hassasiyet gösterilmelidir.

Nesnel güvence sağlama, kurum içerisinde etkin bir iç denetim sisteminin var olduğuna; kurumun risk yönetimi, iç kontrol sistemi ve işlem süreçlerinin etkin bir şekilde işlediğine; üretilen bilgilerin doğruluğuna ve tamlığına; varlıklarının korunduğuna; faaliyetlerin etkili, ekonomik, verimli ve mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirildiğine dair, kurum içine ve kurum dışına yeterli güvencenin verilmesidir. Verilen güvence makul bir güvence olmalıdır. Yüzde yüz güvence verilmesi mümkün değildir. Aksi takdirde gerek iç denetimin gerekse de kurumun kendisinin güvenilirliği tartışma konusu olacaktır.

Şunu da ifade etmek gerekir ki; iç denetim ilk olarak özel sektörde ortaya çıkmıştır. Bu itibarla iç denetim geçmişte, sadece işletme içindeki finansal işlemlerin uygunluğunu konu alır iken; günümüzde ise, bunun dışında; finansal olmayan konular, verimliliğin ve etkinliğin ölçülmesi ve benzer konuları da kapsamına dahil etmiştir.<sup>343</sup>

### 3.5.2. İç denetim ve yönetim

Bir Alman atasözüne göre, *itimat kontrole mani değildir*. Kuşkusuz denetim salt güven eksikliğinden kaynaklanarak yapılan bir faaliyet değildir. Yönetimin fonksiyonlarından biridir. Yönetici kadronun özellikle de kamu kurumlarında görev yapan üst yöneticilerin, en güvenilir desteğidir.

Yönetim ise, iç kontrol sistemini kurmak ve işleyişini sağlamakla yükümlü aktördür. Küçük organizasyonlarda her türlü faaliyeti kontrol etmek kolay olmakla beraber; büyük ve karmaşık yapılarda yönetim, kendi kurduğu kontrol sisteminin etkin işlemesi için sistem ve işlev analizlerini yapacak ve bu yolla iç kontrolü güçlendirecek kişileri görevlendirme ihtiyacı duyar. Bunu sağlamak için ise, sistem içinde iç denetime

<sup>343</sup> Niyazi Kurnaz ve Tansel Çetinoğlu, *İç Denetim Güncel Yaklaşımlar*, Umutepe Yayınları, Kocaeli, 2010, s. 31.

yer vermek ihtiyacını duyar.<sup>344</sup>

İç denetim denince akla, bir kurumsal yapının kendi işleyişini, yönetim ve kontrol süreçlerini denetime tabi tutması gelmektedir. Dıştan bir etkinin yönlendirmesiyle değil de, tamamen iç dinamiklerden kaynaklanan bir ihtiyacın karşılanmasına yöneliktir. Dolayısıyla zoraki olarak değil, isteyerek yerine getirilmesi gereken, bu nedenle de hedeflenen sonuçlara ulaşmada başarılı olma ihtimalinin yüksek olduğu bir mekanizmadır.

Bu sistemde ilk belirleyici, iç denetçinin de kendisine bağlı olduğu üst yöneticidir. İç denetimin başarısı büyük ölçüde üst yöneticinin tavrına ve kararlılığına bağlıdır. Zira denetim programının işlerlik kazanabilmesi ve denetim sonuçlarının işlevsel hale gelebilmesi üst yöneticinin iradesiyle kayıtlıdır. Bu itibarla üst yöneticilerin kurumsallaşmaya önem vermesi, liderlik yapması ve örgütü peşinden sürüklemesi gerekir. İnsanlar salt korku duydukları bir otoriteye bütün benlikleriyle hizmet edemezler. İdare-i maslahat anlayışının karanlık girdaplarında kaybolup giderler ve ardı sıralarınca mensubu bulundukları kurumları da sürüklerler. Bunun için lider, yönetimi altında bulunan bireylerin en başta saygısını kazanmalıdır. İnsanlar saygı duydukları bir otoriteye, yeri geldiği zaman bırakın bütün mesailerini vermeyi, kendi varlıklarını bile vermekten çekinmezler; yeter ki lider, yönetimi altında bulunan bireyleri, öngörülen amaçların gerekliliği konusunda ikna edebilsin ve onları tam anlamıyla bu amaç doğrultusunda organize edebilsin.

Kurum personelinin de gayretli, iyi niyetli ve inisiyatif sahibi olması gerekir. Meşhur bir söz de ifade edildiği gibi: *İdare-i maslahatçılar esashı devrim yapamazlar*. İş idare etmek(!) bireysel çıkar peşinde koşmak, günü kurtarmak, amiyane tabirle *şekil yapmak* gibi aldatıcı tavırlar, kurumların gelecek perspektifleri ve iş disiplinleri adına çözüm bulmaları gereken, çok tehlikeli ve zararlı zihniyetlerdir. Bu itibarla kurumsal yapılanmaların temeline personel yapılanmasını koymak ve öncelikle personelin zihin

<sup>344</sup> Ahmet Başpınar, “Kamuda İç Denetim ve Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu”, *Maliye Dergisi*, Sayı: 151, Temmuz-Aralık 2006, s. 25.

dünyasını, iş yapma mantığını değiştirmek ve yenilemek gerekir. Zira en kusursuz sistemler, beceriksiz ve kötü niyetli insanların elinde zararlı ve işe yaramayan araçlara dönüşebilirler. Dolayısıyla iç denetim, en geniş manada ele alınmalı; kurumsallaşmaya bakan yönleri kadar, bireye ve zihniyete bakan yönleri açısından da değerlendirilmelidir.

### 3.5.3. İç denetim birimi

Yönetmeliğin<sup>345</sup> 13. maddesine göre; kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınmak suretiyle, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun uygun görüşü üzerine, doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi kurulması mümkündür. İç denetçi sayısının beşten fazla olması halinde, üst yönetici iç denetçiler arasından birini koordinasyonu sağlamak üzere görevlendirir. Bu görevlendirme Kurula bildirilir. İç denetim birim başkanının gerek özlük hakları gerekse de statüsünün diğer iç denetçilerden bir farkı bulunmamaktadır. Gerekli motivasyonu sağlamak ve iç denetimin kurumsallaşmasını sağlamak adına, birim başkanının statüsünün belirlendiği yasal düzenlemelerin yapılması yerinde olacaktır.

İç denetim birimi İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelik hükümlerini dikkate alarak, kendi yönergesini hazırlar. Yönergede, plan ve program harici olmak üzere iç denetçilere yaptırılacak olan danışmanlık ve benzeri vazifelerin nitelik ve süreleri standartlara uygun olarak açıkça ifade edilir. Yönerge, yıl içinde en az bir defa gözden geçirilir. Yapılacak değişiklikler üst yönetici tarafından onaylanır ve bir örneği Kurula gönderilir. İç denetim birimi faaliyetleri hakkında periyodik olarak üst yöneticiye bilgi verir; Kurul kararlarının icra edilmesinde ortaya çıkan tereddütleri ise Kurulun bilgisine sunar.

Diğer yandan, iç denetim birimine tahsis edilen bütçeyi birim yöneticisi idare eder ve denetimin gerektirdiği yetkin personel de dâhil olmak üzere diğer tüm

<sup>345</sup> İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik.

kaynakları sağlar.<sup>346</sup> Türkiye’deki uygulamaya baktığımızda iç denetim birimlerinin büyük oranda kendi bütçelerinin bulunmadığını görmekteyiz. Genellikle üst yönetime ait bütçe tertipleri iç denetim biriminin ihtiyaçları için kullanılmaktadır. İç denetimin bağımsızlığının güçlenebilmesi için kendilerine tahsis edilmiş müstakil bütçelerinin olması zorunludur. Bu konuda da yasal bir düzenlemenin yapılmasının gerektiği açıktır. Zira hukuki metinlere salt *iç denetçiler görevinde bağımsızdır* diye yazmak hiçbir şey ifade etmez. Önemli olan bu hukuki ifadenin gerçekleştirilebileceği mâli, hukuki ve yapısal zemini hazırlamaktır.

#### 3.5.4. İç denetçinin görevleri

Kamu idarelerinin yıllık iç denetim programı üst yöneticinin önerileri de dikkate alınarak iç denetçiler tarafından hazırlanır ve üst yönetici tarafından onaylanır.<sup>347</sup> İç denetçi, aşağıda belirtilen görevleri yerine getirir:

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

<sup>346</sup> Kamu İç Denetim Birim Yönergesinin 21’inci maddesi.

<sup>347</sup> 5018 sayılı kanunun 64’üncü maddesi.

- h) Kamu idaresince üretilen bilgilerin doğruluğunu denetlemek.<sup>348</sup>
- i) Üst yönetici tarafından gerekli görülen hallerde performans göstergelerini belirlemede yardımcı olmak, belirlenen performans göstergelerinin uygulanabilirliğini değerlendirmek.<sup>349</sup>
- j) Suç teşkil eden durumlara ilişkin tespitlerini üst yöneticiye bildirmek.<sup>350</sup>

Yukarıda görüldüğü üzere, iç denetçinin görevleri, oldukça geniş bir yelpazede ve uzmanlık gerektiren bir alanı kapsamaktadır. Elbette bütün bu görevlerin yerine getirilebilmesi, gerek sayı gerekse de zaman açısından yeterli iç denetim kaynağının bulunması durumunda söz konusu olabilir. Ayrıca iç denetçilerin hizmet içi eğitimler yoluyla sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla kendilerini geliştirmeleri ve yetiştirmeleri, iç denetçilik mesleğinin olmazsa olmaz bir koşuludur. Bu itibarla tıpkı ABD’nde olduğu gibi, merkezi bir denetim biriminde mühendis, istatistikçi gibi uzman kişiler, denetim fonksiyonunda ihtiyaç duyulan yerlerde istihdam edilmelidir. Ayrıca bu bağlamda en önemli ihtiyaç bilgisayar destekli denetim olduğundan, bilgisayar mühendislerinin denetim faaliyeti içinde yer alması büyük önem arz etmektedir.<sup>351</sup>

İç denetçi bu görevlerini, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen ve uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun şekilde yerine getirir. Görevinde bağımsız olup, asli görevi dışında ve rızası haricinde hiçbir görev verilemez ve yaptırılamaz. Raporlarını doğrudan üst yöneticiye sunar. Bu raporlar üst yönetici tarafından değerlendirmek suretiyle gereği için ilgili birimler ile malî hizmetler birimine (*Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı*) verilir. İç denetim raporları ile bunlar üzerine yapılan işlemler, üst yönetici tarafından en geç iki ay içinde İç Denetim Koordinasyon Kuruluna gönderilir.

### 3.5.5. Nitelikleri ve atanması

İç denetçi olarak atanacakların, 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 48.

<sup>348</sup> İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 15’nci maddesi.

<sup>349</sup> İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 15’nci maddesi.

<sup>350</sup> İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 15’nci maddesi.

<sup>351</sup> Yavuz Değirmencioğlu, “Etkili, Ekonomik ve Verimli Tek Bir Denetim Birimi”, *Denetim Dergisi*, Sayı: 6, s. 40.

maddesinde belirtilenler ile 5018 sayılı kanunun 65. maddesinde<sup>352</sup> ifade edilen şartları taşıması gerekir. Kamu idarelerine iç denetçi olarak atanacaklar, İç Denetim Koordinasyon Kurulu koordinatörlüğünde, Maliye Bakanlığınca iç denetim eğitime tâbi tutulur. Eğitim programı, iç denetçi adaylarına denetim, bütçe, malî kontrol, kamu ihale mevzuatı, muhasebe, personel mevzuatı, Avrupa Birliği mevzuatı ve mesleki diğer konularda yeterli bilgi verilecek şekilde hazırlanır. Bu eğitimi başarıyla tamamlayanlara sertifika verilir. İç denetçi adayları için uygulanacak eğitim programının süresi, konuları ve eğitim sonucunda yapılacak işlemler ile diğer hususlar İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından hazırlanarak Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir.

İç denetçiler, bakanlıklar ve bağlı idarelerde, üst yöneticilerin teklifi üzerine Bakan, diğer idarelerde üst yöneticiler tarafından sertifikalı adaylar arasından atanır ve aynı usûlle görevden alınır. İç denetçilerin kamu idareleri itibarıyla sayıları, çalışma usul ve esasları ile diğer hususlar İç Denetim Koordinasyon Kurulunca hazırlanarak, Maliye Bakanlığının teklifi üzerine Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle belirlenir.

İç denetçilerin yetki ve sorumlulukları yönetmeliğin 16. maddesinde sayılmıştır. Buna göre denetim faaliyetinin gerçekleştirilmesine yönelik her türlü, bilgi, belge ve diğer dokümanlar iç denetçinin talebi üzerine kendisine verilmeli ve her türlü kolaylık sağlanmalıdır. Aynı yönetmeliğin 17. maddesinde iç denetçilerin sorumluluklarının neler olduğu maddeler halinde belirlenmiştir.<sup>353</sup> Buna göre; iç denetçi, görevlerini yerine getirirken belirlenen hususlara riayet etmek zorundadır.

<sup>352</sup> a) İlgili kamu idaresinin özelliği de dikkate alınarak İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen alanlarda en az dört yıllık yükseköğrenim görmüş olmak.

b) Kamu idarelerinde denetim elemanı olarak en az beş yıl veya İç Denetim Koordinasyon Kurulunca belirlenen alanlarda en az sekiz yıl çalışmış olmak.

c) Mesleğin gerektirdiği bilgi, ehliyet ve temsil yeteneğine sahip olmak.

d) İç Denetim Koordinasyon Kurulunca gerekli görülen diğer şartları taşımak.

<sup>353</sup> a) Mevzuata, belirlenen denetim standartlarına ve etik kurallara uygun hareket etmek.

b) Mesleki bilgi ve becerilerini sürekli olarak geliştirmek.

c) İç denetim faaliyetlerinde yetki ve ehliyetini aşan durumlarda iç denetim birimini haberdar etmek.

ç) Verilen görevin tarafsız ve bağımsız olarak yapılmasına engel olan durumların bulunması halinde, durumu iç denetim birimine bildirmek.

d) Denetim raporlarında kanıtlara dayanmak ve değerlendirmelerinde objektif olmak.

e) Denetim esnasında elde ettiği bilgilerin gizliliğini korumak

Ayrıca, iç denetçi kamu idaresinin hedeflerini, faaliyetlerini ve varlıklarını etkileyebilecek önemli riskleri analiz etmeli; yolsuzluk yapıldığına ilişkin tespitlerini ve elde ettiği delilleri ivedi bir şekilde üst yöneticiye intikal ettirmelidir.<sup>354</sup>

### 3.5.6. İç denetçinin bağımsızlığı

1110.G1 numaralı kamu iç denetim standardına göre iç denetim faaliyeti, denetim konu ve kapsamının belirlenmesi, yürütülmesi ve sonuçların raporlanması hususunda her türlü müdahaleden uzak olmalıdır.<sup>355</sup> Bu standarda göre önemli olan iç denetçinin idari yönden bağımsız olması değil, fonksiyonel olarak görev yönünden bağımsız olmasıdır. Yani denetim sürecinin her türlü etkiden ve müdahaleden uzak olarak tam bir bağımsızlık içinde yerine getirilmesidir. Bununla birlikte görev yönünden bağımsızlığın sağlanabilmesi için idari yönden ayrıcalıklı imkânlarla sahip olunması gerektiği de gözden kaçırılmamalıdır. Denetim faaliyetinin özellikli bir niteliğinin olması iç denetçinin idari statüsünün de ayrıcalıklı olmasını gerektirmektedir. Dolayısıyla iç denetçinin kurum içindeki statüsüne yönelik yasal düzenlemelerin yapılması zorunludur. Özellikle Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde kamu yönetiminin yapısı ve yönetim anlayışı dikkate alındığında denetim biriminin idari organizasyondaki yeri daha bağımsız ve ayrıcalıklı olmalıdır.

Yukarıda yer alan standarda göre *üç tür bağımsızlık* söz konusudur. *Programlama bağımsızlığı, inceleme bağımsızlığı ve raporlama bağımsızlığı*. 5018 sayılı kanunun 64. maddesine göre denetim programı üst yönetici tarafından onaylanır. Bu onay işlemi bağımsızlık açısından değerlendirilmesi gereken bir konudur. Burada yer alan onay, programın tamamlanması için bir şart olarak değil, tamamlanmış bir işlemin yürürlüğe girmesini sağlayan bir aşama olarak ele almak daha doğru olacaktır.<sup>356</sup> Olması gereken bu olmakla birlikte, uygulamada bunun böyle olmadığını görmekteyiz. Özellikle bazı kurumlarda iç denetim programı üst yönetici tarafından

<sup>354</sup> İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 38 ve 52'nci maddeleri.

<sup>355</sup> 16.08.2011 tarih ve 28027 sayılı R.G.'de yayınlanan Kamu İç Denetim Standartları, T.C Maliye Bakanlığı, İDKK, No: 2, s. 8.

<sup>356</sup> Hasan Erken, "Denetimde Bağımsızlık Kavramı", *DENETİŞİM Dergisi*, Sayı: 1, s. 20.

onaylanmadığı için yürürlüğe konulamamaktadır. Dolayısıyla onay işlemi, programın yürürlüğe girmesi açısından bir şart olsa bile, bu durum denetimin bağımsızlığı konusuyla doğrudan ilgilidir. Bu çerçevede, inceleme bağımsızlığının sağlanabilmesi için üst yöneticilere büyük görevler düşmektedir. Üst yönetici, iç denetçilerin görevlerini bağımsız bir şekilde yerine getirebilmeleri için uygun ortamı sağlamalı; bağımsızlıklarının tehlikeye girdiği veya ihlal edildiği durumlarda gerekli tedbirleri ivedilikle almalıdır.<sup>357</sup>

İç denetim faaliyetinin diğer faaliyetlerden farklı bir niteliğe haiz olduğu açıktır. Zira, iç denetim faaliyeti idarenin günlük işleyişinden bağımsız bir özellik arz eder. Bu nedenle, iç denetçilere ilgili mevzuatta yer alan iç denetim faaliyetleri haricinde başka bir görev verilemez. İç denetim faaliyetinin kapsamına, uygulanmasına ve iç denetçilerin oluşturduğu görüşlere müdahale edilemez. Bununla birlikte, iç denetçilerin görevlerini kanun, yönetmelik, yönerge kapsamında tam bir bağımsızlık içinde yerine getirmelerinden iç denetim birimi yöneticisi ve üst yönetici sorumludur. Ayrıca, iç denetimin bağımsız bir şekilde icra edilip edilmediğini İç Denetim Koordinasyon Kurulu kalite güvence ve geliştirme programı dahilinde periyodik olarak kontrol etmelidir.<sup>358</sup>

Mevcut yapıya göre ise, iç denetim faaliyetinin icrasıyla görevli iç denetçilerin, görev yaptıkları kurumun üst yöneticisine idari yönden bağımlı olmaları, (atama, sicil v.s) iç denetimin bağımsızlığının tam olarak gerçekleştirilebilmesi önündeki engellerden biridir. Bu itibarla iç denetçilerin idari yönden bağlı oldukları yer, ülkenin kamu yönetimi mantalitesi ve örgütlenmesi ile kurumsal ve toplumsal kültürü dikkate alındığında, bazı Avrupa ülkelerinde olduğu gibi merkezi bir kurul olabilir.<sup>359</sup> Zira kurumsal kültürün ve yapının henüz olgunlaşmadığı, patrimonyal zihniyete sahip, kayırmacı ve çağın getirdiği yenilikleri ve etik standartları içselleştirememiş bürokrat ve

<sup>357</sup> İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 12'nci maddesi.

<sup>358</sup> Kamu İç Denetim Birim Yönergesinin 8'inci maddesi. T.C Maliye Bakanlığı, İç Denetim Koordinasyon Kurulu, No: 3.

<sup>359</sup> Macaristanda, Hükümet Kontrol Ofisi ya da Malta İç Denetim Kurulu gibi merkezi bir iç denetim birimi, iç denetim faaliyetlerini yürütmekte ve denetlenecek idarelerde görev yapmak üzere doğrudan iç denetçi görevlendirmektedir.

memur tipinin var olduğu bir yapıda, kurumun üst yöneticisine idari yönden bağı bir denetim mekanizmasının görev yönünden bağımsız olabilmesi fiili olarak çok zordur.

Örneğin, üçlü kararnameyle atanmış olmanın güvencesiyle denetim yapan bakanlık teftiş kurullarında görevli denetim elemanları olan müfettişlerin yerine, bağı olduğu kurumun üst yöneticisi tarafından atanan ve bütün özlük hakları üst yöneticiye bağı olan iç denetçilerin yapacağı denetimin yolsuzluk ve usulsüzlükleri engellemekte ne kadar başarılı olabileceğı tartışılmaya muhtaç bir konudur. ABD’de 2008 yılında ortaya çıkan skandallar<sup>360</sup>, denetim sisteminde dikkatlerin *yönetim sorumluluğı* olarak adlandırılan ve yöneticilere organik olarak bağı fakat fonksiyonel olarak bağımsız görev yaptığı ifade edilen iç denetim sisteminin sorgulanmasına yol açtığını da, tüm bu tartışmalar ve belirsizlikler çerçevesinde dikkate almak gerekir.<sup>361</sup>

### 3.5.7. İç denetçinin tarafsızlığı

İç denetçiler görevlerini yerine getirirken tarafsızlık ilkesine uygun olarak hareket etmeli ve bir takım ilkelere uygun davranmalıdırlar. Örneğin; elde ettikleri tüm bilgi ve belgeleri, tarafsız, yetkin ve tecrübeli her denetçinin aynı neticelere ulaşmasını sağlayacak şekilde yani nesnel olarak değerlendirmeli; görüşlerini, kaliteden taviz vermeden ve başkalarının düşünce ve telkinleri karşısında baskı altında kalmadan özgür irade ve düşünceleriyle oluşturmalıdırlar. Bağımsızlık ve tarafsızlık ilkelerinin tehdit altında kalması durumunda ise, bu durumu iç denetim birim yöneticisine yazılı olarak bildirmelidirler.

Diğer yandan, iç denetçiliğe ilk defa atananlar ile idari görev yapmaktayken tekrar iç denetçiliğe dönüş yapanlar, idari görevleri esnasında sorumlu oldukları işlerle ilgili olarak bir yıl geçmeden iç denetim yapamazlar. Bununla birlikte, danışmanlık sağlanan ve diğer benzeri faaliyetlere ilişkin alanlarda da bir yıl geçmeden denetim

<sup>360</sup> 2008 yılında ABD’de ortaya çıkan, AIG, Bear Stearns, Lehman Brothers, Bernard Madoff, Freddie Mac ve Fannie Mea denetim skandalları.

<sup>361</sup> Kamil Karatepe, a.g.k, s. 200-201.

yapılamaz.<sup>362</sup> Ancak, daha önce sorumlusu olunan idari faaliyetlere ilişkin olarak danışmanlık hizmeti vermek mümkündür.<sup>363</sup> Eğer, denetim görevlendirmelerinde aynı alanda veya konuda uzun süreli denetim yapılmasının tarafsızlığı zedeleme ihtimali öngörülürse, bu durumu ortadan kaldırmak adına denetçiler ve denetim görevleri arasında zaman zaman rotasyon yapılmalıdır.<sup>364</sup>

### 3.5.8. İç denetim standartları ve etik kurallar

1947 yılında yayımlanan *İç Denetimin Sorumlulukları Bildirgesi* süreç içerisinde iç denetim standartlarına dönüşmüş; ardından 1978 yılında *Genel Kabul Görmüş İç Denetim Standartları* adı altında yayımlanmıştır. Bu standartlar 01.01.2009 tarihi itibarıyla en son şeklini almış ve birçok yasal düzenlemede atıf yapılan temel bir düzenleme niteliğine kavuşmuştur.<sup>365</sup>

Denetimin bir doğruluk, uygunluk ve akılcılık sorgulaması olduğu dikkate alınırsa, bu faaliyetin kendisinin de kalite ve güvenilirlik açısından sorgulanması gerektiğini kabul etmemiz gerekir. Kalite ve güvenilirliğin teminatı ise, denetimin önceden belirlenmiş ölçütlere uygun olarak yapılmasına bağlıdır. Bu itibarla denetim standartları, denetim faaliyetinin sağlıklı ve güvenilir sonuçlar doğurmasının ana unsurudur.<sup>366</sup>

İç denetim standartları başka standart ve kurallarla da yakından ilişkilidir. Zira, iç denetim faaliyeti tek başına icra edilen bir süreç olmayıp, iç kontrol ve dış denetim süreçleriyle de yakından ilgilidir. İç denetim ile ilgili standart ve uygulama önerileri Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA); iç kontrole ilişkin standart ve yaklaşımlar COSO (Committee of Sponsoring Organizations) ve dış denetime ilişkin standart ve uygulama önerileri de Uluslar arası Sayıştaylar Birliği olarak isimlendirilen INTOSAI

<sup>362</sup> Kamu İç Denetim Birim Yönergesi – md: 9, T.C Maliye Bakanlığı İç Denetim Koordinasyon Kurulu, No: 3.

<sup>363</sup> Bkz. Kamu İç Denetim Standartları ve Meslek Ahlak Kuralları, T.C Maliye Bakanlığı İDKK, No: 3.

<sup>364</sup> Kamu İç Denetim Standartları ve Meslek Ahlak Kuralları, T.C Maliye Bakanlığı İDKK, No:3, s. 4.

<sup>365</sup> Yasin Sezer ve Tamer Kavakoğlu, “Denetimin Denetişime Evrilmesi”, *Denetişim Dergisi*, Sayı: 6, s. 43.

<sup>366</sup> *Denetim İlke ve Esasları*, Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul, 2004, s. 15.

tarafından geliştirilmekte ve yenilenmektedir.<sup>367</sup>

İDKK, ilk olarak 20.11.2006 tarih ve 12 sayılı Kararı ile 5018 sayılı kanunun 67. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca Kamu İç Denetim Standartlarını ve 67. maddesinin (k) bendine göre ise Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kurallarını belirlemiş bulunmaktadır. Güncellenmiş Kamu İç Denetim Standartları ise; 16.08.2011 tarih ve 28027 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır. Kanunun 67. maddesi ve İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 9. maddesi uyarınca, iç denetçilerin bu standart ve kurallara uymaları zorunludur. Belirlenen standart ve ahlak kurallarında açıklık bulunmayan durumlarda Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün (IIA) bu alandaki düzenlemeleri geçerli olacaktır.

Standartlar; iç denetimin planlanması, uygulanması ve raporlanması ile iç denetçilerin yetkin, dürüst, tarafsız ve bağımsız bir şekilde görev yapabilmelerine ilişkin konuları ve ilkeleri düzenler. Uygulamaya ilişkin temel ilkeleri tanımlamak, uygulama çerçevesi oluşturmak, kalite değerlendirme kriterlerini belirlemek, kurumsal işlem ve süreçlerin gelişimine destek olmak ve iç denetimin katma değer sağlamasına zemin hazırlamak, bu standartların başlıca amaçlarındandır. İki çeşit standart bulunmaktadır: Nitelik ve Çalışma Standartları. Nitelik standartları iç denetim birimi ve denetçilerin olması gereken özelliklerini ortaya koyarken; çalışma standartları ise, iç denetim faaliyetinin aşamaları ve sonuçlarının izlenmesiyle ilgilidir.<sup>368</sup>

Meslek ahlak kuralları ise, kamu iç denetim sürecinde mesleki ahlak, kültür ve geleneğin geliştirilmesi maksadıyla IIA<sup>369</sup> Meslek Ahlak Kuralları temel alınarak ve diğer uluslararası mesleki kuruluşların düzenlemelerinden faydalanılarak meydana getirilmiştir. Bu kurallar, meslek ve uygulama ile ilgili olarak iç denetçilerden beklenen davranış tarzlarını belirleyen Davranış Kuralları’ndan meydana gelir. Bununla birlikte, olumsuz bir davranışın meslek ahlak kurallarında açıkça yasaklanmamış olması, o

<sup>367</sup> Ahmet Başpınar, “Kamuda İç Denetim ve Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu”, *Maliye Dergisi*, Sayı: 151, Temmuz-Aralık 2006, s. 24.

<sup>368</sup> Bkz: *Kamu İç Denetim Standartları ve Meslek Ahlak Kuralları*, T.C Maliye Bakanlığı İDKK, No: 3.

<sup>369</sup> Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü.

davranışın kabul edilebilir veya doğru olarak değerlendirilmesi sonucunu doğurmaz.<sup>370</sup>

### *Sertifikasyon ve derecelendirme*

Yönetmeliğin<sup>371</sup> 22. maddesine göre kamu iç denetçi sertifikası kıdem sırası ve kadro şartları yanında iç denetçinin yetkinliği, bilgi düzeyi ve temsil yeteneği dikkate alınarak iç denetim biriminin teklifi ve üst yöneticinin onayı ile derecelendirilir. Özlük haklarının tespit edilmesinde ve kariyerlerinin planlanmasında kamu iç denetçi sertifika dereceleri dikkate alınır. Aynı yönetmeliğin 23. maddesine göre ise iç denetçinin hangi denetim alan ve süreçlerinde görevlendirileceği, sahip olunan sertifika derecesi, mesleki tecrübe ve kıdem esas alınarak birim yönergesinde tespit edilecektir. Sertifika ve derecelendirme usulüne ilişkin hususlar, yönetmeliğin 28 ile 30. maddeleri arasında ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.<sup>372</sup>

### *Mesleki yetkinlik ve eğitim*

İç denetçiler mesleki açıdan yeterli olmalı ve kendilerini bu açıdan geliştirmelidirler. Yaptığı işin gerekli kıldığı bilgi ve yeteneğe sahip olmakla beraber, denetim konusuna ilişkin olarak doğru veri ve kanıt toplama ve bunları analiz ederek rapora bağlama yeterliliğine de sahip olmalıdırlar. Diğer yandan bilgi sistemleri teknolojileri konusunda da yeteri kadar bilgi sahibi olmak durumundadırlar. Tüm bunların sağlanmasına zemin hazırlama görevi ise üst yöneticiye aittir.<sup>373</sup>

Mesleki yeterliliğin sağlanabilmesi konusunda hizmet içi eğitimler önemli bir

<sup>370</sup> Bkz: *Kamu İç Denetim Standartları ve Meslek Ahlak Kuralları*, T.C Maliye Bakanlığı İDKK, No: 3.

<sup>371</sup> İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik.

<sup>372</sup> Buna göre yazılı sınavda başarılı olanlara, aldıkları puanları gösteren ve üç yılda bir (A-1) düzeyinden (A-4) düzeyine kadar derecelendirilen (A) dereceli iç denetçi sertifikası verilir. Sertifikaya ilişkin ilk derecelendirme, iç denetim mesleğinde beş yıl geçtikten sonra yapılır. Bununla birlikte, iç denetçiler uluslararası iç denetim sertifika sınavlarına girmeleri hususunda desteklenir. “Kamu iç denetçi sertifikası, üç yıllık dönemde altmış puan toplanmasıyla bir üst derece sertifika ile değiştirilir. Üç yıllık dönemde yeterli puan alınmaması durumunda takip eden yıllarda geçmiş son üç yılın toplam puanı dikkate alınır. Uluslararası geçerliliği olan CIA (Certified Internal Auditor), CISA (Certified Information System Auditor), CCSA (Certified Control Self Assessment) ve CGAP (Certified Government Auditing Professional) sertifikalarından birini alan iç denetçiye bir defaya mahsus olmak üzere bir üst derece sertifika verilir.”

<sup>373</sup> İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 31’inci maddesi.

yer teşkil etmektedir. Bu doğrultuda iç denetçilere, her üç yılda asgari yüz saat meslek içi eğitim verilmelidir. Bununla birlikte, iç denetim birimleri, gerektiğinde mesleki kuruluşlar, üniversiteler ve bilimsel alanda faaliyet gösteren diğer kurum ve kuruluşlarla işbirliği halinde, yılda en az bir defa olmak üzere kurs, seminer ve benzeri etkinliklerde bulunmalıdırlar.<sup>374</sup> Öyle anlaşıyor ki; iç denetim anlayışı kendini sürekli geliştirmeyi ve mesleki yetkinliği kişilerin kendi isteklerine bırakmamış, bunu yasal bir zorunluluk haline getirmiştir.

### 3.5.9. İç denetim türleri

Kamu idarelerince yapılacak iç denetim aşağıda belirtilen denetim uygulamalarını kapsar:<sup>375</sup>

- a) **Uygunluk denetimi:** Kamu idarelerinin faaliyet ve işlemlerinin ilgili kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuata uygunluğunun incelenmesidir. Salt hukuka uygunluk denetimini içeren geleneksel denetim anlayışının yolsuzlukları ve hataları engelleyemediği; bilakis bu sistemin hatalar ve sorunlar ürettiği, ABD’de 1940’lı yıllardan beridir yapılan bilimsel araştırmalarda ortaya konmuştur. Yine aynı çalışmalarda, sistem denetimi, risk denetimi, performans denetimi ve bilgi teknolojisi gibi denetim tekniklerine sahip iç denetim kavramının öne çıkmaya başladığı hususu ifade edilmiştir.<sup>376</sup>
- b) **Performans denetimi:** Yönetimin bütün kademelerinde gerçekleştirilen faaliyet ve işlemlerin planlanması, uygulanması ve kontrolü aşamalarındaki etkililiğin, ekonomikliğin ve verimliliğin değerlendirilmesidir.
- c) **Mali denetim:** Gelir, gider, varlık ve yükümlülüklere ilişkin hesap ve işlemlerin doğruluğunun; mali sistem ve tabloların güvenilirliğinin değerlendirilmesidir.
- ç) **Bilgi teknolojisi denetimi:** Denetlenen birimin elektronik bilgi

<sup>374</sup> İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 33’üncü maddesi.

<sup>375</sup> İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 8’inci maddesi.

<sup>376</sup> Yasin Sezer ve Tamer Kavakoğlu, *a.g.k.*, s. 43.

sistemlerinin sürekliliğinin ve güvenilirliğinin değerlendirilmesidir.

- d) Sistem denetimi:** Denetlenen birimin faaliyetlerinin ve iç kontrol sisteminin; organizasyon yapısına katkı sağlayıcı bir yaklaşımla analiz edilmesi, eksikliklerinin tespit edilmesi, kalite ve uygunluğunun araştırılması, kaynakların ve uygulanan yöntemlerin yeterliliğinin ölçülmesi suretiyle değerlendirilmesidir.

İç denetim, yukarıda belirtilen denetim uygulamalarından bir veya birkaçını kapsayacak şekilde risk odaklı olarak yapılır. Ayrıca, bir faaliyet veya konu tüm birimlerde denetim kapsamına alınabilir.

#### 3.5.10. İç denetim uygulaması

İç denetim, iç denetim plan ve programı esas alınarak ve risk odaklı olarak yerine getirilir. Sürece ilişkin ayrıntılar İDKK tarafından çıkarılan üçüncül düzey mevzuatta yer almaktadır.

##### *Denetimin risk odaklı olarak yapılması*

Risk, idarelerin kuruluş amaçları ile stratejik hedeflerine ulaşmasına ve görevlerin yerine getirilmesine engel teşkil edebilecek ya da beklenmedik zararların oluşmasına sebep olabilecek durum veya olay olarak tanımlanabilir. İdareler karşılaştıkları riskleri ya üstlenirler ya bu risklerden kaçınırlar veya transfer ederler ya da kontrol ederler. Risklerin ve belirsizliklerin yol açabileceği negatif etkilerin azaltılmasında en etkili çözüm ise, iç kontrol süreçlerinin etkin hale getirilmesidir.<sup>377</sup>

Diğer yandan, iç denetim faaliyetinin risk odaklı yürütülmesi esastır. Bunun için, denetim faaliyetine esas olacak denetim plan ve programları, kamu idarelerinin karşılaşmaları muhtemel olan risklerin tespit edilmesi, ölçülmesi ve analizi yoluyla hazırlanırlar. Denetlenecek alanlar programa dahil edilirken en riskli olanlarından

<sup>377</sup> Bkz. *Kamu İç Denetiminde Risk Değerlendirme Rehberi*, T.C Maliye Bakanlığı, İDKK, Yayın No: 5.

başlanır ve denetim kaynakları da göz önünde bulundurulur. Risk değerlendirmesi yapılırken idare için en yüksek risk içeren alanlar tespit edilir. Üst yöneticinin de görüşleri alınarak, en yüksek risk içeren bu alanlar denetim programına dahil edilir; üst yönetici de bu programı onaylar.<sup>378</sup>

Bununla birlikte, program dışı özel iç denetim yapılması da mümkündür. Bu denetimler risk odaklı olarak hazırlanan denetim rehberlerine uygun olarak yapılır. Söz konusu rehberler Kurul tarafından geliştirilir ve güncellenir. Bu yapılırken risk değerlendirme yöntemleri ile risk değerlendirmesine ilişkin usul ve esaslar, uluslararası uygulamalar da dikkate alınarak belirlenir.

Risk analizinin nasıl yapılması gerektiğine ilişkin temel esaslar ise, yönetmeliğin 37. maddesinde ifade edilmiştir. Buna göre idarelerin tüm faaliyetleri risk analizine tabi tutulur ve tespit edilen riskler etki ve olasılıklarına göre verilen risk derecelerine göre sıralanır. İç denetim planı ve programı bu risk analizine dayalı olarak hazırlanır. Yeni birim ve faaliyetler, yeniden yapılandırma projeleri, organizasyon ve insan kaynaklarındaki önemli değişiklikler yüksek risk içerdiğinden, denetim programına öncelikli olarak alınır.

#### *İç denetim rehberleri*

İç Denetim Koordinasyon Kurulunun en önemli görevlerinden birisi de, iç denetim faaliyetlerinde esas alınmak üzere denetim rehberleri hazırlamak; bunları geliştirmek ve güncellemektir. İç denetim birimleri de Kurulca hazırlanan rehberleri esas alarak kendi denetim rehberlerini hazırlar ve bir örneğini Kurula gönderirler. Denetim rehberleri adı üzerinde yol göstericidirler; bununla birlikte, iç denetçilerin yeteneklerini sınırlamaz ve denetim uygulamalarının geliştirilmesine mani olmaz. Denetim rehberleri iç denetim birimince yılda bir defa gözden geçirilir; oluşturulan görüş Kurula bildirilir.<sup>379</sup>

<sup>378</sup> İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 36'ncı maddesi.

<sup>379</sup> İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 10'uncu maddesi.

### *İç denetim plan ve programı*

İç denetimin risk odaklı olarak yapılması esastır. Kurumların karşılaşılabilecekleri risklerin sistemli ve sürekli bir şekilde ölçülmesi ve analiz edilmesi yoluyla yüksek risk içeren alanların belirlenmesi zorunludur. Ardından bu risk değerlendirmesi esas alınarak iç denetim plan ve programı hazırlanır ve iç denetim bu plan ve programa uygun olarak yürütülür.<sup>380</sup>

İç denetim planı, iç denetim faaliyetinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini mümkün kılacak şekilde, denetimin alan ve konularını, kapsamın büyüklüğünü, işgücü ve diğer kaynaklarını kapsar; üç yıllık bir dönem için Kurulca hazırlanan iç denetim stratejik planı ve birim yöneticilerinin görüşleri dikkate alınarak hazırlanır. Risk değerlendirmesi sonuçlarına göre her yıl gözden geçirilir, gerektiğinde ise değiştirilir.<sup>381</sup>

İç denetim programı ise en riskli alan ve konulara öncelik verilmek ve denetim maliyeti de dikkate alınmak suretiyle, yöneticiler ve gerektiğinde çalışanlarla görüşülerek iç denetim planıyla uyumlu olarak hazırlanır. Bir yıllık dönemi geçmemek üzere hazırlanacak iç denetim programlarında; denetlenecek alanlar ve konular, iç denetçilerin isimleri belirtilerek, zaman çizelgesine bağlanır; üst yönetici tarafından onaylanır.<sup>382</sup>

Diğer yandan, iç denetçi öncelikle, denetleyeceği birimin yöneticisi ve ilgili personel ile denetimin amacı, kapsamı, denetimde kullanılacak yöntemler, tahmini denetim süresi, denetime yardımcı olacak personel, denetim sırasında çalışanlardan beklentiler, idarenin denetimden beklentileri, denetim sonuçlarının raporlanması konularında görüşmeler yapar. Ardından bu görüşmelerin sonuçlarını da dikkate alarak bireysel çalışma planını hazırlar ve denetime başlar. Denetim bu çalışma planına göre

<sup>380</sup> Bkz. Kamu İç Denetim Planı ve Programı Hazırlama Rehberi, T.C Maliye Bakanlığı, İDKK, No: 5.

<sup>381</sup> İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 39'uncu maddesi.

<sup>382</sup> İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 40'ıncı maddesi.

yürütülür.<sup>383</sup>

### ***Denetim süreci***

Denetim süreci görevlendirmeyeyle birlikte başlar. Görevlendirmeyi takiben hazırlık aşamasına geçilir. Bu aşamada inceleme konusuyla ilgili gerekli inceleme ve araştırmalar yapılır; denetimin amaç ve kapsamı belirlenir; toplantı, mülakat, anket, gözlem gibi yöntemler kullanılarak süreç değerlendirilir; mevcut risk ve kontroller belirlenerek analiz edilir. Daha sonra ilgili birim yöneticisi ve ihtiyaç duyulan personel ile birlikte açılış toplantısı yapılır. Bu toplantıda denetimin amacı, kullanılacak yöntemler, tahmini denetim süresi, personelden beklentiler, idarenin beklentileri, denetim sonuçlarının raporlanması konuları görüşülür. Eğer talep edilirse danışmanlık faaliyetinin içeriği de değerlendirilir.

Denetim evrelerini ve takip edilecek metodları gösteren bireysel çalışma planının hazırlanmasıyla ön çalışma neticelendirilir. Hazırlanan bu çalışma planında, denetimin amaç ve hedefleri, kapsamı, bilgilerin elde edilmesi, analizi ve değerlendirilmesine ilişkin teknikler, tahmini denetim süresi yer alır. Bireysel çalışma planı hazırlandıktan sonra denetimin icrasına başlanır ve denetim bu çalışma planına göre yapılır.<sup>384</sup>

Yönergenin 21. maddesine göre gerçekleştirilen testlerin bütünü izlenecek yöntem, yapılan gözlem, incelenen belge, görüşme ve diğer adımlar da ifade edilmek üzere *Çalışma Kağıtları* ile belgelendirilmelidir. Denetim faaliyeti yürütülürken denetim rehberlerinden de yararlanılmalı; riskli alanlara öncelik verilmelidir. 22. maddeye göre ise denetim faaliyeti sonucunda oluşturulan rapor taslağı denetlenen birim sorumlularının katılımı ile gerçekleştirilen kapanış toplantısında ele alınır; aykırı görüşler var ise toplantı tutanağına bağlanır.

<sup>383</sup> İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 41'inci maddesi.

<sup>384</sup> *Kamu İç Denetim Birim Yönergesi* - md: 17, 18, 19 ve 20, T.C Maliye Bakanlığı, İç Denetim Koordinasyon Kurulu, No: 3.

Raporlama sürecine ilişkin konular yönetmeliğin 43 ve 44. maddelerinde temel esaslar olarak belirlenmiştir. Denetim faaliyetinin sonuçları, düzenlenecek raporla kayıt altına alınır. İç denetçi ulaştığı görüşü, herhangi bir görüşe ulaşamamışsa bunun nedenlerini raporunda açıkça belirtir. İç denetim raporları, kısa, açık, kolay anlaşılır ve tekrara yer vermeyecek bir tarzda yazılır. Raporlar, Kurulun belirlediği raporlama standartlarına uygun, yeterli kanıtlara dayalı ve tutarlı olarak düzenlenir. Rapor türlerine ve raporlama standartlarına ilişkin diğer hususlar, Kurulun düzenlemelerine uygun olarak iç denetim birimlerinin yönergelerinde düzenlenir.

Yönetmeliğin 45. maddesine göre; “İç denetim raporları ile bunlar üzerine yapılan işlemler, raporun üst yöneticiye sunulduğu tarihten itibaren iki ay içinde Kurula gönderilir.” Bunun öncesinde idari birimler rapor üzerine yaptıkları işlemleri ve yapmadıkları işlemleri niçin yapmadıklarını iç denetim birimine bildirmelidirler.

Kamu İç Denetim Birim Yönergesinin 23. maddesine göre; iç denetçi ile idare arasındaki görüş ayrılıkları üst yönetici tarafından çözümlenmelidir. Eğer görüş ayrılığı üst yönetici ile iç denetçi arasında ise anlaşmazlığın giderilmesine İDKK yardımcı olmalıdır. Ancak bu yardımın içeriği ve kapsamı maddede yer almamaktadır. Ayrıca böyle bir konunun yönerge gibi üçüncül düzey mevzuatta değil kanun gibi birincil düzey düzenlemelerde yer alması konunun önemi göz önüne alındığında olması gereken gibi gözükmektedir. Böyle olduğu takdirde iç denetçi ulaştığı denetim görüşünü daha güvenle ve cesaretle savunabilecektir.

### ***İç denetimin izlenmesi ile kalite ve güvence geliştirme programı***

İç denetimin izlenmesine ilişkin hususlara yönetmeliğin 47, 48 ve 49. maddelerinde ana hatları itibarıyla değinilmiştir: Buna göre, sonuçların takibi için denetim raporlarının uygulanmasını izlemek üzere bir takip sistemi oluşturulmalıdır. Böylece, denetim sonuçlarının hayata geçirilmesi için gerekli işlemler yerine getirilmeli; raporda yer alan önerilere ilişkin olarak yapılması gerekli çalışmaların ilgili birim yöneticileri tarafından yapılmaması durumunda ise, bu konuya ilişkin olarak üst

yönetime bilgi verilmelidir. Diğer yandan, yapılan düzeltici öneriler raporda belirtilen süre içinde ilgili birim tarafından yerine getirilmeli ve buna ilişkin periyodik gelişmeler asgari altı aylık dönemler halinde iç denetim birimine bildirilmelidir.<sup>385</sup>

İDKK ise, iç denetim raporlarını analiz etmek suretiyle sonuçları konsolide ederek yıllık olarak iç denetim genel raporunu hazırlar ve Maliye Bakanına sunar; kamuoyuna internet ortamı da dahil olmak üzere, basın yoluyla veya yazılı olarak ilan eder. Diğer yandan, 5018 sayılı kanunun 67. maddesinin (I) bendiyle kalite güvence ve geliştirme programı düzenlemek ve iç denetim birimlerini bu kapsamda değerlendirmek görevi, İDKK'ya verilmiştir. Bu itibarla, iç denetim faaliyetinin etkinliğini ve standartlara uygunluğunu denetlemek için kalite güvence ve geliştirme programının hayata geçirilmesi kapsamında, İDKK tarafından İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Programı başlıklı kurul kararı yayınlanmıştır.<sup>386</sup>

Buna göre; kalite güvence ve geliştirme programı özetle, sunulan bir hizmet veya ürünün kalitesinin belirlenmiş bir ölçütle kıyaslanarak değerlendirilmesini içeren bir sistem olarak nitelendirilebilir. Program, kamu idarelerinde yürütülen iç denetim faaliyetlerinin Kamu İç Denetim Standartlarına ve Meslek Ahlak Kurallarına uygunluğunun sağlanması; denetim faaliyetinin kalitesinin güvence altına alınması ve geliştirilmesi, hususlarına yönelik olarak bir çerçeve sunmaktadır.

Bu program, hem iç denetim birimleri bünyesinde yapılacak olan iç değerlendirmeleri hem de, İDKK tarafından en az 5 yılda bir yapılacak veya yaptırılacak dış değerlendirmeleri kapsamaktadır. Ayrıca, iç denetim yöneticisi de, kurul kararı kapsamında yer alan düzenlemeleri esas alarak, iç ve dış değerlendirmeleri içerecek şekilde, bir kalite güvence ve geliştirmek programı hazırlamak ve sürdürmek zorundadır.

<sup>385</sup> Kamu İç Denetim Birim Yönergesinin 24'üncü maddesi.

<sup>386</sup> 29.09.2011 tarih ve 19 sayılı Kurul Kararı, 15.10.2011 tarih ve 28085 sayılı R.G.

### 3.5.11. İç Denetim Koordinasyon Kurulu

İç denetimin gerçek bir ihtiyaç olduğu kabul edilerek uygulama esasları belirlendikten sonra, özellikle büyük ölçekli organizasyonlarda ve kamu sektöründe (*iç denetçi istihdam eden*) bu faaliyetin nasıl uyumlaştırılabileceği konusu önem kazanmaktadır.<sup>387</sup> 5018 sayılı kanun ile birlikte kamu mali yönetimi ve kontrol sistemi yönetim sorumluluğu esasına dayalı olarak kurulmuş olup, kamu idarelerinin yetki ve sorumlulukları arttırılmıştır. Bu bağlamda iç kontrole ilişkin merkezi uyumlaştırma görevi Maliye Bakanlığına, iç denetime ilişkin merkezi uyumlaştırma görevi ise İç Denetim Koordinasyon Kuruluna (İDKK) verilmiş bulunmaktadır.

Maliye Bakanlığına bağlı İç Denetim Koordinasyon Kurulu, yedi üyeden oluşur. Üyelerden biri Başbakanın, biri Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanın, biri Hazine Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanın, biri İçişleri Bakanının, başkanı dahil üçü Maliye Bakanının önerisi üzerine beş yıl süre ile Bakanlar Kurulu tarafından atanır. Bunların 67. maddede belirtilen görevleri yapabilecek niteliklere sahip olması şarttır. Maliye Bakanı tarafından önerilecek adaylardan birinin ekonomi, maliye, muhasebe, işletme alanlarından birinde doktora derecesine sahip öğretim üyeleri arasından olması şartı aranır. Üyeler, bu sürenin sonunda yeniden atanabilirler.<sup>388</sup> Kurulun çalışma usul ve esasları ile diğer hususlar İç Denetim Koordinasyon Kurulunun önerisi üzerine Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenmiştir. Kurul üyeleri görevlerini yaparken bağımsız olup, hiçbir organ, makam, merci veya kişi Kurulun kararlarını etkilemek amacıyla emir veya talimat veremez.<sup>389</sup>

Mevcut düzenleye göre; İç Denetim Koordinasyon Kurulunda görevlendirilenlerin bu görevleriyle beraber asli görevleri de devam etmektedir. Ancak, Kurul'un daha etkin çalışabilmesi için üye olarak görevlendirilenlerin asli görevlerinden ayrılımları daha doğru olacaktır. Aksi takdirde üyeler kurul işlerine ikincil bir önem

<sup>387</sup> Ahmet Başpınar, *a.g.k.*, s. 24.

<sup>388</sup> 5018 sayılı kanunun 66'ncı maddesi.

<sup>389</sup> İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 11'inci maddesi.

atfedecekler ve tüm mesailerini buraya veremeyeceklerdir. Yeni kurulmakta olan bir sistem için normalden fazla zaman ve emek harcamak gerektiği çok açık bir gerçektir. Tıpkı gemiyi karada yürütmek için daha fazla güç harcamak gerektiği gibi, özellikle bu aşamada, çok daha fazla emek ve zaman harcamak gerekir.

Elbette ki Kurul, iç denetçilerin bağımsızlıklarını denetleyen, gerektiği zaman profesyonel destek sağlayan, mali özerkliği gerçekleştirmiş, siyasal organlardan bağımsız, iç denetim konusunda düzenleme, denetleme ve rehberlik görevini yerine getirebilecek sağlam bir kurumsal yapıya kavuşturulmalıdır. Bunun yanında, gerekli görülen hallerde oy hakkı olmamak kaydıyla teknik yardım almak ve görüşlerinden istifade etmek amacıyla uzman kişiler de toplantılara davet edilebilmelidir.

Avrupa ülkelerinde yer alan Merkezi Uyumlaştırma Birimi (*Central Harmonisation Unit*) Türkiye'deki İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun en yakın karşılığıdır. Bununla birlikte bu ülkelerde bulunan uyumlaştırma birimlerinin denetim komitelerinden<sup>390</sup> ayrı olarak Maliye Bakanlığı bünyesinde bulunmakla birlikte daha bağımsız bir yapıya sahip olduğu görülmektedir. Ayrıca Kurulun koordinasyon sağlamaktan ziyade etkin bir şekilde faaliyet göstermesi için denetim komitesi şeklinde yapılandırılması da düşünülebilir. Böylece, denetim mesleğinin geliştirilmesi ve bağımsızlığının sağlanması için gerekli politikalar üretilebilir ve hayata geçirilebilir.<sup>391</sup>

Esasen Türkiye'de dünya standartlarına göre kurulmuş bir merkezi uyumlaştırma biriminden söz etmek zordur. Türkiye'de MUB'a<sup>392</sup> en yakın kurum İDKK'dır. Ek 1'de yer alan tabloda MUB yabancı ülke uygulamalarına ilişkin bilgiler yer almaktadır.

Bu tabloda görüleceği üzere; söz konusu ülkelerin neredeyse tümünde Maliye Bakanlıkları bünyesinde sürekli ve icrai nitelikte ya mali yönetim ve kontrol ile iç

<sup>390</sup> Denetim komiteleri, kamu iç mali kontrol sisteminin geliştirilmesi ve mevcut sorunların çözülmesine yönelik olarak görev yaparlar. Uyumlaştırma birimleri ise daha ziyade koordinasyonu sağlamakla görevli birimlerdir.

<sup>391</sup> Hami Örenay, "Kamu İç Mali Kontrol Sisteminde Merkezi Uyumlaştırma Birimi ile Denetim Komitesinin Rolü", *DENETİŞİM Dergisi*, Sayı: 1, s. 33, 34.

<sup>392</sup> Merkezi Uyumlaştırma Birimi.

denetim için tek bir merkezi uyumlaştırma birimi ya da her ikisi için iki ayrı merkezi uyumlaştırma birimi kurulmuştur. Bazı ülkelerde ise bunlara ek olarak iç denetim politikasını belirlemek üzere genelde bağımsız veya bakanlıklar arası bir iç denetim kurulu oluşturulduğu gözlemlenmektedir.

Diğer yandan bir kurumdaki iç denetim biriminin bağımsız olabilmesi için, eğer var ise o kurumdaki denetim komitesinin bağımsız olması gerekir. Örneğin Kanada’da gerek özel sektörde gerekse de kamu iktisadi kuruluşlarında denetim komiteleri yönetimden bağımsız üyelerden oluşmaktadır. Bununla birlikte üst düzey yöneticilerin denetim komitesinde yer alması da mümkün olmakla beraber, bu durumun çıkar çatışmalarına yol açtığı da görülmektedir. Bu bağlamda tam anlamıyla bağımsızlığı sağlayabilmek adına özellikle Kanada’da, Bayındırlık İşleri ve Kamu Hizmetleri Başkanlığında yer alan denetim komitelerine kurum dışından dahi üye ataması yapılabilmektedir.<sup>393</sup> Yönetmeliğin<sup>394</sup> 6. maddesinde kurulun görevleri düzenlenmiştir. Kurul, kamu idarelerinin iç denetim sistemlerini düzenlemek, izlemek, geliştirmek, uyumlaştırmak ve koordine etmek üzere bağımsız ve tarafsız bir organ olarak, bu maddede sayılan görevleri yürütür.

### 3.5.12. İç denetime duyulan gereksinim

Kamu idarelerinin tüm faaliyetleri üç yönden denetime tabi tutulur. Bunlardan birincisi kamuoyunun gözetim ve denetimidir. İkincisi parlamentonun doğrudan denetimi ya da onun adına dış denetim organlarınca yapılan denetim faaliyetidir. Üçüncüsü ise; kamu idaresinin kendi iç dinamiklerinden hareketle kendi kendisini denetime tabi tutmasıdır. Özellikle 20. yüzyılda denetimin iç denetim ayağı büyük önem kazanmış; bu bağlamda birçok reform hareketi gündeme gelmiştir. 1980’li yıllardan sonra işlemlerin mevzuata uygunluğunun denetlenmesinin yanı sıra, risk yönetimi ve iç kontrol süreçleri de iç denetimin kapsamına dâhil edilmiştir.

<sup>393</sup> Mehmet Balcı ve Fatih Sezer, “ Kanada’da İç Denetim”, *DENETİŞİM Dergisi*, Sayı:1, s. 56.

<sup>394</sup> İç Denetim Koordinasyon Kurulu Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 6’ncı maddesi.

Kara Avrupa sisteminden etkilenen Türkiye’de mali yönetim ve denetim alanında hali hazırda köklü bir teftiş geleneği mevcuttur. Günümüze kadar, idari ve mali denetim, kurumların ilgili denetim birimleri tarafından; harcama sonrası mali denetim ise Maliye Bakanlığı denetim elemanlarınca mevzuata uygunluk açısından icra edilmiştir. Sürekli ve disiplinli bir denetim mekanizması kurulamamış; ağırlıklı olarak birim, olay, kişi ve işlem odaklı bir denetim anlayışı etkili olmuştur. Risk yönetimi ile performans denetimi yeterli olarak gerçekleştirilememiştir. Ve sonuç olarak; denetim sistemi, kamu kaynaklarının sağlanması ve değerlendirilmesi aşamasında kendisinden beklenen işlevi yerine getirememiş ve bu açıdan eleştirilere maruz kalmıştır.<sup>395</sup>

Diğer yandan küresel düzeyde yeniden yapılanma süreçlerinde, çeşitli gelgitler görülmektedir. Buna ilişkin en güzel örnek İsveç’te yaşanmıştır. 1980’li yılların başında İsveç kamu kurumlarında iç denetim kaldırılmış, ancak daha sonra iç kontrol sistemlerinde gözlenen ciddi zaafılar nedeniyle 1995 yılında yeniden kurulmak zorunda kalınmıştır.<sup>396</sup>

Kıta Avrupası ve Anglo-Sakson kültürdeki farklı uygulamalar, genel kabul görmüş denetim ilkeleri çerçevesinde ve çağdaş iç denetim standartlarının kabulü ile bir uzlaşma yoluna girmiş gözükmektedir. Bunun temelinde ise 1941 yılında ABD’nde kurulan Uluslararası İç Denetim Enstitüsünün yayınladığı Etik Kurallar, Uluslararası İç Denetim Uygulama Standartları ve Rehberlerden oluşan *Mesleki Uygulama Genel Çerçevesi* bulunmaktadır. Dünyada özel ve kamu kesimindeki iç denetim uygulamalarında bu standartlar kabul görmektedir.<sup>397</sup>

İlk zamanlar iç denetim uygulamalarının Türkiye’ye olan yansımaları, özel sektörün bir bölümüyle sınırlı kalmış; kamu kesiminde ise uluslararası standartlara uygun bir iç denetim faaliyeti ortaya konamamıştır. T.C. Merkez Bankası iç denetimin fiili olarak uygulandığı ilk kamu kurumu olup, 2002 yılından itibaren başarılı bir örnek

<sup>395</sup> Bkz. 8. Beş Yıllık Kalkınma Planı “Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık” *Özel İhtisas Komisyonu Raporu*.

<sup>396</sup> Mehmet Balcı ve Fatih Sezer, *a.g.k.*, s. 56.

<sup>397</sup> DPT, *Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, Ankara 2006, s. 21.

olarak bilinmektedir. Ancak son birkaç yıl içerisinde iç denetim birimi, teftiş kurulu içinde asimile edilmiştir. Yani iç denetim fonksiyonu teftiş kurulunun<sup>398</sup> görev alanına dâhil edilmiştir. Halbuki kurum içi soruşturma görevi de bulunan bu kurulun, aynı zamanda iç denetim işlevini ne kadar etkin yerine getirebileceği çok tartışılır. Hali hazırda, sadece teftiş kurulunun mevcudiyeti söz konusudur. Bu durumun iç denetimin geleceği adına oldukça olumsuz etkiler yapacağı açıktır. Sonuç olarak; 5018 sayılı kanunla beraber iç denetim sisteminin yasal zemini oluşturulmakta ve kapsamı, uygunluk denetimini aşan bir şekilde iç kontrol, risk yönetimi ve yönetsel süreçlerin denetimini de içerecek biçimde belirlenmektedir.<sup>399</sup>

### 3.6. Reform Zemini ve Önündeki Engeller

Reformlar<sup>400</sup> belirli bir devlet anlayışı temelinde organize edilirler. Bir toplumda devletin görev ve rolü, öncelikle o toplumun devlet anlayışı ile şekillenmektedir. Bu durumun sonucu olarak, Batı Avrupa’da yakın zamanlarda birbirine karşıtlık gösteren iki devlet anlayışı kendini göstermektedir: Sosyal devlet düşüncesi ve Yeni Liberal devlet anlayışı. Bu anlayışlar devletin şekli yönünü belli bir çerçeveye oturtmuş; devletin değişik stratejilere yönelmelerine yol açmıştır. Bu nedenle, 60’lı ve 70’li yıllarda devletin genişleyen büyümesi *sosyal devlet* düşüncesi tarafından şekillendirilmiştir. Diğer yandan 80’li yıllardaki özelleştirmenin yükselmesi Neo-Liberal devlet anlayışının bir sonucudur.<sup>401</sup>

Günümüzde ise kamu yönetimini değişim yönünde zorlayan üç temel eksen söz konusudur. Bunlardan birincisi; kamu harcamalarının bütçe üzerine getirdiği yükler ve bütçe açıklarının mali sistem üzerinde yol açtığı gediklerdir. İkincisi; bilgi ve iletişim

<sup>398</sup> Denetleme Kurulu.

<sup>399</sup> DPT, *Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, Ankara 2006, s. 41.

<sup>400</sup> Bu arada şunu da söylemek gerekir ki; sıklıkla yapılan hatalardan birisi, yeniden yapılandırma ile reform kavramlarına aynı anlam ve işlevi atfetmek olmaktadır. Halbuki, yeniden yapılandırma kendi başına bir reform olmayıp reforma yönelik bir adımdır sadece. Zira reforma tabi kurumlar sadece yapıdan oluşmazlar. Mevcut yapının işlemesi ve bu işleyişe ilişkin ilkeler, kurallar, gelenekler ve örgütsel kültür de kurumların bir parçasıdır.

<sup>401</sup> Mehmet Özel, “Devletin İşlevsel Dönüşümü ve Genel Kamu Yönetimi Üzerine Etkileri”, a.g.k, s. 151.

teknolojilerinin çok hızlı gelişmesidir. Üçüncüsü ise; toplumsal taleplerin artması ve çeşitlenmesi neticesinde kamu yönetiminin performansının yetersiz kalmasıdır. Dolayısıyla kamu yönetimi reformu da, iki temel esas üzerinde şekillenmektedir. Birincisi devletin rolü olarak da bilinen, kamu yönetiminin görev alanının belirlenmesidir. İkincisi ise, mevcut görevlerin ne şekilde yapılacağıdır. Bu itibarla ne yapmalı ve nasıl yapmalı sorularından hangisine öncelik verileceği reformun temel stratejisini belirlemek adına zorunludur.<sup>402</sup>

Sosyal yaşamın dinamik bir hal alması ve daha sofistike bir düzeye erişerek gündün güne iç içe geçmesi, veri üretme, paylaşma ve iletişim imkanlarının üst seviyelere çıkması, kamu bütçelerinin açık vermesi, işsizliğin önünün alınamaması, küreselleşme, uluslar arası ekonomik ve siyasal sistem ve ilişkiler sisteminin değişmesi, devletin artan ve birbiriyle uzlaştırılması güçleşen toplumsal taleplere karşılık vermesinin neredeyse olanaksız hale gelmesi gibi daha birçok neden, reform tartışmalarına zemin oluşturmaktadır.<sup>403</sup>

Köklü kurumsal ve yapısal reformlar için müsait siyasal zemini meydana getirmek çoğunlukla, şu ya da bu türden –ister savaş ya da yabancı ülkelerin baskısı gibi dış kaynaklı, ister devrim ya da ekonomik çöküş gibi içeriden olsun- çeşitli krizlere sebep olur. Her yeni kurumsal düzenleme, kazananlar yarattığı gibi kaybedenler de yaratır.<sup>404</sup> Özel sektör anlayışıyla karşılaştırdığımızda, kamu kesiminin sahip olduğu en büyük handikap; özel sektör, merhametsiz Darwinci bir rekabet ve seleksiyon sürecine girerken, kamu idarelerinin böyle bir tecrübeden mahrum kalmasıdır.<sup>405</sup>

Diğer yandan yapısal reformlara yönelik talebin yetersiz olması, yoksul ülkelerdeki kurumsal gelişmenin önündeki en ciddi engeldir. Bu çeşit bir talep, genellikle krizlerin ya da reformlara kestirme bir yol sunan olağanüstü koşulların bir

<sup>402</sup> Osman Yılmaz, Kamu Yönetimi Reformu: Genel Eğilimler ve Ülke Deneyimleri, İktisadi Sektörler ve Koordinasyon Genel Müdürlüğü Hukuki Tedbirler ve Kurumsal Düzenlemeler Dairesi Başkanlığı, Şubat 2001, s. 91, <http://ekutup.dpt.gov.tr/kamuyone/yilmazo/reform.pdf> (Erişim: 14 ARALIK 2011)

<sup>403</sup> Veysel Eren, “Devletin Yapısında ve İşlevlerinde Değişim –Yönetel ve Siyasal Liberalizasyon”, a.g.k, s. 39-40.

<sup>404</sup> Francis Fukuyama, A.g.k., s.46-47

<sup>405</sup> a.k, s. 102.

ürünü olarak ortaya çıkar. Eğer güçlü bir iç talep yoksa kurumsal talep dışarıdan gelebilir.<sup>406</sup> Aslında Türkiye Cumhuriyeti Devleti'nin birçok yapısal reformu dış dinamiklerin etkisiyle gerçekleştirmesinin arkasında yatan sebep, böyle bir gerekliliğin ve mecburiyetin olmasıdır diyebiliriz. Eğer iç dinamikler köklü ve esaslı bir dönüşümü yapmaya yetecek kadar güçlü ve aynı yönde hareket etme kabiliyet ve iradesine sahip değilse farklı çıkar ve güç odaklarının birbirleriyle çatışan ekonomik ve siyasal çıkarları, uzlaşma gerektiren büyük çaplı yapısal reformların gerçekleştirilebilmesinin önündeki en büyük engel olacaktır.

Güler'e göre, Türkiye, kamu yönetimi reform politikasını oluşturma bakımından bağımsız ve kurucu bir aktör olmamıştır. Yani yerli toplumsal güçler ve kurumlar, bu politikanın yapıcısı değil, uzantısı ve ikincil bir dinamiği konumundadır. Dolayısıyla birincil dinamik konumundakileri yönlendirme ya da politika oluşturma sürecine katılma noktasında herhangi bir inisiyatif sahibi değildir. Bu itibarla, reform politikası sürecinde yer alan birincil ve ikincil unsurların doğru ve açık bir şekilde tespit edilmesi, kamu reformlarının bilimsel açıklaması ve analizi bakımından çok önemlidir.<sup>407</sup>

Elbette ki, küreselleşen ve küçük bir mahalleyi andıran dünyamızda, tüm dünyayı ilgilendiren genel, yapısal ve konjunktürel dönüşümlerden etkilenmemek mümkün değildir. Ya bu dönüşümü kendi hesabımıza en az zararla ve en fazla faydayla değerlendireceğiz; ya da yaşadığı çevrede meydana gelen her türlü değişime karşı kendi kabuğuna çekilen bir kaplumbağa misali kendimizi dış dünyaya kapatarak bu şekilde hayatta kalmaya çalışacağız. Tarihi geçmişimiz ve yaşadığımız coğrafya dikkate alındığında ikinci şık mümkün olmadığına göre, yapılması gereken; mevcut çıkarlarımızı ve kırmızı çizgilerimizi<sup>408</sup> esaslı bir unsur olarak dikkate almak suretiyle değişim ve dönüşüme ayak uydurmak ve hatta bu değişimi kendi lehimize dönüştürmeye çalışmak; değişimden etkilenmekle beraber aynı zamanda, onu etkileme

<sup>406</sup> a.k, s. 50.

<sup>407</sup> Birgül A. Güler, "Kamu Yönetimi Temel Kanunu Üzerine", *Hukuk ve Adalet-Eleştirel Hukuk Dergisi*, Sayı: 2, Nisan-Haziran 2004, s. 30.

<sup>408</sup> Ulusal ekonomik çıkarların gözetilmesi anlamında.

ve yönlendirme gayreti içinde olmaktadır.

5018 sayılı kanun, geçmiş düzenlemeler ve uygulamalar dikkate alındığında Muhasebe-i Umumiye Kanununa ait birçok eksikliği ve sorunları giderme kapasitesine sahiptir. Bununla birlikte bu durum yeni yasanın da bir takım eksiklikleri ve problemleri olmadığı anlamına gelmemektedir. Fakat mevcut sistemde yer alan bazı sorunlu alanlarda, değişiklik veya revizyon yapılabilmesi, kurumsal taassuplar, şahsi çıkar yaklaşımları, grup menfaatlerini muhafaza etme güdüsü gibi sebepler nedeniyle mümkün olamamaktadır. Bu engeller aşıldığı takdirde tam anlamıyla arızasız bir mali yönetim ve kontrol sistemini kurmak mümkün olabilecektir. Türk bürokrasisinin yapısı, kurumlar arası güç dengeleri, çıkar çevrelerinin kanun yapma sürecine müdahil olması gibi hususlar, yapılması gereken bazı radikal düzenlemelerin gerçekleştirilebilmesini engellemektedirler.<sup>409</sup>

Diğer yandan, Reform sürecinde iç denetime ilişkin uygulama rehberlerinin bire bir yabancı kaynaklardan tercüme edilerek oluşturulması, mevcut kurumsal kültürün dikkate alınmaması; kamu yönetiminin tümüne yönelik reformun gerçekleştirilemeden onun sadece bir unsuru olan denetim alanında reform yapılması; bürokratik aygıtın geleneksel yönetim kültürünün etkisi altında çağdaş yönetim kültüründen yeterince yararlanamaması, gibi sebepler dolayısıyla mali reform sürecinin etkin ve doğru bir şekilde yürütüldüğünü iddia etmek güçtür.

Elbette ki model alınan ülkelerdeki kaynaklardan yararlanılmalı, çeviriler yapılmalı ancak, edinilen bilgi ve tecrübeler Türkiye gerçeğine uygun bir şekilde değerlendirilmelidir. Denetim sistemi kamu yönetiminin bir parçası olarak ele alınmalı ve yapılacak reform bu anlayış içerisinde yürütülmelidir. Aksi takdirde kamu yönetimi daha karmaşık bir yapıya bürünecek ve sorun çözmekten ziyade sorun üreten bir mekanizmaya dönüşecektir.

<sup>409</sup> Ekrem Candan, "Eski ve Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminin Mukayeseli Olarak Değerlendirilmesi ve 5018 Sayılı Kanun İle Öngörülen Esaslar ve Getirilen Yenilikler (II)" *a.g.k.*, s. 178.

### 3.7. Hak İhlallerinin Reformlara Gerekçe Gösterilmesi

Küreselleşme süreci, hem alt-kimliklerin yükselmesi hem de ulus devletlerin serbest piyasa demokrasilerine dönüşmesini teşvik etmektedir. Bu durum, ulus-devlet egemenliğinin küresel aktörlerle beraber ulus-altı birimler tarafından da paylaşılmasına yol açmaktadır. Egemenliği, yukarıdan ve aşağıdan küresel aktörlerce aşındırılan ulus-devletler, ekonomik, sosyal ve siyasi yaşamı anlamlı bir şekilde organize etme kapasitelerini yitirme tehlikesiyle karşı karşıyadırlar. Bu da vatandaşlarının gözünde ulus-devletlerin içinde bulundukları meşruiyet krizini daha da derinleştirmektedir.<sup>410</sup> Öyle anlaşılmaktadır ki, önümüzdeki dönem ulus devletler açısından çok zorlu bir sürece sahne olacaktır. AB’de bu süreci ateşleyen politikaları aday ülkelere dayatmakta, toplumsal yapıyı dikkate almayan bazı ekonomik, idari ve sosyal politikaların uygulanmasını şart koşmaktadır.

Yeniden yapılanma sürecinde dış dinamiklerin ne kadar etkili olduğu irdelenirken, esasen iktisadi ve siyasi bir gerçeklik olan sermayenin manipülasyon kabiliyeti esas alınmıştır. Diğer yandan, küreselleşme olgusu sermayenin de yeniden yapılandırılmasını gündeme getirmiştir. Zira devlet anlayışının değişmesi ve kamu yönetimi reformları bu değişimi zorunlu kılmaktadır. Bu yeniden yapılanma, kamu yönetimi düşüncesinden, kamu kurumlarının neredeyse bir işletme gibi faaliyet göstermesini öngören yeni kamu yönetimine geçişi öngörmektedir. Bu yeni anlayış, özelleştirme yoluyla personelin ve harcamaların azaltılması; kamu hizmeti ve işlevlerinin yerleştirilmesi yoluyla da devletin küçültülmesi düşüncesini içermektedir.<sup>411</sup>

Diğer yandan gerçekleştirilmesi beklenen ekonomik reform düzenlemelerinin gerekçelerinden birisi de demokrasi ve insan hakları ihlallerinin varlığı olarak gösterilmektedir. Zira bu tür problemler, yaygınlaşması istenen yönetim anlayışının yerleştirilebileceği zemin olarak görülen istikrarlı bir yapı ve demokratik iklime büyük

<sup>410</sup> Nafiz Tok, “Küreselleşme ve Ulus-Devletin Dönüşümü”, Editör: Mehmet Özel ve Veysel Eren, *Devletin Dönüşümü ve Yeni Dönem Kamu Yönetimi*, Çizgi Kitabevi, 2008, s. 29-30.

<sup>411</sup> Mehmet Özel, “Küreselleşme Sürecinde Türk Kamu Yönetimi ve Yeniden Yapılanma”, a.g.k, s. 246.

zararlar vermektedir. Öyle ki, ulus-devletlerin insan hakkı ihlalleri uluslararası barış ve güvenlik için ciddi bir tehdit olarak görülmektedir. Zira demokrasi ve insan hakları küresel değerler olarak yaygınlaşmış ve kabul görmüştür. Bu durum küresel barış, güvenlik ve istikrar açısından olumlu bir gelişme olarak değerlendirilebilir.

Bununla birlikte insan hakları ihlalleri, demokratik olmayan uygulamalar, terör sorunları, başta ABD ve diğer batılı devletler için dış politika amaçlarına ulaşmak maksadıyla, ilgili ülkeye müdahale etmek için bir manivela olarak kullanılabilir. Dolayısıyla demokrasi ve insan hakları söylemi, manipüle edilecek bir araç olarak görülmekte; bu durum ise bahse konu müdahaleci devletlerin faaliyetlerinin meşruiyetine gölge düşürmektedir. Bu itibarla, küresel aktörlerin işleyişi ne demokratiktir ne de hesap verebilir bir nitelik arz eder. Sonuç olarak, demokrasi ve insan hakları savunuculuğu yapan güçlerin, bizzat kendi bünyelerinde ciddi bir demokrasi açığı vardır.<sup>412</sup>

Demokrasi ilkeleri ile ekonominin gerekleri çeliştiğinde, çoğunlukla iktisadi çıkarlar, demokrasi idealinin önüne geçmektedir. Bu bağlamda demokrasi kavramı sadece bir söylem olarak ifade edilmekte; buna mukabil, söylem ile eylem arasındaki mesafe gittikçe açılmaktadır. Örneğin, yönetişimin demokratik özelliklerine yapılan tüm vurguya rağmen AB organları, Avrupa İdari Alanı'nın etkinlik ve etkililik ölçütlerini, katılım ve meşruiyet gibi değerlerine tercih etmektedirler. Halbuki devlet yalnızca ekonomik değil sosyal ve kültürel kalkınma, adalet ve benzeri birçok ölçütü dikkate alarak, hukuk çerçevesinde karar almak durumundadır. Karar alma sürecinin yalnızca iktisadi ölçütlere indirgenmesinin vatandaşlık temelinde oluşan toplumsal birliğe olumsuz yansımalarının olabileceği gözden kaçırılmamalıdır.<sup>413</sup>

<sup>412</sup> Nafiz Tok, a.g.k, s .30-33.

<sup>413</sup> A. Argun Akdoğan, a.g.k, s. 242, 244.

### 3.8. Mali Reform Sürecine İlişkin Eksiklikler

Devlet Planlama Teşkilatı, mali reform sürecini analiz etmek için ayrıntılı bir rapor hazırlamıştır. Bu çerçevede, *Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi* başlıklı özel ihtisas komisyonu raporunda, sürece ilişkin belirsizlik ve eksikliklerin neler olduğu ayrıntılı olarak tespit edilmiş olup; bunlara ilişkin bazı hususlar ile reformun başarıya ulaştırılabilmesi ve bu eksikliklerin giderilmesine ilişkin olarak ne yapılması gerektiğiyle ilgili tarafımızca yapılan değerlendirmeler, aşağıda yer almaktadır:<sup>414</sup>

Başarılı bir reform yapabilmek için evvela bu reform sürecinde yer alacak aktörlerin görev, yetki ve sorumluluklarının çok açık ve net bir şekilde belirlenmesi gerekir. Bu belirleme yapılırken ayrıca, reformun nasıl uygulanacağına ilişkin sürecin de, ayrıntılı olarak bir eylem planı dahilinde kabul edilmesi yararlı olacaktır. Elbette ki, bir reformun başarıya ulaşabilmesi için reforma konu olan kesimlerin reforma destek vermesi zorunludur. Tam da bunun için, reformun bu reformu gerçekleştirenler tarafından sahiplenildiğini ve bu reformun arkasında durduklarını göstermek için bahse konu eylem planının en üst düzeyde bir metin, belge ve reform stratejisi olarak kabul edilmesi gerekir. Ancak, fiili duruma baktığımızda üzülmekle ifade etmem gerekir ki; mali reformun amaç ve hedeflerini, süreçte yer alanların görev, yetki ve sorumluluklarını belirleyen ve uygulama aşamalarına ilişkin eylem planını kapsayan, üst düzeyde yürürlüğe konulmuş bir metin ve reform stratejisi mevcut değildir.

Halbuki, geçiş sürecine ilişkin olarak bu süreçte izlenecek yöntemleri ifade eden bir reform stratejisi hazırlamak ve kamu oyuna duyurmak; bu sürecin sahiplenilmesini ve rayından çıkmasını engelleyecek bir oto-kontrol sağlayacaktır. Bu itibarla; en üst düzeyde yürürlüğe konmuş (*örneğin yasama meclisinin kabul ettiği bir metin, belge, strateji*) bir belge ya da reform stratejisinin kamuoyuna açıklanması, sürece ilişkin kesimlerin görüşlerinin alınması suretiyle periyodik olarak

<sup>414</sup> DPT, *Özel İhtisas Komisyon Raporu*, Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, Ankara 2006, s. 58-72.

güncellemelerin yapılması ve elde edilen neticelerin performans değerlendirme sürecine tabi tutularak analiz edilmesi yerinde olacaktır. Uygulamaya baktığımızda ise kanunların hazırlık aşamalarında oluşturulan taslak metinlerin kamuoyunda yeterince tartışılmadığı için kamuoyu tarafından sahiplenilmediğini ve buna yönelik bir direncin oluştuğunu görmekteyiz.

Sürece ilişkin ikinci handikap, reformun hayata geçirilmesine yönelik olarak esaslı bir geçiş sürecinin planlanmamış olmasıdır, diyebiliriz. Geçiş sürecinde gerekli mevzuat düzenlemelerinin zamanında yapılmaması, öngörülen sistemin bütünüyle uygulanmasını zorlaştırmış ve beklenen neticenin ortaya çıkmasına mani olmuştur. Böylece sistem, diğer mevzuatla tam olarak uyumlaştırılmadan, ikincil düzenlemeler tamamlanmadan ve kamu idarelerince gereken hazırlıklar yapılmadan uygulamaya geçirilmek mecburiyetinde kalınmıştır.

Uluslararası örneklere baktığımız da ise aşamalı geçiş yönteminin uygulandığını ve bu geçiş sürecinin bir eylem planına göre yürütüldüğünü görüyoruz. Böyle yapılarak yeni uygulamanın mevcut yapı üzerinde meydana getirebileceği komplikasyonların önüne geçilmekte ve bahse konu değişimlere ve yeniliklere gösterilen direnç azalmaktadır.

Üçüncü olarak; mali reformun yapılmasından önce mali yönetim sistemine zemin oluşturacak kamu yönetimi reformunun yapılması gerekirken, kamu yönetimi reform çalışmalarına mali reformdan önce başlanamamıştır. Bu sebeptendir ki; yeni sistemde mali yönetim ve kontrol yapısı, merkeziyetçi olmayan ve yetki devri esasına dayanan bir model olmasına karşın, genel kamu yönetimi sistemi ve anlayışı merkeziyetçi olup, bu noktada herhangi bir dönüşüm söz konusu olmamıştır. Bu durum, kamu yönetimi ile kamu mali yönetimi arasında uyumsuzluğa sebep olmaktadır.

Bu nedenle, mali yönetim reformuna esas olan 5018 sayılı kanun'un adem-i merkezi mantığıyla, kamu yönetimine hakim olan merkezi yönetim anlayışının, optimum denge seviyesinde uyumlaştırılması zorunludur. Bu uyumun sağlanabilmesi

ise, ilgili mevzuat değişikliklerinin belli bir eşgüdüm içinden gerçekleştirilebilmesiyle mümkün olacaktır. Bunun için, kamu harcama ve kontrol sisteminde yapılan değişiklikler ile birlikte ilgili mevzuatlarda da paralel değişikliklerin yapılması gerekir. Kamu yönetimi, kamu mali yönetimi ve personel yönetimi mevzuatları arasındaki uygunluk kadar kurumların teşkilat yasalarında ve dış denetim birimlerinin mevzuatında da gerekli düzenlemelerin yapılması zorunludur.

Dördüncü olarak; performans esaslı bütçelemeyle ilgili düzenlemelerde önemli belirsizliklerin olduğu göze çarpmaktadır. Şöyle ki; stratejik planlarda yer alan amaç ve politikaların farklı kurumlar arasında olması gereken uyumunun nasıl mümkün olacağı; stratejik planlar ile alt düzeyde hazırlanan (ulusal-bölgesel, hükümetler-idareler) stratejik planlar arasındaki ilişkinin nasıl kurulacağı ve stratejik plan-bütçe arasındaki koordinasyonun nasıl sağlanacağı; bunlarda yer alan önceliklerin OVP ve OVMP'ye nasıl yansıtılacağı ve çok yıllık bütçeleme yaklaşımı çerçevesinde politikalara yukarıdan aşağıya kaynak tahsisinin nasıl yapılacağı hususları belirsizlik taşımaktadır. PEB'in uygulamasında da bazı belirsizlikler mevcuttur.

Örneğin performans bilgi sisteminin nasıl ve hangi ölçütlere göre kurulacağı; faaliyet raporları ve performans denetimi arasındaki ilişkinin nasıl sağlanacağı; hizmet üretme ve kaynak kullanım sürecinde etkinlik sağlanamadığı takdirde yönetimin hangi tedbirleri alacağı; ya da hedeflere ulaşılması durumunda ödüllendirmenin nasıl yapılacağı; personel yönetimi ile bütçe ilişkisinin nasıl kurulacağı; ödüllendirme ve cezalandırmanın nasıl bir usule bağlı olacağı; yaptırımların uygulanması aşamasında iç ve dış denetimin rolünün ne olacağı konularında belirsizlikler söz konusudur. Bu itibarla, sistemde yer alan kalkınma planı ve yıllık programlar ile diğer belgeler arasında uyumun ve ilişkinin nasıl kurulacağının açık ve net bir şekilde belirlenmesi gerekmektedir.

Diğer yandan denetim konusuyla ilgili olarak da bazı eksikliklerin ve belirsizliklerin olduğunu görmekteyiz. Örneğin; dış denetim ve teftiş kurullarının yapılandırılmasına ilişkin net olmayan bir görüntü söz konusudur. Yeni sistemde iç

denetim sistemi oluşturulmuş, ancak mevcut denetim birimleriyle ilişkileri, yeri ve geleceği ile ilgili olarak herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Böylece denetimin çok başlı ve koordinasyondan uzak bir şekilde yapıldığı yönünde eleştiriler artmış; denetime ilişkin bu yeni düzenlemeler, ulusal programla çözülmesi taahhüt edilmiş bulunan denetim sistemi problemlerinin çözümüne katkı sağlamada yetersiz kalmış ve problemi daha da karmaşık hale getirmiştir. Bunun için, 5018 sayılı kanunda bütün mevcut denetim birimlerinin varlığı, rolü ve işlevi konusunda net bir düzenleme yapılmalı; iç denetçiler ile mevcut denetim birimlerinin görev alanları uluslararası standartlara göre açık ve net olarak tespit edilmeli ve böylece muhtemel yetki ve görev çatışmalarının önüne geçilmelidir.

Ayrıca parlamento denetimine de gereken önemin verilmediği açıktır. Zira plan ve bütçe komisyonunun iş yükü çok fazla olup, ayrıca yeterli sayıda uzman ve teknik desteğe de sahip değildir. Bu nedenle, yeni sistemin uygulanmasında parlamento denetiminin ayrı bir komisyon tarafından gerçekleştirilmesi daha doğru olacaktır. Bununla birlikte; TBMM’nde Plan ve Bütçe Komisyonu ve Kamu İktisadi Teşebbüsleri Komisyonu ile kurulması önerilen kamu hesaplarıyla ilgili komisyonunun görev, yetki ve işlevlerinin birbirini tamamlayan yapıda düzenlenmesi ve uzman personelle desteklenmesi gerekir. Parlamento denetiminin ayrı bir Komisyon eliyle yürütülmesi yoluyla, etkin bir performans değerlendirme ve yönetim ve hesap verme mekanizmasının oluşturulması, sistemin etkin ve verimli bir şekilde işlemesi için çok önemlidir.

Aslında yukarıda ifade edilen eksiklikler ve belirsizlikler, mali yönetim reform sürecinde en azından bundan sonra yapılabilecekler konusunda esaslı bir fikir vermektedir. Bu itibarla, bahse konu eksiklik ve belirsizliklerin giderilmesi, şu anda yaşanan birçok sorunun kendiliğinden çözülmesini sağlayacaktır. Dolayısıyla yapılması gereken; tespit edilen eksiklik ve belirsizlikleri giderici bir eylem planı hazırlamak ve bu planı eksiksiz bir biçimde hayata geçirmekten ibarettir. Bundan sonra yapılacak olan yeniden yapılandırma ve reform hareketlerine ilişkin olarak geçmişte yapılan hataların tekrarlanmaması için yapılması gereken temel işler tavizsiz bir biçimde

gerçekleştirilmelidir.

Bu itibarla; tüm bu hususları kısaca özetleyecek olursak; Reform sürecinde yer alacak aktörlerin kimlerden oluştuğunu; bu aktörlerin görev, yetki ve sorumluluklarının içeriği ve reform pratiğinin ayrıntılarını gösteren bir eylem planının daha işin başında hazırlanması yerinde olacaktır. Diğer yandan, reformun başarıyla ulaşabilmesi reforma olan desteğin sağlanabilmesiyle mümkündür. Özellikle kamuoyunun bu reformu yapanların yaptıkları işin arkasında olduğunu algılamaları gerekir. Bu sebeple, reform yapımcılar tarafından hazırlanan eylem planı ya da strateji belgesinin, en üst düzeyde bir belge olarak kabulü yararlı olacaktır. Örneğin TBMM'nin kabul edeceği bir strateji belgesi tüm kesimlerin bu sürece olan inancını pekiştirecektir.

Reform hayata geçirilirken, aşamalı geçiş yönteminin uygulanması, reformun başarıya ulaşması açısından daha uygun olacaktır. Bu nedenle geçiş sürecine ilişkin bir yol haritasının ve yasalara ilişkin taslak metinlerin kamuoyuna duyurulması, ilgili kesimlerin bu değişiklikleri tartışmasına fırsat verilmesi ve böylece geçişin daha yumuşak bir şekilde gerçekleştirilmesi, reforma karşı oluşabilecek muhtemel direnci de zayıflatacaktır.

Reformun kapsamı çok iyi belirlenerek, öncelikle tüm yapı ve süreçleri kapsayan genel ve köklü reformların yapılmasına öncelik verilmelidir. Daha sonra ise bu yeni zemin üzerinde daha özel nitelikli yeniden yapılanma çalışmalarının yapılması daha isabetli olacaktır. Aksi takdirde, kamu yönetiminin ya da biraz daha özele indirgersek, kamu denetim yapısının bütününe kapsayan genel ve köklü bir reform yapmadan; eski yapı üzerine, yeni mali yönetim ve kontrol anlayışını getiren bir reform yapmak birçok soruna yol açabilecektir.

Bu itibarla, mali yönetim ve kontrol reform sürecinin varoluşsal amacı ile kamu yönetiminin bütününe hâkim olan anlayışın bir arada bulunmasından kaynaklanan çelişkinin varlığı dikkatlerden kaçmamaktadır. Şöyle ki; 5018 sayılı kanun ile gerçekleştirilen mali reformun eksenini, adem-i merkezi bir anlayışı esas alırken; kamu

yönetiminin bütününe baktığımızda merkezi bir anlayışın hakim olduğunu görüyoruz. İşte bu yapısal sorun sebebiyledir ki, önceki bölümlerde ifade edildiği üzere birçok uyumsuzluklar ve etkinsizlikler ortaya çıkmaktadır.

Dolayısıyla, görevli devlet organlarının denetim alanındaki reform çalışmalarını sahiplenerek, kararlı bir şekilde sürdürmesi ve genel kamu yönetimi ile kamu mali yönetimi arasındaki uyumsuzlukların giderilmesi için gerekli değişim ve dönüşümleri sağlayacak kamu yönetiminin bütününe kapsayan yasal düzenlemeleri yapması halinde, karşılaşılan sorunların çözülmesine yönelik olarak önemli gelişmeler sağlanabilecektir. Elbette ki; kamu yönetimi ve kamu mali yönetimi yapısında ve anlayışında esaslı bir değişim ve dönüşümün gerçekleştirilebilmesi için mevzuat değişikliklerinin çok ötesinde yönetim kültürü ve zihniyetinin de değiştirilmesi gerekmektedir. Bu ise yasaların değiştirilmesinden çok daha zorlu ve uzun bir sürecin hayata geçirilmesini zorunlu kılmaktadır.

Reform süreçlerinde hedeflenen yönetim yapısı; katılımcı, demokratik, insan haklarına saygılı, saydam, yolsuzluklardan arınmış, yüksek ahlâk standartlarını tutturmuş, etkili-verimli çalışan, yurttaş gereksinmelerine duyarlı ve denetlenebilir bir kamu yönetimi olmalıdır. Bunu yapabilmek içinse özetle; bütün kamu yönetimini içine alan, gerek yapısal gerek felsefi düzlemde gerekli değişim ve dönüşümleri gerçekleştirmeyi hedefleyen, köklü bir kamu yönetimi reformunun hayata geçirilmesi zorunludur.

### 3.9. Reform Sürecinin Analizi

Mali yönetim reform süreci kritik edildiğinde, esasen adem-i merkeziyetçi bir anlayışın etkili olduğu görülecektir. Kamu idarelerine mali yönetim ve kontrol alanında inisiyatif tanınması, bu anlayışın bir göstergesidir. Ancak, genel olarak kamu yönetimi sistemi merkezi bir özellik taşımakta olup; bu durum uyumsuzluklara sebep olmaktadır. Örneğin; özel bütçeli idarelerden olan Üniversitelere aktarılan bütçelerin kullanılması

sürecinde, merkezi vesayetin sıkı bir şekilde devam ettiğini görmekteyiz. Öyle ki zikredilen özel bütçeli kurumlar kendilerine aktarılan bütçe üzerinde tam bir tasarruf hakkına sahip olmayıp; merkezi yönetimin bu yöndeki direktiflerini dikkate almak suretiyle işlem yapmak durumunda kalmaktadırlar.

Zira bakanlıkça hazırlanan ayrıntılı finansman ve harcama programı, parlamento tarafından kabul edilen merkezi bütçe kanunu ve yine bakanlıkça kararlaştırılan ödenek serbest bırakma oranlarına ilişkin üçlü mekanizma yerli yerince durmakta ve özel bütçeli kuruluşlar bütçelerinden yapacakları harcamaları bu mekanizma çerçevesinde yapmaktadırlar. Bu nedenle, mali yönetim reformuna esas olan 5018 sayılı kanun'un adem-i merkezi mantığıyla, kamu yönetimine hakim olan merkezi yönetim anlayışının, optimum denge seviyesinde uyumlaştırılması zorunludur. Bu uyumun sağlanabilmesi ise, ilgili mevzuat değişikliklerinin belli bir eşgüdüm içinden gerçekleştirilebilmesiyle mümkün olacaktır.

Elbette ki reformun sadece mali alanda ve denetim alanında yapılması eksik olacaktır. “Reform yapmaya, yönetimden başlamak gerekir. Yönetimin kodlarında bir değişime gitmeksizin, yeni bir denetim modelini sisteme monte etmeye çalışmanın sağlıksız olduğu açıktır. Yönetimde kapalılığın esas, şeffaflığın istisna olduğu ve hesap verebilirliğin çok uzaklarda bir ütopyaya dönüştüğü atmosferde, iç denetimin misyonu, yel değirmenleriyle savaşmaktan ibaret olacaktır.”<sup>415</sup>

Esasen iç denetim müessesesinin temeli, yapısal ve kurumsal nitelikli bir kısım problemlerin üzerine kurulmuştur, denebilir. Zira, kamu yönetimi reformu temel kanununda düzenlenmesi gereken denetim sistemi, bu kanun yasalaşmadığı için revize edilememiş ve iç denetim sistemi, eski yapı üzerine adeta iliştirilmiştir. Eski ve yeni hali hazırda bir arada bulunmakta; denetim sistemi bir bütün olarak ele alınıp reforma tabi tutulamamaktadır. Bu sebeple iç denetimin sağlıklı bir işleyişe sahip olması zor

<sup>415</sup> Şener Gönülaçar, Türkiye’de Teftiş ve İç Denetim Fonksiyonları Teorik ve Pratik Olarak Nasıl Ayırıştırılabilir ?, *Denetişim Dergisi*, Sayı: 6, s. 17.

gözükmektedir.<sup>416</sup> Bunun çözümü için, kamu yönetiminde gerçekleştirilen reform süreçlerinin yönetiminde ve farklı alanlarda yürütülen reformlar arasında aynı yönde ve güçlü bir uyumun sağlanması gerekmektedir. Yani reform sürecinde koordinasyonu sağlayacak uzman bir birimin görev alması çok önemlidir.

Diğer yandan, kamusal faaliyetlerde şeffaflık artırılırken kırtasiyecilik azaltılmalı; kamu hizmetlerinde hesap verebilirlik ilkesi hayata geçirilerek her türlü yolsuzlukla mücadele edilmelidir. Ayrıca kamu personelinin hizmete alınma ve hizmet içi eğitim koşulları çağdaş insan kaynakları yönetimi ilkeleri doğrultusunda yeniden düzenlenmeli; yönetime katılma gibi demokratik yönetim yolları gerçek anlamları ile sisteme dahil edilmeli; e-devlet uygulamaları ile sistemin iletişim ve enformasyon eksiklikleri giderilmelidir. Kamu hizmetlerinde etkinlik ve kalitenin artırılması temel bir kamu hizmeti felsefesi olarak benimsenmelidir.”<sup>417</sup>

Ancak şunu da ifade etmek gerekir ki; yapılan reforma yöneltlen en önemli eleştirilerden birisi de bu konuyla ilgilidir. Bu görüşe göre; yapılan reformlar, ekonomi, etkinlik ve verimlilik kriterleri üzerinde gereğinden fazlaca durup, kamu yönetiminde en az bunlar kadar önemli olan hakkaniyet (equity), kanun önünde eşitlik, katılım ve temsil gibi değerleri yeterince dikkate almamaktadır.<sup>418</sup>

Kaldı ki, bireylerin kamu yönetiminden talepleri siyasal süreçler sonucunda toplumsal bir nitelik kazanmakta ve kamu hizmeti tercihi olarak ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle kamu hizmetlerinin ve dolayısıyla kamu yönetimi reformunun, siyasal boyuttan arındırılabilmesinin ne kadar mümkün olduğu tartışılır. Zira, piyasacı yaklaşım, ekonomik ve ticari yönü ağır basan hizmetlerde başarılı sonuçlar verse bile, bu anlayışın temel kamu hizmetlerinde uygulanması, etkinlik, ekonomiklik ve verimlilik açısından

<sup>416</sup> Denetim sistemi, Kamu Yönetimi Reformu Temel Kanunu çerçevesinde yapılandırılmadığı için, eski denetim bürokrasisinin hali hazırdaki mevcudiyeti, iç denetimin varlığını çelişkiye sokmaktadır. Bu nedenle kurumlarda, görev alanları ve fonksiyonları açısından eski ve yeni denetim bürokrasisi arasında yer yer çatışmalar yaşanması muhtemel bir gelişmedir.

<sup>417</sup> Uğur Ömürgönülşen ve M. Kemal Öktem, “Türkiye’nin AB’ne Yöneltilen Sorun Alanları, Uyum Kriterleri ve Uyum Çabaları”, Editör: Muhittin Acar ve Hüseyin Özgür, *Çağdaş Kamu Yönetimi II (Konular, Kuramlar, Kavramlar)*, Noel Yay., Ankara, Ekim 2003, s. 61.

<sup>418</sup> Selim Coşkun, a.g.k., s. 131.

mümkün olmayabilir.<sup>419</sup>

Bu bağlamda, salt ekonomik gerekliliklerin önemsendiği, toplumsal değerlerin ve ihtiyaçların ikincil düzeyde ele alındığı bir reformun temel sacayaklarından birisi eksik demektir. Yapılan reform toplumsal, ekonomik ve idari sorunlara çözüm olduğu sürece anlamlıdır. Aksi takdirde, sadece bir unsuru öne çıkarıp diğer unsurlara ilişkin sorunların artışına göz yumuluyor ise yapılan düzenlemeler adil, etkin ve başarılı sayılamaz. Bu itibarla reform süreci değerlendirilirken, gerçekleştirilen yapılandırmanın toplumsal, iktisadi ve idari açıdan sorunların çözümüne ne düzeyde katkı yaptığı ayrıntılı olarak analiz edilmelidir.

### 3.9.1. Reform ihtiyacının gerçekliği

Geçmişten günümüze, devletin üniter yapısının tehlikeye düşme ihtimaline karşı, kamu yönetiminde merkeziyetçi bir anlayış benimsenmiştir. Dolayısıyla tüm kamusal faaliyetlerin tek bir elden idare edilmek istenmesi, şişkin, ağır, etkisiz ve verimsiz bir bürokrasinin oluşmasına yol açmıştır. Dolayısıyla, toplum nezdinde kamu yönetiminin büyük sorunları olduğu ve bu sorunların çözülmesi için acilen bir şeylerin yapılması gerektiği yönünde bir ihtiyaç/inanç oluşmuştur.<sup>420</sup> Zira, 2009 yılında Uluslar arası Şeffaflık Örgütü tarafından açıklanan 2008 Yılı Yolsuzluk Algılama Endeksine göre; Türkiye'nin 4.6 oranıyla 180 ülke arasında Polonya ve Ukrayna ile birlikte 58. sırada yer alması denetim sisteminin de kendisini kritiğe tabi tutmasının gerekliliğini açık bir şekilde ortaya koymaktadır.<sup>421</sup>

Bir kesim görüş sahipleri, meseleyi sadece hukuki ve mali faktörlere indirger iken, diğerleri ise siyasi argümanları tek belirleyici faktör olarak kabul etmektedirler. Bu bağlamda yapılan subjektif değerlendirmeler esasen politik görüşlerdir. Her iki tarafta, meseleyi kendi pencerelerinden değerlendirirken politik (*bir anlamda; gerçeği olduğu gibi değil de, bir takım hesaplar doğrultusunda olmasını istedikleri şekilde*

<sup>419</sup> Osman Yılmaz, a.g.k, s. 91, <http://ekutup.dpt.gov.tr/kamuyone/yilmazo/reform.pdf> (Erişim: 14 ARALIK 2011)

<sup>420</sup> Mehmet Özel, "Küreselleşme Sürecinde Türk Kamu Yönetimi ve Yeniden Yapılanma", a.g.k, s. 242.

<sup>421</sup> Yasin Sezer ve Tamer Kavakoğlu, a.g.k, s. 48.

*göstermek; var olan gerçeğin sadece bilinmesini istedikleri bölümü kadarını ifade etmek; mevcudun koordinatlarını, bulunulan konumdan/taraftan/açıdan yola çıkarak belirlemek; var olanı, bilinçli bir stratejinin gerektirdiği şekilde speküle etmek...v.s)* hareket etmektedirler. Yapılması gereken şey ise, reformun ardında yatan bütün sebepleri ve argümanları tamamen bilimsel bir anlayışla birlikte değerlendirmek ve reel olanı spekülatif değerlendirmelerle gözden kaçırmamaktır.

Başka bir görüşe göre ise; iç denetim açısından ele alınan mali reform, salt reel bir ihtiyacın hissedilmesi ya da buna gereksinim duyulması nedenleriyle saf içsel dinamiklerin harekete geçirmesiyle değil, bununla birlikte AB ile müzakereler çerçevesinde ve başat siyasi politikaların öyle gerektirmesi nedeniyle hayata geçirilmiştir. Zira, genel idari reform koşulunun AB tarafından ilk kez 2001 raporunda açıkça dile getirilmesinin ardından, Türkiye'nin aynı yıl Dünya Bankası'ndan mali sektör ve kamu sektörüne yönelik orta vadeli reform programları gerçekleştirmek amacıyla *program amaçlı mali sektör ve kamu sektörü uyum* kredilerini alması, genel idari reformun manivelasının, bir bakıma alınan bu krediler olduğunu düşündürmektedir.<sup>422</sup>

Ayrıca, IMF'den alınacak 340 milyon dolarlık kredinin serbest bırakılmasının ön koşulu, 5018 sayılı kanunun çıkarılması olarak belirlenmiştir. Maliye Bakanlığı 1050 sayılı kanun ile mali yönetimin merkezi koordinasyon kurumu iken 5018 sayılı kanun ile bir açıdan yalnızca muhasebe kayıtlarını tutan, bütçe sürecini kendisine bildirilen bilgi ve belgeler üzerinden izleyen, sisteme hiçbir müdahale yetkisi bulunmayan bir muhasebe ve istatistik birimi haline getirilmiştir.<sup>423</sup> En azından resmi belgeler üzerinden çekilen resim, sınırlı bir fonksiyonun varlığını göstermektedir. Öyle anlaşıyor ki; her ne kadar bu sisteme duyulan ihtiyaç reel olsa bile bu reforma ilişkin uygulama sürecine geçişin manivelası ve belirleyicisi, idari ve mali faktörler kadar belki de onlardan daha fazla siyasi ve politik faktörler olmuştur; ya da en azında öyle bir görüntü olduğu muhakkaktır.

<sup>422</sup> A. Argun Akdoğan, *a.g.k.*, s. 177.

<sup>423</sup> Kamil Karatepe, *a.g.k.*, s. 212.

Her şeye rağmen, mali reformun reel bir gereklilik olduğu muhakkaktır; ancak bu gerekliliği karşılayacak olan reform, daha önceki paragraflarda da ifade edildiği üzere sonuç olarak belli bir politik görüşün ve anlayışın etkisi ve yönlendirmesiyle gerçekleştirilmiştir. Dolayısıyla yapılması gereken; politik sürecin bu reforma olan olumsuz etkilerini, yeniden yapılanmanın eksikliklerini, handikaplarını ve çelişkilerini tespit ederek, sistemin işleyişini kendi rayına oturtmaktır.

### 3.9.2. Geleneksel bürokratik yapının reforma bakışı

Bahse konu reform, kamu mali yönetiminin genelinde olmak üzere yapı ve süreçleri etkileyerek yönetim kültürünün değişim ve dönüşümünü de zorunlu kılmıştır. Kişisel ve kurumsal açıdan reformdan olumsuz etkilenme endişesiyle reforma karşı bir direncin meydana geleceği, ve bu direncin reformu temel ekseninden saptırabileceği riski, özellikle reform yapıcılar tarafından daha işin başında dikkate alınmalı; sürece ilişkin risk yönetim süreci içerisinde minimize edilmelidir<sup>424</sup>

İşte bunun için de, reformun kurumsallaştırılması zorunludur. Esasen bu noktadaki en önemli zorluk, köklü değişimlerin yaşanacağı uzun süre boyunca, reformun olmazsa olmaz koşulu olan siyasal ve bürokratik sahiplenme ve desteğin sağlanabilmesidir. Kamu yönetimi sistemi durağan olmadığına göre sistemi işleten kamu çalışanları'nın da sürece olumlu katkısının sağlanması ve değişime set olan örgütsel kültürün revize edilmesi büyük önem arz etmektedir.<sup>425</sup>

Örneğin; reformun geleneksel bürokratik yapı ve anlayış tarafından algılanması açısından iç denetime ilişkin koordinasyonu sağlamakla görevli bürokratlar (*İDKK başkan ve üyeleri ile BÜMKO bünyesindeki iç kontrol dairesi başkan ve çalışanları*), geleneksel denetim örgütlenmesinin ve anlayışının temsilcileri olmaları (*Örneğin; İç Denetim Koordinasyon Kurulu başkanının merkezi denetim elemanı kökenli*<sup>426</sup> *Bütçe ve*

<sup>424</sup> DPT, *Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, Ankara 2006, s.92

<sup>425</sup> Osman Yılmaz, a.g.k, s. 93, 94, <http://ekutup.dpt.gov.tr/kamuyone/yilmazo/reform.pdf> (Erişim: 14 ARALIK 2011)

<sup>426</sup> Gelirler Kontrolörü.

*Mali Kontrol Genel Müdürü olması...*) dolayısıyla, yeni sistemi içselleştirmekte zorlanmaktadırlar. Şöyle ki; bu yöneticiler, kamu yönetimi bürokrasisindeki görevlerine ek olarak iç denetimin koordinasyonu işini yürütmeye çalıştıklarından dolayı, sistem ikincil öneme sahip ve desteksiz bir görüntü arz etmektedir. Bununla birlikte 5018 sayılı kanun kapsamının geniş olması ve bu kapsamda çok sayıda kamu idaresinin bulunduğu dikkate alınırsa merkezi uyumlaştırma birimlerinin<sup>427</sup> idari yapıları ve kurumsal kapasitelerinin yeterli olduğunu söylemek mümkün olmayacaktır. Zaten bu tespit, AB ilerleme raporlarında da yer almaktadır. Bu nedenle söz konusu merkezi uyumlaştırma birimleri organizasyonel ve fonksiyonel olarak daha güçlü ve etkin bir yapıya kavuşturulmalıdır.

**Tablo 3-2.** İç denetim koordinasyon kurulu üyeleri ve asıl görevleri<sup>428</sup>

| ADI-SOYADI                | ASLİ GÖREVİ                                                 | İDKK GÖREVİ                         |
|---------------------------|-------------------------------------------------------------|-------------------------------------|
| İ. İlhan HATİPOĞLU        | Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürü         | Kurul Başkanı<br>(Maliye Bakanlığı) |
| Prof. Dr. Hasan TÜREDİ    | İstanbul Ticaret Üniv. Ticari Bilimler Fakültesi Öğr. Üyesi | Üye<br>(Başbakanlık)                |
| Burhanettin AKTAŞ         | Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Müsteşar Yardımcısı         | Üye<br>(Hazine Müsteşarlığı)        |
| Erhan USTA                | Başbakanlık DPT Müsteşarlığı Müsteşar Yardımcısı            | Üye<br>(DPT Müsteşarlığı)           |
| Murat KOCA                | İçişleri Bakanlığı Müsteşar Yardımcısı                      | Üye<br>(İçişleri Bakanlığı)         |
| H. Abdullah KAYA          | Maliye Bakanlığı Milli Emlak Genel Müdürü                   | Üye<br>(Maliye Bakanlığı)           |
| Prof. Dr. Muhittin ŞİMŞEK | YÖK Yürütme Kurulu Üyesi                                    | Üye<br>(Maliye Bakanlığı)           |

Mali yönetim bürokrasisinin, iç denetim bağlamında yapılan reformu içselleştiremediği; reforma yeterli düzeyde destek vermediği ve işi sürüncemede bıraktığı yönünde ciddi kuşkuvar mevcuttur. Zira AB Komisyonunca 14 Ekim 2009 tarihinde açıklanan Türkiye 2009 İlerleme Raporu'nun mali kontrol faslına ilişkin bölümünde, Kamu İç Mali Kontrolü (KİMK) alanında sınırlı bir ilerlemenin kaydedilebildiği ifade edilmiştir. Ayrıca, özellikle iç denetim ve teftişe dair roller ile İç Denetim Eşgüdüm Kurulu ve iç denetçiler için Merkezi Uyumlaştırma Biriminin

<sup>427</sup> İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Birimi: İÇ DENETİM KOORDİNASYON KURULU-İDKK; Mali Yönetim ve Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Birimi: MALİ YÖNETİM VE KONTROL DAİRESİ-Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü bünyesinde 22 adet daireden birisi.

<sup>428</sup> [http://www.idkk.gov.tr/web/guest/koordinasyon\\_kurulu](http://www.idkk.gov.tr/web/guest/koordinasyon_kurulu) (Erişim: 08.07.2011)

(MUB) rollerine ilişkin olarak belge ve eylem planının güncellenmesi gerektiği; kamu iç denetim mesleğinin optimum gelişimini sağlamak için MUB'un yeri konusunda bir karar verilmesi gerektiği; Maliye Bakanlığı'nın reform sürecindeki izleme rolünün güçlendirilmesinin gerekli olduğu hususlarına belgede yer verilmiştir.

Ayrıca son yapılan düzenlemelerle<sup>429</sup> birlikte, merkezde görev yapan iç denetçilerle diğer iç denetçiler gerek maaş gerekse de statü açısından farklılıklara tabi tutulmuş; ve bu durum, iç denetim mesleğinde bölünme yaratarak gücünü azaltmıştır. Şöyle ki; 666 sayılı KHK'nın içeriğine ve mantığına baktığımızda, eşit işe eşit ücret ilkesinin değil; genel itibarıyla merkez ve taşra ayırımına dayanan bir mantığın esas alındığını görüyoruz.

Yapılan işin niteliği ve önem derecesi, personel sayısı dikkate alınmadan; ağırlıklı olarak merkezde ya da taşrada görev yapma kriterine göre aynı ünvana sahip olanların statü ve ücret rejimi bakımından eşitlenmeye çalışıldığı bir düzenleme söz konusu. Bazı kamu personeli, merkezdekilerle aynı ünvana sahip olduğu ve aynı işi yaptığı halde, sadece merkez dışında görev yaptığı için daha farklı bir statü ve ücret rejimine tabi tutulmuş.

Özel bütçeli diğer idarelerde görev yapan iç denetçiler ile üniversitelerde görev yapan iç denetçiler yukarıda bahsedilen hususlar bakımından kategorize edilmiş. Örneğin; Sağlık Bakanlığının merkez teşkilatında yer alıp, özel bütçeli bir idare olan Hudut ve Sahiller Genel Müdürlüğünde görev yapan bir iç denetçi ile aynı şehirde bulunan bir üniversitede görev yapan iç denetçi arasında; görevin gerektirdiği nitelikler, sahip oldukları iç denetim yetkisinin yasal dayanağı, atanma usulleri açısından bir fark olmamasına ve hatta yetkilerini aldıkları 5018 sayılı yasaya ekli aynı cetvelde (II sayılı cetvel) yer alan kurumlarda görev yapmalarına rağmen, üniversitelerde görev yapan iç denetçiler aleyhine, statü ve ücret rejimi bakımından suni bir ayırım oluşturulmuş.

Bahse konu düzenlemelerin kendi içerisinde dahi bazı çelişkilerin bulunduğunu

---

<sup>429</sup> 03.11.2011 tarih ve 666 sayılı KHK.

görüyoruz. Düzenlemelerde daha ziyade merkez ve taşra ayrımı esas alınmasına rağmen; nedense, merkezde görev yapan bakanlık daire başkanlarıyla, büyükşehir belediyeleri daire başkanlarının aynı statü ve maaş rejiminde eşitlenmeye çalışıldığı görülüyor. Bu böyle olmakla birlikte bakanlık iç denetçileri ile Büyükşehir belediyeleri iç denetçileri ise, gerek statü gerekse de maaş rejimi açısından ayrıma tabi tutulmuş. Öyle anlaşılmaktadır ki; bir kısım karar alıcılar gerçek anlamda güçlü, tarafsız ve bağımsız bir denetim odağının olmasını istememekte; tamamen bürokrasiye bağımlı ve kontrollü bir denetim anlayışına, daha fazla yakınlık duymaktadırlar. Her şeye rağmen, bu ayrım ve kötü niyet algısına rağmen tüm İç denetçiler, denetim yetkilerinden ve nosyonlarından gelen tecrübe ve güçlerini, kurumlarına değer katmak, usulsüzlükleri ve yolsuzlukları rapor etmek suretiyle kullanarak, üst yönetime destek olma, rehberlik ve danışmanlık yapma görev ve vazifelerini, büyük bir titizlikle sürdürmelidirler.

Bu düzenlemelerin doğurduğu temel problematik, belli bir ücret ya da statü meselesinin ajite edilmesi değildir. Asıl problem; daha işin başında, iç denetim müessesesi içinde ikilik yaratma, gücünü bölme ve dağıtma niyetinin varlığı gibi görünmektedir. En azından böyle bir algının oluşmasının, haklı ve somut gerekçelerinin bulunduğunu inkâr edemeyiz. Bu noktada özellikle Bakanlıklarda, bağlı ya da ilgili kurumlarda görev yapan iç denetçilerin tavırları çok önemli. Eğer kendi hesaplarına oluşturulan bu aldatıcı avantajı, sahici bir kazanım olarak görür ve perde arkasında asıl yapılmak istenen şeyi görmezden gelirlerse, maalesef iç denetim müessesesi, kendi içinde birlik ve beraberliğini sağlayamayacağından, zamanla kendi varlığının dahi sorgulandığına ve belki de yok edildiğine şahit olacaktır.

### 3.10. Anglo-Sakson Modelde Reform Dinamiği

İngiltere ABD'nin aksine, anti-devlet ve anti-bürokrasi kültürüne sahip bir devlet değildir. Örneğin, kamu görevlileri daha ziyade Oxford ve Cambridge mezunlarının oluşturduğu elit bir grubun içinden gelirler. Bununla birlikte İngiltere, piyasa mekanizmalarına ve rekabete dayalı, işletme teknik ve araçlarının kullanılması

suretiyle kamu sektörünü dönüştüren reformlar için model bir ülke haline gelmiştir.<sup>430</sup>

Yürüttükleri reform çalışmalarıyla beraber İngiliz Devleti'nin kontrol kapasitesini arttırmaya ve denetim sistemini güçlendirmeye çalıştığını görmekteyiz. Bu alanda dört eğilimden bahsetmek mümkündür. Birincisi; işletmecilik anlayışına paralel olarak profesyonel değerler ve talebe göre yapılan denetim anlayışı, yerini sürekli, disiplinli, ekonomik ve verimliliğe dayalı denetim sistemine bıraktı. İkinci olarak; yönetim danışmanlarının denetimi önem kazandı. Üçüncü olarak; kamusal denetim kurumları yapısal değişikliğe uğradı ve bilim, eğitim, çevre, tıp gibi pek çok alanda denetim birimleri oluşturuldu. 1984 tarihli National Audit Act ile National Audit Office oluşturuldu ve bu ofise merkezi hükümeti denetleme yetkisi verildi. Dördüncü olarak performans göstergeleri arttırıldı. Reformlar doğrultusunda yönetim yapısı yeniden şekillendirildi. Bu şekillenme büyük oranda adem-i merkezileşme (decentralization) ve birimleşme (agencification) şeklinde oldu.<sup>431</sup>

Merkeziyetçiliğin gerilemesi bağlamında; kamuda çalışanların sayısına ve kamu kesiminin büyüklüğüne baktığımızda, son 20 yılda önemli oranda azalmanın yaşandığını görmekteyiz. Bu azalma ekonomik ve ticari alanda çok daha belirgin olmakla beraber, genelde tüm alanlarda bir azalma söz konusudur. Bu trend, özellikle Savunma Bakanlığı ile özelleştirme ve contracting-out<sup>432</sup> uygulamalarının olduğu alanlarda yoğun olarak yaşanmaktadır. Bununla birlikte, vergi toplama gibi temel kamusal faaliyet alanlarında önemli değişim olmamıştır. Kamu kesimindeki azalmanın üçte biri özelleştirmeden kaynaklanmaktadır. Özelleştirmenin en fazla uygulandığı alanlar ise sanayi ve telekominikasyon sektörleri olmuştur.<sup>433</sup>

ABD'nde ise bu tip reformlar yönetim yapısının ve anlayışının yeniden üretilmesi, keşfedilmesi (*reinventing government*) söylemi ile gündeme gelmiştir. Bununla birlikte, yönetim sürecinde verimlilik ve üretkenliği artırmak maksadıyla

<sup>430</sup> Selim Coşkun, a.g.k, s. 139, 140.

<sup>431</sup> Selim Coşkun, a.g.k, s. 141.

<sup>432</sup> Contract out: İhale etmek, dışarıya yaptırmak.

<sup>433</sup> Osman Yılmaz, a.g.k, s. 44, <http://ekutup.dpt.gov.tr/kamuyone/yilmazo/reform.pdf> (Erişim: 14 ARALIK 2011)

işletme yönetimi tekniklerinin ve araçlarının kullanılması Reagan dönemine kadar gitmektedir.<sup>434</sup> Geleneksel Amerikan kamu yönetiminin temel paradigmalarından en önemlisi; siyaset-yönetim ayrışmasıdır. Pek çok kişi tarafından kamu yönetimi disiplininin başlangıcı olarak kabul edilen 1887 tarihli makalesinde Woodrow Wilson tarafsız, uzman, partiye değil topluma hizmet eden profesyonel bir kamu yönetimini savunmuştur.<sup>435</sup> Yani bir nevi teknokratlar hükümeti gibi bir uygulamanın bütün kamu yönetimine egemen olması bu anlayışın bir argümanıdır.

### 3.11. İç Denetimin Yabancı Ülke Uygulamaları

Denetim sistemleri temel olarak birbirine yaklaşmakla beraber, her ülkenin kendi kurumsal kültürü, kapasitesi ve gelenekleri dikkate alındığında model ve uygulama örneklerinde farklılıklar söz konusu olabilmektedir. İngiltere, Hollanda gibi ülkeler *Kuzey Model* olarak adlandırılan ve yönetim sorumluluğunu esas alan adem-i merkezi bir yapılanmaya sahipken; Fransa, Portekiz, İspanya ve Lüksemburg gibi *Güney Model* olarak isimlendirilen ülkelerde ise, merkezi bir model söz konusudur. Ayrıca Almanya gibi bazı üye ülkeler, karma bir sisteme sahiptirler.<sup>436</sup>

İngiltere'nin lokomotif olduğu kuzey modelde, yönetim sorumluluğu yaklaşımı öne çıkmaktadır. Bu yaklaşımda, hesap verebilirlik kurumsal düzeyde gerçekleşmektedir. Ancak Türkiye'deki örgütlenme modeli bu modele sahip ülkelerin yapılanmasından farklıdır. Örneğin; kuzey modele sahip ülkelerde, yetkilerin daha ziyade yerel yönetimlere devredildiğini ve merkezde bakanlıkların sınırlı sayıda personel istihdam ettiğini görmekteyiz. Bu modele ilişkin diğer bir nitelik de, kamu idarelerinin çoğunlukla kendi tüzel kişilikleri olmaları ve buna bağlı bütçeleri ile idare edilmeleridir. Halbuki ülkemizde devletin temel işlevlerini yürüten kamu idareleri, devlet tüzel kişiliği altında faaliyet göstermektedir. Dolayısıyla genel kamu yönetim

<sup>434</sup> Selim Coşkun, A.g.k, s. 136.

<sup>435</sup> a.k, s. 135.

<sup>436</sup> Mehmet Koçdemir, "Denetim Üzerine Kavram Kargaşaları: Ülke Örnekleri", s. 11, Erişim: 26.12.2009, <http://www.malikelavuz.com/emakale/006/index.php>

reformu gerçekleştirilmeden, yönetim sorumluluğunu temel alan bir mali yönetim reformunu sürdürülebilir kılmak oldukça zordur.<sup>437</sup>

İngiltere’de iç denetim, örgüt bünyesinde yer almakla beraber, bağımsız bir değerlendirme faaliyeti olup iç kontrol sisteminin etkinliğini ölçmek ve değerlendirmek suretiyle yönetime katkı sağlamak şeklinde faaliyet gösterir. Burada iç denetim kamu otoritelerinin mali yapısının bütünsel bir parçasıdır. İngiltere ve Amerika gibi ülkelerde kamu kurum ve kuruluşların çoğunluğu, iç denetimin önemini anlamış olmalarına rağmen, ancak 20. yüzyıl başlarında bu sistemi benimsemişlerdir, diyebiliriz. Böylece Anglo-Sakson ülkelerde iç denetim sistemi bütünüyle uygulanmaya başlamıştır. Tabi sistem zaman içinde değişiklikler geçirmiştir. Ancak yakın zamanlara kadar birincil görev; hataların ve suiistimallerin tespit edilmesi, önlenmesi ile gelirlerin toplanması ve harcama öncesi işlemlerin incelenmesi hususlarından ibaretti.

2000’li yıllardan sonra ise; iç denetim daha ziyade iç kontrol sisteminin gözden geçirilmesine odaklanarak daha bütünsel ve sistemci bir anlayışla uygulanmaya başlanmıştır. Bu meyanda iç denetim kamu kurum ve kuruluşlarının bünyesindeki bağımsız bir değerlendirme faaliyeti olarak kabul edilmektedir. Sistemin esas maksadı; iç kontrol sisteminin, mali yapının ve diğer yönetim fonksiyonlarının etkinliğini ölçmek ve değerlendirmektir. Keza, İngiltere Hazinesi tarafından yayımlanan *Kamu İç Denetim Standartları* başlıklı belgede iç denetim şöyle tanımlanmaktadır: İç denetim, bir organizasyonun bünyesindeki bağımsız ve tarafsız değerlendirme hizmetidir.<sup>438</sup>

Fransa’da ise örgütlenme sistemi, merkezi, bölgesel ve komün olarak isimlendirilen üçlü bir yapıya sahiptir; mali sistem de bu yapı içinde bulunmaktadır. Dolayısıyla yönetim sistemine uygun bir mali sistem söz konusudur. Harcama sonrası denetim faaliyetleri ise, hazine işlevlerini de içeren *Muhasebat Genel Müdürlüğü* eliyle yürütülmektedir. Bu genel müdürlüğe bağlı ve gerek merkezi gerekse de bölgesel düzeyde faaliyet gösteren denetçiler bütün kamu kurumlarının mali denetimlerini

<sup>437</sup> A.k, s. 3, Erişim: 26.12.2009, <http://www.malikilavuz.com/emakale/006/index.php>

<sup>438</sup> Tayfun Sarayönlü, Araştırma ve İnceleme Raporu, Ankara 2007, s. 1,2 <http://www.kultur.gov.tr/teftis/Genel/BelgeGoster.aspx?F6E10F8892433CFF03077CA1048A18348B4D9CE4CD50D2D4>, Erişim: 30 May. 10

yapmaktadırlar. Fransa’da iç denetim görevleri, kurumların mevcut müfettişleri tarafından yerine getirilmektedir. Ekonomi, Maliye ve Endüstri Bakanlığında ve diğer bakanlık ve kamu kuruluşlarında salt *iç denetçi* kadro ve ünvanı bulunmamaktadır. İç denetim bir misyon olup bu fonksiyon *müfettiş* (inspecteur Principaux Auditeurs- IP ve Inspecteur Auditeurs-IA) ünvanlı denetçiler tarafından yerine getirilmektedir.<sup>439</sup>

Görüldüğü üzere, denetim fonksiyonlarının bazı ülkelerde tamamının belli bir unvan altında icra edildiği, bazılarında ise ayrıştırıldığı ve daha ziyade karma yapıların mevcut olduğu bir tablo söz konusudur. Örneğin, ABD’de mevcut olan genel müfettişler, iç denetim, teftiş, soruşturma, yolsuzluk araştırması vb. tüm fonksiyonları yerine getirirken, Hollanda’da ise iç denetim sisteminin ayrı bir birim olarak etkin olduğu, ayrıntılı incelemelerde ise teftiş birimlerinin kullanılması durumu söz konusudur.<sup>440</sup>

**Tablo 3-3.** Bazı AB ülkelerinden iç denetim sistemi ve uygulamaları<sup>441</sup>

| ÜLKE ADI   | UYGULANAN MODEL                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
|------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| İNGİLTERE  | <b>Anglo-Sakson/Kuzey Modeli.</b> Yönetim sorumluluğu ilkesi geçerlidir. Maliye Bakanlığı ve içerisindeki iç denetim birimi, tüm kamu harcamalarının ve gelirlerinin mali kontrolünden sorumlu değildir. Sorumluluk her bir harcamacı kuruluşun kendisine aittir.                                                             |
| HOLLANDA   | <b>Anglo-Sakson/Kuzey Modeli.</b> Yönetim sorumluluğu ilkesi geçerlidir. Ancak iç denetçiler Maliye Bakanlığı tarafından koordine edilmekte ve esas itibarıyla mali denetimi yerine getirmektedirler.                                                                                                                         |
| LÜKSEMBURG | <b>Güney Modeli.</b> Üç taraflı ön kontrol yaklaşımı ( <i>third party ex ante approach</i> ) geçerlidir. İç mali kontrol sisteminin özellikle ex ante aşaması, o kurum dışındaki bir başka kurum tarafından yerine getirilmektedir.                                                                                           |
| PORTEKİZ   | <b>Güney Modeli.</b> Üç taraflı ön kontrol yaklaşımı ( <i>third party ex ante approach</i> ) geçerlidir. Maliye Genel Teftişi adında bir kuruluş aracılığıyla tüm kamu harcamalarının ve gelirlerinin mali kontrolü gerçekleştirilmektedir. Bu kuruluşa ek olarak, diğer bakanlıkların da iç denetim birimleri bulunmaktadır. |
| FRANSA     | <b>Güney Modeli.</b> Üç taraflı ön kontrol yaklaşımı ( <i>third party ex ante approach</i> ) geçerlidir. Klasik güney modeli uygulamasının temsilcisi Fransa’dır. Maliye Genel Müfettişi ve diğer bazı Bakanlıklarda Genel Müfettiş ünvanlı teftiş kurullarına bağlı müfettişler denetim görevi üstlenmişlerdir.              |

<sup>439</sup> Halil Yılmaz, Kamu Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi, *Denetim Dergisi*, Sayı:6, s. 11 .

<sup>440</sup> Mehmet Koçdemir, “Denetim Üzerine Kavram Kargaşaları: Ülke Örnekleri”, s. 5, 11, <http://www.malikilavuz.com/emakale/006/index.php>, Erişim: 26.12.2009

<sup>441</sup> Şener GÖNÜLAÇAR, İç Denetimin Bürokratik Serencamı, *Mali Hukuk Dergisi*, sayı 135, Mayıs-Haziran 2008, s. 5.

Ayrıca bir çok Latin Amerika ülkesi de iç kontrol sistemini adem-i merkeziyetçi anlayışa göre yeniden oluşturmuş; iç denetimi daha da geliştirme yönünde çeşitli adımlar atmıştır. Aday ülkelerdeki denetim sistemleri için ise özetle şunlar söylenebilir: Bazı ülkelerin denetim sistemleri merkezi bir anlayışla yapılandırılırken, bir kısmı ise, adem-i merkezi bir yapılanmaya gitmiştir. Bazı ülkelerde danışma niteliğine haiz kurul ya da komite bulunmasına rağmen, bazılarında bu tür bir örgütlenmeye gidilmemiştir. Ayrıca bazı ülkelerde iç denetçilerin görevlendirilmesini Maliye Bakanlığı yapmaktadır. Genel olarak baktığımızda ise, devletler tarafından, iç denetim fonksiyonuna özel bir önem verildiğini; pek çok ülkede de iç denetimin yanında yolsuzlukları önlemeye dönük farklı örgütlenmelere gidildiğini görmekteyiz.<sup>442</sup>

### 3.12. Küresel Ekonomi ve 5018 Sayılı Kanun Arasındaki İlişki

Küresel sermaye ve uluslararası şirketlerin asıl isteği *saydam, hesap verebilir ve esnek* bir yönetim anlayışıdır. Burada birincil ve esas amaç devlet aygıtının demokratik bir anlayışa kavuşturulması değildir. Asıl önemli olan istikrar, belirlilik, şeffaflık gibi ilkeler ile kâr ve özel mülkiyet transferi, keyfi haciz, rüşvet ve yolsuzlukların önlenmesi gibi konulardır. Elbette ki tüm bu parametreler ancak demokratik bir zeminde hayat bulabilir. Zira serbest piyasa ekonomisi otoriter bir yönetim anlayışıyla yürütülemez; ancak demokratik ve özgürlükçü bir sistemde var olabilir. Bu itibarla, küresel sermaye sahipleri ulus-devletlerin serbest piyasa demokrasilerine dönüştürülmesini zorunlu görmektedirler.<sup>443</sup>

Yani otokratik rejimlerden demokratik sistemlere geçişin küresel sermaye tarafından desteklenmesinin ve hatta bu konuda gelişmiş ekonomilerin başı çekmelerinin asıl sebebi; küresel sermayenin yeni pazarlara girme ve orada yerleşme arzu ve isteğidir. Bununla birlikte bu dönüşümü gerçekleştirmek kolay değildir. Zira bazı demokratik ilkelerin bir takım ekonomik gerekliliklerle çelişki içinde olduğu ifade

<sup>442</sup> Mehmet Koçdemir, a.g.k, s. 5-11, <http://www.malikilavuz.com/emakale/006/index.php>, Erişim: 26.12.2009

<sup>443</sup> Nafiz Tok, a.g.k, s. 18-19.

edilmektedir. Örneğin, katılımcılık ve şeffaflık gibi ilkeler, etkinlik ilkesiyle çelişebilir.

Çünkü siyasi ya da idari bir karar alınırken ilgili tüm tarafların demokratik bir zeminde karar alma süreçlerine katılması, hukukun üstünlüğü ve şeffaflık açısından olumlu bir etki meydana getirirken; bahse konu kararın kabul edilmesi gecikeceğinden işlem maliyetleri artacaktır. Ancak demokrasiyi özümsememiş bir yapının salt iktisadi kaygılarla hareket etmesi totaliter bir anlayışı ve düzeni besleyebilir. Zira Orta ve Doğu Avrupa ülkelerinin idari sistemlerinin, Avrupa norm ve standartlarına uygun hale getirilmesine yönelik mali ve teknik yardım sunulurken Avrupa Komisyonunun, yeni kamu işletmeciliğiyle ilişkili etkinlik, verimlilik, ekonomiklik gibi kavramlar yerine Weberci kamu yönetimiyle ilişkili hukukun üstünlüğü üzerinde durması da bu çelişkiyle açıklanabilir. Bu nedenle, bu çelişkilerin asgariye indirilmesine ilişkin olarak, kamu hizmetlerinin özel sektöre sözleşme yoluyla devredilmesi bir tedbir olarak düşünülmektedir. Böylece kamuya düşen, ihale yasalarını uygulamak ve özel sektör uygulamalarını denetlemek olacaktır.<sup>444</sup>

Yasalaşamayan Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısının<sup>445</sup> 4. maddesinin (c) fıkrasında, “kamu kurum ve kuruluşlarında görev, yetki ve sorumluluk, hizmetten yararlananlara en uygun ve en yakın birime verilir” ifadesi yer almaktadır. Aynı maddenin (d) fıkrasında ise; “kamu hizmetleri ile ilgili temel kararların alınmasında ilgili meslek kuruluşları ile sivil toplum kuruluşlarının görüş ve önerilerinden yararlanılır” ifadesi bulunmaktadır. Buradan anlaşılmaktadır ki, reformun özünde yerel ve sivil kesimin karar alma süreçlerine daha etkin bir şekilde katılmasının sağlanması bulunmaktadır.

5018 sayılı kanunla birlikte *mali disiplin* kavramı daha fazla önem kazanmıştır. Mali disiplin yoluyla kamu harcamalarının daha sıkı bir şekilde izlenmesi, kanalize

<sup>444</sup> A. Argun Akdoğan, *a.g.k.*, s. 239,240.

<sup>445</sup> Merkezi yönetim ile yerel yönetimler arasındaki görev, yetki ve sorumlulukları yeniden belirleyen 5227 sayılı “Kamu Yönetiminin Temel İlkeleri ve Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun” 3 Ağustos 2004 tarihinde Cumhurbaşkanı Ahmet Necdet Sezer tarafından kısmen veto edilmiş; veto edilen yasa TBMM tarafından tekrar çıkarılmıştır. (*Veto edilen maddeler: 4, 5, 6, 7, 8, 9, 11, 16, 23, 38, 39, 40, 46, 49, geçici 1-3-4-5-6-7-8-9’uncu maddeler*).

edilmesi ve kontrolü amaçlanmıştır. Bazı görüşlere göre bu yolla yapılmak istenen şey, kamu kaynaklarının, harcamaların denetlenmesi ve kontrol altına alınması vasıtasıyla, sermayenin öncelikli ve kârlı yatırım alanlarına yönlendirilmek istenmesidir.<sup>446</sup> Buna rağmen, kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin küresel sermayenin etkisiyle yeniden düzenleniyor oluşu, sistemin reforma ihtiyacı olmadığına ve yeni yapının etkin ve verimli bir şekilde uygulanamayacağına karine oluşturmaz.

Burada asıl sorun yeni sistemin ne şekilde ve hangi amaçla kullanıldığıdır. Bunu da yeni kanunun tamamıyla uygulanmasına dönük olarak diğer kanunlarda yapılan değişiklikler belirler. Örneğin ihale sisteminin, personel rejiminin, yerel yönetimlerle ilgili kanunların, kamu finansmanı sisteminin nasıl ve hangi yönde değiştirildiği önemlidir. Zira küresel sermayenin politika ve stratejilerinin asıl yansıması ve etkisini, bu alanlarda yapılan düzenlemelerden görebiliriz.

Kamu mali yönetim ve kontrol sistemini düzenleyen 5018 sayılı kanun ise teknik ve araçsal niteliği ağır basan bir düzenlemedir. Örneğin 5393 sayılı Belediye Kanununu ele alalım. 5393 sayılı kanunun *Belediyenin Yetkileri* başlıklı 15. maddesine göre, özel hukuk hükümleri çerçevesinde tahsili gereken doğal gaz, su, atık su ve hizmet karşılığı alacakların tahsilini yapmak veya *yaptırmak* yetkisi belediyeye verilmiştir. Yine aynı maddeye göre içme, kullanma ve endüstri suyu sağlamak; atık su ve yağmur suyunun uzaklaştırılmasını sağlamak; bunlar için gerekli tesisleri kurmak, *kurdurmak*, işletmek ve *işlettirmek*; kaynak sularını işletmek veya *işlettirmek* yetkisi de belediyeye verilmiştir.

Bahse konu örnekleri vermeye devam edelim. Aynı maddeye göre, toplu taşıma yapmak; bu amaçla otobüs, deniz ve su ulaşım araçları, tünel, raylı sistem dahil her türlü toplu taşıma sistemlerini kurmak, *kurdurmak*, işletmek ve *işlettirmek*; katı atıkların toplanması taşınması, ayrıştırılması, geri kazanımı, ortadan kaldırılması ve depolanması ile ilgili bütün hizmetleri yapmak ve *yaptırmak*; toptancı ve perakendeci

<sup>446</sup> Selime Güzelsarı, *Küresel Kapitalizm ve Devletin Dönüşümü (Türkiye’de Mali İdarede Yeniden Yapılanma)* Sosyal Araştırmalar Vakfı, İstanbul, 2008, s. 187.

halleri, otobüs terminali, fuar alanı, mezbaha, ilgili mevzuata göre yat limanı ve iskele kurmak, *kurdurmak*, işletmek, *işlettirmek* veya bu yerlerin gerçek ve tüzel kişilerce açılmasına izin vermek; araç park yerlerini tespit etmek, işletmek, *işlettirmek* veya *kiraya vermek*; maddenin e, f ve g bentlerinde<sup>447</sup> sayılan hizmetleri Danıştay'ın görüşü ve İçişleri Bakanlığının kararıyla süresi kırk dokuz yılı geçmemek üzere *imtiyaz yoluyla devretmek*; toplu taşıma hizmetlerini imtiyaz veya tekel oluşturmayacak şekilde ruhsat vermek suretiyle yerine getirebileceği gibi *toplu taşıma hatlarını kiraya verme* veya 67. maddedeki<sup>448</sup> esaslara göre *(ihale yöntemiyle) hizmet satın alma yoluyla* yerine getirebilir.

İl sınırları içinde büyükşehir belediyeleri, belediye ve mücavir alan sınırları içinde il belediyeleri ile nüfusu 10.000'i geçen belediyeler, meclis kararıyla; turizm, sağlık, sanayi ve ticaret yatırımlarının ve eğitim kurumlarının su, termal su, kanalizasyon, doğal gaz, yol ve aydınlatma gibi alt yapı çalışmalarını faiz almaksızın on yıla kadar geri ödemeli veya ücretsiz olarak yapabilir veya *yaptırabilir*, bunun karşılığında yapılan tesislere ortak olabilir; sağlık, eğitim, sosyal hizmet ve turizmi geliştirecek projelere İçişleri Bakanlığının onayı ile ücretsiz veya düşük bir bedelle amacı dışında kullanılmamak kaydıyla arsa tahsis edebilir. Aynı kanunun “Borçlanma” başlıklı 68. maddesine göre; Belediye, görev ve hizmetlerinin gerektirdiği giderleri karşılamak amacıyla kanunda yer alan usul ve esaslar doğrultusunda *borçlanma yapabilir, tahvil ihraç edebilir*.

<sup>447</sup> e)Müktesep haklar saklı kalmak üzere; içme, kullanma ve endüstri suyu sağlamak; atık su ve yağmur suyunun uzaklaştırılmasını sağlamak; bunlar için gerekli tesisleri kurmak, kurdurmak, işletmek ve işlettmek; kaynak sularını işletmek veya işlettmek.

f)Toplu taşıma yapmak; bu amaçla otobüs, deniz ve su ulaşım araçları, tünel, raylı sistem dahil her türlü toplu taşıma sistemleri kurmak, kurdurmak, işletmek ve işlettmek.

g)Katı atıkların toplanması, taşınması, ayrıştırılması, geri kazanımı, ortadan kaldırılması ve depolanması ile ilgili bütün hizmetleri yapmak ve yaptırmak.

<sup>448</sup> **Madde 67** - Belediyede belediye meclisinin, belediyeye bağlı kuruluşlarda yetkili organın kararı ile park, bahçe, sera, refüj, kaldırım ve havuz bakımı ve tamiri; araç kiralama, kontrollük, temizlik, güvenlik ve yemek hizmetleri; makine-teçhizat bakım ve onarım işleri; bilgisayar sistem ve santralleri ile elektronik bilgi erişim hizmetleri; sağlıkla ilgili destek hizmetleri; fuar, panayır ve sergi hizmetleri; baraj, arıtma ve katı atık tesislerine ilişkin hizmetler; kanal bakım ve temizleme, alt yapı ve asfalt yapım ve onarımı, trafik sinyalizasyon ve aydınlatma bakımı, sayaç okuma ve sayaç sökme-takma işleri ile ilgili hizmetler; toplu ulaşım ve taşıma hizmetleri; sosyal tesislerin işletilmesi ile ilgili işler, süresi ilk mahallî idareler genel seçimlerini izleyen altıncı ayın sonunu geçmemek üzere *ihale yoluyla üçüncü şahıslara* gördürülebilir.

Kanun metninden görüldüğü üzere, belediyelere verilen yetkilere istinaden, bu hizmetlerin yerine getirilmesiyle ilgili olarak; *kurdurmak, işlettirmek, kiraya vermek, imtiyaz yoluyla devretmek, tahvil ihraç etmek, hizmet satın almak ifadeleri*, bize bu hizmetlerin üçüncü kişilere bedel karşılığı gördürülebileceğini ve özel kesim sermayesine borçlanılabileceğini göstermektedir. Dolayısıyla bu tip kamu harcamalarına ilişkin kamu kaynaklarının yukarıda ifade edilen usullerle özel sermayeye aktarılması durumu söz konusudur. Dolayısıyla bu bağlamda Güzelsarı'nın ifade ettiği üzere bu tip düzenlemelerin yapılmasında, küresel neoliberal politikaların etkisinin olduğu fikrine katılmamak mümkün değildir. Zira kamu alımlarının çeşitliliği ve çokluğu düşünüldüğünde piyasaya olan etkisinin boyutları da büyük olacaktır ve küresel sermaye kamu piyasasını bu anlamda elbette bir pazar olarak görme eğilimindedir. Dolayısıyla küresel ekonomik aktörler, kamusal pazardan azami istifade etmek için, yasal düzenlemelerde dahil olmak üzere her türlü enstrümanı (siyasi, hukuki, idari ve ekonomik) kullanmaya çalışmaktadırlar.

5018 sayılı kanunun rolü kamu harcamalarının denetlenmesi, izlenmesi, etkin ve verimli yapılıp yapılmadığıyla ilgili olup; kamu hizmetlerinin üçüncü kişilere gördürülüp kamu kaynaklarının özel kesime aktarılması ile doğrudan ilgili değildir. Başka bir ifadeyle daha önce de ifade ettiğimiz üzere; kanun, teknik ve araçsal özellikleri ağır basan bir niteliğe haizdir. Ancak bu durum ilgili kanunun salt teknik bir düzenleme olduğu anlamına gelmemektedir elbette.

Örneğin Kanunun *gelecek yıllara yaygın yüklenmeler* başlıklı 28. maddesinin son paragrafına göre yılı bütçesinde ödeneği bulunmaması ve Maliye Bakanlığının uygun görüşünün alınması kaydıyla, satın alma suretiyle edinilmesi ekonomik olmayan her türlü makine-teçhizat, cihazlar ve taşıtlar ile yangınla mücadele amacıyla hava ve deniz araçlarının kiralanması, aşı ve antiserum alımı, orman ağaçlandırma ve amenajman işleri için süresi üç yılı geçmemek üzere üst yöneticinin onayıyla gelecek yıllara yaygın yüklenmeye girişilebilir. Bu tür hükümler elbette kamu kaynaklarının özel kesim sermayesi ile ne tür bir ilişki içinde kullanılması gerektiğine dair ipuçları vermektedir. Ancak yine de bu ilişkinin biçimini esas itibarıyla bu kanunda değil, 4734

sayılı İhale Kanunu, 4735 sayılı İhale Sözleşmeleri Kanunu, 2886 Sayılı Devlet İhale Kanunu, diğer yandan; 5393 sayılı Belediye ve benzeri görece özel kanunlarda görmekteyiz.

Kamu hizmetlerinin icrasında kullanılacak mal ve hizmet alımları ile inşaat işlerinin ihale kanunları yoluyla yürütüleceği, personel istihdamının ise personel mevzuatı ile sağlanacağı dikkate alındığında, kamu kaynaklarının sağlanması hususuna ilişkin olarak kanunda herhangi bir düzenleme yapılmadığı ortadadır. Kamuya ait taşınır ve taşınmaz malların yönetimi 5018 sayılı kanunun *Üçüncü Kısım* 44. maddesi ile, ilgili kanunlara bırakılmıştır. Dolayısıyla taşınır ve taşınmaz malların edinilmesi, yönetimi ve elden çıkarılması 2886 (Devlet İhale Kanunu), 4734 (Kamu İhale Kanunu), 4735 (Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu) ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre yürütülecektir. Bu itibarla kanunun temel konuları, kamu mali yönetiminin yapısı ve işleyişi; kamu bütçelerinin hazırlanması (yerel yönetimler hariç) ve uygulanması; muhasebeleştirilmesi; raporlanması ve kontrol edilmesidir.<sup>449</sup>

Esasen, tüm bu küresel düzeydeki mücadelelerin arkasında yatan temel faktör emek-sermaye çelişkisidir. Bu mücadelede her iki kesim de, karşı tarafı yok saymakta ve elimine edici bir politika izlemektedir. Ancak sorun bu iki argümanın varlığı veya yokluğu meselesi değil, hangisinin etken, başat, birincil; hangisinin edilgen ve ikincil olacağı meselesidir, ya da en azından böyle olmalıdır. Doğrusu şu ki; esas olan emek olmalı; sermaye ise emeğe tabi kılınmalıdır. Bu itibarla ne emek, sermayenin kulu ve kölesi; ne de sermaye emeğin can düşmanı olmalıdır. Zira, her ikisinin de birbirlerine ihtiyacı vardır. Evet, tekrar ifade etmek gerekirse; öncelikli ve başat pozisyonda emek olmalı ve sonra ona bağlı bir sermaye teşekkül etmeli; ama sonuç olarak ikisi de kesinlikle var olmalı.

---

<sup>449</sup> Fikret Çöker, *a.g.k.*, s. 3.

## SONUÇ

Özellikle 20.yüzyılda yaşanan büyük ekonomik krizler<sup>450</sup> devlet aygıtı yapısında köklü değişimleri ve dönüşümleri gerekli kılmaya başladığından, kamu yönetimleri de küresel düzeyde yeniden yapılandırılmakta ve reforma tabi tutulmaktadır. Aynı zamanda bu süreç içerisinde, hâkim ekonomik ve politik sistemin çizdiği sınırlar içerisinde devletin konumu, işlevleri ve yapısı da sorgulanmaktadır. Tüm bu oluşumlar ise, küreselleşme, rekabet ve elbette ki kriz, gibi faktörlerin etkisi altında yol almaktadır.

Bu dönüşümlerin ortaya çıkardığı reform hareketleri, özellikle 1980'lerden bu yana hâkim hale gelen yeni kamu yönetimi (*new public management*) yaklaşımı çerçevesinde gerek dünya genelinde gerekse Türkiye'de büyük bir ivme (momentum) kazanmıştır. Kamu yönetimi alanında gerçekleştirilen reformlara kuramsal temel oluşturan yeni kamu yönetimi yaklaşımı, verimlilik, etkililik, ekonomiklik gibi temel ilkeler etrafında kamu yönetiminin performans yönetimini esas alan, sonuca ve hedefe odaklanmış, yerel ve yerinden yönetime ağırlık veren bir anlayışla yönetilmesini öngörmektedir. Bu yaklaşım doğrultusunda kamu mali yönetimi alanında da önemli değişimler yaşanmaktadır.

Bu değişimin esas unsurları; kamu kaynaklarının öncelikli kamu hizmetlerine ayrılması, tahsis edilen kaynakların tespit edilen amaçlara uygun, etkin, etkili ve verimli bir şekilde kullanılması, ilgili idarelere ve bunların harcama birimlerine bütçenin hazırlanması ve uygulanması aşamalarında daha fazla yetki verilmesi, faaliyetlerin esnekliğinin arttırılması ve kaynakların yönetilmesi sürecinde hesap verebilirliğin ve saydamlığın sağlanması, gibi hususlardır. Zira, günümüzde kamusal faaliyetlerin meşruluğu, onların hukuki ve politik rasyonelliğinin yanı sıra ekonomik rasyonelliğine ve sorun giderme kapasitesine de bağlanmaktadır.

Diğer yandan, bu reform süreçlerinin ülkemiz açısından, esasen AB ile ilişkiler

---

<sup>450</sup> 1929 Ekonomik Krizi ile 1970 Petrol Krizi

boyutuyla bir anlamı olduğunu belirtmek gerekir. Zira Türkiye, 1999 yılında Helsinki Zirvesinde Avrupa Birliği'ne (AB) aday ülke olarak kabul edildikten sonra, mali yönetim ve kontrol alanını düzenleyen yasal mevzuatın, AB mevzuatıyla uyumlaştırılması yönünde çalışmalar yapılmaya başlanmıştır. 2000'li yılların başından itibaren ise IMF ve Dünya Bankası ile yürütülen anlaşmalar çerçevesinde kamuda *iç denetim* talebi ve ihtiyacı ön plana çıkmış ve AB müktesebatına uyum sürecinde, üye ülkelerin bütçe uygulamalarında standart bir uygulama olan *Kamu İç Mali Kontrol* sisteminin ülkemizde de uygulanması hedeflenmiştir.

Avrupa Birliğinin 2000 yılından sonraki genişleme sürecinden bu yana kamu iç mali kontrol sistemi ve dış denetim, *yumuşak müktesebat* olarak kabul edilmiştir ve bu alanlarda herhangi bir özel birlik mevzuatı yoktur. Ama Avrupa Konseyi, Parlamento, Sayıştay ve Komisyon gibi Birlik kuruluşları, aday ülkelerin uluslararası standartları ve Birlik bünyesindeki en iyi uygulamaları izlemek ve uygulamak için kendi kamu iç mali kontrol ve dış denetim sistemlerini geliştirmeleri gerektiği konusunda karar almışlardır. Ancak, genel olarak kamu yönetiminin etkili bir kurumsal yönetim anlayışı içinde yönetilmesi kabul görmüştür. Buna göre; şeffaflık (*transparency*), hesap verebilirlik (*accountability*), sorumluluk (*responsibility*) ve adaletlilik (*fairness*) tüm dünyada kabul gören kurumsal yönetimin ilkeleri olarak yerine getirilmelidir. Kurumsal yönetim alanında uluslararası ve ulusal düzeyde temel olarak kabul edilmiş çeşitli düzenlemeler bulunmaktadır.

Kıta Avrupası ülkelerinde denetim ve iç denetim akademik açıdan ilk defa 1900'lü yıllarda ele alınmaya başlanmıştır. İç denetimin bir yönetim işlevi olarak modern işletmelerde uygulanmaya başlanması ise 1940'lı yıllara dayanmaktadır. 1941 yılında merkezi ABD olan Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün (IIA) kurulmasıyla beraber, iç denetim mesleğinde büyük gelişmeler olagelmıştır. Bu doğrultuda Avrupa Birliğine aday ülkelere, kamu yönetiminde hesap verebilirliğin ve mali saydamlığın gerçekleştirilebilmesi amacıyla sağlam bir iç denetim sisteminin kurulması, üyelik müzakerelerinin zorunlu bir maddesi haline gelmiştir.

Bazı görüşler, mevcut reform süreçlerinin salt, küresel çapta değişen ve dönüşen kamu yönetimlerinin yapısal sorunlarından kaynaklanan yeni bir denetim ihtiyacından kaynaklandığını savunurken; diğer bir görüş ise; iç denetime esas reform hareketlerinin ve düzenlemelerinin, reel bir ihtiyaçtan kaynaklanmayıp, aksine bu süreçte etkin olan tek faktörün, küresel düzeyde hâkim siyasetin belirlediği bir ekonomi politikası, olduğunu ileri sürmektedir.

Ancak fiili duruma baktığımızda küreselleşme, rekabet, krizler ekseninde değişen, dönüşen ve böylece yapısal sorunlarına çözüm arayan bir kamu yönetimi aygıtını görmemek mümkün değildir. Elbette ki bu değişim ve dönüşüm eskimiş yönetim ve denetim anlayışlarını da değiştirmeye ve dönüşmeye zorlamaktadır. Ve fiili bir denetim ihtiyacı da bu süreçten doğmaktadır. Bununla birlikte, yapılan reformun sadece reel ihtiyaçlardan kaynaklandığını söylemek de, küresel güç merkezlerinin kurguladığı ekonomi/politiğin devlet aygıtını etkileme ve belirleme gücünü yok saymak gibi, mümkün olmayan bir duruma işaret eder.

Dolayısıyla gerçek hayatta çoğunlukla olduğu gibi olayları siyah ve beyaz olarak değerlendirmekten ziyade geçişli ve gri alanlarında olduğunu kabul etmek ve elbette ki gerçeğe asıl rengini verenin de bu grilikler olduğunu gözden kaçırmamak gerekir. Yani hem reel yeni bir yönetim ve denetim yapılanması ihtiyacı söz konusudur; hem de bu ihtiyacın karşılanması ihtiyacın kendisinden öte ekonomik ve politik bir görüşün çizdiği çerçevede ve onun etkisiyle gerçekleşmektedir.

Bununla birlikte yapılması gereken; politik sürecin bu reforma olan olumsuz etkilerini, yeniden yapılanmanın eksikliklerini, handikaplarını ve çelişkilerini tespit ederek, sistemin işleyişini kendi rayına oturtmaktır.

Bu itibarla, 5018 sayılı Kanunun küresel ekonomik sistem ve o sistemin aktörleriyle olan ilişkisi açısından analiz edilmesi, mevcut durumun gerçeğe en yakın koordinatlarının tespiti açısından zorunlu gibi görünmektedir. Esasen Kanun, teknik ve araçsal niteliği ağır basan bir düzenleme niteliğindedir. Küresel sermayeyle kurulacak

ilişkinin hukuki zemini daha çok kamu idarelerinin yetki ve sorumluluklarını düzenleyen kanunlar yoluyla tesis edilmiştir. Özel olarak, 5393 sayılı Belediye Kanunu, 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu, 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu gibi düzenlemelerin başka bir çalışma çerçevesinde, uluslararası sermaye ile ilişkiler bağlamında analiz edilmesi, meselenin bütünüyle anlaşılması açısından faydalı olacaktır.

Özellikle kamu mali yönetiminde gerçekleştirilen köklü değişimler dikkate alınmaya değer reform hareketleridir. Bu bağlamda; 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun yerine, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kabul edilerek önemli bir değişime imza atılmıştır. Bu kanunla birlikte, bütçe kapsamı genişletilerek, bütçe hazırlama ve uygulama sürecindeki etkinlik arttırılmıştır. Ayrıca, mali yönetimde şeffaflığın sağlanması; hesap verme mekanizması ile harcama sürecindeki yetki-sorumluluk dengesinin daha sağlıklı bir şekilde oluşturulması ve etkin bir iç kontrol mekanizmasının kurulması da, kanunun amaçları arasındadır. Bunun yanında, harcama öncesi kontrol yetkisi ilgili idarelere verilmekte; iç kontrol sisteminin etkinliğini denetlemek üzere ise iç denetim müessesesi getirilmektedir.

Üst yöneticiler, kanunla kendilerine yüklenen sorumlulukları, harcama yetkilileri, malî hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirirler. Dolayısıyla özellikle iç denetim mekanizması yönetim fonksiyonunun etkinliği ve başarısı açısından büyük önem taşımaktadır. Zira bilindiği üzere, yönetimin en önemli işlevlerinden birisi de, denetim'dir. Bahse konu bu işlev kamu yönetimi söz konusu olduğunda, daha da önem kazanmaktadır.

Bu bağlamda, temelini 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun oluşturduğu mali yönetim reformu ile birlikte, yeni mali yönetim ve kontrol sisteminin en önemli unsurlarından olan iç denetim mekanizması kamu yönetimi sistemine eklenmiştir. Zira denetim sisteminin, kamu yönetiminin bütününe yönelik olarak ele alınmadığı, iç denetimin ise mevcut denetim yapısı üzerine adeta ilâştirildiği gerçeğini dikkate aldığımızda, bu ifadenin tam da yerini bulduğu söylenebilir. Sonuç olarak, bu durumdan kaynaklanan birçok yapısal sorun iç denetim sürecini olumsuz

yönde etkilemeye devam etmektedir.

Örneğin, ilk olarak atama usullerinden kaynaklanan bazı sorunlar gündeme gelmektedir. Şöyle ki, iç denetçi kadrolarına yapılan ilk atamaların önemli bir bölümü, daha ziyade emekliliği yaklaştırmış mevcut denetim elemanı kaynağından gerçekleştirilmiştir. Bu nedenle, iç denetçilik mesleği, yeni bir hizmet alanı ve kariyer imkânı olarak görülmeğe daha çok, ek gösterge rakamının eski kadronun ek gösterge rakamından daha yüksek olması dolayısıyla, emeklilik sürecinde daha fazla maaş alabilmek için bir fırsat olarak görülmüştür.

Bu noktada salt bahse konu denetim elemanlarını eleştirmekten ziyade, bu sorunu sistemsal bir zaaf olarak ele almanın daha doğru olduğu açıktır. Zira, burada esas kritiğe tabi tutulması gereken husus, idare makamında bulunanların hatalı ya da art niyetli olarak algılanabilecek uygulamalarının ta kendisidir. Dolayısıyla, 5018 sayılı kanunun ilgili geçici maddesi<sup>451</sup> kapsamında mesleğe ilk geçişlerde herhangi bir yaş sınırının ve liyakat değerlendirme<sup>452</sup> (*sınav, mülakat, kariyer değerlendirme v.s*) sürecinin olmayışı, özellikle Maliye bürokrasisini yönetenlerin, bu işin arkasında ne kadar durdukları ya da durmaya niyetli oldukları konusunda, yeteri kadar soru işareti oluşturmaktadır.

Zaten kariyerlerinin sonuna yaklaştırmış olan bir kısım denetim elemanlarının, sürekli bir anlayışla mesleki ve kişisel gelişimi esas alan, bununla birlikte yeni olması dolayısıyla geleneksel bürokratik yapıya ve anlayışa kendini kabul ettirmesi bakımından çetrefilli bir mücadeleyi gerektiren iç denetim mesleğini ne kadar sahiplenebilecekleri; karşılaşılan sorunların çözümü için ne kadar gayret sarf edebilecekleri ve bulundukları kuruma ne kadar değer katabileceklerine ilişkin analizlerin daha işin başında yapılmaması büyük sorunlara neden olmuştur.

Yukarıda da ifade ettiğim gibi; burada asıl eleştirilmesi gereken, böyle sorunlu

<sup>451</sup> 5018 sayılı kanunun geçici 5'inci maddesi.

<sup>452</sup> İç denetçilik mesleğinin gerektirdiği niteliklere sahip olma bakımından.

bir tablonun meydana gelmesine yol açan yasal düzenlemelerin hazırlanmasında ve uygulanmasında rolü olan geleneksel bürokratik düşüncenin temsilcisi bir kısım bürokratların, sınıfsal ve mesleki çıkarlarını toplumsal ve kamusal çıkarların üzerinde görme eğilimidir. Bundan dolayıdır ki; bahse konu zihniyetin iç denetim müessesesini, bağımsız ve tarafsız bir denetim odağı olarak değil de, AB-Türkiye tam üyelik müzakereleri bağlamında *yasak savma* kabilinden, bağımlı ve edilgen bir denetim odağı olarak kerhen getirdiği yönündeki şüpheler, günden güne kuvvetlenmektedir.

İnsan kaynakları ile ilgili bir diğer sorun; mahalli idareler ve üniversitelerde görev yapan mevcut iç denetçilerin bu görevlerini ifa ederken çok büyük sıkıntılar yaşamalarıdır. Bu durumun altında yatan temel nedenler: 5018 sayılı kanun ve ilgili diğer düzenlemelerde, yerel yönetimlerin ve üniversitelerin ölçek ve tür bakımından farklılıklarından kaynaklanan standartlaşma problemlerinin dikkate alınmayışı ve bahse konu bu idarelerde geçmişten gelen bir denetim kültürünün bulunmuyor olmasıdır. Ancak tabiri caizse bardağı taşıran son damla, 666 sayılı KHK ile mahalli idareler ve üniversitelerde çalışan iç denetçilerin ücret rejimi ve statü bakımından olumsuz anlamda ayrımcılığa maruz bırakılmaları olmuştur, denebilir.

Diğer yandan, Reform sürecinde iç denetime ilişkin uygulama rehberlerinin ve diğer ilgili yasal düzenlemelerin çoğunlukla bire bir yabancı kaynaklardan tercüme edilmesi sürecinde, mevcut kurumsal kültürün dikkate alınmaması; kamu yönetiminin tümüne yönelik reformun gerçekleştirilemeden onun sadece bir unsuru olan sınırlı bir denetim alanında reform yapılması; bürokratik aygıtın geleneksel yönetim kültürünün etkisi altında çağdaş yönetim kültüründen yeterince yararlanamaması, gibi sebepler dolayısıyla iç denetim sürecinin fiili olarak yürütülmesinde çeşitli güçlükler yaşanmakta olup; buna ilişkin yasal düzenlemelerin ve gerekli reformların hayata geçirilmesi elzemdir. Bu sorunlar ve çözüm önerilerine ilişkin olarak bazı somut hususlar aşağıdaki gibidir:

- İç denetçinin görevleri, oldukça geniş bir yelpazede ve uzmanlık gerektiren bir alanı kapsamaktadır. Bu görevlerin yerine getirilebilmesi, gerek sayı gerekse de zaman açısından yeterli iç denetim kaynağının mevcut olması

durumunda söz konusu olabilir. Bu itibarla tıpkı ABD’de olduğu gibi, merkezi bir denetim biriminde mühendis, istatistikçi gibi uzman kişiler, denetim fonksiyonunda ihtiyaç duyulan yerlerde istihdam edilmelidir. Ayrıca bu bağlamda en önemli ihtiyaç bilgisayar destekli denetim olduğundan, bilgisayar mühendislerinin denetim faaliyeti içinde yer alması büyük önem arz etmektedir.

- 5018 sayılı kanunda mevcut bütün denetim birimlerinin varlığı, rolü ve işlevi konusunda net bir düzenleme bulunmamakta; bu durum iç denetim sisteminin tasarımında eksikliklere ve problemlere yol açmaktadır. İç denetçiler ile mevcut denetim birimlerinin görev alanları uluslararası standartlara göre net bir şekilde tespit edilmeli; muhtemel yetki ve görev çatışmaları bu şekilde önlenmelidir.
- 5018 sayılı kanunda iç denetim birimlerinin kurulma zorunluluğunun olmaması; birim kurma ölçütünün belirlenmemesi; iç denetim birimi kurulmayan idarelerde iç denetimin nasıl gerçekleştirileceğinin belirlenmemiş olması, hususları önemli eksiklikler olarak görülmektedir.
- İç Denetim Koordinasyon Kurulu üyeliğinin asli ve sürekli bir görev olmaması iç denetim üzerine odaklanılmasına mani olmaktadır. Bu nedenle bu üyeliklerin asli ve sürekli görev niteliğine kavuşturulması zorunludur. Zira, iç denetimin sürekli faaliyetlerini yürütecek güçlü ve etkin bir organizasyona ihtiyaç olduğuna şüphe yoktur.
- Kamudaki teftiş faaliyetleri, birçok uluslararası uygulamalarla paralel olacak şekilde tanımlanmalı ve iç denetim-teftiş görev ayrıştırması, hiçbir çakışmaya sebebiyet vermeksizin yapılmalıdır. İdareye intikal eden şikâyet ve ihbarlar üzerine kişi ve olaya özgü inceleme ve soruşturmalar ile kurum dışı işyeri, mükellef ve kuruluşlarla ilgili olarak özel mevzuatı uyarınca yapılacak denetim, inceleme ve soruşturmalar, idarelerin bu işlerle görevli teftiş birimlerince yürütülmelidir.
- Hali hazırda, kamu idarelerinin bünyelerinde bulunan iç denetçi kadrolarına atama yapılmasını zorunlu kılan herhangi bir düzenleme mevcut değildir. Dolayısıyla yasada iç denetim kadrolarına atama

yapılmasını zorunlu kılan yeni bir düzenlemenin yapılması, iç denetim sisteminin kurumsallaşması bakımından yararlı olacaktır.

Bir diğer önemli husus da, iç denetçilerin görev yaptıkları kurumun üst yöneticisine idari açıdan (atama, sicil v.s) bağımlı olmalarıdır. Her ne kadar, bu durum 5018 sayılı kanun ile getirilen yönetim sorumluluğu ilkesinin bir gereği olsa bile, Türkiye'nin kamu yönetimi mantalitesini, örgütlenme şeklini, kurumsal ve toplumsal kültürünü dikkate aldığımızda, bahse konu bağımlılığın, iç denetçinin görev yönünden bağımsızlığının ve tarafsızlığının zedelenmesine yol açacak bir etki meydana getirebileceği muhtemeldir.

Zira, kamu yönetiminin bütün olarak reforma tabi tutulmaması sebebiyle kurumsal kültürün ve yapının henüz olgunlaşmadığı, merkezi bir anlayışın halen etkili olduğu, kayırmacı ve çağın getirdiği yenilikleri ve etik standartları içselleştirememiş bürokrat ve memur tipinin var olduğu bir yapıda, kurumun üst yöneticisine idari yönden bağlı bir denetim mekanizmasının görev yönünden bağımsız olabilmesi fiili olarak çok zor olup, bahse konu bağımsızlık kurumsallaşma ilkesinin aksine üst yöneticilerin kişisel inisiyatifine bağlıdır.

Mali yönetim ve kontrol reform sürecinin varoluşsal amacı ile kamu yönetiminin bütününe hâkim olan anlayışın bir arada bulunmasından kaynaklanan çelişkinin varlığı dikkatlerden kaçmamaktadır. Şöyle ki; 5018 sayılı kanun ile gerçekleştirilen mali reformun eksenini, adem-i merkezi bir anlayışı esas alırken; kamu yönetiminin bütününe baktığımızda merkezi bir anlayışın hakim olduğunu görüyoruz. İşte bu yapısal sorun sebebiyledir ki, yukarıda bir örneğini verdiğimiz üzere, birçok uyumsuzluklar ve etkinsizlikler ortaya çıkmaktadır. Bu itibarla, görevli devlet organlarının denetim alanındaki reform çalışmalarını sahiplenerek, kararlı bir şekilde sürdürmesi ve genel kamu yönetimi ile kamu mali yönetimi arasındaki uyumsuzlukların giderilmesi için gerekli değişim ve dönüşümleri sağlayacak kamu yönetiminin bütününe kapsayan yasal düzenlemeleri yapması halinde, iç denetim faaliyetlerinde de kısa sürede önemli gelişmeler sağlanabilecektir.

Sonuç olarak, dile getirilen sorunları çözmek için önümüzde iki temel alternatif bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, bütün kamu yönetimini kapsayan köklü bir kamu yönetimi reformu yapmak suretiyle tüm yapıyı ve felsefeyi dönüştürmek; ikincisi ise, bazı Avrupa ülkelerinde olduğu gibi iç denetçileri idari yönden merkezi bir kurula bağlamak. Bu alternatiflerden birincisi, hemen gerçekleştirilebilecek bir çözüm olmayıp uzun vadeli bir çalışmayı gerektirir. Bu durumda, en azından mevcut şartları gözeterek, ikinci alternatifin geçici olarak dahi olsa hayata geçirilmesinin ciddi olarak tartışılması yararlı olacaktır. Orta ve uzun vadede ise, bütün kamu yönetimini içine alan, gerek yapısal gerek felsefi düzlemde gerekli değişim ve dönüşümleri gerçekleştirmeyi hedefleyen, samimi, adil, dürüst, bütünsel ve köklü bir kamu yönetimi reformunun aşamalı geçiş yönteminin kullanılması suretiyle hayata geçirilmesi kaçınılmaz görünmektedir.

## KAYNAKÇA

- ACAR, Pınar, *AB ve Türkiye’de Kamu İç Mali Kontrol Sistemi*,  
<http://www.bumko.gov.tr/KONTROL/Genel/BelgeGoster.aspx?F6E10F8892433CFFAAAF6AA849816B2EF91C5B747978912DF>
- AKBEY, Ferhat, “Neo-Liberal Dönüşüm Çerçevesinde 5018 Sayılı Kanunun Değerlendirilmesi”, 20. *Türkiye Maliye Sempozyumu Türkiye’de Yeniden Yapılanma*, (23-27 Mayıs, Pamukkale, ss. 170-171), T.C. Pamukkale Üniversitesi, İ.İ.B.F Maliye Bölümü Yayını no: 1, 2005.
- AKDOĞAN, A. Argun, *Türk Kamu Yönetimi ve AB (Karşılaştırmalı Eleştirel Bir İnceleme)*, TODAEİ No: 342, Ankara, 2008.
- AKTEL, Mehmet, *Küreselleşme ve Türk Kamu Yönetimi*, Asil Yayınları, Ankara, 2003.
- AL, Hamza, “Kamu Kesiminde Yeni Denetim Yaklaşımları: Süreç Odaklı Denetimden Sonuç Odaklı Denetime Geçiş”, *Amme İdaresi Dergisi*, 4 (40), 45-61, 2007.
- ALEXİS, Carrel, *İnsan Denen Meçhul* (çev. Ömer Durmaz), Hayat Yayınları, İstanbul, 2005.
- ALTUĞ, Figen, *Mali Denetim*, Ezgi Kitabevi, Bursa, 2000.
- ARCAGÖK, M. Sait ve ERÜZ Ertan, *Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Ankara, 2006.
- ARINCI, Yunus, “Kamu Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi, Söyleşi, *Denetışim Dergisi*, 6, 10, 2011.

ARSLAN, Işıl, Avrupa Birliği, 32.Fasıl, İç Kontrol ve Türkiye Uygulaması, T.C A.Ü Avrupa Toplulukları Araştırma ve Uygulama Merkezi, 2009, <http://www.sgb.gov.tr/IcKontrol/i%20kontrol%20dokman/Avrupa%20Birli%C4%9Fi,%2032.%20Fas%C4%B1da%20%C4%B0%C3%A7%20Kontrol%20ve%20T%C3%BCrkiye%20Uygulamas%C4%B1.pdf>

ASLAN, Abdullah, Vergi Denetim Sistemi ve Hesap Uzmanları Kurulu, <http://www.huk.gov.tr/makaleler.asp?id=13>

ASSANGE, Julian, *Onaylanmamış Biyografi*, (Çev. Gül Çağalı Güven-Ana Metin; Muhtesim Güvenç-Ek Sızıntılar), Alfa Yayınları, 2011.

ATAMAN, Başak, “Türkiye’de Kamu Denetimi ve Kamu Denetçilerine Genel Bakış”, *Maliye Finans Yazıları*, 87, 19, 2010.

ATAY, Ahmet, “İç Denetimin Danışmanlık Fonksiyonu”, Söyleşi, *Denetışim Dergisi*, 7, 5, 2011.

Avrupa Birliğinin Tarihçesi, <http://www.abgs.gov.tr/index.php?p=105&l=1>

Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartı, Resmi Gazete, 03.10.1992 / 21364, [http://www.belgenet.com/arsiv/sozlesme/aas\\_122.html](http://www.belgenet.com/arsiv/sozlesme/aas_122.html)

AYKAÇ, Burhan, “Türkiye’de Kamu Yönetiminin Küçültülmesi”, Yerel Yönetimler ve Yerel Demokrasinin Amaçları, *G.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi*, 1, 2, 1999, [http://dergi.iibf.gazi.edu.tr/dergi\\_v1/1/1/1.pdf](http://dergi.iibf.gazi.edu.tr/dergi_v1/1/1/1.pdf)

BALCI, Asım, “Türkiye-AB İlişkileri Perspektifinden Kamu Yönetimi Sisteminin Yeniden Yapılandırılması”, *Amme İdaresi Dergisi*, 4(38), 23, 2005.

BALCI, Mehmet ve Sezer FATİH, “Kanada’da İç Denetim”, *Denetışim Dergisi*, 1, 56, 2009.

BAŞPINAR, Ahmet, “Kamuda İç Denetim ve Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu”, *Maliye Dergisi*, 151, 24, 2006.

Belediye Kanunu, Resmi Gazete, 13.07.2005/25874

Birden Fazla Kamu İdaresi İç Denetçilerinin Ortak Çalışma Esas ve Usulleri, T.C Maliye Bakanlığı İDKK Yayınları No: 4, Ankara, 2008.

BOZLOĞAN, Recep, “Kamu Yönetimi Paradigmasında Değişim ve Özelleştirme Yaklaşımı”, Muhittin Acar ve Hüseyin Özgür (ed.), *Çağdaş Kamu Yönetimi I (Konular, Kuramlar, Kavramlar)*, Noel Yayınları, Ankara, 2003.

CANDAN, Ekrem, “Eski ve Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminin Mukayeseli Olarak Değerlendirilmesi ve 5018 Sayılı Kanun İle Öngörülen Esaslar ve Getirilen Yenilikler (I)”, *Vergi Dünyası*, 295, 189-190, 2006.

CANDAN, Ekrem, “Eski ve Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminin Mukayeseli Olarak Değerlendirilmesi ve 5018 Sayılı Kanun İle Öngörülen Esaslar ve Getirilen Yenilikler (II)”, *Vergi Dünyası*, 296, 178, 2006.

CEBECİ, A. Uğur, “Belediyelerde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme”, *Güncel Mevzuat Dergisi*, 46, 38, 2009.

COŞKUN, Selim, “Kamu Reformları: Değişim ve Süreklilik”, Muhittin Acar ve Hüseyin Özgür (ed.), *Çağdaş Kamu Yönetimi II (Konular, Kuramlar, Kavramlar)*, Noel Yayınları, Ankara, 2003.

ÇÖKER, Fikret, *5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve İkincil Mevzuat*, YEKÜD Yayınları, Ankara, 2007.

ÇUKURÇAYIR, Akif, “Çok Boyutlu Bir Kavram Olarak Yönetişim”, Muhittin Acar ve Hüseyin Özgür (ed.), *Çağdaş Kamu Yönetimi I (Konular, Kuramlar, Kavramlar)*, Noel Yayınları, Ankara, 2003.

DAVUTOĞLU, Ahmet, *Stratejik Derinlik-Türkiye'nin Uluslararası Konumu*, Küre Yayınları, İstanbul, 2003.

- DEĞİRMENCİOĞLU, Yavuz, “Etkili, Ekonomik ve Verimli Tek Bir Denetim Birimi”, *Denetim Dergisi*, 6, 40, 2011.
- DEMİRKAN, Uçar, *Kamusal Mali Denetim (Türkiye’deki Uygulaması ve Eleştirisi)*, A.İ.B.Ü, Bolu, 1977.
- Denetim İlke ve Esasları, Hesap Uzmanları Derneği Yayınları-I, İstanbul, 2004.
- Denetçi Yardımcıları Eğitim Notları, Erdal Kenger (hazırlayan), [http://www.ydk.gov.tr/egitim\\_notlari/denetim.htm#d1](http://www.ydk.gov.tr/egitim_notlari/denetim.htm#d1)
- Devlet Denetleme Kurulu Kanunu, Resmi Gazete, 03.04.1981/1739.
- DOĞANYİĞİT Sadettin ve GÜVENDİ İrfan, *Belediye Sorunları Rehberi*, Seçkin Yayınları, Ankara, 2008.
- DPT, “Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık”, *Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, 8. Beş Yıllık Kalkınma Planı, DPT Yayını, Ankara, 2000.
- DPT, “Küreselleşme”, *Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, DPT Yayını, Ankara, 2000, <http://ekutup.dpt.gov.tr/dunya/oik560.pdf>
- DPT, “Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi”, *Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, DPT Yayınları, Ankara, 2006.
- DPT, “Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Klavuzu”, (İkinci Sürüm), DPT Yayınları, Ankara, 2006.
- EMRE, Cahit, *Yönetim Bilimi Yazıları*, İmaj Yayınları, Ankara, 2003.
- EREN, Veysel, “Devletin Yapısında ve İşlevlerinde Değişim –Yönetsel ve Siyasal Liberalizasyon”, Mehmet Özel ve Veysel Eren (ed.), *Devletin Dönüşümü ve Yeni Dönem Kamu Yönetimi*, Çizgi Kitabevi, 2008.
- ERKEN, Hasan, “Denetimde Bağımsızlık Kavramı”, *Denetim Dergisi*, 1, 20, 1999.

EROĞUL, Cem, *Devlet Nedir?*, İmge Kitabevi, Ankara, 1999.

FAYOL, Henri, *Genel ve Endüstriyel Yönetim*, Adres Yayınları, 2005.

FUKUYAMA, Francis, *Devletin İnşası: 21.Yüzyılda Dünya Düzeni ve Yönetişim*, (çev. Devrim Çetinkasap), Remzi Kitabevi, İstanbul, 2008.

Gelirler Kontrolörlüğü Mesleğinin Kuruluş Amacı ve Tarihçesi, <http://www.gkd.org.tr/gelkont.asp?ss=11>

GÖKSU, Turgut, “Yönetimin Fonksiyonları”, <http://www.turgutgoksu.com/FileUpload/ks7441/File/yonetmfonksyon.pdf>

GÖNÜLAÇAR, Şener, “Türkiye’de Teftiş ve İç Denetim Fonksiyonları Teorik ve Pratik Olarak Nasıl Ayırıştırılabilir?”, (söyleşi), *Denetışim Dergisi*, 6, 17, 2011.

GÖNÜLAÇAR, Şener, “İç Denetimin Bürokratik Serencamı”, *Mali Hukuk Dergisi*, 135, 5, 2008.

GÜLER, Birgül A. “Kamu Yönetimi Temel Kanunu Üzerine”, *Hukuk ve Adalet-Eleştirel Hukuk Dergisi*, 2, 30, 2004.

GÜLER, Cüneyt, “Türkiye’de Teftiş ve İç Denetim Fonksiyonları Teorik ve Pratik Olarak Nasıl Ayırıştırılabilir?”, (söyleşi), *Denetışim Dergisi*, 6, 21, 2011.

GÜRDOĞAN, Yurtusever, “İç Denetimin Danışmanlık Fonksiyonu ve Kamu İdareleri İçin Önemi”, *Denetışim Dergisi*, 7, 21, 2011.

GÜREDİN, Ersin, *Denetim*, Beta Yayınları, İstanbul, 2000.

GÜRKAN N. Zarifi, *Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim ve İç Denetim Algısı*, Yüksek Lisans Tezi, Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, 2009.

GÜZELSARI, Selime, *Küresel Kapitalizm ve Devletin Dönüşümü (Türkiye’de Mali İdarede Yeniden Yapılanma)*, Sosyal Araştırmalar Vakfı, İstanbul, 2008.

HERBERT A. Simon, DONALD W. Smitburg, VİCTOR A. Thompson, *Kamu Yönetimi*, (Çev. Prof. Dr. Cemal Mıhçıoğlu), A.Ü. SBF Yayınları, No:547, Ankara, 1985.

Hesap Uzmanları Kurulunun 64'üncü Kuruluş Yıldönümü, <http://www.huk.gov.tr/makaleler.asp>

[http://www.idkk.gov.tr/web/guest/koordinasyon\\_kurulu](http://www.idkk.gov.tr/web/guest/koordinasyon_kurulu)

<http://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=terimlersozlugu>

[http://www.denetimnet.net/Pages/ttk\\_bagimsiz\\_denetim\\_nedir.aspx](http://www.denetimnet.net/Pages/ttk_bagimsiz_denetim_nedir.aspx)

[http://www.turkcebilgi.com/maliye\\_nezareti/ansiklopedi](http://www.turkcebilgi.com/maliye_nezareti/ansiklopedi)

<http://www.birolbasaran.com/tr/basindan-2009-01-09-Vatan.aspx>

<http://bianet.org/bianet/siyaset/122292-amerika-nin-rizasi-olmadan-ihtilal-yapilamaz>

<http://arsiv.ntvmsnbc.com/news/84086.asp>

<http://dorduncukuvvetmedya.com/2894-ergun-babahan-mansetlerin-diyeti-odeniyo.html>

<http://www.abgs.gov.tr>

<http://www.teftis.gov.tr/webform2.aspx?ShowPageId=9>

<http://www.mtk.gov.tr/Detay.aspx?contentID=126>

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Resmi Gazete, 12.07.2006/26226.

İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Resmi Gazete, 08.10.2005/25960.

İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar, Resmi Gazete, 31.12.2005/26040.

İDKK, “Kamu İç Denetim Birim Yönergesi”, T.C Maliye Bakanlığı İç Denetim Koordinasyon Kurulu, Yayın No: 3, 2008.

İDKK, “Kamu İç Denetim Standartları ve Meslek Ahlak Kuralları”, T.C Maliye Bakanlığı İDKK, Yayın No:3, 2008.

İDKK, “Kamu İç Denetim Planı ve Programı Hazırlama Rehberi”, T.C Maliye Bakanlığı, İDKK, No: 5, 2008.

İDKK, “Kamu İç Denetiminde Risk Değerlendirme Rehberi”, T.C Maliye Bakanlığı, İDKK, Yayın No: 5, 2008.

İDKK, “Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol ve İç Denetim Rehberi”, T.C Maliye Bakanlığı, İDKK, Yayın No: 1, 2008.

İDKK, *2008 Yılı Kamu İç Denetim Genel Durum Raporu*, İDKK, Ankara, 2009.

İktisat Terimleri Sözlüğü, 2004, <http://tdkterim.gov.tr/bts/>

KALENDER, İsmail, “Türk Kamu İdaresinin Yeni Yönetim ve Denetim Sistemleri”, *Türk İdare Dergisi*, <http://www.kidder.org.tr/dosyalar/makaleler/ikalender.pdf>

Kamu İç Denetim Standartları, [http://www.idkk.gov.tr/web/guest/kamu\\_ic\\_denetim\\_standartlari](http://www.idkk.gov.tr/web/guest/kamu_ic_denetim_standartlari)

Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısı, Ankara: T.C Başbakanlık, 2003, <http://www.akparti.org.tr/tbmm/tbmmgrup/kamu%20y%C3%B6netimi%20tasar%C4%B1s%C4%B1.pdf>

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Resmi Gazete, 24.12.2003/25326.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Gerekçesi, Kanun Tasarısı, *Plan ve Bütçe Komisyonu raporu*, 1, 692, 2005, <http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d22/c076/tbmm22076064.pdf>

- KARAARSLAN, Erkan, *Kamu Muhasebesi Yazıları*, Mahalli İdareler Teknoloji Araştırma ve Geliştirme Derneği Yayınları, Ankara, 2007.
- KARATEPE, Kâmil, “Anglo-Sakson Denetim Sistemi Çökerken Türk Denetim Sisteminin “Anglo-Saksonlaştırılması” Üzerine Bir İnceleme”, Barış Övgün (ed.), Ankara Üniversitesi Yayını, No: 242, Ankara, 2009.
- KAYA, Bertan, “İç Denetim Nedir?”, <http://www.bertankaya.net>
- KESİK, Ahmet, “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi”, *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(1), 94-114, 2005.
- KOÇDEMİR, Mehmet, “Denetim Üzerine Kavram Kargaşaları: Ülke Örnekleri”, <http://www.malikelavuz.com/emakale/006/index.php>
- KÖPRÜLÜ, Fuat, *Osmanlı Devletinin Kuruluşu*, Türk Tarih Kurumu, Ankara, 1991.
- KÖSECİK, Muhammet, “Avrupa Birliği Entegrasyonu ve Ulusal Kamu Yönetimleri”, Muhittin Acar ve Hüseyin Özgür, (ed.), *Çağdaş Kamu Yönetimi II (Konular, Kuramlar, Kavramlar)*, Noel Yayınları, Ankara, 2003.
- KÖSE, Ömer, “Küreselleşme Sürecinde Devletin Yapısal ve İşlevsel Dönüşümü”, *Sayıştay Dergisi*, 49, 3, 2003.
- KÖSE, Ömer, “Küreselleşme Sürecinde Uluslararası Denetimin Artan Önemi ve Kamusal Denetimin Uluslararasılaşması Sorunu”, *Amme İdaresi Dergisi*, 3(37), 37-62, 2004.
- KURNAZ, Niyazi, ÇETİNOĞLU, Tansel, *İç Denetim Güncel Yaklaşımlar*, Umuttepe Yayınları, Kocaeli, 2010.
- Maliye Bakanlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (178 Sayılı), Resmi Gazete, 14.12.1983/18251.

- OKUR, Yaşar, “Türkiye’de Teftiş ve İç Denetim: Kavramlar, Beklentiler ve Hayatla Yüzleşme”, *Maliye Dergisi*, 158, 572, 2010.
- ÖMÜRGÖNÜLŞEN, Uğur, ÖKTEM, M. Kemal, “Türkiye’nin AB’ne Yönetmelik Uyumu: Yönetmelik Sorun Alanları, Uyum Kriterleri ve Uyum Çabaları”, Muhittin Acar ve Hüseyin Özgür, (ed.), *Çağdaş Kamu Yönetimi II (Konular, Kuramlar, Kavramlar)*, Noel Yayınları, Ankara, 2003.
- ÖMÜRGÖNÜLŞEN, Uğur, “Kamu Sektörünün Yönetimi Sorununa Yeni Bir Yaklaşım: Yeni Kamu İşletmeciliği”, Muhittin Acar ve Hüseyin Özgür, (ed.), *Çağdaş Kamu Yönetimi I (Konular, Kuramlar, Kavramlar)*, Noel Yayınları, Ankara, 2003.
- ÖNER, Erdoğan, *Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Mali İdare*, T.C Maliye Bakanlığı APK Başkanlığı Yayınları, Ankara, 2005.
- ÖRENAY, Hami, “Kamu İç Mali Kontrol Sisteminde Merkezi Uyumlaştırma Birimi ile Denetim Komitesinin Rolü”, *Denetim Dergisi*, 1, 33-34, 2009.
- ÖZDEMİR, Hüseyin, *Osmanlı Devletinde Bürokrasi*, Okumuş Adam Yayınları, İstanbul, 2001.
- ÖZEL, Mehmet, “Devletin İşlevsel Dönüşümü ve Genel Kamu Yönetimi Üzerine Etkileri”, Mehmet Özel ve Veysel Eren, (ed.), *Devletin Dönüşümü ve Yeni Dönem Kamu Yönetimi*, Çizgi Kitabevi, 2008.
- ÖZEL, Mehmet, “Küreselleşme Sürecinde Türk Kamu Yönetimi ve Yeniden Yapılanma”, Mehmet Özel ve Veysel Eren, (ed.), *Devletin Dönüşümü ve Yeni Dönem Kamu Yönetimi*, Çizgi Kitabevi, 2008.
- ÖZEL, Mehmet ve EREN, Veysel, “Devletin Dönüşüm Dinamikleri ve Kamu Yönetimi”, Mehmet Özel ve Veysel Eren, (ed.), *Devletin Dönüşümü ve Yeni Dönem Kamu Yönetimi*, Çizgi Kitabevi, 2008.

ÖZEREN, Baran ve KAYA, Safiye, “Kamu Harcamalarının Denetimi Bağlamında Sayıştay’ın Avrupa Birliğine Uyumlaştırılması”, *Avrupa Birliğine Geçiş Süreci ve Türk Kamu Maliyesinin Uyum-17.Türkiye Maliye Sempozyumu*, (Mayıs, Fethiye, ss.288), TÜRMOB Yayın No:85, 2002.

ÖZER, M. Akif, *Avrupa Birliği Yolunda Türk Kamu Yönetimi*, Platin Yayınları, Ankara, 2006.

ÖZER, M. Akif, *Kuruluşlarda Süreç, Performans ve Risk Analizi/Yönetimi*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2010.

ÖZGÜR, Hüseyin, “Yeni Kamu Yönetimi Hareketi”, Muhittin Acar ve Hüseyin Özgür, (ed.), *Çağdaş Kamu Yönetimi I (Konular, Kuramlar, Kavramlar)*, Noel Yayınları, Ankara, 2003.

ÖZTEKİN, Ali, *Yönetim Bilimi*, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2005.

PARLAK, Bekir, “Küreselleşme Sürecinde Modern Ulus-Devlet ve Kamu Yönetimi”, Muhittin Acar ve Hüseyin Özgür, (ed.), *Çağdaş Kamu Yönetimi I (Konular, Kuramlar, Kavramlar)*, Noel Yayınları, Ankara, 2003.

PIERSON, Christopher, *Modern Devlet*, (Çev. Dilek Hattatoğlu), Çiviyazıları Yayınları, İstanbul, 2000.

SAĞLAM, Musa, “Küreselleşme Sürecinin Anayasa Üzerine Etkileri”, Mehmet Özel, Veysel Eren, (ed.), *Devletin Dönüşümü ve Yeni Dönem Kamu Yönetimi*, Çizgi Kitabevi, 2008.

SARAYÖNLÜ, Tayfun, *Araştırma ve İnceleme Raporu*, Ankara, 2007, <http://www.kultur.gov.tr/teftis/Genel/BelgeGoster.aspx?F6E10F8892433CFF03077CA1048A18348B4D9CE4CD50D2D4>

Sayıştay Kanunu, Resmi Gazete, 19.12.2010/27790.

Schuman Bildirgesi, [http://www.belgenet.com/arsiv/ab/schuman\\_bildirgesi.html](http://www.belgenet.com/arsiv/ab/schuman_bildirgesi.html)

- SENCER, Muzaffer, *Türkiye'nin İdari Yapısı*, Alan yayıncılık, İstanbul, 1986.
- SEZER, Yasin, KAVAKOĞLU, Tamer, “Denetimin Denetişime Evrilmesi”, *Denetişim Dergisi*, 6, 42, 2011.
- SİGMA, *Yönetişim ve Yönetimde Gelişme İçin Destek Programı Raporu*, 2010, <http://www.kidder.org.tr/HaberOku.php?Haber=59012332797>
- ŞAHİN, Zülfikâr, “Türkiye’de Bağımsız Denetimin Tarihi Gelişimi, Gerekliği ve Yararları”, [http://www.google.com.tr/url?sa=t&source=web&cd=3&ved=0CCIQFjAC&url=http%3A%2F%2Fwww.muhasabenet.net%2Fmakale\\_zulfikar%2520sahin\\_turkiye%2520de%2520bagimsiz%2520denetimin%2520tarihi%2520gelisimi.doc&ei=gOUuTf7-JNOSjAeyioyEBQ&usg=AFQjCNG2lNu6N\\_r3mQ3qGdy-0ayrsnz5cA](http://www.google.com.tr/url?sa=t&source=web&cd=3&ved=0CCIQFjAC&url=http%3A%2F%2Fwww.muhasabenet.net%2Fmakale_zulfikar%2520sahin_turkiye%2520de%2520bagimsiz%2520denetimin%2520tarihi%2520gelisimi.doc&ei=gOUuTf7-JNOSjAeyioyEBQ&usg=AFQjCNG2lNu6N_r3mQ3qGdy-0ayrsnz5cA)
- Tarihçe, <http://www.teftis.gov.tr/webform2.aspx?ShowPageId=9>
- T.C. Sayıştay Başkanlığı, 145.Yıl, 2007, [http://www.sayistay.gov.tr/tc/145\\_Yil\\_Brosur\\_TR.pdf](http://www.sayistay.gov.tr/tc/145_Yil_Brosur_TR.pdf)
- TEKİN, Fazıl, ÇELİKKAYA, Ali, *Vergi Denetimi*, Seçkin Yayınları, Ankara, 2005.
- TOK, Nafiz, “Küreselleşme ve Ulus-Devletin Dönüşümü”, Mehmet Özel ve Veysel Eren, (ed.), *Devletin Dönüşümü ve Yeni Dönem Kamu Yönetimi*, Çizgi Kitabevi, 2008.
- TOPAL, A. Kadir, “İdareler Arası Mali İlişkiler: Türkiye ile AB Ülkelerine İlişkin Bir Karşılaştırma”, *Amme İdaresi Dergisi*, 2(38), 47, 2005.
- TORTOP, Nuri, İŞBİR Eyüp, AYKAÇ, Burhan, *Yönetim Bilimi*, Yargı Yayınları, Ankara, 1993.
- TOSUN, Gülgün Erdoğan, “Sivil Toplum”, Muhittin Acar ve Hüseyin Özgür, (ed.), *Çağdaş Kamu Yönetimi I (Konular, Kuramlar, Kavramlar)*, Noel Yayınları, Ankara, 2003.

TUNCER, Selahattin, “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Yapılan Değişiklikler”, *Vergi Dünyası Dergisi*, 295, 4, 2006.

TURGUTLUER, Necip, *5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Açıklaması*, A.Ü Basımevi, Ankara, 2010.

Türkiye’de Vergi Denetimi Anlayış ve Uygulamalarının Gelişimi, <http://www.huk.gov.tr/kurumsal.asp>

Türkiye 2010 İlerleme Raporu, 9 Kasım 2011 tarihli Komisyon Bildirimi, [http://www.abgs.gov.tr/files/AB\\_Iliskileri/AdaylikSureci/IlerlemeRaporlari/turkiye\\_ilerleme\\_rap\\_2010.pdf](http://www.abgs.gov.tr/files/AB_Iliskileri/AdaylikSureci/IlerlemeRaporlari/turkiye_ilerleme_rap_2010.pdf)

ULUĞ, Feyzi, “Feyzi Uluğ, Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısı Işığında Kamu Denetim Sisteminde Yeniden Yapılanma”, *Amme İdaresi Dergisi*, 2(37), 97-122, 2004.

Uluslararası Gelişmeler Işığında Türk Denetim Sisteminde Bir Bakış, <http://www.mtk.gov.tr/Detay.aspx?contentID=182>

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname, Resmi Gazete, 10.07.2011/27990.

Vergi Denetim Sistemi ve Hesap Uzmanları Kurulu, <http://www.huk.gov.tr/makaleler.asp?id=13>

YAMAN, Adem, “Kamu Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Sürecinde Türk Denetim Sisteminde Genel Bir Bakış (Güncel Sorunlara İlişkin Değerlendirme ve Öneriler)”, *Mali Hukuk Dergisi*, 133, 3-4, 2008.

YILANCI, Münevver, *İç Denetim (Türkiye’nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma)*, T.C Osmangazi Üniversitesi Yayını, Eskişehir, 2003.

YILMAZ, Abdullah, “AB’ne Uyum Sürecinde Türk Kamu Yönetiminin Dönüşümü Üzerine”, <http://sbe.dpu.edu.tr/17/215-240.pdf>

YILMAZ, Halil, “Kamu Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi”, *Denetim Dergisi*, 6, 11, 2011.

YILMAZ, Osman, “Kamu Yönetimi Reformu: Genel Eğilimler ve Ülke Deneyimleri”, İktisadi Sektörler ve Koordinasyon Genel Müdürlüğü Hukuki Tedbirler ve Kurumsal Düzenlemeler Dairesi Başkanlığı, Ankara, 2001, <http://ekutup.dpt.gov.tr/kamuyone/yilmazo/reform.pdf>

Yüksek Denetim, [http://www.ydk.gov.tr/yuksek\\_denetim.htm#III\\_TÜRKİYE'DE\\_YÜKSEK\\_DENETİM](http://www.ydk.gov.tr/yuksek_denetim.htm#III_TÜRKİYE'DE_YÜKSEK_DENETİM)

| ÜLKE                    | MERKEZİ UYUMLAŞTIRMA YAPISI                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | BAĞLI OLDUĞU BİRİM                                                                                                                                                     | GÖREVLERİ                                                                                                                                                | AYRICA BİR KURUL OLUP OLMADIĞI                                                                                                                                                                                                                           | GÖREVLERİ                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
|-------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Bulgaristan             | Mali yönetim ve kontrol, teftiş ve iç denetim için tek bir <b>Ajans</b> (2001) 7 Merkez Teşkilatı ve bu teşkilatta 13 Daire (şube) ve 28 Bölgesel Müdürlükten müteşekkil olup bu birimlerde toplam çalışan sayısı 1275'tir. Ajansın başında Başbakanın onayı alınarak Maliye Bakanınca 4 yıllığına atanan bir yönetici yer almaktadır. | Maliye Bakanlığı (ilişkili kurum) Maliye Bakanlığı ile irtibat doğrudan Ajans yöneticisi ve Ajanstan sorumlu olan Maliye Bakanı yardımcısı vasıtasıyla sağlanmaktadır. | Kamu mali yönetim ve kontrolü, teftiş ve iç denetime ilişkin rehberleri hazırlamak. Kamu iç mali kontrolünde merkezi uyumlaştırma fonksiyonunu yürütmek. | Mali yönetim ve kontrol, teftiş ve iç denetim için tek bir bağımsız Konsey (2002) (Maliye Bakanının başkanlığında, Sayıştay başkanı, Ajans yöneticisi ve Bakanlar)                                                                                       | KİMK stratejisini oluşturmak. KİMK politika belgesini güncellemek. Faaliyet planlarını uygun görmek. İcracı birimlerin gözetim ve koordinasyonunu sağlamak.                                                                                                                                                                 |
| Güney Kıbrıs Rum Kesimi | İç denetim için Bakanlar Kurulu Kararıyla 6 yıl için atanan ve denetimi gerçekleştiren <b>İç Denetim Hizmetleri Biriminin başkanı olan bir Komisyoner</b> (2003)                                                                                                                                                                       | Bağımsız, ancak İç Denetim Kuruluna rapor verir.                                                                                                                       | İç denetimi gerçekleştirme Koordinasyonu sağlama                                                                                                         | Bağımsız bir İç Denetim Kurulu (2002) (Maliye Bakanının başkanlığında, diğer iki bakan ile Devlet Genel Saymanı ve üç yıllığına seçilen bir özel sektör temsilcisinden oluşmaktadır. Kurulun sekreteryası hizmetleri Maliye Bakanlığınca sağlanmaktadır) | İç denetim hizmetlerinin bağımsızlığını sağlamak. İç denetim uygulama sonuçlarını takip etmek ve Bakanlar Kuruluna konuya ilişkin bilgi vermek. İç denetimin kalitesini izleyip değerlendirerek alınması gereken tedbirleri belirlemek. Yıllık denetim ve stratejik planını kabul etmek. Yıllık denetim raporunu onaylamak. |
| Çek Cumhuriyeti         | Mali yönetim ve kontrolle iç denetim için bir <b>17 nolu Genel Müdürlük</b> (2003)                                                                                                                                                                                                                                                     | Maliye Bakanlığı                                                                                                                                                       | Mevzuatında açıkça belirlenmemiştir.                                                                                                                     | Yoktur.                                                                                                                                                                                                                                                  | -                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |

|                   |                                                                                                                                           |                  |                                                                                                                                  |                                                                                                                  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
|-------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Estonya</b>    | Mali yönetim ve kontrol ile iç denetim merkezi uyumlaştırma görevini yürütmek üzere tek bir <b>Mali Kontrol Dairesi</b> (2000)            | Maliye Bakanlığı | Mali yönetim ve kontrol ile iç denetime ilişkin rehberleri hazırlamak.<br>Yöntemleri belirlemek.<br>Uyumlaştırmayı sağlamak.     | Maliye Bakanlığı bünyesinde bir İç Denetim Kurulu (2004)                                                         | İç denetime ilişkin genel politikaları oluşturmak.<br>Eşgüdümü sağlamak.                                                                                                                                                                                                                                                                |
| <b>Macaristan</b> | Mali yönetim ve kontrol ile iç denetim merkezi uyumlaştırma görevini yürütmek üzere tek bir <b>KİMK Geliştirme Dairesi</b> (2000)         | Maliye Bakanlığı | Kontrol ve denetim metodolojileri geliştirmek.<br>Eğitim programı hazırlamak.<br>Uyumlaştırma ve koordinasyon                    | Bakanlıklar-arası bir İç Denetim Kurulu (2004)<br>(Maliye Bakanının başkanlığında 4 alt komiteden oluşmaktadır.) | İç denetim sisteminin bağımsızlığını sağlamak.<br>İç denetim uygulamalarını izleyip sonuçlarını Maliye Bakanlığına raporlamak.                                                                                                                                                                                                          |
| <b>Letonya</b>    | İç denetim merkezi uyumlaştırma görevini yürütmek üzere bir <b>İç Denetim Dairesi</b> (1998)                                              | Maliye Bakanlığı | Uyumlaştırmayı sağlamak.<br>Metodoloji geliştirmek.<br>Rehber hazırlamak.                                                        | Tamamen danışma nitelikli ve bağımsız bir İç Denetim Konseyi (2003)                                              | İç denetim yöntemlerini geliştirmek.<br>Uygulamayı desteklemek.<br>Tavsiyelerde bulunmak.                                                                                                                                                                                                                                               |
| <b>Litvanya</b>   | Mali yönetim ve kontrol ile iç denetim merkezi uyumlaştırma görevini yürütmek üzere tek bir <b>Mali Kontrol Metodoloji Dairesi</b> (2001) | Maliye Bakanlığı | Mali yönetim ve kontrol ile iç denetim alanlarında metodolojiler geliştirmek.<br>Rehberlik sağlamak.<br>Uyumlaştırmayı sağlamak. | İdareler-arası bir Daimi Komisyon (2001)                                                                         | İç denetim sisteminin koordinasyonunu ve gelişimini sağlamak.<br>İç denetim birimlerinin kuruluşu ve bunların işleyişi konusunda Maliye Bakanlığına tavsiyelerde bulunmak.<br>Rehberlik sağlamak.<br>Kamu tüzel kişilerinin iç denetim sistemleri ile ilgili olarak Maliye Bakanlığınca hazırlanan yıllık rapor taslağına görüş vermek. |

|          |                                                                                                                       |                                                |                                                                                                                                                                                                                                                                            |                                                                                                                                                                                                       |                                                                                                                                                                                                                                                                 |
|----------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Malta    | İç denetim ve soruşturma için tek bir <b>İç Denetim ve Soruşturmalar Genel Müdürlüğü</b> (2001)                       | Bağımsız, ancak Başbakanlığa karşı sorumludur. | İç denetimi yürütmek. Mali soruşturmaları yürütmek. Mali yönetim ve kontrol sistemlerine ilişkin olarak Maliye Bakanlığına tavsiye ve görüşlerini sunmak.                                                                                                                  | Başbakan tarafından atanan ve doğrudan Başbakana karşı sorumlu olan bir İç Denetim ve Soruşturmalar Kurulu (2003)                                                                                     | Kamu iç mali kontrol sistemini izlemek. İç Denetim ve Soruşturmalar Genel Müdürlüğü genel müdür veya çalışanlarının fonksiyonel bağımsızlıklarının güvence altına almak. Kamu iç denetiminin düzgün işlemesine yönelik politika, usul ve yöntemleri belirlemek. |
| Polonya  | Mali yönetim ve kontrol ile iç denetime ilişkin tek bir <b>Mali Kontrol ve İç Denetim Koordinasyon Dairesi</b> (2002) | Maliye Bakanlığı                               | Mali yönetim ve kontrol ile iç denetime ilişkin yöntemler belirlemek. Rehberler hazırlamak.                                                                                                                                                                                | Yoktur.                                                                                                                                                                                               | -                                                                                                                                                                                                                                                               |
| Romanya  | İç denetim merkezi uyumlaştırma görevini yürütmek üzere bir <b>İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Dairesi</b> (2003)     | Maliye Bakanlığı                               | Kamu idarelerinde iç denetimi uyumlaştırmak. Rehberlik sağlamak. Bu alandaki sonuçları Maliye Bakanına raporlamak. İç denetim birim başkanlarının atanması ve görevden alınmasında görüş vermek.                                                                           | Maliye Bakanlığı bünyesinde danışma organı olarak faaliyet gösteren bakanlıklar-arası bir <b>Kamu İç Denetim Komitesi</b> (2003) (Komitenin sekreteryası hizmeti Maliye Bakanlığınca sağlanmaktadır.) | İç denetim stratejisini belirlemek ve kamu sektöründe iç denetim faaliyetini geliştirmek üzere İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Birimine danışmanlık hizmeti sağlamak.                                                                                           |
| Slovakya | Mali yönetim ve kontrol ile iç denetime ilişkin tek bir <b>Mali Kontrol ve İç Denetim Metodolojisi Birimi</b> (2001)  | Maliye Bakanlığı                               | İç denetim ve mali yönetim ve kontrol sistemleri alanlarında metodolojiler geliştirmek. Rehberler hazırlamak ve uyumlaştırmak. Eğitim faaliyetlerini gerçekleştirmek. Kalite güvence, izleme, mali kontroller ve iç denetim sonuçları hakkında yıllık raporlar hazırlamak. | Yoktur.                                                                                                                                                                                               | -                                                                                                                                                                                                                                                               |

|                   |                                                                                                   |                                |                                                                                                                                                                                                                             |         |   |
|-------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------|---|
| <b>Slovenya</b>   | Mali Yönetim ve kontrol ile iç denetime ilişkin tek bir <b>Bütçe Gözetim Ofisi</b> (1999)         | Maliye Bakanlığı (Özerk idare) | Mali yönetim ve kontrol ile iç denetim alanlarında metodolojileri belirlemek. Rehberlik ve uyumlaştırmayı sağlamak. Eğitim faaliyetlerini yürütmek. Kalite güvence sistemini oluşturmak. İzleme ve yıllık rapor hazırlamak. | Yoktur. | - |
| <b>Hrvatistan</b> | Mali yönetim ve kontrol ile iç denetime ilişkin tek bir <b>Merkezi Uyumlaştırma Birimi</b> (2003) | Maliye Bakanlığı               | Birimin merkezi uyumlaştırma alanındaki görev ve yetkileri mevzuatlarında açıkça belirtilmemiştir.                                                                                                                          | Yoktur. | - |